

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أمجد بوقرة - بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع :

محاسبة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي
والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.
دراسة حالة مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين.

تحت إشراف الأستاذ(ة) :

بودور شوريب

من إعداد الطالبة :

ارزقي أميرة

رقم المذكرة

108

السنة الجامعية 2022/2021م

الحمد لله رب العالمين
الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا
أن هدانا الله



شكر وتقدير

الشكر والثناء لله عزوجل أولاً على نعمة الصبر والقدرة على
انجاز العمل فلله الحمد على هذه النعم .

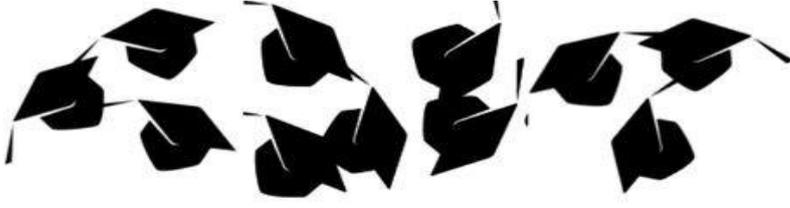
أما بعد فأتقدم بشكري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد
على انجاز هذا العمل واخص بالذكر الأستاذ المحترم بودور
شوريب الذي لم يدخر أي جهد في توجيهي والإشراف على هذه
المذكرة.

كما نقدم الشكر إلى كل الأساتذة الذين رافقوني طوال دراستي
وعمال المكتبة العلوم المالية والمحاسبة لمساعدتهم في انجاز هذا
العمل بمنحي كل ما استحقه من كتب والى جميع عمال مركب
اقروديف قورصو وبالضبط السيد مزياني سفيان واشكر الكل
على جهودهم ومساعدتهم لي ولكل من وقف إلى جانبي من
البداية إلى النهاية .



CLASS OF
2022





الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد :
الحمد لله الذي وفقنا لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه
ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفصهما الله
وأدامهما نورا دربي.

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات

إلى أخي وأختي العزيزين على قلبي.

إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني اللحظات رعاهن الله ووفقهن : صافية، عقيلة
نور الهدى، وردة، نيسة.

إلى كل قسم المالية والمحاسبة وجميع دفعة 2022م.

جامعة أمجد بوقرة بومرداس.

إلى كل من كان لهم اثر على حياتي وإلى كل

من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي.

أميرة



المخلص

ان الضرائب كانت ومازالت تعد من اهم الينابيع التي تستسقي منها الدول بالأموال لسد نفقاتها العامة لتقديم الخدمات من تعليم وصحة وغيرها، وليس هناك من الشك ان الضرائب على الدخل تحتل مكانا مرموقا في التشريعات الضريبية الحديثة لما لها من اثار مالية واقتصادية واجتماعية على الدولة أو الفرد وهو ما يستدعي منا بذل الجهد لمحاولة فهم هذه الضريبة، وذلك من خلال التطرق لمفهوم الدخل ومفهوم الضريبة بصفة عامة وأيضا التعرض للأنواع المختلفة لضرائب الدخل والمعالجة المحاسبية لها وبما ان كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي رقم 12 قد اولت الاهتمام لمثل هذا النوع من الضرائب فقد قمنا بتخصيص جزء من هذه الدراسة للمعيار والنظام المحاسبي المالي من ناحية الضرائب على الدخل.

ومحاولة منا لإسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي قمنا بإجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين بقورصو بومرداس بغرض تحقيق اهداف الدراسة.

الكلمات المفتاحية: ضرائب الدخل، الضرائب المؤجلة، النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي.

Summary:

taxes were and still are one of the most important sources from which countries draw money to meet their public expenditures to provide services such as education, health and others, and there is no doubt that taxes on income occupies a prominent place in modern tax legislation because of its financial, economic and social effects on the state. Or the individual, which requires us to make an effort to try to understand this tax, by addressing the concept of income and the concept of tax in general, as well as exposure to the different types of income taxes and the accounting treatment for them, and since both the financial accounting system and international accounting standards through Accounting Standard N°12 have paid attention for this type of tax, we have allocated part of this study to the financial accounting standard and system in terms of income taxes.

In an attempt to project the theoretical study on the practical reality, we conducted an applied study at the AL–Rudif Corporation flour in koso Boumerdes for the purpose of achieving the objectives of the study.

Production keywords :income taxes, deferred taxes, the financial accounting system, the international accounting standard.

فهرس المحتويات

I	شكر وتقدير.....
II	الإهداء.....
III	الملخص.....
V	قائمة المحتوى.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	مقدمة.....

الفصل الأول : مدخل إلى محاسبة الضرائب على الدخل

02	تمهيد.....
03	المبحث الأول : مدخل للضريبة.....
03	المطلب الأول : مفهوم الضريبة.....
22	المطلب الثاني : اساس فرض الضريبة.....
24	المطلب الثالث : اثر الضريبة على المتغيرات الاقتصادية.....
26	المبحث الثاني : ماهية ضرائب الدخل.....
26	المطلب الأول : مفهوم الدخل.....
29	المطلب الثاني : علاقة المحاسبة بالضرائب.....
30	المطلب الثالث : انواع ضرائب دخل.....

45..... خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي

رقم 12 (ضرائب الدخل)

47..... تمهيد

المبحث الأول: ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12"ضرائب

الدخل". 48.....

المطلب الأول: ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي. 48.....

المطلب الثاني: ضرائب الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل". 59.....

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12"ضرائب

الدخل". 73.....

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. 76.....

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي. 76.....

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات. 79.....

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة. 82.....

خلاصة الفصل الثاني. 84.....

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لمؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين قورصو بومرداس

86..... تمهيد

المبحث الأول: تقديم عام للمركب الصناعي والتجاري محل الدراسة -قورصو-. 87.....

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة. 87.....

المطلب الثاني: هيكل وتنظيم المؤسسة. 89.....

المطلب الثالث: عرض قسم المحاسبة والمالية. 93.....

95.....	المبحث الثاني : آلية معالجة ضرائب الدخل في مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين
95.....	المطلب الأول :الوضعية الجبائية للمؤسسة.....
96.....	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور.....
105.....	المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات.....
113.....	المطلب الرابع :المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.....
116.....	خلاصة الفصل الثالث.....
117.....	الخاتمة.....
122.....	قائمة المراجع.....
132.....	قائمة الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
05	خصائص الضريبة والرسم.	01
06	مقارنة بين الضريبة والرسم.	02
11	مزايا الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل.	03
12	الاساس (المادة) الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على ارباح الشركات.	04
16	أسلوب التصاعد بالطبقات.	05
17	الجدول السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي.	06
20	الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حسب معيار نقل العبا الضريبي.	07
49	محتوى القانون رقم 07-11.	08
50	أمثلة عن الاعباء والمنتجات التي تمثل فروق دائمة.	09
52	فروقات مؤقتة ناتجة عن الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	10
67	إثبات الضرائب المؤجلة وفق طريقة الميزانية.	11
71	متطلبات العرض.	12
73	مقارنة الضرائب المؤجلة وفق SCF والمعيار المحاسبي رقم 12IAS.	13
76	الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والأجور.	14
79	الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي للضريبة على ارباح الشركات.	15
82	الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي لضرائب مؤجلة اصول وضرائب مؤجلة خصوم.	16
87	تاريخ شركة SN SEMPAC.	17
88	تقديم الشركة.	18
90	معلومات عامة حول المؤسسة.	19
98	مكونات كشف الاجرة.	20
102	الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الاجمالي.	21
106	حساب النتيجة المحاسبية لسنة 2021.	22
109	جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2021.	23
110	تحديد الضريبة المستحقة الدفع.	24
111	الأقساط الثلاثة ورصيد التصفية.	25

قائمة الأشكال

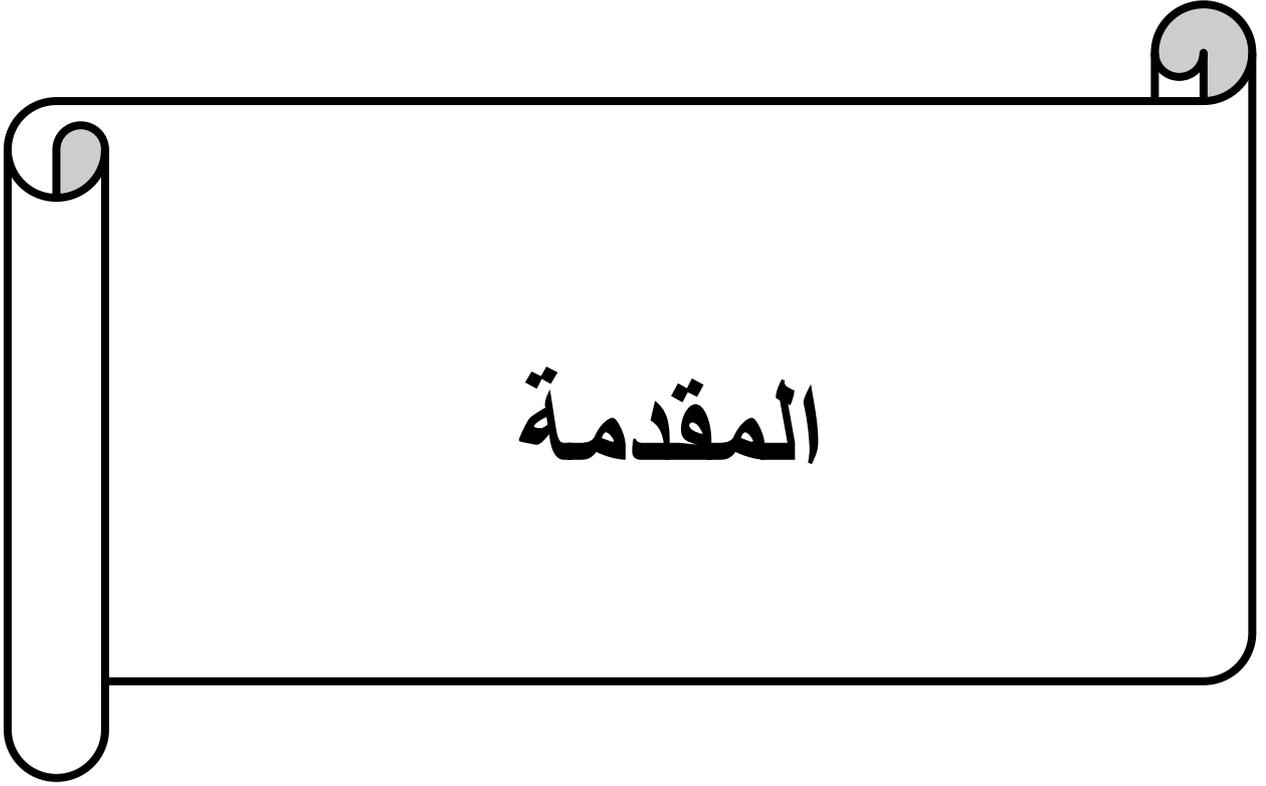
الصفحة	البيان	الرقم
07	الجوانب الفنية للضريبة.	01
22	التصنيفات المختلفة للضرائب.	02
55	أمثلة عن الضرائب المؤجلة اصول وخصوم.	03
88	المجمعات الصناعية والتجارية لفرع مركز الحبوب.	04
89	الهيكل التنظيمي لمركب فرع حبوب الوسط قورصو.	05
94	الهيكل التنظيمي لوحدۃ المالۃ والمحاسبة.	06

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
132	كشف اجرة العامل.	01
133	التسجيل المحاسبي لهذكرة الاجور و دفع اجرة العامل و اشتراكات الضمان الاجتماعي.	02
134	دفع الضريبة على الدخل الاجمالي.	03
135	سلسلة G50.	04
136	النتيجة المحاسبية لسنة 2021.	05
137	جدول تحديد النتيجة الجبائية.	06
138	التسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة اصول في سنة 2021.	07
139	التسجيل المحاسبي لعملية دفع الضريبة المؤجلة اصول في سنة 2022.	08

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	البيان
CNAS	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.
IFU	نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة.
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي.
IBS	الضريبة على ارباح الشركات.
ID	الضرائب المباشرة.
IID	الضرائب غير المباشرة.
CIDTA	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
CTCA	قانون الرسوم على رقم الاعمال.
CT	قانون الطابع.
CL	قانون التسجيل.
LNDDL	الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية.
CNDC	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.
ANGM	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.
FGODP	صندوق تسيير عمليات الاستثمار العمومي.
IRG/S	الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والأجور .
SCF	النظام المحاسبي المالي.
IAS12	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل".
PCN	المخطط الوطني للمحاسبة.
ID	الضرائب المؤجلة.
FA	النظام الجبائي الجزائري.
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة.
IASC	اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية.
SN SEMPAC	الجمعية الوطنية للسמיד ، مطاحن الدقيق ، مصانع المعكرونة والكسكس.
CIC	مجمعات صناعية وتجارية.
TVA	الرسم على القيمة المضافة.
TAP	الضريبة على النشاط المهني.
FIG	بطاقة شخصية للتسيير.
FN	بطاقة متعددة الخدمات.



المقدمة

مقدمة

ان تطور النشاط الاقتصادي للدولة صاحبه تطور في الحصول على الإيرادات و التي تسعى الدولة من خلالها الى تحقيق الاستقرار الاقتصادي و التنمية و العدالة الاجتماعية فضلا عن الهدف التقليدي و هو تمويل الموازنة العامة .

وتعتبر الضرائب من بين اهم هذه المصادر في عصرنا الحاضر نظرا لما تتمتع به من خصائص تميزها عن باقي الإيرادات الأخرى كونها ضرائب متجددة من جهة، و من جهة أخرى تفرض على الأفراد بصفة إجبارية و بلا مقابل و بالنظر الى هذه الأخيرتين تعد الضريبة من أفضل الوسائل لتمويل الحاجات العامة وبصفة خاصة الحاجات الاجتماعية كخدمات الدفاع و الأمن و، في المقابل تتمتع هذه الحاجات بخصائص تجعل الفرد غير قادر على الاستيعاب و بالتالي إجحاف الأفراد على تمويلها. و عليه لا بد من البحث عن وسيلة تتسم في نفس الوقت بخاصيتي الإلزام و بلا مقابل لتمويل هذه النفقات و أفضل هذه الوسائل هي الضريبة.

والضرائب عديدة و متنوعة تتعدد بتعدد وجهات نظر الباحثين و المفكرين في مجال الضرائب ، و مثال ذلك الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة و كنموذج امثل عن الضرائب المباشرة هي الضرائب على الدخل، و التي تتخذ من الدخل وعاء لها. و بالنظر لأهمية هذه الضريبة فقد أولت جميع التشريعات الضريبية عناية خاصة بها ولهذا فقد احتلت هذه الضريبة مكانة مرموقة في التشريعات الجبائية للدول لإحداثها آثار مالية واقتصادية و اجتماعية سواء على الدولة أو على الأفراد.

و النظام المحاسبي المالي الجزائري كغيره من الأنظمة المحاسبية فقد تطرق الى موضوع الضرائب على الدخل بالاستناد على المعايير المحاسبية الدولية ونخص بالذكر المعيار المحاسبي الدولي رقم " 12 ضرائب الدخل"، حيث عمل هذا الأخير على حل المشاكل الضريبية و ذلك من خلال التعريف بهذه الضرائب وكيفية وطرق المعالجة المحاسبية لها. و بناء على ما سبق يقودنا تفكيرنا الى طرح الإشكالية التي نسعى الى دراستها والمتمثلة في التساؤلات التالية :

الإشكالية الرئيسية :

كيف تتم المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفق نظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي

رقم 12 "ضرائب الدخل"؟

تخرج تحت الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية و هي كالتالي:

- 1 - فيما تتمثل الجوانب الفنية للضريبة ؟
- 2 -المقصود بالضرائب المؤجلة؟
- 3 -ما هي ضرائب الدخل التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

اولا : فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤلات المطروحة أعلاه قمنا بصياغة الفرضيات الآتية :

- 1 -تتمثل الجوانب الفنية للضريبة في تحديد نطاقها وتحديد وعائها.
- 2 -الضرائب المؤجلة هي وليدة الاختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي الذي يؤدي الى وجود فروقات دائمة و مؤقتة.
- 3 -تعتبر الضرائب على الدخل من بين الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية في الجزائر كالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات ، كما يتم تصنيف هاتين الضريبتين كضرائب مباشرة حسب التشريع الجبائي الجزائري.

ثانيا: أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع لأسباب موضوعية لعل أبرزها هو ارتباط الموضوع مع التخصص الذي ندرسه "محاسبة وجباية معمة" .

كون هذا البحث يتناول احد الموضوعات الحساسة المثارة على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

أما الأسباب الأخرى(ذاتية) فهي تتمثل في :

- كيفية معالجة المسائل المحاسبية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12"ضرائب الدخل".
- اكتساب اكبر قدر من المعرفة الشخصية حول هذا الموضوع الحساس.
- الرغبة في الاطلاع أكثر على موضوع الضرائب و التعمق فيه.

ثالثا: أهداف الدراسة

تتمثل ابرز أهداف الدراسة التي نسعى الى تحقيقها فيما يلي:

- 1 - التعرف على ضرائب الدخل في التشريع الجبائي الجزائري.
- 2 - بيان المعالجات المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي 12 .
- 3 - رصد الفروقات الدائمة و المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي.

رابعا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة الى محاولة التعرف على ضرائب الدخل باعتبارها مورد مهم تعول عليه الدول لتمويل نفقاتها ومعرفة المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب ، كذلك الاطلاع على الضرائب المؤجلة باعتبارها موضوع حديث الساعة ، حيث لا توجد دراسات كافية حولها ، كما تعتبر الضرائب المؤجلة النقطة السوداء لدى المحاسبين الغير ممارسين لهذا النوع من الضرائب.

خامسا: صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا من خلال هذه الدراسة :

- عدم الإلمام الجيد بموضوع الضرائب المؤجلة نظرا لحدائته.
- نقص الدراسات و البحوث ذات الصلة بالموضوع.

سادسا: حدود الدراسة

تحدد دراستنا للموضوع من جانبين اثنين :

بالنسبة للحدود المكانية فقد تم اجراء الدراسة في مؤسسة اقروديف لانتاج الطحين قورصو بومرداس ، اما الحدود الزمانية فتم تحديد المجال الزمني للبحث بحسب ما توفر عليه الباحث من بيانات ومعلومات وذلك لفترة 2022.

سابعاً: الدراسات السابقة

الدراسة الأولى :

تحت عنوان "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر" من إعداد الباحث محمد العلاوي الدراسة عبارة عن أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة محمد خيضر -بسكرة- 2014 - 2015 تحت إشكالية بعنوان مدى فاعلية مؤشرات الأداء في تدعيم نجاعة عملية التأسيس و التحصيل للضرائب، و توصل الباحث الى ان الفرد الجزائري يرى ان الضريبة أداة تعتمد عليها الدولة لفرض سلطتها وسيادتها عليه و أنها وسيلة تسعى الدولة من خلالها الى إفقاره من الجانب المالي ، كما توصل الى ان فعالية النظام الجبائي الجزائري غير قوية في ظل غياب الثقافة الضريبية وغياب عامل الثقة بين المكلف و الإدارة الجبائية هذا من جهة ، و ضعف عملية التحصيل و ضعف الإمكانات المادية و البشرية و كثرة القوانين وتعديلاتها و إلغائها و تجديدها تجعل من عملية التهرب الضريبي عملية سهلة بالنسبة للفرد هذا من جهة اخرى.

الدراسة الثانية:

دراسة تحت عنوان "اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية(دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)" للباحث عمر تركي هزاع العجيلي ، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الاوسط 2012-2013 وكانت الإشكالية كالتالي الأثر الذي يترتب على القوائم المالية والمركز المالي لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار بسبب الفرق بين عدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (12)"ضرائب الدخل" ، وهل يعتبر عدم الاعتراف في الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة نقصا في قوائم الدخل والمركز المالي و قائمة التدفقات النقدية في مصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار ، و اتضح من خلال دراسته ان الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تقسم الى نوعين ، كنوع اول الفروقات المؤقتة والتي تظهر بعد فترة وتعود لتأخذ اتجاها معاكسا في فترة اخرى، وبالتالي وجود ضريبة مؤجلة حيث يتوافق الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة مع مبدأ استقلالية السنوات ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وان تجاهل الاعتراف بهذه الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة يعد تعارضا وهاذين المبدأين من منطلق ان إيرادات كل فترة يجب ان تقابل بعبء الضريبة الخاص بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها السداد. اما النوع الثاني من الفروقات فهي فروقات دائمة تظهر في فترة دون ان تتأثر باختلاف مقابل أو معاكس في فترة اخرى لاحقة.

الدراسة الثالثة:

الدراسة تحت عنوان "متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار

المحاسبى الدولي لضرائب الدخل" **IAS12** -دراسة ميدانية- للباحثة سعيدي بن شهرة، الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة بجامعة زيان عاشور بالجلفة 2022/2021، تحت اشكالية بعنوان ما هي متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية لضرائب الدخل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبى الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، ومن النتائج التي توصلت اليها الباحثة هي ان المعايير الدولية للتقارير المالية تعتبر أفضل ما وصل إليه الفكر المحاسبى العالمى المعاصر منها المعيار المحاسبى الدولي لضرائب الدخل الذي يجسد الحلول لمشكلة القواعد الضريبية وعلاقتها بالقواعد المحاسبية وكذا الدخل والآثار الضريبية المترتبة عنه وكيفية محاسبتها و الافصاح عنها في القوائم المالية، كما تم التوصل الى ان تطبيق النظام المحاسبى المالى لا يتم على أكمل وجه و ان هناك عدة ثغرات في التطبيق هذا راجع الى ان البيئة التي يطبق عليها غير جاهزة ولا سيما القانون الجبائى بمادته 141 مكرر حيث ان هذه الاخيرة أثبتت ان النظام الجبائى يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع بها النظام المحاسبى المالى، كما ان البيئة الجزائرية الحالية لا تفي بمتطلبات تطبيق قواعد وأسس المعيار المحاسبى الدولي رقم 12 حيث تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدة صعوبات في تطبيقه.

ثامنا: هيكل الدراسة

بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية التي تتطوي تحتها و لاختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، ارتأينا تقسيم الدراسة الى ثلاث فصول، الفصل الأول و الثاني يخص الدراسة النظرية التي تقوم على المنهج الوصفى التحليلي و الفصل الثالث يخص الدراسة التطبيقية و التي تمت في مؤسسة خاصة إنتاجية وذلك محاولة منا لإسقاط الجزء النظري على المؤسسة وذلك باستخدام مصادر جمع البيانات والوثائق و المقابلة الشخصية.

الفصل الاول

مدخل الى محاسبة الضرائب
على الدخل

تمهيد

إن الدول على اختلاف مستوى تقدمها الاقتصادي وأنظمتها الاقتصادية تحتاج إلى مصادر للحصول على المال من أجل القيام ببعض المهام والوظائف التي يعجز الأفراد على أدائها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تمويل خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية . وتعتبر الضرائب من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة لتميزها بالديمومة وبما ينطوي على تحصيلها من استخدام الدولة لسلطتها وسيادتها بهدف سد نفقاتها.

ومن بين الإيرادات الضريبية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها هي الضرائب على الدخل ، حيث تحتل مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم اجمع.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها الضرائب فقد خصصنا هذا الفصل لدراسة الضريبة على الدخل وذلك من خلال المبحثين التاليين :

- المبحث الأول : مدخل للضريبة.
- المبحث الثاني : ماهية ضرائب الدخل.

المبحث الأول : مدخل للضريبة

من المواضيع المهمة جدا في وقتنا الراهن موضوع الإيرادات الضريبية بحيث باتت تشكل هذه الاخيرة بشكليها المباشر وغير المباشر عنصرا مهما في إيرادات الدولة المتقدمة والدول النامية على حد سواء، كما تعتبر الضرائب من احد الوسائل المهمة في توفير بنية تحتية تساعد على الاستثمار وتنعكس ايجابيا على كل فئات المجتمع.

المطلب الأول : مفهوم الضريبة

من المتعارف عليه أن الضرائب استخدمت منذ القدم كوسيلة ومصدر اعتمدت عليها الدول للحصول على الإيرادات لسد نفقاتها وتحقيق أهدافها، وفيما يلي عرض لمختلف عناصر الضريبة.

1. تعريف الضريبة والرسم:

واجه مفهوم الضريبة وجود عدة تعاريف بخصوصها وذلك حسب وجهة نظر كل الباحثين الذين تطرقوا

لمفهوم الضريبة¹، لذلك سنستعرض الى بعض هذه التعاريف :

التعريف الأول: الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية ، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه بنفع خاص مقابل دفع الضريبة².

التعريف الثاني: الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل ، وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة³ .

التعريف الثالث: الضريبة مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة إسهاما منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة، باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة⁴.

¹ شعباني لطفي، جباية المؤسسة ، pages bleues، الجزائر، 2017، ص 19 ، بتصريف

² ياسر صالح الفريجات ، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة العربية الاولى، 2009، ص

16

³ محمود حسين الوادي ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الاولى-الطبعة الثانية

، 2007-2010 ، ص 51

⁴ خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة ، إثراء للنشر والتوزيع

، عمان، الطبعة الاولى، 2010، ص 17

تعريف إجرائي: الضريبة هي اقتطاع مالي (نقدي) يدفعه كل الأشخاص سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بصفة إجبارية ونهائية وبدون مقابل للدولة، وذلك حسب مقدرتهم التكليفية بهدف تحقيق النفع العام.

كما يعرف الرسم بعدة تعاريف نذكر منها مايلي :

التعريف الاول: الرسم مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها ويحصل عليها من الدولة، فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به موظف الدولة لانجاز معاملة جواز السفر لمواطن، أو حصول المواطن على رخصة سواقة¹.

التعريف الثاني : الرسم مبلغ من النقود يدفعه الفرد للدولة أو إحدى هيئاتها لقاء خدمة معينة ذات نفع عام تؤديها له وبناء على طلبه.²

تعريف إجرائي: الرسم مبلغ نقدي يدفعه الفرد كمقابل للخدمة التي يطلبها ويحصل عليها من الدولة، بحيث تعود عليه عملية الدفع بنفع خاص.

2. خصائص الضريبة والرسم و أوجه الاختلاف والتشابه بينهما :

استخلاصا لما تم ذكره سابقا يتضح أن الرسم والضريبة يتشابهان في بعض الخصائص ويختلفان في خصائص أخرى ، وقد يؤدي هذا التشابه إلى الخلط بينهما.

حيث كل من الضريبة والرسم يتشابهان في انه يتم فرضهما إجباريا وبصفة نهائية على الأشخاص ويتم دفعهما في شكل نقدي إلى الدولة وفق قانون أو تشريع محدد لكل منهما ، فالمكلف يدفع الرسم اذا قام بطلب الخدمة ويكون ملزما بدفع الضريبة.

ورغم أوجه التشابه هذه بين الرسم والضريبة فانه توجد اختلافات وفوارق كبيرة بينهما منها، ازدياد أهمية الضرائب لتصبح أهم مصادر الإيرادات العامة في الوقت الحالي وتراجع أهمية الرسوم نتيجة اتجاه معظم الدول

¹ طارق الحاج محمد، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2009 ، ص 100

² محمد طاقة وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الطبعة الاولى - الطبعة

الثانية، 2007-2010 ، ص 81

إلى تخفيضها بل وإلغاء بعضها¹ هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يتم فرض الضريبة على أساس المقدرة على الدفع بغض النظر عن المنفعة التي تعود على الفرد بينما الرسم يكون جبرا مقابل منفعة تعود عليه².

كخلاصة لما تم ذكره سابقا يمكن لنا عرض هاذين الجدولين التاليين :

الجدول رقم 01 : خصائص الضريبة والرسم.

الرسم	الضريبة
<ul style="list-style-type: none"> - الرسم مبلغ نقدي اي مالي. - عند طلب الخدمة من الدولة أو إحدى مؤسساتها والحصول عليها يتم دفع الرسم جبرا. - الرسم لا يأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للأشخاص فحصول الشخص على الخدمة التي تتطلب لتأديتها رسما مربوطة بدفعه قيمة الرسم دون مراعاة حالته المالية. - عند دفع الرسم يحصل الفرد على منفعة خاصة تعود عليه هذا من جهة الى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل. - تقوم الدولة بمهمة تحصيل الرسم بالاعتماد على مؤسساتها المختلفة. 	<ul style="list-style-type: none"> - الضريبة فريضة مالية بحيث تحصل عليها الدولة في شكل مبلغ من المال. - تؤدي الضريبة جبرا وذلك بحكم سيادة وسلطة الدولة على مواطنيها. - الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين بحيث تفرض الضريبة بالأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف على الدفع. - الضريبة فريضة من غير مقابل فيقوم الفرد بدفعها للدولة دون ان تعود عليه عملية الدفع بمقابل شخصي وإنما تعود بنفع عام. - الضريبة تدفع بشكل نهائي فلا ينتظر الأفراد من الدولة تعويضهم إياها أو ردها لهم. - الضريبة تفرض لتحقيق النفع العام فالهدف الأساسي من فرض الضريبة هو استخدام حصيلتها في تحقيق المنفعة العامة.

المصدر : من عداد الباحث بالاعتماد على ما سبق.

¹ احمد بن هلال الشيخ ، الضرائب والرسوم دراسة فقهية مقارنة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الآداب والعلوم الإنسانية، مجلد28، العدد9، السعودية،2020، ص، ص 239، 240، بتصرف

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره ، ص 18

الجدول رقم 02 :مقارنة بين الضريبة والرسم.

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> - كل من الضريبة والرسم يتم دفعهما بصفة إجبارية و نهائية. - يتم دفع الضريبة والرسم نقدا. - يدفعان بهدف تمويل ميزانية الدولة. 	<ul style="list-style-type: none"> - تفرض الضريبة غالبا على أساس المقدرة التكلفة للفرد ، بينما الرسم لا يؤخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للفرد. - تستهدف الضريبة أغراض مالية و اجتماعية و اقتصادية وذات منفعة عامة ، اما الرسم من خلاله تهدف الدولة إلى تعزيز الخزينة العمومية بالموارد المالية و تنظيم الانتفاع بخدمات بعض الهيئات و الإدارات العامة.

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على شعباني لطفي، جباية المؤسسة، ص 19.

3. أشباه الضرائب:

تعرف أشباه الضرائب على أنها نوع من أنواع الموارد العامة ، وهي عبارة عن اقتطاع جبري تستهدف تحقيق منفعة اقتصادية أو اجتماعية معينة خاصة ، وهناك البعض من الخبراء يسمي أشباه الضرائب بالضرائب الخاصة لوجود عدة أسباب تجعل منها خصوصية دون غيرها عن الضرائب الأخرى ، فالهدف من شبه الضريبة يكون تغطية تكلفة خدمة معينة لا كل الخدمات التي تؤديها الدولة عكس الضريبة التي هدفها تغطية كل أنشطة الدولة دون استثناء¹.

تحصل أشباه الضرائب من قبل هيئات وتنظيمات إدارية عمومية مستقلة ماليا عن الدولة ، كالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي CNAS والذي يفرض على كل عامل أو موظف دفع 9% من أجرته (اجر المنصب) كاشتراك في الصندوق و 26% كذلك والتي تحسب هي الأخرى من اجر المنصب تدفع للصندوق وتكون عبئ على المؤسسة المستخدمة². بحيث تفرض هذه الاقتطاعات على أجور المستخدمين وأرباب العمل لتمويل التأمينات الاجتماعية.

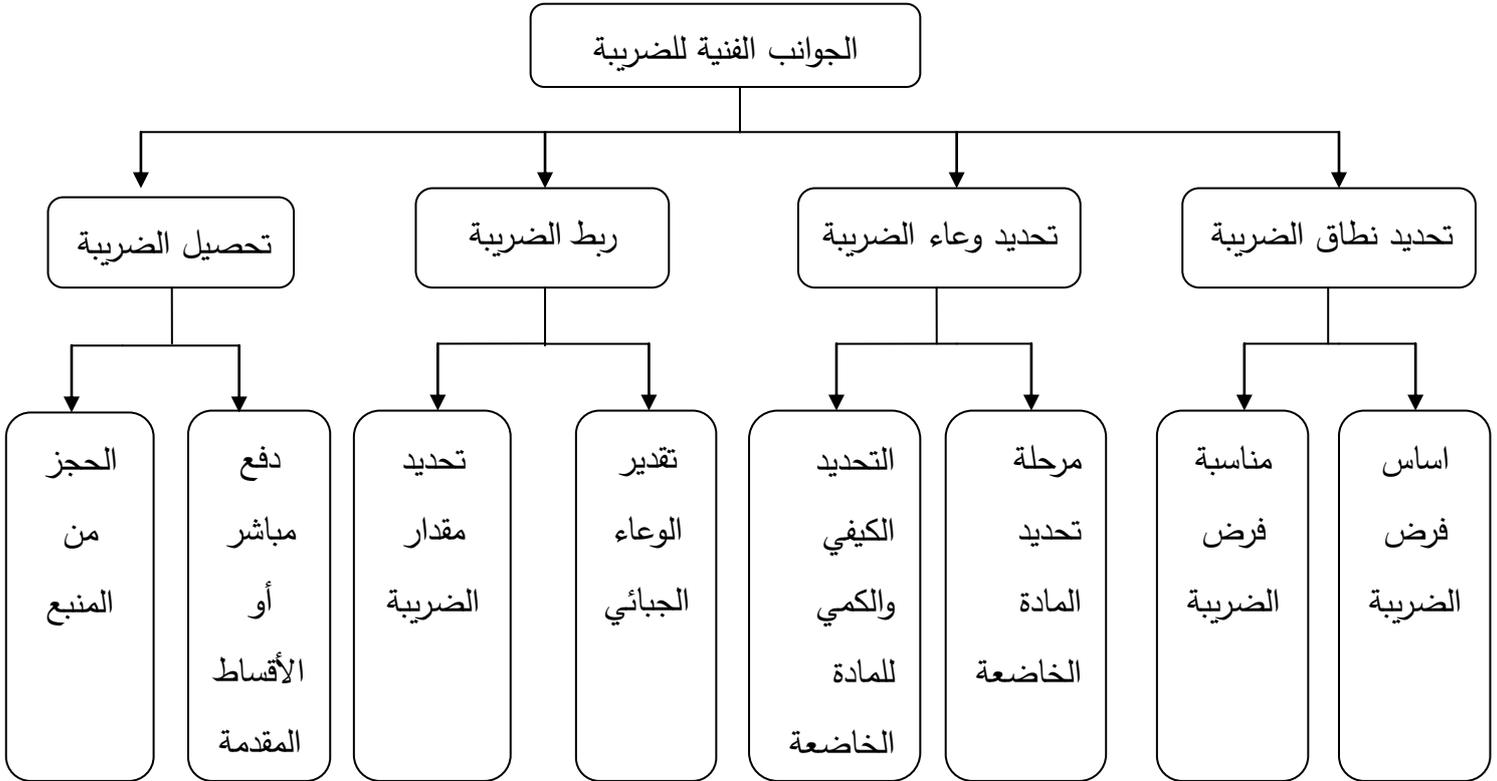
¹لمير عبد القادر، الضرائب المحلية ودرها في تمويل ميزانية الجماعات المحلية دراسة تطبيقية لميزانية بلدية ادارار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية المدرسة الدكتورالية للاقتصاد وإدارة الاعمال، جامعة وهران، 2013-2014، ص، ص 67،68

²شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 19

4. الجوانب الفنية للضريبة :

لقد تطرقنا فيما سبق بلىن الضريبة فريضة إلزامية تحدد من طرف الدولة و يجبر الفرد على أدائها دون مقابل شخصي مباشر من اجل تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية، و لكي تنجح الضريبة في تحقيق أهدافها ينبغي تتبع الجوانب الفنية ، لها ابتداء بمرحلة التفكير في فرض الضريبة إلى غاية قيام المكلف بدفع الضريبة إلى الدولة. وقبل البدئ في الشرح التفصيلي لهذه الجوانب يمكنك عرضها بشكل مختصر في الشكل التالي :

الشكل رقم :01 الجوانب الفنية للضريبة.



المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على يونس احمد البطريق وآخرون ،المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)، ص-ص 24-67.

4-1 تحديد نطاق الضريبة :لتحديد نطاق الضريبة يجب:

أ -اختيار أساس فرض الضريبة.

ب معرفة مناسبة فرض الضريبة (اختيار الواقعة المنشأة للضريبة).

4-1-1 أساس فرض الضريبة : عرف التاريخ المالي وجود أساسين لفرض الضرائب¹ :

أ) **الضرائب على الأشخاص**: تأخذ هذه الضريبة الإنسان في حد ذاته وعاء للضريبة ، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة و المادة الخاضعة لها بغض النظر عما تمتلكه من أموال و هي ضريبة عرفها الإنسان قديما اعتمدت عليها الدول في مراحل تطورها الأولى لتمويل نفقاتها و يطلق عليها آنذاك اسم ضرائب الرؤوس، و يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفراده بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة . تتميز الضرائب على الأشخاص عن غيرها من الضرائب بأنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره بل تعتمد على الوجود الإنساني نفسه و يكون الاختلاف في مقدار الضريبة بين أفراد المجتمع على أساس معايير أخرى بخلاف الدخل أو الثروة أو الإنفاق كمعيار العمر أو الجنس بحيث يستحيل على المكلف تجنب دفعها لكن مع تطور و ارتفاع المجتمعات تم التخلي عن هذه الضرائب جزئيا و تم توجيه الاهتمام للضرائب على الأموال ، و التي تتخذ من أموال الشخص (سواء في صورة دخل أو ثروة) وعاء للضريبة².

ب) **الضرائب على الأموال**: اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص ، إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة و في نطاق الضرائب على الأموال قد نفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل³.

ويقصد برأس المال مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحضه معينة ، يستوي في ذلك ان تأخذ الشكل العيني كأرض أو عقارات أو سلع استهلاكية أو أدوات مالية (أسهم و سندات) أو مبلغ من النقود. ويقصد بالدخل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو فيهما معا⁴.

وعليه أصبح الأساس في فرض الضريبة هو الأموال وليس الأشخاص.

¹ يونس احمد البطريق وآخرون، **المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)**، الدار الجامعية بالإسكندرية للنشر، مصر، ص 25
² محمد السيد راضي ومصطفى حسني السيد، **المالية العامة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص 94، بتصرف

³ عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2003 ، ص ، ص 99

⁴ عادل فليح العلي، نفس المرجع السابق، ص100

4-1-2 مناسبة فرض الضريبة : يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة تحديد القواعد العامة لها أي الشروط العامة اللازمة لتطبيق الضريبة، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص لمجرد صدور قانون الضريبة و هو ما يعرف بالواقعة المنشأة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)¹، و فيما يلي الواقعة المنشأة للضريبة على الدخل الممثلة لموضوع الدراسة.

• **الضرائب على الدخل :** يمكن اعتبار الضريبة على الدخل بأنها من الضرائب التي لها مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم كك ل، وذلك بسبب وعائها الغزير والمتجدد يتم تقدير هذه الضريبة على أساس ما يحققه المكلف بها من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء شهرية أو سنوية، مع مراعاة القواعد الأساسية عند فرض الضريبة ألا و هي قاعدة المساواة و العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد في النفقات.

ومن منطلق الواقعة المنشأة للضريبة تفرض ضرائب متعددة تتعدد بتعدد أنواع الدخل تسمى بالضرائب النوعية أو تفرض ضريبة عامة تشمل كل أنواع الدخل التي يحصل عليها المكلف و تسمى بالضريبة الموحدة (الضريبة العامة على الإيراد)، و قد نجد كلا النوعين في نظام ضريبي واحد، نستعرضها كالآتي :

(أ) **الضرائب النوعية على الدخل :** يقصد بها ان يتم فرض الضريبة حسب نوع الدخل الذي يحصل عليه الفرد ويعتمد هذا النظام على تقسيمات مصادر الدخل الرئيسية، فهناك مصدر دخل ناجم عن العمل خاضع لضريبة الرواتب والأجور ومصدر دخل ناجم عن امتزاج العمل ورأس المال فيخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ومصدر دخل ناجم عن رأس المال فقط فيخضع للضريبة على ريع الأموال المنقولة².

(ب) **الضريبة الموحدة على الدخل :** يقصد بالضريبة الموحدة بأنها ضريبة واحدة تفرض على مجموع دخل الممول من كافة مصادره، حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للممول من جميع مصادرها المختلفة

¹ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2013-2014، ص 11

² مؤيد ساطي جودت حمد الله، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2005، ص 18

في وعاء واحد ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول بسعر تصاعدي تبعاً لحجم الدخل وبدون تمييز بين طبيعة أو مصدر هذه الدخول¹.

في الجزائر نجد نظام الضريبة الموحدة مجسد في نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، حيث يدفع المكلفون بهذا النظام ضريبة جزافية وحيدة تحدد نسبتها من رقم الأعمال.

ومن زاوية أخرى قد تفرض الضريبة الموحدة على دخل الفرد (الزوج) كما قد تفرض على دخل الأسرة (الزوج والزوجة)، و يتوقف الاختيار هنا على التنظيم الاجتماعي للدولة هل لكل من الزوج و الزوجة ذمة مالية مستقلة عن الآخر. وتتمثل مصادر الدخل الفرد في ممتلكاته العقارية، عمله، عائد أوراقه، أرباحه من المشاركة في المشروعات مع آخرين، فوائد ودائعه².

¹ جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً لقانون (91) لسنة 2005، تمت اعمال الطباعة بشركة القصر للطباعة، مصر، 2005-2006، ص 56

² يونس احمد البطريق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ، ص 31،32

وللضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل عدة مزايا يمكن بيان البعض منها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 03:مزايا الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل.

الضريبة الموحدة على الدخل	الضرائب النوعية على الدخل (المتعددة)
<ul style="list-style-type: none"> - معاملة الدخول المختلفة معاملة واحدة بصرف النظر عن إختلاف مصدرها وطبيعتها. - توحيد الأحكام المتعلقة بتحديد الوعاء و إجراءات الربط والظعن و التحصيل مما يقلل العبا على كل من المكلف والإدارة الجبائية. - سعر الضريبة يكون واحدا بالنسبة لجميع أنواع الدخول. - تعتبر الضريبة الموحدة على الدخل أكثر عدالة من الضرائب النوعية لاستبعادها النفقات الشخصية والعائلية للفرد و بالتالي تشمل الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين بالصفة الشخصية و ليست صفة العينة. - تسمح الضريبة الموحدة بمراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف وبالتالي تختلف الاعفاء الضريبية من مكلف لأخر. 	<ul style="list-style-type: none"> - مراعاة ظروف المكلفين المالية و الثقافية من خلال استخدام أساليب ربط و تحصيل للضريبة تختلف من مصدر لأخر . - المقدره على تنوع المعاملة لكل مصدر ومنه المساعدة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية. - يقلل هذا الأسلوب من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا تهرب المكلف مع دفع ضريبة نوعية على الدخل فلن يستطيع التهرب كلية من دفع باقي الضرائب النوعية . - لا يحتاج أسلوب الضرائب النوعية على الدخل إلى إدارة جبائية ذات كفاءة عالية مما يجله أكثر صلاحية بالنسبة للدول المختلفة اقتصاديا. - تحقيق نوع من العدالة الضريبية من خلال فرض ضرائب منخفضة على الدخول المتولدة من العمل وضرائب مرتفعة على الدخول المتولدة من رأس المال.

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على يونس احمد البطريق وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص،ص

. 31،30

4-2تحديد وعاء الضريبة: لتحديد وعاء الضريبة يجب المرور على مرحلتين :

- مرحلة تحديد المادة الخاضعة للضريبة و ذلك بعد استبعاد العناصر الواجب استبعادها.
- مرحلة التحديد الكيفي و الكمي للمادة الخاضعة للضريبة.

4-2-1 مفهوم وعاء الضريبة : يقصد به المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة ، ويمكن القول ان وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة أو بعبارة اخرى هو ما يخضع للضريبة¹ .

4-2-2 مرحلة تحديد المادة الخاضعة للضريبة : بافتراض الدخل هو وعاء الضريبة سواء كان دخل نوعي أو إجمالي، فان التشريعات الضريبية المختلفة تجعل وعاء الضريبة على الدخل هو صافي الدخل أي إجمالي دخل المكلف مطروحا منه تكاليف الحصول على ذلك الدخل و صيانتته.²

كما يبين الجدول رقم 04 الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على ارباح الشركات .

الجدول رقم 04 :الاساس (المادة) الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على ارباح الشركات.

البيان	الاساس(المادة) الخاضعة للضريبة
الضريبة على الدخل الإجمالي	هو المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي المكون من مجموع المداخل الصافية للأصناف المذكورة في المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باستثناء المداخل المحررة من الضريبة مع خصم التكاليف المذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
الضريبة على ارباح الشركات	يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الجبائي وهي عبارة عن الربح المحاسبي مع القيام ببعض التعديلات عبر إدماج الأعباء غير القابلة للتخفيض حسب القانون الضريبي أو اعادة تخفيض بعض الإيرادات التي يسمح بها القانون الضريبي.

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على محمد حمر العين، اثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة لبعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2018-2019، ص، ص 69، 72.

¹ سارة علي حسين، طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريعين الأردني و العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، حزيران 2021، ص 04

² يونس احمد البطريق وآخرون ،مرجع سبق ذكره ،ص 45، بتصرف

• **التكاليف المخصومة من الدخل الخاضع للضريبة¹:**

- فوائد القروض والديون المبرمة لاقتناء أو بناء السكنات على عاتق المكلف بالضريبة.
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.
- مبلغ هامش الربح المتفق عليه مسبقا في إطار عقد بصيغة "المرابحة" المبرم من اجل اقتناء مسكن على عاتق المكلف بالضريبة .
- عقد التامين الذي يبرمه المالك المؤجر .
- نفقات الإطعام.

4-2-3 التحديد الكيفي للمادة الخاضعة: يقصد به مراعاة المركز الشخصي و الظروف الاجتماعية للمكلف

عند تحديد المادة الخاضعة للضريبة يتطلب هذا ضرورة التمييز بين:

- (أ) **الضرائب العينية:** هي تلك الضرائب التي تعتمد على حجم الثروة وحدها دون إعطاء أي اعتبار للشخص المكلف ولا لمركزه المالي و لظروفه الاجتماعية ، فالمال هو المعيار الوحيد لقياس مقدرة المكلف دون الاعتبار لما قد يصيب تلك المقدرة من تغيرات و تتميز هذه الضرائب بالسهولة و البساطة في التصنيف وانخفاض تكاليف جبايتها.²
- (ب) **الضرائب الشخصية:** هي التي تراعي عند فرضها كافة الظروف الشخصية والعائلية المحيطة وتمنحه في مقابلها الخصومات والإعفاءات اللازمة ، بحيث تتناسب الضريبة التي يدفعها كل ممول مع قدرته الحقيقية على الدفع.³

4-3 ربط الضريبة (التحديد الكمي للوعاء الضريبي) : إن ربط الضريبة من مسؤولية الإدارة الضريبية ، يعني

أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد قيمة الضريبة التي في ذمة المكلف و ذلك من خلال مرحلتين أولها تقدير الوعاء الجبائي و ثانيها تحديد مقدار الضريبة.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، الجزائر ، ص 25.

² حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة (تطبيقية في سورية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015، ص 50

³ منصور احمد البديوي، المحاسبة الضريبية طبقا لنظام الضريبة الموحدة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 06.

4-3-1 تقدير الوعاء الجبائي : تتنوع طرق تقدير الوعاء الضريبي بين الدول و بين مختلف مصادر الدخل ذلك راجع لأسباب عدة منها ، درجة الوعي الضريبي الذي يتمتع به المكلفين ، عادات وتقاليد المجتمع وفيما يلي استعراض لأهم هذه الطرق في تقدير الوعاء :

أ) طريقة التقدير المباشر : بحيث يتم التقدير بالاعتماد على تصريح المكلف أو تصريح من الغير

• **تصريح المكلف :** بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف نفسه بتقديم إقرار عن وعاء الضريبة لديه ويقدم الوثائق والمستندات التي تثبت ذلك ، و للإدارة الضريبية الحق المطلق في المراقب والإطلاع ومناقشة تلك الوثائق والمستندات وتعد هذه الطريقة الأكثر إتباعا في معظم دول العالم.¹

• **التصريح من الغير :** وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة لا بواسطة المكلف ولكن بواسطة شخص اخر غير المكلف ، يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقة دخله كرب العمل الذي يقدم إقرارا عن الأجور المدفوعة للعاملين.²

ب) طريقة التقدير غير المباشرة : ينقسم بدوره إلى التقدير على أساس المظاهر الخارجية و التقدير الجزافي

• **المظاهر الخارجية :** وفق هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف أو بالنشاط الخاضع لها ، مثل إيجار السكن الذي يقطنه الفرد أو إيجار المكان الذي يباشر نشاطه الاقتصادي أو عدد العمال و عدد الآلات المستعملة ، و تعاب هذه الطريقة في كونها غير قادرة على تحقيق العدالة في كثير من الأحيان لان المظاهر الخارجية ليست دائما صادقة في التعبير عن دخل المكلفين بها.³

• **التقدير الجزافي :** فالتقدير الجزافي عبارة عن تقدير تقريبي بواسطة تحدد المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية وضعها المشرع مسبقا ، إذ يتم تقدير بعض الفئات المكلفين بشكل جزافي و بقيمة ثابتة و مقطوعة بغض النظر عن الدخل الفعلي للمكلف.⁴

¹ عبد الرحيم لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة - دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي - ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2021، الجزائر-المدسة العليا للتجارة وجامعة تيسمسيلت ، ص 77.

² محمد سلمان عبود و باسم هادي عبود، الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي ، 12-11-2008، الندوة العلمية الضريبة الاولى،مركز بحوث المستهلك ، ص 04.

³ محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 107 ، بتصرف .

⁴ عديد أمينة، التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، 2010-2011، ص 10

4-3-2 تحديد مقدار الضريبة : بعد تقدير المادة الخاضعة للضريبة تأتي المرحلة الثانية في عملية ربط الضريبة و المتمثلة في تحديد مقدار الضريبة التي تستحق من المكلف بها ، بالعودة للعصور القديمة كانت تستعمل الضريبة التوزيعية لتحديد هذا المقدار لكن نتيجة لعيوب هذه الضريبة تم التخلي عنها و استبدالها بالضرائب القياسية، لتمييزها بالمرونة و أكثر عدالة من الضريبة التوزيعية و فيما يلي عرض لهذه الضرائب.

(أ) **الضريبة التوزيعية :** هي تلك الضرائب التي لا يحدد المشرع معدلها في البداية، بل يقوم بتحديد الحصيلة الإجمالي منها، ثم بعد ذلك يقوم بتوزيع عباها على المكلفين بها (بمساعدة الاجهزة الادارية في المناطق المختلفة)، كل حسب مقدرته التكليفية.¹

(ب) **الضرائب القياسية :** هي التي يتحدد سعرها سلفا دون تحديد لحصيلتها النهائية وتكون على شكل نسبة معينة تطبق على قيمة الوعاء الخاضع لها²، حيث تقسم الضرائب القياسية إلى ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية.

- **الضريبة النسبية :** فهي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها حيث أنها تمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة ، ولهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.³

- **الضريبة التصاعدية :** وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي ، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا تتسم بها هذه الأخيرة ،

¹قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إقرارات العولمة الاقتصادية - دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري-، رسالة مقدمة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 2008-2009، ص 09

²طارق حمدي حمدان أبو سنينه، " العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي" وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008 ، ص 12

³محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 21 .

من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضربيا كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مداخيل الأفراد.¹

- **الضريبة التصاعدية بالطبقات :** يقسم المكلفين إلى طبقات معينة بحسب ما يملكونه من عناصر خاضعة للضريبة ويسري على كل طبقة سعر معين ، من الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب انه لا يحقق العدالة إذ يعرض سعر الضريبة إلى قفزة مفاجئة بمجرد ازدياد الدخل زيادة طفيفة بحيث يخلق تفاوتاً بين دخلين متقاربين² والجدول التالي يوضح هذا النوع من الضرائب.

الجدول 05 : أسلوب التصاعد بالطبقات.

ت	تقسيم الطبقات	سعر الضريبة
1 -	يعفى الدخل الذي لا يتجاوز 1000 دينار من الضريبة	-
2 -	ما يتجاوز 2000 - 3000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	5%
3 -	ما يتجاوز 3000-6000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	10%
4 -	ما يتجاوز 6000 - 9000 دينار تفرض عليه ضريبة قدرها	20%
5 -	ما يتجاوز 9000 تفرض عليه ضريبة قدرها	30%

المصدر: يسرى مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العبيدي ، تحليل اثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، ص 33.

- **التصاعد بالشرائح:** تقسم المادة الخاضعة للضريبة حسب هذه الطريقة إلى شرائح يطبق على كل منها سعر معين يرتفع بالانتقال من شريحة إلى أخرى ويتلافى هذا الأسلوب العيب السابق ، فلا تطبق الضريبة على الدخل كله بمعدل واحد وإنما تطبق عليه بمعدلات طبقاً لشرائح المادة الخاضعة للضريبة، و يعتبر التصاعد بالشرائح من أكثر الأساليب المستخدمة في تطبيق الضريبة .

وطبقاً لهذه الطريقة ينقسم دخل المكلف الخاضع للضريبة الى عدة شرائح و ينطبق على كل شريحة

¹ محمد العلاوي، نفس المرجع السابق، ص 21.

² يسرى مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العبيدي، تحليل اثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، العراق -جامعة بغداد، 2013، ص 33.

نسبة خاصة بها وتزداد النسبة بازياد قيمة الشريحة ، و بذلك يخضع الدخل الواحد لعدة أسعار بقدر ما يحتويه من شرائح.¹ وفي الجزائر نجد الجدول السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي (الجدول رقم 06) يمثل هذا النوع من الضرائب .

الجدول رقم 06 :الجدول السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120000 دج
20%	من 120000 الى 360000 دج
30%	من 360000 الى 1440000 دج
35%	أكثر من 1440000 دج

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، جوان، 2021، الجزائر

ص 63.

ولتوضيح أكثر عن الأسلوبين السابقين نقدم المثال التالي :

ليكن لدينا دخل مقداره 350000 دج نلاحظ انه ينتمي للطبقة الثانية ومنه تطبيق معدل 20% وتكون الضريبة المستحقة تساوي 70000 دج وفي حالة الدخل يساوي 361000 دج يتم تطبيق معدل 30% لانه من الطبقة الثالثة وتكون الضريبة المستحقة تساوي 108300 دج نلاحظ ان أسلوب التصاعد الإجمالي يتميز بالبساطة الا أنها تعتبر غير عادلة بحيث بمجرد ارتفاع الدخل ب 11000 دج يتعين على المكلف دفع ما مقداره 38300 دج .

أما في حالة تطبيق أسلوب التصاعد بالشرائح على نفس المثال السابق فنجد ان:

- الشريحة الأولى: $360000 - 120000 = 240000 * 20\% = 48000$ دج الضريبة المستحقة = 48000 دج

- الشريحة الثانية: $361000 - 350000 = 11000 * 30\% = 3300$ دج الضريبة المستحقة = 3300 دج

وعليه تصبح الضريبة المستحقة تساوي $3300 + 48000 = 51300$ دج الضريبة الإجمالية المستحقة = 51300 دج

¹ خالد علي عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية ، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، تموز 2019، ص 06.

بحيث تم تطبيق معدل مغاير عن المعدل السابق على الجزء الإضافي فقط مع إعفاء جزء منه من الضريبة مما يجعله أكثر عدالة ضريبية .

4-4-4تحصيل الضريبة: يوجد ثلاث طرق لتحصيل الضريبة وهي كالتالي:

4-4-4-1طريقة الدفع المباشر: تقوم طريقة الدفع المباشر على أن المكلف يقوم بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه دون إشعار مسبق من طرف الإدارة الجبائية فيقوم بملاً التصريحات الجبائية المبينة للمبالغ المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب لدفع ذلك المبلغ طواعية ، و يمكن كذلك أن تقوم إدارة الضرائب بإشعار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المعنية في الوقت المحدد.¹

4-4-4-2طريقة الحجز من المنبع: حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه ، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليهم حقوق و توريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة ، ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لا بد وان يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة و بين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائنًا لهذا الشخص.²

4-4-4-3طريقة الأقساط المقدمة: بمقتضاها يقوم الممول بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع وحسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة الماضية على ان تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تسويتها، بحيث يسترد الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المستحقة خلال السنة أو يدفع ما قد يقل عنها أو يرحل المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة ، ويتميز هذا الاسلوب بانه يخفف من وقع الضريبة

¹سماعين عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مجلة القانون العقاري، العدد 15، خاص، الجزائر -جامعة حسيبية بن بوعلي الشلف مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاديات دول شمال افريقي، 2021 ،ص 19، بتصرف

²سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20

على الممول ويجعل أدائها سهل كما انه يضمن للخبزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للاموال¹.

5. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

يمكن عرضها على النحو التالي :

5-1الضرائب المباشرة: هي تلك الضرائب التي لا يستطيع المكلف نقل عبئها الى شخص اخر بل يتحملها المكلف كلياً وبصفة نهائية وهي تفرض على قيمة ما يحققه الشخص أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال² اي عدم وجود حلقات وسيطة لنقل أعباء الضريبة من مكلف الى اخر . وتتميز هذه الضرائب بالمرونة والعدالة كما ان حصيلتها ثابتة وان تكلفة جبايتها قليلة وتشعر المواطنين بواجباتهم، ومن عيوبها ضخامة العبا الضريبي على المكلف بها كما ان عملية تحصيلها بطيئة.

5-2الضرائب غير المباشرة: وهي كل ضريبة يدفعها المكلف و يستطيع نقل عبئ هذه الضريبة الى شخص اخر³ ، يتميز هذا النوع من الضرائب بالسرعة والمرونة في التحصيل ووفرة الحصيلة اما عيوبها فتتمثل في انها غير عادلة وتكاليف جبايتها مرتفعة.

5-3معايير تصنيف الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : هناك اربع معايير لتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وتتمثل في:

5-3-1المعيار الإداري:وفقاً لهذا المعيار تكون الضرائب مباشرة اذا كانت تجبى بواسطة جداول اسمية اي أوردت أو سجلت تضعها الإدارة المالية مقدماً يقيد بها اسم الممول ومقدار الوعاء الضريبي والسعر الذي تفرض به الضريبة وميعاد دفعها... الخ ، بحيث يقوم باتصال مباشر بين الممول والإدارة الضريبية بشأن تحديد أبعاد الضريبة ربطاً وتحصيلاً، في حين ان الضريبة تكون غير مباشرة اذا كانت لا تجبى على هذه الجداول الاسمية

¹ محمد حمر العين، اثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة لبعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية سطيف، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، ادارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2018- 2019، ص22

² أيمن حداد وعمر بني أرشيد، المحاسبة الضريبية العامة على المبيعات والضريبة على الدخل، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى 2010، ص 12

³ عبد الناصر إبراهيم نور و عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص 18

اي اذا كان فرضها وتحصيلها يتمان بمناسبة بعض الوقائع أو التصرفات كاجتياز البضاعة للحدود (ضريبة جمركية) أو قيام الأفراد بإنتاج وبيع سلعة معينة (ضريبة على المبيعات) ، ففي هذه الحالات لا يكون هناك اتصال مباشر بين الممول والإدارة الضريبية ، حيث لا يمكن معرفة مقدما أشخاص المكلفين الذين سيدفعون الضريبة¹.

5-3-2 معيار نقل العبا الضريبي :يقوم هذا المعيار على فكرة استقلال الضريبة على المكلف بها أو انتقالها الى شخص اخر غيره يتحملها بصورة نهائية. والجدول التالي يبين لنا الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حسب هذا المعيار².

الجدول رقم 07 : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حسب معيار نقل العبا الضريبي.

الضرائب غير المباشرة	الضرائب المباشرة
<p>الضريبة غير مباشرة عندما يدفعها المكلف ثم يقوم بنقل عبئها الى شخص ثالث متحمل الضريبة اي وجود وسيط بين متحمل العبا والإدارة الجبائية هو المكلف الذي يقوم بتحصيل الضريبة من الشخص الثالث وتوريدها الى الإدارة الجبائية مثل :</p> <ul style="list-style-type: none"> - الضرائب الجمركية. - الضرائب على الانتاج. - الضرائب على الصادرات . - الضرائب على المبيعات. 	<p>الضريبة مباشرة اذا تم جبايتها من المكلف الأصلي بدون وجود وسيط بين المكلف والضريبة مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الضرائب على الدخل من العمل كالضريبة على المرتبات والأجور وضريبة المهن الحرة . - الضرائب على الدخل من استثمار رأس المال كالضريبة على العقارات والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة . - الضريبة على الدخل الناتجة من رأس المال والعمل معا كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على محمد علي الربيدي ومحمد سعيد الحاج، المحاسبة الضريبية وفق أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل وفق أحكام القانون رقم(19) لسنة 2001 بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، ص،ص 33،34.

¹ جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47

²محمد علي الربيدي ومحمد سعيد الحاج، المحاسبة الضريبية وفق أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل وفق أحكام القانون رقم(19) لسنة 2001 بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، جامعة العلوم والتكنولوجيا للطبع والنشر، صنعاء، الطبعة الاولى، 2014، ص 33

5-3-3 معيار ثبات الوعاء الخاضع للضريبة: فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على عناصر تتمتع بالثبات والاستقرار مثل ثروة معينة أو حرفة أو مهنة مثل الضريبة العقارية المفروضة على العقار والضريبة على الشخص الطبيعي عند مزاولته عمل لحساب الغير ، اما الضرائب غير المباشرة فتفرض على أفعال عرضية أو تصرفات متقطعة يقوم بها المكلف مثل استيراد السلع أو تسجيل العقود ونفاق الدخل.¹

5-3-4 المعيار العملي : تكون الضريبة مباشرة عند حصول المكلف على الدخل أو على رأس المال اي الضريبة المباشرة هي التي الضريبة التي تفرض على الثروة سواء كانت على الدخل أو رأس المال كالضريبة على المرتبات والأجور، الضريبة على المهن الحرة، ارباح تجارية وصناعية، الضريبة العقارية، وتكون الضريبة غير مباشرة عند استخدام الدخل أو رأس المال اي الضريبة غير المباشرة هي التي تفرض عند استعمال الثروة كالضريبة الجمركية، الضريبة على الانتاج، الضريبة على المبيعات.²

6. انواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي الجزائري: و تتمثل في³:

6-1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: ويتضمن الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على ارباح الشركات، الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على النشاط المهني، الرسم العقاري عن الممتلكات المبنية، الرسم العقاري عن الممتلكات الغير مبنية، رسم التطهير والضريبة على الأملاك.

6-2 قانون الرسوم على رقم الاعمال : ويتضمن الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على منتوجات بترولية .

6-3 قانون الضرائب غير المباشرة: ويتضمن رسم المرور، رسم الضمان.

6-4 قانون الطابع وقانون التسجيل : ويتضمن حقوق الطابع، حقوق التسجيل.

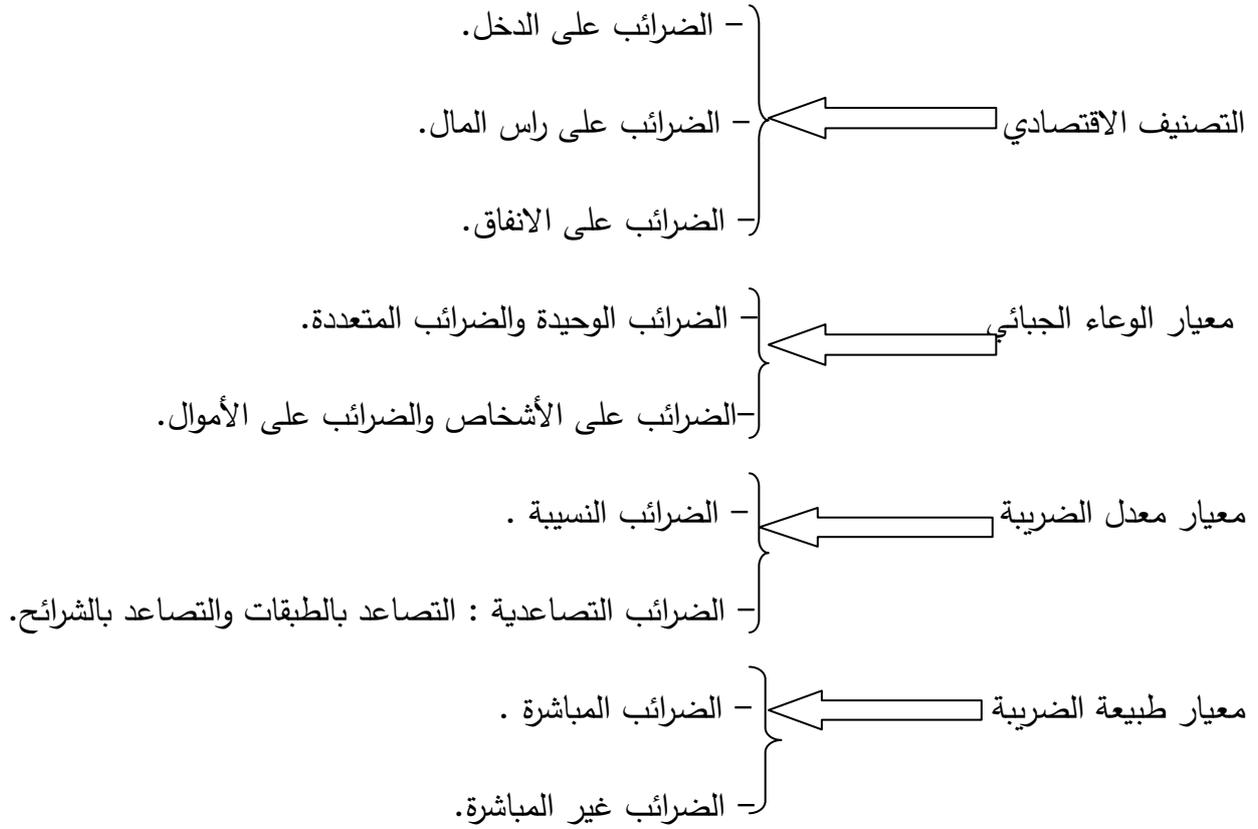
مما سبق ذكره يمكن استنتاج التصنيفات المختلفة للضرائب في الشكل التالي:

¹ محمد احمد عبد الله مختار، المحاسبة الضريبة النظرية والتطبيق **Tax Accounting**، جامعة شاندي ، مصر ، 2019 ، ص 35، بتصرف

² محمد علي الريدي ومحمد سعيد الحاج، مرجع سبق ذكره، ص، ص 36، 37، بتصرف

³ <https://www.mfdgi.gov.dz>

الشكل رقم 02 :التصنيفات المختلفة للضرائب.



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني : أساس فرض الضريبة

اختلف الاساس القانوني للضريبة ما بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة، فبعدها كان للضريبة مفهوم قديم وهو اعتبار الضريبة مجرد إسهام اختياري أصبحت وفقا للمفهوم الجديد إلزامية على الأفراد لقاء ماتقدمه الدولة لهم من خدمات نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر. وفيما يلي شرح لأساس حق الدولة في فرض الضريبة .

1. نظرية المنفعة والعقد :

برزت هذه النظرية في القرن السابع عشر و الثامن عشر و عرفت حينها بمصطلحات مختلفة كنظرية العقد الاجتماعي و النظرية التعاقدية للضريبة وهذا راجع لاهتمام المفكرين بأساس حق الدولة في فرض الضرائب ، حيث يؤيد أنصار هذه النظرية وجهة نظرهم بالقول بان الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني فهو يدفع الضريبة

الى الدولة بمقابل منفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة¹، غير ان كلمة فقهاء هذه النظرية لم تتفق حول طبيعة هذا العقد و المنافع المرجوة منه بل تفرقوا في ثلاثة مذاهب بين من قال بأنه عقد بيع خدمات و الذي جاء به المفكر ادم سميث إذ يعتبر ان الدولة تقوم ببيع خدمات للأفراد مقابل قيامهم بدفع ثمن ذلك في صورة ضرائب وبما ان الخدمات التي كانت تقدمها الدولة في حينها لا تخرج عن خدمات الأمن و الدفاع و القضاء في ظل دور الدولة الحارسة فقد اقتصر البيع على هذه الأنواع من الخدمات فحسب ، و القول بوجود عقد بيع ينتهي الى ان الثمن ينبغي ان يكون مساويا لقيمة البيع او يقترب منها على الأقل².

أما المذهب الثاني فاعتبر العقد بأنه عقد تامين فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتامين على الجزء المتبقي من أموالهم والانتفاع بها على أحسن صورة ، ومن ثم تعتبر الضريبة قسط التامين الذي يدفعها الأفراد مقابل حماية الدولة لأموالهم وأرواحهم ، وتتميز عملية الأقامة بإجبار المواطنين بتسديد مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم وقدراتهم التكاليفية استنادا الى ضرورة تناسب قسط التامين مع محل التامين ، من عيوبها ان عقد التامين يلزم الدولة تعويض الأضرار اللاحقة بالمؤمن عليه وهذا لا يتحقق ايضا تجعل وظيفة الدولة تقتصر على مجرد حفظ الامن "الدولة الحارسة"³.

وأخيرا المذهب الثالث من مؤيديه المفكر تيبير Thiers حيث ذهب الى ان العقد هو عقد شركة فيه الدولة شركة مساهمة كبرى للإنتاج يكون الأفراد مساهمين فيها بأعمال محدودة و يتحملون نفقات مالية في سبيل ذلك، فضلا عن النفقات العامة التي يقوم بها مجلس إدارة الشركة المتمثل بالحكومة و التي تحقق منفعة جميع المساهمين (الأفراد) ولذا كان عليهم ان يساهموا في تمويلها عن طريق الضرائب⁴.

2. نظرية التضامن الاجتماعي :

ترى هذه النظرية ان الدولة هي ضرورة تاريخية و اجتماعية وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام بإشباع الحاجات العامة للأفراد و المحافظة على الأمن ، و الدولة تتكبد نفقات باهضة من اجل القيام بالأعباء العامة الملقاة على عاتقها و الناتجة من جراء تدخل الدولة في مختلف الأنشطة الاجتماعية منها و

¹ عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة اصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006، ص155، بتصرف

² احمد خلف حسين الدخيل، الأسس الجديدة لفرض الضرائب دراسة استشرافية لنظرية بديلة عن نظرية التضامن الاجتماعي ، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، العراق جامعة تكريت، 2020، ص89، بتصرف

³ بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية دروس وتطبيقات محلولة، pages bleues، الجزائر، 2010، ص 15.

⁴ احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سبق ذكره، ص، ص 88، 89.

الاقتصادية، و لما كانت هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لا بد من ان تتضافر الجهود في تحمل نفقات هذه الأعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الأفراد و لا يهم فيما إذا حصل المكلف بدفع الضريبة على منفعة أم لا فالمكلف يلتزم بدفع الضريبة على أساس مقدراته التكليفية لا أساس المنفعة التي تعود عليه من جراء القيام بهذه الخدمات العامة¹ ونتيجة لذلك فان العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق اهداف المجتمع.²

المطلب الثالث : اثر الضريبة على المتغيرات الاقتصادية

1. اثر الضريبة على الدخل :

ان التفاوت في امتلاك رؤوس الأموال ظاهرة بصحبها تفاوت في الاستهلاك السلع و الخدمات ولا شك ان التمايز بين القطاعات و الفئات في توزيع الدخل الوطني ، وقد بات من الضروري لجوء الدولة الى سياستها الضريبية لتصحيح الأوضاع وتحقيق نوع من الاستقرار و التوازن الاجتماعي و القطاعي ، الهدف الذي لا يتسنى سياستها تتضمن توزيعاً امثلاً للدخل بين مختلف الطبقات الاجتماعية . ان الضرائب باقتطاعها من مداخيل الأفراد و المتعاملين الاقتصاديين تحوله الى الدولة التي تعيد توزيع هذا المحصول من جديد في شكل نفقات متنوعة وفقاً لسياستها التنموية، و ذلك بإقامة مشاريع استثمارية و بناء هياكل قاعدية التي تقوم بعمليات تعود عليها بالنفع العام ، كما ان الضريبة تعتبر وسيلة ناجحة تستخدم في تقليل الفوارق بين الأفراد و القطاعات الاقتصادية وذلك عن طريق فرض ضرائب تصاعدية على مداخيل الطبقات المتوسطة وإعفاء الطبقات الفقيرة.³

2. اثر الضريبة في الاستثمار:

ان اهم اثار النشاط الحكومي على الاقتصاد الوطني يمكن تلمسها من خلال قوانين الضرائب إذ ان مفهوم الكفاءة الحدية للاستثمار ذو علاقة بالربح المنتظر من تلك الإضافات التي تقوم بها المنشأة الى أصولها المنتجة فانه امر طبيعي ان يكون لرب العمل اهتمام بالضرائب التي تؤثر على ربح المنشأة لذا فان مقدار

¹ تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون ، مجلة جامعة بابل العلوم الانسانية، المجلد 19، العدد 3، العراق ، 2011 ، ص 253

² سعود جايد مشكور العامري وآخرون، المحاسبة الضريبية أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق، مطبعة دار الضياء ، العراق، الطبعة الاولى، 2014، ص 27

³ خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر، 2009، ص 150

الانفاق الاستثماري يعتمد على معدل الإيراد الصافي لهذا فانه يمكن الافتراض بان الضرائب تؤدي الى تقليل الانفاق الاستثماري حيث انه يتعذر تقديم الدليل على وجود علاقة واضحة بين معدلات الضرائب وحوافز الاستثمار لأنه ليس هناك طريقة موضوعية لقياس المستوى الضريبي الذي يعد عاليا جدا مما يؤثر على الاستثمار وينبغي لأي دراسة عن اثار الضرائب في الاستثمار ان تعالج بعض التأثيرات غير المباشرة مثل سياسة الدخل التي تنتهجها الحكومة اذا رغبت في أحداث تغييرات في تلك السياسة فلا شك ان مثل هذه السياسة ستكون لها انعكاسات على الطلب الكلي الفعال و بالتالي على ارباح مشاريع استثمارية.¹

3. اثر الضريبة في الاستهلاك :

يتوقف الاستهلاك على حجم الدخل الذي يتحصل عليه الشخص و ميوله الاستهلاكية وما هي أنواع السلع و الخدمات التي يستهلكها وفي الوقت نفسه تؤثر الضرائب على حجم الدخل أيضا ، حيث يتم فرض الضريبة على دخل الأشخاص من خلال السلع و الخدمات التي يستهلكونها ومن ثم ينخفض حجم الدخل و الذي قد يضطر بعض الأشخاص الى تقليل الإنفاق على أنواع معينة من السلع و الخدمات هروبا من الضريبة، و يظهر ذلك في السلع الكمالية حيث يقل الطلب عليها بينما من الصعب ان يقلل الأشخاص من الطلب على السلع والخدمات الضرورية فإذا تم فرض الضريبة عليها فإنها تؤثر مباشرة على حجم الدخل المتوفر لدى الأشخاص و غالبا ما تتجنب الدول فرض الضرائب على السلع والخدمات الضرورية مقابل مضاعفة الضرائب و الرسوم على السلع و الخدمات الكمالية من اجل عدم التأثير على الصالح العام لجموع المواطنين و تلبية اكبر قدر ممكن من حاجاتهم الضرورية.²

4. اثر الضريبة على الادخار:

يمكن تقسيم الادخار الوطني على وجه التحديد الى ادخار خاص و الذي يقوم به الأفراد و ادخار عام تقوم به الدولة و عليه فان اثر الضريبة في الادخار العام يكون ايجابيا الا ان اثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب ، حيث انه يختلف اثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب فالضرائب المباشرة تضر بالادخار بصورة اكبر من الضرائب غير المباشرة خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة و التي تخصص جزءا كبيرا للادخار ، كما ان ارتفاع معدل الضريبة يدفع بالمكلفين الى التهرب من الضريبة باستخدام

¹ خليل إسماعيل إبراهيم، اثار الضرائب على الاستثمار في العراق بعد 2003/4/9، 2008/11/12، الندوة العلمية الضريبية

الاولى ، مركز بحوث المستهلك، ص 12

²Taqadom2030.blogspot.com/2017/12/blog-post.html

الطرق المشروعة و غير المشروعة مما يخفض من حصيله الضريبية.¹

المبحث الثاني: ماهية ضرائب الدخل

لضرائب الدخل أهمية ومكانة مرموقة في التشريعات الضريبية المعاصرة لإحداثها آثار مالية واقتصادية واجتماعية سواء على الدولة أم على الأفراد ، وانطلاقا من هذا سنحاول التعرف على مفاهيم الدخل المختلفة بالإضافة إلى التطرق للضريبة بصفة عامة وضرائب الدخل بصفة خاصة.

المطلب الأول : مفهوم الدخل

ليس من السهل تحديد مفهوم للدخل بشكل دقيق بالرغم من شيوع استعمال هذا المصطلح وذلك راجع لاختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه ، فالدخل من الناحية المحاسبية يختلف عنه من الناحية الاقتصادية أو القانونية أو الضريبية وفيما يلي عرض لهذه المفاهيم :

1. الدخل من الناحية القانونية :

لقد واجه علماء المالية العامة كثيرا من الصعوبات في سبيل تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وقد كان من ابرز هذه الصعوبات عدم وجود ملامح خارجية للدخل تميزه عن رأس المال، فقد يعتبر المال نفسه دخلا في وقت ما ورأسمالا في وقت آخر كما في حالة ادخار الدخل وإعادة استثماره فضلا عن أن نفس المال قد يعتبر دخلا بالنسبة إلى شخص ما ورأس مالا بالنسبة إلى شخص آخر كما في حالة قيام إحدى الشركات المساهمة بإجراء توزيع غير عادي للاحتياطات التي كونتها من أرباحها السنوية على المساهمين فتعتبر هذه المبالغ بمثابة رأس المال بالنسبة إلى المساهمين ودخلا بالنسبة إلى الشركة ، وبالعكس في حالة قيام الشركة بتوزيع أرباح صورية فتعتبر هذه الأرباح بمثابة رأس مال بالنسبة إلى الشركة (حيث أنها تمثل اقتطاعا من رأس مالها) ودخلا بالنسبة إلى المساهمين (حيث أنها تمثل زيادة في دخولهم) الأمر الذي أثار كثيرا من الاختلاف في الرأي لدى كل من الفقه المالي والقضاء.¹

¹ بن إبراهيم قويدر و شويكات مجد ، اثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية باستعمال طريقة التحليل بالمركبات الاساسية ACP خلال الفترة الممتدة ما بين 2000-2015، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06 ، العدد 01، الجزائر -جامعة الجلفة، 2020، ص 532

2. الدخل الاقتصادي :

يعرف هيكس الدخل الاقتصادي بأنه المبلغ الذي يمكن انفاقه خلال فترة زمنية معينة بحيث يبقى راس المال في نهاية الفترة بعد الانفاق كما كان عليه في بداية الفترة قبل الانفاق ، اي ان الدخل الاقتصادي هو الحد الأقصى للموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد ان يستهلكه خلال فترة من الزمن مع ابقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها ، وكان ادم سميث اول من عالج مفهوم الدخل وعرفه بأنه ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد ان يصرفه خلال فترة معينة وذلك دون المساس براس المال.

ويتبنى الاسلوب الاقتصادي وجهة نظر الميزانية في تعريف الدخل والذين يرون ان الدخل عبارة عن الزيادة في صافي الاصول والتي حصلت خلال الفترة ويمكن ان يتخذ الدخل اشكال متعددة حيث يقول الاستاذ بدفور ان هناك ثلاث مفاهيم اساسية للدخل وهي :

الدخل النفسي : والذي يرجع الى اشباع الحاجة الانسانية ويصعب قياس هذا النوع لان حاجات الانسان كثيرة ومتنوعة.

الدخل الحقيقي : وهو مفهوم الدخل الاقتصادي ويتم قياس الدخل لتحديد الزيادة في الثروة² .

الدخل النقدي : أو بمعنى اخر الدخل المحاسبي حيث هذا الاخير سهل عملية القياس فلا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في قيمة وحدة النقود ويعتمد على مبدأ التكلفة لتاريخية³.

3. مفهوم الدخل الخاضع للضريبة :

من الصعب وضع مفهوم دقيق للدخل الضريبي لاختلاف تعريفه من تشريع إلى آخر ، فهناك المفهوم الواسع الذي لا يقتصر على المفهوم الضيق للدخل بحيث يشير إلى "أن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر" وهو ما يعبر عنه بنظرية المصدر.

¹ عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الاولى، 2008 ، ص،ص 27 ، 28

² حيدر محمد علي بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان، الطبعة الاولى ، 2007 ، ص،ص 157 ، 158

³ حيدر محمد علي بني عطا، نفس المرجع السابق، ص 158، بتصرف

أما المفهوم الواسع لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية وبقاء المصدر بل يمتد ليشمل أيضا على مكاسب رأسمالية أو حتى عرضية وما يطلق عليه نظرية الميزانية أو الثراء¹.

3-1 نظرية المصدر: وتعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال مدة معينة من الزمن سنة على الأغلب وعلى ذلك اجتمعت النظرية التقليدية على ان الإيراد يتصف بالميزات الخمسة وهي عنصر المدة، استغلال المصدر، الدوري، وجود مصدر قابل للبقاء، القابل للتقييم نقدا².

3-2 نظرية الإثراء³ : ان هذه النظرية تتوسع في مفهوم الدخل فتعتبره الزيادة الايجابية في ذمة الشخص معنويا كان أم طبيعيا خلال فترة زمنية وليس بفارق ان يأتي الدخل من اي مصدر إذ ان المهم ان يكون المكلف في نهاية الفترة المالية بوجه مالي أفضل مما كان في بدايتها حتى ولو عفويا وبدون مجهود ، من أنصار هذه النظرية الاستاذ سيمون Simone والأستاذ Seligman.

4. مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية :

يرى أنصار الاسلوب المحاسبي والذي يتبنى أسلوب قائمة الدخل ان الدخل هو نتيجة أنشطة معينة والتي حصلت خلال الفترة المالية أسلوب العمليات⁴ ، كما يعرف الدخل من الناحية التقليدية على انه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة من عمليات فترة معينة والتكاليف التاريخية المستنفدة المقابلة لها من هذا التعريف نستنتج الخصائص التالية للدخل المحاسبي وهي كالتالي :

- الدخل المحاسبي يقوم على اساس الفترة الزمنية.
- الدخل المحاسبي يقوم على اساس عمليات معينة تقوم بها المنشأة.
- الدخل المحاسبي يقوم على اساس مبدأ تحقق الإيرادات.
- يتم قياس الإيرادات والمصروفات بمقاييس التكلفة التاريخية.

¹ خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية ، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008 ، ص 37

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء الضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية (دراسة مقارنة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى ، 2008 ، ص-ص 121-123

³ خليل محمود الرفاعي، المحاسبة الضريبية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2010، ص 29

⁴ حيدر محمد علي بني عطا ،مرجع سبق ذكره ،ص 157.

- يتحدد الدخل المحاسبي بمقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة مع التكاليف المنسوبة اليها وتكون معادلة الدخل المحاسبي تساوي الإيرادات - المصروفات.

- **الهدف من قياس الدخل في المحاسبة :** يعد الدخل كمقياس ومؤشر للكفاءة الإدارية، الدخل كمرشد للاستثمارات الأجنبية والقرارات الاقتصادية والاجتماعية وكذا سياسة توزيع الارباح، استخدام الدخل في دراسة جدوى القروض، الدخل كأساس للضرائب¹.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالضرائب

من المعروف ان المحاسبة تهدف بالدرجة الأولى إلى ترجمة الوقائع إلى أرقام دون ان تسهم في نشوء هذه الوقائع، فالمحاسبة علم يهدف إلى اكتشاف هذه الوقائع وتسجيلها وعرضها في إطار يعكس صورة صادقة لما حدث ومن الخطأ القول بان المحاسبة تهدف إلى تحديد النتيجة في المشاريع فقط.

فالمحاسبة تهدف الى تقديم نشاطات المشروع كافة بطريقة منظمة فهي تحدد الربح الخاضع للضريبة و عائدات الاستثمارات في المشروع وتقويم الربح... الخ ومن الناحية التاريخية تعد المحاسبة علما له أصوله وضوابطه حديثة العهد، وقد لعب التشريع الضريبي دورا كبيرا في تحسين القواعد المحاسبية وتطويرها حتى ان بعض المكلفين مازالوا يعتقدون بان المحاسبة ما هي الا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الضريبية.

تماشيا مع ما تم ذكره توصلنا الى ان المشرع الضريبي قد فرض قواعد تدخل بصورة واضحة في علم المحاسبة وجعل هذا العلم يفقد جزءا من خصائصه بوصفه طريقة لتسجيل العمليات التجارية التي تقوم بها المنشأة ومراقبتها. فهناك إذا ضغط متزايد يفرضه التشريع الضريبي ولا سيما في المشاريع الصناعية والتجارية من اجل تحديد قواعد للوصول الى الربح ومن أمثلة الضغط الذي يفرضه التشريع الضريبي نتدخل المشرع الضريبي في تحديد قواعد حساب الاهتلاك وقبول النفقات والأعباء ، شمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية والعرضية والفرق الناجم عن الزيادة في القيمة. كل هذا يعد ربحا خاضعا للضريبة. على هذا الاساس نشأ في العلوم ما يسمى بالربح الضريبي والربح المحاسبي ومن هنا أيضا يمكن القول ان المحاسبة الضريبية تقوم على ضوابط وقواعد حساب الارباح الخاضعة للضريبة وفقا للقواعد والأصول المحاسبية التي جاء بها التشريع الضريبي.²

¹ ياسر صالح الفريجات، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 253-255

² خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، مرجع سبق ذكره، ص ، ص 51، 50

فالدخل لأغراض المحاسبة المالية يحدد من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية أما الدخل لأغراض ضريبة الدخل فيحدد من خلال تطبيق الأحكام والتشريعات التي نصت عليها القوانين الضريبية¹، أي بعبارة أخرى يحدد الربح أولاً وفقاً لقواعد المحاسبة ثم تقوم بعد ذلك مصلحة الضرائب بتعديله للوصول الى الربح الضريبي (لذلك فإن الدخل المحاسبي يختلف عن الدخل الضريبي).

و في نفس الصدد قد نجد تباين بين الربح الضريبي و الربح المحاسبي لكن يجب الانصل الى حد المبالغة لان بين الربحين رابط وثيق فمن الثاني نصل الى الأول ، فالترابط بين المحاسبة و الضريبة واضح لاسيما في النواحي التالي :

- مفهوم الربح الخاضع للضريبة و نظرية الميزانية في حساب الربح الخاضع للضريبة.
- مفهوم الربح الخاضع للضريبة و مبادئ المحاسبة التي يجب على المكلف التقيد بها و ذلك حسب ما ينص التشريع الضريبي النافذ.
- مفهوم الربح المحاسبي و الضريبي للنفقات و الأعباء المقبولة و غير المقبولة².

المطلب الثالث: أنواع ضرائب الدخل

قسم المشرع الجبائي الجزائري الضرائب على الدخل بحسب الطبيعة القانونية للمكلف ، فالشخص الطبيعي يفرض على مداخله ضريبة على الدخل الإجمالي و الشخص المعنوي تفرض على أرباحه ضريبة أرباح الشركات

1. الضريبة على الدخل الإجمالي :

1-1 مفهوم الضريبة على الدخل الاجمالي :يشير نص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل الإجمالي وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

¹ عادل محمد الططوانة وعدي حسين عفانه، المحاسبة الضريبية(وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57)لسنة1985وتعديلاته)و(وفق أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6)لسنة1994وتعديلاته)، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2008 ، ص 12

² خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، مرجع سبق ذكره، ص، ص 51، 52، بتصريف

من التعريف نستنتج أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية، تصريحية، وحيدة ، شاملة ، تصاعدية وشخصية.

حسب المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتكون الدخل الصافي الاجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالي:

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- ارباح الصناعية والتجارية .
- ارباح المهن غير التجارية .
- ارباح فلاحية .
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية و كذلك تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.¹

1-2 مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي : تخضع لهذه الضريبة جميع مداخل الأشخاص سواء وجد مواطن تكليفهم في الجزائر أم خارج الجزائر وعائدتهم من مصدر جزائري، بالإضافة إلى الأشخاص لهم جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخل تفرض عليها ضريبة الدخل بمقتضى اتفاقية ضريبة تم عقدها مع بلدان أخرى.²

- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي :الأشخاص الطبيعيون، أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محددة فيها ، أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، شركاء الشركات المدنية المهنية، الشركاء في شركة الأشخاص.
- ✓ يعد مواطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى :

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادتين الأولى والثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2022، الجزائر، ص 10

²أحمية فاتح، النظام الجبائي الجزائري في مواجهة التحولات الاقتصادية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 2016-2017، ص 85

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.
- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.¹

1-3-1 إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي : من الإعفاءات نجد ما هو دائم وما هو مؤقت تم الإشارة إليهما في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي كالآتي:

1-3-1 الإعفاءات الدائمة:

✓ أرباح صناعية وتجارية

- المداخل المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته .
- المداخل الناتجة عن عمليات تصدير السلع والخدمات يحدد الدخل المعفى على اساس رقم الاعمال المحقق بالعملة الصعبة .
- المداخل التي تم استخدامها خلال سنة تحقيقها في المساهمة في راس مال شركات إنتاج السلع والأشغال أو الخدمات².

✓ أرباح المهن غير التجارية

- أتعاب وحقوق المؤلفين والمخترعين المتعلقة بالأعمال الأدبية والعلمية والفنية والسينمائي من قبل الفنانين والمؤلفين والملحنين والمخترعين الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر .
- المداخل المحققة من عمليات التصدير يمنح الإعفاء تناسيبا مع المداخل المحققة بالعملة الصعبة.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المواد 3،4،7، ص، ص 10،11

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 13، ص 12

- المداخل التي تم استخدامها خلال سنة تحقيقها في المساهمة في راس مال شركات إنتاج السلع والأشغال أو الخدمات¹.

✓ المداخل الفلاحية

- المداخل الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور .

- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته .

- مداخل المستثمرات التي تقل أو تساوي مساحتها 6 هكتار لكل من المستثمرات الواقعة في الجنوب والمستثمرات الواقعة في الهضاب العليا وهكتاران 2 للمستثمرات الواقعة في المناطق الأخرى².

✓ ريع رؤوس الأموال المنقولة

- ارباح الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية.

✓ المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي.

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي انشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك.

- الاجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية الى تشغيل الشباب.

- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.

- تعويضات المنطقة الجغرافية .

- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالمنح العائلية .

- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم .

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على اي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية.

- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي لتعويض ضرر جسماني ينتج عنه عجز دائم كلي .

- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية .

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على اثر حكم قضائي.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادتين 25 مكرر و25 مكرر 2 و25 مكرر 3، ص، ص 14، 15،

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 36، ص 16

- تعويض التسريح .

- التعويضات المرتبطة بالشروط الخاصة بالإقامة والعزلة في حدود 70% من الاجر القاعدي¹.

✓ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية

وكذلك تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة

- ملك عقاري مرتبط بتركة من اجل تصفية ميراث شائع موجود .

- ملك عقاري في إطار عقود تمويل المرابحة والإجارة المنتهية بالتمليك.

✓ إعفاءات اخرى

- الإيرادات الناجمة عن التسديدات و الاهتلاكات الكلية أو الجزئية التي تقوم بها الشركات الجزائرية

والاجنبية على مبلغ أسهمها أو حصصها في الشركات قبل حلها أو تصفيتها عندما لا تصنف هذه

المبالغ ضمن الإيرادات الموزعة طبقا للمادة 49² .

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الاجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي

المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي (120000 دج).

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس

الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين³.

1-3-2 الإعفاءات المؤقتة:

✓ الارباح الصناعية والتجارية

- إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال بالنسبة للأنشطة التي يمارسها الشباب

أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل التي تسيروها

"الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الوكالة الوطنية

لتسيير القرض المصغر" وترفع فترة الإعفاء الى 6 سنوات عندما تمارس هذه الأنشطة في المناطق

الواجب ترقيتها وتمدد هذه الفترة بسنتين 2 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة

غير محددة وأخيرا تمدد فترة الإعفاء الى 10 سنوات اذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة بالجنوب تستفيد

من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمار العمومي".

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 56 مكرر و المادة 68 ، ص - ص 19 - 21

²قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 80 مكرر 1 و المادة 88 فقرة 1، ص، ص 24، 25،

³قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق ، المادة 5 ، ص 10

- إعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني¹.

✓ ارباح المهن غير التجارية

- الإعفاءات الموجودة في المادة 13 مكرر الفقرة 1².

✓ المداخيل الفلاحية

- إعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناجمة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي

المستصلحة حديثا ابتداء من تاريخ منحها وكذا الممارسة في المناطق الجبلية ابتداء من تاريخ بداية

النشاط³.

1-4 التخفيضات في مجال الضريبة على الدخل الاجمالي : عمد المشرع الجبائي الجزائري على منح تخفيضات

بههدف تشجيع الاستثمار و التخفيضات كالتالي :

✓ الارباح الصناعية والتجارية

- نسبة 30% على الارباح المعاد استثمارها في الاستثمارات الاهتلاكية (العقارات والمنقولات) باستثناء

السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط .

- نسبة 35% على الربح الناتج عن نشاط المخبرة دون سواه⁴ .

✓ المداخيل الفلاحية

- نسبة 60% على الدخل الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة لنشاط تربية المواشي⁵.

✓ ريع رؤوس الأموال المنقولة

- تخفيض 50000 دج من المبلغ الاجمالي للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات

الادخار للأشخاص⁶.

✓ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية وكذا

تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، المادة 13 مكرر، ص 12

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 25 مكرر 1، ص 14

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 36، ص 16

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق ، المادة 21 ، ص 13

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 39، ص 17

⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق ، المادة 58 ، ص 19

- تخفيض يبلغ حوالي 5% من الدخل الخاضع للضريبة ابتداء من السنة الثالثة من تاريخ حيازة العقار وذلك في حدود 50%.

- تخفيض 50% بالنسبة للتنازلات عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي¹.

✓ المداخل المحققة من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

- 25% من الدخل الخاضع للضريبة المداخل العقارية الناتجة عن إيجار السكنات².

✓ المرتبات والأجور

- تخفيض نسبي قدره 40% من الضريبة الإجمالية بحيث لا يمكن ان يقل التخفيض عن 12000 دج

سنويا أو يزيد عن 18000 دج سنويا فضلا عن ذلك تستفيد من تخفيض إضافي مداخل العمال ذوي

الإعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام

العام³.

✓ تخفيضات اخرى

- 10% من الدخل الخاضع للضريبة في حالة فرض ضريبة مشتركة⁴.

1-5 حساب الضريبة على الدخل الاجمالي : تحسب الضريبة على الدخل الاجمالي عن طريق .

1-5-1 الجدول التصاعدي السنوي : ويطبق على الارباح الصناعية والتجارية، ارباح المهن غير التجارية،

والمداخل الفلاحية.

1-5-2 معدلات خاصة (الاقتطاع من المصدر):

✓ المداخل الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

- يخضع مبلغ الإيجار السنوي الاجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600000 دج لمعدل محرر من

الضريبة.

- 7% بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار ذات طابع سكني .

- 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية .

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، المادتين 79 و104 ، ص ، ص 23 ، 31

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق ، المادة 85، ص 25

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 104 ص 30

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق ، المادة 6 فقرة 3 ص 11

- 15% بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار ذات طابع تجاري أو مهني غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله كما يطبق على العقود المبرمة مع الشركات وكذا الأملاك الغير مبنية.
- إخضاع مؤقت للضريبة بمعدل 7% لمبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية الذي يتجاوز 600000 دج والذي يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي.
- ✓ المرتبات والتعويضات والأتعاب و الاجور والمنح و الربوع العمرية
- 10% محررة من الضريبة اقتطاع من المصدر أنشطة البحث والتدريس والمراقبة أو كإسائذة مساعدين بصفة مؤقتة المنصوص عليها في المادة 67-5 من (قانون ض م ر م).
- 10% اقتطاع من المصدر بالنسبة للرواتب والمنح والعلاوات والتعويضات المشار اليها في المادة 67 فقرة 4 من قانون ض م ر م وكذا الاستدراكات المرتبطة بها.
- 15% محررة من الضريبة الرواتب المتأتية من جميع الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري.
- ✓ مداخل رؤوس الأموال المنقولة
- 10% اقتطاع من المصدر يمثل الاقتطاع دين ضريبي على عائدات الديون والودائع والكفالات.
- 15% محررة من الضريبة على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخل المماثلة المذكورة في المواد من 45 الى 48 من قانون (ض م ر م).
- 50% محررة من الضريبة بالنسبة لعائدات الأوراق غير الاسمية أو لحاملها.
- اقتطاع من المصدر بالنسبة للفوائد الناجمة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للأفراد
- ب:
- 1% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل أو يساوي 50000 دج.
- 10 % بالنسبة لقسط الفوائد الذي يزيد عن 50000 دج يمثل الاقتطاع دين ضريبي.
- ✓ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة
- 15% محررة من الضريبة على كل من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية وكذا الحقوق العقارية الحقيقية وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة (المادة 77 مكرر من قانون ض م ر م).
- 5% في حالة اعادة استثمار مبلغ فائض القيمة.

✓ المداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر

- 15% بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخل المماثلة (المواد من 45 الى 48 من قانون ض م ر م) وكذا المبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق التأليف للفنانين الذين لديهم موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر .
- 20% بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل على الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة .
- 24 % بالنسبة للمداخل (المادة 33 من قانون ض م ر م) المدفوعة من طرف المدينين المقيمين في الجزائر¹.

1-6 م كان فرض الضريبة : في حالة المكلف بالضريبة له محل إقامة وحيد فان الضريبة تقرر في مكان وجود الإقامة أما في حالة المكلف بالضريبة له عدة محلات إقامة بالجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسة الرئيسية كما يخضع لضريبة الدخل في المكان الذي توجد فيه على مستوى الجزائر مصالحهم الرئيسية الأشخاص الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون ان يوجد بها موطن تكليفه².

2. الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبلة والأجور والمنح والريوع العمرية:

2-1 المداخل الخاضعة للضريبة :

- المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة.
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير وهذا مقابل عملهم.
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،مرجع سبق ذكره، المادة 104، ص، ص 30،31

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 8 ص 11

- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون اضافة الى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ضرفي ذي طابع فكري.

2-2 اساس الضريبة على الدخل الاجمالي : لتحديد الدخل الواجب اعتماده لإقرار اساس الضريبة على الدخل الاجمالي يؤخذ في الحسبان مبلغ المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمعاشات والريوع العمرية المدفوعة الى المستفيدين وكذا الامتيازات العينية الممنوحة لهم.

بالنسبة للإكراميات والزيادة في السعر مقابل الخدمات اذا دفعت مباشرة للمستخدمين من دون وساطة المستخدم يقدر مبلغها جزافيا بمعدل يكون مقبولا بصفة عامة تبعا لعادات المكان اما اذا أضيفت الى اجر ثابت يقوم المستخدم بالاقطاع كما هو مبين في المادة 75-1 اما اذا كانت تشكل الاجر الوحيد للمستخدمين باستثناء اي اجر ثابت فانه ينبغي على هؤلاء ان يحسبوا بأنفسهم الضريبة الخاصة بالضريبة التي دفعت لهم ¹.

2-3الاساس الخاضع للضريبة فئة الرواتب والأجور : يتكون الاساس الخاضع للضريبة من الفرق بين الناتج المحصل و المساهمات أو اشتراكات التأمينات الاجتماعية والتقاعد.

2-4العناصر المشكلة للناتج الاجمالي فئة الرواتب والأجور : يتكون الناتج الاجمالي من الاجور الرئيسية (أجور رواتب) والأجور الإضافية(تعويضات علاوات المردودية) والمزايا العينية(إطعام مسكن تدفئة إنارة...) الممنوحة للأجير.

2-5العناصر المستثنات من الناتج الاجمالي فئة الرواتب والأجور:

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة .
- تعويضات المنطقة الجغرافية .
- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل على وجه الخصوص الاجر الوحيد والمنح العائلية ومنح الأمومة.
- المزايا العينية التي تتعلق فقط بالإطعام والمسكن الممنوحة للأجراء العاملين في المناطق الواجب ترقيةها.

2-6الاعباء القابلة للخصم فئة الرواتب والأجور : تكون قابلة للخصم من الناتج الاجمالي الخاضع للضريبة:

- الاقتطاعات المطبقة من طرف المستخدم قصد تأسيس منح المعاشات أو التقاعد.

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المواد 67 و 69 و 70، ص، ص 20، 21

- اشتراكات العمال في التأمينات الاجتماعية¹ (9% من اجرة المنصب).

3. الضريبة على أرباح الشركات:

3-1 مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: بموجب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 "وتسمى هذه الضريبة" الضريبة على أرباح الشركات".
من التعريف السابق يتضح لنا خصائص الضريبة على أرباح الشركات بأنها ضريبة وحيدة ، عامة، سنوية و نسبية.

3-2 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

حسب المادة 136 و137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع للضريبة على ارباح الشركات :

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء من " ا الى ج من قانون ض م ر م".
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة12.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار اليها في المادة 138.
- الارباح المحققة في شكل شركات والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود منشأة دائمة حسب ما تنص عليه أحكام الاتفاقيات الجبائية.
- ارباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.
- ارباح المؤسسات وان كانت لا تملك منشأة أو ممثلين معينين إلا انها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية .
- الارباح والنواتج والمداخل المحققة في الجزائر من طرف الشركات الأجنبية والمترتبة عن عمليات تتعلق بالممتلكات التي تحوزها في الجزائر .
- الارباح التي يعود حق الإخضاع الضريبي بشأنها الى الجزائر بموجب معاهدة جبائية .

3-3 الاعفاءات في مجال الضريبة على ارباح الشركات : تطرق المشرع الضريبي الى موضوع الإعفاءات الضريبية تناولت بعض مواد الإعفاءات الدائمة و المؤقتة.

¹الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 23-25

3-3-1 الاعفاءات الدائمة :

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية .
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها .
- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحقة عم شركائها فقط .
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة والمسيرة طبقاً للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها باستثناء العمليات المحقة مع المستعملين غير الشركاء .
- الشركات التعاونية لانتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط النصوص عليها اعلاه والمسيرة طبقاً للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيروها باستثناء العمليات من " ا الى ج من قانون ض م ر م".
- المداخل المحقة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته .
- عمليات تصدير السلع والخدمات باستثناء تلك المنجزة من طرف مؤسسات النقل البري والبحري والجوي وعمليات اعادة التأمين و البنوك وكذا متعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الانترنت والمؤسسات الناشطة في المجال القبلي أو البعدي للإنتاج في القطاع المنجمي مقارنة مع عمليات تصدير المنتجات المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها يحدد الربح المعفى على اساس رقم الاعمال بالعملة الصعبة.
- فوائض القيم غير تلك المحقة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجاناً في الشركة (حصص في راس المال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة¹ .

3-3-2 الاعفاءات المؤقتة:

- إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في استغلال الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من اعانة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ترفع المدة الى 6 سنوات اذا كانت الأنشطة ممارسة في منطقة يجب ترقيتها وتمدد فترة الإعفاء الى سنتين 2 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة تمدد كذلك مدة الإعفاء الى 10 سنوات اذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من اعانة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الصندوق

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ، مرجع سبق ذكره، المادة 143 الفقرة 1، ص 45

الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة في منطقة بالجنوب وتستفيد من مساعدة صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا .

- إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية يحدد الربح المعفى على اساس رقم الاعمال المحقق بالعملة الصعبة.

- إعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب¹.

- إعفاء لمدة سنتين 2 ابتداء من تاريخ الحصول على علامة الحاضنة الشركات التي تحمل علامة الحاضنة.

- إعفاء لمدة 4 سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على علامة مؤسسة ناشئة المؤسسات التي تحمل علامة مؤسسة ناشئة مع سنة واحدة إضافية في حالة التجديد² .

3-4 التخفيضات في مجال الضريبة على ارباح الشركات :

- تخفيض 50% من مبالغها الخاضعة للضريبة بالنسبة لفوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات الراس المال الاستثماري غير المقيمة.

3-5 حساب الضريبة على ارباح الشركات :

3-5-1 المعدلات الخاصة (اقتطاع من المصدر):

- 5% بالنسبة للمداخل المتأتية من توزيع الارباح التي تم إخضاعها للضريبة على ارباح الشركات أو تم إعفائها صراحة محررة من الضريبة.

- 10% بالنسبة لعوائد الديون و الودائع والكفالات يمثل الاقتطاع اعتماد ضريبي، و كذلك بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية اذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

- 15% بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخل المماثلة المذكورة في المواد من 45 الى 48 المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر محررة من الضريبة.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، الهواد 135 و 136 و 138، ص- ص، 37-39

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 12

- 20 % بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع الى الاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة، وكذلك بالنسبة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة المحققة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 149 مكرر
- 30% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات وكذا المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر ويطبق ايضا على الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج اما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم أو بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.
- 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها محرر من الضريبة .
- 10% كضريبة إضافية على الأرباح تطبق على شركات صناعة التبغ.

3-5-2 المعدلات العامة:

- 10% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر من قانون ض م رم يطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها.
- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات السياحة والأسفار .
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى¹.

3-5-3 مداخل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر:

- اقتطاع من المصدر 60% بالنسبة للمبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات بموجب عقد اعتماد إيجاري دولي لأشخاص غير مقيمين بالجزائر².

4. أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات :

يمكن تلخيص هذه الأحكام من خلال النقاط التالية :

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، المادة 143-3 و المادة 150-1 و المادة 150 مكرر، ص - ص، 45-47

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 156 الفقرة 2، ص 49

- إعفاء حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصة وكذا الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة من الضريبتين لمدة 5 سنوات ابتداء من اول جانفي 2019 :
- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المسعرة في البورصة .
- الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.
- إعفاء حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والالتزامات المماثلة :تعفى من الضريبتين حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق منظمة لأجل أدنى مدته 5 سنوات وصادرة خلال مدة 5 سنوات ابتداء من اول جانفي لسنة 2019.
- إعفاء النواتج وفوائض القيم لعملية التنازل عن الأسهم و الحصص الاجتماعية للأندية المحترفة لكرة القدم المشكلة كشركة ابتداء من اول جانفي سنة 2015 الى غاية 31 ديسمبر سنة 2020(المادة 80من ق م لسنة 2015)من الضريبتين.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا التطرق الى العناصر المختلفة المرتبطة بـ الضريبة، حيث قمنا بعرض مختلف تعريف الضريبة فهي فريضة مالية يتم جبايتها عن طريق الدولة من الأشخاص الطبيعيين او المعنويين بغرض تغطية نفقاتها العامة و لكي تتمكن هذه الضريبة من تحقيق هذه الأهداف لابد ان نتوقف على فعالية مجموعة المبادئ بالاضافة الى وجود تنظيم فني جيد للضريبة بمراحلها المختلفة(تحديد نطاق الضريبة، تحديد وعاء الضريبة، ربط الضريبة، تحصيل الضريبة)، مع التعرض ايضا الى اثر الضريبة على المتغيرات الاقتصادية وكذا الأساس التي تعتمد عليه الدولة في فرض الضرائب على الأفراد الموجودين فوق التراب الوطني، فنقوم بفرض الضرائب على اساس ان الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني حيث يدفع الفرد الضريبة كمقابل لما تقدمه له الدولة من خدمات المرافق العامة هذا ما كان سائد في المجتمعات القديمة، لكن المجتمعات الحديثة لها رأي اخر بحيث ترى انه من الضروري ان تتضافر الجهود بين الدولة وأفراد المجتمع في تحمل نفقات الاعباء العامة و لا يهم فيما اذا حصل المكلف على منفعة أم لا جراء دفعه الضريبة فهو يدفعها على اساس المقدرة التكليفية لا اساس المنفعة وعليه العلاقة تكون علاقة قانونية وليس تعاقدية، وأخيرا وليس آخرا قمنا ببيان العلاقة بين المحاسبة والضرائب.

كما قمنا بتقديم المفاهيم المختلفة للدخل من حيث المفهوم الاقتصادي والمحاسبي والقانوني والضريبي، وايضا عرض ضرائب الدخل حسب التشريع الضريبي الجزائري والمتمثلة في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات و العناصر المرتبطة بهذه الضرائب.

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية لضرائب
الدخل وفق النظام المحاسبي
المالي والمعياري المحاسبي
الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"

تمهيد :

إن الحاجة إلى تقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق الدولي في هذا المجال، جعلت العديد من الدول تلجأ إلى تصميم أنظمتها المحاسبية لتتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية لتتلاءم مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستوى المحلي والدولي.

والجزائر كغيرها من الدول قامت بتصميم نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع هذه المعايير المحاسبية الدولية، ويتناول هذا النظام على العديد من المواضيع من بينها موضوع الضرائب على الدخل المتبنى من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"، والتي تم التطرق إليها بشكل مبسط ومحدود لعدم إمكانية تطبيق المعيار بشكل كامل نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية وما يوجد بها من صعوبات كثيرة تجعل تطبيق المعيار رقم 12 أمرا صعبا .

وذلك من خلال هذا الفصل يستطيع القارئ التعرف على ضرائب الدخل من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي، وكذا وجهة نظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" ومن ثم إبراز كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب وذلك من خلال المبحثين التاليين :

- المبحث الأول: ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل".

- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل.

المبحث الأول : ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"

قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي عن طريق الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي المتبنى من المعايير المحاسبية الدولية ، من بين هذه المعايير نجد المعيار المحاسبي رقم 12 "ضرائب الدخل"، و من خلال هذا المبحث سيتم التطرق الى هذه الاخيرة من زاوية النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي رقم 12 .

المطلب الأول :ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي

يعتبر موضوع ضرائب الدخل احد المواضيع العامة التي يتم تنظيمها محاسبيا بموجب تشريعات وطنية ، فهي من الامور السيادية المتعلقة بالدول كما تعتبر ضريبة الدخل من البنود الرئيسية التي يجب عرضها ضمن قائمة الدخل أو قائمة حساب النتائج، تماشيا مع النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولي. قبل عرض موضوع ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي سوف نقوم اولاً بتقديم لمحة عامة حول هذا النظام.

1. تعريف النظام المحاسبي المالي :

تناول القانون 07-11 يتم تعريف النظام المحاسبي المالي في مادته 03 بان "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و نجاته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹ .

2. محتوى القانون 07-11:

يكن تلخيص محتوى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجدول الآتي :

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 ، المؤرخة في 25/11/2007 ، المادة 03 ، ص 3

الجدول رقم 08: محتوى القانون رقم 07-11.

مادة القانون	محتوى الفصل	عنوان الفصل	الفصل
من 02 إلى 05	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق.	التعاريف ومجال التطبيق.	الفصل الأول
من 06 إلى 09	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.	مضمون النظام المحاسبي المالي.	الفصل الثاني
من 10 إلى 24	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك محاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.	تنظيم المحاسبة.	الفصل الثالث
من 25 إلى 30	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية، كيفية اعداد وعرض الكشوف المالية.	الكشوف المالية.	الفصل الرابع
من 31 إلى 36	شروط وكيفيات، طرق وإجراءات اعداد و نشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	الفصل الخامس
من 37 إلى 40	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	الفصل السادس
من 41 إلى 43	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية.	أحكام ختامية.	الفصل السابع

المصدر: محمد الحبيب مرحوم، النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 02، الجزائر - جامعة عبد الحميد بن باديس، 2018، ص 204.

3. تعريف ضريبة الدخل :

ان ضريبة (الدخل) الضريبية تساوي المبلغ الاجمالي للضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة المدرجة في تحديد نتيجة الفترة (المعيار المحاسبي الدولي 12).

مصروف الضريبة (أو الدخل) = الضريبة الحالية +/- التغيير في الضريبة المؤجلة.¹

حسب النظام المحاسبي المالي ، هناك مصاريف و منتجات مستبعدة نهائيا من حساب نتيجة الضريبة تسمى الفروق الدائمة². حيث لا تمثل هذه الاخيرة ضرائب مؤجلة.

4. تعريف الفروقات الدائمة أو الثابتة :

تعتبر الاختلافات الدائمة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة بانها الاختلافات التي تنشأ في فترة مالية معينة، وتنتج هذه الفروقات الزمنية بسبب بعض الأنواع من الإيرادات التي تعفى من الاقتطاع الضريبي، بالإضافة الى بعض الأنواع من المصاريف التي لا تعتبر قابلة للخصم طبقا لأغراض الضريبة.³

الجدول رقم 09: أمثلة عن الاعباء والمنتجات التي تمثل فروق دائمة.

المنتجات	الاعباء
- توزيعات الارباح المستفيدة من نظام الشركة الام.	- جزء من الاستهلاك يتجاوز الحد الضريبي المطبق على سيارات الركاب. - الغرامات و العقوبات المالية و شبه الضريبية. - مصاريف ضيافة غير قابلة للخصم. - إيجارات المباني غير المخصصة للتشغيل. - ضرائب التلمذة الصناعية و التدريب المهني المستمر.

La source :Karim DJOUDI, MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERAL DE La COMPTABILITE, CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE,EDITION2013, Conforme a la loi 07-11 du 25 Novembre2007 portant Système comptable Financier,page 361.

¹ Karim DJOUDI,MINISTERE DES FINANCES , DIRECTION GENERAL DE La COMPTABILITE, CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE,EDITION2013, Conforme a la loi 07-11 du 25 Novembre2007 portant Système comptable Financier,page 361

²Karim DJOUDI.op-cit، page360

³بودور شوريب، محاولة تقييم مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة أمجد بوقرة بومرداس،2015-2016، ص 189

5. أسباب نشوء الضرائب المؤجلة :

نتيجة للاختلاف بين الربح الضريبي والربح المحاسبي تنشأ فروقات قد تكون دائمة أو مؤقتة يتم تصنيفها وفق الجدول رقم 109¹، حيث تعتبر الفروق المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الحدث المنشأ للضريبة المؤجلة وفيما يلي شرح لمختلف عناصرها.

6. الفروقات المؤقتة :

يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الجبائي الى نشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة اكبر من الربح المحاسبي (أو العكس) لفترة مالية معينة، وهذه هي الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع أو الاسترداد مستقبلا، حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة نتيجة لاختلاف التوقيت بين الأحداث المحاسبية والجبائية والآثار المترتبة عنها في المستقبل مما يترتب عنه تأسيس الضريبة المؤجلة² وتنقسم الى :

6-1 فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة (ضريبة مؤجلة خصوم) : هي تلك الفروق التي ستولد مبالغ خاضعة للضريبة في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (الخسارة الضريبية) للسنوات المستقبلية عندما يتم استرداد (أو تسوية) القيمة الدفترية للأصل (أو الالتزام).

6-2 فروقات مؤقتة قابلة للخصم (ضريبة مؤجلة اصول) : هي تلك التي ستولد مبالغ قابلة للخصم في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (الخسارة الضريبية) للسنوات المستقبلية عندما يتم استرداد (أو تسوية) القيمة الدفترية للأصل (أو الالتزام) أو الفروق الدائمة (المصاريف غير قابلة للخصم و الدخل غير الخاضع للضريبة).³

كما يبين الجدول رقم 10 الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.

¹ يخلف رندة ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر - جامعة الجيلالي بونعامة، 2021، ص 519

² مريم ظريف وشعيب شنوف، اشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 01، الجزائر، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2020، ص 201

³Karim DJOUDI , op-cit, page364

الجدول رقم 10: فروقات مؤقتة ناتجة عن الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

البيان	وفق النظام المحاسبي المالي	وفق النظام الجبائي الجزائري
المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب	لا ينظر الى تاريخ الدفع الفعلي ويلزم بتسجيلها مع ربطها بالسنة المالية المرتبطة بها.	الخصم من النتيجة المالية مرهون على الدفع الفعلي خلال السنة المالية.
إعانات الاستغلال والتوازن	في تاريخ اكتسابها تدرج في الحسابات كإيرادات دون شرط تاريخ القبض لتحقيق الإيراد.	تدرج ضمن النتائج المحققة خلال السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها.
إعانات التجهيز (الاستثمار)	تدرج في الميزانية كمنتجات مؤجلة ح/131 اوح/132 ثم تحول الى النتيجة باستخدام ح754.	تدرج ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، بعدها يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة على امتداد السنوات المالية الموالية تناسب مع الاهتلاك المطبق في 5 سنوات.
عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي الاهتلاك الضريبي	السماح باختيار طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وإمكانية استخدام طريقة الاهتلاك حسب حدائق الانتاج.	تحدد طريقة الاهتلاك بشروط وطريقة الاهتلاك حسب وحدات الانتاج غير معتمدة.
المؤونات وخسائر القيم غير مقبولة للخصم الجبائي	تطبيق لمبدأ الحيطة والحذر، فان النظام المحاسبي المالي يقبل بتشكيل مؤونات وخسائر القيم.	لا يقبل بخصم المؤونات وخسائر القيم الا في حالة وجود أدلة ملموسة لتبريرها جبائيا.
مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	تسجل ضمن التثبيات المعنوية ح/203 وبالتالي إمكانية تطبيق الاهتلاكات عليها.	تعتبر كأعباء تخصم من نتيجة السنة المالية المتحملة خلالها شرط عدم تجاوز سقف محدد من المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
الاعباء الجبائية القابلة للخصم	تسجل محاسبيا بتاريخ الالتزام بها دون ان يشترط تاريخ الدفع.	تدرج كأعباء قابلة للخصم عندما تحصل فعليا خلال السنة المالية.

		وغير المدفوعة خلال الدورة المحاسبية
يلزم بتوفر وثائق محاسبية تثبت الاعباء حتى يتم قبولها للخصم، وهذا غير متوفر في الاعباء الواجبة الدفع ما يلزم اعادة دمجها في النتيجة المحاسبية وتسجل ضريبة مؤجلة اصول.	تسجل الاعباء التي لا تتوفر على وثائق محاسبية تبررها حسب طبيعتها في كل دورة محاسبية احتراماً لمبدأ استقلالية الدورات، ودفعها يتم في الدورات اللاحقة عند استلام الوثائق المحاسبية المتعلقة بها.	الاعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة
حدد هذه العناصر والتي لا تتجاوز قيمتها 30000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها (قانون المالية التكميلي 2009).	لم يحدد سقف مضبوطاً لهذه العناصر، وترك المجال لتقديرها من قبل المؤسسات الاقتصادية وفق ما يناسبها.	العناصر ذات القيمة المنخفضة
تعتبر الخسارة كعباً تدرج في السنوات القادمة ويخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية ويمكن ترحيلها الى غاية السنة الرابعة.	تسجل الخسارة في (ح) / 11 ترحيل من جديد دون اعتبارها عبا تخفض من نتائج السنوات القادمة .	خسارة السنوات السابقة

المصدر : يخلف رنده ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، جامعة الجليلي بونعامة، 2021، ص، ص 522، 523.

7. تعريف الضريبة المؤجلة:

حسب النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الارباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية.¹
من التعريف نستنتج ان الهدف من حساب الضريبة المؤجلة في نهاية السنة هو:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، المادة 134-2، ص 18

- تحميل السنة المحاسبية الإيرادات والأعباء الخاصة بها فقط لتفادي الاختلال بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

- لا يمكن اعتبار كل عبا مسجل محاسبيا مقبول جبائيا وكذلك لا يمكن اعتبار كل إيراد مسجل محاسبيا هو خاضع للضريبة .

- الضريبة المؤجلة تطبق على الشركات أو الكيانات التابعة للنظام الحقيقي و الخاضعة للضريبة على الارباح(IBS).اما الكيانات الخاضعة للنظام الجزافي فعي غير معنية¹.

8. الهدف من الضرائب المؤجلة :

يتم احتساب الضرائب المؤجلة وتسجيلها للسماح للسنة المالية المعينة بتحمل الضريبة فقط على نتيجة السنة المالية التي كان عليها تحملها في حالة عدم وجود اختلافات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية ، ومع ذلك يتم الاعتراف بها فقط الى الحد الذي تسمح فيه النتائج الضريبية المتوقعة باستردادها أو دفعها.

9. مجال التطبيق :

ينطبق تطبيق الضرائب المؤجلة على جميع الكيانات الاقتصادية الخاضعة لسداد الضريبة على الارباح التي تدعمها وفق النظام الفعلي ، وبالتالي فان الكيانات التي لا تخضع لضريبة الدخل أو تخضع لنظام ضريبة السعر الثابت ليست معنية.²

10. انواع الضرائب المؤجلة:

ميز النظام المحاسبي المالي بين النوعين من الضرائب المؤجلة ، وهما ضرائب مؤجلة اصول اذا كان للشركة حق اتجاه ادارة الضرائب، و ضرائب مؤجلة خصوم اذا كان للشركة التزام لصالح ادارة الضرائب.

10-11 اصول الضريبة المؤجلة :تشير الى مبالغ ضريبة الدخل القابلة للاسترداد على مدار السنة(السنوات)المستقبلية فيما يتعلق بما يلي³ :

¹<https://www.compta-213.com>

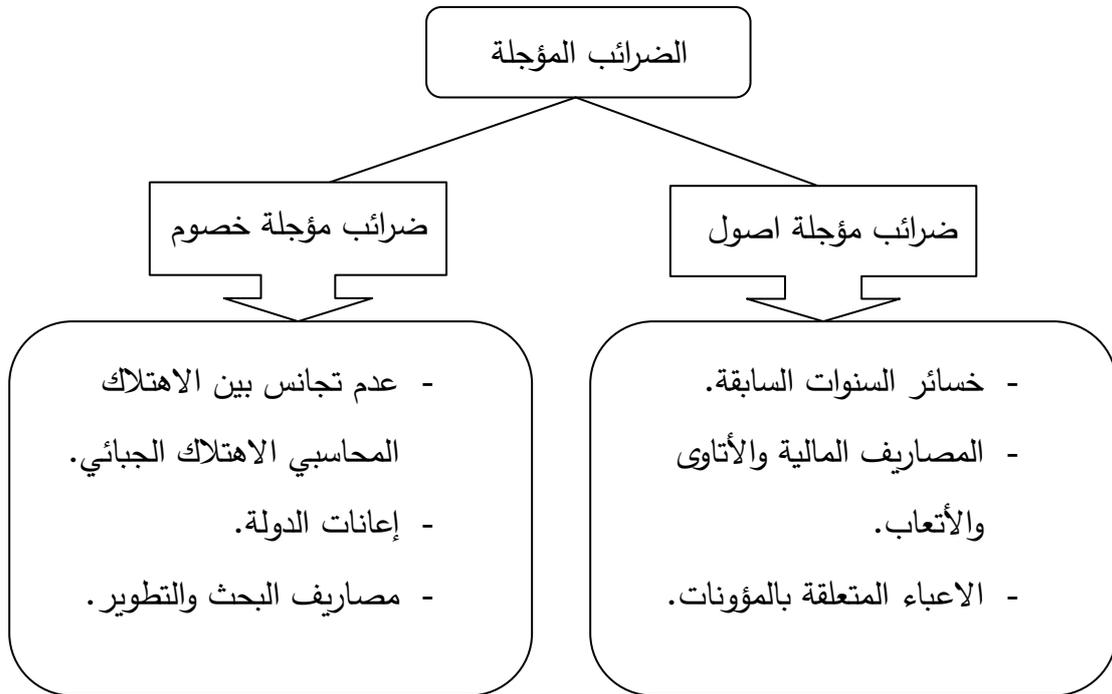
²Algérie,Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité,Commission de Normalisation des pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles,LES IMPOTS DIFFERES,2014,page3

³Karim DJOUDI ,op-cit, page362

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم.
- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة
- ترحيل الاعتمادات الضريبية غير المستخدمة

10-12 الالتزامات الضريبية المؤجلة: تشير مطلوبات الضرائب المؤجلة الى مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 03: أمثلة عن الضرائب المؤجلة اصول وخصوم.



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على جمال الدين بكيري وجيلالي بهاز، الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مع دراسة توضيحية)، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، الجزائر
مخبر التطبيقات الفنية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية، 2021،
ص،ص 351،352 .

11. بعض الحالات لأسباب تطبيق الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي :

11-1 الفروقات المؤقتة الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية :

- الضريبة المؤجلة عن الاهتلاكات : يعرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاكات على انها استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بأصل معنوي أو مادي مدرج ضمن اصول المؤسسة، ما لم يتم إدراجه

ضمن الموجودات التي تنتجها المؤسسات لنفسها . ويترك النظام المحاسبي المالي للمؤسسة حرية اختيار طريقة ومدة الاهتلاك التي تراها انسب لها لاهتلاك الاصول الطويلة الأجل المدرجة ضمن قوائمها المالية ، ويمكن مراجعة وإعادة النظر في طريقة الاهتلاك والعمر الإنتاجي بصفة دورية لكن بدون اثر رجعي .

إلا ان حرية الاختيار هذه غير متوفرة في نصوص التشريع الضريبي الجزائري، الذي يفرض على المؤسسة إتباع طريقة اهتلاك واحدة وهي طريقة الاهتلاك الخطي . ولا يعترف نهائيا بطريقة الاهتلاك حسب وحدات الانتاج ، الا انه يتيح استثناءات محددة جدا لاستخدام واحد من الأسلوبين الاهتلاك المتناقض أو الاهتلاك المتزايد لبعض انواع الاصول المحددة حسب التنظيم ،الا ان هذا الاختيار يكون نهائي ولا رجعة فيه الى غاية انقضاء العمر الإنتاجي للأصل.¹

11-2 الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الضريبية :

- **الضريبة المؤجلة عن مؤونات الاعباء :** ان النظام الضريبي الجزائري لا يعترف كتكاليف قابلة للخصم من النتيجة الجبائية الا التكاليف التي تحققت فعلا وتتعلق بالسنة المالية، وهذا ما لا يتوافق مع المبدأ التوقعي الذي تقوم عليه مؤونة الاعباء التي تكون من طرف المؤسسة لمواجهة أعباء بتوقع حدوثها في المستقبل، بالتالي تكون هذه المؤونات حدث منشئ للفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي ، وبالتالي ظهور الضريبة المؤجلة.²
- **الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة الدفع و الفوائد المنتظرة التحصيل :** من بين أسباب ظهور الضريبة المؤجلة الفوائد المستحقة و الفوائد المنتظرة التحصيل المرتبطة بعدة دورات، هذا الارتباط بعدة دورات ينتج عنه في الاخير ضرائب مؤجلة³. وترتبط الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة أساسا

¹ حسوس صديق وشريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 31، العدد 2، الجزائر جامعة زيان عاشور بالجلفة وجامعة المسيلة، ص 390

² حسوس صديق وشريط صلاح الدين، نفس المرجع السابق، ص 394

³ نغموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري-دراسة حالات عملية - ، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 05، العدد 02، الجزائر-جامعة المسيلة، 2021، ص 176

بالعمليات المتعلقة بالحساب 16/ الافتراضات و الديون المماثلة، الذي يعبر عن الافتراضات و الديون المماثلة(راس المال الأجنبي) والتي تدوم لأكثر من دورة مالية (خصوص ثابتة).¹

- **الضريبة المؤجلة عن فارق اعادة التقييم** : ينص النظام الضريبي الجزائري على وجوب تقييد فائض القيمة المتأتي من اعادة تقييم الاصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه خمس (5) سنوات، كما يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات اعادة التقييم في نتيجة السنة.²
- **الضريبة المؤجلة عن الإحالة عن التقاعد** : ينتج عن هذا النوع من خلال الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتخفيضها من ارباح الدورة الجارية، وتأجيل الاعتراف بها لغايات ضريبية للفترات القادمة.³
- **الضرائب المؤجلة عن العطل مدفوعة الاجر** : يحق لجميع الموظفين الحصول على إجازة مدفوعة الاجر بمجرد عملهم لمدة لا تقل عن فترة خلال السنة المرجعية . بالنسبة للمؤسسة، يفرض هذا الحق في الإجازة المدفوعة التزاما ماليا يجب ان يسجل في الدفاتر المحاسبية يتم الاعتراف ف بالإجازات المدفوعة ماليا عند الدفع الفعلي، اي هي عبارة عن أعباء يعترف بها في الدورة الحالية و تتحقق فعلا في الدورة اللاحقة، وهذا ما يجعل ادارة الضرائب لا تعترف بهذه الاعباء الا في الدورة التي تقتطع فعلا وهو ما ينتج عنه ضريبة مؤجلة.⁴

12. الاعتراف وقياس الضرائب المؤجلة:

من خلال النظام المحاسبي المالي وبالضبط الجريدة الرسمية العدد 19 والإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة يتم القياس والاعتراف بضررائب الدخل المؤجلة كما يلي :

12-1 الاعتراف والقياس وفق النظام المحاسبي المالي :

- اعتبر النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة على انها "طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها".
- تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

¹ حسوس صديق و شريط صلاح الدين، مرجع سبق ذكره، ص 397

² حسوس صديق و شريط صلاح الدين، مرجع سبق ذكره ، ص 396.

³ نقموش عادل، مرجع سبق ذكره، ص 177.

⁴ نقموش عادل، نفس المرجع السابق، ص 180 .

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما و اخذه في الحسابان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل اذا كانت نسبتها الى ارباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات واقصاء و اعادة معالجة تمت في اطار اعداد كشوف مالية مدمجة.
- وعند اقفال سنة مالية يدرج اصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة الى كل الفوارق الزمنية اذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل ان يترتب عليها لاحقا عبئ أو منتوج ضريبي.
- تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند اقفال للسنة المالية على اساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظر من السنة المالية التي ينجز الاصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين¹.

12-12 الاعتراف والقياس وفق الإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة : حيث يعتبر الإشعار رقم 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014 الاشعار الوحيد الذي تم نشره لبيان الضرائب المؤجلة، حالاتها وتطبيق أحكامها والمفاهيم المرتبطة بها.²

- فقد عرف المجلس الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجلة على انها " هي توفير ضريبي(دخل ضريبي) على النتيجة المراد تحقيقها او مصروف ضريبة الدخل واجبة الدفع في السنوات المقبلة ، وهي ناتجة عن فروق مؤقتة بين النتيجة المحاسبية بما في ذلك نتيجة العمليات التي تتم مباشرة الى حقوق الملكية خلال السنة المالية والنتيجة الخاضعة للضريبة وكذلك بعض الميزانية أو عمليات الإدارة ، التي تؤدي الى الحق اما في الاسترداد أو الدفع بموجب الشروط التي يحددها التشريع الضريبي".
- اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة الالتزام في تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة، كما حدد الإشعار الحالات التي تتعلق بالضريبة المؤجلة وهي :
 - التكاليف الأولية المسجلة في حقوق الملكية.
 - فرق اعادة التقييم.
 - الفرق بين الاهتلاك الضريبي الاهتلاك المحاسبي .
 - المخصصات غير قابلة للخصم حتى حدوث الخسارة في القيمة.

¹الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره ، المواد 1-134 و 2-134 و 3-134 ، ص، ص 18،19

²مريم ظريف وشعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 206

- المصروفات المقطعة بشروط،المنتجات الخاضعة للضريبة .
- عقود التأجير التمويلي.
- الدخل والمصروفات والأرباح والخسائر المقيدة في حقوق الملكية.
- تحديث الذمم المدينة والديون والحسابات بالعملات الأجنبية.
- تكاليف التطوير،العجز الضريبي والإعفاءات الضريبية.
- البضائع ذات القيمة المنخفضة للوحدة المقبولة للاغراض الضريبية.
- نتيجة التوحيد.
- عمليات الاندماج والاستحواذ والتصرف.
- كما يحتوي ايضا على تفسيرات لثلاث حالات متعلقة بالضرائب المؤجلة تتمثل في :
 - التكاليف الأولية المسجلة في حقوق الملكية.
 - فجوة اعادة التقييم.
 - معالجة الضرائب المؤجلة المتعلقة للاهلاك¹.

المطلب الثاني : ضرائب الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل "

ان الدول بتمسكها بخصوصيتها من ناحية قانونها الضريبي بالاضافة إلى التعقيد في تقدير الضريبة المستقبلية اصبح يخلق فروقات ينتج عنها عدم تطابق الربح المحاسبي والربح الضريبي، ونتيجة لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية باصدار المعيار رقم 12 .

1. التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" :

تم اصدار هذا المعيار المحاسبي الدولي في شهر جويلية من عام 1979 من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASC) وبدا التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 01جانفي 1980، ولقد تمت اعادة صياغة هذا المعيار في اكتوبر 1994، الا انه نظرا لما وردت فيه من نقائص تم اعادة صياغته للمرة الثانية في اكتوبر 1996 واصبح ساري المفعول ابتداء من 01جانفي 1998، وفي عام 2000 ادخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل وبدا التطبيق لهذه التعديلات اعتبار من 01جانفي 2001، علاوة على هذا تعرض هذا المعيار ايضا إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010 دخلت حيز

¹Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles،LES IMPOTS DIFFERES, op-cit, page 2-4 .

التنفيذ انطلاقا من 01 جانفي 2012، ويرجع اخر تعديل للمعيار إلى تاريخ 19 جانفي 2016 والخاص بالخسائر غير المحققة حيث دخل حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2017¹.

2. هدف المعيار :

يهدف المعيار إلى شرح و توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة . كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما² لكلا من:

- الاسترداد(السداد)المستقبلي للمبالغ المسجلة كالموجودات(اصول)معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة .

- العمليات والاحداث الأخرى للمدة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

- الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسارة الضريبية غير المستخدمة .

- الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة³.

3. نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والاجنبية المفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة ، كما تشمل ضرائب الدخل اخرى كالضرائب المحتجة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الارباح للمنشأة الام⁴. في المقابل نجد ان المعيار لا يعالج طرق المحاسبة عن ا لهيئات الحكومية ، والافصاح عن المساعدات

¹ يوسف مامش ، دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية :حالة عينة من الشركات الجزائرية ، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال،المجلد 14،العدد 2، الاردن الجامعة الاردنية ،ص 265

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية ، دار وائل للنشر،عمان،الطبعة الثانية، 2009، ص 213

³ محمد سهيل عاشور حمادة، " الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين " "دراسة تطبيقية" ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،جامعة الأزهر،غزة،2020، ص 35

⁴ بلقاسم بن خليفة وعبد الحميد برحومة، مقارنة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية ،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،المجلد الثاني،العدد السابع، الجزائر جامعة الوادي ،ص 169

الحكومية او الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار وهذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن ان تنشأ بين هذه الهيئات و الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار¹.

4. المصطلحات الرئيسية الواردة في المعيار رقم 12 "ضرائب الدخل" :

4-1 الربح المحاسبي (الخسارة المحاسبي) : الربح (الخسارة) عن الفترة قبل الضريبة.

4-2 الربح الضريبي (الخسارة الضريبية): الربح عن الفترة الذي تم تحديده بالاستناد الى القواعد التي تم وضعها من قبل السلطات الضريبية و الذي بناء عليه تكون الضريبة واجبة الدفع (واجبة السداد) في حالة الخسارة.²

4-3 الضريبة الحالية : هو مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية (أو المبلغ الواجب استرداده من السلطات) عن ارباح الفترة الجارية، والذي يحتسب بناء على الدخل الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الجارية.³

4-5 القاعدة أو الاساس الضريبي : القاعدة أو الاساس الضريبي بالنسبة للأصل أو الالتزام هو المقدار الذي يستقطع من إحدى عناصر الاصول أو الالتزامات طبقاً لأغراض ضريبية.

4-6 الارصدة الضريبية الجارية : ينبغي الاعتراف بأرصدة الضرائب الجارية وذلك عن طريق زيادة احد الالتزامات أو الاصول مقابل ضرائب جارية غير مدفوعة (أو دفعها بالزيادة) ، و ينبغي ان يتم الاعتراف بالعائد من الخسارة الضريبية.⁴

¹ عادل جعنيط، اثر تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال الافصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم

المالية "دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية "مجلة ادارة الاعمال والدراسات

الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر -جامعة الجلفة، 2019، ص 1022

² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/AFRS 2007، اثره للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2008،

ص 504

³ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 214

⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية - المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي الجديد

للمؤسسات التحليل المالي الحديث، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود SAB، الجزائر، الجزء الاول، ص 158

5. الربح المحاسبي والربح الضريبي :

يشار بالربح المحاسبي قبل الضريبة أو بالدخل لأغراض اعداد التقارير المالية و الذي يتم التوصل إليه بالاستناد لمعايير إطار اعداد القوائم المالية، اما الربح الضريبي فيشار إليه بالربح لأغراض حساب الضريبة المستحقة للسلطات الضريبية و الذي يتم التوصل إليه بالاستناد الى قواعد قانون الضريبة الناظم، ومن اجل معالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين الضريبة عن نظيراتها وفق المعايير الدولية أو بمعنى اخر لمعالجة تلك الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة والاعتراف بتلك الاصول والخصوم قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"، فحسب هذا المعيار يتم تقسيم الفروقات الى فروق دائمة تنشأ للاعتراف بالإيرادات والمصاريف في حساب الربح المحاسبي أو الربح الضريبي لفترة من الفترات دون دخولها في حساب الآخر مطلقا، وفروقات مؤقتة تنشأ للاعتراف بالإيرادات والمصاريف في حساب الربح المحاسبي لفترة من الفترات بينما يعترف بها في حساب الربح الضريبي في فترة اخرى.¹

5-1 الاختلافات الدائمة : و التي تمثل اختلافات دائمة بين المحاسبة المالية و التشريعات الضريبية في الاعتراف ببعض الإيرادات و المصاريف.² ومن أمثلة الفروقات الدائمة مايلي :

- مصروفات الترفيه الخاصة.
- الإيراد المعفى من الضريبة .
- اندثار الموجودات التي لا تدخل مع راس المال مثل المباني غير الصناعية.
- التبرعات السياسية والخيرية.³

5-2 اختلافات (فروقات) مؤقتة: تمثل هذه الفروقات الاختلافات في توقيت الاعتراف بالإيرادات و المصاريف بين المحاسبة المالية و التشريعات الضريبية.

¹ عمر تركي هزاع العجيلي، اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012، ص-ص 11-18، بتصرف .

² محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 210 .

³ محمد حلو دارو سلمان و عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين قواعد المحاسبة والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 24، العراق -جامعة البصرة، ايار 2009، ص، ص 129، 130.

- أسباب نشوء الاختلافات المؤقتة :حسب المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية تنشأ الاختلافات المؤقتة لسببين هما :

- الاختلاف بين الأساس الضريبي لبعض الأصول أو الالتزامات وبين القيمة المسجلة لهذه الأصول أو الالتزامات بقائمة المركز المالي، وذلك على أساس ان عملية استيراد هذه الأصول وتسوية هذه الالتزامات في السنوات المقبلة سوف ينتج عنها قيمة خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة في تلك السنوات. وذلك باعتبار ان هذه الأصول أو الالتزامات قد يتم تسويتها في النهاية بنفس قيمتها الدفترية المسجلة أو بقيمة مختلفة، وان عملية الاستيراد أو التسوية سوف ينتج عنها بنود تدرج في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر-إيرادات، مكاسب، مصروفات، خسائر .
 - اختلاف الفترات المالية التي يتم فيها إدراج بعض المصروفات و الإيرادات في القوائم المالية المحاسبية عن الفترات التي يتم فيها إدراج نفس هذه البنود للاغراض الضريبية نتيجة للاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي.¹
6. الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة :

6-1 تعريف الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 :مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية² .

تقسم الفروق المؤقتة الى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وفروق مؤقتة قابلة للخصم واللذان تنتجان للاعتراف بالإيراد أو المصاريف في حساب احد الربحين المحاسبي أو الضريبي لفترة من الفترات دون الاعتراف بهما في حساب الآخر مما يؤدي لنشوء الضرائب المؤجلة، وفي فترة لاحقة عند استرداد قيمة الاصل أو تسوية قيمة الالتزام المقابل لذلك الإيراد أو المصروف ينشأ ما يسمى انعكاس الفروق المؤقتة وتحقق الضرائب المؤجلة³.

¹ فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد و بابر محمد إبراهيم الصديق، اثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية ، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، المجلد 13، العدد2، السودان جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012، ص 132

² حسوس صديق وشريط صلاح الدين، مرجع سبق ذكره، ص 388

³ عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 20

6-1-1 الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع (اصول ضريبية مؤجلة): هي مبالغ ضرائب الدخل قابلة للاسترداد في السنوات المقبلة للفروق المؤقتة القابلة للخصم أو ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة و ترحيل الاعتمادات الضريبية غير المستخدمة.¹ وذلك في الحالات التالية :

- وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها الى الأمام.

- وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها الى الأمام.

- وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في المستقبل.²

• أمثلة عن الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12³ :

- تكاليف منافع التقاعد :تقتطع تكاليف منافع التقاعد عند تحديد الدخل المحاسبي عندما يتقدم الموظف لنهاية الخدمة، بينما تقطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المنشأة للمساهمة الى صندوق التقاعد أو عن دفع منافع التقاعد، وبالتالي يظهر فرق مؤقت بين مبلغ الالتزام المرحل وقاعدته الضريبية ينتج عنه اصل ضريبي مؤجل عندما تتدفق المنافع الاقتصادية الى المشروع في صورة اقتطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمة أو منافع التقاعد.

- عندما يتم الاعتراف بتكاليف البحث كمصرف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه اصل ضريبي مؤجل، بينما لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة.

- عندما تسمح لمعايير للمنشأة بالاعتراف بالأصول عن طريق التملك، حيث يتم توزيع تكاليف التملك على الاصول و الالتزامات بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل، ولا تطرح التكاليف المرتبطة به عند تحديد الارباح الضريبية حتى فترة لاحقة، كما ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه اصل ضريبي مؤجل، وذلك عندما تكون القيمة العادلة للأصل اقل من قاعدته الضريبية .

- هناك اصول يمكن ان تظهر بالقيمة العادلة أو يتم اعادة تقييمها دون تعديل مماثل للاغراض الضريبية، وهنا ينشأ فرق ضريبي مؤقت قابل للاقتطاع اذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.

¹Maxi poche, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, pages Bleues, page43

²جمال كامل محمد، اثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011، ص 160.

³محمد سهيل عاشور حمادة، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

- عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة، يمكن ان يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، ويمكن ان ينشا الاصل الضريبي عندما يحتسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة أبداً من الاستهلاك المحاسبي.

6-1-2 الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة (الالتزامات ضريبية مؤجلة) : هي مبالغ الدخل المستحقة الدفع في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.¹

• أمثلة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12² :

- دخل الفائدة فانه يدخل في الربح المحاسبي على اساس الزمن، بينما في بعض الدوائر الضريبية يمكن ان يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية، ولذلك فان القاعدة الضريبية للذمة المدينة المعترف بها في بيان المركز المالي بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفراً لان الإيرادات لا تآثر في الربح الضريبي الا بعد تحصيل النقدية.
- الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)، يمكن ان يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، ويمكن ان ينشا الالتزام الضريبي عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة.
- تكاليف التطوير، ويمكن ان ترسل أو تطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن ان تقتطع في الفترة التي تم تكبدها المشروع، لغايات تحديد الربح الضريبي، ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية.
- الاعتراف بالأصول المملوكة للمنشأة، كالتزامات في اندماج اعمال بقيمتها العادلة دون ان يتم عمل اي تعديل للغايات الضريبية، ففي عمليات اندماج الاعمال يتم توزيع تكلفة التملك على الاصول كالتزامات المعترف بها بالقيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل، حيث تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات.
- اعادة تقييم بعض أصناف الاصول (الممتلكات والمصانع والمعدات، الاصول غير الملموسة، العقارات الاستثمارية) بالقيمة العادلة بدون تعديلات للغايات الضريبية، حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض الأصناف أو اعادة تقييمها بالقيمة العادلة، الا ان بعض الدوائر الضريبية لا تآثر اعادة التقييم أو اعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة اعادة التقييم وبذلك لا يجري تعديل للقاعدة

¹Maxi poche, op-cit, page 42

²محمد سهيل عاشور حمادة، مرجع سبق ذكره، ص، 41، 40

الضريبية، ومن ثم فارق الفرق بين المبلغ المرسل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤجل.

- تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج، تعرف الشهرة بأنها الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول كالالتزامات المحددة المستلمة، ونظراً لأن العديد من السلطات الضريبية لا تسمح بتخفيض المبلغ المسجل للشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي، كما أن تكلفة الشهرة غالباً ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية، فإن القاعدة الضريبية للشهرة تكون لا شيء، والفرق بين المبلغ المرسل للشهرة وقاعدته الضريبية هو فرق مؤقت.

7. متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 :

7-1 المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل :

7-1-1 المدخل المحاسبي المقبول لمعالجة ضرائب الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

- **مدخل الميزانية :** أو ما يعرف بطريقة الالتزام الضريبي والتي تتبنى منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والالتزامات حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتتعرض في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وستعكس خلال الفترات القادمة من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل و الأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة في حين منع المعيار استخدام طريقة التاجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية و الضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل¹ ، يمكن بيان كيفية اثبات الضرائب المؤجلة وفق طريقة الميزانية في الجدول التالي :

¹ حيدر كاظم نصر الله حسين وآخرون، دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الأجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة للدولة، مجلة الدنانير، العدد التاسع عشر، العراق - كلية بغداد، 2020، ص 533

الجدول رقم 11: إثبات الضرائب المؤجلة وفق طريقة الميزانية.

التزام	اصل	
فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه اصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل	القيمة الدفترية اكبر من الاساس الضريبي
فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه اصل ضريبي مؤجل	القيمة الدفترية اقل من الاساس الضريبي

المصدر : محمد سهيل عاشور حمادة، "الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين" "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، ص44

- **مدخل قائمة الدخل:** وتسمى ايضا بطرية الضرائب المؤجلة (طريقة التاجيل)، تحسب طريقة التاجيل لنفقة الضريبة بالرجوع الى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي ويعتمد هذا المدخل ضرورة تخصيص الضريبة المؤجلة في الفترات التي يتم فيها استرداد أو سداد تلك الضرائب المؤجلة، وذلك بهدف تحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، وتتم هذه المعالجة باستخدام حساب الضرائب المؤجلة والذي يكون رصيده دائما دائما في حالة وجود فوارق قابلة للخصم أو وجود خسائر أو خصومات ضريبية يمكن ترحيلها للأمام.¹

اما النظام المحاسبي المالي فيقر ويعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية.²

7-1-2 الاعتراف بالالتزامات والأصول الجارية : وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يتم الاعتراف بالالتزامات و الاصول الضريبية الجارية وفقا لما يلي :

- يقوم المشروع بالاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية و الفترات السابقة كالتزام بينما يتم الاعتراف بزيادة المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية و الفترات السابقة عن المبلغ المستحق كاصل

¹ سعدي بن شهرة، متطلبات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب

الدخل "IAS12" -دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2021/2022، ص 21

² حسوس صديق و شريط صلاح الدين، مرجع سبق ذكره، ص390

- يجب الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة كاصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية حيث يكون من المحتمل ان منفعة ستتدفق الى المشروع كما يمكن قياسها بموثوقية.¹

7-1-3 الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة : يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل أو الاصل الضريبي المؤجل للتبعات الضريبية المستقبلية الخاصة بمعاملات سابقة وهناك بعض الاستثناءات من هذه القاعدة العامة.

يجب الاعتراف بمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة ما لم تتجم المطلوبات الضريبية عما يلي :

- الاعتراف الاولي في الشهرة .
- الاعتراف الاولي باصل أو التزام في عملية تتميز بانها :
 - ليست اندماج اعمال.
 - عدم تاثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عند حدوث العملية.²

بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين :

- تكون المنشأة الام أو المستثمر أو المشارك قادرا على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت .
- من المحتمل ان لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور³ .

¹ حسين محمود عبد الله، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015، ص 107

² عادل جعنيط، مرجع سبق ذكره، ص، ص 1023، 1024

³ إبراهيم العدي حسين عبد الله، اثر الضرائب المؤجلة في ادارة الارباح ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 34، العدد 1، سوريا، 2012، ص 139

7-2 قياس الاصول والالتزامات الضريبية : وفقا للفقرة 46 من المعيار رقم 12 يجب قياس الالتزامات (الاصول) الضريبية الجارية للفترات الجارية و الماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) من السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية فعلا بنهاية فترة اعداد التقارير.¹

وفيما يتعلق بمتطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة، فانه بنهاية كل فترة اعداد التقارير يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 12 من المشروع القيام بإعداد تقييم المبالغ المرحلة للاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن ان تتغير نتيجة مايلي :

- **التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها**: قياس الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضرائب السارية في الفترة التي سيتحقق فيها الاصل (أو سيسدد فيها الالتزام) المرتبط بالفروق المؤقت القابل للاقتطاع (أو الخاضع للضريبة) الذي نشأت الضريبة المؤجلة وفقا له.
- **اعادة تقييم قابلية استرداد الاصول الضريبية المؤجلة** : يتوجب المعيار المحاسبي الدولي 12 اعادة النظر بالمبلغ المرحل لأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة اعداد التقارير، وذلك في ضوء إمكانية توفر ارباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية بما يحقق قابلية انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع .
- **التغير في الاسلوب المتوقع للاسترداد الاصل** : بهدف معالجة الاثار الناجمة عن التغيير في المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل فان المعيار المحاسبي الدولي 12 اوضح مايلي : "قد يتغير المبلغ للالتزامات أو الاصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغيير بمبلغ الفروق المتعلقة بها، ويتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة عن ذلك في الربح أو الخسارة، ماعدا الحد الذي يرتبط فيه ببندود تم الاعتراف بها سابقا خارج الربح أو الخسارة".²

7-3 الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة : ينبغي الاعتراف بالضرائب الحالية و المؤجلة كدخل أو مصروف باستثناء بعض الحالات التالية:

- **الدخول و الارباح التي تظهر محاسبيا بقائمة الدخل و انما يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية مباشرة ومنها :**
- تصحيح اخطاء سنوات سابقة .

¹ عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 35

² محمد سهيل عاشور حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 53

- فروقات اعادة تقييم ممتلكات و المصانع و المعدات بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.
 - فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة بموجب المعيار الدولي 21.
 - اندماج الاعمال بطريقة التملك : أو الاقتناء ان الحالات المستثنات اعلاه يتم الاعتراف بها بمثابة ضرائب حالية و مؤجلة خارج حساب الارباح و الخسائر في حالة ارتباط الضريبة ببند يعترف بها خارج حساب الارباح و الخسائر فعلى سبيل المثال اذا تم الاعتراف ببند معين في دخل شامل اخر يجب الاعتراف ايضا بالضرائب الحالية و المؤجلة ذات العلاقة شامل اخر و كذلك اذا تم الاعتراف ببند معين في حقوق الملكية يعترف ايضا بالضرائب الحالية و المؤجلة ذات العلاقة في حقوق الملكية¹
- 8. العرض :**

يجب عرض العناصر التالية :

8-1 الاصول والالتزامات الضريبية: يجب اجراء مقاصة بين اصول الضريبة المتداولة و التزامات الضريبة المتداولة في الميزانية فقط اذا كان للمنشأة الحق القانوني و النية في القضاء على اساس الصافي اضافة ان هذه الاصول و الالتزامات قد تم فرضها من ذات السلطات الضريبية على نفس المنشأة أو منشآت مختلفة و ذلك من اجل تحصيل الاصل و اطفاء الالتزام في نفس الوقت و عادة ما يتم تصنيف و عرض اصول و التزامات الضريبة المستحقة كاصول و التزامات غير متداولة.²

8-2 مصروف الضريبة: يجب عرض مصروف(دخل) الضريبة الخاص بالارباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن قائمة الدخل.

8-3 فروق الصرف من الالتزامات أو الاصول الضريبية الأجنبية المؤجلة: يتطلب المعيار الدولي رقم 21، اثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ، الاعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في بيان الدخل ، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الاصول أو

¹ حيدر محمد علي يوسف و علي محمد ثجيل المعموري، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-قسم الشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد 30، العراق-جامعة بغداد 2015، ص 98

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 509

الالتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فانه يمكن تصنيف هذه الفروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل اذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.¹

9. متطلبات العرض:

يجب عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية وفق الشروط التي حددها المعيار IAS12 والتي تنبأها النظام المحاسبي الجزائري نستعرضها في الجدول التالي :

الجدول رقم 12 :متطلبات العرض.

عرض الضرائب في الميزانية	عرض الضرائب في حساب النتيجة
- عرض اصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الاصول والخصوم الأخرى، كما ان اصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب ان تفصل عن اصول وخصوم الضريبة المستحقة .	- يجب معالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتيجة ما عدا تلك الناجمة عن العمليات و الأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية او الأموال الخاصة.
- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الاصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف اصول وخصوم الضريبة المؤجلة كاصول أو خصوم جارية.	- العبا(أو الإيراد) الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة، اي الفصل بين الاعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء(الإيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة.

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على سعدي بن شهرة وعمر قمان، اثر تقادي مشكلات القياس و الافصاح

عن الضرائب المؤجلة على جودت القوائم المالية-دراسة ميدانية-، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07،

العدد 01، الجزائر -جامعة زيان عاشور ، 2021، ص 726.

10. الافصاح : يتم الافصاح عن الامور التالية المتعلقة بالضريبة²:

- اصول الضريبة المتداولة .

- التزامات الضريبة المتداولة.

¹محمد أبو نصار وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 231

²خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 510

- اصول الضريبة المستحقة (تصنف عادة كغير المتداولة).
- التزامات الضريبة المستحقة (تصنف عادة كغير متداولة).
- مصروف الضريبة (دخل الضريبة) المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية (يجب اثباتها على متن قائمة الدخل).
- مكونات مصروف الضريبة (دخل الضريبة).
- الضريبة المستحقة والجارية المتجمعة المتعلقة ببند ثم التقرير عنها مباشرة في حقوق الملكية.
- الضريبة المتعلقة بالبند غير العادية.
- تفسير العلاقة بين مصروف الضريبة (دخلها) و الضريبة المتوقعة من تطبيق معدل الضريبة الجارية على الربح أو الخسارة المحاسبية (يمكن عرض ذلك كتسوية لمقدار الضريبة أو تسوية لمعدلات الضريبة) .
- التغييرات في معدلات الضريبة .
- مقادير الفروق المؤقتة القابلة للخصم و اي تفاصيل اخرى عنها خسائر الضريبة غير المستخدمة ائتمان الضريبة غير المستخدم .
- الفروقات المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو الفروع أو العقود المشتركة.
- قيام اصول أو التزامات الضريبة المستحقة المعترف بها في الميزانية و مقدار مصروف أو دخل الضريبة المستحقة المعترف بها في قائمة الدخل لكل نوع من انواع اصول الضريبة المستحقة و خسائر الضريبة غير المستخدمة و الائتمان غير المستخدم .
- الضريبة المتعلقة بالعمليات غير المستمرة.
- تأثيرات الضريبة للتوزيعات اللاحقة لصدور الميزانية .
- تفاصيل الاصول الضريبة المستحقة.

11. ملخص آلية عمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12¹:

يمكن تلخيص اليات سير المعيار المحاسبي الدولي 12 من خلال النقاط التالية :

- يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن المدة الجارية والمدد السابقة كالتزام و اذا كان المبلغ المدفوع يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كاصل (موجود ضريبي).

¹حيدر كاظم نصر الله حسين، مرجع سبق ذكره، ص، ص 531، 532

- يجب الاعتراف كاصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها باثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة .
- الاعتراف بالالتزام الضريبي لكافة الفروق الضريبية المؤقتة ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن شهرة ولا يسمح باقتطاع اطفائها للأغراض الضريبية أو الاعتراف الاولي بأصل او التزام في عملية ليست ضم اعمال في وقت حدوثها لم تأثر على الربح المحاسبي ولا الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)
- يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء خسارة ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة مدورة إلى حد من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات مقابلها.
- تقاس الالتزامات (الاصول) الضريبية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) من السلطة الضريبية باستخدام معدلات الضريبة وقوانينها السارية بتاريخ الميزانية .
- الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة لدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة ماعدا العملية أو الحدث الذي يعترف به في الفترة نفسها أو فترات مختلفة مباشرة بحقوق الملكية أو ضم اعمال بطريقة التملك.

المطلب الثالث :أوجه التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 12"ضرائب الدخل"

لاشك في ان النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ونخص بالذكر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، وعليه لابد من وجود نقاط تشابه ونقاط اختلاف لأنه لم يتم تبني المعيار بشكل كلي وفيما يلي عرض لنقاط التشابه ونقاط الاختلاف من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 13 :مقارنة الضرائب المؤجلة وفق SCF والمعيار المحاسبي رقم 12.IAS.

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IAS12	SCF	
التعريف	تطرق إلى عدة تعريف منها الربح المحاسبي الضريبة المؤجلة الأصل والخصم الضريبي المؤجل	اقتصرت التعريف على مفهوم الضريبة المؤجلة فقط.	

		الفروق المؤقتة والدائمة وغيرها	
	لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي	شرح المعيار بالتفصيل كيفية تحديد الأساس الضريبي لأصول المؤسسة والتزاماتها	القاعدة الضريبية
	تطرق لها بشكل سطحي	تطرق لها بالتفصيل	الفروق المؤقتة
تقاس الأصول والالتزامات الضريبية عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون التحيين وذلك بإتباع طريقة الميزانية (الالتزام)			قياس الأصول والالتزامات الضريبية
يتم مراجعة الضرائب المؤجلة في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة أو التخفيض أو الإلغاء وتتم بطريقتين : -إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة ثم تكون ضريبة مؤجلة جديدة في الدورة الحالية -أو بإجراء مقاصة بين مبالغ الضريبة وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة			مراجعة الضرائب المؤجلة
عند إقفال السنة المالية تسجل الضريبة			التسجيل

المؤجلة في الحسابات كإيراد أو مصروف بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يتحمل أن يترتب عليها مستقبلا عبا أو إيراد ضريبي			المحاسبي للضريبة المؤجلة
---	--	--	--------------------------------

المصدر : مريم ظريف وشعيب شنوف، اشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 01، الجزائر جامعة امجد بوقرة بومرداس، 2020، ص، ص 207، 20

من خلال الجدول المقارن نستنتج ان النظام المحاسبي المالي تبني المعيار المحاسبي الدولي 12، الا انه اهمل بعض الجوانب الثانوية فيه كتحديد الفروق المؤقتة وكيفية تحديد الاساس الضريبي.¹

¹ مريم ظريف و شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره، ص 208

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل

قبل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ سنة 2010 والذي طبق إجباريا على المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ، فقد كانت تعتمد في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل على المخطط المحاسبي الوطني و الذي خلق العديد من المشاكل في الميدان المحاسبي ، مما أدى الى الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي . وفيما يلي عرض للمعالجة المحاسبية لمختلف هذه الضرائب.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي

تعد الضريبة على الدخل الاجمالي النوع الاول من الضرائب المباشرة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، لها معالجة محاسبية خاصة بها تختلف عن المعالجات المحاسبية لباقي ضرائب الدخل نستعرضها من خلال الجدول التالي :

1. الحسابات المستخدمة:

الجدول رقم 14: الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والأجور .

المجموعة	رقم الحساب	اسم الحساب
الرابعة	421	المستخدمون، الاجور المستحقة (المبلغ الصافي المدفوع)
الرابعة	425	المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة
الرابعة	427	المستخدمون، الاعتراضات على الاجور
الرابعة	431	الضمان الاجتماعي
الرابعة	442	الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف اخرى
السادسة	631	أجور المستخدمين

المصدر :من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجريدة الرسمية ،25مارس سنة2009، العدد 19، ص 66 ومدونة الحسابات.

2. التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والأجور

2-1 التسجيل المحاسبي للأجور المستحقة الدفع¹:

ح م	ح د	12-31-ن	م م	د م
631		أجور المستخدمين	+++	
	421	المستخدمون، الأجور المستحقة		+++
	425	المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة		+++
	427	المستخدمون، الاعتراضات على الأجور		+++
	431	الضمان الاجتماعي		+++
	442	الدولة- الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى		+++
		إثبات أجور المستخدمين مستحقة الدفع		

2-2 التسجيل المحاسبي للاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل²:

ح م	ح د	12-31-ن	م م	د م
635		اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية	+++	
	431	الهيئات الاجتماعية		+++
		اشتراك في الضمان الاجتماعي مستحق الدفع		

¹ مبروك صليحة و جيش يسرى، المعالجة المحاسبية لضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (12) دراسة حالة بمقاطعة التسويق نفضال بسكرة، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 02، العدد 02، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة 2021، ص 126.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2014، ص 87.

2-3 التسجيل المحاسبي لتسديد الضريبة على الدخل الاجمالي، وأجرة العامل، واشتراك الضمان الاجتماعي¹ :

ح م	ح د	البيان	م م	م د
421		المستخدمون، الاجور المستحقة	+++	
431		الضمان الاجتماعي	+++	
442		الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف اخرى	+++	
512		البنك		+++
		تسديد أجور واقتطاعات		

3. دفع الضريبة على الدخل الاجمالي:

يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وفق نظامين وهما كالتالي :

3-1 نظام التسبيقات على الحساب: يتم أداء الضريبة وفق هذا النظام على تسبطين وفق المواعيد التالية :

التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس .

التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان .

يساوي مبلغ كل تسبيق نسبة 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة .

فيما يتعلق برصيد التسوية فان المكلف يقوم المكلف بدفع المبلغ المتبقي من الضريبة الواجبة الدفع دون إخطار مسبق وذلك بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها في اجل أقصاه 20 من الشهر الذي يلي اخر اجل لإيداع التصريح السنوي².

3-2 نظام الاقتطاع من المصدر : وفق هذا النظام يجب أن تكون الاقتطاعات المخصصة للمدفوعات خلال

شهر محدد مدفوعة في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب حيث يرفق المدين باستمارة التصريح G50 وفي هذا الحال فان الاقتطاع غير نهائي أي انه منشئ لقرض ضريبي ولا بد من تسوية

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 110 .

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2021 الجزائر، ص، ص 21، 22.

في نهاية السنة ويكون الاقتطاع من المصدر التحريري من الضريبة على الدخل الإجمالي عندما تكون الضريبة المدفوعة نهائية ولا توجد تسوية في نهاية السنة كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور¹.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات

تصنف الضريبة على أرباح الشركات كنوع ثاني من أنواع الضرائب المباشرة حسب التشريع الجبائي الجزائري وبالضبط في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لها معالجة محاسبية خاصة وهي كالتالي (الجدول رقم 15).

1. الحسابات المستخدمة :

الجدول رقم 15: الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي للضريبة على ارباح الشركات.

المجموعة	رقم الحساب	اسم الحساب
الرابعة	444	الدولة-الضرائب على النتائج
السادسة	695	الضريبة على الارباح المبنية على الأنشطة العادية.

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجريدة الرسمية، 25 مارس سنة 2009، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص، ص 6، 67.

2. التسجيل المحاسبي للضريبة على ارباح الشركات:

1-2 الاعتراف بالأقساط المدفوعة خلال السنة "ن" ² :

ح م	ح د	البيان	م م	م د
444X		التسبيقات على IBS	+++	
	512	الحساب البنكي أو النقديات دفع التسبيق الاول		+++

نفس القيد يتكرر بالنسبة للتسبيق الثاني والثالث.

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

²Karim Djoudi, op-cit, PAGE 384

2-2 الاعتراف بالضريبة المستحقة في نهاية السنة المالية¹: في نهاية السنة المالية يتم الاعتراف بالضريبة على النتيجة الخاضعة للضريبة للسنة المالية.

ح م	ح د	ن/31/12	م م	م د
695		الضريبة على الارباح المبنية على الأنشطة العادية.	+++	
	444x	الدولة-الضرائب على النتائج الاعتراف بضريبة الدخل للسنة المالية		+++

2-3 رصيد التسوية : بعد تسديد المؤسسة للتسبيقات الثلاثة ، تجد المؤسسة نفسها امام حالتين² :

• الحالة الاولى : الضريبة اصغر من مجموع التسبيقات.

ح م	ح د	البيان	م م	م د
44412		الدولة - الضرائب على النتائج	+++	
444X		دين للمؤسسة على (ض ا ش)		+++
	44411	تسبيقات على (ض ا ش) تقييد ائتمان ضريبي على (ض ا ش)		

• الحالة الثانية : الضريبة اكبر من التسبيقات .

ح م	ح د	البيان	م م	م د
44412		الدولة - الضرائب على النتائج	++	
	44411	التسبيقات على (ض ا ش)		++
	5X	السيولة		++
		تسديد رصيد (ض ا ش) للسنة (ن)		

¹ Karim Djoudi, op-cit, PAGE385

² قدوري عمار و بن عواق العربي ، المعالجة الجبائية لنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي ، مجلة دراسات الجبائية ، العدد 12 ، الجزائر -المدرسة العليا للتجارة ، 2018 ، ص 81.

3. دفع الضريبة على أرباح الشركات:

3-1 التسبيقات على الحساب: يعتمد تسديد الضريبة على ارباح الشركات على نظام التسبيقات على الحساب حيث يقوم المكلف وفق هذا النظام بدفع الضريبة بصفة تلقائية على ثلاث أقساط تسدد في شكل تسبيقات الى قابض مركز الضرائب وفق النسب والمواعيد التالية :

- القسط الاول: من 20 فيفري الى 20 مارس.

- القسط الثاني: من 20 ماي الى 20 جوان.

- القسط الثالث: من 20 اكتوبر الى 20 نوفمبر.

ويمثل كل قسط نسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في اخر سنة مالية مختتمة أو بالربح المحقق لآخر فترة لفرض الضريبة .

تسدد التسبيقات عن طريق سلسلة G50 حسب الآجال المذكورة اعلاه.

وعند نهاية الدورة وفي اجل أقصاه 04/30 من السنة ن+1 يقوم المكلف بتسديد قسط التسوية دون إشعار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها¹ وذلك عن طريق تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة لضريبة على ارباح الشركات تكون هذه الاخيرة بنسب مختلفة تختلف باختلاف طبيعة النشاط (19%، 23%، 26%) وحساب مبلغ الضريبة والذي يظهر كعبا في ح/695 "الضرائب على ارباح الشركات".²

في حالة المؤسسات الناشئة حديثا فان الضريبة على ارباح الشركات تساوي 30% من الارباح التي يتم تقديرها ب 5% من راس المال³.

3-2 نظام الاقتطاع من المصدر: يعتبر نظاما استثنائيا بحيث يتم إخضاع بعض المداخل لتقنية الاقتطاع من المنبع مثل مداخل رؤوس الأموال المنقولة والمداخل المحققة عن طريق الشركات الأجنبية للضريبة على أرباح الشركات.¹

¹ دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، سبق ذكره، ص، ص 20، 21.

² محمد الأمين عسول و محمد لخضر سي، المعالجة المحاسبية لضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية، مجلة العلوم الانسانية لجامعة ام البواقي، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2019، ص 423.

³ محمد الأمين عسول، نفس المرجع السابق، ص 423 بتصرف.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المؤجلة احد المواضيع التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ومن بين اهم المفاهيم التي لازالت صعبة التطبيق من قبل المهنيين المحاسبين بسبب الاختلافات الموجودة بين القوانين المحاسبية والقوانين الجبائية.

1. الحسابات المستخدمة :

نستعرضها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 16: الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي لضرائب مؤجلة اصول وضرائب مؤجلة خصوم.

المجموعة	رقم الحساب	اسم الحساب
الاولى	133	اصول ضريبية مؤجلة
الاولى	134	مطلوبات ضريبية مؤجلة
السادسة	692	اصل ضريبي مؤجل
السادسة	693	التزام ضريبي مؤجل

la source: prépare par le recherche base sur Karim Djoudi, page 396

2. التسجيل المحاسبي للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة (ضرائب مؤجلة خصوم) :

خصم ضريبة مؤجلة يجب ان يسجل بكل الفروق المؤقتة الخاضعة الى الضريبة الا في حالة كون ان خصم الضريبة المؤجلة تم توليده² :

- سواء بالنسبة للشهرة والتي لا يتم تخفيض استهلاكها ضريبيا .
- سواء بالنسبة للتسجيل المحاسبي المبدئي لأصل أو لخصم في معاملة ليست تجميع المؤسسة ولا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عند تاريخ المعاملة.

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 124، بتصرف.

² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009 IAS/IFRS

،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 175

ح م	ح د	ن/12/31	م م	م د
693		ضريبة مؤجلة عن الخصوم	+++	
	134	ضرائب مؤجلة عن الخصوم		+++

3. الفروق المؤقتة القابلة للخصم (ضرائب مؤجلة اصول)

الضريبة المؤجلة لأصل يجب ان تسجل محاسبيا بكل الفروق المؤقتة المستردة في حالة احتمال ان يتم تحميل هذه الفروق المؤقتة المستردة الى الربح الخاضع للضريبة، الا في حالة كون الضريبة المؤجلة لأصل تم توليدها¹:

- سواء بواسطة الشهرة السلبية المعالجة
- سواء بالمحاسبة الأولية لأصل أو لخصم في معاملة ليست تجميع المؤسسة ولا تؤثر لا على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عند تاريخ المعاملة.

ح م	ح د	البيان	م م	م د
133		ضريبة مؤجلة عن الاصول	+++	
	692	فرض ضريبي مؤجلة عن الاصول		+++

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص ص 175، 176.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تعرفنا الى ان الاختلاف بين التشريعات الجبائية والقوانين المحاسبية يؤدي الى اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية أي بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ولهذا الغرض عمد مجلس معايير المحاسبة الدولية الى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" كمرجع للتحاسب الضريبي يهدف الى معالجة الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وإزالة الغموض وعدم الفهم عن بعض المفاهيم ذات الصلة بالضريبة، كما يهدف ايضا الى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل عن طريق تبيان كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة والاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة وعرض ضرائب الدخل في الميزانية.

والجزائر على غرار غالبية الدول وفي ظل الانفتاح الاقتصادي وتفاعلها مع التغيرات والتطورات العالمية، قامت بإصلاحات على مستوى نظامها الجبائي والمحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية، فقامت بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق الى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية. من بين المواضيع المعالجة في هذا النظام موضوع ضرائب الدخل وذلك من خلال التطرق الى مفهوم الضريبة المؤجلة والتي جاءت في الجريدة الرسمية العدد 19 التي قامت بتقديم تعريف للضريبة المؤجلة والأسباب التي تؤدي لها وكذا كيفية الاعتراف والقياس وأخيرا الحسابات المستخدمة و التسجيل المحاسبي لها، كما قام المجلس الوطني للمحاسبة بنشر الإشعار رقم 10062014 في 10 جوان 2014 و الذي يعتبر الإشعار الوحيد الذي تم نشره لبيان الضرائب المؤجلة، حالاتها وتطبيق أحكامها والمفاهيم المرتبطة بها.

كما تم التعرض الى نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي 12، هدفه ونطاقه والمصطلحات الرئيسية المرتبطة به، كما قمنا بتعريف الضريبة المؤجلة المتمخضة من الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وأنواعها المختلفة، بالإضافة الى التعرض الى متطلبات المعيار الرئيسية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية لمؤسسة

اقروديف لانتاج الطحين

قورصو بومرداس

تمهيد

بعد قيامنا بدراسة الجانب النظري وذلك من خلال الفصل الاول تحت عنوان مدخل إلى محاسبة الضرائب على الدخل والفصل الثاني تحت عنوان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"، لا بد لنا من اجراء دراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع العملي لان الدراسة النظرية وحدها لا تكفي لتحقيق الهدف المرجو، وعليه قمنا باختيار مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين بقورصو بومرداس محاولة منا لاسقاط الجانب النظري على المؤسسة.

ويعتبر التربص في المؤسسة من متطلبات استكمال برنامج الدراسة المقرر بهدف الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة وذلك من اجل تجسيد المفاهيم النظرية تطبيقيا .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالتالي :

- المبحث الأول :تقديم عام للمركب الصناعي والتجاري محل الدراسة -قورصو-.
- المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل في مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين.

المبحث الأول : تقديم عام للمركب الصناعي والتجاري محل الدراسة - قورصو -

في هذا المبحث سيتم اخذ نظرة عن المؤسسة وذلك من خلال الاطلاع على تاريخها والتعرف على هيكلها الإداري والتنظيمي، ومن ثم التعرف على قسم المالية والمحاسبة مكان اجراء التبرص .

المطلب الأول :التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على تاريخ انشاء الشركة محل الدراسة.

1. تقديم الشركة :

SN SEMPAC هي اختصار للجمعية الوطنية للسميد، مطاحن الدقيق مصانع المعكرونة و الكسكس، وهي شركة عامة جزائرية سابقة تم إنشائها عقب تأميم شركات القطاع عند استقلال الجزائر ر من خلال الوثائق التي تحصلنا عليها من المؤسسة يمكن تقديم بعض المعلومات الهامة نستعرضها في الجدول التالي :

جدول رقم17: تاريخ شركة SN SEMPAC.

نشأة	1965.
تاريخ التوقيع	1982.
الوضع القانوني	مساهمة.
المكتب الرئيسي	الحراش - الجزائر / الجزائر.
الأنشطة	الأغذية الزراعية، تصنيع القمح، إنتاج السميد، المعكرونة و الكسكس.

المصدر: بالاعتماد على وثائق الشركة.

2. تاريخ شركة SN SEMPAC :

- في عام 1964، صدر مرسوم بتأميم مطاحن الدقيق ومصانع السميد ومعامل المعكرونة و الكسكسي اعتمد من قبل رئيس الجمهورية الجزائرية أحمد بن بلة.
- في عام 1965 تم إنشاء SN SEMPAC من جميع الشركات المؤمنة.
- في عام 1968 تم دمج قطاع البسكويت فيه، ثم في عام1976، قطاع الخميرة.

- في عام 1982 تم تفكيك SN SEMPAC لإنشاء 5 شركات إقليمية تسمى رياض للشركة الإقليمية للحبوب و الصناعات الغذائية المشتقة رياض الجزائر، رياض سطيف، رياض قسنطينة، رياض تيارت و رياض سيدي بلعباس¹.

3. فرع مركز الحبوب :

3-1 تقديم الشركة:

يوضح الجدول التالي الوضع القانوني لفرع مركز الحبوب و مقر المكتب الرئيسي له.

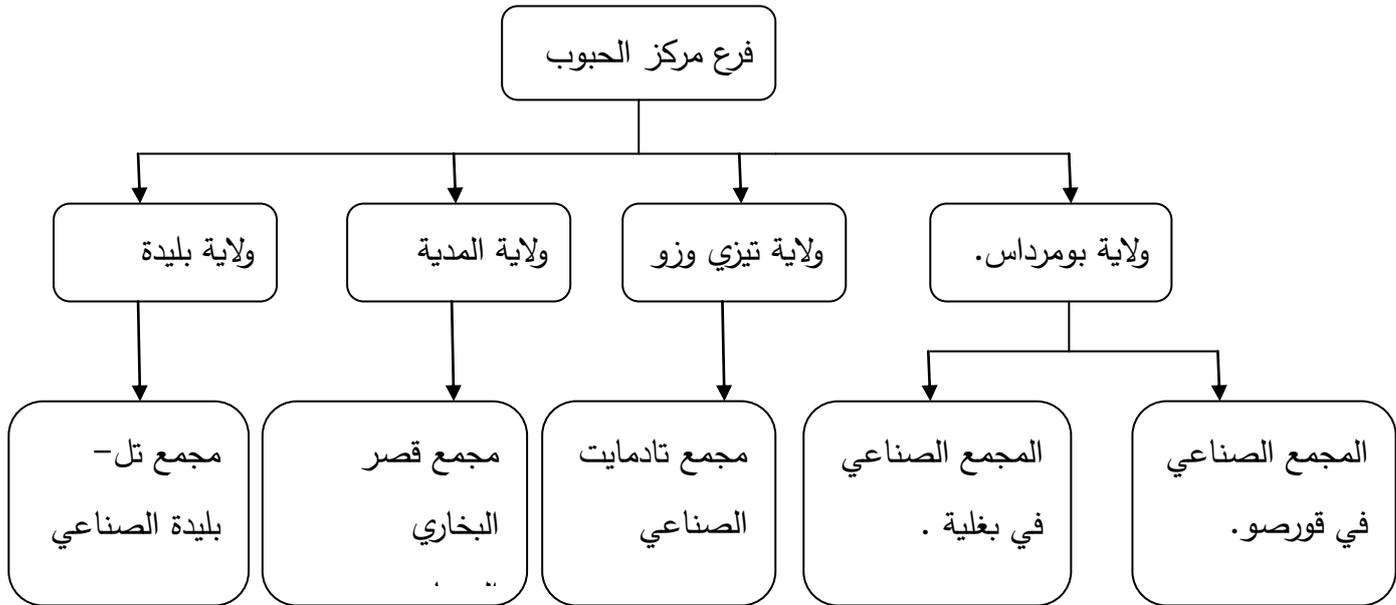
جدول رقم 18: تقديم الشركة.

الوضع القانوني	.SPS/EPE
المكتب الرئيسي	البلدية.

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق الشركة.

يتكون المركز الفرعي لمركز الحبوب من 5 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC والمبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم 04: المجمعات الصناعية والتجارية لفرع مركز الحبوب.



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

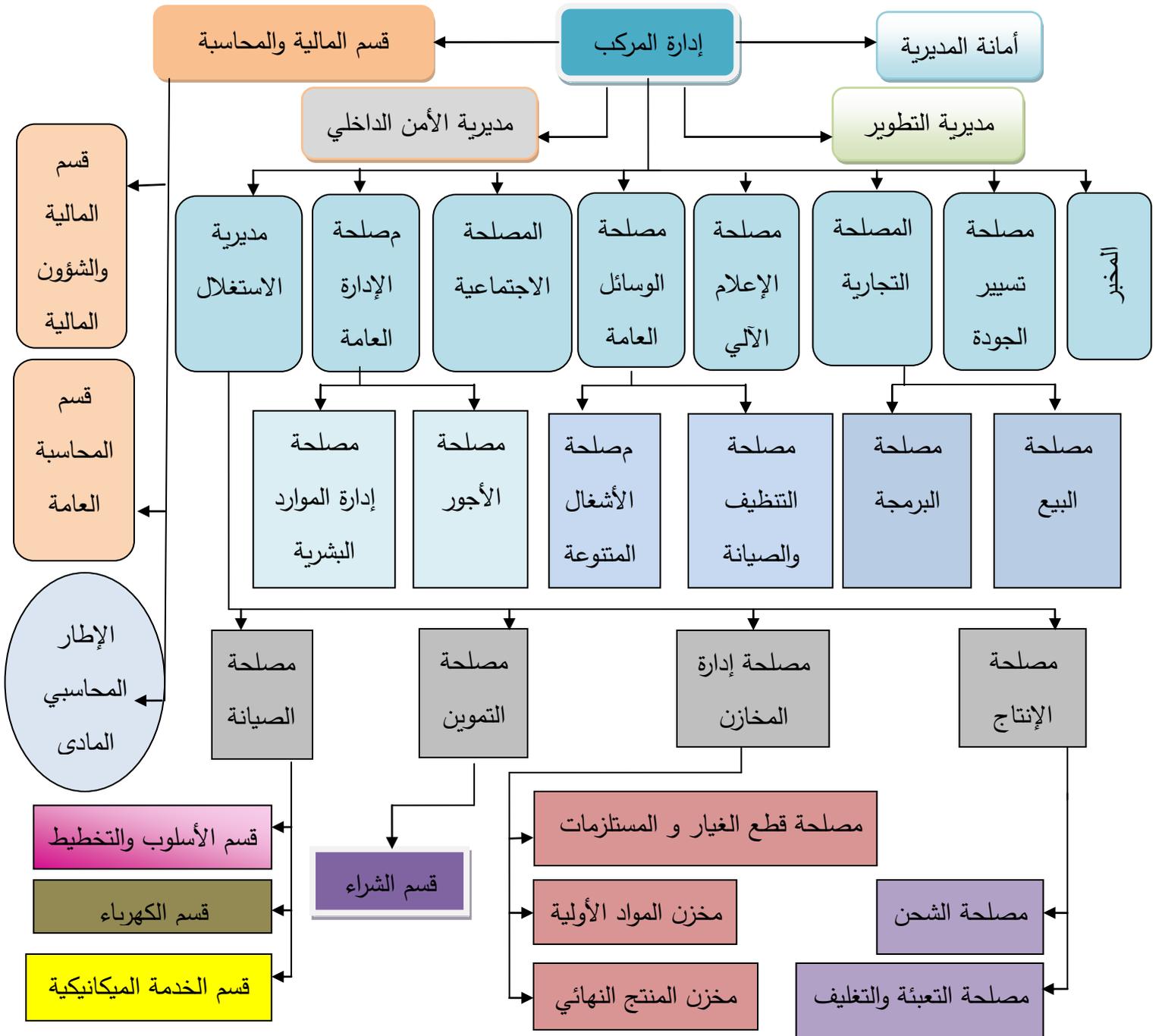
¹ وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : هيكل وتنظيم المؤسسة

سيتم في هذا المطلب عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكيفية تنظيمها.

1. الهيكل التنظيمي :يبين الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمركب فرع حبوب الوسط قورصو.

الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي لمركب فرع حبوب الوسط قورصو.



المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2. معلومات تقنية عن المؤسسة محل الدراسة :

2-1 معلومات عامة:

يمكن عرضها في الجدول التالي :

الجدول رقم 19 : معلومات عامة حول المؤسسة.

العنوان	الموقع	اسم الشركة
طريق محطة قورصو.	قورصو ولاية بومرداس.	مجمع قورصو الصناعي والتجاري للحبوب الفرعية وسط.

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2-2 الأنشطة الرئيسية للمجمع:

- مطحنة دقيق السميد: صناعة الدقيق و السميد ومنتجات الطحن(قييد النشاط).
- السميد: صناعة السميد ومنتجات الطحن.....(نشاط متوقف).
- مصنع المعكرونة: صنع المعكرونة و الكسكس.....(نشاط متوقف).
- الصوامع الإستراتيجية: تخزين الحبوب وحفظها..... (في نشاط جزئي).
- المخبز الصناعي: صنع الخبز والمعجنات.(نشاط متوقف).

2-3 منتجات مختلفة لمجموعة AGRODIV – CORSO:

- معالجة الحبوب الأولى و الثانية و مشتقاتها.
- إنتاج العصائر و المشتريات و المعلبات الناتجة عن التصنيع و التعبئة من الفواكه و الخضروات.
- زراعة ومعالجة التمور.
- تغليف البن و السكر والبقول و الأرز.
- تخزين وتعبئة وتسويق المنتجات الغذائية المختلفة: دقيق، طحين.
- الفرينة/ الطحين:
- دقيق صنع الخبز: إن الغلوتين الذي تحتويه هو الذي يسمح للدقيق بأن يصنع الخبز ويجعل عجين الخبز مرنا بمجرد عجنه مع العديد من (الحبوب، مما يعطي دقيق الخبز بمفرده).

- الدقيق الممتاز: هو مسحوق ناتج عن الحبوب و البقوليات وبعض المنتجات الأخرى من حبوب القمح أو حبوب أخرى مثل: الجودار أو الحبة السوداء أو الذرة أو الأرز أو حتى بعض الخضراوات مثل: الكستناء، الحمص والعدس¹.

2-4 أسطح الموقع الصناعي:

- المساحة الإجمالية للموقع الصناعي:.....م²136271.80
- إجمالي المساحة المغطاة:.....م²36275.60
- إجمالي المساحة المغطاة:.....م²96996.20

2-5 وصف وحدات الإنتاج:

- الوحدة رقم 01: طحن الدقيق و السميد قيد التشغيل.

- القدرة:.....م²200×02طن/اليوم.
- المعدات التكنولوجية :.....إيطاليا/ OCRIM.
- تاريخ التشغيل :.....نوفمبر 1985.
- الأنشطة :.....إنتاج الدقيق+السميد.
- المسطحات المبنية :.....م²8926.00

- الوحدة رقم 02:السميد(نشاط متوقف).

- القدرة:.....م²200×02طن/اليوم.
- تاريخ التشغيل :.....جوان 1994.
- الأنشطة :.....إنتاج السميد.
- المسطحات المبنية :.....م²8849.00

¹من وثائق المؤسسة

• الوحدة رقم 03: صناعة المعجنات و الكسكس (نشاط متوقف).

- تاريخ التشغيل..... 1983.
- الأنشطة..... إنتاج المعجنات + الكسكس.
- المسطحات المبنية..... 12053.40م².

• الوحدة رقم 04: مخبز صناعي.

تتكون الصوامع الإستراتيجية من 4 بطاريات صوامع، تتكون كل منها من 19 خلية، بما في ذلك 09 خلايا دائرية و 10 خلايا طبقية داخلية لكل بطارية، أي ما مجموعه 36 طلقة و 40 طلقة بينية.

- سعة التخزين:..... 250000×4طن/اليوم.
- المعدات التكنولوجية :..... ايطاليا / OCRIM.
- تاريخ التشغيل (البطارية الأولى) :..... 1985.
- تاريخ التشغيل (3 بطاريات أخرى) :..... 1993.
- الأنشطة :..... تخزين الحبوب وحفظها.
- المسطحات المبنية :..... 3800.00م².

• الوحدة رقم 05: برج الآلات.

- عدد الخلايا الوسيطة :..... 9 خلية.
- قدرة الخلايا الوسيطة :..... 9000 قنطار.
- الأسطح المبنية :..... 750.40م².

3. أهمية التأسيس:

المجمع الصناعي يلعب دورا حاسما في قطاع الصناعة (صناعة المواد الغذائية)، بطاقة إنتاجية حالية تبلغ 2000QX/Jour.

¹ من وثائق المؤسسة

المطلب الثالث : عرض قسم المحاسبة والمالية

سيتم عرض في هذا المطلب قسم المحاسبة والمالية من حيث المهام و الهيكل التنظيمي له.

1. تقديم عام لقسم المحاسبة والمالية :

يعتبر قسم المحاسبة والمالية من الخدمات الاساسية لوحدة قورصو تتمثل المهمة الرئيسية له في معالجة جميع العمليات ذات الطبيعة المحاسبية أو المالية، وهو ايضا مسؤول عن عملية تسوية جميع الفواتير بأنواعها المختلفة بالإضافة الى ادارة النقد مع مراقبة وضعه والتسجيل المحاسبي للعمليات المذكورة.

كما تقوم مختلف الأقسام الأخرى(قسم التوريد، القسم الاجتماعي، قسم الانتاج، قسم الامن، القسم الشخصي... الخ) بإرسال الملفات الى قسم المالية والمحاسبة لكي يتم فحصها من الجانب المحاسبي والمالي.

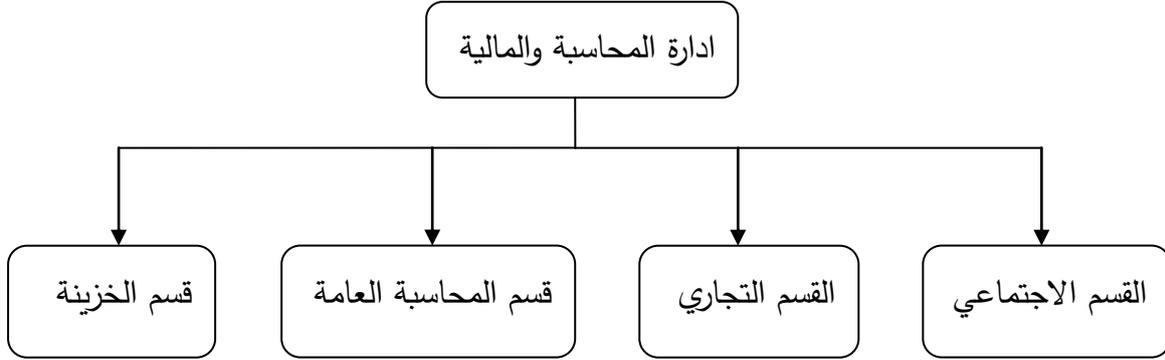
يقوم قسم الشؤون المالية بمعالجة الملفات المرسل إليه شريطة ان تكون هذه الملفات كاملة، حتى تكون كاملة يجب ان تتوفر على المستندات التالية :

- طلب للدفع.
- فاتورة شراء أو خدمة.
- تحرير القسيمة.
- شهادة مختومة بالخدمة.
- امر شراء .
- قائمة الموظفين(في حالة الرواتب).
- ورقة التنازل (ملف الشلل).

2. الهيكل التنظيمي لوحدة المحاسبة والمالية :

يتم بيانه من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لوحدة المالية والمحاسبة.



المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من الشكل نستنتج ان وحدة المالية والمحاسبة تنقسم الى اربعة اقسام : القسم الاجتماعي، القسم التجاري، قسم المحاسبة العامة، قسم الخزينة.

المبحث الثاني : آلية معالجة ضرائب الدخل في مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين

تخضع مؤسسة اقروديف لمختلف الضرائب التي يخضع لها الشخص المعنوي، كما تقوم بالمعالجة المحاسبية لمختلف هذه الضرائب منها الضرائب على الدخل سواء المفروضة على الأشخاص الطبيعيين (الضريبة على الدخل الاجمالي) أو المفروضة على ارباح المؤسسة (الضريبة على ارباح الشركات)، وكذا الضريبة المؤجلة، وفيما يلي عرض لمختلف هذه الضرائب والمعالجة المحاسبية لها.

المطلب الأول :الوضعية الجبائية للمؤسسة

نقصد بالوضعية الجبائية مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها مؤسسة اقروديف التي سيتم عرضها في مايلي :

1. الضرائب التي تخضع لها المؤسسة :

بحكم الطبيعة القانونية فان مؤسسة اقروديف لاننتاج الطحين تخضع للضرائب التالية :

1-1الضريبة على ارباح الشركات :

تخضع مؤسسة اقروديف لضريبة على ارباح الشركات بمعدل 19%(مؤسسة إنتاجية) كما نصت عليه المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1-2الضريبة على الدخل الاجمالي :

تحسب الضريبة على الدخل الاجمالي وفقا للجدول التصاعدي، كما يتم دفع الضريبة على الدخل الاجمالي على الرواتب والأجور نظرا لتشغيل الشركة لعمال وذلك حسب المادة 75من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1-3الرسم على القيمة المضافة :

تخضع المؤسسة الى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% وذلك حسب المادة 21 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

1-4 الضريبة على النشاط المهني :

الرسم على النشاط المهني لا يطبق على الشركة نظرا لأنها شركة إنتاجية حسب ما نص عليه قانون المالية لسنة 2022 المادة رقم 220 حيث كانت تخضع لهذا الرسم قبل سنة 2022 بنسبة 1% تطبق على فضلات أو بقايا الطحن عكس مادة السميد والفرينة التي تعتبر معفية من كل الرسوم لأنها مدعمة من طرف الدولة (القمح)¹.

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور

تعتمد مؤسسة اقروديف في معالجة ضرائب الدخل على نظامين أساسيين وهما نظام تسيير الاجور PC Paie ونظام PC Compta وفيما يلي شرح لهذين النظامين وكذا المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والأجور .

1. نظام تسيير الأجور PC Paie:

قبل التطرق إلى كيفية إعداد أجر العامل، فإنه يوجد مراحل يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار حيث سعت مديرية الموارد البشرية (DRH) بالتعاون مع مديرية الإعلام الآلي (CTI) إلى وضع نظام خاص بتسيير أجور عمال الشركة والمسمى بـ PC Paie تم تقسيمه إلى نظامين متمثلين في :

1-1 بطاقة شخصية للتسيير fiche individuelle de gestion:

يرمز لها بالرمز FIG من خلال هذه البطاقة تستطيع المؤسسة تدوين كل المعلومات سواء الشخصية أو الإدارية التي تتعلق مباشرة بالعامل، ويمكن من خلالها أيضا برمجة الأجر الشخصي لهذا الأخير كما تعتبر عامل رئيسي في تسيير ومتابعة عمال الفرع.

1-2 بطاقة متعددة الخدمات fiche navette:

يرمز لها بالرمز FN تتميز بأنها مخزن لجميع المعلومات المتعلقة بالعامل خلال الفترة الشهرية لهذا العامل وبالاعتماد عليها يمكن للمؤسسة برمجة عدة منح وتكاليف شهرية كمنحة الطعام، منحة النقل، تكاليف المهمة.

¹ من وثائق المؤسسة

1-3 مميزات نظام تسيير الأجور PC Paie:

يساعد هذا النظام الإدارة العامة في استخراج جميع المعلومات المتعلقة بالعمال نذكر منها :

- تجهيز كشوف الرواتب.
- تجهيز منحة الأداء الفردي PRI .
- تجهيز مكافأة تقاسم الأرباح.
- الإقرار الضريبي الاجتماعي Déclaration Parafiscal .
- تزويد دائرة المحاسبة العامة بجميع المعلومات المتعلقة بأجور العمال.
- متابعة الحياة المهنية للعمال Carrière de l agent .
- تقديم إحصائيات دقيقة فيما يخص جدول الرواتب، الغيابات، حركة العمال، توظيف وتكوين العمال.
- الاحتفاظ بالمعلومات الخاصة بجميع العمال الذين غادروا الفرع (تقاعد، استقالة، وفاة...).

2. مكونات كشف الأجرة :**2-1 تعريف كشف الأجرة :**

كما يسمى بكشف الراتب أو كشف الاتعاب، من خلاله يستطيع العامل معرفة قيمة مستحقاته وكذا مقدار الاقتطاعات (اشتراكات الضمان الاجتماعي، الضريبة على الدخل الاجمالي) و الاجر الفعلي الذي يتقاضاه العامل.

2-2 عناصر كشف الاجرة:

دراسة حالة نموذجية عن اجرة العمال في الشركة، وعليه سوف نقوم بتحليل بطاقة الاجر لاطار في شركة اقروديف لشهر اوت 2022(ملحق رقم 01)، و يتكون كشف الاجرة من العناصر المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 20: مكونات كشف الاجرة.

الجزء الاول	الجزء الثاني	الجزء الثالث
الخانة الاولى	اسم المؤسسة.	اسم ولقب العامل.
الخانة الثانية	عنوانها.	الرقم الاستدلالي أو التسلسلي الخاص بالعامل في نظام تسيير الاجور.
الخانة الثالثة	الرقم التسلسلي لها في الضمان الاجتماعي .	المهنة أو الوظيفة حسب سلم تصنيف الوظائف. الاساس.
الخانة الرابعة	رمز المؤسسة.	اسم الوثيقة.
الخانة الخامسة		الشهر والسنة التي صدرت فيها الوثيقة.
الخانة السادسة		الحالة العائلية بالنسبة للعامل.
الخانة السابعة		الرقم التسلسلي للعامل في الضمان الاجتماعي. مجموع الاقتطاعات .
الخانة الثامنة		تاريخ الدخول. مجموع الارباح.
الخانة التاسعة		انتداب أو تعيين ، رمز البنك أو الصندوق، رمز المركز، رقم الحساب البنكي أو الجاري البريدي. القيمة الصافية للدفع.

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من الجدول رقم 20 نستنتج ان كشف الاجرة يتكون من ثلاث أجزاء :

• **الجزء الاول :** ونجد فيه

- اسم المؤسسة COMPLEXE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL DE CORSO.
- عنوانها Route de la gare corso–Boumerdes CORSO BOUMERDES.
- الرقم التسلسلي لها في الضمان الاجتماعي XXXXXXXXXXXX.

• **الجزء الثاني :** نجد فيه

- اسم الوثيقة (BULLETIN DE PAIE).
- الشهر والسنة التي صدرت فيها الوثيقة (AOUT 2022) .
- الرقم الاستدلالي أو التسلسلي الخاص بالعامل في نظام تسيير الاجور (MATRICULE) .

- اسم ولقب العامل (NOM).
- الحالة العائلية بالنسبة للعامل (C) .
- المهنة أو الوظيفة حسب سلم تصنيف الوظائف (FONCTION) .
- تاريخ الدخول (DATE ENT).
- الرقم التسلسلي للعامل في الضمان الاجتماعي (N°SS).
- انتداب أو تعيين (AFFECTATION) .
- رقم الحساب البنكي أو الجاري البريدي (N°COMPTE).
- **الجزء الثالث(جدول البيانات) :** يتكون جدول البيانات من:
 - الرقم(CODE): و يعبر عن رمز الرتبة التسلسلية لكل عنصر جوهري في كشف الاجرة مثل "R311".
 - التعيين(LIBELLE) :من خلالها يتم تسمية كل عنصر جوهري في الهموز التسلسلية حيث نجد فيها الاجر القاعدي ومختلف التعويضات والمنح والعلاوات وكذا اقتطاع الضمان الاجتماعي و الضريبة على الدخل الاجمالي مثل "الاجر القاعدي : R030".
 - الاساس(N/BASE) : وتمثل الاساس أو الوعاء الذي يحتسب منه الارباح و الاقتطاعات مثل"25000 :علاوة المردودية الجماعية : R311".
 - النسب(TAUX) : قيمة نسبية مئوية خاصة لكل وحدة معينة في المكونات الاساسية للاجر مثل"50 : 25000 :علاوة المردودية الجماعية : R311".
 - الارباح(GAIN) : وتنقسم الى ثلاثة انواع وهي :
 - ارباح خاضعة للضريبة وللضمان الاجتماعي : مثل الاجر القاعدي(SB)، ومنحة المردودية الجماعية(PRC) .
 - ارباح خاضعة للضريبة فقط :كتعويض السلة(PANIER) .
 - ارباح غيرخاضعة للضريبة ولا للضمان الاجتماعي :مثل تعويض استعمال السيارة الخاصة (IAV)، ومنحة الاجر الوحيد(SALAIRE UNIQUE) .
 - الاقتطاعات(RETENUUE) : وتتمثل في اقتطاعين اجباريين وهما اقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي(RETENUUE IRG)، واقتطاع الضمان الاجتماعي (RETENUUE SECU. SLE) الخاص بالعامل "9%".
 - مجموع الاقتطاعات(TOTAL RETENUUE) : يتم جمع فيها كل الاقتطاعات .

- مجموع الأرباح (TOTAL GAIN) : يتم جمع فيها كل الأرباح.

- القيمة الصافية للدفع (NET A PAYER) : وهي تعبر عن الأجر الصافي الذي سيدفع للعامل.

3. عناصر الدخل المستثناة من اساس اشتراكات الضمان الاجتماعي :

حدد المرسوم التنفيذي رقم 208/96 المؤرخ في 5 يونيو 1996 عناصر الدخل المستثناة من اشتراك الضمان الاجتماعي وذلك من خلال المادة 2 وذلك كالتالي :

3-1 بالنسبة للإداءات ذات الطابع العائلي : يقصد بها الإداءات الممنوحة بسبب الحالة العائلية والعلاوات الممنوحة بمناسبة حدث ذي طابع عائلي مثل :

- الإداءات العائلية وعلاوة الدراسة المدفوعة بعنوان تشريع الضمان الاجتماعي.
- تعويض الأجر الوحيد.
- علاوات الولادة والزواج وكل العلاوات الأخرى المدفوعة بمناسبة حدث عائلي.

3-2 بالنسبة للتعويضات الممثلة للمصاريف : كعلاوات وتعويضات السلة والسيارة وبعض مصاريف العتاد أو اللباس عندما تشترط لأداء الخدمة ومصاريف التنقل والنقل و مصاريف المهمة وكذا الإداءات العينية المدفوعة طبقا للقوانين رقم 83-11 ورقم 83-12 ورقم 83-13 المؤرخة في 2 يوليو 1983 .

3-3 بالنسبة للمنع و التعويضات ذات الطابع الخاص: والمتمثلة في .

- المبالغ المعوضة لضرر كتعويضات التسريح .
- العلاوات و التعويضات أو المكافآت ذات الطابع الخاص مثل تعويض الذهاب للتقاعد.

3-4 بالنسبة للتعويضات المرتبطة بالظروف الخاصة بالإقامة والعزلة : لاسيما العلاوات المدفوعة للعمال الخاضعين لاثنتين على الأقل من الضغوط الآتية :

- مسكن في قمرية متحركة أو خيمة أو معسكر متنقل أو قاعدة حياة.
- نظام عمل بالتناوب يستلزم دورية دائمة لعدة أسابيع عمل فعلي متبوع بفترة راحة لا تدفع خلالها العلاوة للعامل.

- مكان عمل بعيد عن اي مركز حضري ويصعب الوصول إليه¹.
- 4. حساب اجرة العامل :
- الاجر القاعدي الذي يرمز له بالرمز " R030 " يقدر الاجر القاعدي لهذا العامل حسب السلم الخاص الذي تتبعه الشركة بمبلغ 25000 دج.
- علاوة المردودية الجماعية ورمزها "R311" : تقدم نسبة واحدة لكل العمال دون تمييز وتخضع لمعايير متعلقة بنشاط المؤسسة وتقدر نسبتها ب50% من الاجر القاعدي.
- علاوة المردودية الجماعية = الاجر القاعدي * 50 \leftarrow 25000 * 50
- علاوة المردودية الجماعية = 12500 دج .
- اقتطاع الضمان الاجتماعي ورمزه "R510" : و تقدر نسبة الاقتطاع للضمان الاجتماعي ب9% ويتم حسابها من اجرة منصب .
- اجرة المنصب = الاجر القاعدي + مجموع العلاوات والتعويضات الخاضعة لاشتراك الضمان الاجتماعي.
- اجرة المنصب = الاجر القاعدي + علاوة المردودية الجماعية.
- اجرة المنصب = 25000 + 12500 \leftarrow اجرة المنصب = 37500 دج
- اقتطاع الضمان الاجتماعي = اجرة المنصب * 9% \leftarrow 37500 * 9%
- اقتطاع الضمان الاجتماعي = 3375 دج.
- اقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي رمزها " R660 " : يتم حساب اولا الاجر الخاضع للضريبة ومن ثم ادخال هذا الاخير في جدول الضريبة التصاعدي الشهري.
- الاجر الخاضع للضريبة = اجرة المنصب + بقية التعويضات الخاضعة للضريبة - الاشتراك في الضمان الاجتماعي.
- من التعويضات الخاضعة للضريبة نجد منها ما هو مذكور في المادة 71 من ق ض م ر م " يقصد بالامتيازات العينية، التغذية و المسكن والألبسة والتدفئة والإنارة التي تقدر من طرف المستخدم، حسب القيمة الحقيقية للعناصر المقدمة والخاصة بكل ثلاثة أشهر أو بكل خمسة عشر (15) يوما، أو بكل يوم أو بكل ساعة، حسب الحالة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، عدد 35 ، مرسوم تنفيذي رقم 96-208 مؤرخ في 18 محرم 1417 الموافق ل5 يونيو 1996، ص 2

تحدد قيمة الامتياز العيني المتعلق بالتغذية بأربعمائة دينار (400دج) عن كل وجبة في حالة عدم وجود الإثباتات".

- تعويض السلة ورمزها "R522": عدد ايام العمل التي قضاها العامل في شهر اوت هي 20يوم، و تعويض السنة لليوم الواحد هو350دج يتم حسابها كالتالي:
- تعويض السلة = 20 * 350 ← تعويض السلة = 7000دج.
- تعويض استعمال السيارة الخاصة رمزها "R523": يقدر قيمة التعويض بمبلغ 6000دج.
- الاجر الخاضع للضريبة = 37500 + 7000 + 6000 - (3375)
- الاجر الخاضع للضريبة = 47125دج.

تؤخذ القيمة المقابلة له ويتم تحديدها بسلم خاص بالاقتطاع (IRG/Bareme)، يتمثل هذا الاخير في الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2022 (الجدول 21) ،حسب قانون المالية لنفس السنة.

الجدول رقم 21:الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2022

المبلغ الشهري الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي	نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي
اقل من 20.000 دج	0%
من 20.000 دج الى 40.000 دج	23%
من 40.000 دج الى 80.000 دج	27%
من 80.000 دج الى 160.000 دج	30%
من 160.000 الى 320.000 دج	33%
اكثر من 320.000 دج	35%

المصدر: <https://www.compta-213.com>.

- الضريبة على الدخل الاجمالي المستحقة = 5022.40دج.
- الاجر الصافي للدفع = الاجر الخام - مجموع الاقتطاعات.
- منحة الاجر الوحيد رمزها "R714": تمنح للعامل لان زوجته لا تعمل أو العكس وتقدر ب 3000دج.
- الاجر الصافي للدفع = 25000 + 12500 + 7000 + 6000 + 3000 - (5022.40 + 3375)
- الاجر الصافي للدفع = 53500 - 8397.4 دج

• الاجر الصافي للدفع=45102.6 دج.

5. برنامج PC COMPTA :

يعتبر برنامج PC compta من أفضل البرامج المحاسبية في الأسواق، وذلك بفضل المميزات العديدة التي تميزه عن غيره من البرامج حيث يتميز بسهولة التنصيب والاستخدام، وهو من تطوير مؤسسة DLG للبرمجيات التسيير وبعد من أحب البرامج المحاسبية نظرا لواجهته البسيطة.

✓ مميزات برنامج PC COMPTA : يتميز بالمميزات التالية :

- لا يتطلب البرنامج حواسيب ذات قدرة كبيرة (ويندوز 98 أو أكثر).
- إمكانية إنشاء عدد لا منتهي من الحسابات و اليوميات المساعدة حسب حجم الشركة و متطلباتها .
- سهولة ومرونة كبيرة في تسجيل البيانات المحاسبية.
- إمكانية العمل بالبرنامج على الشبكة مع تحكم كامل في صلاحيات كل مستخدم.
- إمكانية حفظ البيانات بصفة آلية.
- إمكانية جلب البيانات من قواعد بيانات اخرى.
- خدمة المساعدة الفنية في التنصيب و كيفية الاستخدام (غير مجانية).
- حل المشاكل التقنية و توفير تحديثات حسب متطلبات الزبون (غير مجانية)¹.

6. التسجيل المحاسبي لاجرة العامل:

6-1 اعداد مذكرة الاجور(ملحق رقم 02) :

م د	م م	2022-08-31	ح د	ح م
	25000	اجر قاعدي		6310000
	12500	منحة المردودة الجماعية		6312200
	6000	تعويض استعمال السيارة الخاصة		6314160
	7000	تعويض السلة		6314170
	3000	منحة الاجر الوحيد		6314190
3375		اقتطاع الضمان الاجتماعي	4310000	

¹ <https://www.compta-213.com>, Op-cit.

5022.40		الضريبة على الدخل الاجمالي	4420000	
45102.60		الصافي للدفع مذكرة الاجور	4210000	
53500	53500			

6-2 التسجيل المحاسبي لدفع اجرة العامل(ملحق رقم 02) :

ح م	ح د	2022-08-31	م م	م د
4210000		الصافي للدفع	42487.5	
	5121200	البنك دفع اجرة العامل		42487.5

6-3 التسجيل المحاسبي لدفع اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بالعامل(ملحق رقم 02) :

ح م	ح د	2022-08-31	م م	م د
4310000		اقتطاع الضمان الاجتماعي	3375	
	5121200	البنك دفع اشتراكات الضمان الاجتماعي		3375

6-4 الترحيل المحاسبي لدفع الضريبة على الدخل الاجمالي(ملحق رقم 03) :

ح م	ح د	2022-08-31	م م	م د
4420000		الضريبة على الدخل الاجمالي	7637.5	
	5121200	البنك دفع الضريبة على الدخل الاجمالي		7637.5

✓ يتم دفع الضريبة على الدخل الاجمالي عن طريق سلسلة G50 وبالتحديد في الجدول رقم 03(ملحق رقم 04)

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على كيفية حساب الضريبة على الارباح مؤسسة اقروديف وكيفية المعالجة المحاسبية لها.

1. النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية :

ان الاساس الخاضع للضريبة على ارباح الشركات هو النتيجة الجبائية والتي تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع اجراء بعض التعديلات على هذه الاخيرة، وعليه تمر عملية تحديد النتيجة الجبائية على مرحلتين :

- المرحلة الاولى : يتم تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء تعلق الأمر بالمبيعات أو الاعباء وفقا للقواعد المحاسبية فقط .

1-1 النتيجة المحاسبية :

تعتبر النتيجة المحاسبية ثمرة النشاط الاستغلالي للمؤسسة التي قامت به خلال الدورة المالية حيث يتم إظهارها في القوائم المالية للمؤسسة، و يتم تحديدها وفق طريقتين الاولى تكون من خلال الميزانية وثانية من خلال جدول حساب النتائج.

• تحديد النتيجة المحاسبية لشركة اقروديف من خلال جدول حساب النتائج (قائمة الدخل) : يتم حساب النتيجة المحاسبية وفقا للعلاقة التالية و المبينة في الجدول رقم 22 :

النتيجة المحاسبية(الربح المحاسبي)= الإيرادات - المصروفات .

الجدول رقم 22 : حساب النتيجة المحاسبية لسنة 2021(ملحق 05).

الإيرادات	المبالغ	المصاريف	المبالغ
-المبيعات	2.000.000	-مشتريات مستهلكة	411324.46
والمنتجات ذات		-الخدمات الخارجية والاستهلاكات	20.000
الصلة		الأخرى	
		-نفقات الموظفين	50.000
		-الضرائب والمدفوعات الأخرى	5093
		-مخصصات الاستهلاك	100.000
		-مصاريف مالية	413582.54
المجموع	2.000.000	المجموع	1.000.000
النتيجة المحاسبية			1.000.000-2.000.000=1.000.000 د.ج.

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة.

- المرحلة الثانية :بعد تحديد النتيجة المحاسبية يمكن للإدارة الجبائية تحديد النتيجة الجبائية من خلال اجراء بعض التعديلات و التصحيحات على النتيجة المحاسبية اخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية، بمعنى اجراء بعض التسويات على المنتجات غير خاضعة للضريبة والتي يجب طرحها من الربح الخاضع للضريبة(تخفيضات)، وإجراء بعض المعالجات على الاعباء التي تم خصمها ولكن جبائيا غير قابلة للخصم والتي يجب اعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة(استردادات).

1-2 النتيجة الجبائية :

فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق نصوص وقوانين جبائية، حيث قام التشريع الجبائي بإعطاء تعريف لها في الفقرة 1 والفقرة 2 من المادة 140 من قانون ض م م م " تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائين الساري المفعول، المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الاصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها."، أو هي " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الاصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة

فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، و تضاف اليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة.¹

وعليه يتم حساب النتيجة الجبائية وفقا للعلاقة التالية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

- **تعريف الاستردادات :** هي تكاليف تم إدراجها في الربح المحاسبي ولكن لم يتم قبولها من طرف الإدارة الجبائية سواء بصفة كلية أو جزئية.
- ✓ **انواع الاستردادات(الاعباء الغير قابلة للخصم) :**
 - مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
 - الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج .
 - الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 4.000.000 دج.
 - مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
 - الاعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300000 دج مع احتساب كل الرسوم.
 - مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون ان يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.
 - حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود نسبة 10% من رقم اعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه 30000000 دج. ما زاد عن مبلغ 30000000 دج ولكن لا يتعدى 10% من رقم الاعمال المحقق يتم استرداده.
 - النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية لا تكون قابلة للخصم سوى في حدود 1% من رقم الاعمال السنوي.

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، المادة 140 الفقرة 1 والفقرة 2، ص 40

- المعاملات والغرامات و المصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية، عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر .
- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.
- الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.
- بالنسبة للنفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة فان السقف المحدد لخصمها هو 10% من مبلغ الدخل أو الربح في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج، شريطة اعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بهذه المبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية و كذلك الى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.¹
- المؤونات المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية و تبيانها في كشف الارصدة المنصوص عليه في المادة 152، وعليه تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم.
- قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية هو 3.000.000 دج للوحدة ولا يطبق هذا السقف اذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على ارباح الشركات.²
- **تعريف التخفيضات:** هي أعباء لم تدرج في النتيجة المحاسبية وهي تخفيضات ضريبية تمنحها الإدارة الجبائية للشركات على أرباحها .
- ✓ **انواع التخفيضات(الإيرادات الغير خاضعة للضريبة) :**
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الاصول المثبتة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها ان التزم المكلف بالضريبة بان يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تنبيئات في مؤسسته قبل انقضاء اجل ثلاث سنوات¹.

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، المادة 169 والمادة 171، ص، ص 52،53

²قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، المادة 141 فقرة 3 و فقرة 4 و فقرة 5، ص 42

- **الشروط الجبائية المتعلقة بالأعباء والنواتج** :قصد تنظيم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية حدد القانون الجبائي مجموعة من الشروط وهي :
 - يجب ان يصرف العبا في المصلحة المباشرة للاستغلال ويكون مرتبط بالتسيير العادي للمؤسسة.
 - يجب ان يكون العبا فعليا ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونيا.
 - يجب ان يؤدي العبا الى انخفاض صافي الاصول.
 - يجب ان يقيد العبا محاسبيا ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة للالتزامه².

1-2-1 تحديد النتيجة الجبائية لشركة اقروديف :

تحدد عن طريق اضافة بعض الاعباء الى النتيجة المحاسبية وتخفيض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة، بحيث تظهر هذه التعديلات في الجدول رقم 09(الملحق رقم 06).

✓ جدول تحديد النتيجة الجبائية : يعرض الجدول رقم 23 عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2021.

جدول رقم 23 :جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2021.

البيان	المبالغ الوحدة بالدينار الجزائري
النتيجة المحاسبية	1.000.000
الاعباء المالية للمعاشات التقاعدية والالتزامات المماثلة	413.583
فروق الضريبة المؤجلة	107.686
صيانة المركبات السياحية	179.298
ضريبة التلوث	480.000
تأجير المساكن	385.900
عقوبة CNAS + الضرائب	48.000
مجموع الاستردادات	1.614.467
انتكاسات الأحكام	500.000

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 173، ص 53

²قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، المادة 140 مكرر، ص 41

500.000	مجموع التخفيضات
2.114.467 د.ج.	النتيجة الجبائية

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة.

2. حساب الضريبة على ارباح مؤسسة اقروديف لسنة 2021 :

بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2021 يمكننا حساب الضريبة على ارباح الشركة لنفس السنة، والتي تحسب وفقا للعلاقة التالية :

الضريبة على ارباح الشركات = النتيجة الجبائية * معدل الضريبة

الضريبة على ارباح الشركات = 2114467 X 19%.

الضريبة على ارباح الشركات = 401748.73 د.ج.

3. دفع الضريبة على ارباح الشركات الخاصة بشركة اقروديف :

تسدد الضريبة على الارباح وفقا لنظام التسبيقات على الحساب، وذلك من خلال ثلاثة أقساط نسبة كل قسط 30% بالاضافة الى رصيد التسوية، ويتم احتساب هذه الأقساط على اساس الضريبة المستحقة الدفع لآخر سنة مالية مغلقة.

ولتحديد الأقساط الواجبة الدفع للسنة المالية 2021، سنعتمد على الضريبة المستحقة الدفع للسنتين

الماليتين 2020 و2019 كسنتين مرجعيتين والجدول التالي يوضح النتيجة الجبائية والضريبة المستحقة الدفع لكل سنة مالية:

الجدول رقم 24 : تحديد الضريبة المستحقة الدفع الوحدة (د.ج.).

السنوات	2019	2020
النتيجة الجبائية	31200651	40931200
المعدل	19%	19%
الضريبة المستحقة	5928123	7776928

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3-1 حساب الأقساط و رصيد التسوية:

يتم حساب الأقساط الثلاثة لسنة 2021 بالاعتماد على سنة 2019 وسنة 2020، وذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 25: الأقساط الثلاثة ورصيد التسوية.

الأقساط	طريقة الحساب	المبلغ	مواعيد الدفع
القسط الاول	30%*5928123	1778436 د.ج.	2021/03/20
القسط الثاني	30%*7776928	2333078 د.ج.	2021/06/20
	1778436-2333078	554642 د.ج.	
	2333078+554642	2887720 د.ج.	
القسط الثالث	30%*7776928	2333078 د.ج.	2021/11/20
رصيد التسوية	(2333078+2887720+1778436)-401749	6597485 د.ج)	2022/04/19

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة.

يتم احتساب القسط الاول لسنة 2021 على اساس الضريبة المستحقة الدفع للسنة المالية 2019 والتي تقدر قيمتها ب 5928123 د.ج، وبعد تحديد النتيجة الجبائية والضريبة المستحقة للسنة المالية 2020 تقوم المؤسسة بحساب القسط الثاني مع تسوية القسط الاول، اما القسط الثالث فيتم حسابه على اساس النتيجة الجبائية لسنة 2014.

نلاحظ من الجدول السابق ان اجمالي الأقساط التي تبلغ 6999234 د.ج اكبر من مبلغ الضريبة المستحقة الدفع لسنة 2021 المساوية لمبلغ 401749 د.ج (الضريبة المستحقة الدفع < مجموع التسبيقات)، و منه وجود precompte يقدر ب 6597485 د.ج تحتفظ به المؤسسة للسنة المقبلة ولا تقوم بسداد اي مبلغ.

4. المعالجة المحاسبية للضريبة المستحقة :

4-1 التسجيل المحاسبي للأقساط:

• الدفعة الاولى:

ح م	ح د	2021-03-20	م م	م د
4440000	5121200	أقساط على الضريبة على ارباح الشركات. البنك. دفع القسط الاول.	1778436	1778436

• الدفعة الثانية

ح م	ح د	2021-06-20	م م	م د
4440000	5121200	أقساط على الضريبة على ارباح الشركات. البنك. دفع القسط الثاني.	2887720	2887720

• الدفعة الثالثة

ح م	ح د	2021-11-20	م م	م د
4440000	5121200	أقساط على الضريبة على ارباح الشركات. البنك. دفع القسط الثالث.	2333078	2333078

4-2 التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة الدفع:

ح م	ح د	2021-12-31	م م	م د
6950000	4442000	الضريبة على ارباح الشركات. الدولة- الضرائب على النتائج. التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة.	401749	401749

4-3 التسجيل المحاسبي لرصيد التصفية:

م د	م م	2022-04-19	ح د	ح م
	401749	الدولة-الضرائب على النتائج.		4442000
	6597485	دين للمؤسسة على الضريبة على ارباح الشركات.		4441200
6999234		تسبيقات على الضريبة على ارباح الشركات. تقييد ائتمان ضريبي على ض ا ش.	4440000	

تقوم المؤسسة بالتصريح عن الأقساط ورصيد التصفية ودفعم في التصريح الشهري G50.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب لنوع من انواع الضرائب المؤجلة الموجود في مؤسسة اقروديف وكيفية المعالجة المحاسبية لها.

1. الاصول الضريبية المؤجلة في شركة اقروديف :

تقوم مؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين في نهاية كل سنة مالية بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالتلوث وبالاعتماد على اساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات قامت المؤسسة في نهاية سنة 2021 بتكوين مؤونة خاصة بالتلوث بقيمة 480000 دج وبما ان النظام الجبائي يعتمد على الاساس النقدي في قبول الاعباء الجبائية فان هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها أي خلال سنة 2022 وليس بدورة محاسبتها وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة اصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية (قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية.

2. المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة اصول في مؤسسة اقروديف :

✓ في سنة 2021(السنة الحالية) :

2-1التسجيل المحاسبي لمؤونة التلوث كعبا :

م د	م م	2021/12/31	ح د	ح م
480000	480000	المخصصات للمؤونات-خصوم غير جارية. مؤونات اخرى للأعباء-خصوم غير جارية. الاعتراف بالمؤونة.	158	683

2-2التسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة اصول للفروقات الزمنية الناتجة عن مؤونة التلوث (ملحق رقم

07) : بعد تسجيل الاعباء تقوم المؤسسة بتسجيل ضرائب مؤجلة اصول عن الفروقات الزمنية الناتجة عن ضريبة التلوث، معدل الضريبة المؤجلة 19% أين يتم إدراجها في الجدول رقم 9 للتوفيق بين الميزانية المحاسبية والميزانية الجبائية لدفع أقساط الضريبة على ارباح الشركات.

$$\text{الضريبة مؤجلة الاصول} = 480000 \times 19\%$$

$$\text{الظريبة مؤجلة الاصول} = 91200 \text{ دج}$$

م د	م م	2021/12/31	ح د	ح م
91200	91200	ضريبة مؤجلة اصول -مؤونة التلوث ضريبة مؤجلة اصول الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة	6920000	1330000

✓ في سنة 2022(السنة الموالية) :

2-3التسجيل المحاسبي لمؤونة التلوث بعد تسديدها : بعد تسديد مبلغ مؤونة التلوث اي في سنة 2022 يتم ترصيد حساب 158الى حساب512.

م د	م م	2022/12/31	ح د	ح م
480000	480000	مؤونات اخرى للأعباء-خصوم غير جارية. البنك. تسديد مبلغ المؤونة .	512	158

2-4التسجيل المحاسبي لعملية دفع الضريبة المؤجلة اصول :

بعد عملية دفع الضريبة المؤجلة اصول تقوم المؤسسة بإلغاء عملية تسجيل الضريبة المؤجلة.

م د	م م	2022/05/31	ح د	ح م
91200	91200	ضريبة مؤجلة اصول ضريبة مؤجلة اصول -مؤونة التلوث تسوية الضريبة المؤجلة اصول.	1330000	6920000

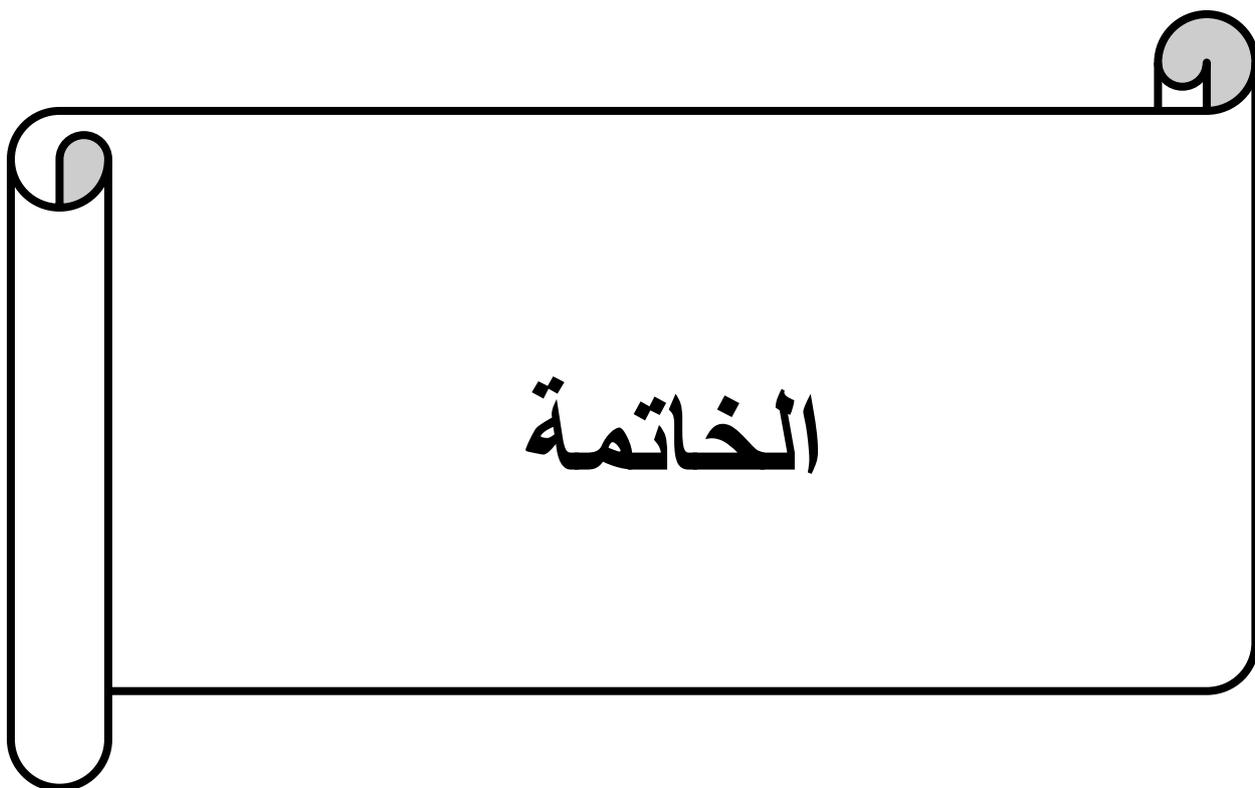
خلاصة الفصل الثالث

كحوصلة لما تم ذكره في هذا الفصل والذي تضمن دراسة تطبيقية لمؤسسة اقروديف لإنتاج الطحين تمكنا :

اولا :من معرفة مختلف الضرائب التي تخضع لها مؤسسة اقروديف، كما تم التعرف ايضا على العناصر المختلفة المكونة للاجر وتمكنا من استيعاب كيفية حساب اجرة العامل وطريقة اعداد كشف الاجر، والاهم من ذلك التعرف على الإجراءات المحاسبية المتعلقة به العناصر الخاضعة للضريبة والمعفاة منها والخاضعة لاشتراك الضمان الاجتماعي والغير خاضعة له.

ثانيا :اخذ نظرة على الضريبة على ارباح مؤسسة اقروديف من حيث المعدل المطبق عليها وكيفية حسابها وطريقة المعالجة المحاسبية لهذه الارباح .

ثالثا : تطرقنا لاحد انواع الضريبة المؤجلة وكيفية حسابها والمعالجة المحاسبية لها في المؤسسة.



تتغير الضريبة بتغير دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فهي أداة ووسيلة فعالة لمعالجة الأزمات الاقتصادية من خلال قيام الدولة بتوسيع القاعدة الضريبية والذي بدوره يتم عن طريق اما فرض انواع جديدة من الضرائب الغير مفروضة سابقا أو عن طريق تفعيل الضرائب المعمول بها حاليا ، كما انها تلعب دور فعال في دفع عجلة الاقتصاد نحو التقدم والرقى كونها من المصادر المالية والدور الريادي الذي لتعبه في تنفيذ السياسة المالية للدولة.

من خلال هذه الدراسة حاولت الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة في "كيف تتم المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل" وهذا من خلال دراسة الفصلين النظريين والفصل التطبيقي، حيث سمحت لي الدراسة بالتعرف على مختلف الأساسيات المتعلقة بالضريبة باعتبارها مورد مالي متجدد والأكثر اعتمادا من قبل الدول في رسم السياسة الاقتصادية والمالية لها، إذ تطرقت من خلال الفصل الاول الى تعريف الضريبة والرسم ومن ثم أوجه التشابه والاختلاف بينهما، كما قمنا بعرض المراحل المختلفة للضريبة بداية من التفكير بفرضها الى غاية تحصيلها، وللتعمق أكثر قمنا بعرض ضرائب الدخل حسب التشريع الجبائي الجزائري والمتمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات ومن خلال الفصل الثاني عرضنا ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في الضرائب المؤجلة، ومن اجل المقارنة قمنا بعرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"، ومما لاشك فيه ان لكل ضريبة دخل معالجة محاسبية خاصة بها وعلى هذا الاساس قمنا بعرض المعالجة المحاسبية لمختلف هذه الضرائب. اما في الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة لمؤسسة اقروديف لانتاج الطحين وهذا من خلال التعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف الضرائب التي تخضع لها وبالأخص الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات والضرائب المؤجلة من حيث طريقة الحساب والتسجيل المحاسبي لها.

1-اختبار الفرضيات :

لابد لنا في نهاية هذه الدراسة من الإجابة على الإشكالية وكذا التساؤلات الفرعية واثبات صحة الفرضيات من عدمها، وعليه تم حصر نتائج اختبار الفرضيات كالتالي :

- بالنسبة للفرضية الاولى والمتمثلة في : "تتمثل الجوانب الفنية للضريبة في تحديد نطاقها وتحديد وعائها". يقصد بالجوانب الفنية للضريبة المراحل التي تمر بها الضريبة بداية بمرحلة التفكير في فرضها الى ان يقوم المكلف بدفعها للإدارة الجبائية وتتمثل هذه المراحل في تحديد نطاق الضريبة، تحديد وعاء الضريبة، ربط الضريبة وأخيرا تحصيلها، من خلال الفصل الاول في المبحث الاول تم إثبات هذه الفرضية ومنه الفرضية صحيحة.
- بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في : "الضرائب المؤجلة هي وليدة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي الذي يؤدي الى وجود فروقات دائمة ومؤقتة" تم تأكيد هذه الفرضية من خلال الفصل الثاني في المبحث الاول ومنه الفرضية صحيحة.
- بالنسبة للفرضية الثالثة والمتمثلة في : "تعتبر الضرائب على الدخل من بين الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية في الجزائر كالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات، كما يتم تصنيف هاتين الضريبتين كضرائب مباشرة حسب التشريع الجبائي الجزائري" ولقد تحققت هذه الفرضية من خلال الجانب التطبيقي للدراسة في كون المؤسسة تخضع لهذه الضرائب المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري، ومنه الفرضية صحيحة.

2-اهم النتائج المتوصل اليها :

• النتائج النظرية :

- الضريبة فريضة مالية تقرها الدولة وفق تشريعات وقوانين تنظيمية يلتزم المكلف بأدائها بصفة إجبارية ونهائية دون ان تعود عليه بنفع خاص وإنما تعود على المجتمع ككل بنفع عام، على عكس الرسم الذي يعود بنفع خاص على الفرد وذلك عند طلب الخدمة والحصول عليها.
- يختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي، فالدخل المحاسبي(ربح محاسبي) يتم تحديده من خلال حساب النتائج ، اما الدخل الضريبي فيحدد من خلال تطبيق أحكام وتشريعات جبائية(ضريبية)، لكن رغم هذا التباين لا يجب ان نصل الى حد المبالغة لان بين الربحين رابط وثيق فمن الاول نصل الى الثاني.
- حسب التشريع والقوانين الجبائية الجزائرية تم تقسيم ضرائب الدخل الى نوعين من الضرائب و المنصوص عليهما في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتمثل في الضريبة على الدخل الاجمالي والتي تفرض

على الشخص الطبيعي، والضريبة على ارباح الشركات يتم فرضها على الشخص المعنوي، ويعتمد تقسيم هذه الضرائب على معيار الطبيعة القانونية للمكلف.

-يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" على طريقة الميزانية (طريقة الالتزام الضريبي) لإثبات الضرائب المؤجلة ومنع استخدام طريقة قائمة الدخل (طريقة الضرائب المؤجلة، طريقة التاجيل)، والنظام المحاسبي المالي يعتمد على نفس طريقة المعيار المحاسبي رقم 12 لإثبات الضرائب المؤجلة.

• نتائج دراسة الحالة :

-تعتمد المؤسسة في معالجة ضرائب الدخل على نظامين اساسيين، يتمثل النظام الأساسي الاول في نظام تسيير الاجور PC Paie، والذي ينقسم بدوره الى نظامين متمثلين في بطاقة شخصية للتسيير و بطاقة متعددة الخدمات، يقوم نظام تسيير الاجور بمساعدة الإدارة العامة في استخراج جميع المعلومات المتعلقة بالعمال كتجهيز كشوف الرواتب، متابعة الحياة المهنية للعمال...، اما النظام الأساسي الثاني فهو برنامج PC COMPTA حيث تعتمد عليه المؤسسة في عمل عدد لا متناهي من الحسابات واليوميات المساعدة وغيرها من الوظائف.

-تخضع المؤسسة للضريبة على ارباح الشركات والرسم على القيمة المضافة بنسبة 19%، غير ان المؤسسة لا تخضع للرسم على النشاط المهني نظرا لأنها شركة إنتاجية حسب ما نص عليه قانون المالية لسنة 2022 المادة رقم 220 حيث كانت تخضع له قبل سنة 2022 بنسبة 1% .

-تقوم المؤسسة بمعالجة ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي.

3-التوصيات :

- ضرورة تفعيل التبادل المعرفي حول موضوع الضرائب بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة الى تسهيل كافة العراقيل التي تربط الجامعة بالميدان الاقتصادي خاصة في مجال المالية والمحاسبة باعتباره احد العلوم التطبيقية التي تحتاج الى دراسة ميدانية كثيفة لما يتم دراسته نظريا، ويكون ذلك من خلال اجراء البحوث التطبيقية والتدريب العلمي لطلاب الجامعات في هذه المؤسسات ينمي مهاراتهم التطبيقية وبالتالي يزيد من فرصة التحاقهم بسوق العمل بعد تخرجهم، كما وتسهم العلاقة بين الطرفين في تزويد البحث العلمي بموضوعات مستمدة من الواقع العملي القائم.

- العمل على تقليل فجوة التباعد بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من جهة والجامعة والمدارس المتخصصة في الجانب المالي والمحاسبي من جهة اخرى..
- الاهتمام أكثر بخريجي الجامعات وكذا المهنيين من ناحية التأطير والتكوين في مجال المحاسبة والمالية ومحاولة إمامهم بالنظام المحاسبي المالي من جوانبه المختلفة.
- توسيع مجال البحث بخصوص الضرائب المؤجلة ومحاولة تكييفها مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية.
- تهيئة البيئة الاقتصادية الجزائرية للانفتاح أكثر على المعايير المحاسبية الدولية.
- الحرص على تطوير القوانين والتشريعات المتعلقة بضرائب الدخل وجعلها أكثر بساطة وفهم.

4- آفاق البحث العلمي :

- هناك بعض الجوانب الهامة التي لم يتسنى عرضها والتي لها صلة بالموضوع يمكن ان تفتح المجال للدراسات المستقبلية وتكون منطلقا لموضوعات جديدة :
- اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" على جودة القوائم المالية(الميزانية، جدول حساب النتائج).
- اثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر.
- المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية.
- اهمية ضرائب الدخل بالنسبة للخرينة العمومية

اولا : المصادر باللغة العربية

ا. الكتب :

- 1-ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر والتوزيع ،عمان، الطبعة العربية الاولي،2009.
- 2- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الاولي- الطبعة الثانية، 2007-2010.
- 3- خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة، إثراء للنشر والتوزيع ،عمان، الطبعة الاولي، 2010.
- 4- طارق الحاج محمد، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولي، 2009.
- 5- محمد طاقة وهدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الطبعة الاولي -الطبعة الثانية، 2007-2010.
- 6-شعباني لطفي، جباية المؤسسة ، Pages Bleues، الجزائر، 2017.
- 7- يونس احمد البطريق وآخرون، المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعية بالإسكندرية للنشر، مصر، 2007.
- 8- محمد السيد راضي ومصطفى حسني السيد ، المالية العامة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2017.
- 9- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولي،2003.
- 10- جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقا لقانون (91) لسنة 2005، تمت اعمال الطباعة بشركة القصر للطباعة، 2005-2006.
- 11-منصور احمد البديوي، المحاسبة الضريبية طبقا لنظام الضريبة الموحدة، الدار الجامعية، مصر،2005.

- 12- أيمن حداد وعمر بني أرشيد، المحاسبة الضريبية العامة على المبيعات والضريبة على الدخل ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2010.
- 13- عبد الناصر إبراهيم نور و عليان الشريف ، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
- 14- محمد علي الربيدي ومحمد سعيد الحاج ، المحاسبة الضريبية وفق أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل وفق أحكام القانون رقم (19) لسنة 2001 بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، جامعة العلوم والتكنولوجيا للطبع والنشر، صنعاء، الطبعة الاولى، 2014.
- 15- محمد احمد عبد الله مختار، المحاسبة الضريبة النظرية والتطبيق Tax Accounting، جامع شاندي، مصر، 2019.
- 16- عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة اصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006.
- 17- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية دروس وتطبيقات محلولة، pages bleues، الجزائر، 2010.
- 18- سعود جايد مشكور العامري وآخرون، المحاسبة الضريبية أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق، مطبعة دار الضياء ، العراق، الطبعة الاولى، 2014.
- 19- خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر، 2009.
- 20- عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2008 .
- 21- حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2007.
- 22- خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

- 23- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء الضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية (دراسة مقارنة)، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى ، 2008.
- 24- خليل محمود الرفاعي، المحاسبة الضريبية، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،عمان، الطبعة الاولى،2010.
- 25- عادل محمد القطاونة وعدي حسين عفانه، المحاسبة الضريبية(وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57)لسنة1985وتعديلاته)و(وفق أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم(6)لسنة1994وتعديلاته)، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الاولى، 2008.
- 26- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2009.
- 27- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/AFRS 2007، اثرء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2008.
- 28- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية -المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات التحليل المالي الحديث ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود SAB، الجزائر، الجزء الاول.
- 29- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد) ، دار النشر جيطلي، الجزائر،2014 .
- 30- هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009IAS/IFR، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

II. الرسائل، والأطروحات :

- 31- لمير عبد القادر ، الضرائب المحلية ودرها في تمويل ميزانية الجماعات المحلية دراسة تطبيقية لميزانية بلدية ادرار، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية المدرسة الدكتورالية للاقتصاد وإدارة الاعمال، جامعة وهران، 2013-2014.
- 32- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001- 2012)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، الاقتصاد

- الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2013-2014.
- 33- مؤيد ساطي جودت حمد الله، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2005.
- 34- سارة علي حسين، طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريعين الأردني و العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، حزيران 2021.
- 35- حسين محمود عبد الله، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة (تطبيقية في سورية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.
- 36- عديد أمينة، التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، 2010-2011.
- 37- قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إقرارات العولمة الاقتصادية - دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري-، رسالة مقدمة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2008-2009.
- 38- طارق حمدي حمدان أبو سنيته، "العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي" وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
- 39- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.

- 40- محمد حمر العين، اثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة لبعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية سطيف ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، ادارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2018-2019.
- 41- أحمية فاتح، النظام الجبائي الجزائري في مواجهة التحولات الاقتصادية العالمية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 2016-2017.
- 42- بودور شوريب، محاولة تقييم مدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 2015-2016.
- 43- محمد سهيل عاشور حمادة، "الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين" "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2020.
- 44- عمر تركي هزاع العجيلي، اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية(دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار) ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012/2013.
- 45- جمال كامل محمد، اثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011.
- 46- سعيدي بن شهرة ، متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"-دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2021/2022.
- 47- حسين محمود عبد الله، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي(دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.

.III. المجلات والدوريات :

- 48- احمد بن هلال الشيخ، الضرائب والرسوم دراسة فقهية مقارنة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الآداب والعلوم الإنسانية، مجلد28، العدد9، السعودية، 2020.
- 49- عبد الرحيم لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة "دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد01، الجزائر-المدرسة العليا للتجارة وجامعة تيسمسيلت، 2021 .
- 50- يسرى مهدي حسن السامرائي وزهرة خضيرعباس العبيدي، تحليل اثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (1995-2010)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد5، العدد10، العراق -جامعة بغداد-، 2013.
- 51- سماعيل عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15 خاص، الجزائر-جامعة حسيبة بن بوعلي شلف مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاديات دول شمال الإفريقي، 2021.
- 52- احمد خلف حسين الدخيل، الأسس الجديدة لفرض الضرائب دراسة استشرافية لنظرية بديلة عن نظرية التضامن الاجتماعي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد05، العدد01، العراق-جامعة تكريت-، 2020 .
- 53- تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، المجلد19، العدد3، العراق، 2011.
- 54- بن إبراهيم قويدر و شويكات محمد، اثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر دراسة تحليلية باستعمال طريقة التحليل بالمركبات الاساسية ACP خلال الفترة الممتدة ما بين 2000-2015، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد06، العدد01، الجزائر-جامعة الجلفة، 2020.
- 55- يخلف رنده ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد06، العدد01، الجزائر-جامعة الجليلي بونعامة، 2021.

- 56- مريم ظريف وشعيب شنوف، اشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 01، الجزائر-جامعة بومرداس-، 2020.
- 57- حسوس صديق وشريط صلاح الدين ، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية-، المجلد 31، العدد 2، جامعة زيان عاشور بالجلفة وجامعة المسيلة.
- 58- نعموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة حالات عملية- ، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 05، العدد 02، الجزائر-جامعة المسيلة، 2021.
- 59- يوسف مامش، دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية :حالة عينة من الشركات الجزائرية، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال، المجلد 14، العدد 2، الاردن-الجامعة الأردنية-.
- 60- بلقاسم بن خليفة وعبد الحميد برحومة، مقارنة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الثاني، العدد السابع، الجزائر-جامعة الوادي.
- 61- عادل جعنيط، اثر تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال الافصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية"دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية"، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر-جامعة الجلفة-، 2019.
- 62- محمد حلو دارو سلمان و عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين قواعد المحاسبة والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 24، العراق-جامعة البصرة-، 2009.
- 63- فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد و بابر محمد إبراهيم الصديق، اثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، السودان-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012.

64- حيدر كاظم نصر الله حسين وآخرون، دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الأجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة للدولة، مجلة الدنانير، العدد التاسع عشر، العراق-كلية بغداد-، 2020.

65- إبراهيم العدي حسين عبد الله، اثر الضرائب المؤجلة في ادارة الارباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد34، العدد1، سوريا، 2012.

66- حيدر محمد علي يوسف و علي محمد ثجيل المعموري، الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي(12) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-قسم الشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد30، العراق-جامعة بغداد-، 2015.

67- مبروك صليحة و جحيش يسرى، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي(12)دراسة حالة بمقاطعة التسويق نفضال بسكرة، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 02، العدد02، الجزائر-جامعة محمد خيضر بسكرة-، 2021.

68- قدوري عمار و بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، الجزائر-المدرسة العليا للتجارة-، 2018.

69- محمد الأمين عسول و محمد لخضر سي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية و التعديلات المستمرة للقوانين الضريبية، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد6، العدد1، الجزائر، 2019.

IV. الملتقيات والمؤتمرات والأيام الدراسية :

70- محمد سلمان عبود و باسم هادي عبود، الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي، 12-11-2008، الندوة العلمية الضريبية الاولى، مركز بحوث المستهلك.

71- خالد علي عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، تموز 2019، <https://annd.org/ar/publication/details>.

72- خليل إسماعيل إبراهيم، اثار الضرائب على الاستثمار في العراق بعد 2003/4/9، 2008/11/12، الندوة العلمية الضريبية الاولى، مركز بحوث المستهلك.

V. قوانين و أوامر و مراسيم و جرائد رسمية :

73- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، الجزائر.

74- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، جوان 2021.

75- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، المؤرخة في 25/11/2007، المادة 03.

76- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة 25/03/2009، المادة 134-2.

77- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، الجزائر، 2021.

80- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 35، مرسوم تنفيذي رقم 96-208 مؤرخ في 18 محرم 1417 الموافق ل5 يونيو 1996.

ثانيا : المصادر باللغة الفرنسية

I. الكتب :

81-Karim DJUODI,MINISTERE DES FINANCES , DIRECTION GENERAL DE La COMPTABILITE, CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE,EDITION2013, Conforme a la loi 07-11 du 25 Novembre2007 portant Système comptable Financier.

82- Maxi poche, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, pages Bleues.

II. قوانين ومراسيم و أوامر باللغة الفرنسية :

83-Algérie,Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité,Commission de Normalisation des pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles,LES IMPOTS DIFFERES Algérie, 2014.

ثالثا: مواقع الكترونية

84-<https://www.mfdgi.gov.dz>.

85- Taqadom2030.blogspot.com/2017/12/blog-post.html.

86- <https://www.Compta-213.com>

COMPLEXE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL DE CORSO

Route de la gare Corso - Boumerdes CORSO BOUMERDES

N° ADHERENT 35 378513 49



BULLETIN DE PAIE

AOOUT 2022

MATRICULE: 05555

NOM: AMIRA AREZKI

SIT. FAMILIALE: C

FONCTION:

DATE ENT:

AFFECTATION:

N° SS:

N° COMPTE:

CODE	LIBELLE	N/BASE	TAUX	GAIN	RETENUE
R030	SALAIRE DE BASE	22,00	0,00	25 000,00	
R311	P.R.C.	25 000,00	50,00	12 500,00	
R510	RETENUE SECU. SLE.	37 500,00	9,00		3 375,00
R522	PANIER	20,00	350,00	7 000,00	
R523	I.A.V			6 000,00	
R660	RETENUE IRG	47 125,00	1,0000		5 022,40
R714	SALAIRE UNIQUE			3 000,00	
TOTAL				53 500,00	8 397,40

NET A PAYER

45 102,60

SIEGE CIC CORSO 2022
LA GARE FERROVIER
CORSO

PAGE:1
EDITION DU 07/06/2022 12:34
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	14-Paies
FOLIO	6

PIECE	DATE	LIBELLE	REFERENCE	COMPTE	DEBIT	CREDIT
000006	31/05/22	TRAITEMENTS ET SALAIRES		6310000	25 000,00	
000006	31/05/22	P. REND. COLLECTIVE		6312200	12 500,00	
000006	31/05/22	I.A.V		6314160	6 000,00	
000006	31/05/22	IND.PANIER		6314170	7 000,00	
000006	31/05/22	P. SALAIRE UNIQUE		6314190	3 000,00	
000006	31/05/22	RETENUE SS 9%		4310000		3 375,00
000006	31/05/22	RETENUE IRG		4420000		5022,40
000006	31/05/22	PERSONNEL		4210000		45102,60
000006	31/05/22	PAIEMENT DE FRAIS DE PERSONNEL	CHEQUE	4210000	45102,60	
000006	31/05/22	PAIEMENT DE FRAIS DE PERSONNEL	CHEQUE	5121200		45102,60
000006	31/05/22	PAIEMENT DETTE CNAS SS 9%	CHEQUE	4310000	3 375,00	
000006	31/05/22	PAIEMENT DETTE CNAS SS 9%	CHEQUE	5121200		3 375,00
TOTAL GENERAL					101 977,60	101 977,60

SIEGE CIC CORSO 2022
LA GARE FERROVIER
CORSO

PAGE:1
EDITION DU 07/06/2022 12:50
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Opérations Diverses
FOLIO	6

PIECE	DATE	LIBELLE	REFERENCE	COMPTE	DEBIT	CREDIT
000014	31/05/22	PAIEMENT DETTE IRG IRG/SALAIRE MOIS	G 50	4420000	5 022,40	
000014	31/05/22	PAIEMENT DETTE IRG IRG/SALAIRE MOIS	G 50	5121200		5 022,40
000015	31/05/22	PAIEMENT DE TVA COLLECTTE/BIENS	G 50	4452000	20 000,00	
000015	31/05/22	PAIEMENT DE TVA COLLECTTE/BIENS	G 50	5121200		20 000,00
TOTAL GENERAL					25 022,40	25 022,40

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 Direction des Impôts
 Boumerdes
 Inspection des impôts

de : CORSO
 de : Recette des impôts CORSO
 Commune: CORSO

Année: 2022
 Mois : MAI
 Trimestre

A rappeler
 Obligationnement

Identifiant fiscal / N.I.S
 Article d'imposition 35190017330

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
 OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
 DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M. **GRUPE AGRO-DIV SPA**
FILIALE CEREALE CENTRE BLIDA C.I.C CORSO
 SEMOULERIE & MINOTERIE
 Adresse: Route DE LA GARE CORSO Bourmerdes

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS

CODE ACTIVITE 107-101

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 1 % sur la vente son et 2 % sur la prestation

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires		Montant à payer (D.A)
		Brut	Imposable	
C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C1A12	Affaires sans réfaction (Vie pates)	0	-	-
C1A13	Affaires sans réfaction (Prestations & locations)		-	-
C1A14	Affaires exonérées (Vie semoule, farine)	15 000 000	-	-
C1A13	Affaires sans réfaction (Ventes Son)	105 263	-	-
C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)		-	-
	TOTAL	15 105 263	-	-

Acomptes IBS

E	IBS	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)
E1M10			
			TOTAL

IRG salaires et autres retenues à la source IRG/IBS

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux Barème	A payer (D.A)
E1L20	IRG / Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	50 500	10%	5 022
E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)		15%	-
E1L40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux		50%	-
E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes		10%	0
E1L80	IRG / Autres retenues à la source		24%	
E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)			
E1M40	IBS / Autres retenues à la source			
	(1) Joindre relevé détaillé des retenues	50 500		5 022
	TOTAL			

COMPTES DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE

NOTE 2021

Ventes et produits annexes	2 000 000,00
Variation stocks produits finis et en cours	0,00
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
Cession inter unites produit	0,00
Cession inter unites charges	0,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 000 000,00
Achats consommés	-411 324,46
Services extérieurs et autres consommations	-20 000,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-431 324,46
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	1 568 675,54
Charges de personnel	-50 000,00
Impôts, taxes et versements assimilés	-5 093,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 513 582,54
Autres produits opérationnels	
Autres charges opérationnelles	
Dotations aux amortissements, provisions et r	-100 000,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions	0,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL	1 413 582,54
Produits financiers	
Charges financières	-413 582,54
VI-RESULTAT FINANCIER	-413 582,54
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPO	1 000 000,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordi	-107 686,47

+ 2000000 + (-411324,46) + (-20000) = 1568675,54

1568675,54 - 50000 - 5093 = 1413582,54

C-7 = 1413582,54

1000000 + 5093 + 107686,47 = 1112786,47

1000000 - 100000 = 900000

1000000 + 107686,47 + 100000 = 1207686,47

9/ Tableau de détermination du resultat fiscal	CIC CORSO
Résultat comptable	1 000 000
Dotation aux amortissements (réévaluation)	
Dotation aux amortissements VHCL tourisme	
Amortissement logement de fonction	
S/TOTAL (1)	0
Charges financières s/ depots (domaines)	
Charges financières s/pensions et obligations similaires	413 583
Provision pour pensions et obligations similaires	
Provision sur indemnité dépôt	
S/TOTAL (2)	413 583
Variation impot différé S/TOTAL (3)	107 686
ENTRETIEN DES VEHICULES TOURISTIQUE	179 298
Cotisation et dons	
Pertes de valeurs non déductibles	
Provision sur congés payés	
Provision rappels de salaires	
Provision sur avocat	
Provision honoraires Huissiers	
Charges sur provisions des stocks, avaries,	
dettes sur frais honoraire affaires logement astreinte	
Provisions litiges personnel	
Taxe de formation et d'apprentissage	
Taxe de pollution	480 000
Taxe foncière	
Location logement	385 900
Taxe sur véhicule	
AUTRES REINTIGRATIONS	
S/TOTAL (4)	1 045 198,26
Pénalité CNAS + IMPOTS	48 000
TOTAL (S/TOTAL (1)+S/TOTAL (2)+S/TOTAL (3)+S/TOTAL (4)+S/TOTAL (5))	1 614 467

CLASSE 7- CLASSE 6

	CIC CORSO
Plus value de cessions "ventes aux enchères"	
Autres déductions	
Reglemt de la prov dpot hadjout ind astreinte	
Reglemt des dettes honor huisier dp.hadjout	
Reglement dette exercice honoraire	
Reglement de la provision de retraites	
Reprise sur provisions partie variable	
Reprise sur congés annuels exercice 2021	
Annul constat dettes sur frais honoraire affaires logement astreinte	
Annulation provisions litiges du personnels=	
Annulation charges armoire silo	
Reprises sur provisions	500 000
TOTAL S/TOTAL (6)	500 000
Résultat fiscal = (S/TOTAL (1)+S/TOTAL (2)+S/TOTAL (3)+S/TOTAL (4)+S/TOTAL (5))- S/TOTAL (6)	2114 467
IBS	401 749

SIEGE CIC CORSO 2021
LA GARE FERROVIER
CORSO

PAGE:1
EDITION DU 07/06/2022 13: 5
EXERCICE:01/01/21 AU 31/13/21

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	15-Inventaire
PIECE	000040
FOLIO	13
DATE	31/13/21
LIBELLE	IDA A 19% SUR TAXE DE POLLUTION

COMPTE	DEBIT	CREDIT
1330000	91 200,00	
6920000		91 200,00
TOTAL GENERAL	91 200,00	91 200,00

SIEGE CIC CORSO 2022
LA GARE FERROVIER
CORSO

PAGE:1
EDITION DU 07/06/2022 13: 6
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Opérations Diverses
PIECE	000017
FOLIO	5
DATE	31/05/22
LIBELLE	REPRISE IDA A 19% SUR TAXE DE POLUTION EX 2021

COMPTE	DEBIT	CREDIT
6920000		91 200,00
1330000		
TOTAL GENERAL	91 200,00	91 200,00