



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
الفرع: محاسبة ومالية
التخصص: مالية مؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

أثر المحاسبة الضريبية على ربحية المؤسسة الاقتصادية في ظل تبني المعيار

الدولي رقم (12)

دراسة حالة مؤسسة سوناريك بفرجيوة

المشرف

اعداد الطالبتين

د. مزهود هشام

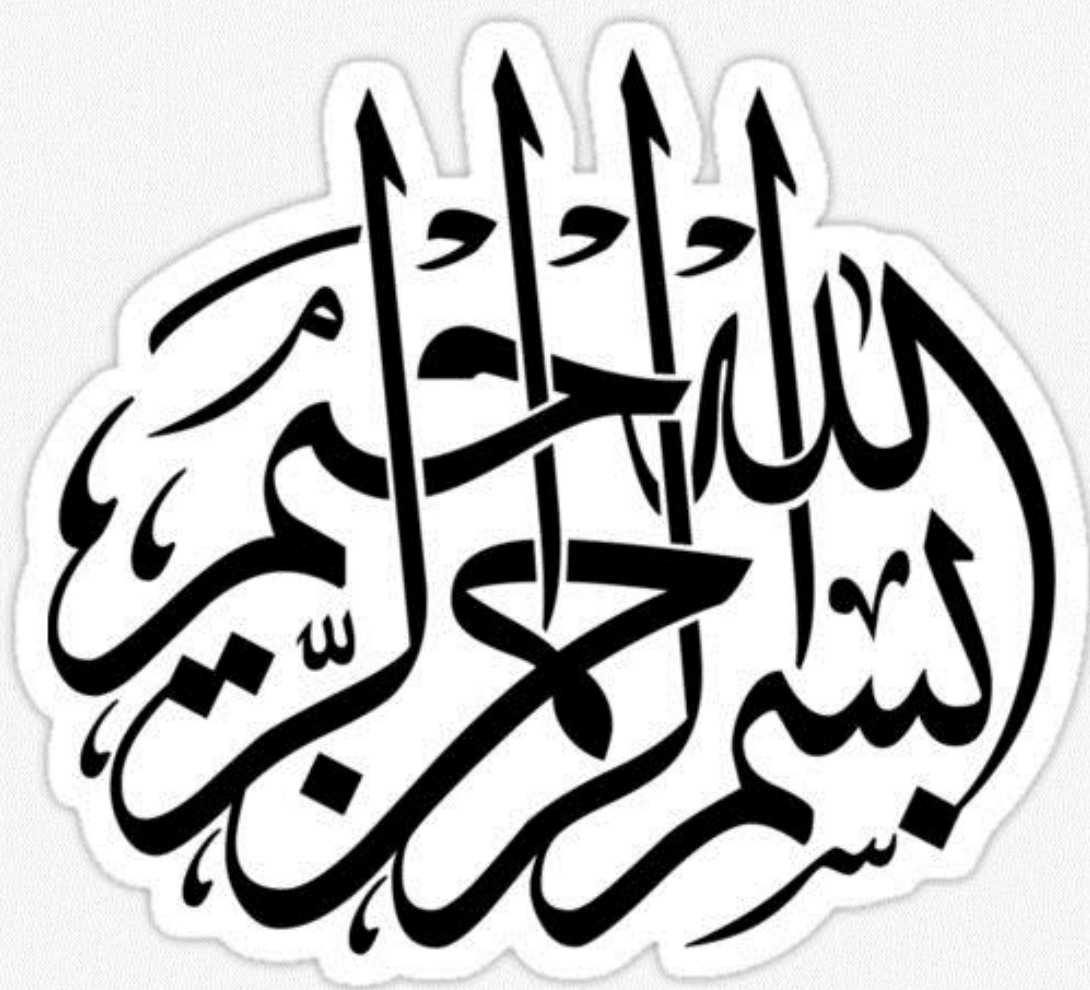
1 لعور ملاك

2 بلقدي حنان

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د. حراق مصباح
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د. مزهود هشام
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	د. عاشوري نعيم

السنة الجامعية 2023/2022





شكر وتقدير

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله القائل من لم يشكر الناس لم يشكر الله»

رواه الترميذي

لكن قبل أن نشكر الناس علينا أولاً أن نوجه الشكر إلى خالق البشرية " اللهم أني أشكرك شكراً كثيراً مباركاً فيه حتى ترضى والشكر لك أن رضيت والشكر لك بعد الرضا، الشكر إلى من أضاء دربنا بهداه إلى أشرف الأنبياء والمرسلين محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم. كما أخص بالتقدير والشكر إلى مشرفي الفاضل الدكتور مزهود هشام، الذي أحاطني بكل رعاية وتوجيه حكيم مما كان له عظيم الأثر في إثراء معارفي في استكمال هذا العمل.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى كافة موظفي مؤسسة سوناريكبفرجيو وعلى رأسهم مسؤول المحاسبة أمين على مساعداته على إتمام هذا العمل. ولا يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم لمناقشة وتحكيم هذا العمل وتقديم الملاحظات والتوجيهات التي تساهم في إثراء العمل وفي أخير أتقدم بخالص شكري وعظيم امتناني لكل من كان له جهد في سبيل إتمام هذا العمل.



الإهداء

أولاً أحمد الله مخرج النور بعد الظلام أحمده ربي الذي رزقني
حسن المسير والذي بتوفيقه بلغني هذه اللحظة الغالية
والنجاح الكبير

ثانياً أهدي تخرجي وحصاد ما زرعت في سنين طويلة في سبيل
العلم الى من قال فيهما الله سبحانه وتعالى {واخفض لهما
جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني
صغيراً.....} الى والديا العظيمين مصدر عزتي وفخري
اللذين وفرا لي كل الأسباب والفرص لتحقيق هذا الحلم
أهدي لإخوتي وأخواتي يحي وأيوب هدى وصورية الذين لطالما
كانوا سند لي

لم تكن رحلة تخرجي سهلة بل كانت مليئة بالتحديات
والصعوبات لكن بفضل حبهم الذي لا ينتهي واهتمامهم
الدائم بتحقيق أحلامي تمكنت من تجاوز كل العقبات
والوصول الى هذا الإنجاز
الى أستاذنا الفاضل مزهود هشام
والى كل أصدقائي

بلقديري حنان





أهدي ثمرة جهدي الى حملتي ومنحتني الحياة
وأحاطتني بحنانها وحرصت على تعليمي بصبرها
ونصيححتها الى من كان دعائها سر نجاتي أُمي
الغالية حفظها الله

الى الذي دعمني في مشواري الدراسي وكان وراء
كل خطوة خطوتها في طريق العلم ابي الغالي رعاه
الله

الى جدتي الغالية الى حفظها الله من هم أنس
عمري وخزن ذكرياتي إخواني
كما لا يفوتني أن أخص بذكر صديقاتي الغاليات
والى كل الأشخاص الذين أحمل لهم المحبة والتقدير

لعور ملاك



ملخص

ملخص:

يهدف هذا البحث الى تبيان مفهوم الضريبة وأهدافها، وأهمية المحاسبة الضريبية بالإضافة الى تقديم المعيار الدولي رقم 12 أثر إدارة على ربحية المؤسسة الاقتصادية مع بيان تأثير المعيار الدولي على ربحية المؤسسة من خلال المحاسبة الضريبية، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم الاستعانة بدراسة ميدانية لمؤسسة اقتصادية تمثلت في مؤسسة سوناريكفرجيوة.

وفي ضوء البحث النظري والميداني تم التوصل الى مجموعة من النتائج التي تتعلق بموضوع البحث المتمثلة في أن بتطبيق المعيار الدولي IAS12 يؤدي إلى معالجة الفروقات في التقارير المحاسبية وعرضها بطريقة مفهومة وواضحة وسهلة التفسير من قبل محاسب الضريبي كذلك يسمح المعيار باختيار الطريقة التي تلائم ظروف المنشأة سواء طريقة التأجيل أو التزام أو صافي قيمة الضريبة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الضريبية، المعيار الدولي رقم 12، الضرائب المؤجلة.

Abstract :

The purpose of this research is to clarify the concept and objectives of taxation, the importance of tax accounting, as well as the presentation of International Standard No. 12 (IS 12), the impact of management on the profitability of an economic enterprise, and the impact of the International Standard on the profitability of an enterprise through tax accounting. In order to achieve the objective of the research, a field study of an economic enterprise, the SonarikFergiwa Foundation, was used. In the light of the theoretical and field research, a set of research findings was reached that the application of IAS 12IAS would address differences in accounting reports and present them in a understandable, clear and easily interpreted manner by a tax accountant. The standard also allows for the choice of the method appropriate to the circumstances of the enterprise, whether the method of deferment, obligation or net tax value.

Keywords: Tax Accounting, International Standard 12, Deferred Taxation.

فهرس المحتويات

I	الشكر
II	الإهداء
V	المخلص
VII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول والأشكال
أ-د	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الضريبية
2	التمهيد
3	المبحث الأول: أساسيات حول الضريبة
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
5	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
6	المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضريبة والتنظيم الفني لها
17	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الضريبية
17	المطلب الأول: مفهوم وأهمية المحاسبة الضريبية
18	المطلب الثاني: الفرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية
19	المطلب الثالث: وعاء الضريبة وطرق تقديره
22	المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل
25	المبحث الثالث: تقديم المعيار الدولي رقم (12)
25	المطلب الأول: نشأة المعيار الدولي رقم (12) وتطوره
25	المطلب الثاني: تعريف المعيار رقم 12 ومصطلحاته
28	المطلب الثالث: نطاق وهدف المعيار الدولي رقم 12
29	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: إدارة الأرباح وتحقيق الربحية في ضوء المحاسبة الضريبية والمعيار الدولي رقم 12
31	تمهيد
32	المبحث الأول: إدارة الأرباح بالمؤسسة الاقتصادية
32	المطلب الأول: ماهية إدارة الأرباح
34	المطلب الثاني: دوافع واستراتيجيات إدارة الأرباح

35	المطلب الثالث: ربحية المنتجات والعوامل المؤثرة في تصميم العملية الإنتاجية
39	المبحث الثاني: ربحية المؤسسة الاقتصادية
39	المطلب الأول: مفهوم ربحية المؤسسة
40	المطلب الثاني: أهمية تحقيق الربحية على المؤسسة الاقتصادية
41	المطلب الثالث: مؤشرات قياس ربحية المؤسسة
43	المبحث الثالث: تأثير المعيار الدولي رقم 12 على ربحية المؤسسة الاقتصادية من خلال المحاسبة الضريبية
43	المطلب الأول: الضريبة على الدخل وفق المعيار الدولي رقم 12
45	المطلب الثاني: محاسبة الضريبة على الأرباح IBS وفق المعيار الدولي رقم 12
46	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة والحالية
49	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سوناريكفرجيوة
51	تمهيد
52	المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناريك
52	المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة سوناريك الأم
52	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم وأهم أهدافها الإنتاجية والتجارية
56	المطلب الثالث: المهام الأساسية للمؤسسة الأم
57	المبحث الثاني: التعريف بوحدة سوناريكفرجيوة
57	المطلب الأول: لمحة عن وحدة فرجيوة
57	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة سوناريكفرجيوة ومصالحها
63	المطلب الثالث: أهمية وحدة فرجيوة، أهدافها عوامل إنتاجها
65	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب في مؤسسة سوناريكفرجيوة
65	المطلب الأول: حساب ومعالجة ضريبة الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور بالمؤسسة
67	المطلب الثاني: حساب ومعالجة الضرائب على أرباح الشركات بالمؤسسة
73	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة في مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة
81	خلاصة

83	الخاتمة
87	قائمة المصادر والمراجع
89	قائمة الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	تاريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات	22
2	كشف راتب أحد عمال سوناريك 2021	65
3	جدول الضريبة 2022	67
4	التغيرات في الضريبة على أرباح الشركات	72
5	الضريبة المؤجلة أصول 2022 (مؤونة التقاعد)	74
6	الضريبة المؤجلة أصول 2022 (العطل السنوية)	74
7	ضريبة مؤجلة خصوم 2022	75
8	الضريبة المؤجلة أصول 2021 (مؤونة التقاعد)	76
9	الضريبة المؤجلة أصول 2021 (مؤونة العطل السنوية)	77
10	الضريبة المؤجلة أصول سنة 2020 (مؤونة التقاعد)	77
11	الضريبة المؤجلة أصول سنة 2020 (عطل السنوية)	78
12	حساب النتائج المختصرة قبل وبعد إدراج الضرائب المؤجلة	79

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم	53
2	الوحدات المكونة للمؤسسة	55
3	الهيكل التنظيمي لوحدة سوناريكفرجيوة	58
4	تأثير الضريبة IBS على النتيجة الصافية للمؤسسة	72
5	تأثير الضرائب المؤجلة على نتائج المؤسسة	79

المقدمة

واكب التطور الاقتصادي الذي شهده العالم عامة والجزائر خاصة عدة إصلاحات التي مست كافة الميادين ومن بينها المحاسبة التي شهدت إصلاحات محاسبية شاملة خصوصا مع تطورها عالميا في ظل ظهور معايير محاسبية جديدة، حيث تضمن الإصلاح المحاسبي تغييرات مفصلة للعديد من النقاط مثل التسجيل المحاسبي لبعض المعاملات الاقتصادية.

حيث تتباين الطرق والمبادئ المحاسبية التي تتبعها الشركات في كثير من البلدان عند تطبيق قواعد القانون الضريبي لتحقيق الضرائب على دخل تلك الشركات، ويرجع هذا الاختلاف الى العديد من العوامل في مقدمتها الاعتماد على أساس الاستحقاق لأغراض إعداد القوائم المالية للشركات فيما يعتمد الأساس النقدي لبعض المصروفات لأغراض تحقق الضريبة، سيما أن هذا الاختلاف يؤدي الى حدوث فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي بحيث قد تؤثر هذه الفروقات على قائمتي الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية للشركات ، لذلك كان لابد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف فئات المستخدمين من خلال معالجة تلك الفروقات، لذلك تسعى الكثير من الدول وخاصة الجزائر إلى تشجيع الاستثمار من خلال إيجاد أرضية مناسبة تتمثل في توحيد النظام الضريبي المحلي ليلتئم النظام الضريبي العالمي من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما المعيار المحاسبي الدولي (12) (IAS) الذي يساعد تطبيقه بتخفيض الازدواج الضريبي. وذلك من خلال تكييف النظام الضريبي والذي يعتمد على القواعد والمعايير المحلية إذا ان تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يعد هاماً وضرورياً في كل أنواع الشركات فإن تطبيق هذه المعايير يكون أهم في المصارف والشركات المساهمة فضلا عن الشركات الأجنبية المستثمرة في الجزائر وغيرها من الشركات الاستثمارية والتي تعد من أهم المكلفين وأكثرهم تحقيقا للإيرادات بالنسبة لضريبة الدخل مما يعود بالنفع على موازنة الدولة بما تحققه من إيرادات. بناء على ما تقدم، فقد اهتمت الكثير من الهيئات والمؤسسات المهنية المحاسبية في مختلف دول العالم بالمعايير المحاسبية الدولية والتي لها أثر على نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية، وعملت على دعمها بشكل يحمي كافة الأطراف التي تتعامل معها وقد جاء المعيار المحاسبي الدولي (12)(IAS) لمعالجة تلك الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، والاعتراف بتلك الأصول أو الخصوم وذلك من خلال إجراء التعديلات المناسبة على الربح المحاسبي وبما يتفق مع التشريع الضريبي الجزائري وكذلك تعليمات الإدارة الضريبية النافذة.

إشكالية الدراسة:

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

كيف أثرت المحاسبة الضريبية على ربحية المؤسسة الاقتصادية في ظل تبني المعيار الدولي رقم 12؟
الأسئلة الفرعية:

- على ضوء الإشكالية الرئيسية تطرح الأسئلة الفرعية التالية:
- 1- هل يوجد تأثير للضريبة على أرباح على النتيجة الصافية للمؤسسة؟
 - 2- هل يوجد تأثير للضرائب الدخل صنف رواتب والأجور على ربحية المؤسسة؟
 - 3- هل الضرائب المؤجلة تؤثر على ربحية المؤسسة؟
 - 4- هل تسعى المؤسسة الاقتصادية سوناريك محل الدراسة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؟

الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر موجب لتبني المعيار الدولي رقم 12 على ربحية مؤسسة سوناريك فرع فرجيو.

من خلال الفرضية الرئيسية ولتتمكن من إثباتها فقد اعتمدنا على الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- يوجد تأثير للضريبة على الأرباح على النتيجة الصافية للمؤسسة.
- 2- يوجد تأثير للضرائب الدخل صنف رواتب والأجور على ربحية المؤسسة؟
- 3- يوجد تأثير موجب للضرائب المؤجلة على ربحية المؤسسة.
- 4- هناك إمكانية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي ضرائب الدخل في مؤسسة سوناريك.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- معرفة طريقة تأثير المحاسبة الضريبة على ربحية المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة إضافات المعيار الدولي رقم 12 في المؤسسة الاقتصادية.

مميزات اختيار الموضوع:

لقد كان اختيارنا لهذا البحث نتيجة لعدة اعتبارات منها ذاتية ومنها موضوعية:

الأسباب الموضوعية:

- الرغبة في معرفة الموضوع نظرا لعدم تناوله في محاور الدراسة.
- من أجل الاستفادة مستقبلا خاصة في الحياة المهنية وحتى استفادة الأجيال القادمة.
- محاولة التقريب بين الجانب النظري لموضوع الضرائب المؤجلة وواقع مؤسسات الجزائر.

- دراسة المحاسبة الضريبية لمدى أهميتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الأسباب الذاتية:

-ارتباط موضوع البحث بمجال تخصصي.

-المساهمة في تفسير الجمود الذي يعرفه ميدان البحث في مجال المعايير المحاسبية الدولية.

الدراسات السابقة :

-دراسة بكيري جمال الدين، محاسبة الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية وفق المعيار الدولي رقم 12، دراسة رسالة دكتوراة، جامعة غرداية سنة 2023/2022، تهدف هذه الدراسة إلى تبيان المعالجة المحاسبية للضرائب بالإضافة إلى معالجة الضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم 12 والنظام المحاسبي المالي.

-دراسة عدل جغيط، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل رقم 12، دراسة دكتوراة، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2021، تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الجبائية والمحاسبة لضرائب الدخل في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وإبراز الدور الذي تؤديه معايير المحاسبة الدولية في تحقيق أهداف المؤسسة وخصوصا المعيار الدولي رقم 12 في المحاسبة على الضرائب الدخل من الإفصاح عن الكشف المالي.

-دراسة مليكة بن علي، تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، رسالة دكتوراة، جامعة الوادي، 2021، تطرقت هذه الدراسة إلى توضيح واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وتحقق من درجة التزام المؤسسات التي تنشط في الجزائر بتطبيق الضرائب المؤجلة عند معالجتها

-دراسة قجاني عبد الحميد، دور الجبائية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي ، شهادة دكتوراة، جامعة أم البواقي، 2015، تطرقت هذه الدراسة إلى كيفية تأثير الجبائية على المتغيرات الاقتصادية الكلية لتحقيق التوازن الاقتصادي على المستوى الجزئي والكلي.

منهج الدراسة:

وفقا للإشكالية والأسئلة الفرعية اعتمدنا في الدراسة اختيار المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري من خلال التقديم مختلف المفاهيم الخاصة بالضريبة المحاسبية والضرائب المؤجلة والمعيار رقم 12، حيث اعتمدنا في دراستنا على الأدوات المتمثلة في الكتب وكذا مختلف المجالات والقوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالجبائية.

اعتمدا في الجانب التطبيقي على طريقة دراسة الحالة لمحاولة إسقاط ما تتضمنه الموضوع في الجانب النظري بمختلف أدواته كالمقابلة والملاحظة والوثائق.....في مؤسسة سوناريك فرع فرجيو.

هيكل البحث:

قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكاليات المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية يليها الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة إلى أسباب اختيار الموضوع أهمية وأهداف البحث والمنهج المتبع.

أما فيما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة الضريبية وينقسم بدوره إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه أساسيات حول الضرائب والمبحث الثاني تضمن ماهية المحاسبة الضريبية، أما المبحث الثالث فتضمن تقديم المعيار المحاسبي الدولي، الفصل الثاني خصصناه لإدارة الأرباح وتحقيق الربحية في ضوء المحاسبة الضريبية والمعيار الدولي رقم 12، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، الأول بعنوان إدارة الأرباح بالمؤسسة الاقتصادية ، أما المبحث الثاني فتضمن ربحية المؤسسة الاقتصادية وفي المبحث الأخير تم التطرق إلى مدى تأثير المعيار الدولي رقم 12 على ربحية المؤسسة الاقتصادية من خلال المحاسبة الضريبية أما الفصل الثالث يتضمن الدراسة التطبيقية عن طريق دراسة حالة بالمؤسسة الاقتصادية سوناريكفرجيو.

الفصل الأول

تمهيد

تعتبر الضريبة بشكلها المباشر والغير مباشر عنصرا مهما في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء كما اسهمت فيها مختلف دول العالم في تحقيق خطط المطروحة من قبل الحكومات من طريق الخدمات المختلفة التي تقدمها لشتى القطاعات الاقتصادية للمساعدة في نموها وتطويرها، وموضوع الضريبة مهم جدا يرتبط بضرورة الموازنة بين معدات الضريبة المفروضة على القطاعات الاقتصادية و عدم تأثير هذه المعدات على النشاط الاقتصادي فيه الدولة بصور سلبية ، ويجب أن تكون الضرائب أحد الوسائل المهمة التي تساعد على الاستثمار وتنعكس إيجابيا على كل فئات المجتمع، كما أنها كذلك لها أهمية بالغة في معالجة الأمور المحاسبية وفق معايير محاسبية دولية وخاصة بتبني المعيار الدولي رقم 12 من أجل رفع درجة مصداقية البيانات والمعلومات التي تظهر على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: أساسيات حول الضرائب.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الضريبية.

المبحث الثالث: تقديم المعيار المحاسبي الدولي.

المبحث الأول: أساسيات حول الضريبة.

تعد الضريبة من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل مختلف الخدمات الحكومية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تحتاج الضرائب الى قواعد وأنظمة وإجراءات دقيقة لتنظيمها وتحديد قيمتها ومنع التهرب الضريبي، كما أن هناك أنواع مختلفة من الضرائب وتختلف أهداف كل نوع منها ويجب على المواطنين والشركات فهم القواعد الأساسية للضريبة والالتزام بها لتفادي أي عقوبات أو مشاكل مالية في المستقبل. يتضمن هذا المبحث مفهوم الضريبة وخصائصها والقواعد الأساسية للضريبة وأهداف وأنواع الضريبة، والتنظيم الفني للضريبة. وسيساعد هذا المبحث الافراد والشركات على فهم أساسيات الضريبة وتطبيقها بشكل صحيح وفعال.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

سوف نتطرق في هذا المطلب حول مفهوم الضريبة وخصائصها كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم الضريبة.

تعددت التعاريف الضريبية واختلفت بمختلف المدارس والمفكرين ولكنها تصب في قالب واحد حيث تتلاقى أغلبها في خصائص الضريبة وكذا الأهداف المرجوة منها وسنتناول بعض هذه التعاريف:

التعريف الأول: "الضريبة فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها تحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبرا وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقا لقواعد ومعايير محددة.¹

التعريف الثاني: وهو تعريف الأستاذ ميهل (mehl) يعرف الضريبة بشكل أوسع وأشمل: " الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الاشخاص الطبيعيين وفقا لقدرتهم التكاليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة للدولة ولتحقيق دخل الدولة ".²

التعريف الثالث: يمكن أن نعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تعرض على المكلفين حسب قدرتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محددة من طرف السلطة العمومية.³

¹عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، دار الاعداد العلمي للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2010، ص27.

²حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهوان للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص13.

³عمرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2008، ص145.

التعريف الرابع: الضريبة عبارة عن فريضة مالية نقدية تأخذها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية.⁴

الفرع الثاني: خصائص الضريبة.

يتضح من التعاريف الخصائص التالية:⁵

1. تحويل الموارد من القطاع الخاص (الأفراد) إلى القطاع العام (الدولة جبرا):

ولذلك فإن الضرائب تفرض على دافعيها وليس لهم حق التهرب منها بأي شكل من الأشكال، فهي تحويل جبري من القطاع الخاص (الأفراد) إلى القطاع العام (الدولة)، وهذه الخاصية تميزها عما يدفعه الفرد طوعاً واختياراً للدولة مثل الهبات والتبرعات والتي تحتوي على تحويل الموارد من القطاع الخاص إلى القطاع العام بدون إجبار.

2. عدم فرضها كعقاب:

وهذا يميزها عما قد يدفعه الأفراد للدولة نتيجة مجازاتهم عن خطأ ارتكبه مثل توقيع البلديات، جزاءات على الأفراد نظير التعديات، وكذلك جزاءات المرور فيما يتعلق بمخالفة الأنظمة والتعليمات الخاصة به.

3. ليس لها مقابل مباشر:

فالضرائب تدفع لتحقيق ما تسعى الدولة للوصول إليه من أهداف وغالباً ما يكون إنفاق حصيلة الضرائب على الخدمات التي لن يستثمر فيها لو تركت للقطاع الخاص لعدم جدواها الاقتصادية ولعجزه عن تقديم مثل هذه الخدمات والتي هي خدمات عامة والاستفادة منها غير مقتصرة على فئة دون أخرى في أغلب الأحوال مثل خدمات الأمن والدفاع والتعليم والصحة، ومن الممكن أن يستفيد دافع الضريبة وبشكل غير مباشر من استفادة الآخرين بمثل هذه الخدمات، كالتعليم فتعلم المجتمع ككل قد يؤدي إلى وجود مجتمع منتج متكافل خال من الجرائم أو على الأقل التقليل منها مما يعود عليه بالنفع ولكن بصورة غير مباشرة.

وهذا يميز الضرائب عما يسمى بالرسوم والتي يمكن تعريفها على أنها دفع مبلغ معين للاستفادة من خدمة معينة وبصفة مباشرة مثل فرض رسوم على العيادات الخارجية بأن يعالج بها فقط من يدفع الرسم المحدد سلفاً، أو المبالغ المدفوعة لوزارة البرق والهاتف للحصول على خدمات التليفون واستمراريتها وبدون دفع هذه المبالغ لا يمكن الحصول على مثل هذه الخدمات فالتفرقة بين الرسم والضريبة يمكن تحديده كما يلي:

أ_ وجود منفعة مباشرة محددة لدافع الرسوم، بينما لا توجد مثل هذه العلاقة في الضريبة.

⁴مبروك صليحة، بحيش يسرى، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجمنت، العدد 02، 2021، ص 120.

⁵عزمي يوسف خطاب، مرجع سابق، ص 27، 28، 29.

ب_ القرار الأول والأخير فيما يتعلق بالرسم هو لطالب الخدمة فإذا أراد الخدمة فعليه أن يدفع المقابل (الرسم) بينما الضريبة إلزامية جبرية يدفعها سواء استفاد من الخدمات العامة أو لم يستفد منها.

ج_ عدم القدرة على دفع الرسم يؤدي إلى حرمانه من التمتع بمزايا هذه الخدمة ولذلك فاستخدام الرسم يجب أن يؤخذ بحذر لأنه قد يؤدي إلى حرمان بعض المواطنين غير القادرين من التمتع بخدمات أساسية مهمة لتأثيرها على المجتمع ككل مثل لو فرضت رسوم عالية على التعليم فستؤدي إلى حرمان غير القادرين من تعليم أولادهم ويمكن التنبؤ بآثار ذلك على المجتمع ككل، على أن للرسم مؤيديه على أساس أنه وسيلة فعالة لترشيد اتخاذ القرارات في القطاع الحكومي بحيث يساعد على اتباع أسلوب الجدوى الاقتصادية في تفضيل المشروعات وأخذها من ناحية اقتصادية بحتة فالمؤشر لتقديم خدمة معينة هو زيادة مردودها المادي على تكلفتها المادية، كما أن الرسوم تساعد أيضاً في ترشيد استخدام الخدمات العامة من قبل الأفراد وعدم إساءة استخدامها.

4. تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية وسياسية واجتماعية:

فالضريبة ليست هدفاً بحد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة تستخدمها لإحداث ما تشاء من تأثيرات.5-

الضريبة ذات شكل نقدي:

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي وهذا ما يفرّقها عن تسخير والسلع، يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة

حتى يكون النظام الضريبي نظاماً عادلاً وسليماً لا بد أن يأخذ بنظر اعتبار مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية، وقد وضع العالم الاقتصادي المعروف آدم سميث في مؤلفته (ثروة الأمم) أهم القواعد التي ينبغي أن يقوم عليه نظام الضرائب المثالي والتي لم تفقد أهميتها ومكانتها في الفكر المالي المعاصر وتتمثل هذه القواعد بما يلي:⁶

1- "قاعدة العدالة الضريبية (المساواة) EqualityRule:

تعني ضرورة توزيع الاعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقاً لمقدرتهم التكاليفية أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة اعفاء اصحاب الدخل المنخفضة من اداء الضريبة والاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة وتتحقق هذه العدالة بان تكون الضريبة عامة، بحيث تشمل كافة الأموال والأفراد بدون استثناء وان يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع المكلفين وان هذا المطلب يجب ان ينصرف على النظام الضريبي

⁶ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 90، 91، 92.

ككل وانه من الخطأ ان تنتقد هذه الضرائب على حدة لكونها غير عادلة وذلك لان الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها فتؤدي إلى نظام ضريبي لنظام الضريبي عادل عندما يترتب عليه معاملة ضريبية تؤمن عدالة أغلبية أفراد المجتمع.

2- قاعدة اليقين (الوضوح) CertaintyRule:

ويقصد بها ان تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض ذلك انه من الأهمية بمكان ان يعرف المكلف بدفع الضريبة التزاماته من حيث سعر الضريبة وعائها، ميعاد دفعها، طريقة تحصيلها، وكل ما يتعلق بها من إجراءات إدارية وهذا ما يتطلب ايضاً ان تكون التشريعات المالية والضريبة واضحة ومستقرة لجميع المكلفين مما يؤدي ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية ويمنع من ظاهرة التهرب الضريبي.

3- قاعدة الملائمة Conenance:

أي اختيار مواعيد وأساليب ملائمة ومناسبة لجباية الضريبة تتفق وطبيعة الضريبة من ناحية وظروف المكلفين والأنشطة الخاضعة لها من ناحية أخرى فمن الملائم ان يدفع التاجر الضريبة المستحقة على أرباحه عد انتهاء السنة المالية لنشاطه وتحديد صافي حساباته، ومن غير الملائم ان يجبر الفلاح على دفع الضريبة قبل ان ينضج محصوله الزراعي ويصبح جاهزاً للبيع، أي يعتبر الوقت الذي يحصل فيه دافع الضريبة على دخله أكثر الاوقات ملائمة لدفع الضريبة.

4- قاعدة الاقتصاد Economy Rule:

ان هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير والاسراف بتكاليف جباية الضرائب، أي ضرورة اختيار إجراءات وأساليب الجباية التي تتطلب اقل التكاليف حتى لا تستنفذ هذه التكاليف جانباً مهماً من حصيلة الضريبة مما يقلل امكانية الدولة من الاستفادة منها.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الضريبة والتنظيم الفني لها.

يشمل هذا المطلب أهداف الضرائب وأنواعها:

الفرع الأول: أهداف الضرائب.

نتناول في هذا الفرع الأهداف المرجوة من فرض الضريبة:

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها كالاتي:⁷

⁷حامد نور الدين، أثر اصلاح النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 17، 18، 19.

1-الأهداف المالية: ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كشاء السدود والمستشفيات والجامعات، وشق الطرق..... الخ).

2. الأهداف الاقتصادية: ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش، وأصبحت في إطار الدولة الحديثة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي: تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.

- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.

-استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.

3-الأهداف الاجتماعية : تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها :
-تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل.

-جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

فقد تستخدم الضريبة كأداة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع البناء من الضرائب لفترة زمنية محددة، فنجد فرنسا مثلاً فرضت ضريبة إضافية على المساكن غير المستغلة استغلالاً كاملاً مثل هذا الأمر دفع بأصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو استغلالها تفادياً من أداء ضريبة عالية.

4- الأهداف السياسية: للضريبة عدة أهداف سياسية تتمثل أحياناً بفرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يكون الهدف منها حماية السلع المحلية من المنافسة الدولية، كما تستعمل الضريبة الأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين الدول خاصة بين الدول المتقدمة فرنسية اليابان الولايات المتحدة وقد تستعمل الضريبة من أجل محاربة فئة معينة من المجتمع

يرفع معدل الضريبة على مداخنها كما حدث لطبقة الكولاك هي (طبقة ملاك الأرض) في روسيا بعد الثورة الشيوعية.

كما قد تستخدم كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها مثل الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها المجاهدين الجزائريين. كما تم استعمال الضريبة كأداة ووسيلة لإحداث التوازن الجهوي وذلك من خلال توطين الصناعات عبر ولايات الوطن بمنح امتيازات جبائية للاستثمار والعمل بمختلف ولايات الجنوب... الخ.

وأخيرا فإن الأهداف التي تصبو الضريبة تحقيقها، يتم تحديدها وفق طبيعة الدولة الاجتماعية والسياسية.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب.

على هذا الأساس تحاول أن نستعرض في هذه النقطة أهم أنواع الضرائب مع محاولة الإحاطة بالخصائص الرئيسية لكل منها:⁸

لقد جرت عادة علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة على تقسيم الضرائب إلى المجموعات التالية.

1- الضرائب المفروضة على الأشخاص والضرائب على الأموال:

فبالنسبة لضرائب الأفراد فهي التي تفرض على المواطنين أنفسهم، وكانت تصيب الشخص بعينه بغض النظر عن دخله وقدرته المالية وقد وجدت منذ القدم، حيث كان يطلق عليها ضريبة الرؤوس في عصر الرومان والإسلام تفرض الضريبة بمبلغ معين على كل شخص داخل الدولة.

تمتاز هذه الضرائب وفرتها وسهولة جبايتها وتحديد سعرها أما الانتقادات الموجهة إليها عدم عدالتها لأنها تصيب جميع المواطنين بالاستثناء سواء الأغنياء أو الفقراء ولكن مع التطور الاجتماعي تطور مفهوم الضرائب، فأصبح ينصب على ما يملكه الفرد من مال وليس عليه شخصا فظهرت التشريعات الضريبية في صورة ضريبة على الأموال، أما بالنسبة لضرائب الأموال فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا الضريبة تصيب ما يملكه الشخص من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله، وتمتاز بعدالتها لأنها تصيب حجم الأموال التي يملكها المكلف.

ويعب البعض عليها بصعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة وإمكانية التهرب الضريبي.

2 -الضرائب الواحدة والضرائب المتعمدة:

⁸محمد سلمان سلامة، الإدارة المالية العامة، دار المعتر للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 112، 113، 114.

عرفت الضرائب الواحدة منذ القدم إذ كانت الدولة تفرض ضريبة واحدة فقط وأول من طبق هذه الضريبة (الفيزوقراطيون)، حيث نادوا بفرض ضريبة وحيدة على الناتج الصافي من الزراعة، فالزراعة هي العمل المنتج الوحيد، إلا أن الضريبة الوحيدة تعرضت لانتقادات شديدة من أهمها:

- لا تحقق إلا هدفاً مالياً فقط، إن الضريبة العصرية لها آثار في الاستهلاك والادخار والاستثمار والإنتاج، فمع الضريبة الوحيدة من الصعب التحدث عن الضريبة كأداة في توجيه السياسة الاقتصادية.

- الضريبة الوحيدة لا تناسب الاقتصاد العصري فلا يوجد في الواقع مصدر وحيد للثروة في المجتمع بل هناك مصادر مختلفة زراعية صناعية تجارية الخ ولهذه الأسباب وغيرها.

طالب بعض المفكرين بضرورة فرض أكثر من ضريبة على أي نشاط يزاوله الفرد ويحقق له ربحاً من هنا ظهرت الضرائب المتعددة.

وتعني الضرائب المتعددة أن تفرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال ازداد أنواع الضرائب المفروضة، أي أن المكلف يدفع عدد من الضرائب على جميع الأنشطة التي يمارسها، وقد يزاول وظيفة وإلى جانبها يمارس التجارة أو يؤجر عقاراً.

كما يمتاز هذا النوع من الضرائب بأنه يتسم بالمرونة ويناسب المفهوم العصري للضريبة كما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي فمساوئ الضريبة الوحيدة ومحاسن الضرائب المتعددة دفعت أكثر الدول إلى تبني الضرائب المتعددة، وهذه الضرائب إما مفروضة على الدخل وعلى رأس المال أو على الإنفاق ولكل دولة مجموعة من الضرائب تختلف باختلاف تكوينها السياسي والاقتصادي والاجتماعي

3- الضرائب المباشرة وغير المباشرة: يعتبر هذا التصنيف من أقدم التصنيفات وأشهرها انتشاراً وشيوعاً في مؤلفات المالية العامة والاقتصاد، كما أن هذا التصنيف هو الشائع في وقتنا الحالي، وليس من السهل التمييز ما بين هذين النوعين من الضرائب، وقد أجمع مفكري المالية العامة على وضع بعض المعايير لتسهيل التمييز بينهما، وهذه المعايير هي:

أ - معيار الثبات ويقصد به مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، فتعد ضريبة مباشرة إذا فرضت دورياً (غالباً سنوياً) على المركز المالي للمكلف (الممول) الذي يتكون من عناصر ثابتة ودائمة لفترة طويلة، مثل الدخل أو رأس المال، في حين نجد أن الضرائب غير مباشرة تفرض على وقائع أو أعمال عرضية متقطعة كالضرائب على الاستهلاك أو المبيعات والإنتاج... الخ. ومما سبق يمكن القول إن الضرائب المباشرة تصيب الثروة في ذاتها، سواء متحققة أو قيد التحقيق والضرائب غير المباشرة تصب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة واستخدامها.

ب- معيار التحصيل: أي الطريقة التي تتبع للوصول للمادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها تعد الضرائب مباشرة إذا حصلت على أساس جداول مبين فيها اسم المكلف والمال الخاضع للضريبة مثل الضريبة على الدخل. أما الضريبة غير المباشرة فهي التي تتم تحصيلها على أساس وقائع ممارسة نشاطات اقتصادية معينة مثل ضريبة المبيعات الجمارك، ضريبة الاستهلاك ... الخ..

ج- معيار نقل عبء الضريبة: تعد الضريبة مباشرة إذا تحملها المكلف نهائياً مثل ضريبة الدخل والضرائب على رأس المال.

تعد الضرائب غير مباشرة إذا تم نقلها من مكلف إلى آخر، مثل ضرائب الإنتاج التي يتحملها المنتج للسلعة وينقل ما دفعه من ضريبة على هذه السلعة عند بيعها للمستهلك (الضريبة على الإنتاج الاستهلاك). كما أن هناك معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ولكن على الرغم من تعدد المعايير فإنها كلها عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة ومهما كان الحال فإن جل علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة استخدموا تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك، ولهذا انقسم علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة إلى فريقين فريق بدافع عن الضرائب المباشرة ويوضح مزاياها، وفي نفس الوقت يهاجم الضرائب غير المباشرة وفريق آخر هو عكس الأول تماماً.

وفيما يلي تحاول عرض وباختصار وجهة نظر لكل من الفريقين:

أ- مزايا الضرائب المباشرة: تتميز الضرائب المباشرة بالميزات التالية:

1- ثبات حصيلتها : إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي.

2- مرونتها بإمكان الدولة زيادة حصيلة هذا النوع كلما دعت الحاجة عن طريق رفع سعر الضريبة.

3 - عدالتها وذلك طبقاً لمقدرة المكلفين بالدفع.

4 - قلة تكاليف جبايتها: هذا بالإضافة إلى وضوحها.

ب- عيوب الضرائب المباشرة: تعقد وطول إيرادات الربط والتجميل مما يترتب عليه تأخر تحصل الكثير منها.

- تحصيل هذه الضرائب يتطلب جهاز إداري واسع قد يزيد في أعباء تحصيلها.

- ضخامة العبء الضريبي يدفع المكلف إلى التهرب منها بشتى الطرق.

ج- مزايا الضرائب الغير مباشرة:

- ارتفاع حصيلتها لا تساع نطاقها إذ تشمل الانتاج، الاستهلاك، المبيعات... إلخ.

-سرعة تحصيلها.

- لا يشعر الممول بدفعها كونها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة.

- مورد مباشر ومستمر على مدار السنة للخزينة العامة وليس موسمياً.

د-عيوب الضرائب الغير مباشرة:

- تحتاج إلى رقابة محكمة على المنتجين لمنعهم من التهرب.

-عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعيها.

-السلع الضرورية هي أكثر السلع ملائمة لزيادة حصيلتها.

ومن الملاحظة أن معظم النظم الضريبية في جميع دول العالم (رأسمالية، الاشتراكية، متقدمة، نامية)

تجمع ما بين الصنفين، إلى أن مدى مساهمة كل منها في الحصيلة الإجمالية للضرائب، يختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لظروف كل دولة.

الفرع الثالث: التنظيم الفني للضريبة.

يقصد بالتنظيم الفني الوسائل الفنية المستخدمة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة، منذ فرضها حتى تحصيلها في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، وتبدأ هذه المراحل بتحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم قياس قيمة المادة الخاضعة ثم تحديد قيمة الضريبة، وأخيراً ربطها وتحصيلها. وتتناول في هذه الفقرة وفي عجالة هذه الموضوعات على النحو التالي:⁹

1- تحديد وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أي المادة الخاضعة للضريبة، يتضمن تحديد وعاء الضريبة اختيار أساسي ومناسبة فرض الضريبة، فإذا ما تقرر اقتطاع جزء من القوة الشرائية في صورة ضريبة تعين تحديد الشكل الملموس للمادة التي تفرض عليها الضريبة، وهو ما يسمى باختيار أساس فرض الضريبة أصل الضريبة، كما أنه يتعين التعرف على المناسبة التي تحصل فيها الإدارة من المادة الخاضعة للضريبة على جزء يذهب إلى خزانة الدولة.

إذا ما تحدد أساس ومناسبة فرض الضريبة كانت الخطوة التالية المتمثلة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة تحديداً كيفياً وكمياً.

أ-اختيار أساس فرض الضريبة يؤثر اختيار المادة الخاضعة عدة موضوعات أهمها:

⁹محمد سلمان سلامة، مرجع سابق، ص 117، 118، 119، 120، 121، 122، 123.

1- الاختيار بين الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.

2- الاختيار بين الضريبة على رأس المال (الثروة) والضرائب على الدخل.

2- الاختيار بين نظام الضريبة الواحدة أو نظام الضرائب المتعددة.

3- الاختيار بين نظام الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

ب- اختيار مناسبة فرض الضريبة: ان المشكلة الأولى التي تظهر عند تحديد وعاء الضريبة وهي اختبار أساس فرض الضريبة، وقد انتهت المالية المعاصرة إلى قصر فرض الضريبة على الأموال دون الأشخاص، والأصل في المجتمعات المعاصرة أن يتخذ الدخل أساساً لفرض الضريبة، واستثناءاً يتخذ رأس المال (الثروة) كأساس لفرض الضريبة، وبالانتهاء من ذلك تكون الخطوة التالية هي اختيار مناسبة فرض الضريبة، هذا الاختيار تتنازع عوامل عديدة، إذ يتعين أولاً تحديد مناسبة فرض الضريبة في وقت يسهل تقدير المادة الخاضعة لها. ثانياً البحث عن المناسبة التي تسهل فيها عملية تقدير قيمة المادة، ناهيك عن العوامل الأخرى التي تختلف باختلاف الهدف من الضريبة التي يراد فرضها. ومن هذه الناحية فإن الضريبة يمكن أن تتبع كل من الدخل ورأس المال بطريق مباشر، وذلك أن تفرض على واقعة تملك رأس المال أو على واقعة اكتساب الدخل، وهذه هي الضرائب المباشرة، كما يمكن أن تتبعها بطريق غير مباشر، وذلك بأن تفرض على واقعة تداول رأس المال أو على واقعة إنفاق الدخل وهذه هي الضرائب غير المباشرة.

2- تقدير وعاء الضريبة:

بعد اختيار وعاء الضريبة وتحديده، تأتي مرحلة تقدير وعاء الضريبة إلى قياس هذا الوعاء، وتوجد عدة طرق لتقدير وعاء الضريبة يمكن تقسيمها إلى ما يلي:

• التقدير الإداري المباشر: تلجأ معظم التشريعات الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد

وعاء الضريبة، ويمكن التمييز بين أسلوبين:

✓ أسلوب الإقرار: أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم إقرار (تصريح) في موعد يحدده القانون يتضمن

عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة ويطلق على هذا النوع اسم

إقرار المكلف، كما هناك نوع ثاني الإقرار يسمى إقرار الغير أين يلتزم شخص آخر غير المكلف

بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية، ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف

والشخص الغير كصاحب العمل الذي يقدم إقرار إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين

عنده والخاضعة للضريبة على المرتبات.

✓ أسلوب التحديد الإداري المباشر: تلجأ الإدارة المالية إلى هذه الطريقة في حالة امتناع الممول بقصد أو بغير قصد عن تقديم الإقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية، ويحدد الوعاء في هذه الحالة بناء على ما بحوزة الإدارة المالية من معلومات وتسمى هذه الطريقة بالنقش الإداري

- التقدير على أساس المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل عدد العمال أو الآلات المستخدمة عدد السيارات التي يمتلكها...

من الواضح أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية، حيث أنه من الممكن أن تساوي المظاهر الخارجية بالنسبة للمولين بالرغم من اختلاف مستوى دخولهم، كما أن هذه الأخيرة قد ترتفع دون أن تتغير المظاهر الخارجية، مما يقلل من حصيلة الضرائب الممكن الحصول عليها نتيجة ارتفاع مستوى الدخل

- أسلوب التقدير الجزافي: يقصد بذلك أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تن تقديراً جزافياً على أساس بعض القرائن مثل القيمة الإيجارية، إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر، ساعات عمل المحامي لتحديد دخله وهكذا.

إما أن تحدد هذه القرائن قانونياً، ويطلق عليها بالجزاف القانوني، وإما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة الضرائب والمكلف، وغالباً ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقية.

ومما سبق يتضح تشابه كل من طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهرة الخارجية حيث أن كلا منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي وبالتالي يفقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاصة للضريبة.

3- سعر الضريبة:

بعد اختيار وعاء الضريبة وتحديد يطبق عليه سعر معين لتحديد مقدار الضريبة الذي يجب أن يدفعه كل مكلف. ويمكن في هذا الشأن إتباع إحدى الطريقتين:

1- تحديد مقدار الضريبة أولاً ثم تحديد سعرها.

2 -تحديد السعر أولاً وهو الذي يتوقف عليه مقدارها.

ويمكن أن تفرض الضريبة واحد بصرف النظر عن المادة الخاضعة لها وعندئذ تكون الضريبة نسبية، كما يمكن أن تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة، وفي هذه الحالة تكون الضرائب تصاعدية.

أ- الضريبة النسبية: تكون الضريبة نسبية إذا ما تحدد سعرها بنسبة مئوية لا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة لها، مثل فرض ضريبة على الدخل بسعر 10% بغض النظر عن مقدار الدخل وهكذا يكون سعرها لا يختلف باختلاف مستوى دخل المكلف.

ب- الضريبة التصاعدية: هي التي تفرض بنسب مئوية تتزايد مع ارتفاع قيمة وعاء الضريبة، ومن ثم يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة حيث يرتفع السعر كلما زادت قيمة الوعاء.

مثال ذلك أن يكون سعر الضريبة 5 بالنسبة للدخل الذي لا يتجاوز 4000 ون وبهذا يكون مقدار الضريبة 20 ون.

أما إذا كان الدخل 5000 ون فيكون سعر الضريبة 25% ومقدارها 1250 ون وهكذا. ولتحقيق تصاعدية الضريبة يمكن تمييز أربعة أشكال رئيسية هي:

1- التصاعد الإجمالي: طبقاً لهذا الأسلوب تقسم الدخول إلى عدة فئات، وتفرض الضريبة على كل فئة بسعر معين يزيد كلما ارتفعت فئة الدخل وقد ينص الشرع على إعفاء الفئة الأولى.

2- التصاعد بالشرائح: حسب هذه الأسلوب يقسم الدخل الواحد إلى شرائح يطبق على كل شريحة سعر معين يرتفع كلما انتقلنا من شريحة الأخرى. وهكذا فإن دخل الممول الواحد لا يعامل معاملة ضريبة واحدة من حيث السعر.

3- التصاعد عن طريق التنازل (الطريقة التنازلية): هذا الأسلوب عكس الحال عند فرض سعر تصاعدي، حيث يبدأ سعر يمثل الحد الأقصى الذي يفرض على الدخل المرتفعة، ثم ينخفض كلما نزلنا على سلم الدخول.

4- التصاعد عن طريق الإعفاء يعني إعفاء حد أدنى من الدخل مع بقاء سعر الضريبة ثابت فلو كان حد الإعفاء 1000 وحدة نقدية، وكان سعر الضريبة 10% فإن أصحاب الدخول التي لا تتعدى هذا المبلغ لا يدفعون شيئاً وهكذا.

بعد حساب الضريبة يتعين تحصيلها، وهذا هو ما نبحثه في النقطة التالية:

ربط وتحصيل الضريبة: يقصد بربط الضريبة هو إصدار قرار من الإدارة المالية بتحديد المبلغ الذي يأمر المكلف بدفعه كضريبة، وبعد إصدار قرار الربط فنأتي المرحلة الأخيرة التنظيم الفني للضريبة والمتمثلة

في تحصيلها أي حصول الخزينة العامة على مبالغ الضرائب المفروضة طبقاً للتشريع الضريبي المطبق في الدولة.

ويتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

1- الأصل العام: أي يلتزم المكلف بدفعها إلى الإدارة من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة بأدائها. وتعد

هذه الطريقة أكثر شيوعاً وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها، ومضمونها أن يكلف المكلف المشرع شخصاً آخر (المكلف القانوني) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف الفعلي.

ويلجأ المشرع لهذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، وتسمى بالحجز عند المنع ولضمان حصول الدولة على مستحققاتها من الضرائب فقد كفل القانون للخزينة العامة العديد من الضمانات أهمها:

- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد الممتنعين أو المتأخرين عند السداد.

- تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى (دين الضريبة قبل غيره).

تقرير قاعدة الدفع ثم الاسترداد.

- منح المشرع الموظفين المختصين في مصالح الضرائب حق الاطلاع على جميع الوثائق.

بالإضافة إلى ما سبق، نجد كذلك وسائل مكافحة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

2- الإيرادات الائتمانية (القروض):

قد تحتاج الدولة في كثير من الأحيان إلى إنفاق مبالغ كبيرة في وجوه الإنفاق العام، لا تسمح الإيرادات الدورية المنتظمة بتغطيتها، وعندئذ تلجأ الدولة إلى افتراض المبالغ التي تحتاجها، وبهذا تحصل على الأموال المطلوبة وفي الوقت نفسه لا يستقطع شيئاً من إيرادات السنة التي تقوم فيها بهذه النفقات ويلجأ الدولة لهذا النوع من الإيرادات في حالتين:

- الأولى حينما تصل الضرائب إلى حدها الأقصى، وذلك ببلوغ المعدل الضريبي حجمه الأقصى

- أما الثانية تتمثل في الحالات التي يكون فيها للضرائب ردود فعل عنيفة لدى الممولين.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الضريبية.

مع تبلور الفكرة الضريبية ورسوخها في المجتمع بدأت أصوات الشعب تطالب بالمشاركة في القرارات السياسية مقابل ما ينفقون من أموال والا يمتنعون عن الدفع ولا تنفعهم شرعية الدولة وقتها، بديلة واحدة وهنا جئت الأهمية الكبيرة لفكرة التدقيق المحاسبي والمراقبة لعملية جني الضرائب، للتأكد من شفافية نظام الحكم وكذلك وجبت عليهم الضرائب، وطبقت المراقبة والشفافية والثقة في القوانين الضريبية تتبعها المحاسبية الضريبية، وعليه سنتناول في هذا المبحث مفهوم المحاسبية الضريبية وأهميتها والفرق بينها وبين المحاسبة المالية وكذلك المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المحاسبة الضريبية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الضريبية.

إن المحاسبية الضريبية هي أحد فروع علم المحاسبة، وتتميز عن غيرها من الفروع بأن تطبيقها يختلف من بلد آخر في ضوء قوانين الضريبة لكل بلد، ونتيجة لذلك فإنه من الصعب إيجاد معايير عامة على مستوى دول العالم تقدم هذا النوع من أنواع علم المحاسبة، حيث إن القوانين الضرائب في البلدان المختلفة يتم إقرارها في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة والمرتبطة مصلحة الحكومات في الجباية، حيث أن هذه الظروف مختلفة من بلد لآخر بأن ذلك يؤدي إلى تطبيقات محاسبية مختلفة تحكم المعاملات الضريبية لكل قطر وهناك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الضريبية، ومنها على سبيل المثال:¹⁰

1- هي أحد فروع علم المحاسبية، ويتم فيها الربط بين المحاسبة وقوانين الضرائب بهدف التوفيق بين النظام المحاسبي للمشروع وبين القوانين والنظام التي تقضي بها أنظمة الضرائب والتي قد تتعارض مع قواعد علم المحاسبة.

¹⁰ عادل محمد القطاونة، عدي حسن عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 12.

2- هي أحد فروع علم المحاسبة، وفيها يتم ربط الأسس والقواعد المحاسبية بالقانون الضريبي ومجموعة من التعليمات الضريبية التي تصدرها دائرة الضريبة.

الفرع الثاني: أهمية المحاسبة الضريبية.

للمحاسبة الضريبية أهمية كبيرة خصوصا بالنسبة للمؤسسات المالية، حيث تعتمد على هذه الأخيرة على المحاسبة الضريبية لارتباط صافي الدخل بالضريبة، حين تكمن أهمية المحاسبة الضريبية فيما يلي: ¹¹

- من خلال المحاسبة الضريبية يتم استخدام جميع القواعد الضريبية المتعلقة بالمحاسبة مما يؤدي إلى مساعدة المكلفين بالضريبة وأعوان إدارة الضرائب، وكذلك تعمل على توفير المعلومات لمراجعة الأرصدة المالية والدفاتر المحاسبية وتسجيل وتحليل السجلات والنظم المحاسبية.

- من خلال فهم القوانين الضريبية، وفهم المحاسبة الضريبية يصبح من السهل على المكلفين بالضريبة العثور على العديد من الأساليب والطرق والإجراءات التي تمكنهم من الوصول إلى الإعفاء الضريبي وتخفيف مقدار الضرائب التي من الممكن أن يدفعوها.

- تعمل المحاسبة الضريبية على مساعدة المؤسسات لتمكن من دفع المستحقات الضريبية بالشكل الصحيح، الأمر الذي يؤدي إلى مساعدة الحكومات في البحث عن مصدر تمويل ثابت الذي يعمل على المساهمة في دعم القطاع الحكومي من أجل تحقيق الغايات العامة.

- من خلال المحاسبة الضريبية يتم الحصول على مقدار الدخل الخاضع للضريبة، وقد يختلف هذا الرقم على الرقم الفعلي الموجود في القائمة الضريبية للمؤسسات، ذلك أن القواعد والأسس الضريبية تعمل على الاعتراف بجميع المعلومات والتقارير عند القيام بإعداد القوائم المالية.

- من خلال قوانين المحاسبة الضريبية يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بالضرائب بشكل أسرع وكذلك تساهم المحاسبة الضريبية على الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية بناء على المبلغ الضريبي المقدّر.

المطلب الثاني: الفرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية.

تمتاز المحاسبة الضريبية بخضوعها الى القانون الضريبي السنوي للدولة والقانون المالية المصادق عليه من طرف المجلس التشريعي حيث ان قياس الدخل الخاضع للضريبة وربط الضريبة وتحصيلها لا يمكن

¹¹ بكيري جمال الدين، محاسبة الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية وفق المعيار الدولي رقم 12، رسالة دكتوراه، قسم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2022/2023، ص 47.

أن تتم إلا بوجود قوانين مصادق عليها، ومن بين أهم الاختلافات الموجودة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية نذكر:¹²

- تسعى المحاسبة المالية إلى إثبات العمليات المالية حسب الأصول المالية واستخلاص نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة كل المركز المالي أما المحاسبة الضريبية تسعى إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة وتبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية.
- بالنسبة للإيرادات فإن المحاسبة المالية تأخذ كل الإيرادات تخص النشاط أما المحاسبة الضريبية تستبعد الإيرادات المعفاة قانونيا.
- بالنسبة للنفقات فإن المحاسبة المالية تأخذ جميع النفقات التي صرفت في هذا النشاط أما المحاسبة الضريبية تستبعد بعض النفقات التي ليس لها علاقة مباشرة بالنشاط.
- المحاسبة المالية تخضع لمبادئ المتعارف عليها دوليا أما المحاسبة الضريبية تخضع لمبادئ التعارف عليها داخل حدود الدولة.
- المحاسبة الضريبية تهتم للربح الخاضع داخل إقليم الدولة وليس خارجها، أما المحاسبة المالية تهتم بالربح كل فرع من فروع الشركة الداخلية كانت أم خارجية.

المطلب الثالث: وعاء الضريبة وطرق تقديره.

يشمل هذا المطلب الوعاء الضريبي وطرق تقديره كما يلي:¹³

الفرع الأول: وعاء الضريبة: L'assiette de l'impôt

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا، أو عند جني المحصول... الخ) حسب الأنظمة المحددة لذلك.

وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال معا، أو الأفراد فيما إذا لو فرضت على الأفراد رأسا بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم. كما يقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة.

¹² بكيري جمال الدين، مرجع سابق، ص 47، 48.

¹³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون-الجزائر- 2007، ص 30، 31، 32، 33، 34.

ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة، أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها. بينما في الدول المتقدمة (الصناعية)، نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة.

الفرع الثاني: طرق تقدير وعاء الضريبة.

1-التقدير غير المباشر:

- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: Les signes extérieures:

حسب هذه الطريقة، يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول، أو محل عمله، عدد العمال، وعدد السيارات التي يملكها إلخ.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق، والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا وإذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

ويعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص، وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم. بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم وأزواجهم ... إلخ.

- طريقة التقدير الجزافي: Evaluation forfaitaire:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.

إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي، وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري.

-يعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.

2- التقدير المباشر:

• التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفتاره ومستنداته

وتتصطم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل، حق الاطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشف المفصلة لدى الإدارات العمومية والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية.

• التصريح المقدم من الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبة شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة

والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة. ومثال على ذلك حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفع للموظفين والعمال من رواتب وأجور والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار.

وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال نجد في القانون الضريبي الجزائري ما يلي:

يلزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة، تقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان أسمائهم وألقابهم وعناوينهم، وأرقام تسجيلهم السجل التجاري وكذا مبلغ العمليات المحققة. كل واحد منهم.

ونظراً لأهمية هذا التصريح في تقرير المادة الخاضعة ومحاربة التهرب فقد شدد القانون الضريبي الجزائري على التلاعب بهذه الكشف في صحة المعلومات الموجودة فيها، وعليه فكل شخص يعتبر مذنباً عن طريق وسائل المعلومات غير الصحيحة الموجودة في الكشف للزبائن لارتكابه مناورات يكون الغرض منها التخفيف من وعاء الضريبة بخضع لغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج ودون الإخلال بالعقوبات الجنحية.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل.

تتم المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل على النحو التالي:¹⁴

أولاً: آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات.

يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاث تسبيقات مؤقتة، تسدد خلال السنة المالية نفسها، ورصيد تسوية يسدد بعد قفل السنة المالية، الجدول الآتي يوضح تواريخ تسديد التسبيقات المؤقتة.

الجدول رقم (1): تاريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات.

التسبيقات	تاريخ التسديد
-التسبيق الأول.	- من 20 فيفري إلى 20 مارس.
-التسبيق الثاني.	- من 20 ماي إلى 20 جوان.
-التسبيق الثالث.	- من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.
-رصيد التسوية.	- 30 أبريل من السنة التالية كآخر أجل.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتم حساب قيمة التسبيقات على أساس 30% من الربح الجبائي المصرح به في السنة المالية الماضية، مع العلم أن التسبيق الأول يحسب على أساس السنة المالية قبل الماضية في حالة عدم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية الماضية، ويتم تعديله عند التسبيق الثاني.

وعليه يتم حساب التسبيقات كما يلي:

$$\text{التسبيق الأول} = \text{الربح الجبائي لسنة } (N-1) \times \text{معدل الضريبة } 30\%$$

بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة يحسب التسبيق على أساس 30% من الضريبة المحسوبة على الناتج المقدر بـ 5% من رأس مال المؤسسة.

$$\begin{aligned} \text{التسبيق الثاني} &= \text{الربح الجبائي لسنة } (N) \times \text{معدل الضريبة } 30\% - [\text{الربح الجبائي لسنة } (N-1) \\ &\times \text{معدل الضريبة } 30\%] \end{aligned}$$

ومنه

$$\text{التسبيق الثاني} = [\text{الربح الجبائي لسنة } (N) - \text{الربح الجبائي لسنة } (N-1)] \times \text{معدل الضريبة } 30\%$$

¹⁴ عادل جغيث، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل ias12، رسالة دكتوراه، قسم محاسبة وجباية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجلفة، 2021، 2022، ص 89، 90.

التسبيق الثالث = الربح الجبائي لسنة (N) × معدل الضريبة × 30%

فيما يخص التصريح بالضريبة على أرباح الشركات يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات اكتتاب التصريح المتمثل في السلسلة رقم 04 (G04) لمفتشية الضرائب التي يوجد بها مقرها الرئيسي، ويكون التصريح بمبلغ الربح الخاضع بضريبة المعلقة بالنسبة المالية السابقة، وذلك قبل 30 أبريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل

يجب القيام بعملية التسجيل المحاسبي عند نهاية كل سنة مالية وذلك بعد تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة كالتالي:

في نهاية السنة المالية N يكون التقيد المحاسبي لنتيجة الدورة كالتالي:

XXX	XXX	N/12/ 31 الضريبة على أرباح الشركات الدولة الضريبة على أرباح الشركات إثبات نتيجة الدورة N	ح/695 ح/444	
-----	-----	--	---------------------------	--

أي يجعل د / 695 مدينا على أساس عبء مع جعل ح/444 ديون اتجاه الدولة دائنا، خلال السنة المالية N+1 يكون التقيد المحاسبي للتسبيقات الثلاث حسب التواريخ السابقة كما يلي: أي يكرر نفس القيد ثلاث مرات باختلاف التواريخ.

XXX	XXX	20 فيفري الى 20 مارس / 20 ماي الى 20 جوان / 20 أكتوبر الى 20 نوفمبر . تسبيق الضريبة على أرباح الشركات البنك إثبات تسبيق على نتيجة السنة المالية N-1	ح/444 ح/512	
-----	-----	--	---------------------------	--

رصيد التسوية للتسبيقات:

الحالة الأولى: مجموع التسبيقات المؤقتة أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التسوية موجب، أي يتوجب على المكلف تسديد الفرق بين قيمة الضريبة وما تم تسديده في التسبيقات.

		N /12/31		
		الدولة ضريبة على أرباح الشركات.		444/ح
	XXX	تسبيق ضريبة على أرباح الشركات.	4441/ح	
XXX		البنك.	512/ح	
XXX		تسوية الضريبة على أرباح السنة N+1		

الحالة الثانية: مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة، وعليه فإن رصيد التسوية يكون سالبا، وبذلك يسترجع الرصيد من تسبيق السنة المقبلة أو رصيد التسوية للسنة المقبلة. أما في حالة المؤسسات حديثة النشأة، فيتم حساب التسبيقات على أساس 30% من ضريبة محسوبة من ربح جبائي مقيم بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المطلوب.

		N/12 /31		
	XXX	الدولة ضريبة على أرباح الشركات.		444/ح
	XXX	حقوق الضريبة على الأرباح.		4443/ح
		تسبيق الضريبة على الأرباح.	4441/ح	
XXX		تسوية الضريبة على الأرباح السنة N+1		

المبحث الثالث: تقديم المعيار الدولي رقم 12:

على اعتبار المعايير المحاسبية الدولية بمثابة لغة محاسبة معترف بها على المستوى الدولي لما لها من قبول عام يؤهلها لذلك ولعل ما يفضيه اعتمادها من شفافية ومصادقية على التقارير المالية والقوائم المالية هو من أوجد لها هذه المكانة، وعليه سنحاول من خلال هذا البحث تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والالمام بأهم الجوانب المتعلقة به، وذلك من خلال التطرق إلى نشأته وتطوره وتعريفه ونطاقه ثم التعريف بمصطلحاته.

المطلب الأول: نشأة المعيار رقم 12 وتطوره.

نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل".¹⁵

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979 ، من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASB) وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ جانفي 1980م وقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994م، إلا أنه ونظرا لما وردت فيه من نقائص تمت إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر 1996م ، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1998 م. وفي عام 2000 م، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من 1 جانفي 2001م.

علاوة على هذا، فقد تعرض هذا المعيار أيضا إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010م دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من 1 جانفي 2012م ويرجع آخر تعديل للمعيار إلى تاريخ 19 جانفي 2016م والخاص بالخسائر غير المحققة، حيث دخل حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2017.

المطلب الثاني: تعريف المعيار رقم 12 ومصطلحاته.

الفرع الأول: تعريف المعيار الدولي رقم 12.

هو مجموعة من الإرشادات التي توضح المعالجات المحاسبية الخاصة بضرائب الدخل المحلية والأجنبية وكيفية الإفصاح عنها بشكل مفصل عن مكوناتها وموحدة لجميع الوحدات المطبقة للمعيار.¹⁶

¹⁵مليك بن علي، تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبية الدولية، رسالة دكتوراة، قسم المحاسبة والجبابة، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-2021، 2022، ص07.

¹⁶شيماء أحمد سليمان، عامر محمد سلمان الجنابي، مدى استجابة البيئة العراقية لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ias12 في تحديد ضريبة الدخل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 61، الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشكايات، 2022، ص173.

الفرع الثاني: مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

تعريف ومصطلحات واردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:17

الريح المحاسبي: هو صافي الريح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة، كما يعرف على أنه: الريح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الريح.

الريح الخاضع للضريبة (الخسارة) الضريبية: هو ربح (خسارة) الفترة المحدد وفقاً للأنظمة والقواعد الصادرة من السلطات الضريبية، والذي يتوجب عنه سداد ضرائب الدخل (أو استردادها).

مصروف الضريبة دخل الضريبة: هو المبلغ المجمع (الإجمالي) الذي يتم إدراجه عند تحديد الريح أو الخسارة للفترة والمتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الحالية (المستحقة): وتعرف على أنها مبلغ ضرائب الدخل المستحقة الدفع في حالة تحقيق ربح (أو) القابلة للاسترداد في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، علماً أن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.

الضريبة المؤجلة: حسب المعيار المحاسبي IAS12 يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفتريات السابقة كالالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفتريات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.

ضرائب مؤجلة خصوم التزامات الضريبة المؤجلة: هي مبالغ الضريبة على الأرباح مستحقة الدفع (السداد) في الفترات المستقبلية والناتجة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. والتي سترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الريح الخاضع للضريبة للفتريات المستقبلية، حيث تعمل هذه الفروق على تخفيض العبء للفترة الحالية في مقابل زيادة هذا الأخير في الفترات القادمة، ويتم معالجة هذه الزيادة محاسبياً باعتبارها الضريبي خصم ضريبي مؤجل.

ضرائب مؤجلة أصول: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد أو الممكن استردادها في الفترات المستقبلية والمتعلقة بـ:

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

- الترحيل للأمام للخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة.

-الترحيل للأمام للإعفاءات الضريبية غير المستغلة.

¹⁷مليكه بن علي، مرجع سابق، ص 09، 10، 11، 12.

الفروق الدائمة: هي تلك الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الجبائي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية، ولا تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى وتكون إما:

أ- فروقات دائمة غير خاضعة حيث أن بعض التخفيضات أو الإيرادات كالتوزيعات من الفروع الداخلة في نظام الأم - الفرع هي مكسب نهائي للمؤسسة، هذه الفروقات الدائمة لا تتيح مكان للضرائب المؤجلة أصول.
ب- فروقات دائمة غير قابلة للخصم حيث أن بعض الأعباء المحاسبية يتم استردادها نهائياً عند النتيجة الجبائية مثل الغرامات والعقوبات، ولا تتيح الفروقات الدائمة مكان للضرائب المؤجلة خصوم.
الفروق المؤقتة: وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال فترة محاسبية وتنشأ عندما يكون هناك اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لأصل أو التزام من منظور محاسبي عن الإثبات الجبائي

أ- فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية، وذلك عندما يتم استرداد أو سداد المبالغ المسجلة للأصول (الخصوم)، بمعنى أنها تلك الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عنها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام وتؤدي هذه النوعية من الفروق المؤقتة إلى الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة

ب فروقات مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، أي يترتب عليها تخفيض في الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، وذلك عند القيام باسترداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وتتسبب هذه النوعية 3 من الفروق في الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة.

الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية): حسب المعيار IAS12 فإن الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأصل أو لالتزام هي المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض ضريبية (وهو المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية وتكون:

أ- القاعدة الضريبية للأصل:

عند استعماله مساوية للإهلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية. عند التنازل عنه، تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة. إذا كانت إيرادات الاستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة، فإن القاعدة الضريبية تكون مساوية للقيمة المحاسبية

ب- القاعدة الضريبية للخصم: فتكون مساوية لقيمتها المحاسبية مطروح منه الأعباء القابلة للخصم جباثيا خلال الفترات اللاحقة.

المطلب الثالث: نطاق وهدف المعيار الدولي رقم 12.

الفرع الأول: نطاق المعيار الدولي رقم 12.

يطبق هذا المعيار على المحاسبة عن ضرائب الدخل التي تشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى، مثل الضرائب الواجبة الدفع من قبل الشركات التابعة والزميلة أو المشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة المعدة للتقرير. ولا يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية أو الإعفاءات الضريبية المزايا (الضريبية) لتشجيع الاستثمار، ومع ذلك فإن هذا المعيار يعنى بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل تلك المنح أو الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار.¹⁸

الفرع الثاني: هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، حيث تتمثل المسألة الأساسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية للاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في الميزانية العمومية للمنشأة من جهة، وللعمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة. أخرى. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب ان يعترف بآثارها الضريبية في الربح والخسارة كذلك.

كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل¹⁹

¹⁸مليكه بن علي، مرجع سابق، ص08.

¹⁹مليكه بن علي، مرجع سابق، ص08.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما عرضنا في هذا الفصل من مفاهيم حول الضريبة في المبحث الأول والمعالجة المحاسبية في المبحث الثاني وتقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في المبحث الثالث تبين لنا مدى أهمية الضرائب على المستوى الدولي ويدل على ذلك اهتمام المعايير المحاسبية الدولية بها من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يبين كيفية معالجة هذه الضريبة.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعد تحقيق الربحية أمراً حاسماً لاستمرارية المؤسسات الاقتصادية في العمل وتوسيع نطاق أعمالها ولهذا فإن إدارة الأرباح تتطلب التخطيط الدقيق وتحليل الأسواق والتنبؤ بالمخاطر فضلاً عن استراتيجيات فعالة لتحسين أداء المؤسسة وتقليل التكاليف وزيادة الإيرادات، إضافة على ذلك يتعين على المؤسسات الاقتصادية التعامل مع المحاسبة الضريبية وتأثيرها على الأرباح حيث تتطلب الضرائب تحديد الدخل والمصروفات بشكل دقيق ومن خلال تطبيق المعيار الدولي رقم 12 يمكن للمؤسسات الاقتصادية تحسين مستوى إدارة الأرباح وتحديد العوامل التي تؤثر على ربحية المؤسسة بشكل محدد وبالتالي تحقيق الربحية والنمو المستدام في المدى البعيد ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: إدارة الأرباح بالمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: ربحية المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: تأثير المعيار الدولي رقم 12 على ربحية المؤسسة الاقتصادية من خلال المحاسبة الضريبية.

المبحث الأول: إدارة الأرباح بالمؤسسة الاقتصادية

تعتبر إدارة الأرباح أحد الجوانب الحيوية لإدارة المؤسسات الاقتصادية فهي تتعلق بالسيطرة على العوائد المالية التي تحققها المؤسسة وكيفية استخدامها بطريقة فعالة لتحقيق أهدافها وسيتم التركيز في هذا المبحث على دراسة إدارة الأرباح ومفهومها وأساليبها ودوافعها واستراتيجياتها بالإضافة إلى دراسة ربحية المنتجات والعوامل التي تؤثر في تصميم العملية الإنتاجية.

المطلب الأول: ماهية إدارة الأرباح.

الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح.

تعتبر إدارة الأرباح نشاط أو ممارسة تهدف إلى إحداث مفهوم إدارة الأرباح تعتبر إدارة الأرباح نشاط أو ممارسة تهدف إلى إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق فهي تدخل مقصود في عملية إعداد القوائم المالية بنية تحقيق منفعة خاصة أي أنها منطقة رمادية يمكن للمدراء التلاعب فيها، حتى تعكس تقارير الأرباح رغبات الإدارة بدلاً من الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة وتتحقق إدارة الأرباح عندما يستخدم المديرون الحكم الشخصي عند إعداد القوائم المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تغيير المعلومات، إما لتضليل أصحاب المصالح فيما يتعلق بالأداء المالي للمؤسسة، أو من أجل الحصول على صفقات أو تعاقدات يعتمد بناؤها على تلك المعلومات، وبالتالي فإن إدارة الأرباح هي الممارسات المحاسبية التي تقوم بها إدارة المؤسسة لتحريف الأداء المالي الحقيقي لها. تهدف المؤسسة من ممارسة إدارة الأرباح كما سبق الإشارة إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة، أي التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم كالتدفقات النقدية المستقبلية لها أو المحققة وبالتالي إظهار فعالية المؤسسة.²⁰

الفرع الثاني: أساليب ممارسة إدارة الأرباح.

تلجأ إدارة المؤسسة ونتيجة لضغوط معينة إلى إتباع ممارسات تؤثر على الأرقام المحاسبية المعلن عنها، مما يظهر الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات، وهنا يكون أمام إدارة المؤسسة العديد من الأساليب التي يمكن لها إتباعها، أهمها:

²⁰ زلوي صورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جامعة محمد خيضر بسكرة، بسكرة، 2017، ص 12، 13.

- التغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية: إن تعدد البدائل المحاسبية يمكن الإدارة من حرية الاختيار فيما بينها تحقيقاً لأهداف معينة، وذلك من خلال عدة عناصر أهمها:
 - التغيرات في السياسة المحاسبية: أي تتبنى إدارة المؤسسة سياسة محاسبية تختلف عن تلك التي كانت تستخدمها لأغراض التقرير، مثل: التغيير في طرق تسعير المخزون كالتحول من طريقة التكلفة الوسطية" إلى "fifo".
 - التغيير في طرق اهتلاك الأصول كالتحول من القسط الثابت إلى الاهتلاك المتزايد.
 - التغير في التقديرات المحاسبية أي التغيير في التقديرات التي وضعتها سابقاً
 - قيمة الأصل كخردة في نهاية العمر الإنتاجي مخصص الديون المشكوك فيها.
 - العمر الاقتصادي للأصول الثابتة
 - نسبة انجاز عقود المشاريع طويلة الأجل. التغيير في طريقة الإفصاح تهدف الملاحق إلى مساعدة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في فهم الطرق والسياسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسة في إعدادها، فضلاً عن العمليات والأحداث المالية وغير المالية التي قامت بها خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي ترشيد قراراتهم المستقبلية.
- وهنا نجد أن إدارة المؤسسة تمارس إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية خاصة قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج، بشكل مختلف عن الشكل الأصلي، فنجد الدخل التشغيلي والدخل قبل العناصر غير عادية والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل، كلها عناصر يمكن للإدارة أن تضع في التقرير الإيرادات غير المتكررة أو غير العادية باعتبارها إيرادات أخرى، وأن تضع المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف غير تشغيلية، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية للدخل التشغيلي أعلى من الحقيقي، رغم أن ذلك لا يؤثر على صافي الدخل النهائي.
- في هذا السياق يمكن طرح التعاريف التالية:
 - التغيير في سياسات الإنتاج أو الاستثمار أو التمويل وذلك بغرض التهرب من التطبيق الإجمالي لبعض المبادئ أو المعايير المحاسبية التي لا تتلاءم نتائجها مع رغبات أو أهداف الإدارة التي تسعى إلى تحقيقها.
 - في الشكل القانوني للمؤسسة: كتوحيدها مع مؤسسة أخرى، بحيث يساعد ذلك الإدارة على تحقيق أهداف إدارة الأرباح.²¹

²¹زاوي صورية، مرجع سابق،

المطلب الثاني: دوافع وإستراتيجيات إدارة الأرباح.

الفرع الأول: دوافع إدارة الأرباح.

تناولت العديد من الدراسات الدوافع المؤدية إلى ممارسة إدارة الأرباح ويمكننا إيجازها فيما يلي:²²

1- الدوافع التعاقدية: يمكننا تمييز نوعين من الدوافع التعاقدية للممارسة إدارة الأرباح إلى نوعين:

أ- دوافع عقود مكافآت الإدارة: نجد أن كلا من نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة الايجابية تتفق على أهمية استخدام الشركات لعقود المكافآت والتعويضات والمنح للمدراء كوسيلة لتحفيزهم على العمل بأقصى جهد ممكن، لذا قد يستغل المدراء هذا التحفيز ويعمدون إلى تغيير نتائج تشكل دوافع عقود مكافآت الإدارة من أهم الدوافع الداخلية التي تدفع 15 الشركة الحقيقية، ووفق بالإدارة إلى إدارة الأرباح من أجل تعظيم المكافآت والمنح وتحسين التدرج الوظيفي.

ب- عقود الاقتراض: حسب (Omid. M Akhgar, 2012) (فإن عقود القروض وفق النظرية الايجابية تؤثر بشكل كبير على الممارسات والخيارات المحاسبية للشركة، وتشر النظرية الايجابية بشكل كبير إلى أنه في حالة كانت عقود الدين تتضمن شروط تقييد تعتمد على المعلومات المالية، سوف يدفع بالإدارة إلى السعي لاستخدام الأساليب والطرق المحاسبية التي تظهر أرباحا أكبر من حقيقتها من أجل تحسين شروط العقد.

2- دافع الضريبة: جاء في دراسة (Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey

ان الشركات الكبيرة تسعى على إدارة أرباحها بشكل سالب وذلك بتخفيضها دف التهرب من الضرائب وتخفيض تكلفتها، وحسب الدراسة شهد سوق البترول سنة 1970 حظر الدول العربية تصديرها للبترول الأمر الذي أدى إلى ارتفاع أسعاره، وهو ما أدى بالشركات البترولية إلى تحقيق أرباح كبيرة مما دفع بالكونجرس الأمريكي إلى سن قانون ضريبة خاص بالأرباح غير المتوقعة محاولة منه لكبح الارتفاع الكبير في أسعار النفط، ونتيجة لذلك دفع بالشركات إلى استعمال الخيارات التي من شأنها تخفيض النتيجة وإظهارها بأقل قيمتها الحقيقية.

3- دافع توقعات سوق المال: حسب (Pitman and Scott))، تنشأ دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بسوق رأس المال عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وقيمة الأسهم في السوق المالي، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الربح بهدف التأثير على أسعار الأسهم وفي هذا

²²إسماعيل قزال، صونيا زحاف، أحلام قزال، قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية 2437- ISSN 1033، العدد 05/04، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2019، ص149.

الشأن توصلت دراسة (Grant. G, Ortega. W, 2003) إلى أن المدراء يسعون إلى إعطاء نتائج مقاربة مع توقعات سوق المال إلى إظهار أن أداء الشركة جيد للحفاظ على مصداقيتهم ولتجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للأسهم كرد فعلي سلبي للسوق المالي.

الفرع الثاني: إستراتيجيات إدارة الأرباح.

قد تلجأ إدارة المؤسسة في ممارساتها لإدارة الأرباح لتبني عدة استراتيجيات، أهمها:²³

1- إستراتيجية تخفيض الأرباح في حالة:

-الأرباح المحققة من طرف المؤسسة في الفترة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها أو بقائها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفعها إلى نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترة المستقبلية.

- قيام الإدارة بتخفيض الأرباح في الفترة الحالية في الوقت الذي تكون فيه الأرباح المحققة فعلا من طرف المؤسسة منخفضة وتتوقع الإدارة ارتفاعها في الفترة المستقبلية.

2- إستراتيجية زيادة الأرباح في حالة: الأرباح المحققة في الفترة الحالية منخفضة وتتوقع الإدارة زيادتها أو بقاءها على حالها في الفترة المستقبلية، لكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الأرباح من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية.

المطلب الثالث: ربحية المنتجات والعوامل المؤثرة في تصميم العملية الإنتاجية.

الفرع الأول: مفهوم الإنتاجية:

هي التعبير النسبي للإنتاج وهي بهذا المعنى تمثل مقياسا هاما لتحديد مستوى التقدم الاقتصادي والاجتماعي لأغراض المقارنات الدولية في هذا المجال.²⁴

الفرع الثاني: قياس الإنتاجية.

يؤكد خبراء المنظمة العمل الدولية أن الإنتاجية تمثل حيلة التكامل بين أربعة عناصر رئيسية هي الأرض رأس، المال، العمل، التنظيم، حيث تقاس بنسبة الإنتاج الى هذه العناصر كما ان قياس الإنتاجية يشير الى كيفية استخدام المصادر عالميا والذي يمكن من خلاله تحديد معدل القيمة الخاصة بالمدخلات والتي تؤدي انجاز المخرجات المرغوبة، ويمكن قياس الإنتاجية الكلية التي تحتسب على أساس المخرجات الكلية على

²³زاوي صورية، مرجع سابق، ص 14.

²⁴هاشم حمدي رضا، إدارة الإنتاج والعمليات، دار الراجية للنشر والتوزيع، الأردن- عمان، 2011، ص 13.

المدخلات الكلية حيث تتضمن المدخلات الكلية (العمل، رأس المال، المواد، والمكائن) اما المخرجات الكلية فتتضمن عدد الوحدات المنتجة ويمكن قياسها من خلال المعادلة التالية:²⁵

المخرجات الكلية.

$$\frac{\text{الكلية المدخلات}}{\text{الكلية المخرجات}} = \text{الإنتاجية الكلية}$$

حيث أن الإنتاجية الكلية تحدد طبيعة وكيفية استخدام عناصر الإنتاج وتحدد أيضا مستوى الكفاءة الإنتاجية في المشروع للسنة المحددة بالمقارنة مع السنين السابقة، إضافة الى ان الإنتاجية الكلية تبين مستوى استخدام عناصر الإنتاج المختلفة ومقدرة الإدارة على استخدام هذه العناصر بالطريقة الرشيدة.

أما الإنتاجية الجزئية فهي معدل المخرجات الكلية على عنصر واحد من المدخلات وهي تتضمن الآتي:

1- إنتاجية العمل: وهي عدد الوحدات المنتجة في ساعة العمل أو عن كل وحدة من كلف العمل وتتأثر إنتاجية العمل بمقدار رأس المال المستثمر والسياسات الإدارية وبمقدار الطاقة المستهلكة وبكمية ونوعية المواد الأولية.

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{العمل ساعات العمل العدد والعاملين أجور}} = \text{إنتاجية العمل}$$

2- إنتاجية رأس المال: وهو المكون الرئيسي الثاني في مدخلات الإنتاجية ويشمل رأس المال عادة كل المكائن والمعدات الأخرى والأرض والمباني والمخزونات ويعبر عنها بالمعادلة الآتي:

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المال رأس}} = \text{إنتاجية رأس المال}$$

3- إنتاجية المواد: وتعني نسبة المخرجات الى المواد الأولية والتكميلية المستخدمة في العملية الإنتاجية ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{التكميلية الأولية المواد}} = \text{إنتاجية المواد}$$

4- إنتاجية المكائن: وتعني العلاقة بين قيمة الإنتاج (المخرجات) إلى عدد ساعات تشغيل المكائن والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية.

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المكائن تشغيل ساعات تعدد}} = \text{إنتاجية المكائن}$$

²⁵ هاشم حمدي رضا، مرجع سابق، ص 16، 17، 18، 19.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على تصميم العملية الإنتاجية.

ومن العوامل المؤثرة في تصميم العملية الإنتاجية ما يلي:²⁶

1- كثافة رأس المال:

يقصد به بالدرجة الأولى التكلفة الإجمالية للآلات والمعدات وما يترتب عليها من أعداد العاملين اللازمين لتشغيلها. ففي حين تعتبر تكلفة الآلات تكلفة ثابتة، تُعتبر تكلفة أجور العمال تكلفة متغيرة. ومع تطور تكنولوجيا الإنتاج والأساليب الإنتاجية في الوقت الحالي، ارتسمت ملامح علاقة عكسية بين تكلفة الآلات وتكلفة العمال وعلى سبيل المثال: تعتبر المصانع الحديثة المتطورة ذات تكلفة باهظة، ولكنها بالمقابل تستخدم عدد قليل من العاملين يجعل التكلفة المتغيرة في أقل مستوياتها وعلى العكس تماماً، فإن المصانع الأقل تطوراً ذات تكلفة ثابتة قليلة قياساً بالمصانع المتطورة، ولكنها بالمقابل تستخدم عدد كبير من العاملين، مما يزيد كثيراً من التكلفة المتغيرة وما على صاحب القرار إلا أن يقارن بين أنواع الآلات المتاحة من حيث تكلفتها الثابتة والمتغيرة وطاقتها الإنتاجية وقدرتها على تلبية .

2- مرونة العملية الإنتاجية:

الطلب المتوقع حجم يقصد بها مرونة الآلات والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية، ولها ثلاثة أبعاد قدرة الآلة على الاستجابة للتغيرات في تصميم السلع والخدمات، وقدرتها " على الاستجابة للزيادة في حجم الإنتاج الطاقة الإنتاجية)، وإمكانية تطويرها. وتعديلها بما يتناسب مع الاستجابة للتغيرات في تكنولوجيا الإنتاج الأساليب التكنولوجية المستخدمة في الإنتاج.

وتلعب طبيعة السلعة أو الخدمة دوراً هاماً في تحديد درجة المرونة المطلوبة في واحد أو أكثر من الأبعاد السابقة. وعلى سبيل المثال: صناعة الأثاث بحاجة إلى الاستجابة للاختلافات في التصميمات التي يطلبها العملاء، وصناعة المشروبات الغازية بحاجة لحجم إنتاج غزير للاستجابة لزيادة الطلب على المنتج في أشهر الصيف، والمخابز والمطاعم والكثير من الصناعات الأخرى بحاجة للاستجابة للتغيرات التكنولوجية في الأساليب الإنتاجية بشكل عام.

3- حجم الإنتاج المطلوب:

يعتمد حجم الإنتاج الكلي على حجم الطلب على السلعة أو الخدمة والذي يعتمد بدوره على عوامل الزمان والمكان وغيرها. وهناك أنظمة إنتاجية تتصف بغزارة الإنتاج والبيع الآخر لا يكون إنتاجه غزيراً.

²⁶ محمود أحمد فياض، عيسى يوسف قدارة، إدارة الإنتاج والعمليات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 158، 159.

ويستطيع متخذ القرار أن يختار النظام الذي تتناسب طاقته الإنتاجية مع حجم الطلب المقدر على المنتج ويلبي الحاجة للزيادة المتوقعة في حجم الطلب لعدة سنوات قادمة.

المبحث الثاني: ربحية المؤسسة الاقتصادية.

تسعى المؤسسات وتسابق نحو تحقيق جملة من الأهداف بغية الوصول إلى تحقيق هدفها الاسمي الممثل في البقاء والاستمرار والحصول على منصب الزيادة، وتعد الربحية واحدة من أهم الأهداف المؤدي لذلك.

المطلب الأول: مفهوم ربحية المؤسسة

الفرع الأول: تعريف الربحية²⁷

إن الربحية عند **بييركونسو** "هي مفهوم واسع وله مجالات عديدة، وان قياسها يعتبر مسألة دقيقة وهذا القياس لا يكون ذا دلالة إلا إذا نسبته مرجعية معينة"، وهي مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي تستعمل في الإمكانيات المادية والبشرية والمالية، ويعبر عنها بالعلاقة بين النتيجة والإمكانيات المستعملة، وتعتبر القياس النقدي للفعالية.

كما عرفت الربحية على: "أنها التجسيد الفعلي للنتائج المحققة من طرف المؤسسة والتي تهم جهات متعددة وفئات مختلفة (أمالك المساهمين، المقرضين... الخ) وهذا ما جعل مفهومها أكثر نسبية يحدد ويرتبط بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها كل جهة من هذه الجهات.

وعلى ضوء مما سبق وبصفة عامة يمكن القول أن الربحية تعبر عن العلاقة القائمة ما بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة لتحقيقها خلال فترة زمنية معينة فهي بمثابة المعيار أو المقياس الكفاءة النسبية الناتجة عن مدى تحقيق النتائج من خلال استغلال الوسائل استغلالاً أمثلاً.

وتحدد الصيغة العامة للربحية وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربحية} = \frac{\text{النتائج/الوسائل المستخدمة}}{100} \%$$

الفرع الثاني: تعريف ربحية المؤسسة.

تعرف على أنها فعالية أداء الإدارة في تسيير الأنشطة المختلفة، وعلى أنها مقدرة الشركة على توليد الأرباح، والأرباح هي مقياس لكفاءة سياسات الإدارة الشركة الاستمرارية والتنشغيلية والتمويلية، وتعرف أيضاً على أنها مؤشر على كفاءة توظيف رأس المال لتحقيق الربح²⁸.

²⁷ عبد اللطيف مصباني، عبد القادر مراد، أثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، 2013، ص 34

²⁸ خليفة الحاج، أثر النمو والحجم على ربحية مؤسسات اقتصادية دراسة قياسية على الشركات المديرية في بورصة قطر خلال فترة 2013 - 2017، مجلة الإستراتيجية والتنمية المجلد 9، العدد 03، 2019، ص 77.

المطلب الثاني: أهمية تحقيق الربحية على المؤسسة الاقتصادية

إن تحقيق ربح ملازم أمر مهم جدا على المحافظة على القيمة السوقية لحملة أسهم هذه الشركة أو زيادتها، حيث يميل المستثمر إلى التخلص من أسهم الشركات التي لا تحقق أرباحا مقارنة بالشركات المماثلة والتي تعمل في نفس القطاع ونفس الظروف، ومنه تتخفص قيمة أسهم الشركة في السوق المالية فتكون الشركة فشلت لتحقيق هذه الربحية.

حيث إن الزيادة بنسب الربحية يمكن إنني يكون له أثر ايجابي على أسعار الأسهم، فالزيادة المتوقعة بنسب الربحية تزيد من التفاؤل بشأن المستقبل مما يزيد من حركة التعامل مع الأسهم وبالتالي ارتفاع أسعارها وزيادة عوائدها، أي أن تحقيق الشركة للربح المناسب يساعد على الحفاظ على أسعار أسهم هذه الشركة في الأسواق الكمالية وبالتالي تعظيم القيمة السوقية، وقد أثارت الكثير من الدراسات على أن العلاقة بين العوائد والأرباح علاقة طردية.

فلو فرضت أن إحدى الشركات لم تستطيع تحقيق أرباح لعدة سنوات متتالية أو حققت أرباح نقل في مستواه عن مستوى الأرباح التي تحققة الشركات الأخرى المماثلة التي تعمل في نفس الصناعة وفي ظل نفس الظروف والمخاطر أي أنها حققت ربح غير ملائم، فأن حملة الأسهم لمثل هذه الشركات يميلون إلى التخلص من هذه الأسهم عن طريق بيعها ليستثمرو أموالهم في مشاريع تدر عليهم ربحا ملائما، فعندما يعرض هؤلاء أسهمهم للبيع يزيد العرض على الطلب فتتخفص قيمة الأسهم في السوق، لذلك من المهم جدا إن تحقق الشركة ربحا ملائما لتحافظ على أسعار أسهمها وقيمتها السوقية²⁹.

ومن هذا برزت الحاجة إلى الاهتمام بقائمة الدخل لعدم قدرة قائمة المركز المالي على تلبية احتياجات المستثمرين بشكل يحقق لهم الأمان في اتخاذ القرارات الصحيحة، ونظرا لحاجة هؤلاء المستفيدين إلى معلومات عن الأرباح التي يحققها المشروع في الفترة الحالية والمستقبلية لذا كان الاهتمام بقائمة الدخل ملاذا معقولا بعد تعرض عدد كبير من الشركات ذات المركز المالي الضخم إلى الإفلاس، وتستخدم نسب الربحية في تقييم القوى الإدارية الأساسية لشركات والعوائد المحققة لماله.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس ربحية المؤسسة

إن الهدف الرئيسي لأي مؤسسة اقتصادية هو استخدام الموارد المتاحة لها بحيث تحقق الكفاية الإنتاجية مع المحافظة على جودة المنتج ونقص التكاليف إلى أدنى حد ممكن بالموازنة مع هذا تتطلع أيضا لتحقيق

²⁹ محمد محمود الخطيب: الأداء المالي وأثاره على عوائد أسهم الشركة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 60، 61، 62.

أعلى وأكبر الأرباح، ولكي تتمكن من تقييم وضعيتها المالية والاقتصادية تستند إلى الربحية التي تحققها كأحد جوانب التقييم باستعمال معايير ومؤشرات مختلفة من أهمها:³⁰

❖ **معيار القوى الإرادية:** يقصد بها قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من العمل الأساسي الذي تقوم به وتستند القوى الإرادية إلى نظرية صافي الربح الناتج عن العمليات التشغيلية العالية بمعنى أنها تقيس قدرتها على توليد الربح التشغيلي، وهي تعتمد على قدرة الأصول على توليد المبيعات أي إنتاجية الأصول.

القوى الإرادية = معدل دوران الأصول العامة * هامش الربح التشغيلي

معدل دوران الأصول العامة = صافي المبيعات / صافي الأصول العاملة.

هامش الربح التشغيلي = صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب / صافي المبيعات

القوة الإرادية = صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب / صافي الأصول العامة * 100

من المعادلة نلاحظ أن تقدير القوة الإرادية للمؤسسة يركز على المبيعات الصافية والربح التشغيلي قبل دفع الفوائد والضرائب من جهة وصافي الأصول العاملة التشغيلية من جهة أخرى.

معيار العائد على رأس مال المستثمر : يمكن تعريفه على أنه سعر الفائدة الذي يساوي بين القيمة المالية للنفقات النقدية التي يديرها المشروع وبين التكاليف التي يتطلبها المشروع المقترح وهو يقيس قدرة المشروع على تحقيق العائد لمعرفة الربح، ويلقي اهتماما من قبل القائمين على إدارة المشروع لمعرفة مدى نجاح وكفاءة الانجاز على ضوء المنافسة الحادة للمشاريع الأخرى وعند حساب معدل العائد يمكن أن يكون ذلك على أساس التدفقات النقدية قبل الضرائب وبعدها، وكذلك يمكن أن تضمن هذه التدفقات مخصصات الاندثار أو بدونها، والشائع أخذ التدفقات الجارية قبل خصم الضرائب. لكن استبعاد مخصصات الاندثار ويجري حساب العائد على الاستثمار وفق المعادلة التالية :

العائد على الاستثمار = صافي الربح / الاستثمارات

حيث أن: الاستثمارات أو رأس مال المستثمر = رأس المال الثابت + رأس مال المتداول.

ويعتبر المعدل المرتفع منه دليلا على القدرة الإرادية والتي عادة متبنى عليها قرارات التحويل. فمعدل العائد على رأس مال المستثمر هو معيار هام لقياس كفاءة أداء المؤسسة في استثمار مواردها لتحقيق أقصى قدر من صافي الأرباح بها.

³⁰ عبد الطيف مصطفى، عبد القادر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 35، 36.

1. معدل العائد على حقوق الملكية: يقيس هذا المعيار معدل العائد على الأموال المستثمرة من

الأموال ويتم حسابه بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على حقوق الملكية أي:

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \text{صافي الربح بعد الضريبة} / \text{حقوق الملكية}$$

يعتبر معدل العائد على حقوق الملكية المعيار الأكثر شمولاً لقياس فعالية الإدارة ذلك لأنه يقيس ربحية الأصول وربحية هيكل رأس المال فهو مقياس لربحية كل من قرارات الاستثمار وقرارات التمويل.

تحليل التعادل: ويعني البحث عن حجم المبيعات التي تتعادل فيه إيرادات هذا الحجم مع تكلفة الكلية دون أن يحقق لا ربح ولا خسارة (بنقطة التعادل) ويمكن تحديدها بالمعادلة التالية:

$$\text{المبيعات عند التعادل} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

العائد على الموجودات: ويسمى عائد مدى أو فترة الاحتفاظ ويعبر عنه بالتغيير في قيمة الاستثمار ويقيم المستثمرون عموماً العائد بشكل نسبة أي أن معدل العائد المتحقق هو معدل العائد الفعلي الناتج عن الاستثمار يمكن حساب العائد شهرياً وربع سنوي وفي المعتاد يحسب العائد المتحقق من استثمار الأموال في الأوراق المالية وذات الأسهم العادية³¹:

$$\text{العائد على الموجودات} = \text{الربح الصافي بعد الضريبة} / \text{مجموع الموجودات} * 100$$

³¹ م م مقلد حمزة بدوع، م محمد عبد الواحد جياس، تقييم الأداء المالي باستخدام بعض المؤشرات الربحية والسوق، مجلة كلية الرافدين العدد 39، 2016، ص 320.

المبحث الثالث: تأثير المعيار الدولي رقم (12) على ربحية المؤسسة الاقتصادية من خلال المحاسبة الضريبية

المطلب الأول: الضريبة على الدخل وفق المعيار الدولي رقم (12)

الفرع الأول: مفهوم الضريبة على الدخل

يقصد بالضريبة التي تفرض على الدخل الإجمالي للضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري على أنها تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة³².

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل وفق المعيار الدولي (12)

تدوم معالجة المحاسبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) حسب الخطوات التالية:

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:

ويتمثل في:

- الاعتراف الأولي بالضريبة
- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها ليست اندماج للأعمال. في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي الداخلي الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبة).

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الحالية:

يكون ذلك كالآتي:

- إذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن ضريبة الدخل الفترة الحالية و القدرات السابقة أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيجب الاعتراف بالفرق كالمطلوبات، أما في حالة كان المبلغ مدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية فيعترف بالزيادة كأصل (ضريبة مدفوعة مقدما)
- كما يعترف بالمبالغ المتعلقة بالخسارة الضريبة كأصل إذا كان بالإمكان استخدامها بأثر ربحي لاستعادة الضريبة دفعت بفترات سابقة (تدوير الخسارة إلى الأمام)

³²قجاني عبد الحميد، دور الحيادية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي المروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2016-2017، ص 55.

■ ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كأصل ضريبي في حالة تدويرها إلى الأمام، وعدم إمكانية تدويرها للخلف أن يكون لذا المنشأة شبه تأكد من الاستفادة من تلك الخسارة المدورة خلال الفترات المالية، وذلك عن طريق وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المؤسسة لأرباح في المستقبل في القدر الذي يكفي لامتناع هذه الخسارة.

■ يوفر الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة حول احتمالية أن الشركة ستحقق أرباحا خاضعة للضريبة في المستقبل، كما هناك علاقة وثيقة بين الأرباح المحاسبة وضرائب الأرباح، والاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة هو أيضا إشارة أنه سيكون هناك أرباح محاسبة مستقبلية غير مؤكدة.

قياس الأصول والالتزامات الضريبية:

يتم القياس كالآتي:

■ يجب الأصول (الالتزامات) الضريبية المتعلقة بالفترات المالية والفترات السابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الحصص الضريبية أو المتوقع دفعه لها، وبحيث تستخدم معدلات الضريبة و(قوانين الضريبة) السائدة بتاريخ الميزانية العمومية.

■ في حالة توقع تغيرات معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية أو الماضية فيجب في هذه الحالة قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الالتزام الضريبي المؤجل.

الاعتراف بالضريبة الحالية أو المؤجلة:

يكون الاعتراف كما يلي:

■ تستند الضرائب المؤجلة على الاعتراف بحسابات الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة أو للخصم يتضمن ذلك تسجيل الاختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة الضريبية لبند في الميزانية العمومية، عندما يتم استرداد أو دفع الأصول والخصوم المعنية على التوالي، فإن الفروق الملحوظة ستعمل على تعديل القاعدة الضريبية.

تتكون طريقة الضريبة المؤجلة من إرفاق المصروف أو ادخار في ضريبة الدخل بحدثها الخاضع

للمرسوم.

يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة والحالية لدخل أو مصروف وتضمينها في الربح أو الخسارة القدرة إلا إذا قد ظهرت من:

- عملية أو حدث قد تم الاعتراف بها.
- اندماج الأعمال الذي تم اعتباره اقتناء.
- وإذا تعلق الضريبة ببند اقتطعت أو حملت على حقوق الملكية فان الضريبة أيضا يجب توصيلها أو تحميلها على حقوق الملكية.
- أما إذا ظهرت الضريبة بسبب اندماج الأعمال كإقتناء فيجب الاعتراف بها كأصل أو التزام محدد في تاريخ الاقتناء إلى المعيار IFRS3 المتعلق باندماج الأعمال، حيث يقتضي الاعتراف بالأصول الضريبة المستحقة بعد اندماج الأعمال أن يتم بداية تخفيض الشهرة بها، حتى إذا وصلت الشهرة إلى الصفر ولا تزال هناك أصول ضريبة مستحقة يتم الاعتراف بها ربح أو خسارة القدرة³³.

المطلب الثاني: محاسبة الضريبة على الأرباح IBS وفق المعيار الدولي 12.

الضريبة على الأرباح هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي حققتها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، هذه الأخيرة تخضع إلى النظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار لرقم الأعمال المحقق³⁴.

وقد تم الإلمام بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على مستوى معايير المحاسبة الدولية، من خلال إصدار معيار محاسبي دولي يعتمد على مبدأ الضرائب المؤجلة في تقييم وعرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية للمؤسسة، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح في شهر جويلية 1979 من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASB) وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980، ولقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994م، إلا أنه نظرا لما ورد فيه من نقائص تم إعادة صياغة المرة الثانية في أكتوبر 1996م، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1998م، وفي عام 2000م، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على فقرات المعيار الدولي 12 المعدل وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من 1 جانفي 2001، علاوة على هذا تعرض هذا المعيار أيضا إلى تنفيذات بتاريخ 20 ديسمبر 2010، دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من 1 جانفي 2012م.

³³ مبروك صليحة، جحيش يسرى، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (12)، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجنت، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2021، ص 127.

³⁴ د. يوسف مامش، د. بلال لوعيل، محاسبة الضريبة على الأرباح وفق للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 34 (01)، 2017، ص 14، 25.

فيعد موضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح من بين مسائل المحاسبة الأكثر تعقيدا، حيث يركز على مبدأ الضريبة المؤجلة، وفق لمقاربة الاعتراف الشامل الذي يقضي بالاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات المؤقتة في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول والخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يقضي إلى بروز أصول الضريبة المؤجلة /أو الخصوم الضريبية المؤجلة يكون لها تأثيرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

أما فيما يتعلق بالفروقات الدائمة فانه لا يتمخض عنها ضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة نظرا لكون أثارها لا تنعكس خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

ويتركز عبئ الضريبة على الأرباح من عنصرين أساسين هما: الضريبة الجارية، والضريبة المؤجلة، حيث تتمثل الضريبة الجارية في الضريبة على الأرباح التي يجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة والحالية.

الفرع الأول: الضرائب المؤجلة.

1- تعريف الضرائب المؤجلة:

هي العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة، وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد والمصروف لغض النظر عن توقيت سداد أو استيراد تلك الضرائب وذلك طبقا لمبادئ المقابلة.

كما عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحويل (ضريبة مؤجلة الأصول) خلال سنوات مالية مستقبلية³⁵.

2- طرق معالجة الضرائب المؤجلة:

³⁵ جمال الدين بكيري، جيلا لي بهار، الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، جوان 2021، ص 350.

هناك طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما :طريقة الميزانية (طريقة الالتزام الضريبي)وطريقة قائمة الدخل (طريقة الضرائب المؤجلة) ويتطلب المعيار الدولي 12 استخدام طريقة الالتزام الضريبي والتي تبين منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والالتزامات ،تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي نشأت في الفترة الحالية وستنعكس في الفترات القادمة ،من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل ،شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة في حين منع المعيار استخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبة للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل .

أما طريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة) فيرى كيسو أن هذه الطريقة تستند في حساب مقدار ضريبة الدخل المؤجلة على معدلات الضريبة السارية عند نشوء الفروق المؤقتة التي أحدثها ولا يعدل رصيد الضرائب المؤجلة ليعكس التغيرات اللاحقة في معدلات الضرائب أو عند فرض ضرائب جديدة، تعني بالآثار الضريبة الناشئة عند الفروق المؤقتة في السنة الحالية فقط سواء كانت تلك الفروق نشأة لأول مرة أو في سنوات سابقة وظهرت أثارها الضريبية في السنة الحالية³⁶.

الفرع الثاني: الضرائب الحالية

○ الضريبة الحالية هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاستيراد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) الفترة.

يجب الاعتراف بالضريبة الحالية للقدرات الحالية والسابقة إلى الحد الذي يتم دفعه على أنها المسؤولية، إذا تجاوز المبلغ المدفوع بالفعل في ما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ المستحق عن تلك الفترات، يجب الاعتراف بالزيادة كأصل المنعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها لاستيراد الضريبة الحالية يجب الاعتراف بالفترة السابقة كأصل ، عندما يتم استخدام الخسارة الضريبية لتعاني الضريبة الحالية لفترة سابقة ، تعترف المنشأة بالميزة كأصل في الفترة التي تحدث فيها الخسارة الضريبية ولأنه من المحتمل أن تتدفق المنفعة إلى المنشأة ويمكن قياس الفائدة بشكل موثوق ، بحيث قياس الضريبة الحالية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده

³⁶حيدر كظام نصر الله حسين، محمد إبراهيم علي وآخرون، دور المعيار المحاسبة الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الأجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة، مجلة الدنانير، العدد 19، 2020م، ص533.

من السلطات الضريبية بالرجوع الى معدلات الضرائب والقوانين التي تم سنّها شكل جوهري بحلول نهاية الفترة المشغولة بالتقرير³⁷ .

Generally Accepted Accounting practice Under international financial .³⁷Barnes, Garry, A Reporting Standrads, page 2360.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تحدثنا عن إدارة الأرباح بالمؤسسة الاقتصادية حيث تطرقنا إلى مفهومها وأساليبها واستراتيجياتها كما تحدثنا عن ربحية المؤسسة التي هي فعالية أداء الإدارة في تسيير الأنشطة المختلفة حيث تهدف أي مؤسسة إلى تحقيق أعلى وأكبر الأرباح مع المحافظة على المنتج وخفض التكاليف، وسلطنا الضوء على ضريبة الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم (12) حيث يؤدي إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل ، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة التي عرفناها على أنها مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع أو قابلة لتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية .

الفصل الثالث

تمهيد:

إن الدراسة التي قمنا بها في الجنب النظري وإن كانت كافية لفهم أثر المحاسبة الضريبية على ربحية المؤسسة الاقتصادية في ظل المعيار الدولي رقم 12، إلا أنه يبقى هناك اختلاف مع ما تم دراسته نظريا ومع ما هو مطبق في الواقع العملي والمهني وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

حيث سحاول في هذا الفصل إسقاط ما جاء سابقا وذلك باختيار نموذج من المؤسسات الاقتصادية هي مؤسسة سوناريك وحدة فرجيوة، التي تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة، وللتفصيل أكثر قسمنا الدراسة التطبيقية إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناريك.
- المبحث الثاني: التعرف بوحدة سوناريكفرجيوة.
- المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب في مؤسسة سوناريكفرجيوة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة Sonaric.

المؤسسة هي تنظيم إجمالي له شخصية معنوية، وكيان قانوني، و هدف يتمثل في إنتاج السلع والخدمات من أجل تلبية حاجيات المجتمع من جهة، و تحقيق الربح من جهة أخرى، وحتى يتم ذلك يجب أن يكون تسيير جيد للمؤسسة، والذي يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في المصاريف الخاصة بذلك الاستعمال.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة سوناريكالأم:

نتطرق في هذا المبحث إلى تاريخ و تطور مؤسسة سوناريك و الهيكل التنظيمي لها وكذا عرض الوحدات التابعة لها والموزعة عبر التراب الوطني.

1- تاريخ إنشاء مؤسسة سوناريك Sonaric: إن المؤسسة الوطنية لتحقيق و تسيير الصناعات المترابطة LA

SOCIÉTÉ NATIONAL DE RÉALISATION ET DE GESTION DES INDUSTRIEL

CONNEXE هي مؤسسة اقتصادية عمومية برأس مال يقدر حاليا بـ: 1 000 760 763 دج وأصبحت

شركة ذات أسهم بموجب العقد التوثيقي المؤرخ في 1989/03/05، نشأت في إطار المخطط الوطني للتنمية

الاقتصادية و الاجتماعية وتنمية الوحدات الإنتاجية في قطاع الصناعة الثقيلة، وهذا بموجب مرسوم رقم

165/80 المؤرخ في 1980/05/30 قصد إعطاء حوافز للتنمية وهي الآن تحت وصاية وزارة الصناعة،

وقد تطور رأس مالها الاجتماعي في سنوات : 1992 ، 1994 ، 1994 كما يلي :

20.000.000 دج ، 150.000.000 دج ، 152.000.000 دج على الترتيب .

أهم منتجاتها هي:

➤ مدافئ بمختلف الأنواع.

➤ مطابخ منزلية.

➤ سخانات ماء.

➤ مكيفات الهواء.

إن الهدف الأساسي الذي يوجه الاستراتيجية الإجمالية للمؤسسة هو تحسين حصتها في السوق حتى تضمن

الزيادة فيه، وذلك من خلال تطوير نشاطات جديدة وتحفيز العمال لزيادة أدائهم.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم وأهم وحداتها الإنتاجية والتجارية:

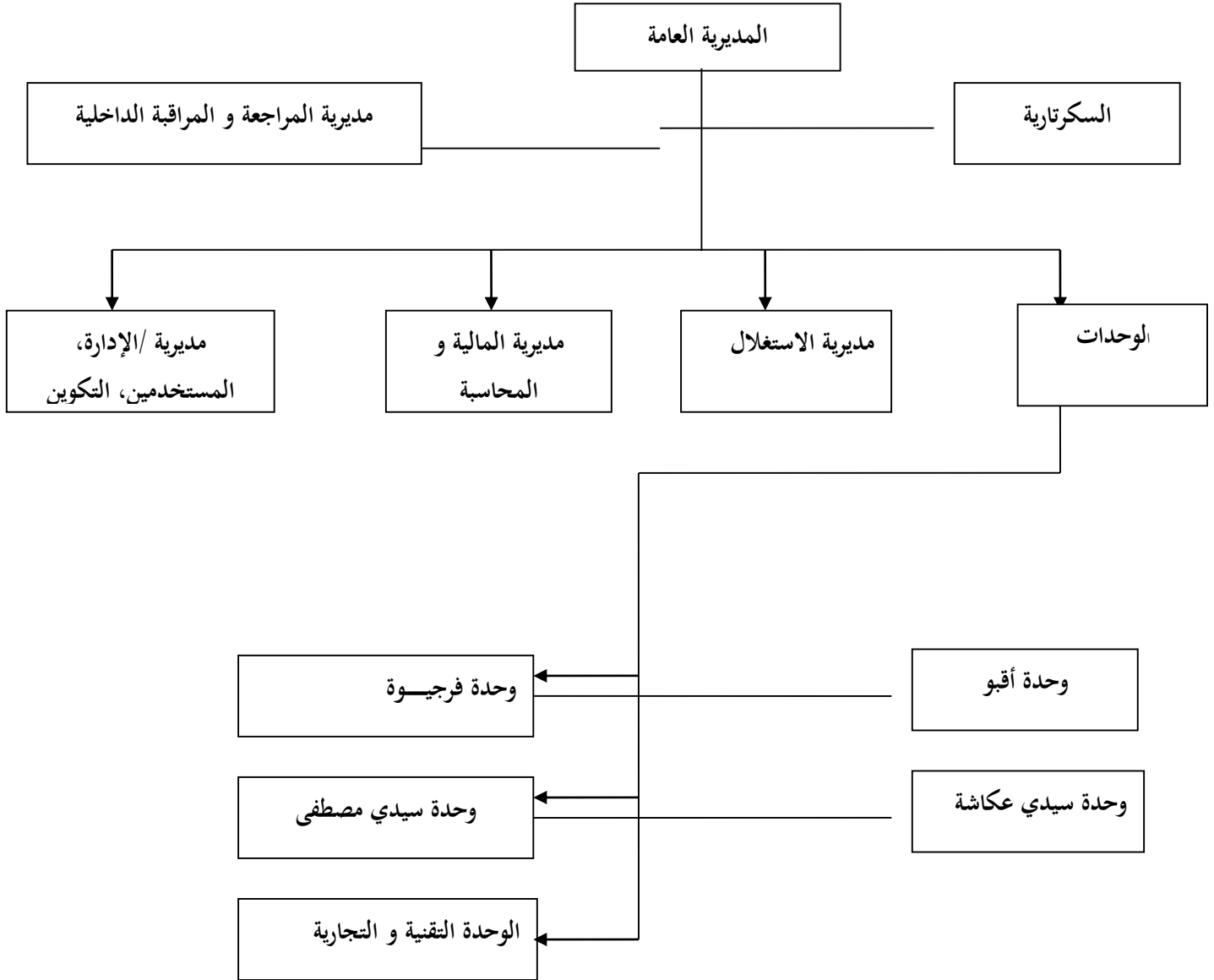
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم:

للهيكل التنظيمي الدور الكبير على مستوى المؤسسة وذلك لأنه يبين المعلومات لجهات الاختصاص الرسمية

والأفراد والمؤسسات الخارجية ويساعدهم في فهم أعمال المؤسسة ونشاطاتها، كما يساعد في عرض مختلف

وظائف المؤسسة والتنسيق بين مصالحها، ويفيد كذلك في تبسيط علاقات العمل بين مختلف الأطراف، والمخطط التالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة **Sonaric**:

الشكل رقم (01) الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم



المصدر: وثائق المؤسسة لسنة 2007

الفرع الثاني: أهم وحداتها الإنتاجية والتجارية: لمؤسسة SONARIC وحدات عبر التراب الوطني تقدر 05 وحدات وهي:

أ - وحدة إنتاج المدافئ الغازية و المازوتية ومكيفات الهواء:

- المكان : فرجيوة - ولاية ميله .
- سعر تكلفة المشروع : 79.000.000 دج

ب - وحدة إنتاج المطابخ المنزلية:

- المكان : سي مصطفى - ولاية بومرداس .
- سعر تكلفة المشروع : 42.800.000 دج .

ج - وحدة الوسط التقنية التجارية:

- المكان : جسر قسنطينة - ولاية الجزائر
- مجموع المبيعات : 10.500.000 دج

د - الوحدة التجارية / شرق :

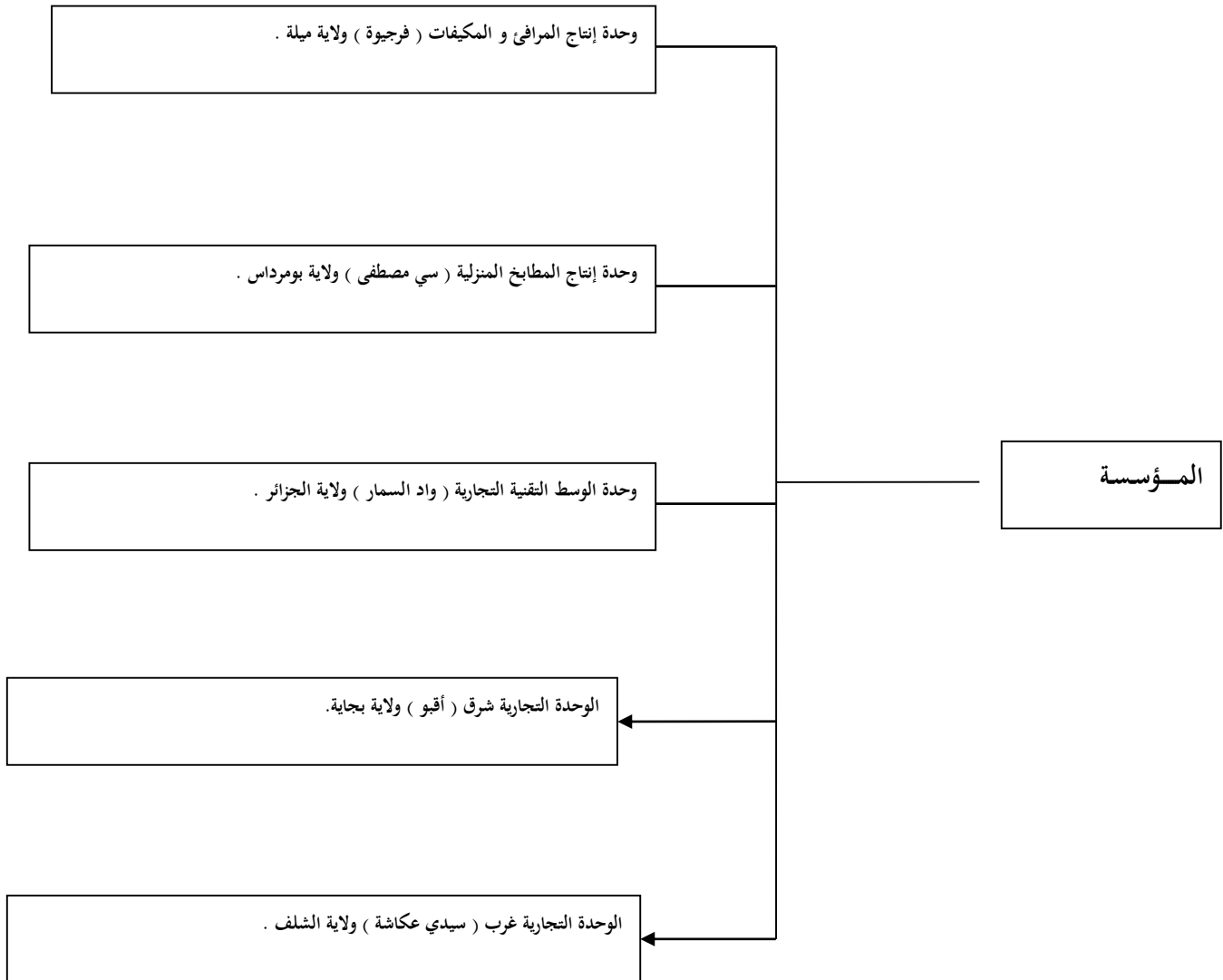
- المكان : أقبو - ولاية بجاية .
- مجموع المبيعات : 19.500.000 دج

هـ - الوحدة التجارية / غرب:

- المكان : سيدي عكاشة - ولاية الشلف
- مجموع المبيعات : 36.000.000 دج

و المخطط التالي يبين الوحدات المكونة للمؤسسة

الشكل (02) : الوحدات المكونة للمؤسسة الأم



المصدر : وثائق المؤسسة لسنة 2022.

المطلب الثالث: المهام الأساسية للمؤسسة الأم: تتمثل في :

- إعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة و المتوسطة في ميدان الصناعة الثقيلة .
- في إطار برنامج التنمية الوطنية تقدم المؤسسة الوطنية لتحقيق و تسيير الصناعات المترابطة
- بزيادتها خدمات عديدة، بداية من فكرة " المشروع " إلى نهاية " المنتج تام الصنع " أو النهائي .
- فكرة المشروع وأبعاده .
- دراسات جدولية اقتصادية .
- مراقبة التحقيق الهيكلي للمشروع و التنسيق الدائم .
- تحقيق أعمال مختلفة.
- التشاور والمساعدة في اختيار التجهيزات.
- إجراء مفاوضات مع الممولين.
- مراقبة عمليات النقل والتأمين و الرسوم الجمركية و تسليم تجهيزات إلى ورشات العمل.
- تركيب و تشغيل التجهيزات.
- تنمية المشروع إلى أعلى درجة.
- تأسيس الهياكل و استغلال المقاييس.

المبحث الثاني: التعريف بوحدة SONARIC فرجيوة:

إن وحدة صناعة المدافئ بفرجيوة كباقي المؤسسات الوطنية المتواجدة عبر التراب الوطني تساهم مباشرة في التنمية الوطنية وتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني في ميدان اختصاصها وذلك بدفع عجلة التقدم والنمو إلى الأمام بتلبيتها لمتطلبات المستهلك من مختلف منتجاتها ويعد هذا من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، وذلك لتوفير هذه المتطلبات على مستوى كامل التراب الوطني.

المطلب الأول: لمحة عن وحدة فرجيوة:

إن دراسة مشروع إنشاء وحدة تركيب المدافئ المنزلية بفرجيوة - ولاية ميلة - كانت تحت إشراف ولاية جيجل (كانت فرجيوة إحدى دوائرها) ، لكن بعد التقسيم الإداري لسنة 1984م أصبحت بموجبه دائرة فرجيوة تابعة إداريا لولاية ميلة ، وقد تأخر إنجاز هذا المشروع بسبب بعض المشاكل، و استأنفت الأشغال بالوحدة سنة 1982 وانتهت سنة 1992 أين انطلقت عملية الإنتاج الفعلية حيث كان عدد العمال 180 عاملا . و في الوقت الحالي أصبح عدد العمال 234 عاملا.

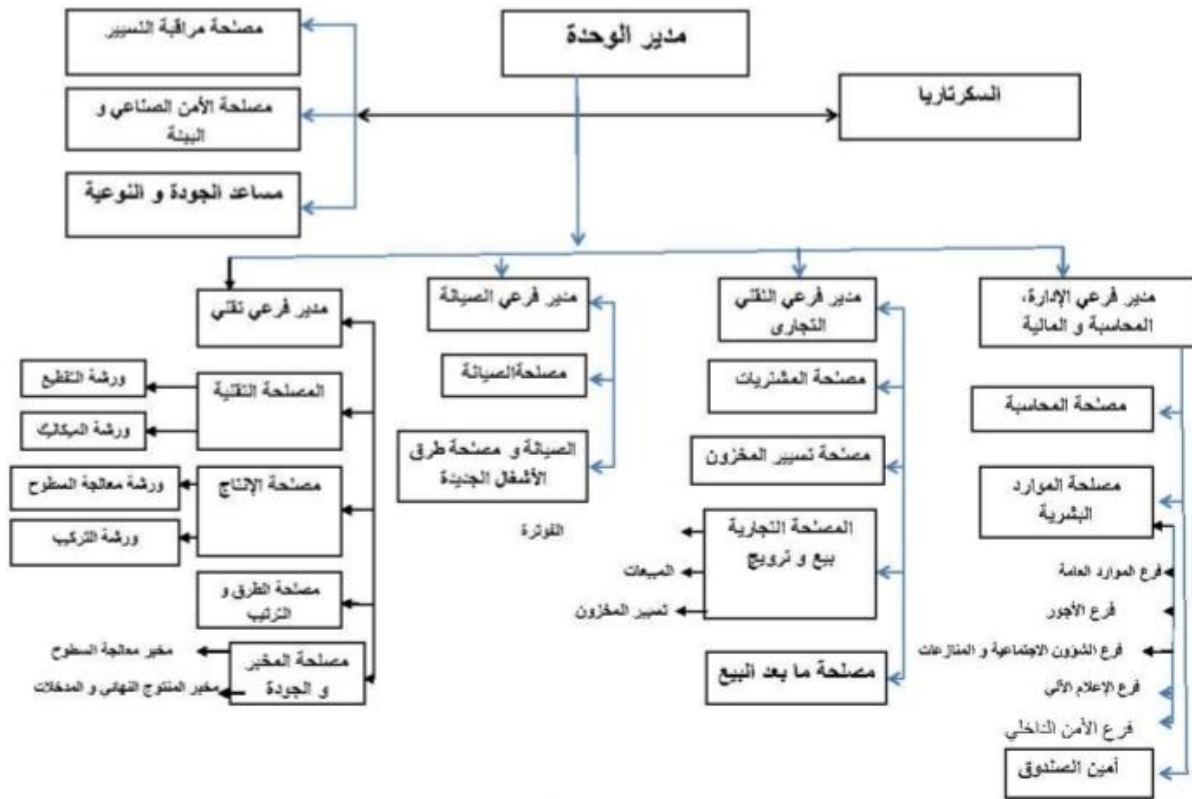
- **موقعها:** تقع وحدة SONARIC فرجيوة في المنطقة الصناعية لفرجيوة على مسافة 2 كلم من مركز المدينة، وما يقارب 42 كلم عن الطريق الوطني رقم (05) و بالتالي فإن الوحدة تحتل موقعا جغرافيا هاما بحيث تتوسط ثلاث ولايات كبرى جيجل من الشمال، قسنطينة من الشرق، و سطيف من الغرب .
- **مساحتها:** تتربع وحدة SONARIC فرجيوة على مساحة قدرها 11 هكتار، تتربع الو رشات المكونة لها في مجموعها على مساحة مغطاة تقدر ب 2100م² .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة SONARIC فرجيوة ومصالحها:

إن إختيار الهيكل التنظيمي للمؤسسة الدور الكبير في التوفيق بين مختلف نشاطاتها وتحقيق أهدافها المسطرة، لذلك حرصت وحدة فرجيوة على تنظيم أنشطتها و توزيع مهامها دون أن تهمل الجانب التنسيقي فيما بينها، وذلك ضمانا لتقديم أفضل الخدمات للزبائن بأرقى الوسائل وأقصر وقت، وذلك وفقا للهيكل التنظيمي التالي:

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لوحدة سوناريكفرجيوة

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لوحدة فرجيو سوناريك



مخطط الهيكل التنظيمي الجديد لوحدة فرجيو: 2021/2022

الفرع الثاني: مصالح SONARIC وحدة فرجيو:

تتشكل وحدة فرجيو من المديريات الفرعية و لمصالح التالية :

1- المديرية الفرعية الإدارة والمالية.

2- المديرية الفرعية للتقنية

3- المديرية الفرعية للتجارة

4- المديرية الفرعية الصيانة.

يتألف من مدير الوحدة والذي يعتبر الركيزة الأساسية لها لأنه المسؤول عن تسيير وتوجيه الإنتاج والتصنيع وله

نواب يشتركونه في جميع مهامه، كما ينوبون عنه أثناء غيابه. للمدير عدة مهام هي:

- المشاركة في اختيار الأهداف العامة للوحدة إذ يبحث بشكل دائم عن السبل التي تؤدي إلى

- تحسين وضعية الوحدة وجعلها قادرة على المنافسة.

- مراقبة ومتابعة التنفيذ.

- ترأس وعقد الاجتماعات.
 - المصادقة على الوثائق المهمة.
 - توفير الوسائل المعنوية والبشرية لتسيير نشاط الوحدة.
 - العمل على تسيير الإنتاج على أكمل وجه.
- للمدير سكرتيرة هي بمثابة اليد اليمنى له تتميز بعدة مواصفات هي: الدقة، السرية، وقوة الذاكرة تقوم بعدة مهام:

- استقبال البريد الوارد.
- تسليم البريد الصادر.
- استقبال المكالمات والفاكسات.
- كتابة النصوص والتقارير.
- تسجيل مواعيد المدير.
- حفظ الوثائق السريّة.
- استقبال وتوجيه الزوار إلى مكتب المدير.

1- المديرية الفرعية للإدارة و المالية: يشرف عليها مدير فرعيو تتكون هذه المديرية من أربع مصالح و هي:

أ- **مصلحة الموارد البشرية: service resources humaines** تسهر على تقديم مختلف الخدمات الاجتماعية للعمال و تسيير المورد البشري لما له من اهمية كبيرة في تحقيق الأهداف المسطرة وتتوفر على ثلاث مكاتب بالإضافة إلى الإشراف على فرع الحاضرة و الأمن الداخلي،

- المكتب الأول مخصص لرئيس المصلحة والذي يشرف على المهام التالية:

- التسيير الحسن لإدارة العمال.
- يدرس مع المدير ملفات العقوبة التي يقدمها مسؤول المصلحة.
- يراجع مختلف الوثائق التي تستخدمها المصلحة، ويصادق عليها إضافة إلى أعمال أخرى.
- المكتب الثاني خاص بمسؤول فرع الأجور و الشؤون الاجتماعية والذي يعتبر كوسيط اجتماعي بين العمال وصندوق الضمان الاجتماعي حيث يهتم بكل الإجراءات التي تخص تأمين العامل من مختلف الأخطار التي قد يتعرض لها، إضافة إلى ما يخص بالمنح العائلية و التعويضات. كما يقوم بعملية معالجة الأجور الشهرية لكل عمال الوحدة
- المكتب الثالث خاص بالمكلف بالدراسات المتعلقة بتسيير الموارد البشرية والمتمثلة في

- التسيير الحسن لإدارة العمال، والعطل المرضية والعطل السنوية.
- إعداد تقارير شهرية عن حركة العمال (العدد-تقسيمهم حسب الدوائر والمصالح، من حيث التصنيف،
- إعداد شهادات العمل
- إعداد عروض العمل بالتنسيق مع رئيس المصلحة و القيام بما يلي ذلك من وراجل التوظيف (تحرير عقود العمل، محضر التصيب، توجيه العمال الجدد،.....)
- إعداد التقرير الشهري للحضور والانصراف حيث تتوفر المؤسسة على نظام حديث يتمثل في جهاز كشف الحضور و الانصراف . و من خلاله يتم التعرف على الغيابات و حساب التأخر لكل عامل
- تحيين مختلف السجلات الرسمية كسجل المستخدمين و سجل العطل السنوية،.....
- ضمان وصول مختلف التعليمات إلى كافة العمال
- تحرير العقوبات
- أمر بمهة بالإضافة إلى أعمال أخرى

ب- **مصلحة المحاسبة service comptabilité**: المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ والأسس التي تستعمل لتحليل وضبط العمليات المادية وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتسجيل مختلف العمليات، ومراقبتها والتي تدور بين المصالح. لهذه المصلحة عدة وظائف هي:

- تمكن المؤسسة من معرفة دائنيها و مدينيها، وتحديد وضعها المالي .
- المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب .
- تعتبر قاعدة للتحليل المالي إضافة إلى أن المصلحة تسجل كل العمليات الخاصة بالوحدة المتمثلة في:
 - المشتريات ما بين الوحدات
 - المشتريات الداخلية والخارجية للوحدة .
- مراقبة المخزون ومختلف العمليات الحسابية.
- التعامل مع البنوك و الصندوق مثل BDL بفرجيوة و CPA بميلة .

ج- **المصلحة المالية SERVICE FINANCES**: هذه المصلحة تعمل تحت مكلف يشرف على الوضع المالي للوحدة، حيث انه يستلم أموال كل المبيعات التي تتم داخل الوحدة، كما انه على اتصال دائم مع مصلحة المحاسبة و التعامل مع البنوك و الصندوق مثل BDL بفرجيوة و CPA بميلة .

د- مصلحة الوسائل العامة: تقوم بمهام تسيير ومراقبة عمل فرعي الأمن الداخلي والحضيرة.

- **فرع الأمن الداخلي:** يسهر على حماية محيط العمل ونظافته والمحافظة على امن العمال ومراقبة مدى احترامهم لنظام العمل في الوحدة وكذا مراقبة وتوجيه كل من يدخل إلى الوحدة (الزوار أو الزبائن)
- **فرع الحضيرة:** و تتوفر على السيارات و الشاحنات التي تستعمل في نقل المنتج و عمال الوحدة في مهمات خارج المؤسسة ، بالاضافة إلى الرافعات الشوكية .

2-المديرية الفرعية للإنتاج: تشرف المديرية على التسيير الحسن لجميع ورشات الوحدة وتعمل باستمرار من أجل الاستغلال العقلاني و الحسن لوسائل الإنتاج و طاقات العمل قصد الوصول إلى أقصى حد ممكن من الإنتاجية، و تتكون هذه الدائرة من:

أ- مصلحة التوجيهات

ب-مصلحة الانتاج : و تتوفر على الورشات التالية

- **ورشة تصنيع الصفائح:** ويتم فيها إحضار الحديد في شكله الخام، أي لفائف و صفائح و تقطيعها حسب القياسات والأحجام المطلوبة.
- **ورشة التصنيع :** يتم في هذه الورشة بعد توجيه الأحجام المطلوبة والقياسات، حيث يتم إدخالها في القوالب الأساسية للشكل المطلوب، وكذلك نزع الزوائد وإحداث الثقوب بآلات خاصة .
- **ورشة الدهن و الطلاء:** وبها قسمين قسم للتنظيف والصقل والقسم الآخر للطلاء والدهن.
- **ورشة التركيب :** في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله النهائي بعد المراقبة التامة، وبالإضافة، يمكن القول أن 80% من العناصر التي تدخل في تركيب المدافئ المنزلية تصنع محليا، إضافة إلى القطع الأساسية التي تدخل في تركيب الآلات المطبخية والتي يتم تركيبها في وحدات مختلفة " سي مصطفى " ولاية بومرداس أما 20% فهي المادة الأولية ، يتم شراؤها من الخارج.

3-المديرية الفرعية للتجارة: تعمل هذه الدائرة تحت توجيه رئيس الدائرة، يتمحور عمل الدائرة حول كل ماله علاقة بالتموين والتخزين والبيع، وتتكون من المصالح التالية:

أ- مصلحة تسيير المخزون: تتكون من عدة مخازن :

- مخزن المواد الأولية .
- مخزن عتاد الحظيرة .

- مخزن التجهيزات أو المعدات.
- مخزن قطع الغيار .
- مخزن المواد الكيميائية .

تشرف هذه المصلحة على تسيير المخزون بالتعامل مع مصالح المؤسسة وذلك بتزويدهم بمختلف المواد المتنوعة وتحرير السندات.....الخ

ب- مصلحة المشتريات **service Achat**:

- تسيير الملفات الخاصة باستيراد السلع .
- إحضار ملفات الموردين الداخليين والخارجيين وتسجيل المعاملات.
- اتخاذ القرارات بشأن تمويل المخزن .
- تدرس برنامج الاحتياطات وتراقب السوق .
- الاتصال مع الموردين قصد دراسة الأسعار ، الكمية ، والنوعية .
- تحديد وتعيين المواد المراد شراؤها.

ت- المصلحة التجارية **service de commercial**: لهذه المصلحة أهمية كبيرة في تطوير الإنتاج و

تحسين جودته وازدهار المؤسسة.بالإضافة إلى تسويقه و تتوفر على ثلاث فروع:

- فرع المبيعات والفوترة.
- مخزن المنتج النهائي.
- فرع خدمات ما بعد البيع.
- فرع التحصيل.

4- المديرية الفرعية للصيانة: تركز في عملها على النقاط التالية:

- الصيانة الوقائية للعتاد.
- المعاينة بانتظام واستمرار .
- التبديل المنتظم لقطع الغيار.
- أشغال التصليح بالنسبة للعتاد الذي يحدث به خلل وبالإمكان تصليحه.

و تتوفر على ثلاث فروع:

أ- مصلحة التوجيهات

ب-ورشة الصيانة

ت-ورشة الصناعة

5-مراقبة النوعية:تابعة هذه المصلحة إلى المديرية الفرعية للتقنية وتقوم بالمهام التالية :

- المشاركة في التنمية الاقتصادية .
 - مراقبة المنتوجات التامة تقنيا .
 - مراقبة المنتوجات وتحليل النتائج، والإعلان عن أي عطب موجود وذلك باختيارات دقيقة.
- و تتوفر على مخبرين لمراقبة النوعية.

المطلب الثالث: أهمية وحدة فرجيو، أهدافها، وعوامل إنتاجها:

1- أهمية وحدة فرجيو:تتفرد وحدة فرجيو بصناعة المدافئ المنزلية و المكيفات الهوائية وسخانات الماء على مستوى ولاية ميلة، وتلعب دورا اجتماعيا يتجلى من خلال مساهمتها في امتصاص البطالة، وذلك بفتح مناصب شغل جديدة لإستعاب أكبر عدد ممكن شباب المنطقة الذي إضافة إلى هذا تسهر الوحدة باستمرار على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال يقينا منها بأن تحسين الجانب الاجتماعي من شأنه تحسين مرد ودية الإنتاج والفعالية الاقتصادية وفي هذا المجال قامت الوحدة بالعديد من الأنشطة نذكر منها:

- تنظيم رحلات ترفيهية لأبناء العمال.
- توزيع الأرباح على العمال بمناسبة ميلاد الوحدة
- تقديم مساعدات خيرية لفائدة الهلال الأحمر الجزائري وفئة المعوقين بالإضافة إلى المساعدات العادية للهيئات و المؤسسات الموجودة على التراب البلدي.
- إحياء المناسبات الوطنية بتنظيم المنافسات الرياضية بالوحدة.

2- أهداف الوحدة: تتجسد أهداف الوحدة في النقاط التالية:

- إعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة على المستويين الجهوي والوطني
- تطوير وتنمية الصناعات التحويلية والحديدية.
- تحسين المنتج وذلك لمواجهة المنافسة الخارجية.
- تغطية السوق الجهوية والوطنية وتزويدها بالمواد المصنعة .
- العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في بداية السنة وتسويق ما تم إنتاجه.
- ترقية الصناعة الكهرومنزلية في الجزائر من خلال استعمال تقنيات جديدة .
- المساهمة في تكوين عمال متخصصون وذوي كفاءات عالية .

- محاولة تحسين رقم الأعمال المحقق من خلال المبيعات .

3- عوامل إنتاج الوحدة: تتوفر وحدة Sonaric فرجيوة على عدة عوامل للإنتاج هي :

أ- العامل المادي: تتوفر الوحدة على آلات وتجهيزات عديدة ومتنوعة في جميع ورشاتها من التقطيع

إلى التنظيف و الدهن والتركيب ويرجع تاريخ أول استعمالها إلى سنة 1992م .

ب- عامل التمويل: إن التمويل بالمنتجات و المواد الأولية الهامة التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج

هو أحد المشاكل التي تعاني منها الشركات والمؤسسات الوطنية، فالمادة الأولية المستعملة لإنتاج

جميع أنواع المدافئ جزء منها من داخل الوطن والجزء الآخر مستورد من الخارج تقريبا من نفس

المكان مثلا المواد الكيماوية تستورد 100% من الخارج وبالضبط من إيطاليا

ث- العامل البشري : بلغ عدد العمال الكلي لوحدة Sonaric بفرجيوة سنة 2022(245) عامل .

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب في مؤسسة سوناريكفرجيوة:

تعتبر المحاسبة الضريبية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات، فهي تعمل على مساعدتها من أجل معالجة وحساب ودفع مستحققاتها الضريبية بالشكل الصحيح، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بالمعالجة المحاسبية لكل من ضرائب الدخل بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة والضرائب على الأرباح وتسجيلهم محاسبيا لكل من المؤسسة والإدارة الضريبية.

المطلب الأول: حساب ومعالجة ضريبة الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور بالمؤسسة:

الفرع الأول: حساب ضريبة الدخل الإجمالي صنف رواتب والأجور:

نأخذ راتب أحد عمال الشركة لسنة 2021 ونوضح كيف تم حساب IRG:

الجدول (2) كشف راتب أحد العمال لشركة سوناريك سنة 2021.

الرقم	الصياغة	المبالغ	المعدل %	المناات	الاقتطاعات
R030	الأجر القاعدي	22	0.00	27540.00	
R261	منحة الخبرة المهنية	27540.00	8.75	2409.75	
R301	منحة المردودية الفردية	27540.00	17.00	4681.80	
R311	منحة المردودية الجماعية	27540.00	29.62	8157.35	
R318	منحة الاخضاع	500.00		500.00	
R401	منحة المصاريف الوظيفية	27540.00	30.00	8262.00	
R510	قطاع الضمان الاجتماعي	51550.90	9.00		4639.58
R522	منحة الإطعام	21.00	550.00	11550.00	
R532	منحة النقل	1200.00		1200.00	
R532	قطاع الضريبة	59661.32	1.00		11398.00
R660	مصاريف المهمة			800.00	
			المجموع	65100.90	16037.58
			الأجر الصافي	49063.32	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- أولاً: يتم حساب الأجر الخاضع لاقتطاعات الضمان الاجتماعي والذي يتضمن العناصر التالية:

- الأجر القاعدي :Salaire de base 27 540.00

- منحة الخبرة المهنية I.E.P: 2 409.75

- منحة المردودية الفردية P.R.I: 4 681.80

- منحة المردودية الجماعية P.R.C: 8 157.35

- منحة الاخضاع ICR: 500.00

- منحة المصاريف الوظيفية: 8 262.00

لدينا:

الأجر الخاضع لاقتطاع الضمان الاجتماعي = الأجر القاعدي + المنح الخاضعة للضمان الاجتماعي
إذن:

$$DA\ 51550.9 = 27540.00 + 2409.75 + 4681.80 + 8157.35 + 500.00 + 8262.00$$

$$DA\ 4639.58 = \%9 \times 51550.9$$

لدينا: اقتطاع الضمان الاجتماعي

* ثانيًا: يتم جمع عناصر الدخل الخاضع لـ IRG بالإضافة إلى منحة النقل ومنحة الإطعام:

$$11550.00 + 27540.00 + 2409.75 + 4681.80 + 8157.35 + 500.00 + 8262.00$$

$$+ 1200.00 = 64300.9 \text{ دج.}$$

- نطرح قيمة اقتطاع الضمان الاجتماعي لأنها لا تخضع لـ IRG

$$64300.9 - 4639.58 = 59661.32 \text{ دج.}$$

ومنه: الأجر الخاضع لـ IRG:

$$59661.32 + 800.00 = 60461.32 \text{ دج}$$

* ثالثًا: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: تحسب بالعودة إلى جدول الضريبة:

- إذا كان الدخل الخام أقل من 30.000 فهو معفى من الضريبة وإذا كان أكثر فهو يخضع للضريبة،

ونتطرق إلى جدول الضريبة فيما يلي:

الجدول (03) جدول الضريبة 2022.

النسب	المبلغ الخاضع لـ IRG
% 23	من 20.000 إلى 40.000
% 27	من 40.000 إلى 80.000
% 30	من 80.000 إلى 160.000
% 33	من 160.000 إلى 320.000

من 320.000 فما فوق	35 %
--------------------	------

المصدر: قانون المالية 2022.

$$- \text{ومنه } 20000 - 40000 = 23\% \times 20000 = 4600$$

$$\text{من } 40000 - 60461.32 = 27\% \times 20461.32 = 5524.55$$

$$\text{ومنه: } 4600 + 5524.55 = 10124.55 \text{ دج}$$

$$- \text{بتطبيق التخفيض: } 4049.82 = 40\% \times 10124.55$$

نطرح:

$$4049.82 - 1500 = 2549.82 \text{ دج}$$

ومنه: قيمة الضريبة IRG هي: 2549.82.

الصافي للدفع = الأجر الخام - الضمان الاجتماعي - الضريبة على الدخل الإجمالي

$$\text{الصافي للدفع} = 550560.6 \text{ دج.}$$

المطلب الثاني: حساب ومعالجة الضرائب على أرباح الشركات بالمؤسسة:

نسعى من خلال هذا المطلب إلى تسليط الضوء على محاسبة الضريبة على الأرباح في ظل المعايير

المحاسبية الدولية، وعلى وجه الخصوص المعيار الدولي رقم 12 والتي من بين المسائل المحاسبية الأكثر

تعقيدا محاسبيا، وهذا من خلال بيان كيفية حساب الضريبة على أرباح الشركات وتسجيلها محاسبيا.

الفرع الأول: حساب الضريبة على الأرباح:

يتم تسديد IBS على ثلاث أقساط في شكل IBS:

* التسبيق الأول: من 20 فيفري 2022 إلى غاية 20 مارس 2022.

$$- \text{التسبيق الأول} = \text{النتيجة الجبائية (N-1)} \times \text{معدل الضريبة } 30\%$$

$$= 249462511 \times 19\% \times 30\%$$

$$= 14219363.13$$

* التسبيق الثاني: من 20 ماي 2022 إلى 20 جوان 2022

$$- \text{التسبيق الثاني} = 14219363.13$$

* التسبيق الثالث: 20 أكتوبر 2022 إلى 20 نوفمبر 2022.

$$- \text{التسبيق الثالث: } 14219363.13$$

* التسوية قبل 30 أبريل 2023 (رصيد التصفية)

النتيجة الجبائية 2022 X 19% = ضريبة الواجبة الدفع IBS

$$44760064.53 = 19\% \times 235579287$$

(IBS 2022) - مجموع التسبيقات : 44760064.53 - 42658089.39

$$= 210197514 \text{ دج}$$

- النتيجة موجبة إذن الضريبة واجبة الدفع.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح:

يجب القيام بعملية التسجيل المحاسبي عند نهاية كل سنة مالية

1- تسديد التسبيق الأول: من 20 فيفري 2023 إلى 20 مارس 2023.

4441		تسبيقات الضرائب على النتائج	1429363.13	
	512	البنك		1429363.13

2- تسبيق التسبيق الثاني: من 20 ماي 2022 إلى 20 جوان 2022.

444		تسبيقات الضرائب على النتائج	1429363.13	
	512	البنك		1429363.13

3- تسديد التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر 2022 إلى نوفمبر 2022.

444		تسبيقات الضرائب على النتائج	1429363.13	
	512	البنك		1429363.13

- تسوية التسبيقات:

695		ضرائب على أرباح المؤسسة	2101975.11	
	442	الضرائب على النتائج		44760064.53
	441	تسبيقات الضرائب على النتائج		42658089.39

حساب الضريبة على الأرباح لسنة 2021:

- يتم تسديد IBS 2021 على ثلاث أقساط كما يلي:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري 2021 إلى 20 مارس 2021

التسبيق الأول = النتيجة الجبائية (N-1) $\times 19\% \times 30\%$

$$= 179082389 \times 19\% \times 30\%$$

$$= 1027696.173$$

التسبيق الثاني: 20 ماي 2021 إلى 20 جوان 2021.

التسبيق الثاني = 1027696.173

التسبيق الثالث: 20 أكتوبر 2021 إلى 20 نوفمبر 2021

التسبيق الثالث = 1027696.173

- التسوية قبل 30 أبريل 2022 (رصيد التسوية)

- الضريبة الواجبة الدفع IBS = النتيجة الجبائية (2021) $\times 19\%$

$$= 249462511 \times 19\%$$

$$= 47397877.09$$

(IBS 2021) - مجموع التسبيقات

$$= 47397877.09 - 3083088.519$$

$$= 44314788.931$$

النتيجة موجبة إذن الضريبة واجبة الدفع.

حساب الضريبة على الأرباح لسنة 2020:

- يتم تسديد IBS 2020 على ثلاث أقساط كما يلي:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري 2020 إلى 20 مارس 2020

التسبيق الأول = النتيجة الجبائية (N-1) $\times 19\% \times 30\%$

$$= 186562684 \times 19\% \times 30\%$$

$$= 10634072.99$$

التسبيق الثاني: 20 ماي 2020 إلى 20 جوان 2020.

$$\text{التسبيق الثاني} = 10634072.99$$

التسبيق الثالث: 20 أكتوبر 2020 إلى 20 نوفمبر 2020

$$\text{التسبيق الثالث} = 10634072.99$$

- التسوية قبل 30 أبريل 2021 (رصيد التسوية)

- الضريبة الواجبة الدفع IBS = النتيجة الجبائية (2020) $\times 19\%$

$$= 179082389 \times 19\%$$

$$= 34025653.91$$

(IBS 2020) - مجموع التسبيقات

$$31902218.97 - 34025653.91$$

$$= 2123434.94$$

النتيجة موجبة إذن الضريبة واجبة الدفع.

حساب الضريبة على الأرباح لسنة 2019:

- يتم تسديد IBS 2018 على ثلاث أقساط كما يلي:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري 2019 إلى 20 مارس 2019

التسبيق الأول = النتيجة الجبائية $(N-1) \times 19\% \times 30\%$

$$= 159254249 \times 19\% \times 30\%$$

$$= 9077492.193$$

التسبيق الثاني: 20 ماي 2019 إلى 20 جوان 2019.

$$\text{التسبيق الثاني} = 9077492.193$$

التسبيق الثالث: 20 أكتوبر 2019 إلى 20 نوفمبر 2019

$$\text{التسبيق الثالث} = 9077492.193$$

- التسوية قبل 30 أبريل 2020 (رصيد التسوية)

- الضريبة الواجبة الدفع IBS = النتيجة الجبائية (2019) $\times 19\%$

$$= 186562684 \times 19\%$$

$$35446909.96 =$$

(IBS 2019) - مجموع التسبيقات

$$27232476.579 - 35446909.96$$

$$8214433.381 =$$

النتيجة موجبة إذن الضريبة واجبة الدفع.

حساب الضريبة على الأرباح لسنة 2018:

- يتم تسديد IBS 2018 على ثلاث أقساط كما يلي:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري 2018 إلى 20 مارس 2018

التسبيق الأول = النتيجة الجبائية (N-1) $\times 19\% \times 30\%$

$$145621770 \times 19\% \times 30\% =$$

$$8300440.89 =$$

التسبيق الثاني: 20 ماي 2018 إلى 20 جوان 2018.

$$8300440.89 = \text{التسبيق الثاني}$$

التسبيق الثالث: 20 أكتوبر 2018 إلى 20 نوفمبر 2018

$$8300440.89 = \text{التسبيق الثالث}$$

- التسوية قبل 30 أبريل 2019 (رصيد التسوية)

- الضريبة الواجبة الدفع IBS = النتيجة الجبائية (2018) $\times 19\%$

$$159254249 \times 19\% =$$

$$30258307.31 =$$

(IBS 2018) - مجموع التسبيقات

$$24901322.67 - 30258307.31$$

$$5356984.64 =$$

النتيجة موجبة إذن الضريبة واجبة الدفع.

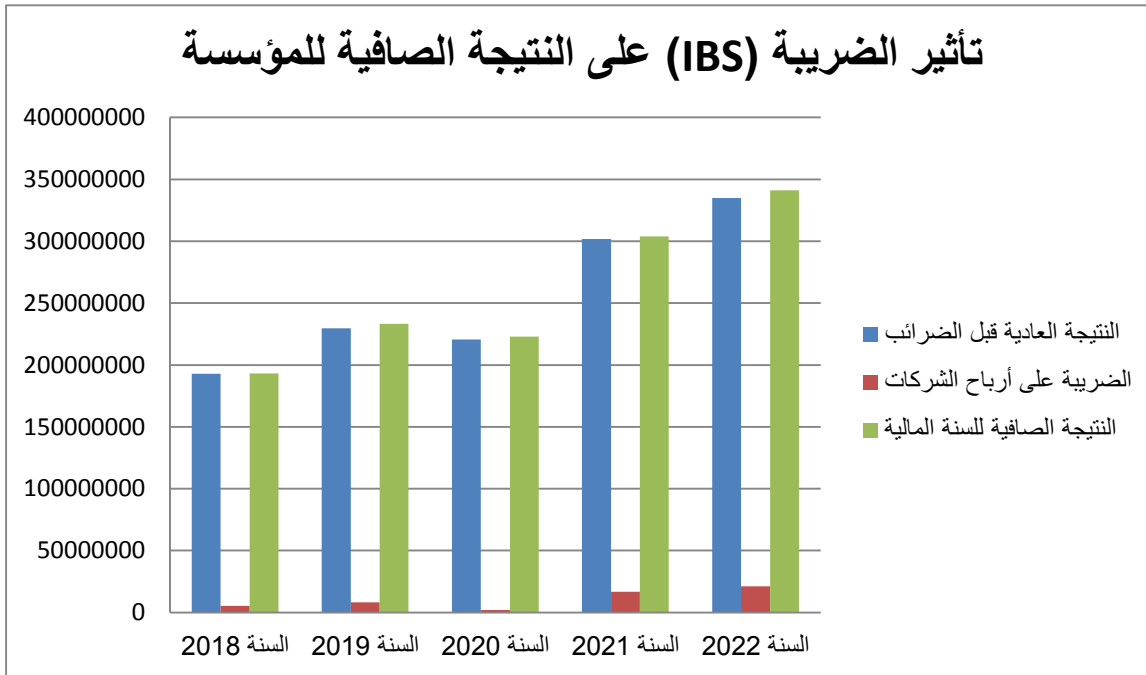
الجدول رقم (04) : التغيرات في الضريبة على أرباح الشركات

البيان	السنوات	2019	%	2020	%	2021	2022	%

11.01	334910105.16	301678922.98	3.96	220617323.92	19.02	22972331.01	193001360.44	النتيجة العادية قبل الضريبة
/	291333345.88	222594819.3	/	3528539.55	/	/	/	تغيرات ID
25.76	21097514	16774788.57	74.14	2123434.94	53.34	8214433.381	5356984.64	IBS
12.25	341025521.38	303804927.37	4.44	222854310.97	20.77	23321610.15	193101055.68	النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الشكل رقم (04): تأثير الضريبة IBS على النتيجة الصافية للمؤسسة:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

حساب التغيرات في الضريبة المؤجلة:

التغير في الضريبة المؤجلة = مجموع الضرائب المؤجلة أصول + الضرائب المؤجلة خصوم

التغير في الضريبة المؤجلة لسنة 2020 = 2166586.31 + 1361953.24

= 3528539.55

التغير في الضريبة المؤجلة لسنة 2021 = 22259481.93

التغير في الضريبة المؤجلة لسنة 2022 = 28550510.88 + 582835

$$= 2913345.88$$

- نلاحظ من خلال الشكل والجدول ما يلي:

* أن هناك تدببات في النتيجة العادية قبل الضرائب للمؤسسة حيث ازدادت بنسبة 19.02% في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 ثم تنخفض في سنة 2020 بنسبة 3.96% لتعود إلى ارتفاع في سنة 2021 و 2022 بنسبة 11.01% وهذا راجع لزيادة الأعباء المالية في سنة 2020.

* الضريبة على أرباح الشركات لها علاقة عكسية بكل من النتيجة العادية قبل الضرائب وتغيرات في الضرائب المؤجلة، بحيث كلما كانت الضرائب المؤجلة مرتفعة كلما انخفضت الضريبة على الأرباح، حيث نلاحظ أن الضريبة على الأرباح ارتفعت في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 بنسبة 53.34% ثم تنخفض في سنة 2020 بنسبة 53.34% لتعود للارتفاع في سنتي 2021 و 2022 بنسبة 25.76% وهذا راجع إلى ارتباط الضريبة على الأرباح بالنتيجة العادية للضرائب مع تغيرات الضرائب المؤجلة.

* النتيجة الصافية للسنة المالية ارتفعت في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 بنسبة 20.77%، ثم تنخفض في سنة 2020 بنسبة 4.44% وهذا راجع إلى وجود تثبيط في نشاط المؤسسة في هذه السنة، ثم تزداد في سنتي 2021 و 2022 بنسبة 12.25%، وهذا يدل على رجوع نسبي في نشاط المؤسسة. نستنتج من خلال دراستنا للضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة أن IBS تعتبر من أهم الضرائب التي تؤثر على النتيجة الصافية للمؤسسة، هذا ما جعل الإدارة الضريبية تعطي أهمية كبيرة لهذا العنصر.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة في مؤسسة سوناريك وحدة فرجية:

من أجل معرفة مختلف الضرائب في المؤسسة قيد الدراسة طلبنا من مصلحة المحاسبة دفتر الأستاذ للحسابات التالية: ح/ 1331، ح/ 1332، ح/ 134.

أولاً: دفتر الأستاذ لحساب 133 للضرائب المؤجلة أصول وخصوم:

وهو الحساب الذي يتم تجميع القيود اليومية المسجلة في دفتر اليومية الخاصة بحساب واحد وتسجيل الحركات المدينة والحركات الدائنة وعلى أساسها يتم معرفة رصيد الحساب عن طريق الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن.

1- دفتر الأستاذ لحساب 1331 ضريبة مؤجلة أصول:

الجدول (05): ضريبة مؤجلة أصول

اسم الحساب	مدين	دائن
- الرصيد المدين	22170124.81	
- مؤونة التقاعد لسنة 2022	5084769.50	
- حركة الحساب من 01/01/22 إلى 31/12/22	5084769.50	
- تراكم الحسابات	27254894.31	
الرصيد المدين في 31/12/22	26591724.91	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن رصيد أول مدة كان مدين بمبلغ 22170124.81 ظهرت حركة مدينة بمبلغ 5084769.50 وهي عبارة عن مؤونة التقاعد لسنة 2022 ليصبح الرصيد المدين في نهاية 2022 بمبلغ 26591724.91. إذن نستنتج من خلال دفتر الأستاذ أن مؤونة التقاعد تمثل حالة من حالات الضرائب المؤجلة.

2- دفتر الأستاذ لحساب 1332 ضريبة مؤجلة أصول:

الجدول (06): ضريبة مؤجلة أصول

اسم الحساب	مدين	دائن
- الرصيد الافتتاحي	142469.49	
-إلغاء للضرائب المؤجلة للعطل السنوية مدفوعة الأجر 2021		1290796.90
- إلغاء الضرائب المؤجلة للعطل السنوية مدفوعة الأجر 2021		133897.59
- ممارسة مؤونة العطل السنوية 2022	1586639.06	
- بقايا من الإجازة السابقة	372146.91	
- حركة الحساب من 01/01/22 إلى 31/12/22	1958785.97	1424694.49
- تراكم الحساب	3383480.46	1424694.49
الرصيد في 2022	1958785.97	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة:

- نلاحظ أن رصيد الافتتاحية كان 1424694.49، ومن ثم ظهور حركة دائنة تمثلت في إلغاء مؤونة العطل السنوية مدفوعة الأجر لـ 2021 بمبلغ 1290796.90 بينما ظهرت حركة مدنية تمثلت في ممارسة مؤونة العطل السنوية لـ 2022 بمبلغ 1586639.06، وأخيرا بقايا من الإجازة السابقة تمثلت في 372146.91 ليصبح الرصيد في الأخير مدين بـ 1958785.97.

3- دفتر الأستاذ للحساب 134 ضريبة مؤجلة الخصوم:

الجدول (07) : ضريبة مؤجلة خصوم

اسم الحساب	مدين	دائن
- الرصيد الدائن		1689642.14
- ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك العمارات	1159724.64	
- حركة الحساب من 01/01/22 إلى 31/12/22	1159724.64	
- تراكم الحسابات	1159724.64	1689642.14
الرصيد في 31/12/22		529917.50

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- نلاحظ أن رصيد أول مدة دائن بمبلغ 1689642.14 ظهرت حركة مدينة 1159724.64 وهو عبارة عن ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك العمارات ليصبح الرصيد في الأخير دائن بمبلغ 1689642.14.

2- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

أ- التسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول (مؤونة التقاعد):

1331		الضريبة المؤجلة أصول (مؤونة التقاعد)	5084769.50	
	512	البنك		5084769.50

ب- التسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة أصول (عطل سنوية)

1332		الضريبة المؤجلة أصول (عطل سنوية)	1586639.06	
	512	البنك		1586639.06

ج- التسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة خصوم (اهتلاك العمارات)

134		الضريبة المؤجلة أصول	1159724.64	
	512	البنك		1159724.64

جدول رقم (08): دفتر الأستاذ لحساب 1331 ضريبة مؤجلة أصول لسنة 2021

اسم الحساب	مدين	دائن
- الرصيد مدين	21266586.31	
- مؤونة التقاعد لسنة 2021	2566567.04	
- حركة الحساب من 2021/01/01 إلى 2021/12/31	2566567.04	1663028.54
- تراكم الحسابات	23833153.35	1663028.54
الرصيد مدين 2021/12/31	22170124.81	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن رصيد أول مدة كان مدين بمبلغ 21266586.31 ظهرت حركة مدينة بمبلغ 2566567.04

وهي مؤونة التقاعد لسنة 2021 ليصبح الرصيد آخر المدة 22170124.81

جدول رقم (09): دفتر الأستاذ لحساب 1332 ضريبة مؤجلة أصول لسنة 2021

اسم الحساب	مدين	دائن
- الرصيد الافتتاحي	1361953.24	
		1361953.24

		- إلغاء الضرائب المؤجلة للعطل السنوية مدفوعة الأجر لسنة 2020
1361953.24	1424694.49	- ممارسة مؤونة العطل السنوية لسنة 2021
1361953.24	2786647.73	- حركة الحساب من 2021/01/01 إلى 2022/12/31
		- تراكم 2021/12/31
	1424694.49	الرصيد 2021/12/31

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن الرصيد الافتتاحي كان 1361953.24 وظهرت حركة دائنة تتمثل في إلغاء مؤونة العطل السنوية مدفوعة الأجر بمبلغ 1361953.24، مع ذلك ظهرت أيضا حركة مدينة تمثلت في ممارسة مؤونة العطل السنوية لـ 2021 بمبلغ 1424694.49.

ليصبح الرصيد في الأخير بـ 1424694.49

جدول رقم (10): دفتر الأستاذ لحساب 1331 ضريبة مؤجلة أصول سنة 2020

اسم الحساب	مدين	دائن
- الرصيد مدين	1912690.69	
- مؤونة التقاعد لسنة 2020	3657389.02	
- حركة الحساب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31	3657389.02	1516993.40
- تراكم الحسابات	22783579.71	1516993.40
الرصيد مدين 2020	2166586.31	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان رصيد أول المدة كان مدين بمبلغ 19126190.69، ظهرت حركة مدينة وهي مؤونة التقاعد لسنة 2020 التي تقدر بـ 3657389.02 ليصبح الرصيد مدين في سنة 2020 بمبلغ 2166586.31.

نستنتج من خلال دفتر الأستاذ أن المؤونة لسنة 2020 تمثل حالة من حالات الضرائب المؤجلة.

جدول رقم (11): الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2021

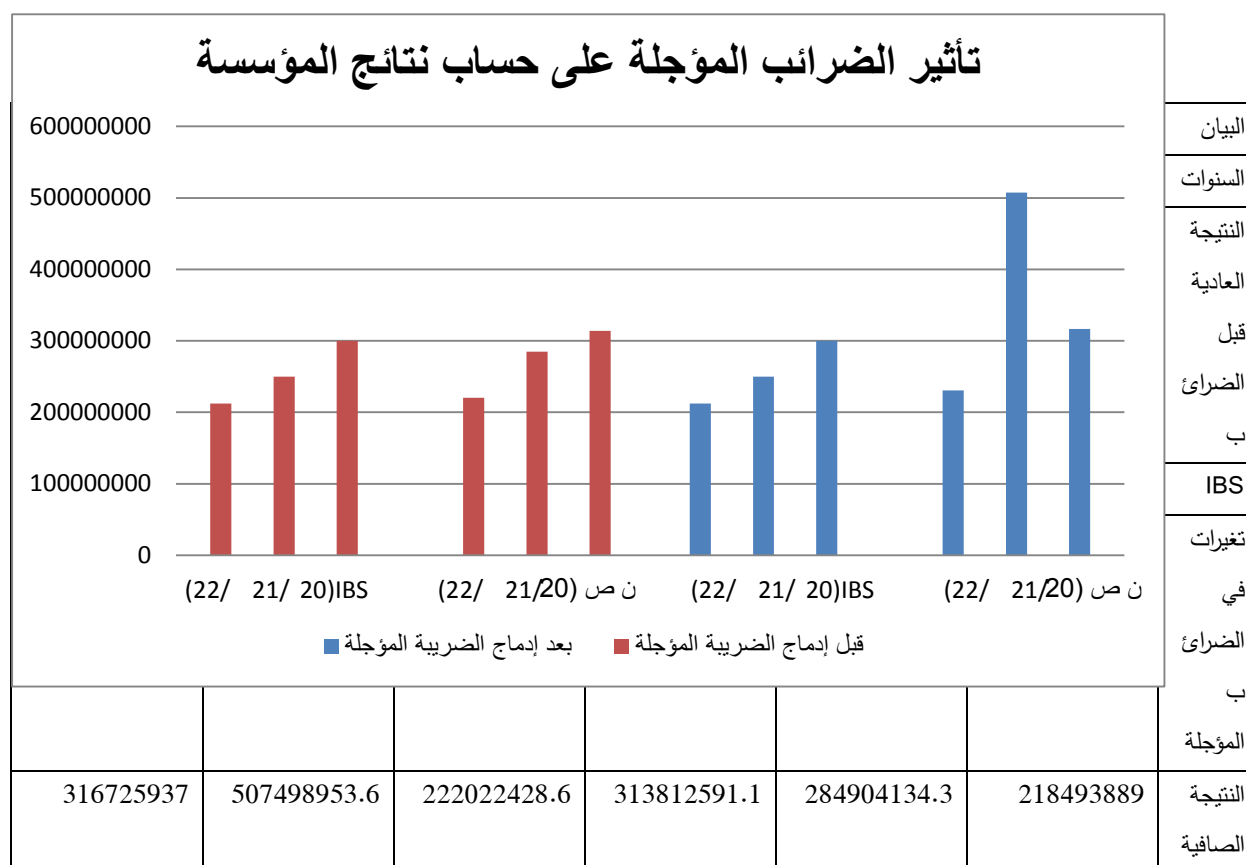
اسم الحساب	مدين	دائن
الرصيد الافتتاحي	1265361.81	

1265361.81		- الضرائب المؤجلة للعطل السنوية مدفوعة الأجر لسنة 2019
	1361953.24	- الضرائب المؤجلة للعطل السنوية مدفوعة الأجر لسنة 2020
1265361.81	1361953.24	- حركة الحساب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31
1265361.81	2627315.05	- تراكم الحساب 2020/12/31
	1361953.24	الرصيد المدين 2020/12/31

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن الرصيد الافتتاحي كان 1265361.81 وظهرت حركة مدينة وهي عبارة عن الضرائب المؤجلة للعطل السنوية مدفوعة الأجر بمبلغ 1361953.24 ليصبح الرصيد في الأخير 1361953.24.

الجدول رقم (12): حساب النتائج المختصرة قبل وبعد إدراج الضرائب المؤجلة
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.
شكل رقم (05) تأثير الضرائب المؤجلة على نتائج المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- من خلال الشكل والجدول نلاحظ:

أن النتيجة الصافية للسنة المالية بعد إدراج الضريبة المؤجلة تؤدي بنا إلى زيادتها 219837489.6 دج، 222594819.3، 2913345.9 دج، في سنوات 2020، 2021 و 2022 بالترتيب.

- كما نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات لم تتأثر بالضرائب المؤجلة سواء كان ذلك بتطبيق الضرائب المؤجلة من عدمها.

ومنها نستنتج أن:

- النتيجة المحاسبية للسنة المالية تتأثر عند إدراج الضرائب المؤجلة للمؤسسة وتأثيرها على الوعاء الضريبي للمؤسسة (النتيجة الجبائية).

خلاصة:

بعد إجراء الدراسة التطبيقية لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية، وبالاعتماد على مختلف الوثائق المحاسبية كالميزانية وجدول حساب النتائج، أيضا استعنا بالنتيجة الجبائية وكشف راتب أحد عمال المؤسسة لتلك السنوات وبعد إجراء عدة مقابلات مع محاسب المؤسسة تمكنا من معرفة كيف يتم معالجة ضرائب الدخل والأرباح وكذا الضرائب المؤجلة حيث المؤسسة تقتصر على تطبيق ثلاث حالات من الضرائب المؤجلة.

الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها وختاما للبحث اتضح لنا أن محاسبة الضريبة تؤثر مباشرة على المؤسسات الاقتصادية وبالأخص الضرائب المؤجلة لعدم استخدام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعمل على تشويه صورة المعلومات الاقتصادية والرؤية الحقيقية والعادلة التي من المفترض أن تعطىها القوائم المالية.

انطلاقا من الإشكالية المطروحة في مقدمة المذكرة ومن خلال تتبع خطوات الإجابة على الفرضيات والإشكاليات السابقة بالفصول الثلاثة، سعينا نحو إيجاد الحلول والإجابات الشافية بدأ باستعراض المفاهيم الأساسية حول الضرائب وتقديم المعيار المحاسبي الدولي وإلى إبراز محاسبة الضريبة والوعاء الضريبي، بعد ذلك ركزنا على معالجة المحاسبية للضرائب والضرائب المؤجلة في مؤسسة سوناريك-وحدة فرجية- لسنة 2021، 2022، وفي الأخير تم التطرق إلى تحليل المعلومات وتطبيق عليها قانون المالية لسنة 2022 التي تعتبر حسب رأينا محاكاة منطقية للوصول إلى النتيجة الواقعية.

- نتائج الدراسة:

- 1- هناك إمكانية لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
- 2- يؤثر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على القوائم المالية بشكل كبير حيث يعطي صورة سابقة للمعلومات المحاسبية التي تكون قابلة للفهم والمقارنة.
- 3- إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق الضرائب المؤجلة يعتبر أحد أهم عوامل التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيقها.
- 4- إدارة المؤسسة تمارس إدارة الأرباح عند إعدادها للقوائم المالية خاصة قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج.

- التوصيات:

- * ضرورة تبني تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS12 ضرائب الدخل يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية المستخدمة كمصدر من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة.
- * تعزيز الإفصاح والشفافية عن طريق إلزام المؤسسات بضرورة إصدار نشرات تفصيلية تتضمن معلومات حول الطرق والأساليب المحاسبية المتبعة، وكذا قرارات مجلس الإدارة والمعلومات حول الأرباح الفصلية والاستثمارات والقطاعات التشغيلية، مما يساعد المستخدمين على التعرف على المؤسسة بسرعة وبتكلفة معقولة.

* يجب الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية ونشر ثقافة المحاسبة في الأوساط الجامعية وبيننا الطالبين.
 * هناك نقص كبير في فهم وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12) لدى المحاسبين المعتمدين أو المحاسبين لدى المؤسسات المختلفة وعليه نوصي بعمل دورات تكوينية في هذا المجال.

– مناقشة نتائج الفرضيات:

مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية:

– إثبات صحة الفرضية من خلال النتائج المتوصل إليها أن هناك تأثير للمعيار الدولي (12) على ربحية المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والضرائب المؤجلة.

مناقشة نتائج الفرضيات الفرعية:

مناقشة نتائج الفرضية الأولى: من خلال النتائج المتوصل إليها قمنا بدراسة نتائج الضريبة على أرباح الشركات في المؤسسة لخمس سنوات من 2018 إلى 2022، حيث يوجد تذبذب في النتائج المتوصل إليها، النتيجة العادية قبل الضرائب شاهدة ارتفاع في ازدادت بنسبة 19.02% في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 ثم تتخفف في سنة 2020 بنسبة 3.96% لتعود إلى ارتفاع في سنة 2021 و 2022 بنسبة 11.01% وهذا راجع لزيادة الأعباء المالية في سنة 2020، أما الضريبة على أرباح الشركات لها علاقة عكسية بكل من النتيجة العادية قبل الضرائب وتغيرات في الضرائب المؤجلة، بحيث كلما كانت الضرائب المؤجلة مرتفعة كلما انخفضت الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية للسنة المالية ارتفعت في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 بنسبة 20.77%، ثم تتخفف في سنة 2020 بنسبة 4.44% وهذا راجع إلى وجود تثبيط في نشاط المؤسسة في هذه السنة، ثم تزداد في سنتي 2021 و 2022 بنسبة 12.25%، وهذا يدل على رجوع نسبي في نشاط المؤسسة، وبهذا نثبت الفرضية الفرعية الأولى.

مناقشة الفرضية الفرعية الثانية: من خلال نتائج الدراسة المتوصل إليها التأثير للضرائب على الدخل صنف رواتب وأجور يعتمد على القوانين الضريبية التي تطبقها المؤسسة، حيث عندما يتم تطبيق نسبة ضريبة على الدخل الصافي، قد تؤثر زيادة الرواتب والأجور على ربحية المؤسسة فعندما تزداد التكاليف الرواتب والأجور قد يقل الربح الصافي المتاح للمؤسسة، مما يؤدي إلى زيادة الضرائب المستحقة وهذا يعتمد أيضا على نسبة الضريبة على الدخل وهذا يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.

مناقشة الفرضية الفرعية الثالثة: من خلال نتائج الدراسة المتوصل إليها وقيامنا بدراسة ميدانية لثلاث سنوات 2020، 2021، 2022 حيث وجدنا أن الضرائب المؤجلة تتأثر بالمؤنات المتمثلة في مؤونة التقاعد ومؤونة

العطل السنوية حيث كلما زاد عدد العمال المتقاعدين تنخفض مؤونة التقاعد وبذلك تؤثر على نتائج الضريبة المؤجلة، ونفس الشيء بالنسبة لمؤونة العطل السنوية.

وتأثر الضرائب المؤجلة على ربحية المؤسسة بالاعتماد على طبيعة هذه الضرائب وتوقيت دفعها، إذا كانت المؤسسة تستفيد من تسهيلات ضريبية فإن الضرائب المؤجلة يمكن أن تقلل من مبلغ الضرائب التي يجب أن تدفعها المؤسسة في الحاضر مما يزيد من صافي الدخل وبالتالي يؤثر إيجابيا على ربحية المؤسسة وبهذا نثبت الفرضية الفرعية الثالثة.

مناقشة الفرضية الرابعة: من خلال نتائج الدراسة المتوصل إليها في مؤسسة سوناريك فرع فرجيوة لاحظنا أن المؤسسة تتعامل بمتطلبات المعيار الدولي رقم 12 ضمينا، وذلك عن طريق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل والضرائب المؤجلة والضريبة على أرباح الشركات على ربحية المؤسسة ومنه نثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة.

قائمة المصادر والمراجع

1- الكتب:

- (1) عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبيتها، دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- (2) حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهوان للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
- (3) محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- (4) محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- (5) محمد سلمان سلامة، الإدارة المالية العامة، دار المعترف للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
- (6) عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- (7) حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- (8) محمود أحمد فياض، عيسى يوسف قدامة، إدارة الإنتاج والعمليات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- (9) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وآثاره على عوائد أسهم الشركة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

2- الرسائل والأطروحات:

- (1) بكيري جمال الدين، محاسبة الضرائب المؤجلة وآثارها على المؤسسات الاقتصادية وفق المعيار الدولي (12)، رسالة دكتوراه، قسم المالية والمحاسبة، الجزائر، 2023/2022.
- (2) عادل بغيظ، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة والجباية، الجلفة، 2022/2021.
- (3) مليكة بن علي، تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة والجباية، الوادي، 2022/2021.
- (4) قجاني عبد الحميد، دور الحيادية البتروولية في تحقيق التوازن الاقتصادي ، رسالة دكتوراه، أم البواقي، 2017-2016.

المجلات:

- (1) مبرزك صليحة، بحيش يسرى، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي 12، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجمنت، العدد 02، 2021.

- (2) شيماء أحمد سليمان، عامر محمد سلمان الجناحي، مدى استجابة البيئة العراقية لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحديد ضريبة الدخل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 61، 2022.
- (3) زاوي صورية، أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، بسكرة، 2017.
- (4) اسماعيل قزال، صونيا زحاف، قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، الجزائر، 2019.
- (5) عبد اللطيف مصياتي، عبد القادر مراد، أثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013.
- (6) خليفة الحاج، أثر نمو والحجم على الربحية مؤسسات اقتصادية دراسة قياسية على الشركات المديرية في بورصة قطر، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 09، 2019.
- (7) م م مقلد حمزة بدروع، م م محمد عبد الواحد جباس، تقييم الأداء المالي باستخدام بعض المؤشرات الربحية والسوق، مجلة كلية الرافدين، العدد 39، 2016.
- (8) مبروك صليحة، جحيش يسرى، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (12)، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 02، العدد 02، 2021.
- (9) د- يوسف مامش، د. بلال لوعيل، محاسبة الضريبة على الأرباح وفق معايير المحاسبة الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 34، 2017.
- (10) جمال الدين بكيري، جيلالي بهار، الضرائب المؤجلة وآثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 01، 2021.
- (11) حيدر كظام نصر الله حسين، محمد إبراهيم علي وآخرون، دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الأجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة، مجلة الدنانير، العدد 19، 2020.

المراجع باللغة الفرنسية:

- 1) Generally accepted accounting practice under international financial, 2019, Barnes, carry a reporting stundads, page 2360.

قائمة الملاحق