



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي - الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب بجامعة ولاية الوادي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في المسار (العلوم التجارية)
فرع: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

إعداد الطلبة:

نبيل قطاف

عفاف العلوي

رقم التسجيل:	2015/
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2014-2015

قسم العلوم التجارية

الإهداء

إلى خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا محمد وكفى

إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين وإلى من سقت منبت حياتي وترعرعت في كنفها وإلى من جعلت الجنة

تحت أقدامها أمي الحنون

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيته وتعليمي، وجعلني أكبر في

أزكى واطهر فضيلة أبي العزيز

إلى بسمة فؤادي وعماد حياتي أخواتي أنفال، ثناء، جمانة، تسنيم وإلى من بدونه لا تحلى الحياة أخي

عبد المؤمن

إلى جدي حفظه الله وأطال في عمره

إلى نصفي الآخر خطيبي عبد المطلب

إلى روح أحبابي الطاهرة جدي وزوجته، عمي وزوجته، جدتي رحمهم الله وأسكنهم فسيح جنانه

إلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم شقيقاتي كميلية وكريمة

إلى كل رفيقات شتمة 1

إلى كل أهلي وأقاربي وأحبابي

إلى كل من ذكره قلبي ونسيه قلبي

شكر وعرّفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

فله الحمد والمنة سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً على نعمة التوفيق وسداد الخطى في الطريق، فله المحامد كلها عدد

الخلق وحصى

أنتقدم بجزيل الشكر والامتنان وفائق التقدير والاحترام إلى أستاذي المؤطر **قطاف نبيل** على كل توجيهاته

ونصائحه القيمة طيلة فترة الإشراف

كما أشكر كل عمال وموظفي مؤسسة خزف الجنوب بجامعة على استقبالهم الحفي لي، ومساعدتهم ووقوفهم إلى

جانبي وتزويدي بكل المعلومات المطلوبة

والى من ساعدني من قريب أو من بعيد حتى ولو بكلمة طيبة

الملخص

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا أهمية الضرائب والرسوم في الدولة، وبما أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طرأت عليه عدة تعديلات وتعديلات حسب الحاجة والمعايير والمتطلبات الجبائية، فإن الجدير بالذكر أن التوحيد والمعايير المحاسبية المبرمج تطبيقها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار بهدف الوصول إلى برنامج يسهل عليها الاتصال بين الحاجات المحاسبية والجبائية، ودراسة كل المشاكل التي لها اثر على الموارد الجبائية للدولة حيث لا يجب إعطاء الأولوية لجانب على حساب الأخر بغرض الانتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج ضريبية.

والجزائر بعد إتباعها فكرة المعايير الدولية أدى بها إلى عدة تغييرات فيما يخص النظام الجبائي، كما لاحظنا الجهود المبذولة لمحاولة تكييف مخططها الذي يعكس التوجه نحو توفير معلومة مالية مفهومة وطنيا. كما تبين أن المحاسبة الضريبية وفق النظام المحاسبي الجديد تختلف عن النظام القديم من عدة جوانب. **الكلمات المفتاحية:** ضريبية، رسم، النظام المحاسبي المالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة.

Résumé

Grâce à notre étude. Montrez- nous l'importance des impôt et les taxe dans l'état, y compris celle de la toi et les taxes ont eu lieu approchante il quelques changements et modification au besoin, et les normes et les exigences de l'impôt si utile de mentionner que l'application de la consolidation et les normes comptables programmée devrait prendre en compte les afin d'accéder au programme facilite la communication entre le comptable et fiscal besoins est d'étudier tous les problèmes qui ont un impact dans les ressources fiscales de l'état ou la priorité devrait être donnée à la partie au détriment de l'autre. A cause de les résultats finis pour les résultats de la comptabilité fiscale.

Et l'Algérie après que l'idée de suivre les normes internationales dirige par plusieurs changements en termes de système fiscale. Comme pour êtreindre l'effort d'essayer d'adapter son plan, qui reflète la tendance à tendance à la fourniture d'intonations financières compréhensibles et nationalement et internationalement.

Comme s'avère que le calculateur de l'impôt selon le nouveau système comptable est différent de l'ancien système de plusieurs aspects.

Les mots clé: impôt, taxe, système comptable financière, L'impôt sur les bénéfices des sociétés, L'impôt sur le revenu global, La taxe sur l'activité professionnelle, le taxe sur la valeur ajoute.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	شكر وعرقان
V	ملخص
VI	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الاختصارات
X	قائمة الملاحق
أ - ث	مقدمة
1	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للضرائب والرسوم
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأسس النظرية للضرائب والرسوم
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الضرائب والرسوم
4	المطلب الثاني: ماهية الضرائب والرسوم
7	المطلب الثالث: قواعد وأنواع الضرائب والرسوم
11	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب والرسوم

فهرس المحتويات

11	المطلب الأول: ماهية الوعاء الضريبي
12	المطلب الثاني: تحديد سعر الضريبة
13	المطلب الثالث: طرق تحصيل الضريبة
14	المبحث الثالث: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والضرائب المؤجلة
14	المطلب الأول: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
14	المطلب الثاني: المصطلحات الأساسية للمعيار رقم 12
16	المطلب الثالث: ماهية الضرائب المؤجلة
17	خلاصة
18	الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي
19	تمهيد
20	المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
20	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
23	المطلب الثاني: محتوى النظام المحاسبي المالي
25	المطلب الثالث: الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي
26	المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري
26	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
29	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS
33	المطلب الثالث: الرسم على النشاط المهني TAP
35	المطلب الرابع: الرسم على القيمة المضافة TVA
39	المبحث الثالث: التقبيد المحاسبي للضرائب والرسوم

فهرس المحتويات

39	المطلب الأول: الضرائب على الأرباح
41	المطلب الثاني: الرسوم
44	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة
46	خلاصة
47	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب
48	تمهيد
49	المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة خزف الجنوب
49	المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة خزف الجنوب
50	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
52	المبحث الثاني: التقييد المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة خزف الجنوب
52	المطلب الأول: الضرائب على الأرباح
59	المطلب الثاني: الرسوم
62	خلاصة
63	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
29	معدل الضريبة على الدخل الإجمالي	1 -2
34	معدل الرسم على النشاط المهني	2 -2
50	تعداد العمال ومناصبهم	1 -3
57	جدول حسابات النتائج لمؤسسة خزف الجنوب لسنة 2014	2 -3

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	العنوان	الرقم
10	مزايا الضرائب غير المباشرة	1 -1
23	هيكل النظام المحاسبي المالي	1 -2
51	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1 -3
56	كيفية حساب النتيجة الجبائية	2 -3

قائمة الإختصارات والرموز

الاختصار	المصطلحات بالفرنسية	المصطلحات بالعربية
OMC	Organisation mondiale du commerce	المنظمة العالمية للتجارة
IRG	L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	L'impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	La taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TUGBS	Taxe Unique Global sur Biens et Services	الرسم الوحيد الإجمالي على السلع والخدمات
TUG	Taxe Unique Global sur Production	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
SCF	Système comptable financière	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
كشف اجر عامل	1
كشف إجمالي للأجور	2
ميزانية جبائية + جدول حسابات نتائج	3
التصريح G 50 للضريبة على أرباح الشركات	4
فاتورة بيع رقم 251	5
فاتورة شراء	6
التصريح G 50 للضريبة على الدخل الإجمالي + الرسم على القيمة المضافة + الرسم على النشاط المهني	7

مقدمة

مقدمة

تعد الجزائر من بين الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعا مذهلا خصوصا بعد الاستقلال ويعود ذلك لاهتمامها بالتنمية وإنشائها للهياكل القاعدية التي تقوم عليها الدولة، ولكي تستطيع تمويل هذه النفقات تعتمد على مجموعة من الإيرادات حيث تعتبر الضرائب من أهم وأقدم مصادر الإيرادات العامة، ومن المصادر الأساسية لتمويل الخزينة العمومية والتي أخذت دورا بارزا في توجيه الأنشطة الاقتصادية للمجتمعات المعاصرة، خاصة مع اعتبار الضريبة إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في هذه الأنشطة وتوجيهها.

وباعتبار المؤسسات الاقتصادية من العناصر الأساسية لتفعيل النشاط الاقتصادي وأداة لإحداث التنمية والتقدم في اقتصاديات الدول، فإنها الإطار المرجعي لهذا النشاط من خلال تحملها للضرائب بأصنافها المتنوعة والمتمثلة أساسا في الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ومبدأ الضريبة المؤجلة التي كانت تعالج خارج المحاسبة واستحدثتها الإصلاحات المحاسبية الأخيرة للتوحيد والتوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS.

وكانت الجزائر من ضمن الدول التي أدخلت هذه الإصلاحات من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد يقوم على المعايير المحاسبية الدولية، بغرض تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع المتطلبات الاقتصادية الجديدة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي في الميدان المحاسبي.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) تركز نظرية الضرائب المؤجلة على تطبيق ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة، والتي تنبني على الفكرة التي تقضي بأنه سوف يكون هناك تعادل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الخاضعة على مدار حياة المؤسسة.

وبناء على ما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على الشكل التالي:

كيف يمكن معالجة الضرائب والرسوم محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟

ولقد انجز عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي كالآتي:

* ما هي مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة حسب الأنظمة الجبائية؟

* ما المقصود بالضرائب المؤجلة وكيف يتم معالجتها محاسبيا؟

* ما هي آلية التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي؟

* ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في مؤسسة خزف الجنوب عند حساب وتسجيل الضرائب والرسوم؟

مقدمة

الفرضيات: وللإجابة عن التساؤلات السابقة تم اعتماد الفرضيات التالية:

- * تخضع المؤسسة الاقتصادية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني؛
- * الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، تفرض جبائيا وتهمل محاسبيا؛
- * يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسم كل حسب نوعه والشروط الخاصة به والعناصر الخاضعة له حسب النظام المحاسبي المالي؛
- * إن الإصلاحات الاقتصادية والعولمة والانفتاح على اقتصاد السوق، أدى إلى تغيير الأنظمة المحاسبية والضريبية في اغلب الدول.

مبررات اختيار الموضوع: إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

- * الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع؛
- * المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين؛
- * أهمية الضرائب والرسم كمصدر أساسي لتمويل الخزينة العمومية؛
- * الاطلاع على كل ما هو جديد في مجال القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية، وإبراز مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

أهداف الدراسة: يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- * التعرف على الوظيفة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة بها؛
- * متابعة المعالجة المحاسبية للضرائب والرسم في مؤسسة خزف الجنوب ومدى تطبيقها للإصلاحات التي شهدتها القطاع الاقتصادي؛
- * التعرف على موقع الضريبة والرسم عند اختيار مصادر التمويل؛
- * بيان كيفية الاستفادة من القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية بما يخدم مصلحة المؤسسة.

أهمية الدراسة:

- * تقييم الفرص التي تتاح للمؤسسة عبر النظام الضريبي الجزائري وكذا معالجة مختلف جوانب الضريبة والرسم، حتى يتمكن من إعطاء صورة واضحة للآليات المحاسبية التي تسيروها والقواعد التي تحكمها وأهم الضرائب التي تتقيد أي مؤسسة بدفعها وتسجيلها؛
- * سعي الجزائر إلى مواكبة التطور العالمي، وذلك بفسح المجال أمام الشركات المتعددة الجنسيات مما أدى إلى تبني فكرة المعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي.

مقدمة

حدود الدراسة:

1. الإطار المكاني: تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة خزف الجنوب لصناعة الأجر الأحمر ببلدية جامعة ولاية الوادي.

2. الإطار الزمني: يتمحور حول المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم بناء على التشريعات الجبائية ومسار التوجه نحو التوحيد والتوافق الدولي في مؤسسة خزف الجنوب لسنة 2014.

المنهج المتبع:

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة ومن ثم التساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات المذكورة سابقا، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة عناصر البحث وذلك بوصف الضرائب والرسوم والضرائب المؤجلة ومعالجتها محاسبيا.

صعوبات الدراسة:

* عدم التوافق والانسجام في المعالجة الضريبية للضرائب وخصوصا المؤجلة منها مع معالجتها محاسبيا.

الدراسات السابقة:

1. بوشارب وليد، المعالجة المحاسبية للضرائب في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، تطرقت هذه الدراسة إلى أنواع الضرائب والرسوم حسب النظام الجبائي الجزائري وكيفية معالجتها محاسبيا.

2. لموسخ أحلام، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل (دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، تطرقت هذه الدراسة إلى الضرائب على الدخل، وكيف يتم معالجتها محاسبيا حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12.

محتويات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات البحث تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول كل فصل مقسم إلى ثلاثة أجزاء ومقدمة وخاتمة.

تناولنا في الفصل الأول المفاهيم المتعلقة بالضرائب والرسوم والتي تعد مدخلا ضروريا لدراسة هذا الموضوع، حيث حددنا فيه لمحة تاريخية عن الضرائب والرسوم وقواعدها وأنواعها وكذلك سعرها ووعائها وطرق تحصيلها، ثم تقديم للمعياري المحاسبي الدولي رقم 12 وماهية الضرائب المؤجلة.

وأما بالنسبة للفصل الثاني فيه قمنا بتقديم النظام المحاسبي المالي واهم الضرائب والرسوم المفروضة في النظام الجبائي الجزائري وكيفية معالجتها محاسبيا.

مقدمة

وأخيرا الفصل الثالث الذي كان الحوصلة التطبيقية لموضوع الضرائب والرسوم حيث تمت فيه دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب، وذلك من خلال التعرف على المؤسسة وهيكلها التنظيمي وأيضا دراسة الضرائب والرسوم فيها محاسبيا.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي

للضرائب والرسوم

تمهيد

تشكل الضرائب أهم مصادر الإيرادات في العصور الحديثة بميزانية الحكومات، وتخصص لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة والعمل بمقتضيات السياسة المالية للحكومة في أغلب المجالات، وبما أن الضريبة تمثل أحد أهم أدوات السياسة المالية وبالتالي السياسة الاقتصادية، فهي تعبر عن أحد المعالم الخفية للدولة لأنها تتميز بميزة الجبر في الإخضاع أو التحصيل، من هنا تبرز أهمية الضريبة كأداة سيادية في يد الدولة.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي تحظى بها الضريبة ارتأينا التطرق في هذا الفصل إلى عرض لمحة تاريخية لأهم المراحل التي مرت عليها الضريبة أثناء تطورها، كما سنحاول توضيح عدة مفاهيم متعلقة بها وكيفية حسابها وتحصيلها، بالإضافة إلى أهم المعالم الضريبية في المعايير المحاسبية الدولية بشكل أكثر تفصيل في المباحث التالية:

المبحث الأول: الأسس النظرية للضرائب والرسوم.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب والرسوم.

المبحث الثالث: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والضرائب المؤجلة.

المبحث الأول: الأسس النظرية للضرائب والرسوم

تعد الضريبة من أهم مصادر الجباية العادية والتي تعول عليها الحكومات في تمويل ميزانياتها العمومية وهذا بغية تحقيق الأهداف المسطرة، من هذا المنطلق سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى لمحة تاريخية عن الضرائب والرسوم وكل ما يتعلق بها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الضرائب والرسوم

لقد مرت الضرائب والرسوم أثناء تطورها بهذه المراحل نوردها في ما يلي¹:

تاريخيا تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع وهذا ما يفسر وجود صلة كبيرة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، السائد والمطبق في فترة فرض الضريبة. فالإنسان لا يمكن أن يعيش بمفرده بل هو مدفوع بطبعه إلى أن يعيش في وسط الجماعة ولذلك فالقبيلة قد تكون من أول هذا النوع من التنظيمات، حيث لم تكن الحاجة إلى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الاشتراك في الدفاع عن القبيلة، وأن كل شخص قادر يقدم طواعية واختيارا لرئيس القبيلة أو قائدها ما يستطيع أن يقدمه من خدمات سواء أكانت نقدية أو عينية، حيث الرئيس أو القائد يوجه هذه المداخل لمصلحة القبيلة التي قد تكون منحصرة في رد الاعتداء عنها والمحافظة على كرامتها.

وبمرور العصور والأزمان برزت الدولة على مستوى الوجود وكان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الأمن والنظام الداخلي والحماية من الاعتداءات الخارجية، مع ترك الأفراد يمارسون ما يشاءون من نشاطات في ظل الحرية الاقتصادية.

ليس بإمكان الدولة القيام بالأمن وحفظ النظام والحماية من الاعتداء بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات الجديدة لذلك فقد لجأت إلى الضرائب على الرؤوس، وهي أن يدفع كل مواطن مبلغا من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة.

ثم تطور دور الدولة بحيث تعدى دورها في المهام التقليدية (أي الدولة الحارسة) إلى المسؤولة عن تحقيق الرخاء العام بشكله الأوسع مما فرض على الدولة مهام أخرى، وبهذا أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

¹ - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص، ص:5، 6.

المطلب الثاني: ماهية الضرائب والرسوم

من أجل تحديد معالم الضريبة والرسوم يجب إعطاء تعريف وخصائص كل منهما وكذلك الأهداف المرجوة منهما.

أولاً: مفهوم الضريبة وخصائصها

1. تعريف الضريبة: وردت عدة تعاريف للضريبة ومنها:

1.1 الضريبة هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأفراد جبراً، بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة¹.

2.1 الضريبة هي إقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين بدون مقابل وبشكل نهائي، وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة².

وعليه يمكن تعريف الضريبة بأنها: فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل، تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.

2. خصائص الضريبة: إنطلاقاً من التعاريف السابقة نستنتج الخصائص الأساسية للضرائب وهي كالتالي:

1.2 الضريبة إقتطاع نقدي: تأخذ الضريبة صفة الاقتطاع النقدي وهذا خلافاً للنظم الجبائية القديمة التي كانت فيه الضريبة تدفع بصورة عينية نظراً للظروف التي كانت سائدة هناك؛

2.2 الضريبة جبرية: تنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها، دون أن يكون ذلك محل إتفاق مسبق بين الإدارة والمكلفين، وهو ما يميز الضريبة عما يدفعه الفرد من ثمن مقابل حصوله على السلعة أو الخدمة؛

3.2 الضريبة تدفع بصفة نهائية: يعني أن لا تلتزم الدولة برد مبلغ الضريبة للأفراد بعد دفعهم لها، حتى ولو ثبت عدم الإنتفاعية بها؛

4.2 تفرض دون مقابل: إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل في مقابلها على نفع خاص به فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع، وليس معنى ذلك أنه لا يستفيد منها، بل على العكس تماماً لأنه يستفيد بصفته فرد من المجتمع من إتفاق الموارد الضريبية على المرافق العامة؛

5.2 تفرض وفقاً لقدرة المكلفين: تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لقدرته المالية فالضريبة طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لقدرتهم التكليفية، وهذا ما يتوافق مع قاعدة العدالة الضريبية لآدم سميث أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية على الدفع؛

¹ - محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص: 13.

² - حمو محمد، أوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 7.

6.2) تفرض من قبل الدولة: إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية، فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ أحكام القانون عن طريق جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من طرف السلطات المختصة.

ثانياً: مفهوم الرسم وخصائصه

1. تعريف الرسم: يعرف الرسم على أنه:

1.1) الرسم هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكونوا في حاجة إلى خدمة خاصة تفرد الدولة بأدائها¹.
2.1) الرسم هو مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة أو احد مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل².

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الرسم هو عبارة عن فريضة مالية تجبى من الأشخاص مقابل خدمة خاصة تؤديها له الدولة أو نفع خاص يعود عليه منها.

2. خصائص الرسم: هناك عدة خصائص للرسم وهي:

1.2) الصفة النقدية: كان الرسم قديماً يحصل في صورة عينية وفقاً للأوضاع الاقتصادية العامة السائدة آنذاك، ومع تطور مالية الدولة أصبحت النقود هي وسيلة التبادل الرئيسية حيث صار ضرورياً أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية، فأصبحت الدولة تؤدي نفقاتها العامة في شكل نقدي وبالتالي تحصل على إيراداتها في صورة نقدية؛

2.2) صفة الإلزام للرسم: يدفع الرسم جبراً من طرف الشخص الذي يتقدم بطلب الخدمة، ولا يستوفي الرسم هذه الخاصية إلا عند طلب الشخص الخدمة المعنية به، ومن ثم فإن الشخص يكون له حق الاختيار في طلب الخدمة من عدمه، فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليه، والعكس في حالة عدم طلبه؛

3.2) صفة المقابل للرسم: يدفع الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة، وقد تكون هذه الخدمة عملاً تتولاه احد المرافق العمومية لصالح الأشخاص كالفصل في المنازعات (رسوم قضائية)؛

4.2) طابع المنفعة: يشكل طابع المنفعة في الرسم أهمية خاصة تجعله يتميز عن المصادر الأخرى للإيرادات العامة، حيث أن الشخص الذي يطلب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده، وبالإضافة إلى هته المنفعة الخاصة هناك منفعة عامة تعود على المجتمع وعلى الاقتصاد الوطني ككل.

¹ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 39.

² - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 161.

ثالثا: أوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة والرسم

الضريبة والرسم يشتركان فيما يلي¹:

1. أوجه التشابه

1.1 كلاهما عبارة عن إقتطاع نقدي يدفع بصفة نهائية من طرف الأفراد أو الشركات لتمويل خزينة الدولة؛

2.1 الإثنان مفروضان من طرف السلطات بموجب قانون معد لذلك؛

3.1 كلاهما يحددان دون مشورة من يدفعهما فلا المستفيد ولا المكلف يناقش في مقدار أو طريقة الأداء.

2. أوجه الاختلاف

1.2 لا يوجد مقابل للضريبة في حين يوجد مقابل للرسم وهو الإستفادة من خدمة معينة؛

2.2 الضريبة إجبارية لها مقدار ووقت محدد يجب التقيد بهما، بينما الرسم فهو إختياري يكون رغبة في الحصول على خدمة؛

3.2 الضريبة سنوية بينما يكون الرسم أنيا أي بمجرد الإستفادة من الخدمة.

رابعا: أهداف الضريبة

تلعب الضريبة دورا فعالا في خدمة أهداف المجتمع وهذا لتحقيق التنمية الاقتصادية وتحقيق الرفاهية للأفراد، من هنا قمنا بتقسيم أهداف الضريبة إلى أربعة أقسام كالتالي²:

1. **الأهداف المالية:** لقد رأى الفكر التقليدي أن هدف الضريبة الأساسي والوحيد هو توفير الأموال الضرورية لتغطية الأعباء والنفقات العامة والوصول في كل الظروف إلى توازن الميزانية، ولتحقيق هذا الهدف المالي نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما حياد الضريبة ووفرة حصيلتها.

ونقصد بالحياد الضريبي عدم إحداث أي أثر لفرض الضريبة على النشاط الاقتصادي، وعلى القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد والقطاع الخاص، لكن الحياد الضريبي وإن وجد نظريا إلا أنه لا يمكن تحقيقه في الواقع، حيث لكل ضريبة أثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، سواء هدفت أو لم تهدف الدولة إلى تحقيقها.

وتعني وفرة الحصيلة الضريبية أن تجلب الضريبة أكبر حصيلة ممكنة بحيث تغطي النفقات العامة للدولة، أما الفكر الحديث فنجد أنه لا ينكر الهدف المالي للضريبة، خاصة وأن الدولة حاليا في حاجة ماسة إلى تمويل نفقاتها المتزايدة، إلا أنه يرفض حياد الضريبة لما لها من تأثير على البنيان الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وهذا ما جعله يضيف لهذا الهدف أهدافا اقتصادية واجتماعية وسياسية.

¹ بن اعمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص: 21.

² رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص: 13.

2. الأهداف الاقتصادية: لم يقتصر دور الضرائب على تغطية النفقات العامة لتحقيق التوازن في الميزانية فقط، بل انتقل إلى أدوار أخرى كالتأثير على النشاط الاقتصادي وهذا راجع إلى كونها أداة لتدخل السلطة العمومية، حيث تستعملها من أجل توجيه الاستهلاك والاستثمار، كما أنها تستعملها كأداة للادخار لتمويل مشاريعها التنموية، فالضرائب إذا أصبحت تستخدم كوسيلة لضبط النشاط الاقتصادي بما يتماشى مع سياسة الدولة.

3. الأهداف الاجتماعية: تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها¹:

(1.3) تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة، ويتم ذلك من خلال الضريبة التصاعدية على الدخل؛

(2.3) جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيضا.

4. الأهداف السياسية: يمكن استخدام الضرائب لتحقيق أهداف سياسية معينة سواء داخل الدولة من خلال تمييز المعاملة الضريبية بين الطبقات، واستخدام الضريبة كأداة سياسية لتعزيز مركز السلطة الحاكمة، أو بين الدول من خلال تسهيل التجارة الخارجية مع بعض الدول أو للحد منها، ففي حالة وجود علاقات طيبة مع دول معينة، تعمل الدول على خفض أو إعفاء الضرائب الجمركية، أما في حالة العكس فتعمل على زيادة تلك الضرائب.

المطلب الثالث: قواعد وأنواع الضرائب والرسوم

لكي تجبى الضرائب بصورة قانونية يجب توفر الأطر التشريعية التي تحكمها، حيث هذه الأطر ساهمت في تصنيف الضرائب والرسوم إلى تصنيفات تبعا لدرجة التكليف بها.

أولاً: قواعد الضريبة

للضريبة أربعة قواعد وهي قاعدة العدالة، اليقين، الملائمة في التحصيل، الاقتصاد في نفقات التحصيل سنقوم بعرضها فيما يأتي بشكل أكثر تفصيل²:

1. قاعدة العدالة: يقصد بهذه القاعدة أن يوزع العبء المالي على جميع الأفراد كل حسب مقدرته النسبية، وهذا المقياس يتمثل في الدخل الذي يعبر عن حقيقة المقدرة التكلفة والطاقة المالية للمكلف، أي فرض فريضة نسبية واحدة مهما اختلف مقدار المادة الخاضعة للضريبة، وأستند أصحاب هذه الفكرة على حجج عديدة أهمها تحقيق المساواة في معاملة الجميع؛

¹ - بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 10-13.

² - بن أعمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 26، 27.

2. **قاعدة اليقين:** إن مضمون هذه القاعدة هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها أي وعائها وسعرها وميعاد الوفاء بها؛

3. **قاعدة الملائمة في التحصيل:** يقصد بها العمل على تسهيل سداد الضريبة وتبسيطها على المكلف بدفعات منتظمة في حالة عدم إمكانه تسديدها مرة واحدة؛

4. **قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:** هذه القاعدة تقوم على أن المبالغ المحصلة من عملية جمع الضريبة يجب أن تكون أكبر من النفقات التي تتحملها الدولة في عملية فرض الضريبة وتحصيلها، إذ أن نظام الضريبة الجيد هو النظام الذي يحقق مصلحة المكلف والدولة والمجتمع بشكل متوازن وذلك بالكيفية التالية:

1.4 **مصلحة الدولة:** تتحقق بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية؛

2.4 **مصلحة المكلف:** تتحقق من خلال فرض الضريبة بالقدر الذي تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحات المكلف والعوائد التي يحققها من استثماراتها؛

3.4 **مصلحة المجتمع:** تتحقق من خلال الآثار الايجابية التي تترتب عن عملية فرض الضريبة مثل استخدام المبالغ المحصلة منها في تحسين الخدمات.

ثانياً: أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف وجهات النظر، أما بالنسبة إلينا فاعتمدنا على التقسيم المتعارف عليه في وقتنا الحاضر وهو كالتالي:

1. **الضرائب المباشرة:** سيتم توضيح بعض التعريفات الخاصة بالضرائب المباشرة والمزايا التي تتمتع بها هاته الضرائب وعيوبها أيضاً فيما يلي:

1.1 **تعريف الضرائب المباشرة:** للضرائب المباشرة العديد من التعاريف نذكرها فيما يلي¹:

* الضرائب المباشرة هي تلك التي تحتسب على أساس معطيات مستقرة كالدخل ورأس المال، مما يسمح بتحصيلها على فترات منتظمة عموماً مرة في السنة؛

* الضريبة المباشرة هي التي يكون موضوعها صنفاً من أصناف الدخل؛

* الضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تحددها الإدارة المالية بعد أن تقدر وعاء الضريبة مباشرة، سواء كان ثروة أو دخلاً؛

* الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تسري على قيمة ما يحققه المكلف من دخل أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال.

¹ - رجال نصر، عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 6، 7.

2.1 مزايا الضرائب المباشرة

- * الثبات النسبي للحصيلة وانتظامها وعدم تأثرها بالمتغيرات الاقتصادية إلا في حدود يمكن تقديرها، ولهذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة¹؛
- * سهولة رفع سعرها لأنه بإمكاننا التحكم في سعرها من خلال اقتطاعنا لها من المنبع والمكلف لا يشعر بذلك؛
- * استجابتها لقاعدة الملائمة ولا اعتبارات العدالة.

3.1 عيوب الضرائب المباشرة: مزايا الضريبة لا يعني بأنها لا تحمل عيوباً، وهاته العيوب كالتالي²:

- * تحصيل هذه الضريبة يتطلب جهازاً إدارياً واسعاً، مما يزيد في أعباء تحصيلها؛
- * قد يؤدي بالمكلف إلى التملص من دفع الضريبة عند تحمله عبئاً مالياً يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة.

2. الضرائب غير المباشرة: سنتطرق في هذا العنصر إلى كل من تعريفات وتقسيمات هذا النوع من الضرائب وإلى كل من عيوبها ومزاياها فيما يلي³:

1.2 تعريف الضرائب غير المباشرة: وهي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر ويتميز هذا النوع بالسهولة الجبائية ووفرة الحصيلة.

2.2 تقسيمات الضرائب غير المباشرة

- * **الضرائب على التداول:** وهي الضريبة التي تدفع عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر كانتقال ملكية عقار ما؛

- * **الضرائب على الاستهلاك:** وهي الضريبة التي تفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية، وتنقسم إلى:

- **الضرائب الجمركية:** وتفرض على السلع المستوردة من خارج الدولة أو المصدرة إلى الخارج، وعند فرض الضريبة على الواردات لا بد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر مثل السلع الضرورية، وقد تفرض هذه الضرائب بقصد تطبيق سياسة الحماية وتشجيع الصناعات المحلية الناشئة وإعاقبة تصدير السلع المحلية؛

- **الضرائب على الإنتاج:** وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها اسم رسوم الإنتاج حيث تفرض في أي مرحلة من مراحل الإنتاج، ويقوم بدفعها المنتج بإضافة قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة المستهلكة؛

¹ - حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 49، 50.

² - رجال نصر، عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

³ - بوعون يحيوي نصيرة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010، ص: 26.

- **الضريبة على المبيعات:** وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع المستوردة والمصنعة محليا ومجموعة من الخدمات، وتقتطع في المرحلة الأولى من المستورد مباشرة ومن الصانع عند البيع ومن يؤدي الخدمات عند تقديمها، وتستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء، وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك.

3.2) مزايا الضرائب غير المباشرة

الشكل رقم 1-1: مزايا الضرائب غير المباشرة



المصدر: من إعداد الطالبة

2.4) عيوب الضرائب غير المباشرة: الضرائب غير المباشرة مثلها مثل الضرائب المباشرة لديها عيوب، لكن هاته الأخيرة تختلف عن الأولى فيما يلي¹:

* عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعيها، فالجميع يدفعها دون الأخذ بعين الاعتبار درجة عسرهم أو يسرهم؛

* هذا النوع من الضرائب صعب المراقبة وبالتالي تكلفه جبايته باهضة؛

* السلع الضرورية هي أكثر السلع ملائمة عند زيادة حصيلتها، وقد تضطر الدولة في حالات خاصة لتمويل الخزينة العامة بزيادة نسبية في ضريبة هذه السلع وهذا ليس في صالح الطبقات الفقيرة.

¹- رجال نصر، عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص:8.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب والرسوم

إن المقصود بالتنظيم الفني للضريبة هو كل الجوانب التقنية المتعلقة بها، وهي الوعاء وكيفية تحديد سعر الضريبة وطرق تحصيلها، سنتطرق إلى كل هته العناصر بشكل مفصل فيما يلي:

المطلب الأول: ماهية الوعاء الضريبي

يعني تحديد وعاء الضريبة الشيء أو المجال الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا أو حيازة، وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، ومنه فإن الضريبة تستمد منه مصدرها (منبعها) بشكل مباشر أو غير مباشر، وهذا العنصر يمكن أن يكون إما الفاعل الاقتصادي بنفسه أو نتائج نشاطاته كرؤوس الأموال أو السلع أو الدخل نظرا لتزايد أهمية ضرورة الدخل كعنصر من عناصر إيرادات الدولة¹.

ولتحديد هذا الوعاء لا بد من التمييز بين:

* نظام الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة؛

* الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال؛

* الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

أولاً: نظام الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

هذا النظام متكون من نوعين هما كالتالي:

1. **الضريبة الوحيدة:** وهي أن تفرض الدولة نوعا واحدا من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف الضريبية، مثل فرض ضريبة القيمة المضافة وحدها دون فرض أي أنواع أخرى من الضرائب.

2. **الضريبة المتعددة:** وهنا تفرض الدولة أنواعا أخرى على مصادر الدخل المختلفة، مثل الضرائب على الإنتاج وضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة، وعادة تأخذ معظم الدول بنظام الضرائب المتعددة.

ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

من البديهي أن الضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، ويقصد هنا بالضريبة على الأشخاص أن يكون الإنسان هو موضوع الضريبة، حيث كانت هذه الضريبة منتشرة سابقا وبأسماء مختلفة منها ضريبة الرؤوس أو الجزية. وقد عرفت هذه الضرائب قديما ثم ما لبثت أن تضاءلت إلى حد كبير وأصبحت تفرض على أموال الشخص وذلك لتحقيق قدر أكبر من العدالة، فأصبحت الأموال هي موضوع الضريبة وتسمى بالضريبة على الأموال.

¹ - سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص، ص: 20، 21.

ثالثا: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

تعتبر الدخول والثروات الأوعية الحقيقية لكافة الاقطاعات الضريبية، وعليه يلجأ المشرع الضريبي بالاستعانة بصور فنية مختلفة إلى إخضاع الضريبي، حيث ما من هيكل ضريبي حديث يكفي بإخضاع الدخل للضريبة عن إنتاجه أو توزيعه، بل يستدعي الأمر أيضا متابعة أوجه استخدام هذا الدخل وأوجه إنفاقه، الأمر الذي يتطلب فرض ضرائب مباشرة على الدخل والثروة وضرائب غير مباشرة على الإنفاق والتداول، كما أن نسب تفاوت المزج بين هذين النوعين من الضرائب تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، فبعض الدول تلجأ إلى زيادة الضرائب المباشرة والأخرى تميل إلى زيادة الضرائب غير المباشرة وذلك حسب فلسفة النظام السائد فيه¹.

المطلب الثاني: تحديد سعر الضريبة

نعني بذلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، من هنا قد تكون هذه النسبة ثابتة أو قد تتغير وبها يتغير المبلغ الضريبي، ويتم تحديد سعر الضريبة بالطرق التالية:

أولا: الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية

1. الضريبة التوزيعية: يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي كانت الإدارة الجبائية أو النظام الجبائي يحدد حصيلتها الإجمالية من الأفراد أو الممولين مقدما، أي أن النظام الجبائي يقوم بتحديد القيمة الإجمالية للضرائب المتمثلة في العبء الضريبي العام، ثم تقوم السلطة الإدارية بتوزيعه في إقليم الدولة على كل الممولين القاطنين في الإقليم، ويكون يتساوى أو يتناسب والمقدرة التكاليفية لكل منهم التي تحدد وفق أسس تحكيمية. حيث لا يعرف سعر الضريبة في هذه الحالة إلا بعد معرفة نصيب كل فرد منها، مثلا عند فرض ضريبة توزيعية على المنقولات أو العقارات تقوم الإدارة الجبائية بتحديد القيمة الكلية للحصيلة الضريبية ثم يتم توزيع القيمة الكلية للحصيلة على الإقليم وفي المناطق المختلفة وبطريقة تسلسلية للتوزيع من وحدة إدارية إلى وحدة إدارية أخرى، إلى أن تصل إلى المكلف بالضريبة ثم تحدد النسبة عن طريق النسبة بين الضرائب المستحقة على الفرد وبين مقدار قيمة المادة الخاضعة للضريبة التي تمثل سعر الضريبة².

ومن مساوئ الضرائب التوزيعية:

* انخفاض درجة مرونة حصيلتها وضعف استجابتها إلى قاعدة العدالة؛

* ثبات الحصيلة الكلية للضرائب التوزيعية وعدم التفرقة بين الفترات الاقتصادية للبلاد، ففي حالة الكساد يزداد العبء الضريبي بتقلص القدرة التكاليفية، وفي حالة الرواج ينقلص العبء الضريبي وتزداد القدرة التكاليفية وهذا

¹ - سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

² - لعلا رمضاني، أثر التحفيز الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002، ص: 17.

نتيجة لتعذر تنبؤ الدولة بالحاجة الاقتصادية سواء كسادا أو رواجاً، مما يجعل عدم قدرتها على تقدير الحصيلة الإجمالية للضرائب.

2. الضريبة القياسية: تسمى كذلك بالضريبة التحديدية وهي تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة ولما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعه¹.

ثانياً: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

1. الضريبة النسبية: ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، مثل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر تقدر بمعدل 23% ولا يتغير هذا المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة؛

2. الضريبة التصاعدية: تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، ومن أساليب المعدل التصاعدي ما يلي:

1.2 أسلوب التصاعد بالطبقات: يقسم المكلفون إلى طبقات معينة بحسب ما يملكونه من عناصر خاضعة للضريبة ويسري على كل طبقة سعر معين؛

2.2 أسلوب التصاعد بالشرائح: يعتمد هذا الأسلوب طريقة تقسيم العناصر الخاضعة للضريبة إلى أجزاء أو شرائح، لكل شريحة سعر خاص يرتفع بإزدياد قيمة هذه العناصر.

المطلب الثالث: طرق تحصيل الضريبة

وهي عبارة عن تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، وهذا إنطلاقاً من التشريعات والقوانين الضريبية المطبقة.

أما عن الطرق فهي كالتالي²:

1. الأصل العام أن يلتزم المكلف بدفعها للإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً وتسمى بطريقة التوريد المباشر؛

2. قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها وبعد ذلك تستثنى من الأصل العام، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة، حيث مضمونها أن يكلف المشرع شخصاً آخر غير المكلف

¹ - حمو محمد، أوسرير منور، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 40، 41.

² - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، ط1، منشورات الجبلي الحقوقية، لبنان، 2006، ص: 210.

الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية وهو المكلف القانوني، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف القانوني؛

3. يمكن أن يلجا المشرع إلى طريقة تحصيل بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى بالحجز عند المنبع ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني)، الذي يدفع الدخل إلى المكلف بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا خاليا من الضريبة، أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند تولد الدخل وليس عند تحصيله وتطبق هذه الضريبة على الأجور والمرتببات.

المبحث الثالث: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والضرائب المؤجلة

إن المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح، نأخذ منها المعيار رقم 12 ضرائب الدخل الذي جاء فيه مبدأ الضرائب المؤجلة، حيث تعتبر الضرائب المؤجلة حق إذا كانت المؤسسة المكلفة صرحت بضرية أكبر من المفروض أن تصرح بها، والتزام إذا تم فرض أعباء جديدة لم تكن موجودة وأدت إلى رفع قيمة الدخل الخاضع للضريبة.

المطلب الأول: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

عدل مجلس المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في أكتوبر 1996 بعنوان ضرائب الدخل، الذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعاد صياغته عام 1994 (المحاسبة على ضرائب الدخل)؛

وفي أكتوبر 2000 أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والتي شملت إضافة الفقرات 52(أ)، 25(ب)، 65(أ)، 81(أ)، 87(أ)، 87(ب)، 91 وحذف الفقرات 3 و 50، ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ ضرائب الدخل على الأرباح الموزعة، حيث أصبح ساري المفعول بالنسبة للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترة التي تبدأ من 1 فيفري 2001¹.

المطلب الثاني: المصطلحات الأساسية للمعيار رقم 12

نتعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) بشكل أكثر تفصيل من خلال المصطلحات الأساسية التي يتشكل منها.

1. **الربح المحاسبي والربح الضريبي:** بسبب الفجوة الواسعة التي أشير إليها من طرف المحاسبة بإطارها النظري وإجراءاتها التطبيقية من جانب، وبين الضريبة فيما يخصها من تشريعات وأنظمة وتعليمات وإجراءات

¹ - ذكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 23.

تطبيقية من جانب آخر، فإن الربح المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية بشكل مخرجات للنظام المحاسبي لا يمثل الربح الضريبي الذي تعتمده السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وإنما هنالك العديد من العمليات التي تتم على الربح المحاسبي من إضافة أو استبعاد لكي نصل في النهاية إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة¹؛

1.1) الربح المحاسبي: وهو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل قطع مصروف الضريبة²؛

2.1) الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية، والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).

2. المصروف الضريبي (الدخل الضريبي): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة؛

3. الضريبة الجارية: هي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة؛

4. الفروقات الدائمة والمؤقتة: قد تحدث فروقات بين قيمة الضريبة المستحقة المعلنة والمعدلة خلال السنة أو السنوات اللاحقة، وقد تنشأ هذه الفروقات خلال السنة الحالية نتيجة الفرق بين طريقة احتساب الربح المحاسبي والربح الجبائي بسبب اختلافات المعالجة الضريبية عن المعالجة المالية، وقد تكون فروق دائمة أو فروق مؤقتة على النحو التالي³:

1.4) الفروقات الدائمة: وقد عرفها المعيار 12 بأنها تلك الفروقات بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي للفترة، والتي تنشأ خلال الفترة المالية ولا يتم عكس أثرها على فترات لاحقة، ومن أمثلة هذه الفروقات قبول بعض الأعباء من الناحية المحاسبية وعدم قبولها من الناحية الجبائية، أو إعفاء بعض الأرباح والفوائد من الضريبة بموجب نصوص قانونية؛

2.4) الفروقات المؤقتة: وقد عرفها المعيار بأنها تلك الفروقات بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية، ويقصد بالقاعدة الضريبية للأصل أو الالتزام المبلغ الذي يضاف إلى ذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية، وتنشأ هذه الفروقات نتيجة وجود معالجة ضريبية لبعض بنود الإيرادات أو المصاريف بطريقة لا تتطابق مع المعالجة المالية مثل حساب مخصصات الاهتلاك للأصل فهناك عدة طرق لاحتسابه وقد يختلف هذا جبائياً.

¹ - محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وامكانية التفريق بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد 6، العراق، 2009، ص: 129.

² - لموسخ أحلام، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل (دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص: 15، 16.

³ - ولهي بوعلام، ملاحح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2012، ص: 159.

المطلب الثالث: ماهية الضرائب المؤجلة

بناء على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 نتعرف على الضرائب المؤجلة كما يلي:

أولاً: مبدأ الإخضاع المؤجل

الإخضاع المؤجل هو طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبياً لأعباء الضريبة والتي تتعلق فقط بعمليات الدورة. حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع أو الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة.

وترتكز نظرية الضرائب المؤجلة على تطبيق ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة والتي تتبني على الفكرة التي تقضي بأنه سوف يكون هناك تعادل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الخاضعة على مدار حياة المؤسسة باستثناء فيما يتعلق بالفروقات الدائمة أو النهائية.

حيث يقتصر على ترحيل فقط الفروقات الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني، أي الناتجة عن التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي للإيراد أو العبء والأخذ بعين الاعتبار لهذا الإيراد أو العبء في حساب النتيجة الجبائية.

ثانياً: تصنيفات الضرائب المؤجلة

1. الضريبة المؤجلة أصول: تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة، وهذا راجع لدفع المؤسسة مسبقاً أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي) أكبر من ذلك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية، بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني، وهذا ما يؤدي إلى القول بأن أصول الضريبة المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للخصم مستقبلاً¹.

2. الضريبة المؤجلة خصوم: تمثل مبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة وهذا راجع لدفع المؤسسة أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي)، أقل من ذلك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية، أي يتعلق الأمر في هذه الحالة بتأجيل دفع الضريبة إلى تاريخ لاحق خلال الدورات القادمة. وبسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني يمكن القول بأن خصوم الضريبة المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للإخضاع مستقبلاً.

¹ - بوشارب وليد، المعالجة المحاسبية للضرائب في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 66.

خلاصة

من خلال ما سبق نستنتج أن الضرائب والرسوم من الأدوات السيادية للدولة التي تستعملها من أجل تدعيم البنى التحتية، لأن الضريبة تعتبر كإيراد مهم تسخر له الدولة جهاز إداري ضخم من أجل ربطها وتحصيلها بالأساليب القانونية، وحسابها وتسجيلها بالأساليب المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالضريبة والتي تتجلى في المعيار رقم 12.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي

تمهيد:

جاء النظام المحاسبي المالي لتقريب وتوحيد النظام المحاسبي الجزائري مع باقي الأنظمة والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا سعيًا من الجزائر في الانخراط بالسوق العالمية المفتوحة ومنظمة التجارة العالمية، خاصة مع التطورات الاقتصادية الكبيرة التي سهلت تنقل الأشخاص والأموال. وباعتبار المحاسبة الضريبية جزء من النظام المحاسبي وأهميتها البالغة والكبيرة في تمويل المشاريع الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات من أجل الخروج بقوائم مالية موحدة، كان لا بد من ملاحظة أن هدف التسجيلات المحاسبية تحديد الوعاء الضريبي خدمة لأهداف الإدارات الحكومية، لذا سيتم عرض أساسيات عن النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكيفية تسجيل الضرائب والرسوم نفضلها أكثر في المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثالث: التقييد المحاسبي للضرائب والرسوم.

المبحث الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

نتيجة للتطورات التي شهدتها القطاع الاقتصادي بصفة خاصة أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي موحد تعمل به جميع دول العالم، وفي الجزائر تم التحول إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية كوسيلة للتوحيد والتوافق الدولي.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إلزامي بداية من 1 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري.

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة رقم 3 منه فان: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات عددية قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية¹.

ثانياً: أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، ويساهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بلا شك في تحسين جودتها ويساعد في تحقيق عدة أهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
2. تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛
3. تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية؛
4. تقييم عناصر الميزانية وفقاً لمبدأ الصورة الوافية والعادلة.

¹ - درواسي مسعود وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم للبنود المالية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS، جامعة سعد دحلب البلدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص: 2.

ثالثا: أهمية النظام المحاسبي المالي

1. يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة¹؛
2. توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم، وكذا عند إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛
3. يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما انه يسمح بإجراء المقارنات؛
4. يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات، التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
5. يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
6. يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
7. يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
8. يضمن تطبيق المعايير المحاسبية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
9. تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة، تسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه؛
10. يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
11. يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
12. يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

رابعا: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

ألزم القانون 11/07 حسب المادة رقم 4 الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية²:

1. الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
2. التعاونيات؛
3. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة؛
4. كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وحسب المادة 2 يستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وحسب

¹- ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني (دراسة مقارنة)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص: 9.

²- درواسي مسعود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

المادة 3 يمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.

خامسا: فوائد وأثار تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق المؤسسة الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية في ظل النظام المحاسبي المالي، قد ينجر عنه فوائد عديدة تعود على الاقتصاد ككل وعلى المؤسسة نفسها نذكر من أهمها¹:

1. تبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شأنه فتح الأبواب للمنافسة على المستوى الدولي؛
2. تشجيع الاستثمار بكافة أنواعه مما يسمح بطمأنة المستثمرين الأجانب وتلبية حاجاتهم، من معلومات محاسبية كافية ودقيقة تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيده؛
3. الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالها دون إجراء تغييرات عليها)؛
4. تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد للقوائم المالية؛
5. تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية؛
6. إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
7. الحصول على قوائم مالية ختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات؛
8. تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس القيمة العادلة.

سادسا: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

نصنفها إلى أسباب داخلية وخارجية، ونوضحها كما يلي²:

1. الأسباب الخارجية

1.1 يعتبر تبني المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

2.1 ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

3.1 عند البحث عن موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛

¹ - بودلال علي، مكويي المولودة لمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص: 8.

² - درواسي مسعود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

4.1) يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

5.1) يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.

2. الأسباب الداخلية

1.2) تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من دور فعال إلى منظم؛

2.2) أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛

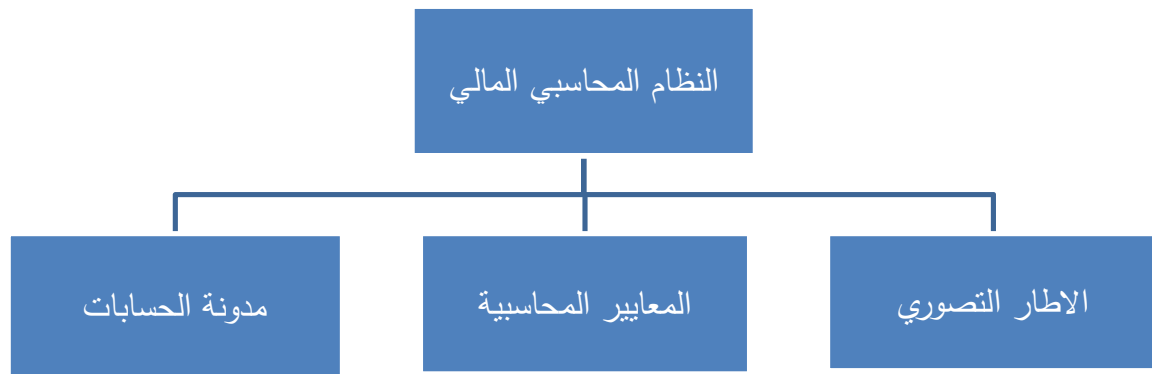
3.2) أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تغطي على النظرة الاقتصادية؛

4.2) أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضاً لمبدأ الصورة الوافية بحثاً على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

المطلب الثاني: محتوى النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي كما ورد في المادة 6 من القانون 11/07 مما يلي:

الشكل رقم 2-1: هيكل النظام المحاسبي المالي



المصدر: بوراري سعد، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص - ص: 5-7.

أولاً: الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي

1. صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة)؛
2. صدور المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن أحكام القانون 11/07 (44 مادة)؛
3. القرار المؤرخ في في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009؛
4. المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج الآلية (les logiciels).

ثانياً: تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

- تعرف المادة 3/2 من المرسوم التنفيذي 156/08 الإطار التصوري للمحاسبة المالية على انه:
1. يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية (الاتفاقيات المحاسبية والمبادئ والقواعد التي يجب التقيد بها)؛
 2. يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
 3. يسهل تفسير المعايير المحاسبية، وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

ثالثاً: مدونة الحسابات

- تقسم إلى 7 مجموعات كما يلي¹:
1. المجموعة 1: حسابات رأس المال؛
 2. المجموعة 2: حسابات القيم الثابتة؛
 3. المجموعة 3: حسابات المخزونات؛
 4. المجموعة 4: حسابات المتعاملين؛
 5. المجموعة 5: الحسابات المالية؛
 6. المجموعة 6: حسابات الأعباء (التكاليف)؛
 7. المجموعة 7: حسابات الإيرادات.

¹ - لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية الجزائر، 2009، ص: 7.

رابعاً: مجموعة الوثائق المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تتكون مجموعة الوثائق المالية والكشوف المحاسبية من¹:

1. ميزانية وهي جدول ذو عمودين مخصص لأرصدة السنة السابقة بالإضافة إلى السنة الحالية؛
2. جدول حسابات النتائج تكون الأعباء فيه مرتبة حسب طبيعتها؛
3. جدول تدفقات الخزينة يتضمن التغيرات التي تحصل في الميزانية أو جدول حسابات النتائج؛
4. جدول تغير الأموال الخاصة يقدم تحليلاً لمختلف التغيرات على مستوى الأموال الخاصة؛
5. الجداول الملحقة والموضحة لمحتوى الميزانية وجدول حسابات النتائج.

المطلب الثالث: الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي

تطبيق المعايير المحاسبية والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط المحاسبي الوطني، التي تنص بشكل مباشر على تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات، ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وضرورة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وزيادة شفافية المؤسسات داخل وخارج الجزائر².

أولاً: النظام المحاسبي الجديد والنتيجة الجبائية

حسب التطبيقات التي أتت بها المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي فإنه يجب على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق معدل الضريبة الفعلي وهذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمعرفة العناصر التي تحدد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية، التي تركز في النقاط التالية:

- * قواعد وتقنيات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تعتبر عناصر جديدة عن النظام الجبائي الجزائري؛
- * التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛
- * تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية؛
- * تقييم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛
- * المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بوجود الفرق الزمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبياً وتاريخ أخذ العبء في تحديد النتيجة الجبائية؛

¹ - قاسمي السعيد، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، المركز الجامعي بالوادى، الجزائر، يومي 17-18 جانـفي 2010، ص: 12.

² - ذكار عمر، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 31، 32.

* تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون تسجيلها في جدول حسابات النتائج؛

* فوائض القيم طويلة الأجل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري

بعد الإصلاحات الجبائية الأخيرة أصبح النظام الجبائي يتكون من أربعة ضرائب رئيسية وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

قبل الحديث عن الضريبة على الدخل الإجمالي، نعرف الضريبة بصفة عامة الاقتطاع النقدي الذي تفرضه الدولة أو الفريضة المالية التي يدفعها الفرد جبرا بشكل نهائي وبدون مقابل، ويتم استخدام هاته الأموال لتغطية نفقات الدولة¹.

أولاً: مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

هي ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها من دخل الفرد سواء كانت ثروته أو أمواله محل الضريبة، وهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة صريحة والزامية ونهائية وبأسلوب العدالة، حيث لا تدفع بالتساوي بين المواطنين بل تتناسب مع مداخيلهم ونشاطاتهم الاقتصادية إضافة إلى الوضع العائلي والالتزامات الأخرى، وهي ضريبة سنوية ووحيدة تفرض على إجمالي المداخيل التي يحوزها المكلف بالضريبة².

ثانياً: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

1. تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين³؛
2. ضريبة سنوية: معناه تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخول التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة؛
3. ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانوناً؛
4. ضريبة أحادية: أي تضم وتشمل كل فئات الدخل؛
5. ضريبة تصاعدية: حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخول، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك بشكل يكون فيه العبء الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله؛

¹ - رمضاني فاطمة الزهراء، الأثر الجبائي للبدائل التمويلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 3.

² - لموسخ أحلام، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

³ - حمو محمد، أوسرير منور، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

6. ضريبة تصريحية: حيث توضع وتحصل هذه الضريبة عن طريق جدول أو قائمة اسمية.

ثالثا: مجالات تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب المادة 3 تصنف كما يلي¹:

1. الأشخاص الخاضعون للضريبة: يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. ويعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

1.1 الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل؛

2.1 الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية؛

3.1 الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا؛

4.1 يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

أيضا يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة

تناسبا مع حقوقهم فيها كل من:

* الشركاء في شركات الأشخاص؛

* الشركاء في الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛

* الشركاء في الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي؛

* أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

2. الأشخاص المعفيون من الضريبة: وهم كما يلي:

1.2 الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي؛

2.2 السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين؛

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3. المداخل الخاضعة للضريبة: حسب المادة 2 تصنف كما يلي¹:

* الأرباح المهنية؛

* عائدات المستثمرات الفلاحية؛

* الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛

* عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

* المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.

رابعا: آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف توجد 3 خطوات كما يلي²:

1. يتم فيها تحديد الدخل الخام الإجمالي وذلك بجمع المداخل الصافية التالية:

* الأرباح المهنية؛

* عائدات المستثمرات الفلاحية ؛

* الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛

* عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

* المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.

2. تحديد مبلغ الدخل الصافي الإجمالي السنوي على كل مكلف بالضريبة حيث يحدد هذا الدخل بالنظر لرؤوس

الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتبات والأجور والربوع العمرية التي يتقاضاها،

وكذلك أرباح كل العمليات التي يقوم بها بعد خصم التكاليف التالية:

* فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وكذلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها؛

* اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛

* نفقات الطعام؛

* عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر .

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - بوشارب وليد، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

3. حساب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي عن طريق الجدول التالي:

جدول رقم 2-1: معدل الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120001 إلى 360000
30%	من 360001 إلى 1440000
35%	أكثر من 140000

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

خامسا: التزامات المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي

1. الالتزامات الجبائية: يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتتبو ويرسلو، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية¹.
2. الالتزامات المحاسبية: مسك محاسبة منتظمة بدفاترها القانونية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها بالنسبة لكل فئة من فئات الدخل.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنوية، وتطبق على الربح الإجمالي السنوي للشركة.

أولا: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات².

¹ - لموسخ أحلام، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

² - غولة لطيفة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصصدي مباح ورقلة، 2012، ص: 13.

ثانيا: خصائص الضريبة على أرباح الشركات

1. ضريبة وحيدة: أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين¹؛
2. ضريبة عامة: وذلك بجمع كل الأرباح والمداخيل دون مراعاة طبيعتها؛
3. ضريبة سنوية: أي أنها تفرض في كل سنة على إجمالي الأرباح؛
4. ضريبة نسبية: أي أن إجمالي الأرباح تخضع لمعدل واحد؛
5. ضريبة تصريحية: أي أن المكلف يقوم بتقديم ميزانيته الجبائية قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

ثالثا: أهداف الضريبة على أرباح الشركات

1. إنشاء ضريبة نسبية تتكيف وطبيعة الأشخاص المعنويين، الأمر الذي يجسد مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات²؛
2. إلغاء كل تفرقة في الإخضاع بين المؤسسات؛
3. إيجاد الإجراءات التحفيزية لدفع المؤسسات على الاستثمار؛
4. تشجيع إقامة الشركات في شكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها)؛
5. زيادة المزايا لصالح المساهمين من خلال الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة؛
6. تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر إلى غاية السنة الخامسة؛
7. تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات الناتج عن كيفية تسديد هذه الضريبة.

رابعا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع للضريبة على أرباح الشركات³:

1. الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:
 - * شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛
 - * الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛

¹ يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007، ص: 97.

² بوشارب وليد، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

³ بن أعمار منصور، الضريبة على ارباح الشركات (IBS)، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص: 16.

* هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل؛

* الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة.

2. المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

خامسا: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر، حيث تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص¹:

1. الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحى عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

2. أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛

3. أرباح المؤسسات وان كانت لا تمتلك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية؛

4. إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

سادسا: وعاء الضريبة على أرباح الشركات

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثنتي عشرة شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية².

1. **الربح الخاضع للضريبة:** هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، حيث يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يجب أن يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير والإهلاكات المالية والأرصدة المثبتة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² لموسخ أحلام، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

2. الأعباء القابلة للخصم: حتى تكون الأعباء قابلة للخصم يجب توفرها على شروط معينة وهي كالتالي:

* ناتجة بالضرورة عن الاستغلال ومرتبطة أساسا بالتسيير العادي للمؤسسة؛

* يجب أن تؤدي هذه الأعباء إلى نقص الأصول الصافية؛

* يجب أن تكون هذه الأعباء مبررة؛

* يجب أن لا يكون خصم هذه الأعباء مرفوض صراحة من طرف القانون.

سابعا: حساب الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 150 تحسب الضريبة على أرباح الشركات بمعدلاتها كما يلي¹:

1. يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ب 23%؛

2. تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

* 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

* 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

* 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير الذي يخضع للاقتطاع من المصدر، حيث يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

* 24% بالنسبة:

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛

- الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج إما بموجب رخصة استغلال براءتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز لذلك.

* 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثالث: الرسم على النشاط المهني (TAP)

قبل الحديث عن الرسم على النشاط المهني نعرف الرسم بصفة عامة، حيث يعرف بأنه مبلغ نقدي يدفع جبرا من قبل الأشخاص للدولة أو احد مرافقها العامة، مقابل خدمة خاصة أو نفع خاص تقدمه لهم¹.

أولاً: مفهوم الرسم على النشاط المهني

هو ضريبة مباشرة تستحق دوريا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا مهنيا بصفة دائمة وهذا مهما كانت نتيجة المؤسسة².

ثانياً: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يستحق الرسم بصدد³:

1. الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع لذلك الرسم بموجب هذه المادة؛
2. رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. حيث يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير انه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة؛
3. بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، ويجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

¹- سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

²- بن بزة راضية، اثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 72.

³- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: معدل الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2% وهو يفرض على رقم الأعمال المحقق، وتوزع حصيلته حسب الجدول الآتي:

جدول رقم 2-2: معدل الرسم على النشاط المهني

المعدلات				الرسم على النشاط المهني
المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصّة البلدية	حصّة الولاية	
2%	0.11%	1.30%	0.59%	المعدل العام

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 222 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا: الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

1. بالنسبة للبيع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة¹؛
2. بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

خامسا: الأشخاص الخاضعين للرسم ومكان فرضه

1. يؤسس الرسم كما يلي²:

* باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء؛

* باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

2. يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.

¹ - بوشارب وليد، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الرابع: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل الغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقيده وعدم ملائمة للإصلاحات التي مر بها الاقتصاد الوطني.

* مفهوم القيمة المضافة: هي القيمة التي يحددها الفرق بين قيمة الإنتاج المباع وبين قيمة الاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات¹.

أولاً: مفهوم الرسم على القيمة المضافة

* الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة على رقم الأعمال يتحملها المستهلك النهائي².

* الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع العمليات في مجالات الصناعة والتجارة والحرف، يتحملها المستهلك النهائي وتعتبر من أهم موارد الدولة³.

ثانياً: خصائص الرسم على القيمة المضافة

يعد الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني، وواسع التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية وذلك لما يتمتع به من خصائص هي⁴:

1. **توسيع مجال التطبيق:** يعد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جد واسع إذ يتضمن العمليات الخاضعة ل (TUGP) و (TUGPS) وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة، حيث أن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة بالتحكم أكثر في النشاط الاقتصادي فضلاً عن الحصول على موارد إضافية هامة؛

2. **توسيع مجال الخصم:** يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة الخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم المبلغ المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، ولم يكتفي مجال ذلك الخصم بالخصم المادي أو المالي بل تعداه ليشمل أيضاً عمليات القطاع الإداري والتجاري، علاوة على المبيعات الخاصة بتأدية الخدمات التي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة؛

3. **تقليص عدد المعدلات:** حسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوضاً عن 18 معدل هما 7% و 17%.

¹ - عابد فضيلة، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة (خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية)، العدد 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، سوريا، 2010، ص: 162.

² - Administration de l'enregistrement et des domaines, **Taxe sur la valeur ajoutée**, Luxembourg, 2006, p: 2.

³ - بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 139.

⁴ - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، العدد 2، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، الجزائر، 2009، ص: 187، 188.

ثالثا: مجال التطبيق

1. العمليات الخاضعة للرسم وجوبا: طبقا للمادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة كل من¹:
 - 1.1 عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛
 - 2.1 عمليات الاستيراد.
 2. كما يطبق هذا الرسم مهما كان:
 - 1.2 الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء الضرائب الأخرى؛
 - 2.2 الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.
 3. العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا: العمليات الخاضعة للرسم باختيار مشار إليها في المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تبين كيفية الاختيار.

حيث يعطي الاختيار للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين والذين يقع نشاطهم بعيدا عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، بناء على التصريح منهم لاكتساب صفة المدينين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع وخدمات في النشاطات التالية:

 - 1.3 انجاز عمليات خاصة بالتصدير؛
 - 2.3 القيام بعمليات تسليم ل:
 - * الشركات البترولية؛
 - * المكلفين الآخرين بالرسم؛
 - * مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء، حيث يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.
- رابعا: إقليمية الضريبة: حسب المادة 7 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تعتبر العملية قد تمت بالجزائر²:
1. عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر فيما يخص البيع؛
 2. عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المنتازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة، قد استعملت أو استغلت بالجزائر.

¹ - بن أعمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 50 - 53.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 7 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

خامسا: الحدث المنشئ للرسم ومعدلاته

الحدث المنشئ للرسم هو الفعل المادي أو القانوني الذي يجعل المكلف بالرسم مدينا به، بحيث يعتبر تاريخ وقوع الحدث نقطة بداية إستحقاقية الضريبة، ويختلف الحدث من عملية إلى أخرى بحسب طبيعتها¹.

1. العمليات المحققة في الداخل: تشمل ما يلي:

1.1 المبيعات والعمليات المماثلة: الحدث المنشئ هو نقل الملكية سواءا تم ذلك ماديا (انتقال البضائع) أو قانونيا (الفوترة)؛

2.1 الأشغال العقارية: الحدث المنشئ للرسم هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن، أي قبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند؛

3.1 المؤسسات الأجنبية: الحدث المنشئ للرسم هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن، وعند انتهاء الأشغال يستحق الباقي على أساس أن الحدث هو الانتهاء من الأشغال؛

4.1 التسليمات للذات: في هذه الحالة يجب التمييز بين المنقول والعقار، ففي المنقولات الحدث المنشئ للرسم هو الاستلام باعتباره الاستعمال الأولي أو بداية الاستعمال، أما العقارات يكون الحدث المنشئ للرسم هو الاستعمال الأول؛

5.1 تقديم الخدمات: الحدث المنشئ للرسم هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2. الاستيراد: الحدث المنشئ للرسم هو دخول البضاعة إلى الإقليم الجزائري، المدين بالرسم هو المصروح الجمركي؛

3. التصدير: الحدث المنشئ للرسم هو مرور البضاعة بالجمارك، المدين هو المصروح الجمركي.

* معدلات الرسم: يتضمن معدلين هما²:

- المعدل العادي (17%) : يطبق على العمليات والخدمات والمنتجات غير الخاضعة للمعدل المخفض؛

- المعدل المخفض (7%) : يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي الاجتماعي والثقافي.

¹ - عياض محمد عادل، محاولة التفسير الجبائي وأثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2003، ص: 33.

² - قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مذكرة ماجستير، تخصص نقود وتمويل، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008، ص: 73.

سادسا: وعاء الرسم على القيمة المضافة

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال الخاضع للرسم، ويشمل هذا الأخير ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها أي رقم الأعمال خارج الرسم¹.

إلا أنه يمكن أن يخصم من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حالة فوترتها للزبون:

* التخفيضات والحسومات المالية وحسوم القبض؛

* حقوق الطابع الجبائية؛

* مبالغ الأغلفة المسترجعة؛

* المدفوعات المترتبة عن النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

سابعا: نظام الشراء بالإعفاء

هو تقنية تعطي الحق للمؤسسة في الاقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص كل المعدات، المواد الأولية، السلع والخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية، وللاستفادة من هذا النظام يجب توفر الشروط التالية:

* أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي؛

* مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني؛

* تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو حالة الدفع التي منحها لها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد؛

* إيداع في نهاية السنة المالية وفي 15 جانفي على الأكثر لدى مفتشية الضرائب التابعة لها، كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزون المشتري بالإعفاء من الرسم.

¹ - بن بزة راضية، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 85 - 87.

المبحث الثالث: التقييد المحاسبي للضرائب والرسوم

تعتبر المؤسسة النواة الأساسية في اقتصاديات الدول فهي المحرك الرئيسي لكل أنواع النشاطات في المجتمع، وباعتبارها مساهم في المجتمع تفرض عليها الضرائب التي تقوم باحتسابها وتسجيلها حسب النظام المحاسبي المعمول به.

المطلب الأول: الضرائب على الأرباح

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ضرائب على الربح الذي تحققه الأشخاص الطبيعية أو المعنوية.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي

سنتناول في الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور كما يلي:

1. الضريبة على الدخل للشركاء: تعتبر من الأعباء غير المقبولة جبائياً وتحسب بنسبة 10% من الأرباح الصافية وتسجل كما يلي¹:

698	ح/ ضرائب أخرى على النتائج	****	
444	ح/ الضرائب على النتائج	****	****

ثانياً: الضريبة على أرباح الشركات

يتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات على 3 تسبيقات ويبلغ مبلغ كل تسبيق ب 30% من الضريبة المستحقة لآخر سنة مالية مختتمة².

الدفعة الأولى: يجب تسديدها من N/02/20 إلى N/03/20، وتتقيد محاسبياً كما يلي:

4442	ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج	****	تاريخ العملية
512	ح/ البنك	****	
53	ح/ الصندوق	****	
	تسديد القسط الأول	****	

¹- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 227

²- بوشارب وليد، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

الدفعة الثانية: يجب تسديدها من N/05/20 إلى N/06/20، وتتكيد محاسبيا كما يلي:

		تاريخ العملية		
	****	ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج		4442
****		ح/ البنك	512	
****		ح/ الصندوق	53	
		تسديد القسط الثاني		

الدفعة الثالثة: يجب تسديدها من N/10/20 إلى N/11/20، وتتكيد محاسبيا كما يلي:

		تاريخ العملية		
	****	ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج		4442
****		ح/ البنك	512	
****		ح/ الصندوق	53	
		تسديد القسط الثالث		

* وفي نهاية الدورة تحسب النتيجة ثم تحسب الضريبة على الأرباح المفروضة وتسجل كما يلي:

N/12/31

		ح/ ضرائب على أرباح المؤسسة على نتيجة النشاط العادي		695
****		ح/ الضرائب على النتائج	444	

* وفي هذه المرحلة نصادف حالتين:

1. مجموع التسبيقات اقل من مبلغ الضريبة:

		تاريخ العملية		
	****	ح/ الضرائب على النتائج	444	
****		ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج	4442	
****		ح/ البنك	512	

2. مجموع التسبيقات اكبر من مبلغ الضريبة:

		تاريخ العملية		
	****	ح/ الضرائب على النتائج	444	
	****	ح/ قرض الضرائب على النتائج	4444	
****		ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج	4442	

المطلب الثاني: الرسوم

تعتبر الرسوم دين واجب السداد جراء تلقي الفرد خدمة من طرف القطاعات العمومية، وفي الجزائر هناك الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، حيث يصنف كل رسم حسب درجة تأثيره على المكلف وكيفية سداده.

أولاً: الرسم على القيمة المضافة

1. الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع: لا يمثل الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع تكلفة على المؤسسة، بل هو يشكل حقا من حقوق المؤسسة على الدولة سيتم خصمه من الرسم على القيمة المضافة المحصل حيث يظهر في حسابات الصنف 4 الحقوق (4456)¹.

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي، الجزائر، 2009، ص: 63.

		* شراء سلع وخدمات:	
		تاريخ العملية	
	****	ح/ مشتريات	38
	****	ح/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	44561
****		ح/ موردو السلع والخدمات	401
		فاتورة الشراء	

		* شراء تثبيبات:	
		تاريخ العملية	
	****	ح/ تثبيبات	21
	****	ح/ TVA قابلة للاسترجاع على التثبيبات	44562
****		ح/ موردو التثبيبات	404
		فاتورة الشراء	

2. الرسم على القيمة المضافة على المبيعات: يمثل الرسم على القيمة المضافة المحصل من قبل المؤسسات لحساب الخزينة دين تجاه الدولة، غير انه يسجل في حسابات الصنف 4 (4457)، حيث نسجل ما يلي:

	****	ح/ العملاء	411
****		ح/ المبيعات	70
****		ح/ TVA محصلة	4457
		فاتورة البيع	

3. التصريح بالرسم على القيمة المضافة: في هذه الحالة نقوم بحساب الفرق بين الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه، والرسم على القيمة المضافة المحصل وهنا نسجل حالتين¹:

1.3 حالة الفرق سالب: وهنا يكون الرسم على القيمة المضافة المحصل اقل من الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه.

	****	ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457
	****	ح/ تسبيق الرسم	44566
****		ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه	4456
		الفرق سالب	

2.3 حالة الفرق موجب: وهنا يكون الرسم على القيمة المضافة المحصل اكبر من الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه.

	****	ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457
****		ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه	4456
****		ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع	4455
		الفرق موجب	

بعد حساب الفرق يتم إعداد التصريح بالفرق الموجب لتسديده إلى مصلحة الضرائب قبل أُل 20 من الشهر الموالي كما يلي:

	****	ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع	4455
****		ح/ البنك	512
		التسديد بتصريح G50	

¹ - بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010، ص: 252.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني

بعد حساب الرسم على النشاط المهني يقيد في تصريح G50 كعبء، ويسجل كما يلي¹:

****	ح/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال	642
****	ح/ الضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى	447

وعند التسديد يرصد الحساب 447 ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى كما يلي:

****	ح/ الضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى	447
****	ح/ البنك	512
****	ح/ الصندوق	53

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المؤجلة كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية وإعداد القوائم المالية، التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به وتصنف إلى ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم.

أولاً: الضرائب المؤجلة على الأصول

يكون هذا النوع في حالة وجود ضرائب مؤجلة كأصول أي مبالغ مدفوعة لإدارة الضرائب أكثر من المستحقة قابلة للحسم في سنوات مستقبلية، أو تسبيق ضريبي على سنوات مستقبلية لم تستحق بعد ويتم تسجيل هذا النوع من الضرائب على النحو الآتي²:

¹ - بوشارب وليد، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

² - لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

1. عند التسبيق الضريبي:

****	****	ح/ الضرائب المؤجلة أصول ح/ البنك تسبيق ضرائب عن الدورة المقبلة	512	133
------	------	--	-----	-----

2. في حالة التسوية الضريبية:

****	****	ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول ح/ الضرائب المؤجلة أصول تسوية الضرائب المسبقة مع المفروضة فعلا	133	692
------	------	--	-----	-----

ثانيا: الضرائب المؤجلة على الخصوم

تكون إذا تعلق الأمر بضرائب على عاتق المؤسسة مطلوب دفعها وتخص دورات محاسبية مالية سابقة تسمى الضرائب المؤجلة على الخصوم.

1. عند ترتيب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها:

****	****	ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم ح/ الضرائب المؤجلة خصوم ترتيب ضرائب إضافية	134	693
------	------	--	-----	-----

2. في حالة التسوية للضريبة وتسديد المستحقات:

****	****	ح/ الضرائب المؤجلة خصوم ح/ البنك تسديد المستحقات الضريبية	512	134
------	------	---	-----	-----

خلاصة:

من خلال ما سبق تتضح لنا أهمية الضرائب والرسوم سواء على المستوى الوطني أو الدولي، فعلى المستوى الوطني نجد أن المشرع خصص لها قوانين جبائية يتم تحديثها بشكل دوري عن طريق قوانين المالية تضبط حجم ووقت دفع الضريبة بالنسبة للمكلفين حتى تتجنب الإدارة الضريبية مشكلة التهرب الضريبي، أما على المستوى الدولي فتتجلى هذه الأهمية من خلال تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ليفسر ويعالج ضرائب الدخل حتى تسهل العملية في حالة وجود طرف أجنبي يتعامل مع الدولة.

الفصل الثالث: دراسة حالة

مؤسسة خزف الجنوب

تمهيد:

إن الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري وان كانت كافية لفهم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة، إلا انه يبقى هناك اختلاف مع ما تم دراسته نظريا ومع ما هو مطبق في الواقع العملي والمهني وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

حيث سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما جاء سابقا وذلك باختيار نموذج من المؤسسات الاقتصادية هي مؤسسة خزف الجنوب بجامعة ولاية الوادي، التي تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة التي تساهم في تحريك قطاع البناء والأشغال العمومية، وللتفصيل أكثر قسمنا الدراسة التطبيقية إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة خزف الجنوب.

المبحث الثاني: التقيد المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة خزف الجنوب.

المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة خزف الجنوب

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تشخيص مؤسسة خزف الجنوب وذلك بالتطرق إلى لمحة عن المؤسسة، محيطها وعدد عمالها وبالإضافة إلى هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة خزف الجنوب

سنتعرف في هذا المطلب على المؤسسة محل الدراسة (موقعها، نشاطها...) لكي يسهل معرفة الضرائب والرسوم فيها وكيفية معالجتها محاسبيا.

أولاً: نشأة وموقع المؤسسة

تعتبر مؤسسة خزف الجنوب ببلدية جامعة إحدى المؤسسات الخاصة ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة يبلغ رأس مالها 50 000 دج ومساحتها 15 هكتار، كان أول إنتاج لها في 1992/10/01 ويقع مقرها بمحاذاة الطريق الوطني رقم 03 دائرة جامعة ولاية الوادي. تختص بصناعة وتسويق الآجر الأحمر المنقوب والآجر الأحمر المخصص للتسقيف (Hourdis).

1. طبيعة نشاط المؤسسة ومحيطها

1.1 طبيعة نشاط المؤسسة: يعد نشاط المؤسسة صناعيا من جهة وتجاريا من جهة أخرى.

* صناعيا وهو النشاط الرئيسي للمؤسسة الذي يتضمن صناعة الآجر الأحمر المنقوب بقياس 15*20*30 سم، و الآجر الأحمر المخصص للتسقيف بقياس 15*30*45 سم.

يدخل في صناعة الآجر كمادة أولية أساسية الطين بنسبة 60.5% تجلبه المؤسسة من منطقة مؤجرة للمؤسسة من طرف الدولة لاستغلالها في نشاطها، الرمل بنسبة 25% والماء بنسبة 12%.

تنتج الشركة الآجر بمعدل 18 240 وحدة اجر منقوب في اليوم و330 وحدة اجر المخصص للتسقيف في اليوم، وسنويا بمعدل 11 800 وحدة اجر المخصص للتسقيف و6 566 400 وحدة اجر منقوب، وإجماليًا يقدر حجم إنتاج مؤسسة خزف الجنوب 70 ألف طن في السنة، حيث يقدر رقم أعمالها السنوي حوالي 150 مليون دينار جزائري وربحها حوالي 10 ملايين دينار جزائري سنويا.

* تجاريا عن طريق بيع الآجر الأحمر المنقوب والمخصص للتسقيف (Hourdis).

2.1 محيط المؤسسة: يتضمن المحيط الخارجي للمؤسسة كما يلي:

* سوق المؤسسة: تعتبر الشركة الوحيدة في دائرة جامعة التي تختص بصناعة الآجر، وتتعامل مع تجار الجملة، حيث من أهم زبائنها المقاولين والشركات الوطنية الخاصة بالبناء مثل Cosider وEN.GCB.

* المنافسين: لا يوجد للمؤسسة منافسين على مستوى ولاية الوادي، ولكن ينافسها في نفس النشاط وحدات إنتاج الآجر بدائرة تقرت ولاية ورقلة.

* الموردين: لدى المؤسسة موردين محليين منهم محجر سيدي راشد الذي تشتري من عنده المادة الأولية وشركة (ETS.Zelaci) التي تمون الشركة بالغاز الصناعي، وموردين أجانب منهم:

– Meccanica؛

– Bedes chi؛

– SABO؛

– Cromital.

وهؤلاء الموردون تشتري من عندهم المؤسسة الآلات المسؤولة عن قولبة وقطع الآجر وقطع غيارها.

ثانياً: العمال بالمؤسسة

يبلغ عدد عمال مؤسسة خزف الجنوب 156 عامل لسنة 2014 يصنفون كما يلي:

جدول رقم 3-1 : تعداد العمال ومناصبهم

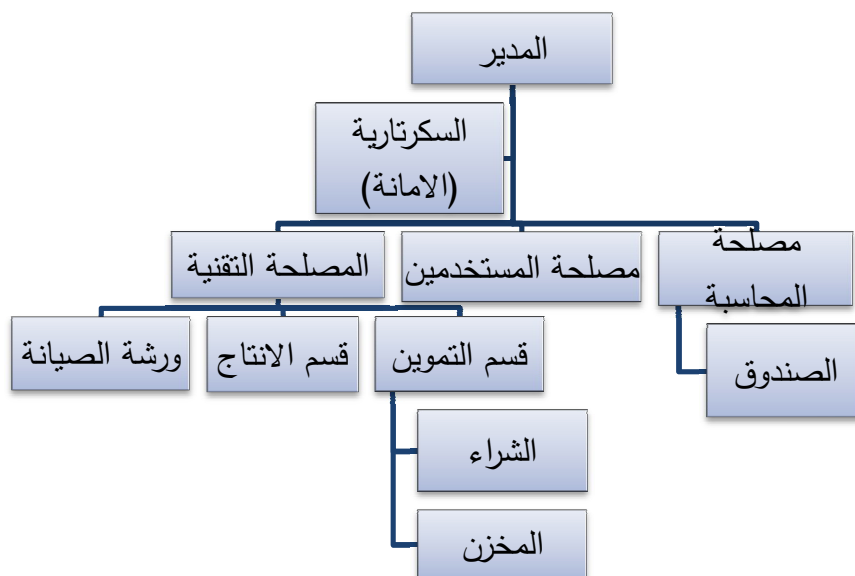
العدد	المناصب
5	الإطارات (أعوان التحكم)
5	عمال الإدارة
5	عمال الأمن
21	عمال الصيانة
120	عمال الورشة
156	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات من طرف رئيس مصلحة المستخدمين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي من أهم مصالح المؤسسة تبعا لنوع نشاطها، وسيتم توضيحه في الشكل الموالي:

الشكل رقم 3- 1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات من طرف رئيس مصلحة المستخدمين.

أولاً: المدير

هو المسؤول الأول عن النشاط في الشركة حيث يدير كل صغيرة وكبيرة في مختلف المصالح في المؤسسة ويوجه الأوامر ويراقب العمل؛

ثانياً: السكرتارية (الأمانة)

تعتبر كأمانة للمدير حيث توكل لها مهام استقبال الضيوف وتوجيههم وإدخالهم بعد طلب الإذن من المدير، لهذا الغرض خصص لها هاتف لاستقبال المكالمات الهاتفية القادمة من خارج المؤسسة وتحويلها وكذا استقبال الفاكس وإرساله، واستقبال وكتابة المراسلات الإدارية الخاصة بالمؤسسة وأيضاً القيام بنسخ الوثائق اللازمة وبرمجة صفقات البيع؛

ثالثاً: مصلحة المحاسبة

وهذه المصلحة تقوم بعدة مهام منها تقديم المعلومات الكافية للمدير من الناحية القانونية المتعلقة بقيود اليومية وحجم التعاملات مع البنوك ومصلحة الضرائب، كما تتعامل هذه المصلحة بصفة مباشرة مع الموردين والزبائن عن طريق عمليات الشراء والبيع وكذلك عمليات الفوترة وإعداد التصريحات الجبائية، وكذلك هي المسؤولة عن الصندوق بقبض وتسديد المستحقات من الزبائن.

وباختصار فإن مصلحة المحاسبة تعد العمود الفقري والمرآة العاكسة لكل نشاطات المؤسسة فهي التي تضبط الأموال المستغلة بناء على رأس المال المتاح؛

رابعاً: مصلحة المستخدمين

تقوم بالإشراف على العمال من حيث توزيع مهامهم واستقبال انشغالاتهم، وأيضاً تقوم بحساب أجورهم وإعداد الكشوف الخاصة بذلك، وتسوية ملفاتهم من ناحية العطل المرضية وحوادث العمل وهي المسؤولة عن تجديد عقود العمل عند انتهاء أجلها؛

خامساً: المصلحة التقنية

وهي المسؤولة عن عملية الإنتاج من بدايتها وإلى غاية خروج المنتج التام لغرض البيع، فهي التي تشتري وتخزن المادة الأولية وتقوم بصيانة الآلات في حالة تعطلها، وتقسم إلى 3 أقسام (قسم التموين - قسم الإنتاج - ورشة الصيانة).

المبحث الثاني: التقييد المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة خزف الجنوب

في محاولة منا لإسقاط الجانب النظري على التطبيقي اعتمدنا مؤسسة خزف الجنوب لإنتاج الأجر الأحمر بجامعة، موضحين من خلالها كيف تتم معالجة الضرائب والرسوم بناء على الوثائق والمعطيات المقدمة لنا لسنة 2014.

المطلب الأول: الضرائب على الأرباح

سنتناول في هذا المطلب دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب وكيفية حساب وتسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

لقد وجدنا صنفين من أصناف الدخل الإجمالي: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والمرتببات المفروضة على العمال والمستخدمين، والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (والتي تتعلق بالأرباح الموزعة على الشركاء).

1. الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والمرتبات (العمال): تدخل هذه الضريبة في حساب أجور العمال عن طريق إعداد كشف الأجر الذي يلخص إجمالي حقوق العامل بناء على عدد الأيام الفعلية في العمل، والذي تدخل في حسابه الضريبة على الدخل الإجمالي كإقتطاع على الدخل الإجمالي.

1.1 كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة

* **الأجر القاعدي (الأساسي) Salaire de base:** هو اجر محدد في سلم الأجور حيث لكل صنف الدرجة الخاصة به وكذا الأجر الموافق له، وهو المبلغ الذي تحسب على أساسه باقي المنح والتعويضات الأخرى لذلك سمي بالأجر القاعدي ويحسب على أساس أيام العمل الحقيقية؛

* **منحة المنطقة Indemnité de zone:** هذه المنحة لا تخضع للضريبة وتختلف من منطقة إلى أخرى، حيث تمنح كتعويض للعمال الذين يعملون في المناطق المعزولة وتقدر ب 31.5% من الأجر القاعدي؛

* **منحة الخبرة المهنية (IEP) Individuel expérience professionnel**: وهي تقييم للخبرة المهنية الناتجة عن الأقدمية في المؤسسة، وتحسب على أساس الأجر القاعدي بنسبة 1% لكل سنة مع مراعاة سنوات العمل؛

* **تعويض الضرر Prime nuisance**: يتقاضى العامل هذا التعويض شهريا ويحسب بنسبة 25% من الأجر القاعدي؛

* **منحة منصب العمل Indemnité travaux poster (ITP)**: تمنح هذه المنحة للعمال الذين لا يستطيعون مغادرة مكان العمل من بداية الدوام إلى نهايته، وتقدر ب15% من الأجر القاعدي؛

* **منحة العمل الليلي Travail de nuit**: تمنح هذه المنحة كتعويض للعمل في الليل وتحسب بعدد ساعات العمل، حيث ثمن الساعة 2.841 دج؛

* **منحة القفة Prime de panier**: وهي قيمة الوجبة الغذائية التي يجب أن يتناولها العامل في مطعم المؤسسة، وعند عدم وجود مطعم تعوض بمبلغ 2.72 دج للساعة، حيث هذه المنحة خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

ومجموع كل هذه المنح والتعويضات مع الأجر القاعدي يعطينا الأجر الأساسي الذي يحسب على أساسه اقتطاع الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي.

* **الضمان الاجتماعي Retenue SS**: وهو الاشتراك الشهري الذي يجب على العامل دفعه بصفة إجبارية وقانونية وقيمته 9% من الأجر الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي ويحسب بالعلاقة التالية:

الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي = الأجر القاعدي + المنح الخاضعة للضمان الاجتماعي (منحة المنطقة + منحة الخبرة المهنية + تعويض الضرر + منحة منصب العمل + منحة العمل الليلي).

* **الضريبة على الدخل الإجمالي Retenue IRG**: نحصل على مبلغ الضريبة من خلال سلم الرواتب والأجور، حيث كل اجر يقابله مبلغ الضريبة الخاص به.

حيث المبلغ الصافي للدفع بالنسبة للعامل يساوي الأجر الخام (الأجر القاعدي + المنح) - اشتراك الضمان الاجتماعي - اقتطاع الضريبة. وعند إسقاط هذه الحالة على العامل X في مؤسسة خزف الجنوب عمل مدة 176 ساعة (المدة المرجعية التي يحسب عليها الأجر القاعدي وبناءا عليها تحسب نقدا بقيمة 13 763.27 دج)، نستطيع حساب اجر العامل كما يلي:

الأجر القاعدي = 13 763.27 دج

منحة المنطقة = 31.5% من الأجر القاعدي

منحة المنطقة = 4 335.43 دج

منحة الخبرة المهنية = 20% من الأجر القاعدي

منحة الخبرة المهنية = 2 752.65 دج

تعويض الضرر = 25% من الأجر القاعدي

تعويض الضرر = 3 440.82 دج

منحة منصب العمل = 15% من الأجر القاعدي

منحة منصب العمل = 2 064.49 دج

منحة العمل الليلي = 2.841 دج × 176 ساعة

منحة العمل الليلي = 500.02 دج

اقتطاع الضمان الاجتماعي = الأجر الخام × 9%

الأجر الخام = 500.02 + 2 064.49 + 3 440.82 + 2 752.65 + 4 335.43 + 13 763.27 =

= 26 856.68 دج

اقتطاع الضمان الاجتماعي = 2 417.10 دج

تعويض الأكل = 2.72 دج × 176 ساعة

منحة القفّة = 478.72 دج

اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي = حسب سلم الرواتب والأجور تقدر ب 1 116.5 دج.

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

الصافي للدفع = 23 801.80 دج (ملحق رقم 1)

2.1 تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي

* تسجيل كشف الأجر والتصريح بالضريبة واقتطاع الضمان الاجتماعي

	27 335.40	ح/رواتب وأجور المستخدمين		631
23 801.80		ح/أجور	421	
2 417.10		ح/اشتراكات الضمان الاجتماعي	431	
1 116.50		ح/الضريبة على الدخل الإجمالي	444	

* تسديد الضريبة

421	ح/أجور	23 801.80	
431	ح/ اشتراكات الضمان الاجتماعي	2 417.10	
444	ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	1 116.50	
512	ح/ البنك		27 335.40

في هذه الحالة الضريبة حسبت وسجلت فرديا أي لعامل واحد، أما بالنسبة للمؤسسة فهي تقوم بالتصريح على الضريبة على الدخل الإجمالي لمجمل عمالها (ملحق رقم 2)، وتحسب القاعدة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة كما يلي:

القاعدة الخاضعة للضريبة = الأجر الخام - منحة المنطقة + تعويض الأكل - اقتطاع الضمان الاجتماعي.
تسجل الضريبة في وثيقة G50 كتصريح بالضريبة ثم تدفع إلى إدارة الضرائب.

2. الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (الأرباح الموزعة على الشركاء): تحسب بعد طرح الضريبة على أرباح الشركات، والمحددة بنسبة 10% على الأرباح الموزعة للشركاء.
بالنسبة لمؤسسة خزف الجنوب حققت نتيجة تقدر ب 13 706 102.21 دج وبعد حساب الضريبة على أرباح الشركات يصبح الربح يقدر ب 10 553 699.21 دج، وعندما نطبق الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء نأخذ 10% من الربح كما يلي:
 $10\% \times 10\ 553\ 699.21 = 1\ 055\ 369.921$ دج. وتسجل هذه الضريبة كما يلي:

698	ح/ ضرائب أخرى على النتائج	1 055 369.921	
444	ح/ ضرائب على النتائج		1 055 369.921

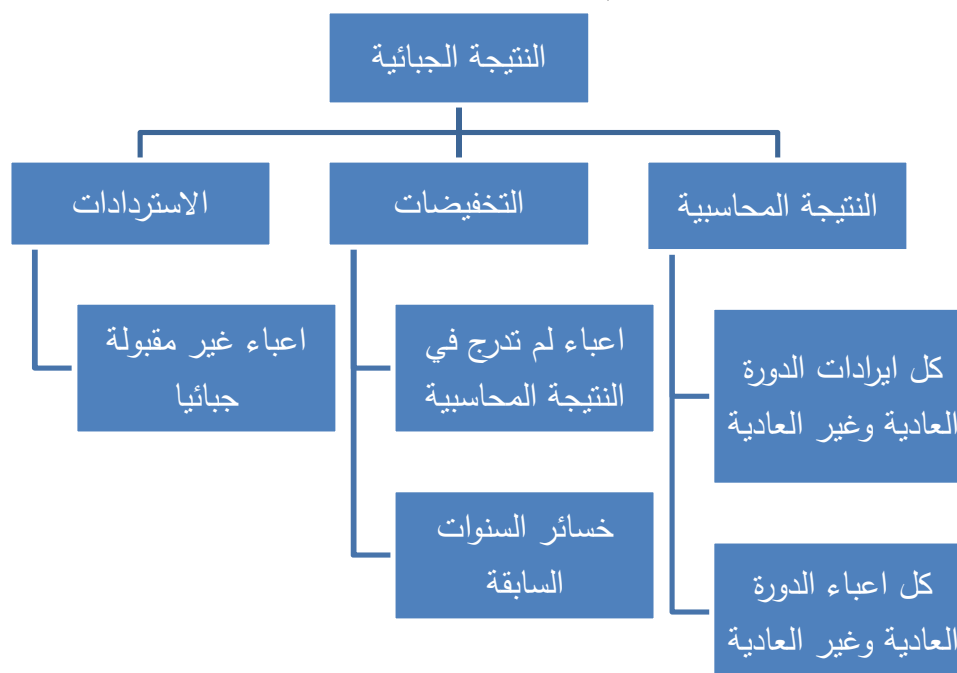
يسجل مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء في وثيقة G50 ثم يسدد إلى إدارة الضرائب.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

1. حساب الضريبة على أرباح الشركات: تحسب بالعلاقة التالية
الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة 23%.
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإسترادات - التخفيضات.
- الإسترادات هي المصاريف والأعباء غير المقبولة جبائيا؛

- التخفيضات هي أعباء لم تدرج في النتيجة المحاسبية مثل خسائر السنوات السابقة.

شكل رقم 3 -2: كيفية حساب النتيجة الجبائية



المصدر: لموسخ أحلام، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

لتحديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات أعطيت لنا الميزانية الجبائية وخاصة الجدول رقم 9 الذي يبين الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية (ملحق رقم 3).

الجدول رقم 3-2: جدول حسابات النتائج لمؤسسة خزف الجنوب لسنة 2014

N		البيان
دائن	مدين	
152 209 322.67		رقم الأعمال
598 290.60		إعانة النشاط
152 807 613.27		إنتاج النشاط
	66 049 627.01	المشتريات المستهلكة
	1 356 713.52	الخدمات المالية والإستهلاكات الأخرى
	67 406 340.53	استهلاك السنة المالية
	0	القيمة المضافة
	46 296 415.70	أعباء المستخدمين
	4 538 960.34	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
34 565 896.70		الفائض الإجمالي للاستغلال
36 064.36		الإيرادات العملياتية الأخرى
	3.28	الأعباء العملياتية الأخرى
	22 657 265.72	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
11 944 692.06		النتيجة العملياتية
1 767 732.14		المنتجات المالية
	6 321.99	الأعباء المالية
1 761 410.15		النتيجة المالية
13 706 102.21		النتيجة العادية
	3 152 403	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة
10 553 699.21		النتيجة الصافية للنشاط

المصدر: الميزانية الجبائية للمؤسسة لسنة 2014.

وبما أن المؤسسة حققت نتيجة موجبة فضربيتها على أرباح الشركات تقدر ب:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 13\,706\,102.21 \times 23\% = 3\,152\,403 \text{ دج}$$

ملاحظة: مؤسسة خزف الجنوب لا تقوم بدفع التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات، وإنما تقوم بحساب وتسديد مبلغ الضريبة المستحقة حين إيداع الميزانية الجبائية لدى إدارة الضرائب مبلغ الضريبة على الأرباح للدورة السابقة ثم تقوم بتسديدها.

2. التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات لمؤسسة خزف الجنوب:

* قيد إثبات الضريبة على أرباح الشركات (ملحق رقم 4)

2014/12/31				
	3 152 403	ح/ ضرائب على أرباح المؤسسة نتيجة النشاط العادي		695
3 152 403		ح/ ضرائب على النتائج	444	

* قيد تسديد الضريبة على أرباح الشركات

2015/04/03				
	3 152 403	ح/ ضرائب على النتائج		444
3 152 403		ح/ البنك	512	

المطلب الثاني: الرسوم

يتضمن هذا المطلب تسجيل الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني في مؤسسة خزف الجنوب.

أولاً: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

بما أن مؤسسة خزف الجنوب مؤسسة إنتاجية فانها خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% على المبيعات خارج الرسم وتستفيد كذلك من حسم الرسوم على المشتريات التي تتحملها المؤسسة.

1. الرسم على القيمة المضافة للمبيعات: إذا كنا نريد حساب الرسم على القيمة المضافة الشهري عندنا فاتورة رقم 251 فيها تم بيع 4640 وحدة اجر بقياس 15*20*30 سم لجمعية مسجد البدر بورقلمة (ملحق رقم 5)، أما في حالتنا فإننا نريد حساب الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع لسنة 2014، حيث يتم حسابه بتطبيق نسبة 17% على رقم الأعمال كما يلي:

		2014/04/29		
	178 784 907.52	ح/ زبائن	411	
152 807 613.27		ح/ مبيعات إنتاج تام	700	
25 977 294.25		ح/ رسم على القيمة المضافة محصل	4457	

2. الرسم على القيمة المضافة للمشتريات: عندنا مثال لفاتورة شراء قطع غيار كهربائية للآلات التصنيع من شركة SARL IIDM، اشترت منها المؤسسة 22 وحدة لكل وحدة ثمنها (ملحق رقم 6)، لأنه أثناء دراستنا لهذه المؤسسة لم تعطى لنا كل الرسوم على المشتريات لسنة 2014 حيث أخذنا مثال هذه الفاتورة وتعالج محاسيبيا كما يلي:

		2014/04/09		
	60 040	ح/ مشتريات مواد ولوازم	381	
	10 206.80	ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
70 246.80		ح/ موردو سلع وخدمات	401	

3. الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع: ويحسب بالفرق بين الرسم على القيمة المضافة للمبيعات والمشتريات، وهو الذي تصرح به المؤسسة شهريا إلى إدارة الضرائب (ملحق رقم 7) ويسجل كما يلي:

2014/05/05				
	25 977 294.25	ح/ رسم على القيمة المضافة محصل	4457	
10 206.80		ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
25 967 087.45		ح/ رسم على القيمة المضافة واجب الدفع	4455	

وعند التسديد نسجل القيد التالي:

2014/05/05				
	25 967 087.45	ح/ رسم على القيمة المضافة واجب الدفع	4455	
25 967 087.45		ح/ البنك	512	

ثانيا: الرسم على النشاط المهني (TAP)

يطبق الرسم على النشاط المهني في مؤسسة خزف الجنوب بنسبة 2% من رقم الأعمال، وتستفيد المؤسسة من تخفيض 30% على المبيعات عن طريق البنك كما يلي:

رقم الأعمال لسنة 2014 قدر ب 152 807 613.27 دج، وبعد حساب نسبة التخفيض أصبح رقم الأعمال المفروضة عليه الضريبة يقدر ب 106 965 329.289 دج

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = 106\,965\,329.289 \times 2\%$$

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = 2\,139\,306.58 \text{ دج}$$

ملاحظة: مؤسسة خزف الجنوب لا تسدد الرسم على النشاط المهني شهريا، وإنما تحسبه من رقم الأعمال السنوي ثم تسدده.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي (ملحق رقم 7):

2014/12/31

2 139 306.58	2 139 306.58	ح/ الرسم على النشاط المهني ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	447	6421
--------------	--------------	--	-----	------

وعند التسديد نسجل ما يلي:

2 139 306.58	2 139 306.58	ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة ح/ البنك	512	447
--------------	--------------	--	-----	-----

ملاحظة: لم نصادف خلال دراستنا لهذه المؤسسة وفحص وثائقها المحاسبية أي تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة.

خلاصة:

بعد الانتهاء من الدراسة الميدانية والتطرق إلى تعريف المؤسسة والضرائب والرسوم المفروضة عليها، وكذلك المعالجة المحاسبية لها بناء على وثائق المؤسسة وتصريحاتها الجبائية، نستنتج انه رغم كل هذا تبقى هناك مشاكل تعترض المحاسبين في طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي رغم كل الجهود المبذولة بسبب وجود اختلافات زمنية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، لذا يجب توطيد العلاقة وبشدة بين إدارة الضرائب والمؤسسات الاقتصادية سعياً إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بما يتلاءم مع القوانين والتشريعات الضريبية لكي يتم تحقيق التوافق والانسجام بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية والوصول إلى تصريح ضريبي يخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية.

الخاتمة

يتكون المحيط الداخلي للمؤسسة من عدة وظائف تتكامل فيما بينها وكل وظيفة لها الدور الخاص بها، ومن بين هذه الوظائف نجد الوظيفة المحاسبية التي تعتبر الجملة العصبية فيها فهي تقوم بتسجيل العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة والتي تتعلق بالوظائف الأخرى أيضاً، لذا يجب أن تحترم مبادئ وقواعد المؤسسة حتى تكون أكثر مصداقية وتعبر عن الواقع الذي تعيشه هذه المؤسسة.

كما هو الحال بالنسبة إلى محاسبة الضرائب والرسوم التي تتطلب المتابعة المستمرة لقوانين المالية المتغيرة باستمرار حتى تتم معالجتها بصورة صحيحة وقانونية بناء على المعطيات الرقمية المحاسبية للمؤسسة.

اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: تخضع المؤسسة الاقتصادية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، حيث تم اثبات صحة هذه الفرضية حسب ما جاء في الفصل الثاني؛

الفرضية الثانية: الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، تفرض جبائياً وتهمل محاسبياً، حيث تم نفي هذه الفرضية حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، حيث انه رغم وجود اختلافات زمنية في التقيد المحاسبي بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية تبقى الضريبة المؤجلة عبء على المكلفين بالضريبة، تقيد في الدفاتر المحاسبية إلى غاية التصريح بها وتسديدها من طرف المكلفين؛

الفرضية الثالثة: يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم كل حسب نوعه والشروط الخاصة به والعناصر الخاضعة له حسب النظام المحاسبي المالي، أثبتت صحة هذه الفرضية لان لكل ضريبة دخل تفرض عليه ووعاء خاص بها حسب درجة فعاليتها وأهميتها؛

الفرضية الرابعة: إن الإصلاحات الاقتصادية والعولمة والانفتاح على اقتصاد السوق، أدى إلى تغيير الأنظمة المحاسبية والضريبية في اغلب الدول، أثبتت صحة هذه الفرضية لأنه بظهور النظام المحاسبي المالي المستلهم من المعايير المحاسبية الدولية أدى إلى ظهور مفهوم جديد لأول مرة وهو الضرائب المؤجلة.

نتائج الدراسة:

* مع تطور الحياة الاقتصادية وزيادة عدد وحجم التدفقات المالية، زادت الحاجة إلى المحاسبة كنظام لقياس وتسجيل هذه التدفقات وفقاً لمسارات التوحيد والتوافق الدولي؛

* الضرائب والرسوم تتميز بمرونتها وفقاً لتجديد التشريعات الضريبية جراء تعديلات قوانين المالية؛

* إن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية حقيقية للمؤسسة وتلبي جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية؛

* إن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت بشكل كبير في تعديل الجانب الضريبي بوجود المعيار 12.

الخاتمة

التوصيات:

نتائج هذا البحث قادتنا وبصفة خاصة إلى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع وبالفايدة على المؤسسة وهي:

* ضرورة نشر الثقافة الضريبية بين المكلفين بالضريبة عن طريق المناشير الإعلامية التي تبرز النظام الضريبي المتبع في الجزائر وتعلم المكلفين بالضريبة بحقوقهم وواجباتهم؛

* حتى تكون فيما بعد وسيلة إثبات أثناء المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم؛

* على المؤسسة الاقتصادية الوفاء بمواعيد استحقاق ديونها تجاه إدارة الضرائب؛

* المتابعة المستمرة من طرف محاسب المؤسسة الاقتصادية لقوانين المالية كونها تتغير من وقت لآخر؛

* ضرورة الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية وتحديثاتها وكذلك التدريب عليها وعمل دورات حول المعايير وتطبيقاتها؛

* محاولة إيصال المشاكل التي تواجه المحاسبين للجهات المعنية من المجلس الوطني للمحاسبة وكذا مصلحة الضرائب، حتى يكون هناك حوار بين جميع الأطراف للوصول إلى الأهداف المرجوة والتطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

آفاق الدراسة:

بالرغم من محاولتنا الإلمام بكل جوانب الموضوع إلا أن هناك بعض النقاط لم يتم إدراجها وأخرى لم يتم التفصيل فيها، وللتوسع أكثر نورد مجموعة من الأسئلة تبقى مفتوحة للبحث والدراسة منها:

* ما مدى تأثير الضرائب والرسوم على الضغط الضريبي للمؤسسات الاقتصادية؟

* كيف يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب والرسوم بالقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I: الكتب

1. بن أعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011.
2. بن أعمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011.
3. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010.
4. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
5. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
6. بوعون يحيى نصيرة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010.
7. رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
8. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
9. حمو محمد، أوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
10. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، ط 1، منشورات الجبلي الحقوقية، لبنان، 2006.
11. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي، الجزائر، 2009.
12. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009.
13. محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.
14. محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

II: المذكرات والرسائل

1. بن يزة راضية، اثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
2. بوشارب وليد، المعالجة المحاسبية للضرائب في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
3. نكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعياري، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
4. رمضان فاطمة الزهراء، الأثر الجبائي للبدائل التمويلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.

قائمة المراجع

5. سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر الإسلامي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2004.
6. عياض محمد عادل، محاولة التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2003.
7. غولة لطيفة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012.
8. قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مذكرة ماجستير، تخصص نقود وتمويل، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008.
9. لعلا رمضاني، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2002.
10. لموسخ أحلام، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل (دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2014.
11. يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007.

III: الملتقيات

1. بودلال علي، مكويي المولودة لمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
2. بوراوي سعد، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IAS/IFRS، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.
3. درواسي مسعود وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم للنموذج المالي)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13-14 ديسمبر، 2011.
4. قاسمي السعيد ، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، جامعة الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

قائمة المراجع

5. ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني (دراسة مقارنة)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

IV: قوانين

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال.

V : مجلات

1. عابد فضيلة، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة (خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، المجلد 26، سوريا، 2010.

2. محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التفريق بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد 6، العراق، 2009.

3. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، المجلد 25، الجزائر، 2009.

4. ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 12، الجزائر، 2012.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Administration de l'enregistrement et des domaines, Taxe sur la valeur ajoutée, Luxembourg, 2006.