

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة اليسانس في علوم التسيير

تخصص: محاسبة وضرائب LMD

المعالجة المحاسبية لجباية المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة: شركة روايال موندريال* الوادي*

إشراف الأستاذ:

محمد مسعودي

إعداد الطلبة:

عبد الكريم محدة

عبد الرحمن مصباحي

خالد الموشية

الموسم الجامعي: 2013/2012

شكر و عرفان

إن أول الشكر لمن له الشكر الله عز وجل جلاله
الذي وفقنا في إلهاء عملنا هذا القائل في محكم التنزيل،
"وَقُلْ اْعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ"
وصللي اللهم على السراج المنير، معلم الإنسانية هادي البشرية،
نقدم خالص عبارات الشكر والتقدير والامثان للأستاذ "محمد مسعودي"

الذي أثار لنا الطريق وأسبغ علينا بنصائحه القيمة
والذي لم يخل علينا بإرشاداته وتوجيهاته السديدة
التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم
لإنمام هذا العمل في أحسن الظروف
كما نوجه بالشكر للأستاذ "محمد سامي الدينوري" الذي ساعدنا ولم يخل علينا
بنصائحه شكرا جزيل الشكر
كما نشكر الأخوات حكيمة وسعيدة أخوات عبود على كل الموازنة فلهن جزيل
الشكر على كتابة هذا البحث .
كما لا ننسى أن نوجه بالشكر للأصدقاء الذين ساعدونا على إنمام هذا العمل ولو
بكلمة مشجعة، أو لفنة طيبة أو ابنسامة مواسيتة

خالد

عبد الرحمان

عبد الكريم

الإهداء

أحمد الله كثيرا طيبا مباركا فيه كما يحب و يرضى و أطيب و أسلم على من لانيبي بعده
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله و يشرفني أن أهدي هذا العمل لكل الغاليين على
قلبي

إلى من ألفها أمل و ميمها محبة و يانها يمن و بركة أمي التي سبقت بدعواتها أنفاسها
والتي تعزف إلى سماء كل صبح تعلق الدعاء و تنتظر انتصاري إليها أمي التي بعث الله من
ضعفها قوة إلى مهبة قلبي وهبة الرب و كمال الود وصفاء الحب " أمي الغالية الحبيبة "

إلى من ألفه انتصار و باؤه بركة و باؤه يسر إلى من كلفه الله بصيبة و الوقار إلى الذي
أحمل اسمه بكل افتخار و أعطاني بدون انتظار " أبي أمد الله في عمره "

إلى من قاسموني أفراحي و أحزاني ورود البيت إلى من كانوا ملجئ و أنسي في الحياة
إخوتي و أخواتي الأعزاء عبد المعبود ، توفيق ، حكيمة ، سعيدة

إلى أعمل و أحلى ما منحتني الدنيا من أصدقاء و أخوة و رفقا وخاصة عبد الكريم و لا
أنسى جميع طلبة سنة ثالثة محاسبة و ضرائب

و في الأخير لا يتسنى إلي أن أشكر جزيل الشكر كل من ساعدني في إتمام هذا العمل
وإلى الذين يذكروهم قلبي و لم يكتبهم قلبي

عبد الرحمن

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون - صدق الله العظيم -
إلهي لا يطيب لي الليل إلا بشكرك ولا يطيب لي النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب لي اللحظات إلا
بذكرك .. ولا تطيب لي الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب لي الجنة إلا برويتك الله جل جلاله
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه
بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لتمرى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار
وستبقى كلماتك نجوماً أهدني بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..
والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معني الحب وإلى معني الحنان والتفاني...إلى بسمتي الحياة وسر الوجود
إلى من كان دنانها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى العبايب
أمي الحبيبة

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد .. إلى شمعة تنير ظلمة حياتي..

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لهما إلى من عرفت معهم معني الحياة أخواتي
إلى رفقاء دربي وهذه الحياة بدونهم لاشيء معكم أكون أنا وبدونكم أكون مثل أي شيء،
.. في نهاية مشواري أريد أن أشكركم على مواقفكم النبيلة إلى من تطلعتم لنجاحي
بنظرات الأمل إخوتي

إلى من أرى التفاؤل بعينها .. والسعادة في ضحكتها إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا
الصادقة

إلى الوجه المفعم بالبراءة ولحبتها أزهرت أيامي وتفتحت براعم اللغد وبرفقاها في دروب
الحياة الحلوة والحزينة إلى توأم روحي رفيقة دربي

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم إلى من رافقوني منذ أن حملنا حقائب
صغيرة ومعهم سر درب الدرب خطوة بخطوة وما يزالون يرافقونني حتى الآن أصدقائي

خالد

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم

والصلاة والسلام على من أوتي جوامع الكلم وكان هداية للعرب والعجم

إلى من تمنيت أن يكون معي لحظة بلحظة إلى من علمني درب النجاح علمني المثابرة والصبر إلى من عشت ، تربيت ، تعلمت و عمات إلى من شق معي طريق النجاح أهدي له كل حياتي و ليس ثمرة جهدي فقط إلى الكلمة التي لم تشبع بها شفتاي إلى روح أبي الطاهرة والزكية رحمة الله و أسكنه فسيح جنانه و تحفر له كل ذنوبه

إلى الشمعة التي أضاءت لي حتى إذا غمضت عيني أراها إلى الصدر الذي ضمنني حتى دفنت إلى التي أنسى نفسي و لا أنساها إلى روضة الحب و خاطري إلى أريج وجودي إلى الشذى الذي يكلل قلبي إلى التي عمرتني بعطفها و حنانها في صغري و تمنيت توفيقني ونجاحي في كبري

إلى من بهم أكبر و عليهم أعتد إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومعة لا حدود لها إلى من عرفنت معهم معنى الحياة أختي و أخواتي سائلة ، خديجة ، كثرهم ، نصيرة ، نصر الدين ، عبد الكامل ، محمد نجيب .

إلى شمس هذه الدنيا وقمر أيامنا فاطمة ، الضاوية ، حنونة ، عمر .

إلى الذي كلما نظرت إليه ذكرني بأخي الذي فرقنا الحياة لكن تجمعنا القلوب إلى الذي أشتاق إلى النظر في وجهه ابن أخي الغالي عمار

إلى من أظهروا لي التفاني في العمل الذين أمدوني بصبر و قدموا لي الكثير مهما قدمت لهم لن أفيهم حقهم أصدقائي زملائي إخوتي نادية ، رشيدة ، هاجر ، كريمة ، ليلي ، مختار .

إلى من أحبهم القلب و هفتت إليهما النفس و اشتاقت إليهم العين إلى من تألفت قلوبهم وتوحدت أفكارنا أصدقائي العيد ، نور الإسلام ، محمد ، لطفي . عبد الكريم

إلى الذين يذكرونهم قلبي ولم يكتبهم قلبي .

عبد الكريم

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرفان
	الاهداءات
	الفهرس
	فهرس الجداول والأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ب-ج	مقدمة
50-4	الفصل الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي والجباية
05	تمهيد الفصل
06	المبحث الأول: المحاسبة والنظام المحاسبي المالي
06	المطلب الأول: تعريف وفروع ومبادئ المحاسبة
10	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة و مراحل الدورة المحاسبية
15	المطلب الثالث: مفهوم وأهداف ومبادئ النظام المحاسبي المالي
19	المطلب الرابع: وخصائص و شروط وأهمية النظام المحاسبي المالي
23	المبحث الثاني: عموميات حول الجباية
23	المطلب الأول: ماهية الجباية
34	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب
42	المطلب الثالث: وعاء الضريبة وطرق تقديره وتحصيل الضريبة
48	المطلب الرابع: وظائف الضريبة و ضمانات تحصيلها
50	خلاصة الفصل

89-51	الفصل الثاني:جباية المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ومعالجتها محاسبيا
52	تمهيد الفصل
53	المبحث الأول: التصريحات الفصلية أو الشهرية (الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني وحق الطابع)
53	المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة
63	المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني وحق الطابع
70	المطلب الثالث:المعالجة المحاسبية لـ:
76	المبحث الثاني: التصريحات السنوية (الضرائب على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي)
76	المطلب الأول: الضرائب على أرباح الشركات
83	المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي
87	المطلب الثالث:المعالجة المحاسبية لـ:
89	خلاصة الفصل
104-90	الفصل الثالث:الفصل التطبيقي:دراسة حالة شركة روابال موندفال بالوادي
91	تمهيد الفصل
92	المبحث الأول: ماهية الشركة
92	المطلب الأول:تعريف الشركة وبطاقتها الفنية
93	المطلب الثاني:نشأة وتطور الشركة
94	المطلب الثالث:أهداف المؤسسة وغاياتها
95	المطلب الرابع:الهيكل التنظيمي للشركة
99	المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة
99	المطلب الأول:المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة
99	المطلب الثاني:المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني
100	المطلب الثالث:المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات
100	المطلب الرابع:المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي

101	خلاصة الفصل
103	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01-01	السلم الضريبي المطبق على ضريبة التصاعدية الإجمالية	41
01-02	السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح	42
02-03	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني	64
02-04	السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	87

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01-01	شكل اليومية	12
01-02	شكل ميزان المراجعة	13
02-03	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في حالة البيع	71
02-04	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في حالة الشراء	71
02-05	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في حالة الشراء نقدا	72
02-06	التصريح في حالة الرسم على القيمة المضافة موجب	73
02-07	التصريح في حالة الرسم على القيمة المضافة سالب	74
02-08	التصريح معدوم	74
02-09	التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني	75
02-10	التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات	75
02-11	التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي	88
03-12	الهيكل التنظيمي للشركة	90
03-13	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة	99
03-14	التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني	99
03-14	التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات	100
03-16	التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي	100

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	التصريح الشهري لشهر مارس 2011 G 50
02	جدول حسابات النتائج
03	الميزانية
04	التصريح الشهري G 50
05	الضريبة على أرباح الشركات IBS
06	الرسم على النشاط المهني TAP
07	الجريدة الرسمية العدد 42/سنة 2008

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم إيرادات الدولة والمصدر الأول لتمويل الخزينة فهي مصدر مالي ذاتي ودائم قابل للمراجعة والتطوير تبني على أساسها نفقاتها المستحقة لهذا تأخذ الضريبة مكانة كبيرة لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية .

وهذا ما دفع الدولة بالاهتمام بالجباية العادية بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 ويتضح هذا في القانون الجبائي الذي يحدد الوعاء الضريبي لكل نوع وطرق التحصيل وكذلك كيفية الدفع والتسجيل المحاسبي بالإضافة إلى الإعفاءات والعقوبات المطبقة .

من المعلوم أن التسجيل المحاسبي ليس هدفا في حد ذاته بل وسيلة للوصول للنتيجة التي تساعد على اتخاذ القرار ومعرفة العيوب في التسيير التي قد تقع فيها المؤسسة حتى يتم تجنبها في المستقبل .

حيث تعتبر المعالجة المحاسبية للجباية أحد فروع المحاسبة وفيها تتم الربط بين الأسس والقواعد المحاسبية بالقانون الضريبي ومجموعة التعليمات الضريبية التي تصدرها إدارة الضرائب وترتبط هذه المعالجة المحاسبية بالقانون ارتباطا وثيقا نظرا للعلاقة الموجودة بين المحاسبة والضريبة بحيث تقوم المحاسبة بإعلام الإدارة الضريبة عن طريق التصريح بالنتائج سواء كانت خسارة أو ربح والمقدمة من طرف المعنيين بالأمر نهاية كل دورة محاسبية

من خلال ما ذكر سابقا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

• كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي ؟

وللإجابة على الإشكالية الأساسية التي هي محور دراستنا والإلمام بمعظم جوانب الدراسة قسمنا هذه الإشكالية إلى عدة تساؤلات هي كالتالي :

- ما هي طرق تحصيل الضرائب ؟
- ما هي إجراءات التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- في ما تتمثل الاقتطاعات الضريبية المفروضة على المؤسسة ؟

الفرضيات :

وللإجابة على التساؤلات السابقة وضعنا فرضيات هي كالتالي :

1. تحصل الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة بعدة طرق مختلفة
2. تسجيل النظام المحاسبي المالي يساعد على إثبات مختلف الضرائب والرسوم بعدة طرق،

المنهج المتبع :

لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع المعالجة المحاسبية لجباية المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي على المنهج الوصفي في الجانب النظري كونه الملائم لسرد المعلومات ووصفها وإعطاء حقائق عملية حول واقع المؤسسات من الناحية الضريبية وكيفية حسابها ومدى تأثيرها على الجانب المالي لها ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي .

أهمية البحث :

إن لهذا البحث عدة أهميات نذكر منها :

- التعرف على ماهية الضريبة وكيفية تحصيلها من قبل الدولة
- الإطلاع على هيكلية النظام الجبائي لجزائري عامة أهم مكوناته.
- التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية لعدة أنواع من الضرائب في المؤسسة الاقتصادية حسب النظام المحاسبي المالي

أهداف البحث :

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

تهدف الدراسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي المالي للمعالجة المحاسبية لجباية المؤسسات ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيدنا وتفيد القارئ

صعوبات البحث :

- حداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، لم تساعد على الإلمام بالموضوع ودراسة الحالة.

محتويات الدراسة:

إنطلاقاً من المعلومات المحصلة ستشمل خطة بحثنا ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي وقد قسمناها كما يلي:

الفصل الأول: تناولنا في فصلنا هذا إلى عموميات حول الجباية والنظام المحاسبي المالي والذي اشتملت دراسته على مفهوم المحاسبة، مبادئها، أهدافها، مراحل الدورة المحاسبية ومفهوم النظام المحاسبي المالي وأهدافه ومبادئ وخصائص وشروط وأهمية النظام المحاسبي المالي، وماهية الجباية من مفهوم وتصنيفات وطرق تحصيل الضريبة.

الفصل الثاني: تناولنا في فصلنا هذا إلى جباية المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ومعالجتها محاسبياً ففي المبحث الأول تطرقنا إلى التصريحات الفصلية أو الشهرية أما المبحث الثاني تطرقنا إلى التصريحات السنوية من مفهوم وخصائص ومجال تطبيق وكيفية الدفع والمعالجة المحاسبية كل منهم على حدى.

الفصل الثالث: وهو محاولة إسقاط الجانب النظري من الدراسة على واقع تطبيقي متمثل في دراسة الحالة التي تتعلق بالمؤسسة.

الفصل الأول :
عموميات حول الجباية والنظام
المحاسبي المالي

تمهيد الفصل:

إن التطور الكبير الذي عرفه الإنسان عبر مختلف العصور إضافة إلى الحاجات المتزايدة فرضت على الإنسان إيجاد سبل وطرق جديدة يمكنه بواسطتها حل مشاكل عديدة وتسهيل عليه حياته وتزويد من رفاهيتها ، ولقد كانت العلوم هي تلك الوسيلة التي مكنته من تحقيق احتياجاته والوصول إليها. ومع تطور الحياة وتقدم العصور احتاجت تلك العلوم أيضا إلى التطور لمسايرة التغيرات والإحداث الجديدة لتحقيق أهدافه وطموحات جديدة فتواصلت بذلك جهود الإنسان في الاكتشاف والاختراع وظهرت بموجبها علوم لم تعرف قبل ولدت نتيجة الحاجة في ذلك الوقت . ولقد كانت المحاسبة إحدى نتائج التطور التي أنشأت لغرض تسيير وتنظيم الحياة الاقتصادية للمؤسسات والمشاريع التي أسسها الأفراد وتقديم المساعدة لإنجاح تلك المشاريع وتحقيق أهدافها المختلفة.

كخطوة أولى قامت بها الدولة الجزائرية وهي عملية إصلاح النظام المحاسبي وفق ما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية وهي تجسيدها لمرسوم رئاسي رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 ، الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي يحتوي في كيانه التطبيقي جزء مهم من مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية التي من شأنها أن توحد أسس عرض القوائم المالية وعليه يتم التغيير الجذري للثقافة المحاسبية يضم مبادئ المحاسبة الدولية التي تعتبر حاليا المرجع الدولي .

كما قسمنا فصلنا هذا إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة و النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: عموميات حول الجباية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة والنظام المحاسبي المالي

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطورها وبروز أهميتها باعتبارها من بين أهم الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية لنجاحها فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي من كل مسير أو عون اقتصادي أو باحث أن يكون على دراية بجوانب هذا العلم.

المطلب الأول: تعريف وفروع ومبادئ المحاسبة:

1- تعريف المحاسبة:

المحاسبة لغة : هي "مناقشة الحساب والمجازاة بناء على تلك المناقشة".

والمحاسبة هي المصدر الصريح من الفعل الرباعي (حاسب) والزيادة المستفادة في هذا الفعل تُفيد المشاركة حيث أن عملية المناقشة تستوجب طرح الأسئلة والاستفسارات الموقوف على صحة ودقة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر. واسم الفاعل من (حاسب) هو مَحاسب واسم مفعول هو مُحاسب، أما الجذر الثلاثي للفعل حاسب فهو حَسَبَ بمعنى عَدَّ وأحصى والحساب بمعنى العد.¹

المحاسبة اصطلاحاً:

لا يوجد اتفاق واضح على تعريف المحاسبة بل يجد الدارس لعلم المحاسبة عدة تعريف ويعود ذلك إلى المحاسبة .

فقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المحاسبة بأنها "عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها".

وقد كان لتعريف المحاسبة من قبل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دوراً هاماً باعتبار المحاسبة نظام للمعلومات المحاسبية لترشيد القرارات التي تتخذها إدارة المنشآت، حيث اعتبر مجلس المبادئ المحاسبية نشاطاً خديماً

¹ - رضوان محمد الغناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفا للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الثانية 2001، ص13

تسعى بموجبه المحاسبة لتقديم المعلومات المالية بصورة كمية عن المنشآت الاقتصادية بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويرى الدكتور خالد أمين عبد الله ورفاقه أن أفضل تعريف للمحاسبة هو أنها "علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تُستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات المالية وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".

وقد ركز الدكتور عبد الفتاح الصحن في تعريفه للمحاسبة على الوظائف المحاسبية والمتمثلة في :

- المقياس المحاسبي .
- التحقق من صحة القياس المحاسبي .
- صياغة التقارير التي تتضمن المعلومات الاقتصادية .

يمكن تعريف المحاسبة بأنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية ، من خلال الحسابات التي تتم على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالي وتتلخص فيما يلي :¹

1-التسجيل: هو تسجيل جميع العمليات المالية في دفتر أو مجموعة من الدفاتر،لأننا لا يمكن الاعتماد على الذاكرة في هذا المجال

1- التبويب:

هو ترتيب جميع البنائيات وتصنيفها مع مبرز العمليات والمعلومات ذات طبيعة واحدة .

2- التلخيص:

هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها وتبويبها في صورة معلومات مفيدة على شكل تقارير أو قوائم توضح النتائج والحقائق المالية.

¹ - بو يعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة /ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الطبعة الثالثة 2005 ،ص 11

لكن تطور الوظيفة المحاسبية من دور مسك وتنظيم السجلات إلى دورها كنظام للمعلومات رافقه أيضا تطور مواز في تعريفها فأصبحت تعرف "بأنها نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات"

2- الفروع المحاسبية :

تتمثل فروع المحاسبة في مايلي:¹

المحاسبة العامة : إن هذا الفرع من المحاسبة معروف بالمحاسبة التجارية أو المالية ، وهي تشمل عمليات مسك الدفاتر ، واستخراج نتيجة في آخر السنة ووضع تقارير مختلفة متعلقة بالمشروع ، من الناحية القانونية ملزمة على جميع المؤسسات والتجار الذي بلغ رقم أعمالهم رقم معين طبقا لقانون السنوي : (يحدد سنوياً)

المحاسبة التحليلية : من الناحية القانونية المؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من الناحية التقنية لمعرفة مكونات كلفة الإنتاج وتكلفته وتوزيعه والمصاريف المباشرة وغير مباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف ، لأنها تحدد تكلفة الإنتاج .

محاسبة تقديرية: تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في المستقبل ، على أساس علمي وعلمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية .

المحاسبة الوطنية: يختص هذا الفرع من المحاسبة الوطنية بقياس الناتج الوطني ، والدخل الوطني ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية الوطنية في هذا الناتج **المحاسبة العمومية:** يدرس التدفقات الحقيقية والمالية، بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي لا تهدف إلى الربح ، وإنما تسعى لخدمة المواطنين وتعمل على صرف أموال والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها

¹ - نفس المرجع السابق، ص14

3- مبادئ المحاسبة: تتمثل مبادئ المحاسبة في مايلي:¹

مبدأ التكلفة التاريخية:

يتم إثبات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات على أساس التكلفة الأصلية والتكلفة الحيازة، بحيث توزع التكلفة على الفترات المحاسبية التي تستفيد منها أو تحمل لها .

مبدأ الدورية:

يقسم عمر المشروع إلى فترات زمنية محددة متساوية بحيث يتم في نهاية كل فترة استخراج النتيجة وإعداد التقارير وتوصيلها إلى مستخدميها .

مبدأ الإفصاح الكامل:

أن بيانات القوائم المالية يجب أن تكون ملائمة وكاملة ومفهومة بالشكل الذي يزيد من فاعلية قرارات مستخدمي بيانات هذه القوائم .

مبدأ تحقيق الإيراد :

طبقاً لهذا المبدأ الاعتراف بالإيراد عند توافر الشرطين التاليين :

- أن تكون عملية اكتساب الإيراد قد انتهت أو على وشك الانتهاء .
- أن تكون هناك تداول قد وقع، وهذا قد يعني أن الإيراد يتحقق عند نقطة البيع ولكن هذا لا يمنع أن تتحقق الإيراد في ظل ظروف معينة على أسس أخرى نقطة البيع .

مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف :

إن عدالة احتساب الأرباح تقتضي ضرورة تسجيل جميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق الإيرادات في نفس الفترة التي تم فيها إثبات الإيرادات .

مبدأ الموضوعية:

يجب تحديد البيانات المحاسبية بموضوعية، ويجب أن تكون هذه العبارات قابلة للتحقق من صحتها، إن الموضوعية هناك لا تمنع استخدام التقديرات في العملية المحاسبية .

¹ - سامر عدنان حمدي الشريف ، أصول المحاسبة ، دار صفا للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى 2001، ص 28

مبدأ المادية (الأهمية النسبية)

إن الأهمية النسبية للبيانات المحاسبية تتوقف على اعتبار أن التكاليف والفائدة الناتجة عن زيادة تفاصيل هذه البيانات، وعلى احتمال تظليل مستخدمي هذه البيانات المحاسبية نتيجة لكثرة تفاصيلها .

مبدأ الاتساق (الثبات):

إن زيادة فاعلية فائدة المعلومات المحاسبية تحقق إذا ما تم استخدام نفس مبادئ إعدادها من فترة لأخرى، أن اتساق تطبيق مبادئ إعداد المعلومات المحاسبية يسهل عليه عقد المقارنات وعملية دراسة الاتجاه .

مبدأ الحيطة والحذر

إن المعالجة المحاسبية الملائمة في ظل عدم التأكد وهي التي تؤدي إلى تقليل الأرباح وصافي الأصول بدلاً من زيادتها، ويجب أن يكون معلوماً أنه ..من غير المقبول استخدام الحيطة على حساب مدخل آخر أكثر موضوعية إذا كان الفرق بين الاستخدامين مادياً.¹

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة ومراحل الدورة المحاسبية:

1- أهداف المحاسبة: تتمثل أهداف المحاسبة في ما يلي:²

أن هدف المحاسبة الأساسي هو توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها من داخل المنشأة وهي الإدارة بحيث تتخذ القرارات بناء على تلك المعلومات وكذلك توفر المحاسبة المعلومات لمستخدميها من خارج المنشأة وهم البنوك المانحة للقروض والدوائر الحكومية وخاصة ضريبة الدخل ومن يرغب بالعمل في المنشأة للتعرف على مزايا مركزها مما يعزز شعوره بالأمان الوظيفي وكذلك ملاك المنشأة بحيث يتعرفون على وضعهم المالي .وبالطبع هذا الهدف يتحقق من خلال تحقيق الأهداف التالية :

- إثبات وتسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها أول بأول .
- تصنيف هذه العمليات حسب وقوعها .

¹ - سامر عدنان حمدي الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 29

² - نفس المرجع السابق، ص 17

- تبويب العمليات حسب وقوعها .
- استخراج النتائج الختامية للربح أو الخسارة .
- تحليل أسباب الخسارة ورسم السياسات الكفيلة بعدم تكرارها .
- وضع المركز المالي للمشروع .
- تحليل النتائج واستنباط المعلومات الضرورية .
- إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لرسم السياسات المالية المستقبلية .

2- مراحل الدورة المحاسبية:

تقوم المؤسسة بتسجيل العمليات المحاسبية في دفاتر مدعمة بوثائق ومستندات إثباتية، تحمل معلومات يسمح من خلالها التسجيل في الدفاتر اليومية مثلا : (الفاتورة، مذكرة إدخال وإخراج من المخازنالخ).

دفتر اليومية:

وهو دفتر قانوني يسجل فيه التاجر عملياته التجارية في صيغة قيود محاسبية تظهر الحساب أو الحسابات المدينة والحساب أو الحسابات الدائنة ومبلغ العمليات وتاريخها وشرحها ، وكذا أرقام الحسابات بغرض إستخدام الحاسوب في مسك محاسبة المؤسسة ، إن دفتر اليومية هو دفتر إلزامي لأن كلا من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي يلزمان التاجر بمسك دفتر اليومية والذي يجب أن ترقم صفحاته وتختتم من قبل رئيس المحكمة حيث يقع مقر المؤسسة ، إن التسجيل في اليومية يجب أن يكون كاملا ووفق الشروط القانونية أي دون شطب أو ترك بياض.¹

¹ - عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، الطبعة الثانية ، دار النشر جيطلي ، برج بو عريريج ، الجزائر ، ص 24

شكل 01 - 01 شكل اليومية:

تشمل اليومية المعلومات التالية¹:

رقم الحساب (المدين والدائن)، اسم الحساب (المدين والدائن)، المبلغ (المدين والدائن)، تاريخ العملية والبيان (شرح العملية). وتأخذ الشكل التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	تاريخ العملية	ر.ح/ الدائن	ر.ح/ المدين
X X X	X X X	من ح/ الحساب المدين إلى ح/ الحساب الدائن البيان (شرح العملية)	X	X

مميزات وفوائد التسجيل في اليومية:

يمكن حصر مميزات وفوائد التسجيل في دفتر اليومية فيما يلي :

- تقليل إمكانية الوقوع في الأخطاء المتمثلة في قيد المبالغ المدينة أو الدائنة في الجانب الخاطئ من الحساب أو قيد الأرقام بطريقة خاطئة.
- لتفادي الخلط الناتج عن تشابه أسماء بعض الحسابات يتم إعطاء شرح موجز أسفل القيد في خانة التعيين .
- التسجيل الزمني المتسلسل للعمليات مما يسهل على المؤسسة احتساب المبالغ ومراجعة العمليات التي قامت بها.²

دفتر الأستاذ:

يتم تسجيل العمليات المحاسبية حسب النظام الكلاسيكي في اليومية العامة، وبعدها ترحل إلى دفتر الحساب، حيث تقوم المؤسسة بفتح كل الحسابات الأزمة لتحليل التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية أو من عناصر حسابات التسيير والنتائج. يتضمن هذا الدفتر جميع حسابات الأصناف الثمانية الضرورية.³

¹ - حواس صلاح، المحاسبة العامة، ط 1999، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ص 14
² - إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ص 127
³ - حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 15

التسجيل المحاسبي يتم أولاً في اليومية ، ثم ترحل الحسابات إلى دفتر الأستاذ ، ومنه يحسب رصيد كل حساب حيث:

- إذا كان مجموع المدين لأي حساب < من مجموعه الدائن . يستلزم الرصيد مدين ، لكن يسجل في الجانب الدائن من أجل التوازن ، مع كتابة (ر.م) أمام الرصيد.
- إذا كان مجموع المدين لأي حساب > من مجموعه الدائن . يستلزم الرصيد دائن.

الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ:

نعني بعملية الترحيل تبويب العمليات المالية المسجلة في دفتر اليومية وتصنيفها في حساباتها المختلفة في دفتر الأستاذ أولاً بأول مع نقل المبالغ الخاصة بها. تنقل الحسابات المدينة في دفتر اليومية إلى الجانب المدين من نفس الحساب في دفتر الأستاذ.

تنقل الحسابات الدائنة إلى الجانب الدائن من نفس الحساب في دفتر الأستاذ.¹

الخطوات المتبعة في عملية الترحيل:

أولاً: يبحث عن الحساب الخاص بهذا الحساب في دفتر الأستاذ.

ثانياً: يثبت في الجانب المدين من الحساب قيمة العملية في خانة المبلغ وتاريخ العملية في خانة التاريخ.

ثالثاً: يكتب في خانة التعيين (البيان) في الجانب المدين الطرف الثاني من القيد .

رابعاً: يكتب في خانة التعيين (البيان) في الجانب الدائن الطرف الثاني من القيد.

ميزان المراجعة: بعد التسجيل في دفتر اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ، لابد من التأكد

من صحة القيود المحاسبية التي تمت لهذه الغاية وذلك بإعداد هذا الجدول للتأكد من أن

القيود المسجلة سابقاً صحيحة ويمكن أن يتخذ هذا الجدول الشكل التالي:²

شكل 01-02 شكل ميزان المراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن

¹ - إبراهيم الأعمش ، مرجع سبق ذكره ص 130

² - بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره ، الطبعة الثالثة 2005، ص 147

خصائص الميزان :

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

ملاحظة:

مجموع المبالغ المحصل عليها في دفتر اليومية يجب أن تتساوى مع مجموع المبالغ المحصل عليها في الجهة المدينة أو الدائنة بميزان المراجعة.

الخانة الأولى: وتحمل هذه الخانة رقم الحساب حسب المخطط المحاسبي الوطني سواء كان هذا الحساب مدينا أو دائنا.

الخانة الثانية: وتتضمن هذه الخانة المبالغ المرحلة من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ ثم إلى ميزان المراجعة بمراعاة الجانب المدين والجانب الدائن.

الخانة الثالثة: خانة الأرصدة حيث تمثل الأرصدة الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن ولذا فيكون الرصيد مدين أو دائن حسب الجانب الذي يتضمن المبلغ الأكبر.

الخانة الرابعة: تتضمن هذه الخانة المبلغ الأصغر وهو المبلغ المتبقي بعد طرح الرصيد من المبلغ الأكبر ويأتي عكس الرصيد بحيث إذا كان الرصيد دائن يأتي المبلغ الأصغر مدين.

أغراض ميزان المراجعة:¹

أ- التأكد من صحة التسجيل باليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ: ولكن يعتبر التوازن هنا قرينة وليس دليلا قاطعا لأن هناك بعض الأخطاء لا يظهرها ميزان المراجعة لأنها لا تؤدي إلى عدم توازنه.

ب- التأكد من صحة عملية الترسيد (وذلك عند إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة).

ج- اعتبار ميزان المراجعة خطوة تمهيدية لإعداد الميزانية العمومية.

اكتشاف الأخطاء التي تسبب عدم توازن ميزان المراجعة:

قد لا يتوازن جانبا ميزان المراجعة بسبب خطأ ما وفي ما يلي بعض الخطوات التي تتبع لاكتشافها على سبيل المثال لا الحصر

¹ - إبراهيم الأعمش، مرجع سبق ذكره، ص 135

أولاً: مراجعة جمع جانبي الميزان

ثانياً: مراجعة عملية النقل من حيث صحة الأرقام ووضع الرصيد في الجانب الصحيح من الميزان.

ثالثاً: مراجعة عملية الترسيد من حيث الجمع والطرح وعملية الترحيل في اليومية للأستاذ وعملية إثبات العمليات في اليومية .

رابعاً : إجراء مقارنة بين الميزان الحالي والسابق تحسباً من عدم إدراج أرصدة في بعض الحسابات في الميزان .

الترحيل من دفتر أستاذ إلى ميزان المراجعة:

أولاً - ترحيل المبالغ :

ترحل المبالغ الموجودة بمديونية دفاتر الأستاذ إلى خانة المبالغ المدينة بميزان المراجعة وبالمثل جميع المبالغ الدائنة بدفتر الأستاذ إلى خانة المبالغ الدائنة بميزان المراجعة ، وكل بما يحتويه من مبالغ .

ثانياً - ترحيل الأرصدة :

تظهر أرصدة بعض الحسابات دوماً في الجانب المدين من ميزان المراجعة هذا لأنها دوماً مدينة كما تظهر أرصدة بعض الحسابات دوماً في الجانب الدائن من ميزان المراجعة لأنها دوماً دائنة .

ثالثاً - احتساب المبلغ الأصغر:¹

يحتسب هذا المبلغ بعد طرح الرصيد من المبلغ لكل حساب.

المطلب الثالث: مفهوم وأهداف ومبادئ النظام المحاسبي المالي:

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي:

هو نظام لتنظيم المعلومة المالية ،حيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ،يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان - شخصي ،طبيعي ،معنوي - ،ونجا عته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

وهناك تعريف آخر :النظام المحاسبي المالي يهتم بتسجيل وتصنيف وتبويب المعاملات المالية ،والتقرير عنها إلى مستخدميها ،وتتصيب هذه المعاملات المالية على الأصول والخصوم والإيرادات أو المصروفات،¹ ويكون المنتج النهائي لهذا النظام (مخرجات النظام) متمثلة في قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية وموقف كل حسابات المدينين والدائنين.

2- أهداف النظام المحاسبي المالي :

- يساهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المكتب الدولي للمعايير المحاسبية بلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:²
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني ،
- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية
- تقديم عناصر الميزانية وفق مبدأ "الصورة الوفية والعادلة.
- جلب المستثمرين الأجانب من خلال توحيد قراءة القوائم المالية .
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية الي ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها)
- الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم

1- المنوبية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علومك التسيير،تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الوادي،دفعة 2012،ص 150

2- جمال لعشيشي،محاسبة جباية المؤسسة وفق النظام المحاسبي الجديد ،متيجة للطباعة،549 شارع مصطفى جعدي براقي الجزائر،ص 12

- تر مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم (مساهمة الجميع في إعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات).
- تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها الخطط الوطني للمحاسبة.
- تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير الدولية المصادق عليها من قبل اغلب الدول.
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية ، كاملة وأكثر شفافية.¹

3- مبادئ النظام المحاسبي المالي :

إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتمثل عموما في :المحاسبة الدورية ،استمرارية الاستغلال ،العملة النقدية ،استقلالية الدورات ،التكلفة التاريخية ،الحيدة والحذر،الأهمية النسبية،موضوعية الميزانية الافتتاحية وعدم المساس بها ،الإفصاح ،القيد المزدوج ،تحقيق الإيراد،مقابلة الإيرادات بالنفقاتالخ.

أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وتم ذكرها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المادة:06،وهي ثمانية (08) نستعرضها كما يلي:

* **محاسبة التعهد (الالتزام) :**² وهذا يعني أن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق ،أي الاعتراف بالحقوق-الحقوق المحققة- الناتجة عن الصفقات (السلع أو الخدمات) وقت حدوثها دون انتظار تدفقها النقدي،وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به .

* **استمرارية الاستغلال (النشاط):**يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة ستظل تباشر نشاطها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك نية أو أجل محدد للتصفية أو التوقف

¹ - عبد المجيد حاقة وآخرون ،الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية ،المركز الجامعي بالوادي، دفعة 2010 ،ص 83

² - عصامي نور الدين وآخرون ،عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم المالية والمحاسبية ل م د،المركز الجامعي بالوادي ،دفعة 2010،ص 46

،ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة ،فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك .

***قابلية الفهم:** يجب أن تكون المعلومات واضحة وسهلة الفهم مباشرة من طرف مستعملها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المتعلقة بالتسيير ،المالية، المحاسبة،الاقتصاد.وبهذا تمكنهم من أخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها .

***الدالة :** يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

إضافة إلى ذلك يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار،أي لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين .

***المصداقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المائية للمؤسسة ،ويقصد بها أن المعلومات المالية والمحاسبية يتم إعدادها وفق معايير وطرق علمية من الأخطاء ومدروسة بشكل جيد و موثقة.¹

وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق.

***قابلية المقارنة:** يقصد بهذا المبدأ أن نفس الأساليب والطرق المستعملة في المعلومات المحاسبية والمطبقة في دورة (سنة) سابقة تطبق في الدورة (السنة) الحالية لنفس المؤسسة التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي (وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق) ، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني استمرارية الطرق ، أما المقارنة بين المؤسسات تعني تشابه أو تجانس الطرق ، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

***التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة .

¹ - نفس المرجع، ص 47

*أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني ،أو ما ينبغي أن تدر هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني ،فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار(عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية ،وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية وتسجل ضمن عناصر الميزانية وشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.¹

المطلب الرابع: خصائص وشروط وأهمية النظام المحاسبي المالي:

1- خصائص النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي الجديد بعدة خصائص وهي :

- يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.²
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء مقارنات واتخاذ القرارات. ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ،ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتشمل الكشوف المالية على ما يلي :

✓ الميزانية .

✓ جدول حسابات النتائج .

✓ جدول سيولة الخزينة .

¹ - قورين حاج قويد ، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال ، جامعة الشلف ، الموسم الجامعي 2007، ص 218

² - سمير باي وآخرون ،دراسة الجداول المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات شهادة الليسانس في العلوم التجارية،المركز الجامعي بالوادي ،دفعة 2010 ، ص 07

✓ جدول تغيير الأموال الخاصة.

2- شروط النظام المحاسبي المالي:

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها في نظرنا في نظرية ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد والتي نلخصها في النقاط التالية:¹

- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات
- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون ، وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه ، ولاسيما مصلحة الضرائب .
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية .
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة .
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير، وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية، تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات .
- الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين .

3- أهمية النظام المحاسبي المالي :

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين ، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية ، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي والذي يهدف إلى:¹

¹ - سمير باي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 12

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم .
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .
- توحيد الطرق المحاسبية المتعمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات ،إعادة تقييم عناصر الميزانية ،حساب الاهتلاكات ، كيفية معالجة المؤونات ،وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة .
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة .
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية ، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة .
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية .
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشرة نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا،مما يدعم شفافية الحسابات ،وتكريس الثقة في الوضع المالية للمؤسسة.
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة².

¹ عبد المجيد حاقة وآخرون ،مرجع سبق ذكره، ص83

² - نفس المرجع السابق،ص 83

- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني ، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.¹
- يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي ،إلا أننا نضع الملاحظات التالية:
- تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات شركات متعددة الجنسيات ، لذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكيف هذه المعايير.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.
- يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الإفصاح والقياس.
- تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.

¹ - عبد المجيد حافة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 84

المبحث الثاني: عموميات حول الجباية

تعتبر الجباية مهمة جدا بالنسبة للدولة حيث تعد الإيرادات الجبائية من أهم ممول للخرينة العمومية وبالتالي تحتل مكانة بارزة نظرا أداة تمكن الدولة من توجيه الإقتصاد، ونظرا للأهمية السابقة الذكر حظيت الجباية بعناية خاصة من طرف الباحثين وفقهاء المالية، حيث أصبحت الجباية علما قائما بذاته

المطلب الأول: ماهية الجباية:

مفهوم الجباية: ¹

- الجباية يمكن أن تعرف كمجموعة القوانين التي تتعلق بنظام إقتطاع الضرائب التي غايتها تغطية مصاريف الدولة
- الجباية نظام المساهمات الإجبارية المنتزعة من طرف الدولة ،وغالبا ما تكون في شكل ضرائب ،تفرض على الأشخاص ، المؤسسات والأموال
- كما أن الجباية تشتمل على الضرائب والرسوم ،ولكل منها عدة تعاريف وخصائص تميزها عن الأخرى

1- تعريف الضريبة:

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة. ²

يمكن أن نعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم ،عن طريق السلطة،بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد،نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.وتعرف كذلك بأنها اقتطاع نقدي،ذو سلطة،نهائي دون مقابل،منجز لفائدة الجماعات الإقليمية

(الدولة و جماعتها المحلية)أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.والقانون المتضمن لقواعد الضريبة مستمد من مصادر عدة،هي على وجه الخصوص :

¹ - عادل شريفي وآخرون ،سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير،دفعه 2010، المركز الجامعي بالوادي ،ص 09

² - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، الطبعة الثانية 2007 ، ص 8

- الاتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الازدواج الضريبي وتسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة (لها سلطة أعلى من القانون الداخلي).

- قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة.

مجموع القرارات و اللوائح الإدارية ومجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب و تطبيقاتها.

إذن فالضريبة هي: فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.¹

ومن خلال هذا التعريف يمكننا تحديد أهم خصائص الضريبة وهي:

الضريبة اقتطاع مالي: إلا أنه في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي خلافا للنظم الضريبية السابقة.

الضريبة تدفع بصفة إلزامية وإجبارية: من قبل الأفراد وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات.

تدفع الضريبة بصفة نهائية: أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو ودعة يستردها صاحبها فيما بعد.

تدفع الضريبة بدون مقابل: أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار، ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة. وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة.

تجبي الضريبة لتحقيق منفعة عامة: فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة.

2- تعريف الرسم : الرسم هو مبلغ نقدي تحدده الدولة ،ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي له خدمة معينة ، تعود عليه بنفع خاص و ينطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالبية .

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 175.

وذلك مثل تسجيل العقارات فيدفع من يريد تسجيل عقاره رسماً مقابل هذا التسجيل فيؤمن على حقه من التزام أو التظالم ، ويحقق ذلك نفعاً عاماً وهو تأمين المعاملات المدنية ومثله تسجيل عقود الزواج ، ورسوم التعليم ، وخدمات القضاء .

وقد كانت الرسوم ذات عائد كبير قبل القرن الرابع عشر ، حتى فاقت أحياناً عائد الضرائب و ذلك قبل وجود البرلمانات ، ثم تضاعفت تدريجياً مع بقائها مورداً من موارد الدولة.¹

3- الفرق بين الضريبة والرسم:²

- الضريبة فريضة إجبارية يلزم الفرد بدفعها ، أما الرسم فيستطيع الفرد عدم دفعه إذا استغنى عن الخدمة التي يفرض عليها رسم .
- الضريبة تتكرر بصفة دورية مع وجود سببها ، أما الرسم فيتكرر كلما طلبت الخدمة .
- أن النفع العام كامل في الضريبة ولا يعود على دافعها نفع خاص محدد ، ولكن الرسم يغلب فيه النفع العام مع وجود نفع خاص محدد .
- الضريبة تفرض على قدر يسار المكلف أما الرسم فيفرض بسعر محدد على جميع من طلب الخدمة سواء أكانوا أغنياء أم فقراء .
- ويتفقان فيما يلي :
- وجود منفعة غالبية فيهما .
- كونهما فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية أي لا يمكن استردادها .
- كونهما لا يفرضان إلا بقانون ، وقد تترخص بعض الدول في جعل الجهات المحلية صاحبة الحق في فرض بعد الرسوم .

4- مبادئ الضريبة:

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة ، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة

¹ : عدلي البابلي ، المالية العامة والنظم الضريبية ، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع ، القاهرة، ط 2009 ، ص 106

² : نفس المرجع السابق ، ص 107

العمومية، ومن جهة أخرى أي مراعاة مصالح المواطن والدولة وفي حقيقة الأمر، أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة. ولا بد على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة ولا يحق لها الخروج عن إطارها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما صريحا للأفراد المكلفين بها

إن "آدم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم"، الصادر سنة 1776. هذه القواعد باستثناء الأولى، تهتم خاصة بالشروط الخارجية للضريبة والعلاقات بين الدولة والمكلف بالضريبة بمناسبة وضع وعاء، إصدار الضريبة وتحصيلها وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:¹

العدالة، اليقين، الملائمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات الجباية.

أ- قاعدة العدالة:

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرتهن أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع، فلدى التقليديين يقصد بالعدالة (عند آدم سميث مثلا) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهماتهم متناسبة مع دخولهم.

غير أنه حديثا أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، أصبح يأخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية، فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

ب- قاعدة اليقين (الوضوح) إن مضمون قاعدة اليقين، هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعاؤها، سعرها) وميعاد الوفاء بها.

¹ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، طبعة 2001، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 47

ج- قاعدة الملائمة في التحصيل:

ويقصد بها أن تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول، وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرا وأكثر تقبلا لعبء الضريبة.

وفي هذا المضمار، نجد في الجزائر الضريبة المفروضة على المداخل الأجرية تقطع ساعة دفع الأجر، وبذلك تشكل وقتا ملائما للأجراء¹.

د - قاعدة الاقتصاد في النفقات:

يقصد بهذه القاعدة أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية، وذلك عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها. والاقتصاد في نفقات الجباية يكون في مصلحة الطرفين، والدولة والمكلف. فالدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن. وقد أضاف كتاب المالية المحدثين إضافة للقواعد التي وضعها آدم سميث ما يلي:

هـ- قاعدة الثبات:

ويقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب زيادة الدخل والإنتاج، بينما نجد أن حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات².

و- قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية في الحصيللة الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر، فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها.

¹ - بو عون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء للطباعة والنشر والتوزيع، البويرة، الجزائر، ص 16

² - حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 48

5- أهداف الضريبة:

تصب الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي:¹

✓ الأهداف المالية.

✓ الأهداف الاجتماعية

✓ الأهداف الاقتصادية

✓ الأهداف السياسية.

أ- الأهداف المالية :

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية ، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب "أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً ، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة.²

حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي ، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي .

ب- الأهداف الاقتصادية:

ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو الإنكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.³

ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

✓ تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.

¹ - طارق الحاج، المالية العامة ، دار صفا للنشر والتوزيع ، الاردن ، الطبعة الأولى ، 1999، ص 48
² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2005، ص 152
³ - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره ، ص 12

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

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

✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

ج- الأهداف الاجتماعية: الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية ، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل .

فالضريبة العصرية ، وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات والدور الاجتماعي للضريبة ، نادى به كل من جان جاك روسو في كتابه "العقد الاجتماعي" وألح عليه حتى الأديب الفرنسي فولتير ، والمفكر الاشتراكي كارل ماركس ، أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل.¹

ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهم هذه الغايات ما يلي :

منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع ، ويتم ذلك بطرائق متعددة منها قرض ضريبة على الثروات كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا ، وفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية ، وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة توجيه سياسة النسل في الدول فالدولة الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا والبلدان لاسكندنافية ، تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم

¹ - خالد شحادة الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 153

الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ومعاملة كل جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء، أو في إعفاء بعض الدول الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة، بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة، بالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أو لا تعفى قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند والصين

معالجة أزمة السكن يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس مال مستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلا أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية، فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها للإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر .

وفرنسا فرضت ضريبة مماثلة حيث فرضت على المساكن غير المشغولة شغلا كاملا مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو أشغالها تقاديا من أداء ضريبة عالية.

معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة : هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسئ إلى الصحة العامة وصحة الأفراد .ومن هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب ولذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها ، وينطبق الأمر على إجازات ألعابه وأرباحه المختلفة .

د - الأهداف السياسية:¹

" أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة"، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).

¹ - خالد شحادة الخطيب مرجع سبق ذكره، ص 154

6- الأسس القانونية للضريبة:

عملت النظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانون التي تعطي لدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين باداءها ويمكن إرجاع هذه المحالات إلى التيارين كبيرين كل منهما تابع لفترات تاريخه معينه. أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي. و سنقوم بالتعرض لكلتا النظريتين فيما يلي:

أولاً: نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي:¹

لقد كان لهيمنة أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر و التاسع عشر. فالنظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة، والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة

على أساس ذلك فإنها لولا استفادة المواطنين بهذه الخدمات لما كان هناك حجية قانونية لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بأدائها.

و يرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه و بين الدولة يسمى العقد الاجتماعي LE CONTRT SOCIAL. و أول من جاء به هو الفيلسوف "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر. و يتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد فاعتبره البعض ،كآدم سميث ،عقد تباع الخدمات ،فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا انه يتعارض مع الحقيقة و الواقع .فمن الصعب تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة غير قابلة للانقسام أو للتجزئة كالأمن و الدفاع و التمثيل الدبلوماسي....الخ.

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 183

أضف إلى ذلك أن طريقة هذا التكيف لا تتوافق مع التزام الأجيال المستقبلية بدفع أقساط و فوائد الديون التي عقدتها الدولة و لم يترتب على أنفاقها أي نفع مباشر لتلك الأجيال. و أخيرا ،فانه لو كان هذا التكيف صحيحا لألزمت الدولة الفئات محدودة الدخل بدفع الضرائب تفوق مقدرتها كضمن للخدمات العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات و في ذلك مخالفة لاعتبارات العدالة.

وقد مثل البعض الآخر هذا العقد الضمني على انه عقد شركة وأصحاب هذا التكيف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة،الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك بنفقات خاصة ويوجد إلي جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة أي خدمات المرافق العامة ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليها الدولة.

وهذا التكيف ،وان كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة و دخول المواطنين (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)إلا انه نال قدرا من الانتقادات إذ إن الدولة لا تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات المادية للمواطنين بل كذلك أيضا مجموعة من الخدمات المعنوية و الأدبية التي يصعب تقديرها ،بالإضافة إلى أن هذا التكيف أو الأقلمة يستوجب استفادة الفئات محدودة الدخل ،وهذا مخالف للحقيقة و الواقع .إذ في الغالب ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الفئات مرتفعة الدخل.

و أخيرا إن البحث عن ركيزة قانونية يقوم على أساس اعتقاد من طرف بعض المنظرين دون التأكد من تجسده.

ولذا فقد ذهب بعض المنظرين ،إلى اعتبار هذا العقد على انه عقد تأمين ز فال مواطنون¹ يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم و الانتفاع بها على أحسن صورة و من ثم،تعتبر الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد قابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم و أرواحهم.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 185

و تتميز عملية "التأقلم" بإجبار المواطنين بتسديد مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم و قدراتهم التكليفية استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محل التأمين (الشيء المؤمن عليه).

ومن عيوب هذه العملية إن عقد التأمين تلزم المؤمن ،أي الدولة بتعويض المؤمن عليه أي المكلف عن الأضرار التي تلحق بأمواله. وهذا لا تقوم به الدولة سواء في الوقت الحالي أو الماضي. أضف إلى ذلك إن هذه المقاربة تجعل وظيفة الدولة تقتصر على مجرد حفظ الأمن و هو ما يتماشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يتوافق بتاتا مع فكرة الدولة المتدخلة و المنتجة.

ومن خلال ما قمنا بعرضه،فإن نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي ،وان كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها أساس تعاقدية،لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته.لذلك فقد ظهر تيار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي:²

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية ،تعمل على تحقيق مصالحهم و إشباع احتياجاتهم.ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة عليه،كل بحسب مقدرته التكليفية (المالية)،كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة،وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كنزوي الدخول المحدودة،وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب المواطنين المقيمين في الخارج.

وبالإضافة إلى ما ذكرناه،فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على موطنيتها ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة وهذا ما يفسر إلزام المواطنين

² - حامد عبد المجيد دراز ،سعيد عبد العزيز عثمان ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،الإسكندرية ، ص 64

الأجانب المقيمين في الدولة. إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في الأعباء والتكاليف ودفع الضريبة المفروضة عليهم.

من خلال مجمل الأفكار التي قمنا بذكرها، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.

المطلب الثاني: تصنيف الضرائب:

يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير وهي:

1- معيار وعاء الضريبة:

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة الضرائب المتعددة.

1-1- الضريبة الوحيدة:

يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

وقد لقي نظام الضريبة الوحيدة في الماضي أنصارا كثيرون خاصة عند الطبيعيين (الفيزيوقراط)، الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة (الضريبة الفذة) على الناتج من الأرض الزراعي، وذلك لاعتقادهم أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة.¹

وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي:

✓ سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها.

✓ تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف، وكذا مختلف أعبائه.

✓ تمتاز بالوضوح.

ويؤخذ عليها التالي:

✓ لا تصيب إلا جزء من الثروة أو مظهرها واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي.

¹ - حميد بوزيدة جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 18

✓ الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.

1-2- الضرائب المتعددة:

يعني نظام الضرائب المتعددة، إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب فحسب هذا النظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية.

ويبرر اللجوء إلى هذا النظام، اختلاف مصادر الثروة، وتكاليف تحقيق الدخل. ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

✓ يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.

✓ يقلل من العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة.

وبالرغم من هذه المزايا نسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي:

إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية.

2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة. وطبقاً لهذا المعيار نميز ما يلي:¹

¹ - نفس المرجع السابق، ص 19

1-2- الضرائب على رأس المال:

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات،...)، والعقارية (المبينة، وغير المبينة) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلاً أم لا. ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني، أو غير مبني وبمقابل.

2-2- **الضرائب على الدخل:** والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل. ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها. وبالتالي تكون مصادر الدخل الأساسية هي¹:

- العمل - رأس المال

- العمل ورأس المال معاً.

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأس المال، الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معاً ربحاً تفرض عليه الضريبة على الأرباح...الخ.

2-3- **الضرائب على الاستهلاك:** هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة².

¹: جامد عبد المجيد دراز ، مرجع سبق ذكره ص 48

² : نفس المرجع ص 49

1- معيار تحمل العبء الضريبي:

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بما يلي:

1-1- الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي. أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم. يمكن تعريف الضريبة المباشرة بأنها تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل ورأس مال.

وتمتاز الضرائب المباشرة بتحقيقها العدالة في التكاليف، لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية لا أعمالهم،¹ وهي ثابتة الدخل لأنها تطرح على رؤوس أموال وهمدخول لا يتأثر بارادة الأفراد ودرجة ومستوى إنفاقهم صعودا أو هبوطا وهي تتطلب عدد قليل من الموظفين بالإضافة إلى إنماء الوعي الضريبي لان المكلفين يشعرون بعبء الضرائب المباشرة التي تزداد يقطتهم للشؤون العامة ومراقبتهم لسياسة الإنفاق الحكومي غير أن المكلفين يشعرون بثقلها ويدفعونها مكرهين ويحاولون التهرب منها بحيث تقل حصيلتها وتعجز عن تأمين الموارد اللازمة لسد النفقات العمومية والبعد عن المساواة لان اعتبار المقدرة المالية للمكلف أساسا لطرح الضريبة يسهل على السلطة الضريبية محاباة بعض الفئات والطبقات وإساءة استعمال ربط الضريبة. والبعد عن المرونة، لأنه من الصعب زيادة الضرائب المباشرة بالسرعة التي تزداد بها الثروة الوطنية .

3-2- الضرائب الغير مباشرة:

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك، التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم

¹ - علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الثانية 2006، ص 198

الداخلي على الاستهلاك. وبذلك فدافع هذه الضرائب(التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين.

ومن الأمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر:

الحقوق والرسوم الجمركية على الواردات، والضريبة على المبيعات والضرائب على الإنتاج

الضريبة غير المباشرة هي التي تفرض على وقائع تمثل إنفاقا أو تداولاً لعناصر الثروة للضرائب غير المباشرة مزايا عدة فإنها تجنى بسهولة فالمكلف يؤديها أحيانا دون أن يشعر بها، فهو لا يدري حينما يشتري شيئاً ما أنه يدفع ضريبة غير مباشرة ووفرة حصائلها ونموها مع ارتفاع المدينة وزيادة الاستهلاك وتطور الثروة العامة وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال .

للضرائب غير المباشرة عيوب فمن بينها أنها في فترات الأزمات والحروب تتأخر كثيرا مما يؤدي إلى انخفاض في حصيلاتها.

وتتطلب عدة إجراءات لتفادي الغش ولا تتناسب مع مقدرة التكلفة للممول وهي أكثر عبئا على الفقراء مما هي على الأغنياء ولا يتغير دفعها ولا محتملها ولكل نوع من الضرائب مزايا وعيوب وجرى العمل على استعمالهما معا والتوازن بينهما فالضرائب المباشرة تعمل على تحقيق العدالة بينما الضرائب غير المباشرة تعمل على توفير المال للدولة وهما أمران يتلازمان بالضرورة .¹

معياري التمييز بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة:²

يمكن الإشارة إلى المعايير الأساسية التالية :

أ- المعيار الإداري :

حيث تحدد طبيعة الضريبة بالاستناد إلى موقف الجهة الإدارية التي تقوم بتحصيل الضريبة أو طريقة تحصيل ذلك ، والأمر يختلف بطبيعة الحال من دولة لأخرى لأن النظام الضريبي بها هو الذي يحدد طبيعة الضريبة .

¹ - علي زغدود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره ، ص 199.

² - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع، غابية ، الجزائر ، ص 66 67

ب - راجعية الضريبة :

المقصود بهذا المعيار معرفة وتحديد الشخص الذي يقع عليه عبء الضريبة نهائيا ، إذ أنه قد تفرض الضريبة على شخص يتمكن من تحويل ونقل إلى شخص آخر .
الضريبة المباشرة :تقتضي اتحاد الصفتين في الشخص الممول لها : الالتزام القانوني والتسديد الفعلي .

ج- ثبات موضوع الضريبة :

تعتبر الضريبة مباشرة ، إذا كانت منصبة على موضوع أو مادة تتميز بالثبات والاستمرار (ملكية عقار . ممارسة مهنة.....إلخ) أما الضرائب غير المباشرة فإنها تتعلق بوقائع متقطعة وعارضة

مزاي وعيوب الضرائب المباشرة والغير المباشرة الضرائب المباشرة:

المزايا: تتمثل مزاي الضرائب المباشرة في ما يلي¹:

- تعتبر حصيلتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.
- انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية
- أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال ، وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعا لدخله وأعبائه وديونه.
- أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحصيل الأعباء الضريبية لدولة بسبب
- تعتبر دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهها

¹ : حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص ص ، 22- 23

العيوب: وتتمثل في ما يلي

- يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها للنفقات العامة.
 - تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.
 - لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية... الخ.
 - تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.
- الضرائب الغير مباشرة:**

المزايا: تتمثل مزايا الضرائب الغير مباشرة في ما يلي¹:

- عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند وبالتالي فلا يتهرب ومنها
- تشكل إيرادا دوريا ومستمرا على مدار السنة للخزينة العامة
- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة - مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة وسريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء

العيوب: وتتمثل في ما يلي

- لا تميز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضة
- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها
- عيبها في مرونتها، لاسيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.

¹ : عدلي البابلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 417

4- معيار أو معدل سعر الضريبة:

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة، ويتحدد معدل الضريبة بكل عام من طرف السلطات العامة بناءً على احتياجاتها من تغطية أعبائها. وتبعاً لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية والتصاعدية.

4-1 الضريبة النسبية:

ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية، الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30% على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% أو 17% على رقم الأعمال... الخ.¹

4-2 الضريبة التصاعدية:²

وفق هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعدياً، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر. وكمثال على ذلك، أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي:

جدول رقم 1-01 السلم الضريبي المطبق على ضريبة التصاعدية الإجمالية:

الدخل (وحدة نقدية) و.ن	المعدل
0 - 10.000	10%
0 - 20.000	20%
0 - 30.000	30%
0 أو أكثر من 30.000	40%

¹ - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، الطبعة الأولى 2006، منشورات الحلبي الحقيقية، لبنان، ص 197

² - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 26

3-4 التصاعدية بالشرائح:

تجنباً لعيوب التصاعدية الإجمالية ، وجد نمط التصاعدية بالشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 2- 01 السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح.

الدخل (وحدة نقدية)	المعدل
0 – 10.000	0
10.001 – 20.000	10%
20.001 – 30.000	20%
30.001 – 40.000	30%
أكبر من 40.000	40%

المطلب الثالث: وعاء الضريبة وطرق تقديره وتحصيل الضريبة:

1- وعاء الضريبة:

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنوياً، أو عند جني المحصول...الخ) حسب الأنظمة المحددة لذلك.¹

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

¹ – حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 30

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

ب- طرق تقدير وعاء الضريبة:

أ - التقدير غير المباشر:

✓ التقدير عن طريق المظاهر الخارجية.

✓ التقدير الجزافي.

ب - التقدير المباشر:

✓ التقدير بواسطة الإقرار من المكلف.

✓ التقدير بواسطة الإقرار من الغير.

1-2- التقدير الغير المباشر:

1-1-2- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

حسب هذه الطريقة، يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول، أو محل عمله، عند العمال، وعدد السيارات التي يملكها...الخ. تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق، والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

ويعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص، وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم.¹

بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم وأزواجهم...الخ.

¹ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ،، مرجع سبق ذكره، ص 31

2-1-2- طريقة التقدير الجزافي:

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

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

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة والضريبة على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي Le forfait conventionnel، وفي بعض الأحيان يعرف بالجزاف الإداري Le forfait administratif. يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.¹

2-2- التقدير المباشر:

2-2-1- التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية على نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته.

وتتصطم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.²

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

¹ : نفس المرجع ، ص 32
² : نفس المرجع السابق ، ص 33

2-2-2- التصريح المقدم من الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة. ومثال على ذلك حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال، من رواتب وأجور والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار.

وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال نجد في القانون الضريبي الجزائري ما يلي: " يلزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة، تقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان لأسمائهم، وألقابهم، وعناوينهم، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم".

ونظرا لأهمية هذا التصريح في تقرير المادة الخاضعة ومحاربة التهرب الضريبي، فقد شدد القانون الضريبي الجزائري على التلاعب بهذه الكشف في حالة عدم صحة المعلومات الموجودة فيها، وعليه فكل شخص يعتبر مذنبا عن طريق وسائل المعلومات غير الصحيحة الموجودة في الكشف للزبائن لارتكابه مناورات يكون الغرض منها التخفيف من وعاء الضريبة يخضع لغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج وذلك دون الإخلال بالعقوبات الجنحية.¹

3 - تحصيل الضريبة

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة. وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها، وأن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة.²

¹ - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص 34

² - محمد طاقة ، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى 2007 ص 89

ويتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

✓ التوريد المباشر (الدفع من قبل المكلّف مباشرة).

✓ الأقساط المقدمة.

✓ الحجز من المنبع.

1- التوريد المباشر:

حسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب اتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددا بنص قانوني، إذ لا خيار للإدارة الضريبية أو الممول فيه. كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات... الخ¹.

1- الأقساط المقدمة:

وفقا لهذه الطريقة، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاثة أشهر) مقدما تحت حساب الضريبة.

ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة. ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية (خاصة بالدول النامية أين ينخفض

¹ : محمد طاقة هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 89

فيها الوعي الضريبي) تلجأ إلى عدم ترك حرية الاختيار للممول في اتباع هذا الأسلوب ، فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة في احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها...الخ.

يمتاز هذا الأسلوب من أسباب التحصيل بالميزات التالية:

- يخفف من وقع الضريبة على الممول، ويجعل أدائها سهلاً وميسوراً، بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب.

- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يـ يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية¹.

2- الحجز من المنبع:حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً معيناً بتحصيل الضريبة من الممول، وتوريدها إلى الخزينة العامة.

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة بـ:

- سهولة وسرعة التحصيل.

- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.

- لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.

- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجراً نظير ذلك.

- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

وعلى الرغم من هذه المزايا، يمكن تسجيل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية:

- عدم شعور الممول بوقع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح².

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره ، ص 36

² - محمد طاقة ، مرجع سبق ذكره، ص 90

- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها، أو يتقل العبء كامل أو بعض الممولين.

المطلب الرابع: وظائف الضريبة وضمانات تحصيلها:

1- وظائف الضريبة:

وتتمثل هذه الوظائف في توزيع الأعباء العامة، و التدخلية وإعادة توزيع المداخل أو الثروات.¹

أولا : توزيع الأعباء العامة : إن تغطية الأعباء العامة هي السبب الأساسي للضريبة ، إذ إن الضريبة تعتبر الوسيلة الوحيدة التي تمكن من ضمان مصاريف المصالح العامة غير القابلة للبيع (الدفاع الوطني ، الإدارة العامة) .

مقدرة وفقا للقدرة التكليفية للمواطنين وليس وفقا للخدمات المستهلكة و تعتبر الضريبة كذلك كإقطاع إجباري الوسيلة التي تمكن من تسيير المصالح العامة القابلة للبيع دون أن يحرم أحد من هذه المصالح لأسباب مالية فتترتب المجانية إذا عن اختيار قامت به الدولة في فترة معينة (التربية ، استعمال الطريق العام) .

ثانيا : التدخلية : تشكل الضريبة للدولة وسيلة مباشرة للتدخل في الاقتصاد في شتى عناصره الإنتاج . الاستهلاك . الأسعار . النقد وهيكل المؤسسة ونلاحظ اليوم تطورا عاما مقتضاه الميل الدائم إلى توسيع دور الدولة وبالتالي احتياجاتها المالية ، وهو ما يترجم خاصة بالتدخل المكلف في المجالات الاقتصادية والاجتماعية مما يقضي مصاريف استثمارية مهمة (منشآت عامة . صناعة . سياحة . استغلال الثروات الطبيعية) .

بالإضافة إلى دور الضريبة في التدخل في المجال الاقتصادي ، يمكن أن تلعب دورا ردعيا ، إذ إن الضرائب المهمة على الكحول والتبغ ، تسمح من الناحية النظرية بخفض استهلاك هذه المواد فبمقتضى دراسة جديدة أجراها البنك الدولي حول الجوانب الاقتصادية لمكافحة التبغ ، أوصى بزيادة الرسوم لتمثل على الأقل ما بين الثلثين والأربع أخماس من سعر

¹ - أعمار يحيوي، المالية العامة، ط 2005، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 95 ، 96

التجزئة للسجائر ويمكن اعتبار هذا المسعى من قبل التدخل قصد حماية الرأسمال الإنساني كأساس للتنمية .

ثالثا :إعادة توزيع المداخل أو الثروات : تمثل الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات والمداخل فتستخدم الضريبة إذا لإعانات مختلفة ،قصد تقليص التفاوت الاجتماعي ،بشكل مضبوط (العجزة . أصحاب المداخل الضعيفة)أو أكثر عمومية (تسوية المداخل أو الثروات) أو بالأحرى لضمان الحد الأدنى من المداخل لكافة المواطنين .وتتجلى أهمية هذه الوظيفة من خلال مستوى تحويل المداخل في ميزانية الدولة .

2- ضمانات تحصيل الضريبة:

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات، ومن أهم هذه الضمانات:¹

- تقرير التشريعات حق امتياز الدين الضريبي على كافة الديون الأخرى، ما عدا المصاريف القضائية.

- للدولة الحق في إجراءات الحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون في دفع الدين الضريبي، ويعتبر هذا الحجز جزاء تحفظيا، ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من المدير العام للضرائب.

- تقرير القاعدة القانونية " ادفع ثم استرد" ، وبذلك لا يترتب على تقديم معارضة، أو تظلم " شكوى، طعن" في ربط الضريبة وقف دفعها، إذ يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أولا، وإذا أراد أن يطعن فلا يؤثر على التزامه بالدفع.

- يقرر المشرع لأعوان الإدارة الضريبية العديد من الحقوق لمنع التهرب الضريبي، وذلك كحق الاطلاع على الوثائق والدفاتر التي بحوزة المكلف، أو الغير (البنوك، هيئات الضمان الاجتماعي، المؤسسات العمومية والخاصة، الهيآت القضائية...الخ).

- يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، حماية لحق الدولة.

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره ، ص 212

خلاصة الفصل:

حتى تتمكن البلدان النامية من الخروج من حالة التخلف التي هيمنت على جميع قطاعات الحياة وأمام تعقد الوضعية الاقتصادية التي تتسبب في اختلالات اقتصادية عليها الاهتمام أكبر بالنظام المحاسبي المالي الجديد ومحاولة التقليل من النقائص بأكثر قدر ممكن فالنظام المحاسبي يعتب أداة فعالة يساهم بشكل كبير في تسيير المؤسسات كما أنه المصدر الأساسي للمعلومات حيث يعتبر هذا الأخير منبع المحاسبات الأخرى ، كما يساعد متخذي القرار في تحقيق أهدافهم الأساسية، وتعتبر الجباية أداة مالية فعالة تستخدمها الدولة لتوجيه وإنعاش السياسة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

الفصل الثاني:
جباية المؤسسات الاقتصادية
في الجزائر ومعالجتها
محاسبيا

تمهيد الفصل:

تعد الإيرادات الجبائية من أهم ممول الخزينة العمومية ، وبالتالي فهي تحتل مكانه بارزة نظراً لثباتها النسبي وإلزاميتها فضلاً عن حجمها ونجد أنها أهم عناصر الجباية الضريبية التي تساهم بشكل فعال في توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة . كما تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة ومتغيرا اقتصاديا تتخذه الدولة للمساهمة في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية .

وقد قسمنا فصلنا هذا إلى مبحثين :

المبحث الأول: التصريحات الفصلية أو الشهرية : الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني وحق الطابع

المبحث الثاني: التصريحات السنوية: الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

المبحث الأول: التصريحات الفصلية أو الشهرية: الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، حق الطابع :

يشكل النظام الضريبي إنعكاسا لوضع الدولة وطبيعة المجتمع ، كما أن الإيرادات الجبائية أهم ممول الخزينة العمومية ، وبالتالي فهي تحتل مكانة بارزة بالنسبة للدولة ، وعليه من أهم عناصر الجباية الفصلية أو الشهرية التي تفرض على المؤسسة نجد:

المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة:

الفرع الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة

1- مفهومها:

هو ضريبة غير مباشرة دخلت حيز التطبيق ابتداء من 1992/04/01 ، وتفرض على جميع العمليات في جميع المجالات الصناعة ، التجارة والصرف أي كل القطاعات الاقتصادية باستثناء الفلاحة وبعض العمليات غير الصناعية وغير التجارية والعمليات المعفاة والمنصوص عليها قانونا¹.

إن المستهلك النهائي هو الذي يتحمل عبء هذا الرسم وما التاجر إلا وسيط جامع الأموال المتمثلة في (ر.ق.م) ويدفعها إلى مصلحة الضرائب ، تعتبر هذه الضريبة من أهم موارد تمويل موازنة الدولة .

إن الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة هو رقم الأعمال وهو كل ما يقبضه الخاضع لها عند إنجازها العملية خاضعة للضريبة .

- إن القاعدة الخاضعة للضريبة (TVA) هي رقم الأعمال الصافي بعد طرح

- التخفيضات والخصم - حقوق الطوابع

- نفقات النقل بشروط

- عربون الغلافات المتداولة

لرسم (TVA) نسبتان 7 و 17% تطبق على المبلغ خارج الضريبة

¹ - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ، الطبعة الخامسة 2005، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ص 139

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة :

من خصائص القيمة المضافة ما يلي¹:

- **ضريبة حقيقية :** لأنه يشمل لكل مستعمل للدخل أي النفقات والاستهلاك النهائي للسلع والخدمات .
- **ضريبة غير مباشرة :** لا تدفع للخرينة بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المدين الحقيقي ، ولكن عن طريق المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني التي تضمن الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات
- **ضريبة أدت حسب آلية الدفعات المقسمة :** حقيقية في كل مرحلة من مراحل الرسم على القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث عند نهاية الدورة ، العبء الضريبي الكامل يصبح الرسم المحسوب على سعر البيع للمستهلك .
- **ضريبة نسبية للقيمة :** ضريبة حسب قيمة السلعة ، حيث تدفع قيمة المنتوجات وليست حسب الكيفية الطبيعية للمنتوج من ناحية الكم أو الكيف .
- **ضريبة تتوقف على آلية الخصم :** ضريبة ترتكز على آلية قابلية الحسم وبهذا الصدد يجب الحسم على المدين في كل مراحل الدورة الاقتصادية أن يقوم بما يلي :
- حساب الرسم الواجب على المبيعات أو الخدمات المقدمة (الواجب الدفع)
- طرح أو حسم من الرسم الذي زاد على العناصر المكونة لسعر التكلفة (الواجب الحسم) الدفع إلى الخزينة الفرق بين الرسم المقابل للحسم .
- أو ترحيل إلى الشهر القادم ويسمى رسم مرحل .
- **ضريبة حيادية :**
- فالرسم على القيمة المضافة هو حيادي على نتائج المدين القانوني لأنه يتحمل من طرف المستهلك النهائي .
- تطهير وتنظيف العلاقات بين المصالح الجبائية والممولين (الموردين)

¹ - بن إعمارة منصور ، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية العامة، دار هومة للنشر والتوزيع الجزائر ، ص 46

كما يمكن أن نلخص خصائص الرسم على القيمة المضافة في مايلي¹:

- ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة عامة تصيب المنتجات والخدمات المستهلكة في البلاد
- ضريبة القيمة المضافة تؤمن العدالة في فرض الرسوم على المستهلك النهائي.
- إنها أكثر أنواع الضرائب تطورا وسهولة في التطبيق وفي الجباية .
- تتمتع بخاصية الخصم الضريبي ، أي إمكانية تنزيل الضرائب المدفوعة سابقا على السلع المشتراة من مبلغ الضريبة الواجب على مبيعات المكلف .
- ملاءمتها للخرينة حيث تحصل هذه الضريبة بمجرد حدوث الواقعة المنشئة لها تقريبا
- إنها ضريبة حيادية حيث ليس للضريبة على القيمة المضافة أي أثر سلبي على قرارات الوحدات الاقتصادية ، وفي حال ما يكون معدل الضريبة واحدا فلا يمكن للضريبة هنا التأثير في هيكلية الأسعار .
- انخفاض كلفة الأعباء الإدارية في معاملات الاستيراد وهنا في حال كون الواردات تمثل الجزء الأكبر من الوعاء الكلي لهذه الضريبة، ويتم تحقق الضريبة وتحصيلها عند الاستيراد بواسطة إدارة الجمارك من زيادة أي أعباء ملحوظة في الأعباء الادراية ، حيث إن الضريبة سوف تسري على القيمة نفسها المتخذة أساسا لتحصيل الرسوم الجمركية .
- آلية ضريبة القيمة المضافة تركز على التعويضات على الحدود ، حيث تصيب المنتج المبيع أو الخدمة المقدمة للمستهلك النهائي ، فان ضريبة البلد المستهلك هي التي يجب أن تعتمد ، ومن هنا كانت الحاجة لإجراء التسوية على الحدود . وتقوم التسوية في حال التصدير على رفع الرسوم عن كاهل المنتج المصدر ، وهذا ما يسمى بإعفاء الصادرات من الرسوم ، وعندما يعبر المنتج المستورد الحدود فإنه يخضع للضريبة على القيمة المضافة .

3- مميزات الرسم على القيمة المضافة :

الرسم على القيمة المضافة مميزات عدة نذكر منها ما يلي :

¹ - قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياتي، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم ، القياس ، التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2008، ص 215

- رسم يقع على عاتق المستهلك النهائي .
- يتميز الرسم على القيمة المضافة بميكا نيزمات الدفعات الجزئية .
- شفافية الأسعار ووضوحها .
- رفع إنتاجية الوحدات.
- تحسين الوضعية الاقتصادية والمالية للدولة والأشخاص الخاضعين لها .
- التوسع في الاستثمارات أو المشاريع الاقتصادية .
- رسم موحد بين الإنتاج والخدمات .
- اتساع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بحيث يشمل التجار البائعين بالتجزئة وغيرها¹

4- أهداف الرسم على القيمة المضافة:

- تتمثل أهداف الرسم على القيمة المضافة في ما يلي²:
- تسهيل وتشجيع الاستثمارات عن طريق الاسترجاعات الممنوحة
- تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية والممولين
- صعوبة تهرب الممولين وتشجيع مسك محاسبة منتظمة
- سهولة تمويل الميزانية وتنفيذ المخططات المالية للدولة
- تبسيط عملية التسيير الجبائي للمؤسسات
- تحقيق التوازن في الأسواق الخاصة بالسلع والخدمات
- تشجيع التصدير حيث يعتبر مورد هام للعملة الصعبة

الفرع الثاني: التصريح بالرسم على القيمة المضافة

1- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :

إن تطبيق الرسم على القيمة المضافة يضم الإطار لتطبيق الرسم وفقا لما صدر

عن قانون المالية لسنة 1992

فإن الرسم للقيمة المضافة يخضع إلى :

¹ - بن إعمارة منصور ، مرجع سبق ذكره، ص 47
² - محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2003، ص 126

- الأعمال العقارية وعمليات البيع والخدمات من غير ذلك الخاضعة للرسم الخاصة والتي تكتسب طابعا تجاريا، حرفيا صناعيا ومهن حرة ويتم إنجازها في الجزائر بصفة عرضية أو أن الرسم يطبق أيا كان.
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى¹.
- عمليات الاستيراد .

تعريف الخاضعين للرسم :

إن صفة الخاضع للرسم ناتجة عن إنجاز عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي أو مهن حرة ، فالخاضع هو كل شخص يقوم بعمليات تقع داخل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء نتج عن ذلك تسديد الرسم أو كانت العملية معفية. وهناك عدة فئات تخضع للرسم على القيمة المضافة وهي 2:

المنتجين.

- تجار الجملة .
- تجار التجزئة .
- الشركات الفرعية .
- الأشخاص الوسطاء.
- العمليات الخاصة بتأدية الخدمات .
- وتتمثل كل فئة فيما يلي:

المنتجين : يقصد بكلمة منتج كل من هم الشركات أو الأشخاص الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بصناعة المنتجات أو تحويلها ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين في التصنيع وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا لغرض إعطائها شكلها النهائي أو للغرض التجاري الذي قدمت فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها .

¹ - بن إعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 48
² - المادة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2002

كما يقصد بالمنتجين كذلك الأشخاص أو الشركات التي تحل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توظيفها التجاري النهائي مثل التعليب ، الترميم وإرسال أو إيداع هذه المنتجات سواء تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا .

كما تشمل الأشخاص أو الشركات الذين يسندون لغيرهم القيام بالعمليات المشار إليها سابقا **تجار الجملة :** وهم التجار الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع بالشروط نفسها للسعر أو الكمية لمؤسسات أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة .

تجار التجزئة : إن تجار التجزئة الذين يقومون بعمليات البيع لتجار آخرين استثنائيا يخضعون للرسم على القيمة المضافة و جبائيا تطبق عليهم نفس شروط تجار الجملة ، كما يجب عليهم تحرير فواتير ودفع الرسم على القيمة المضافة .

الشركات الفرعية : هي الشركات التي تكون في حالة تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها ، بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة .

كما تعتبر شركة تابعة لشركة أخرى أو مدارة من قبلها ، كل شركة تكون فيها الشركة المديرة مالكة مباشرة أو بواسطة أشخاص لمعظم رأسمالها أو جل الأصوات التي يمكن التعبير عنها في جمعيات شركاء أو مساهمين أو ممارسة وظائف تشمل سلطة القرار .

الأشخاص الوسطاء: هم مسيرو الشركة المدارة من طرف أعضاء مجلس الإدارة ومدرائها، وموظفيها الأجراء كما تشمل آباء وأمهات وأبناء وفروع وأزواج مسيري الشركات المتفرعة لهذه الشركة وأعضاء مجالس إدارتها ومديرها

2- مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

يطبق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على¹ :

- السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الاستثمار المنجز في إطار الأمر رقم 01-03-20-08-2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار.
- مواد التجهيزات المستعملة من المستثمرين الشباب المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم الشباب (المادة 42-4 من قانون الرسم على رقم الأعمال).

¹ - المادة 08 من قانون الرسم على القيمة المضافة سنة 2001

العمليات المتعلقة بالعقود الخاصة بانجاز استثمارات ذات أهمية وطنية وهذا إلى غاية انتهاء الاستثمارات المبرمجة .

مواد التحضير والخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسعة ، عندما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها الشباب المستثمرون المستفيدون من إعانة <الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب>.

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

3- شروط منح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

تخضع الاستفادة من الرسم إلى الشروط التالية¹:

- يجب على المؤسسة أن تمارس إحدى النشاطات المذكورة أعلاه.
- يجب أن تخضع المؤسسة للنظام الحقيقي.
- يجب أن تخضع مواد التجهيزات في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة
- يجب أن تؤسس شهادات الاقتناء بالإعفاء من طرف المصلحة بما أن العمليات المعنية تكتسي طابع متعلق بالوضع الاقتصادي الراهن وبهذا الشأن يجب أن يستعمل دفتر الشهادات على مستوى المفتشية تحت مسؤولية المسير.

ملاحظة :

إن قانون المالية لسنة 1998 قام بتوسيع نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ، عن طريق الاستثناء وفي شكل إعفاء كل العمليات غير الخاضعة على رسم القيمة المضافة .

إذا هذا الإعفاء يخص حيازة الاستثمارات الخاصة والخدمات الموجهة والعمليات المستفيدة على الامتيازات الممنوحة من قبل وكالة ترقية الاستثمار (APSI) وحالي الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار (ANDI) والشباب المستثمر المستفيد من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب .

¹ - المادة 14 من قانون الرسم على القيمة المضافة سنة 1992

4- تسديد الرسم على القيمة المضافة:

يمكن أن تحدث إحدى الحالات الثلاث الآتية عند إعداد التصريح برقم الأعمال المحقق خلال الدورة¹:

- الرسوم المستلمة من الزبائن تفوق الرسوم القابلة للاسترجاع ، يقوم المدين هذا بدفع الفرق إلى إدارة الضرائب .
- الرسوم المستلمة تعادل الرسوم القابلة للاسترجاع يقوم المدين بإعداد تصريحه برقم الأعمال بملاحظة "لاشيء"
- الرسوم المستلمة تقل عن الرسوم القابلة للدفع ، يقوم المدين في هذه الحالة بإعداد تصريحه برقم الأعمال مع إدراج ملاحظة ~تسبيق ~ لأن الرسوم المستلمة لا تسمح بتغطية كل الرسوم القابلة للاسترجاع في حدود الرسوم المستلمة بينما يحول الفرق إلى حساب ~تسبيقات~ لكي يسترجع ضمن التصريحات الموالية.

5- حساب الرسم على القيمة المضافة :

لتوضيح آلية حساب TVA يمكن شرح العلاقة التالية 2:

الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع = الرسم على القيمة المضافة المستحقة - الرسم على القيمة المضافة القابلة للخصم
ويمكن تفصيل ما سلف في الخطوات الموالية:

الأولى : حساب الرسم على المبيعات بضرب المعدل المناسب على رقم الأعمال خارج الرسم.

الثانية: يستخرج الرسم القابل للخصم على المشتريات المحققة مع احترام المواعيد الزمنية المحددة.

الثالثة: حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه ، وذلك بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للمشتريات ثلاث حالات هي:

¹ - جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره ، ص 48

² - ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر 1992، منشورات بغدادي ، الجزائر 2003، ص 98

- قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل لخصم، في هذه الحالة يجب على المؤسسة دفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه العشرين من الشهر الموالي.
- قيمة الرسم المستحق تساوي قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ لأن الرسم المستحق على المبيعات يكون معدوم ويقوم المدين بإعداد تصريح رقم الأعمال مع إدراجه ملاحظة (لا شيء).
- قيمة الرسم المستحق أصغر من قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة حق تجاه الضرائب لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ ويتم سوية ذلك الحق عن طريق المقاصة للرسم المستحق على مبيعات الأشهر القادمة ويقوم المدين بإعداد تصريح رقم الأعمال، بملاحظة تسبيق والذي يجب ذكره عند تخفيض الرسم على المشتريات ويجب الأخذ بعين الاعتبار الرسم على فوائد الاستثمار من جهة المصرح به في نفس الشهر والرسم على المواد والخدمات المصرح بها في الشهر الموالي .

5- كيفية التصريح والدفع¹:

النظام العام:

- الأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم .
- الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية والذين يتعدى رقم أعمالها السنوي :
- 1.500.000 د ج حين يتعلق بنشاط تأدية الخدمات .
- 2.500.000 د ج حين يتعلق النشاط بالشراء وإعادة البيع .

حيث أصبح بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 يقدر بـ 3.000.000 دج لكلا النشاطين

الدفع

على كل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يقوم بالتصريح برقم الأعمال خلال 20 يوم الأولى من كل شهر الذي يلي شهر النشاط إلى قبضة الضرائب المختلفة التابع لها إقليميا ويكون الدفع نقدا أو بشيك أو بواسطة حوالة .

¹ - بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2009، الجزء الثاني، ص 19

النظام الجزافي :

يطبق النظام الجزافي على الأشخاص الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أي في نطاق شركات الأشخاص يقومون بعمليات مع الغير الخاضعين للضريبة ورقم أعمالهم السنوي كالتالي 1:

أكثر من 1.300.000 دج وأقل أو يساوي 2.500.000 دج بالنسبة للنشاطات (شراء و إعادة البيع). حيث أصبح بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 يقدر بـ 3.000.000 دج لكلا النشاطين .

أكثر من 100.000 دج وأقل أو يساوي 1200.000 دج بالنسبة للنشاطات تقديم الخدمات . حيث أصبح بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 يقدر بـ 3.000.000 دج.

الدفع

ترسل الإدارة للشخص الخاضع للضريبة قبل 15/01/.. من كل سنة استمارة يجب ملأها وإعادة إرسالها إلى مفتشية الضرائب قبل 30 يوما ، وفي حالة تفهم وقبول المكلف بالضريبة المبلغ المقترح مع إدارة الضرائب ، يمضي هذه الموافقة ويتم الدفع كل ثلاثة أشهر قبل الثلاثين لكل ثلاثي .

نظام الأقساط المؤقتة

يطبق هذا النظام على المدينين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاطاتهم منذ ستة أشهر (06) على الأقل .

الدفع

إيداع كل شهر ، تصريح يبين فيه بوضوح ، كل النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة المساوي لـ: (12/1) من رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة ، ويتم دفع الرسوم المطابقة ، بعد خصم الرسوم منها والمذكورة في فواتير المشتريات مع مراعاة للفارق القانوني مع إيداع قبل 1 أفريل من كل سنة ، نسختين من تصريح ، رقم أعمال السنة السابقة

¹ - بن عمارة منصور ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، مرجع سبق ذكره، ص 20

المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني وحق الطابع:**أولاً: الرسم على النشاط المهني:****تمهيد:**

كانت النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري بمعدل 2.55% والنشاطات غير التجارية (كالمهن الحرة) إلى الرسم على النشاط غير التجاري بمعدل 6.05%.

وقد تم توحيد هذين الرسمين ابتداء من 1996/01/01 وذلك حسب قانون المالية لسنة 1996 وفي شكل الرسم على النشاط المهني يطبق على الناشطين السابقين بمعدل واحد 2.55%

عدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وأصبح 2%.

مفهوم الرسم على النشاط المهني : هو ضريبة مباشرة على رقم الأعمال وذلك خلاف للرسم الوحيد على الإنتاج والرسم الوحيد على تأدية الخدمات وذلك في إطار الإصلاحات الجبائية التي شهدتها الجزائر¹.

1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني :

يطبق هذا الرسم على 2:

الأشخاص الطبيعيين ، أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح الشركات

ويستحق الرسم على النشاط المهني بصدد :

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 .

¹ - محاضرات حمداتو صالح 2008 ، المركز الجامعي بالوادي (محاضرات غير منشورة)

² - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ص 131

رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية ، أو الضريبة على أرباح الشركات.

يقصد برقم الأعمال ، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع ، أو الخدمات ، أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه ، وتستثنى العمليات التي تتجزأها الوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني . بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء . يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية .

أساس فرض الرسم على النشاط المهني :

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخام ، أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين للرسم على القيمة المضافة¹.

2- معدل الرسم على النشاط المهني :

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%، وذلك حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001، وتوزع حصيلته كما يلي²:

جدول رقم 02-03 توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني:

الرسم على النشاط المهني	التوزيع			المجموع
	حصلة البلدية	حصلة المشترك للمجماعات المحلية	حصلة الصندوق	
المعدل العام	0.59%	1.30%	0.11%	2%

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27، 24 نوفمبر 2008، ص 05

¹ - حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص 132
² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 42 نوفمبر 2008، ص 05

يؤسس هذا الرسم باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من كل مؤسسة ، أو وحدة أو من كل بلدية من البلديات التابعة لمكان إقامتها .

كما يمكن تأسيس الرسم حسب مكان المقر ، أو المؤسسة الرئيسية ، بالنسبة للمؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم أعمال كل مؤسسة فرعية تابعة لها ، أو وحداتها وذلك نتيجة لطبيعة نشاطها وبناءا على ترخيص .

يمنح هذا الترخيص مدير الضرائب للولاية المختص ، وذلك بناءا على طلب معلل قانونا وبالنسبة للشركات ، مهما كانت شكلها يؤسس الرسم على رقم غرار الشركات المساهمة باسم الشركة أو الجمعية .

3- الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني :

هناك مجموعة من الإعفاءات نصت المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي¹ :

رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ ثمانين ألف دينار 80.000 دج سنويا إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والأشياء واللوازم والسلع المتخذة للاستهلاك في عين المكان ، أو الذي لا يتجاوز خمسون ألف دينار 50.000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين المؤدين للخدمات .

مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الواسعة للاستهلاك المدعمة من طرف ميزانية الدولة ، أو المستفيدة من التعويض .

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد والسلع الموجهة مباشرة للتصدير .
مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد والسلع الإستراتيجية المحددة عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15/01/1996 المتضمن لكيفيات تحديد سعر بعض السلع والمواد والخدمات الإستراتيجية عندما يكون هامش البيع بالتجزئة لا يتجاوز 10% .

¹ - حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 133

تستفيد من إعفاء لمدة (03) ثلاث سنوات النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب ، وذلك ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال

وتمتد هذه المدة إلى ست (06) سنوات النشاطات مقامة في مناطق يراد ترقيةها

4- التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم :

يحدد رقم الأعمال الخاضع للرسم أخذا بعين الاعتبار التخفيضات التالية¹:

- تخفيض 30% يمنح لـ:

مبلغ عمليات البيع بالجملة .

مبلغ عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المرخص لهم بالنشاط طبقا للمادة 183 من القانون المتعلق بالنقد والقرض .

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمنتجات التي يشمل سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الضرائب غير المباشرة .

مبلغ العمليات المحققة من طرف تجار التجزئة الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني ، أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني ، وكذا أرامل الشهداء . غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي إلا على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط .

تخفيض 50% يمنح لـ:

مبلغ عمليات البيع بالجملة المتعلقة بالمنتجات التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الضرائب غير المباشرة .

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للأدوية بالتجزئة بشرطين :

الشرط الأول : أن تكون هذه الأدوية مصنفة في الأدوية الإستراتيجية المحددة بواسطة

المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15/01/1996.

الشرط الثاني : أن يكون هامش البيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و 30%

¹ - الجمهورية الجزائرية ، ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 219، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب

تستفيد من تخفيض قدره 75% عمليات المنجزة عن عمليات البيع بالتجزئة للبنزين والمازوت .

يمنح تخفيض قدره 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة إلى تجار التجزئة الذين لهم صفة العضوية في جيش التحرير الوطني ، أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني ، وكذا أرامل الشهداء .

ويطبق هذا التخفيض بالخصوص على السنتين الأوليتين من النشاط ، ولا يستفيد منها المكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي .

تستفيد من تخفيض 50% من رقم الأعمال الخاضع للرسم النشاط المهني العمليات المنجزة ما بين الشركات الأعضاء في المجمع المحددة حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة .

5- التصريحات:

يترتب على كل شخص طبيعي ، أو معنوي خاضع للرسم ، أن يكتتب سنوياً لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان فرض ، تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال المحقق في الفترة الخاضعة للضريبة وذلك في نفس الوقت الإشعار المرسل إليه لهذا الغرض يحدد مبلغ الإيرادات الخاضع للرسم على النشاط المهني بصفة تلقائية ، بنسبة تلقائية ، ويضاعف بنسبة 25%¹.

6- نظام دفع الرسم على النشاط المهني

الدفع الشهري أو الفصلي للرسم :

يدفع مبلغ الرسم إذا فاقت الإيرادات المهنية الخام بمبلغ 15.000 دج أو في الحالتين التاليتين²:

- إذا فاق رقم الأعمال الخاضع المحقق في السنة المالية السابقة ، والذي سقط احتمالاً على السنة مبلغ 80.000 دج ، إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والمواد و اللوازم والمنتجات .
- إذا فاق رقم الأعمال الخاضع المحقق في السنة المالية السابقة مبلغ 50.000 دج فيما

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، 2004، ص 64

² - نفس المرجع، ص 140

- يخص المكلفين بالضريبة الآخرين الذين يقدمون خدمات .
- يحسب مبلغ الدفع على أساس القسمة من رقم الأعمال الخاضع للرسم ، أو الإيرادات المهنية الخام ، شهريا أو فصليا حسب دورية الدفعات مع تطبيق المعدل المعمول به .
- يتم الدفع الأول خلال العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفترة التي فاق التي فاق خلالها رقم الأعمال الخاضع للضريبة مبلغ 80.000 دج حسب الحالة ، أو 15.000 دج بالنسبة للإيرادات المهنية الخام المحققة ويحسب على أساس مجموع رقم الأعمال الخاضع للرسم ، أو الإيرادات المهنية الخام المحققة خلال هذه الفترة .
- يجب أداء الحقوق لصندوق قابض الضرائب لمكان فرض الضريبة خلال العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفصل (الثلاثي) المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال ، أو الإيرادات المهنية الخام ، وذلك عندما يتراوح رقم الأعمال في السنة المالية السابقة بين 80.000 دج و 240.000 دج في حالة نشاط شراء ، بيع السلع ، أو بين 50.000 دج و 240.000 دج بالنسبة للمكلفين الآخرين ومقدمي الخدمات ، أو بين 15000 دج و 30.000 دج فيما يخص الإيرادات المهنية الخام
- يرخص لوحدات مؤسسات البناء والأشغال العمومية ، ووحدات مؤسسات النقل أيا كان رقم أعمالها ، أن تقوم بالدفعات المستحقة خلال العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفصل (الثلاثي) المدني الذي حصل ، أو حقق خلاله رقم الأعمال .
- يرفق كل دفع بجدول إشعار بالدفع يؤرخه ويوقعه القائم بالدفع ، ويجب أن يتضمن البيانات التالية :
- الفترة التي تحقق خلالها رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية .
- الاسم واللقب واسم الشركة ، والعنوان وطبيعة النشاط الممارس ، أو المهنة الممارسة ، ورقم تعريف المادة الرئيسي للضريبة المباشرة .
- رقم بطاقة التعريف الإحصائي (الجبايي مسابقا)
- طبيعة العمليات. - المبلغ الإجمالي لرقم الإجمالي المحقق خلال الشهر ، أو الفصل أو المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخاضعة للضريبة .

- مبلغ رقم الأعمال المستفيد من التخفيض .

- المعدل المعتمد لحساب المبلغ الواجب الدفع .

- مبلغ الدفع .

وللاشارة فإنه حتى في عدم حصول الدفع ، يجب إيداع جدول أشعاري يتضمن عبارة ~لاشيء~ ، وبيات أسباب عدم حصول الدفع.

ثانيا: حق الطابع

مفهوم حقوق الطابع والأشخاص الخاضعين له :

مفهوم حقوق الطابع :

تتمثل حقوق الطابع في الرسوم المفروضة على التداول والمعاملات والمدفوعة في شكل طوابع جبائية، أو الدمغة ¹.

الأشخاص الخاضعين له:

يلزم على المدنيين بالرسم لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب المباشرة في مختلف الحالات حيث يكون دفع رسم الطابع مثبتا عن طريق وضع الطابع أو الطوابع المميزة ، أو العلامات بدف الرسوم مثلما أدرجت الجداول بتعويض بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها ².

- مستغلي نقل المسافرين .

- الأشخاص الذين يقومون بكراء المساحات .

- كتاب الضبط لحساب المستعملين والموتقين لحساب زبائنهم .

- يمكن للمدنيين بالرسوم الآخرين أن يختاروا نمط الدفع وهذا بتقديم طلباتهم إلى مفتشية الضرائب التي تسلم الرخص والواقعة بدائرتهم

¹ - حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص 173

² - المادة 04 من قانون الطابع، 2000،

حساب حقوق الطابع :

1- تخضع السندات بمختلف أنواعها سواء كانت متوقعة أو غير متوقعة التي تم إعدادها بصفة عرفية والمتضمنة إبرام أو إثبات السديديات أو المبالغ المدفوعة لرسم الطابع تحدد حصة كما يلي¹ :

2- دينار واحد من قيمة مئة دينار دون أن تكون قيمة حقوق الطابع أقل من 5 دج و أكثر من 2.500 دج

3- خضع لرسم الطابع مخالصة موحدة قيمته 20 دج

4- الوثائق التي هي بمثابة محضر وتسديد أو مخالصة السندات أو القيم أو الأشكال باستثناء الإيصالات المتعلقة بالصكوك المقدمة للحصول.

5- الإيصالات التي تثبت إيداعها نقديا لدى المؤسسة أو لدى شخص طبيعي

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني:

1- المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة:

إن معدل الرسم العادي المفروض على عمليات بيع وشراء السلع هو 17% ، ولقد خصص حـ/445 الدولة ، رسوم على رقم الأعمال، لتسجيل الرسم على القيمة المضافة حيث يتم تخصيص حساب فرعي حـ/4456 رسوم قابلة للاسترجاع والمسدد في عمليات الشراء، بينما يخص حساب فرعي آخر حـ/ 4457 رسوم على القيمة المضافة المحصلة لدى عملية البيع².

التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في حالة البيع

يكون التسجيل المحاسبي في عملية البيع كما يلي :

¹ - المادة 100 المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2003
² - عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، الطبعة الثانية 2011، دار النشر جيطلي برج بوعريبيج ، ص 63

شكل رقم 02-03 التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في حالة البيع¹:

HT TVA	TTC	من حـ / الزبائن إلى حـ / مبيعات بضاعة حـ / رسوم مستحقة على السلع خروج البضاعة	70 4457	411
TTC	TTC	من حـ / البنك إلى حـ / الزبائن التسديد	411	512

شكل رقم 02-04 التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في حالة الشراء²:

TTC	HT TVA	من حـ / مذكورين حـ / مشتريات مواد ولوازم حـ / الرسوم القابلة للاسترجاع إلى حـ / موردو السلع والخدمات الحصول على فاتورة	401	381 4456
TTC	TTC	من حـ / موردو السلع والخدمات إلى حـ / البنك التسديد	512	401
HT	HT	من حـ / مواد ولوازم إلى مشتريات مواد ولوازم دخول المواد إلى المخزن	381	31

¹ : عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص65

² نفس المرجع ، ص65

شكل رقم 05-02 حالة الشراء نقدا : في هذه الحالة يظهر رسم الطابع عندما يكون تسديد نقدا ¹

TTC	HT TVA XXX	من حـ/مذكورين حـ/مشتريات مواد ولوازم حـ/الرسوم القابلة للاسترجاع على السلع حـ/ رسم الطابع إلى حـ/موردو السلع والخدمات الحصول على فاتورة	401	381 4456 642
HT	HT	من حـ/ مواد ولوازم إلى حـ/ مشتريات مواد ولوازم الدخول إلى المخازن	381	31
TTC	TTC	من حـ/موردو السلع والخدمات إلى حـ/ الصندوق التسديد	53	401

¹ - محمد سالم الدينوري، المحاسبة العامة ، محاضرات غير منشورة ، المركز الجامعي بالوادي 2011

دراسة التصريح الجبائي للرسم على القيمة المضافة (الشهري أو الفصلي):
هناك ثلاث حالات¹:

(1) - $4456 / \text{ح} < 4457 / \text{ح}$

(2) - $4456 / \text{ح} > 4457 / \text{ح}$

(3) - $4456 / \text{ح} = 4457 / \text{ح}$

الحالة الأولى: في هذه الحالة الفرق موجب مما يترتب على المؤسسة تسديد الفرق الذي يتمثل في $44571 / \text{ح}$ الرسوم على القيمة المضافة الواجبة التسديد
شكل رقم 02-06 التصريح بالرسم على القيمة المضافة في حالة الفرق موجب

XXX XXX XXX	XXX	من $\text{ح} /$ الرسوم المسترجعة على السلع إلى $\text{ح} /$ الرسوم القابلة للاسترجاع إلى $\text{ح} /$ الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد	4457 4456 44571	
	XXX	من $\text{ح} /$ الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد إلى $\text{ح} /$ البنك أو $\text{ح} /$ الصندوق	44571 512 أو 53	

المصدر: الحاج عامر، محاضرات في المحاسبة العامة، المركز الجامعي بالوادي 2010

¹ الحاج عامر، مرجع سبق ذكره

الحالة الثانية: في هذه الحالة الفرق سالب فيعتبر للمؤسسة تسبيقا للشهر الموالي الذي يتمثل في حـ/44566

شكل رقم 07-02 التصريح بالرسم على القيمة المضافة في حالة الفرق سالب

Xxx	xxx	من حـ/ الرسوم المسترجعة على السلع	4457
	xxx	من حـ/ تسبيق الرسم	44566
		إلى حـ/ الرسوم القابلة للاسترجاع	4456

الحالة الثالثة: في هذه الحالة الفرق معدوم يدفع تصريح مرفق معه ملاحظة لا شيء

شكل رقم 08-02 التصريح بالرسم على القيمة المضافة في حالة الفرق سالب

Xxx	xxx	من حـ/ الرسوم المسترجعة على السلع	4457
		إلى حـ/ الرسوم القابلة للاسترجاع	4456

2-المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني: يسجل الرسم على النشاط المهني ~TAP~ عند إعداد التصريح الشهري G50 وذلك يجعل الحساب 442 الرسم على النشاط المهني مدينا بمبلغ TAP لشهر ويقابله في ذلك الحساب 447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة¹

شكل رقم 09-02 التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني

xxx	xxx	من حـ/ الرسم على النشاط المهني إلى حـ/ ضرائب ورسوم أخرى إثبات TAP	447	642
Xxx	xxx	من حـ/ ضرائب ورسوم أخرى إلى حـ/ البنك أو الصندوق التسديد	512 أو 53	447
xxx				

¹ -عبد الرحمان عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار جيطلي برج بوعريريج ص136

المبحث الثاني: التصريحات السنوية الضرائب على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي:

تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991م حيث تنص المادة 135 على ما يلي: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، كما أن ضريبة الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف .

المطلب الأول: الضرائب على أرباح الشركات

1- تعريف:

تعرف الضريبة على أرباح الشركات بأنها ضريبة تفرض إلا على الشركات أو الأشخاص المعنويين ، وهي تفرض على الأرباح السنوية كما أن هذه الضريبة ملزمة على الأرباح الناتجة عن الشركات التالية :

الشركات مهما كان شكلها وموضوعها وهي شركات الأموال وشركات الأشخاص ، وان طلبت الإخضاع إلى الضريبة على أرباح الشركات .شركة المساهمة ، شركات ذات تعاونيات ، المؤسسات الوطنية باستثناء التعاونيات التي استثنائها القانون التجاري والتي ليست لها أعمال تجارية (تقوم بأعمال خيرية)¹.

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية: 2

ضريبة وحيدة : لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .

ضريبة عامة : لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

ضريبة سنوية : إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.

ضريبة نسبية : لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي .

¹ - بن عمارة منصور ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، ط 02، 2008 ، الجزء الاول، ص 99

² - نفس المرجع، ص 72

ضريبة تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال ميزانيته الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح .

3- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:¹

الأشخاص المعنويون الخاضعون :

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف :

- شركات الأموال (شركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة قوانين المالية .

- الشركات المدنية التي لم تؤسس وفق نظام الشركات بالأسهم ، ولكنها اختارت نظام الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، وهذا الطلب غير قابل للإرجاع خلال مدة حياة الشركة .

- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والمتمثلة في عمليات شراء العقارات شراء العقارات من أجل بيعها وعمليات تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث أو العتاد اللازم لاستغلالها .

-الأشخاص الطبيعيون :

تخضع اختاريا لهذه الضريبة ، أرباح شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .

- واجبات الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات :

مسك محاسبة منتظمة .

اكتتاب وإرسال التصريح (الميزانية الجبائية) .

تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج .

¹ - محمد حمو، منور أوسري، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود للطباعة الجزائر، ط 01 2009، ص 129،

الدفع التلقائي للضريبة (حسب تواريخ استحقاقها).

وتؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في مقر شركتهم ، أو إقامتهم ، وإذا تعذر ذلك يلتزم الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي ، بدفع الضريبة والغرامات المرتبطة بها 1.

3- الإعفاءات:

- تمنح الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات ، بصفة مؤقتة ، أو دائمة ، وتحدد بموجب قوانين المالية ، ويمكن قراءة بعض الإعفاءات حسب (المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة) في الآتي :

- تعفى بصفة دائمة ، المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدين ، وكذا الهياكل التابعة لها.

- تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "a.n.s.e.j" من إعفاء كلي لمدة ثلاثة 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال ، ويمدد هذا الإعفاء إلى ست 06 سنوات ، إذا كانت هذه النشاطات ،

- تعفى بصفة دائمة تعاونيات الاستهلاك للمؤسسات والمنظمات العمومية ، تمارس مناطق يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم .

- تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية الاقتصادية للهضاب العليا ، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 15% لفائدة ولايات الهضاب العليا و 20% لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة 5 سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2004 ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات (المادة 8 من قانون لسنة 2004).²

¹ - حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 73

² - محمد حمو ، منور أوسريز ، مرجع سبق ذكره ، ص 133

تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

يتمثل الربح الخاضع للضريبة من الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات مهما كانت طبيعتها بشرط أن تنجزها المؤسسة بما في ذلك التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول .

إن الربح الصافي يحدد بالفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة ، مقتطعا منها الزيادات المالية ، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال ، أو الشركاء خلال هذه الفترة .

يقصد بالأصول الصافية الفائضة في قيم الأصول (أصول ثابتة أصول متداولة.... الخ) من بين مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير (الاهتلاكات المالية المؤنات).

فيما يخص الزيادات المالية يجب أن توضع الزيادات النقدية أو العينية المقدمة لمؤسسة (حصص في رأس المال) عند إنشائها لا تخضع للضريبة ، ونفس الشيء بالنسبة لهذه الزيادات عندما تقدم خلال فترة الاستغلال ، وبذلك فإن الربح الصافي يجب أن تحسم منه الزيادات الممنوحة للمؤسسة خلال فترة الضريبة .

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط ، وإنما تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول ، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعضاء التي أدرجت في الربح المحاسبي¹.

يصطلح على الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساساً لاقتطاع الضريبة

على أرباح الشركات ،ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي :

الربح الخاضع = الربح المحقق + التعديلات الجبائية .

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للحسم - الأعباء القابلة للحسم

تتمثل الأعباء القابلة للحسم في :

¹ - نفس المرجع ، ص ص 74 75

الخسائر المرحلة للخمس سنوات السابقة (الأخيرة) 1.

أخذ المشرع الضريبي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بمبدأ سنوية الربح ، و سنوية الضريبة ، الأمر الذي ترتب عليه مبدأ آخر هو مبدأ استقلالية السنوات الضريبية أي كل سنة تعتبر وحدة زمنية منفصلة عما قبلها وعما بعدها ، وبذلك فإن لكل سنة إيراداتها وعليها نفقاتها ، وأنه لا يجوز ترحيل خسارة سنة إلى سنة تالية ، فحفاظا على رأس مال المشروع الذي يمثل الضمان العام للدائنين ولتمكين المشروع من الاستمرار في مباشرة نشاطه وبالتالي يستمر كمصدر للمساهمة في النفقات العامة عن طريق ما يدفعه من ضرائب ، فقد سمح المشرع الضريبي بخصم الخسارة التي تصيب الشركة في سنة من السنوات من الضريبي بخصم الخسارة التي تصيب الشركة في سنة من السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات .

الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات المهنية بمقابل والمقدر بـ: 30% في حالة فائض القيمة ناتج عن استثمار متنازل عنه اكتسب منذ ثلاث سنوات أقل (الأجل القصير) أو 65% في حالة الاستثمار المتنازل عنه اكتسب منذ أكثر من ثلاث سنوات (طويل الأجل)

تحديد حد أقصى حسب قانون المالية للسنة 2004 يقدر بـ 6.000.000 دج فيما يخص مصاريف الرعاية والإشهار الرياضي للأنشطة الرياضية والشباب المسموح بخصمها عند تحديد الربح الضريبي ، وبشرط أن لا تتجاوز نسبة 10% من رقم أعمال الأشخاص المعنويين، أو الطبيعيين ، وبشرط أن تكون كذلك مبررة.

أما الأعباء غير القابلة للحسم : فإنها تمثل تجاوزا عن مبالغ الأعباء المسموح بها جبائيا، ومن أمثلها نجد:

مصاريف الاستقبالات والاحتفالات من إطعام وفندقة وعروض ، التي تم إثبات مبالغها قانونا وربطها مباشرة باستغلال المؤسسة .

الغرامات والعقوبات الجبائية والتعويضات إن الغرامات والعقوبات والتعويضات التي تدفعها الشركة نتيجة لمخالفة أحكام القانون الضرائب لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم حتى لا تستفيد الشركة من خطأها ولعدم تشجيعها على مخالفة قانون الضرائب¹.
تحديد أساس لا يتجاوز مبلغه 800.000 دج لحساب اهتلاك السيارات السياحية غير أن سقف 800.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية.
المصاريف القضائية: كثيرا ما تضطر الشركة في سبيل المحافظة على حقوقها لدى الغير، أو لدفع مسؤوليتها عن تصرفات موظفيها أثناء تأدية عملهم إلى إنفاق مصاريف ورسوم قضائية فهذه المصاريف والرسوم تعتبر من تكاليف الربح طالما كانت متعلقة بنشاط الشركة الخاضع للضريبة، أما إذا كانت متعلقة بناحية من نواحي النشاط غير الخاضع للضريبة، فلا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم، أي تضاف إلى صافي الربح عند إجراء التعديلات الضريبة إذا ما ظهرت ضمن المصاريف في حساب الأرباح الخسائر.

4- معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

تحسب الضريبة على أرباح الشركات حسب عدة أنظمة وهي²:
القانون العام:

30% ابتداء من 1998 إلى غاية قانون المالية لسنة 2004.

المعدل المنخفض:

معدل الربح المعاد استثماره: تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل 15%.

-ملاحظة: عدل معدل الضريبة على أرباح الشركات حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2006 وأصبح كما يلي:

القانون العام: 25% ومعدل الربح المعاد استثماره: 12.5%.

تحدد قائمة الأملاك العقارية والمنقولة التي لها الحق في الاستفادة من المعدل المنخفض بموجب قوانين المالية.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 76

² - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 79

يتعين على المؤسسات التي ترغب في الاستفادة من المعدل المنخفض مسك محاسبة قانونية ومنظمة، كما يتعين عليها أن تذكر بصفة متباعدة في التصريح السنوي للنتائج (الميزانية الجبائية)،

الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر والتي تتوفر على إقامة مهنية دائمة:

- إرسال نسخة من العقد في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى مفتش الضرائب التابع لمقر إقامتها بالجزائر.

إعلام مفتشي الضرائب على كل تعديل في العقد خلال العشرة (10) أيام من تأسيسه.

- كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات:

يمكن التمييز بين حالتين فيما يخص دفع الضريبة على أرباح الشركات وهما:

شركات تراول النشاط:

يترتب على الضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاث (03) تسبيقات ورصيد التسوية (ابتداء من سنة 2000 حسب قانون المالية 2000)

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس

- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان

- التسبيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر

تدفع هذه التسبيقات خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة على أرباح الشركات¹.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مختمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم سنة مالية.

يدفع رصيد التسوية على الأكثر ابتداء من الأجل المحدد لإيداع التصريح الخاص بالضريبة على الأرباح الشركات (31 مارس إلى غاية 15 أبريل).

¹ - نفس المرجع السابق، ص 84

الشركات حديثة النشاط:

فيما يخص الشركات حديثة النشأة تساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر (الربح المقدر) بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المسخر¹.

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي:**الضريبة على الدخل الإجمالي****تعريف الدخل الإجمالي**

هو ذلك الدخل أو مجموع الإيرادات التي يتحصل عليها الأشخاص الطبيعيين نتيجة مزاولتهم لنشاط أو مهنة معينة تدر عليهم مداخيل أو إيرادات دون طرح منها الأعباء أو المصاريف وتتمثل هذه النشاطات في التجارة أو الصناعة أو الحرف أو المهن الحرة أو تنازل عن بعض العقارات المبنية أو الغير مبنية . وبصورة عامة الدخل الإجمالي هو مجموع ما يحققه الشخص من مداخيل مهما كان نوعها².

تعريف الدخل الصافي

ونقصد به ذلك الدخل الإجمالي الذي يطرح منه مجموع الأعباء والنفقات التي تدخل في النشاط أو المهن التي تنتج عنها هذه المداخيل وبمعنى أدق أن :

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي + مجموع الأعباء والنفقات القانونية

تعريف الدخل الخاضع للضريبة :

هو ذلك الدخل الصافي مطروح منه جميع الإعفاءات القانونية وبمعنى أدق أن :

الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الإجمالي أو الإيراد الإجمالي - النفقات والأعباء القانونية إضافة إلى طرح الإعفاءات القانونية.

مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي**الأشخاص الخاضعون للضريبة:**

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من :

الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر وهم :

¹ - الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب سنة 1997

² - بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، ص 107

الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له ، أو منتفعين به ، أو مستأجرين له -عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد ، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل .

-الأشخاص الذي لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية ،أو مركز مصالحهم الأساسية .
-الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم ،أو حتى يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم .
-الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مدا خيل ذات مصدر جزائري.

- الأشخاص من جنسية جزائرية ، أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح ، أو مدا خيل

يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة .

الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية .

الأعضاء في الشركات المدنية بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديوان الشركة .

الأعضاء في شركة المساهمة الذين لهم المسؤولية التضامنية وغير المحدودة فيها .

المسيرون ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ومسيرو شركات التوصية فيما يخص المكافآت عن وظائفهم .

المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والأرباح والنسب المئوية من الربح.¹

¹ - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص 11

الأشخاص المعفون من الضريبة :

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الآتون:

- الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 60.000 دج. وهذا الحد قد يتغير بناء على قوانين المالية .¹

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون ، والقناصل ، والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين الجزائريين .

المدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المدخل الصافية للأصناف التالية¹:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية .

- أرباح المهن غير التجارية .

المدخل الفلاحية.

مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

مداخيل إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .

المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية .

فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية .

المدخل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي²:

فيما يخص المدخل الفلاحية:

الإعفاءات الدائمة : تعفى بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي . المدخل الناتجة

عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والنمور .

الإعفاءات المؤقتة : تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات (10)

سنوات

- المدخل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات في المناطق الجبلية .

فيما يخص المرتبات ، الأجور ، المنح ، والربوع العمرية :

¹ - رجال نصر وعوادي مصطفى ، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري الوادي للطباعة ، ومكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، ص 16

² - حميد بوزيدة التقنيات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص 13

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي كل من¹ :

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

الأشخاص من جنسية جزائرية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 126 مكرر من قانون الجمارك .

الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم .

العمال المعاقون حركيا أو عقليا ، أو بصريا ، أو سمعيا الذين يقل أجرهم ، أو معاشهم عن 15.000 دج شهريا حسب قانون المالية لسنة 2005 بعدما كان 12.000 دج.

التعويضات المرصدة لمصاريف التنقل والمهمة .

المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد ، أو المنح العائلية ومنحة الأمومة .

التعويضات المؤقتة ، والربوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل ، أو لذوي حقوقهم .

منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية ، والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين .

الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي أجل تعويض ضرر جسدي نتج عنه عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة .معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جزاء وقائع حرب التحرير الوطنية .

المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي .تعويضات التصريح .

التخفيضات الممنوحة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي:²

يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواء تخفيض 25%

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة من قانون الضرائب المباشرة ، الجزائر سنة 2003

² مطبوعات المديرية العامة للضرائب ، واجبات المكلفين بالضريبة المتعلقة باليصريحات 2005، رقم 11

يطبق على الأرباح المعاد استثمارها لتخفيض نسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس ضريبة الدخل وفقا للمادة 142

تستفيد المداخل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولاية اليزي، تندوف، أدرار، تمنراست ، والذي توجد مقرهم الجبائي في هذه الولايات ويستفيدون بصفة دائمة من تخفيض 50% لفترة 05 سنوات

لا يمس هذا التخفيض مداخل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات
حساب الضريبة:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق السلم الضريبي التصاعدي كما هو محدد في القانون العام¹.

جدول رقم 04-02 السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

المعدل	شرائح الدخل (د.ج)
0	أقل من 120000
20%	120000 - 360000
30%	360000 - 1440000
35%	1440000 فما فوق

المصدر: مهوات لعبيدي ، محاضرات غير منشورة ، جامعة الوادي ، 2013

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي:

1- المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات:

يعد حساب النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات نسجل حـ/ 695. الضرائب المفروضة على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية مدين بمبلغ ~IBS~ ويقابله في ذلك حـ/ 444 الدولة :ضرائب على الأرباح كما يلي :

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 15

شكل رقم 10-02 التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات

695		من حـ/ ضريبة على أرباح الشركات IBS		xxx	
444		إلى حـ/ الدولة ضرائب على النتائج		Xxx	
					
444		من حـ/ الدولة ضرائب على النتائج		xxx	
512		إلى حـ/ البنك			
أو		أو			
53		الصندوق			
		التسديد			

المصدر: وثائق مستلمة من المحاسب سامي محمد الدينوري

2- المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل الإجمالي

شكل 11: التسجيل المحاسبي للضرائب على الدخل الإجمالي

442		من حـ/ ضرائب على الدخل الإجمالي		xxx	
447		إلى حـ/ ضرائب ورسوم أخرى		xxx	
					
447		من حـ/ ضرائب ورسوم أخرى		Xxx	
512		إلى حـ/ البنك		Xxx	
		التسديد			

المصدر: وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

خلاصة الفصل:

تطرقنا في فصلنا هذا إلى الضريبة من مفاهيم، مبادئ، أنواع وأهداف وتصنيفات كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى جباية المؤسسة الاقتصادية من ناحية الضرائب ، الرسوم المفروضة عليها التي تتمثل في الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع العمليات التجارية والرسم على النشاط المهني الذي هو ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والضريبة على الدخل الإجمالي التي تفرض على الأشخاص المعنويين والضريبة على أرباح الشركات التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين .

الفصل الثالث:
الفصل التطبيقي دراسة حالة
شركة روايال موندريال
بالوادي

تمهيد الفصل:

بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها من حيث التطرق إلى جباية المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، كما قمنا بدراسة التسجيلات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي ، ثم تعرضنا إلى التصريحات الشهرية والسنوية للمؤسسة

تم إسقاط هذه الدراسة على الجانب الميداني وهو ما تطرقنا له في الفصل الثالث، حيث قمنا بدراسة حالة شركة "روبال موندبال" ذ.م.م كحالة موضوع بحثنا، تعرضنا إلى التسجيلات المحاسبية للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام المحاسبي المالي ، حيث قمنا بدراسة G50 وجدول حسابات النتائج ، حيث اتبعنا الخطة التالية:

المبحث الأول : ماهية الشركة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة

المبحث الأول : ماهية الشركة

تم اختيار هذه المؤسسة كدراسة حالة نظرا لخصائص معينة من بينها أن المؤسسة صناعية، كما أنها تقوم بإنتاج الأكياس البلاستيكية المنسوجة من الشرائط البلاستيكية التي تعدها الشركات.

المطلب الأول: تعريف الشركة وبطاقتها الفنية:

شركة رويال موندريال هي مؤسسة متعددة الخدمات للصناعات البلاستيكية وذلك بإنتاج الأكياس البلاستيكية المنسوجة من الشرائط البلاستيكية التي تعدها الشركة وكذا صناعة بعض أنواع الأثاث البلاستيكي بالتحويل كالخزائن البلاستيكية والمطابخ والحمامات وغيرها.

تعد شركة رويال موندريال شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) أسست سنة 1999 برأسمال اجتماعي حسب التصريح الذي صرح به صاحب الشركة والمقر ومن السجل التجاري بـ: 500000.00 دج، تنتمي إلى قطاع الصناعات الخفيفة، يقدر عدد عمالها حاليا حوالي 67 عامل، تقع المنطقة الصناعية بكونين بمدينة الوادي¹.

-اسم مسيرها: باهي جمال، ورقم سجلها التجاري: 0542291B00.

-نوع النشاط: صناعة أدوات من البلاستيك مرموز له بالرمز 11305.

-عنوان موقعها على الانترنت: <http://www.bahi.com>

-بريدها الإلكتروني: rms-bahi@rms-bahi.com

إذن فهي شركة تجارية ذات مسؤولية محدودة SARL.

¹ : وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

المطلب الثاني : نشأة وتطور الشركة:

نشأت شركة رويال موندريال في شهر ديسمبر 1999 بالوادي على مساحة تقدر بـ 2000م²، لها فرع في الوادي وآخر في عنابة ومقرها الرئيسي في الوادي، فمنذ إنشائها عملت على تحقيق أهدافها المسطرة وذلك باستثمار في المجال الذي أعطت له الأولوية ألا وهو صناعة الأكياس، وفي آخر سنة 2000 قامت بتوسيع نشاطها وذلك بإضافة وحدة الأثاث المنزلي PVC (polyvonil.clori LE).

وفي مارس 2001 قامت الشركة بتحديث وإضافة بعض آلات وحدة الأكياس المنسوجة لرفع طاقتها الإنتاجية، كما قامت بإضافة آلات جديدة لوحدة صناعة الأثاث المنزلي PVC.

وفي أواخر نفس السنة ومنتصف سنة 2002 قامت ببعض التوسعات لتصل مساحتها 700م² حيث أضافت ورشة تكميلية لصناعة الأثاث وورشة ميكانيكية لمراقبة وصيانة الآلات المؤسسة.

كما قامت كذلك بتصميم ونشر موقع انترنيت يهدف إلى التعريف بالشركة ومنتجاتها ويسمح للزبائن بالاتصال بها عن طريق البريد الإلكتروني، وفي سنة 2003 انتقلت إدارة المؤسسة إلى مقرها الجديد المجهز بشبكة اتصال داخلية باستعمال الإعلام الآلي تربط بين مختلف المصالح في الشركة تسهل مرور المعلومات بينها.¹

¹ وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة وغاياتها.

قبل التعرف على أهداف الشركة لابد من تجسيد الغايات التي تأسست من أجلها والتي هي كما يلي:

1- غاياتها:

- تلبية احتياجات السوق المحلي في مجال الأكياس البلاستيكية المنسوجة والمطابخ والحمامات والأثاث المنزلي بمادة PVC.

- تطوير قدرتها وإمكانياتها باستمرار، توسيع الأسواق الداخلية والخارجية من أجل تعزيز مكانتها في السوق، ومواكبة التطورات الخارجية.¹

2- أهدافها:

أما الأهداف فهي كما يلي:

- تحقيق أوسع رقعة تجارية. - تعظيم الربحية مع تدنية التكاليف.
- الحفاظ على إبقاء نشاط الشركة برفع مستوى المردودية.
- توفير أكبر عدد ممكن من وسائل الإنتاج- تحقيق أكبر حصة سوقية لمنتجاتها.
- المساهمة في القضاء على البطالة من خلال تشغيل نسبة من اليد العاملة.
- تكوين وتدريب العمال وتلقيهم خبرات ومهارات جديدة.
- تحفيز الأفراد بوضع سياسة في مجال الاتصال، تدبير الأداء، والحوار.
- التعبئة نحو مسار ثقافة الشركة بنشر فكرة توحيد السلوك والالتزام.²
- السعي إلى رفع رقم الأعمال وذلك بالاستغلال الأمثل لكل عوامل الإنتاج.
- المساهمة في الأعمال الخيرية.
- العمل على جلب الآلات المتطورة والنماذج الراقية من منتج PVC.
- استخدام أحسن تقنيات التسيير للحفاظ على استمرارية الشركة.

¹ - وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

² - نفس المرجع

شكل رقم 11-03: يبين شعار المؤسسة محل دراسة

Royale Mondiale® RMS-BAHI
Ltd.



المصدر : إدارة المؤسسة

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للشركة.

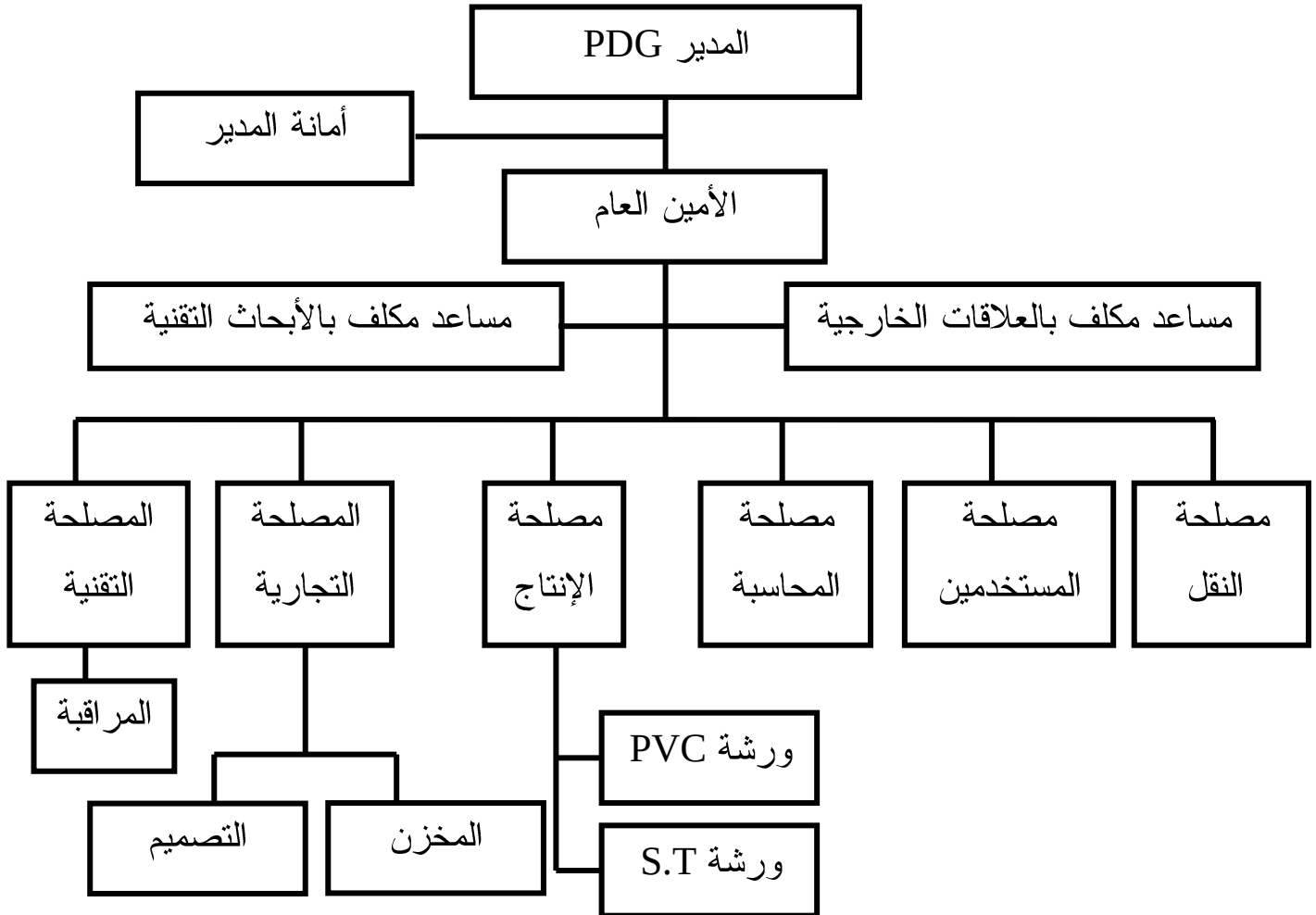
تم اعتماد هذا الهيكل التنظيمي سنة 2003 لأن المؤسسة كانت تعاني من سوء تسيير المعلومات الإدارية لأن الهياكل التنظيمية السابقة غير فعالة.

1 - شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة رويال موندريال من ستة مصالح ذات طابع عملي ومن ورشتين، ورشة خاصة بمنتجات الأثاث المنزلي ورشة خاصة بنسيج الأكياس كما أن للإدارة أمانة عامة ومساعدة مكلفة بالأبحاث وأمين عام ومساعد مكلف بالعلاقات الخارجية كما هو موضح في الهيكل الموالي¹:

¹ - وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

شكل رقم 12-03: يوضح الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: إدارة المؤسسة

3 - وظائف مصالح الشركة: تتمثل في مايلي¹:

- **المدير العام:** يشرف على جميع التعاملات الداخلية والخارجية كما يشرف على السير الحسن في جميع نشاطات المؤسسة وله الصلاحيات في اتخاذ القرارات والتدخل في أعمال بقية الأفراد في المؤسسة.

- **أمانة المدير:** تتكلف بـ:

- استقبال البريد الوارد للمؤسسة.

- استقبال المكالمات الداخلية والخارجية.

- مساعدة المدير العام في مهامه.

- متابعة السير الحسن للنشاط في غياب المدير العام.

- **مساعد مكلف بالعلاقات الخارجية:** ويقوم بمساعدة المدير بالإشراف على التعاملات الخارجية ومتابعتها.

- **مساعدة مكلف بالأبحاث التقنية:** يتكلف بإدخال المعلومات في برنامج الإعلام الآلي لتحليلها واستغلالها في الدراسات والتخطيط وكذلك بمتابعة الإنتاج.

- **الأمين العام:** وهو بمثابة حلقة وصل بين المدير العام ومختلف المصالح داخل المؤسسة.

- **مصلحة المحاسبة:** تتكلف بـ:

- إعداد المزايا.

- تطبيق السياسات المالية للمؤسسة.

¹ - وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

- تنظيم وترتيب وحفظ مختلف الوثائق المحاسبية (الفواتير، وصول استسلام...).
- **مصلحة النقل:** وتتكلف بنقل السلع والمنتجات وتوفير وسائل نقل العمال.
- **مصلحة المستخدمين:** وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
- استقبال طلبات العمل والرد عليها.
- متابعة حضور وغياب العمال.
- الإشراف على منح العطل السنوية للعمال.
- متابعة التبعات التكوينية للعمال بحيث تكون فترة التربص بالنسبة إلى نشاط الأكياس المنسوجة من 15 إلى 60 يوما أما فيما يخص (PVC) فهي لمدة شهر.
- استقبال طلبات العمال من حيث التسيقات والعطل.
- **مصلحة الإنتاج:** وتظم ورشتين، ورشة الأكياس المنسوجة، ورشة PVC وتتكلف هذه المصلحة بالإشراف على عمليات الإنتاج ومتابعة السير الحسن للعمال.
- **المصلحة التجارية:** وتقوم بعرض وبيع وتسويق منتجات المؤسسة كما تقوم بالإشراف على عمليات التموين والشراء وتتكفل أيضا بتخزين المنتجات والمواد الأولية واستقبال طلبات زبائن الأثاث المنزلي وتصميمها بحيث تلبي رغباتهم.
- **المصلحة التقنية :** وتتكفل بـ: القيام بتصليح مناطق الخلل الموجود داخل ورشة الإنتاج وخارجها.
- الصيانة والمتابعة الدولية لمختلف الآلات الإنتاجية¹.
- القيام بتركيب مختلف التجهيزات الكهربائي.

¹ - وثائق مستلمة من محاسب المؤسسة

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة:

تخضع المؤسسة محل التربص كغيرها من المؤسسات إلى مجموعة من الضرائب والرسوم، وونتناول في هذا المبحث إلى كيفية تسجيل هذه الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة وتتمثل في

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

يظهر هذا الرسم في كل من عملية البيع والشراء والتصريح الشهري (G50) شهر مارس 2011 قبل 20 يوم الأولى من كل شهر موالى

شكل رقم 13-03: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

4457	من حـ/ رسوم مستحقة على السلع (TVA المبيعات)	71140	
4456	من حـ/ تسبيقات على TVA	205620	
44567	إلى حـ/ رسوم قابلة للاسترجاع على المشتريات	42803	
4456	إلى حـ/ رسوم على القيمة المضافة للترصيد	233957	

المصدر : من إعداد الطلبة أنظر الملحق 01

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني:

شكل رقم 14-03: التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني

642	من حـ/ الرسم على النشاط المهني إلى حـ/ ضرائب ورسوم أخرى إثبات TAP	5859,00	5859,00
447	من حـ/ ضرائب ورسوم أخرى إلى حـ/ البنك التسديد	5859,00	5859,00

المصدر : من إعداد الطلبة أنظر الملحق 01

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات

لدينا النتيجة = 595814

نسبة IBS = 19%

$$113204 = 19\% \times 595814 = \text{IBS}$$

شكل رقم 03-15: التسجيل المحاسبي للضرائب على أرباح الشركات

113204	113204	من ح/ ضريبة على أرباح الشركات IBS	695
		إلى ح/ الدولة ضرائب على النتائج	444
113204	113204		444
		من ح/ الدولة ضرائب على النتائج .	512
113204		إلى ح/ البنك التسديد	

المصدر : من إعداد الطلبة أنظر الملحق 02

المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل الإجمالي IRG:

$$482610 = 113204 - 595814 = \text{IRG}$$

$$48261 = 10\% \times 482610 = \text{IRG}$$

شكل رقم 03-16: التسجيل المحاسبي للضرائب على الدخل الإجمالي

	48261	من ح/ ضرائب على الدخل الإجمالي IRG	442
		إلى ح/ ضرائب ورسوم أخرى	
48261	48261		447
		من ح/ ضرائب ورسوم أخرى	
48261		إلى ح/ البنك التسديد	447
			512

المصدر : من إعداد الطلبة أنظر الملحق 02

خلاصة الفصل:

من خلال تجسيد الدراسة النظرية على المؤسسة محل التربص بتقديم المؤسسة كمدخل للفصل ثم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة توصلنا إلى أن المؤسسة تتبع عدة وسائل من أجل التخفيف من العبء الضريبي عليها ، لذا أنهت عينت مصلحة خاصة (مصلحة المحاسبة) تقوم بتسيير ومتابعة الضرائب ولا ننسى مصلحة المحاسبة إذ لها دور مهم في حساب الضرائب وتقييدها في دفاتر المؤسسة إذ يساعد هذا على تحديد نتيجة المؤسسة المحاسبية والجبائية بالإضافة إلى ما تقوم به المؤسسة من جهود لتخفيف العبء الضريبي .

الخاتمة

بعد دراستنا لهذا الموضوع نصل إلى أن المعالجة المحاسبية للضرائب في المؤسسة الاقتصادية حسب النظام المحاسبي المالي ماهي إلا أحد فروع المحاسبة وتتميز عن غيرها من الفروع بان تطبيقها يختلف من بلد إلى آخر في ضوء قوانين الضريبة لكل بلد كما أنها وسيلة تستعملها الدولة من أجل متابعة الضرائب المطبقة فأما موضوع الضريبة فيخص التعرف على الإيرادات والعبء الضريبي والإعفاءات والنسب المطبقة بالنسبة لكل نوع من أنواع الضرائب والتصريحات وكيفية التسجيل المحاسبي لها على مختلف المراحل أما المحاسبة تخص كيفية تقيد الأرباح الخاصة للضريبة لتسهيل عميلة النسبية المحددة وكذلك كيفية تسديد الضرائب المطبقة

- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم على النشاط المهني
- الضريبة على الدخل الإجمالي
- الضريبة على أرباح الشركات
- رسم الطابع

من خلال دراسة متبعة للتطبيق الضريبية وإتباعها والتأكد من صحة تطبيقها تعتبر المحاسبة والضرائب والمعالجة بينهما وسيلة لربط الأسس والقواعد المحاسبية للقوانين الضريبية والجبائية كما أنهما يعملان كوسيلة لربط الأسس والقواعد المحاسبية بالقوانين الضريبية.

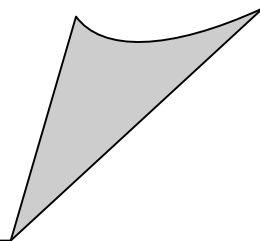
اختبار الفرضيات:

1. الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة تحصل بعدة طرق مختلفة
2. النظام المحاسبي المالي يساعد على تسجيل وإثبات مختلف الضرائب والرسوم

نتائج الدراسة:

- التوصل إلى أن الضريبة مورد من موارد خزينة الدولة
- كل مؤسسة اقتصادية تتعرض لمجموعة من الضرائب على حسب نشاطها وعلى حسب نشاطها القانوني وعلى حسب سجلاتها التجارية
- كل مؤسسة ملزمة جبائياً بتقديم الضرائب المعرضة لها وتصريحها
- التعرف على العلاقة بين المحاسبة والضريبة يتم في المعالجة المحاسبية للضرائب حيث تمثل المعالجة في السجلات التجارية وسيلة ربط بين المحاسبة والضريبة
- الاقتراحات والتوصيات :
- بذل جهود في نشر الوعي الضريبي لدى الخاضعين لها من مؤسسات اقتصادية من تجار وحرفيين
- إعادة النظر في الضرائب المفروضة وتعديل النسب المطبقة قانونياً وذلك قصد القضاء على ما يسمى بالتهرب الضريبي أو الجبائي
- تشجيع البحوث في مجال المحاسبة الضريبية في النظام المحاسبي المالي لاكتشاف النقائص ومعالجتها .
- آفاق البحث :
- بعد دراستنا للموضوع والتعرف على خباياه اكتشفنا أهميته الضريبة في تنمية الاقتصاد وتطويره والقضاء على عجز الميزانية نجد العديد من النقاط التي تحتاج إلى بحث ودراسة بحوث لاحقه بإذن الله التي تتمثل في ما يلي :
- المحاسبة ودورها في تسهيل عملية تسيير الضريبة في النظام المحاسبي المالي
- المحاسبة وعلاقتها بالجباية في النظام المحاسبي المالي
- المحاسبة كنظام لتسهيل التصريح الضريبي في النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع



قائمة المراجع:

الكتب:

- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة ،طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية
الجزائر
- بن إعمارة منصور ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، دار هومة للطباعة والنشر
والتوزيع، الجزائر ،الجزء الأول، الطبعة الثانية2008
- بن إعمارة منصور ،الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية
العامة، دار هومة للنشر والتوزيع الجزائر
- بن إعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، الجزء الثاني ، دار هومة
للنشر والتوزيع الجزائر 2009
- بو يعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية
الجزائر ،الطبعة الثالثة 2005
- بوعون يحيى ناصيرة،الضرائب الوطنية والدولية ، الصفحات الزرقاء للطباعة
والنشر والتوزيع، البويرة الجزائر
- جمال لعشيشي،محاسبة جباية المؤسسة وفق النظام المحاسبي الجديد ،متيجة
للطباعة ،549 شارع مصطفى جعدي براقى الجزائر
- حسين مصطفى حسين، المالية العامة ، ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2007
- حميد بوزيدة،التقنيات الجبائية،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون
الجزائر 2007
- حواس صلاح،المحاسبة العامة،دروس ومواضيع ومسائل محلولة ،غرناطة للنشر
والتوزيع الجزائر
- خالد شحادة الخطيب ،أحمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،دار وائل للنشر
والتوزيع، الطبعة الثانية 2005

- رحال نصر ، عوادي مصطفى،جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق،مطبعة صخري الوادي،طبعة 2010
- رضوان محمد العناتي ،مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ،دار صفا للنشر والتوزيع ،الجزء الأول، الطبعة الثانية2001
- سامر عدنان حمدي الشريف ،أصول المحاسبة ،دار صفا للنشر والتوزيع، عمان،الطبعة الأولى 2001
- سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، الطبعة الأولى 2006، منشورات الحلبي الحقيقية لبنان
- طارق الحاج ، المالية العامة، دار صفا للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى1999
- عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، الطبعة الثانية2011، دار النشر جيطلي ، برج بوعريريج ، الجزائر
- عبد الرحمان عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريريج ، الجزائر
- عدلي البابلي ، المالية العامة والنظم الضريبية، دار الكتاب للنشر والتوزيع ،القاهرة، طبعة 2009
- علي زغود ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الطبعة الثانية 2006
- عمر يحيايوي ، المالية العامة، طبعة 2005، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر
- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياتي، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم ، القياس ، التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، الطبعة الاولى2008،
- محمد الصغير، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابه. الجزائر
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ،الطبعةالخامسة2005، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر

- محمد حمو ، منور أو سرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بوداود للطباعة، الجزائر ، الطبعة الاولى 2009
- محمد طاقة ، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة
- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر 1992، منشورات بغداددي ، الجزائر 2003
- حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية
- يونس أحمد بطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر 1998
- محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، الطبعة الثالثة 2003،

المذكرات:

- سمير باي وآخرون ،دراسة الجداول المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات شهادة الليسانس في العلوم التجارية،المركز الجامعي بالوادي ،دفعة 2010
- عادل شريفي وآخرون ، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات شهادة الليسانس في علوم التسيير ، دفعة 2010، المركز الجامعي بالوادي
- عبد المجيد حاقة وآخرون ،الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية ،المركز الجامعي بالوادي، دفعة 2010

- عصامي نور الدين وآخرون ، عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم المالية والمحاسبية ل م د،المركز الجامعي بالوادي ،دفعة 2010

- قورين حاج قويد ، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، جامعة الشلف ، الموسم الجامعي 2007

- المنوبية صالح ، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علومك التسيير،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة الوادي دفعة 2012

محاضرات :

- الحاج عامر ، المحاسبة العامة ، محاضرات غير منشورة ، المركز الجامعي بالوادي 2010

- حميدانو صالح ، محاضرات غير منشورة ، المركز الجامعي بالوادي 2008

- محمد سالم الدينوري ، المحاسبة العامة محاضرات غير منشورة ، المركز الجامعي بالوادي 2011

- مهاوات لعبيدي ، الجباية ،محاضرات غير منشورة جامعة الوادي 2013

القوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية قانون لسنة 2009، العدد79 ، 31 ديسمبر 2008

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27،42 نوفمبر 2008

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2004

- المادة 04 من قانون الطابع 2000

- المادة 100 المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2002

- مطبوعات المديرية العامة للضرائب ، واجبات المكلفين بالضريبة المتعلقة

بالتصريحات ، 2005 رقم 11

- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 219
- المادة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2002
- المادة 14 من قانون الرسم على القيمة المضافة سنة 1992
- الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية للمديرية العامة للضرائب سنة 1997
- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة من قانون الضرائب المباشرة سنة 2003