الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

مذكرة من متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

شعبة : مالية و محاسبة تخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة تسيير

تحت عنوان :

المعالجة المحاسبية للضرائب في المؤسسات الإقتصادية

مقدمة من طرف الطالب :

تيرزقي حكيم

تحت إشراف الأستاذ:

قادري عبد القادر

معارفية الطيب	أستاذ محاضر ب	رئيسا
قادري عبد القادر	أستاذ محاضر أ	مقررا
بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر أ	مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019

شكر و تقدير

نتقدم بالشكر الجزيل و كثير العرفان للأستاذة جربي عائشة التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها القيمة و نصائحها الغزيرة، كما نشكر لها صبرها علينا و امدادنا بكل ما احتجناه ، كما لا ننسى بالشكر و التقدير كل من ساهم معنا في إكمال هذا البحث المتواضع سواء من قريب أو من بعيد.

و تقبلوام منا فائق عبارات الاحترام و التقدير و الامتنان و العرفان و شكرا .

المقدمة

لا شك أنّ المحاسبة كانت ولا تزال الأداة المترجمة للأحداث الإقتصادية، وإن تطور أدوات عملها يعتبر أساسيا لبلوغ غايتها، إنّ المتتبع لميدان المحاسبة يلاحظ الأهمية المعطاة للمحاسبة في الجزائر ويلاحظ العمل المستمر الذي تقوم به الدولة والجهات المختصة لتدارك الفروقات المحاسبية مع الدول الأخرى، وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في بداية سنة 2010 و الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال القانون رقم 07-11 و الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي ، و كذلك المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الذي يتضمن أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، و الذي يلغي و يعوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 و ذلك تماشيا مع التطورات الإقتصادية الراهنة ، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنّ الكيانات مجبرة على إعداد الكشوف المالية.

إنّ كل دول العالم تعمل على تنمية إقتصادها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها إذ عند تحقق مثل هذا النوع من المشاريع وإنتهائها تجد الدولة نفسها تحقق جزءا من هدفها الذي وضعته حسب مبدئها، هذا الهدف هو التنمية الإقتصادية، و نظرا لإرتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية والحرص والعمل على زيادة وتنمية وإستمرار مصادرها الداخلية، لما لهذه المصادر من إمتيازات وبما تتّصف به من ديمومة، وتعتبر الضرائب والرسوم مصادر تمويل داخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الدولة وهي أيضا من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة وذلك للأهمية التي تؤديها في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية والنقدية من جهة ولما تحدثه من إشكالات تقنية وإقتصادية متعلقة بفرضها أو بأثارها من جهة أخرى. كما تسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة إتجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون سنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة، حيث أن العلاقة بين المحاسبة والجباية هي علاقة قانونية إلى حد بعيد إذ ترتبط القوانين الجبائية بالقواعد المحاسبية المقننة.

إنّ الأهمية التي تتّصف بها الضرائب والرسوم تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانبها من منظور النظام المحاسبي المالي حتى نتمكن من إعطاء صورة واضحة للآليات التي تسيرها والقواعد التي تحكمها، إنّ أول فكرة تخطر لنا عند سماع كلمة الضرائب والرسوم هي إدارة الضرائب، لكن في دراستنا سنتناول الضرائب والرسوم من جهة المؤسسة الإقتصادية ذات الطابع الربحي والتي تعتبر الطرف الثانيفيها.

وعلى هذا الأساس يتم طرح الإشكالية كالتالي:

كيف تتم المعالجة الجبائية والمحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسات الاقتصادية ؟

الفصل الأول : مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الفصل الأول: مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تمهيد الفصل الأول:

تعد الضرائب في عالمنا المعاصر من القضايا المرتبطة بحياة الإنسان سواء من ناحية أدائه لها أو من خلال إنتفاعه بمواردها، وذلك في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة، ونظرا لأهمية الضرائب في كافة المجتمعات المتقدمة منها والنامية فهي أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة والتي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات العامة قصد تحقيق الرفاهية وتقدم المجتمع.

إستخدمت كذلك تعد المحاسبة أداة من الأدوات الت تعتمد عليها المؤسسات الإقتصادية المختلفة في إتخاذ والهيئات القرارات لأغراض التخطيط والرقابة على النشاط، ولم يقتصر المجال على هذه المؤسسات فقط بل في مجالات أخرى منها القطاع الحكومي والهيئات التي لا ترمي إلى الربح كالجمعيات الخيرية العامة التي تهتم بنشاط المرافق العامة وغيرها من المجالات

إن الأهمية التي تتصف بها كل من المحاسبة والجباية في المجتمع تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانب المحاسبة والضريبة حتى نتمكن من إعطاءصورة عامة عن الماهية والخصائص التي تمتازان بها وكذا ذكر مختلف الأهداف والأنظمة التي تحكمها، لذلك إرتأيت إلى تقسيم هذا الفصل على ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: عموميات حول الضرائب والرسم

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العملياتراج المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخ نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.[1]

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

في إطار عملية الاصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة CNC المكلف بمهمة توحيد وتنظيم المحاسبة في الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف مواكبة ومسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تجاوز نقائص وقصور المخطط المحاسبي الوطني PCN الدي أصبح لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة ولقد شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

حيث جاء القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية بناء على نص المادة رقم 3 على أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتسجيلها وعرض كشوف (قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.[2]

ومن خلال هدا التعريف يمكن استخلاص خصائص المحاسبة المالية والتي تتمثل فيما يلي:

- هي نظام للمعلومات يمكن قياسها بناء على معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.
- تخزين، تصنيف، تسجيل المعلومات المالية.
- اعداد قوائم مالية في نهاية السنة المالية.
- قياس الوضعية المالية من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول حساب النتيجة.
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يماثلها.

---

[1] النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص: 113.

[2] القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 74، 2007، ص: 3.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، ويساهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وتحسين جودتها كما يساعد في تحقيق عدة أهداف يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية.
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

[1] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة شلف الجزائر، العدد 06، 2009، ص: 292-293-294.

- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية واعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

الفرع الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي

لتطبيق النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة سواء للمؤسسة أو للأطراف المتعاملة معها، والتي تتمثل في: [1]

- تسهيل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة.
- توفير فرصة للمؤسسات لتحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية.
- النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة.
- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الايجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.
- يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا أو دوليا، حول الوضعيات المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.
- يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية واعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها.
- يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافة للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي

[1] نقماري سفيان وبلهادف رحمة، **واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي "العوائق والرهانات"**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدوليةIAS-IFRS ، الجزائر، 13-14 جانفي 2013، ص: 11-12.

لها إستراتيجيات للإستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار.

- يأتي النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات السابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.

الفرع الرابع: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

من خلال المواد 2، 4، 5، من القانون 07-10 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 نلاحظ أن مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي حدد كالاتي: [1] كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، بحيث ألزمت الكيانات الاتية بذلك:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لدلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الخامس: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عامة ولا سيما:

1 - محاسبة التعهد (أساس الإستحقاق): تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به. [2]

---

[1] القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، **مرجع سابق**، ص: 3.

[2] آيت محمد مراد وأبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009، ص: 4.

2 - استمرارية الاستغلال: يتم إعداد القوائم المالية إنطلاقا من فرضيتين، الأولى أن النشاط يعتبر مستمر والثانية أن المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور، وبالتالي تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الإستغلال، وبافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية. [1]

3 - الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية. [2]

4 - قابلية الفهم: ينبغي أن تكون المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية سهلة الفهم من طرف المستعملين الذين تتوفر لديهم إرادة دراسات المعلومة ومعرفة معقولة بالمحاسبة. [3]

5 - المصداقية: يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها .

6 - قابلية المقارنة: المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية تسمح للمستعمل القيام بالمقارنة داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات، كما تسمح له نسبيًا بتقييم وضعيتها المالية وتغيرات وضعيتها المالية. هذا يجبر المؤسسة على إعلام المستعملين بالطرق المحاسبية المستعملة وكل تغيير مس هذا الطرف إن وجد وأثار هذا التغيير [4]

7 - التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها. [5]

---

[1] سعيداني محمد السعيد، **مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية** (مذكرة نيل شهادة ماجستير)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة-بومرداس، 2014، ص: 19.

[2] مهيري سهام، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على الأداء المالي لشركات التأمين الجزائرية**، مذكرة نيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قصدي مرباح-ورقلة، 2014، ص:5.

[3] بوتين محمد، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، pages bleues international، الجزائر، 2010، ص:52.

[4] بوتين محمد، **المرجع السابق**، ص: 53.

[5] آيت محمد مراد وأبحري سفيان، **المرجع السابق**، ص: 4.

8 ـ 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، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.[1]

الفرع السادس: أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF :

ان المخطط المحاسبي الوطني المطبق مند 1976 وضع ليستجيب لإحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي إنتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر الى اقتصاد السوق من خلال مختلف الاصلاحات الاقتصادية المتعددة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات، لذلك أصبح المخطط الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاجتماعي الجديد بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية، ويعود ذلك لأسباب داخلية وأخرى خارجية وهي:[2]

1 ـ الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الإقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم.
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الإقتصادي المالي للبلاد.
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الإقتصادية.
- بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ "الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضًا لمبدأ "الصورة الوفية."

2 ـ الأسباب الخارجية:

- يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي إستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- ظهور إحتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.

---

[1] شنوف شعيب، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة BP EXPLORATION LIMITED** (أطروحة نايل شهادة دكتوراه)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص: 69.

[2] لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، pages bleues internationale، الجزائر، 2011، ص: 10-11.

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

- يتطلب تطور المؤسسات إحتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية.

- يشترط عند طلب الإستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الإمتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.

- يستلزم الفتح الاقتصادي إستعمال معلومات صحيحة وموثقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

المطلب الثاني: محتوى النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي كما ورد في المادة 06 من القانون 07-11 مما يلي:[1]

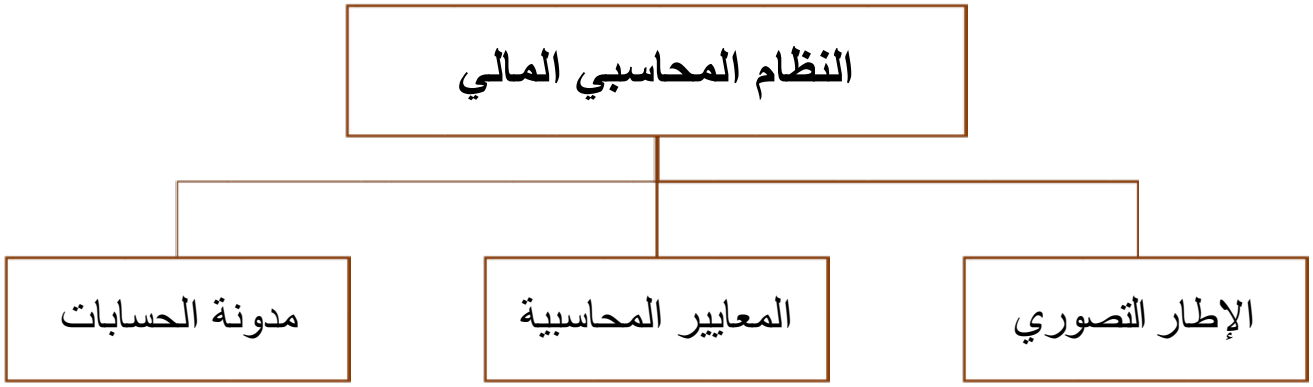
1- الإطار التصوري للمحاسبة المالية.

2- المعايير المحاسبية.

3-مدونة الحسابات.

ويمكن تصور هيكل النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم(01): هيكل النظام المحاسبي المالي



المصدر: بوراوي سعد، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي2010، ص 6.

[1] القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، **مرجع سابق**، ص: 4.

الفرع الأول: تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية[1]

تعرف المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08/156، الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أنه: - يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعدادوعرض الكشوف المالية، (الإتفاقيات المحاسبية والمبادئوالقواعد التي يجب التقيد بها).

- يشكل مرجعًا لوضع معايير جديدة.
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية، وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي. (أداة تسمح لنا بالفهم الجيد للمعايير).

وعلى هذا الأساس فإن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يعرف:

- مجال التطبيق.
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
-الأصول والخصوم، والأموال الخاصة، الأعباء والمنتجات.

الفرع الثاني: القوائم المالية

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مجموعة من القوائم المالية أو ما يسمى بالكشوف المحاسبية وتتمثل فيما يلي:

1- الميزانية: المعايير الدولية، لم تفرض شكلا إجباريًا لقائمة المركز المالي (تعرض في شكل قائمة أو جدول)، ولكنها حددت كحد أدنى الفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم، وترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب الإستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير متداولة. أما النظام المحاسبي المالي فقدم الميزانية في شكل جدول مع عرض الأصول والخصوم من خلال الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.[2]

[1] سعد بوراوي، **مرجع سابق**، ص: 7-8.

[2] قوادري محمد واخرون، **قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**، ملتقى دولي حول مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، نوفمبر 2010، ص: 15.

الشكل رقم(02): تقديم عناصر الميزانية

المصدر: من إعداد الطالب بالإستناد إلى ما ذكر سابقا.

2- حسابات النتائج: ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية، ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء [1]، حيث يعتبر ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة). [2]

3- جدول التدفقات (سيولة الخزينة): يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة، ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (2،1)، ويهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة. [3]

4- جدول تغيرات الأموال الخاصة: يظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي أحداث قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات، وهي توضح أيضا هل أجرت الشركة زيادة على رأس المال، وكيف كانت الزيادة، وهل أصدرت الشركة أسهم جديدة. [4]

---

[1] شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص: 28.

[2] بودهان موسى، **الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي**، دار الهدى، الجزائر، 2010، ص: 98.

[3] بودهان موسى، **نفس المرجع أعلاه**، ص: 28.

[4] رميدي عبد الوهاب، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص: 44.

5- الجداول الملحقة: يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات تكميلية.[1]

الفرع الثالث: مدونة الحسابات

أعتمد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على النظام العشري وحددت لأجل ذلك سبعة مجموعات، خمسة منها حددت للميزانية واثنين للتسيير (جدول حسابات النتائج):[2]

أ- حسابات الميزانية:

- ✓ المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال.
- ✓ المجموعة الثانية: حسابات التثبيتات.
- ✓ المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
- ✓ المجموعة الرابعة: حسابات الغير.
- ✓ المجموعة الخامسة: الحسابات المالية.

ب- حسابات التسيير هي:

- ✓ المجموعة السادسة: حسابات الأعباء.
- ✓ المجموعة السابعة: حسابات المنتوجات.

سوف نقوم بشرح مبسط لهذه المجموعات: [3]

1) **المجموعة الأولى –حسابات رؤوس الأموال:** وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى.

2) **المجموعة الثانية – التثبيتات (Immobilisations) الأصول الثابتة:** وتشمل كل العناصر والقيم الموجهة للبقاء في المؤسسة بشكل دائم ودون تغيير.

---

[1] حميطوش طارق، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين والمستثمرين**، (مذكرة نيل شهادة ماستر)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 8.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدةالرسمية العدد 19، الصادرة ب 28 ربيع الأول عام 1430 ه الموافق ل 25 مارس سنة2009 ، ص: 44-45.

[3] بن بلغيث مدني، " **دروس المحاسبة المالية 2011-2012: الدرس الرابع-الحساب، التسجيل المحاسبي ومدونة حسابات النظام المحاسبي الماليSCF** –"، ديسمبر 2010، ص: 7-8. www.benbelghit.com.

3) المجموعة الثالثة – المخزونات – والعناصر قيد الإنتاج (Stocks et en cours): وتشمل هذه المجموعة مخزون البضائع، المواد الأولية، المواد واللوازم، الفضلات، المنتجات نصف المصنعة، المنتجات والأشغال قيد الانجاز والغلافات التجارية. شريطة أن تكون ملكا للمؤسسة.

4) المجموعة الرابعة – حسابات الغير (Comptes de tiers): وتشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب مع المجموعة الخامسة.

5) المجموعة الخامسة – الحسابات المالية (Comptes financiers): تضمن هذه المجموعة الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى.

6)المجموعة السادسة الأعباء (Charges): وتشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها.

7) المجموعة السابعة الإيرادات (Produits): وتشمل كل عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط.

للإشارة أنه أعتمد في هيكلة الحسابات على قواعد معينة لتحديد طبيعة الحسابات بحيث:

- أعتبر إدراج الرقم 8 في المرتبة الثانية لأحد حسابات التثبيتات المجموعة 2 بمثابة إهتلاك (حـ/ 28 اهتلاك التثبيتات– Amortissement des immobilisations) وبالتالي يصبح الحساب الجديد (حـ / 28) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي (المجموعة 2) المدينة بطبيعتها.

- أعتبر إدراج الرقم 9 في المرتبة الثانية بمثابة خسائر في القيم (Pertes de valeur) وبالتالي يصبح الحساب الجديد بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحسابات الأصلية وهي عناصر الأصول المدينة بطبيعتها كما هو موضح أدناه:

- حـ/ 29 خسائر القيمة عن التثبيتات (Pertes de valeur sur immobilisations).
- حـ/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات (Pertes de valeur sur stocks).
- حـ/ 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير المدينة (Pertes de valeur sur comptes de tiers).
- حـ/ 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية (Pertes de valeur sur actifs financiers courants).

وبالتالي يصبح الحساب الجديد (حـ/ 29 – حـ/ 39 – حـ/ 49 – حـ/ 59) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي من عناصر الأصول (المجموعة 2-3-4-5) المدينة بطبيعتها.

- كما أعتبر إدراج الرقم 9 في المرتبة الثالثة بمثابة عكس للعمليات المرتبة في الحسابات المنتهية بالأرقام من 1-8 مثل:

- حـ/101 رأس مال مكتتب (دائن بطبيعته) => حـ/109 رأس مال مكتتب غير مطلوب (مدين بطبيعته).

- حـ/60 مشتريات مستهلكة (مدين بطبيعته) => حـ/609 تخفيضات (دائن بطبيعته).

- حـ/401 موردين (دائن بطبيعته) ==> حـ/409 موردين مدينين (مدين بطبيعته).

الفرع الرابع: النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

- صدور القانون رقم:11/07 المؤرخ في 2007/11/25 تضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة).

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 (44 مادة).

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 (4 أبواب).

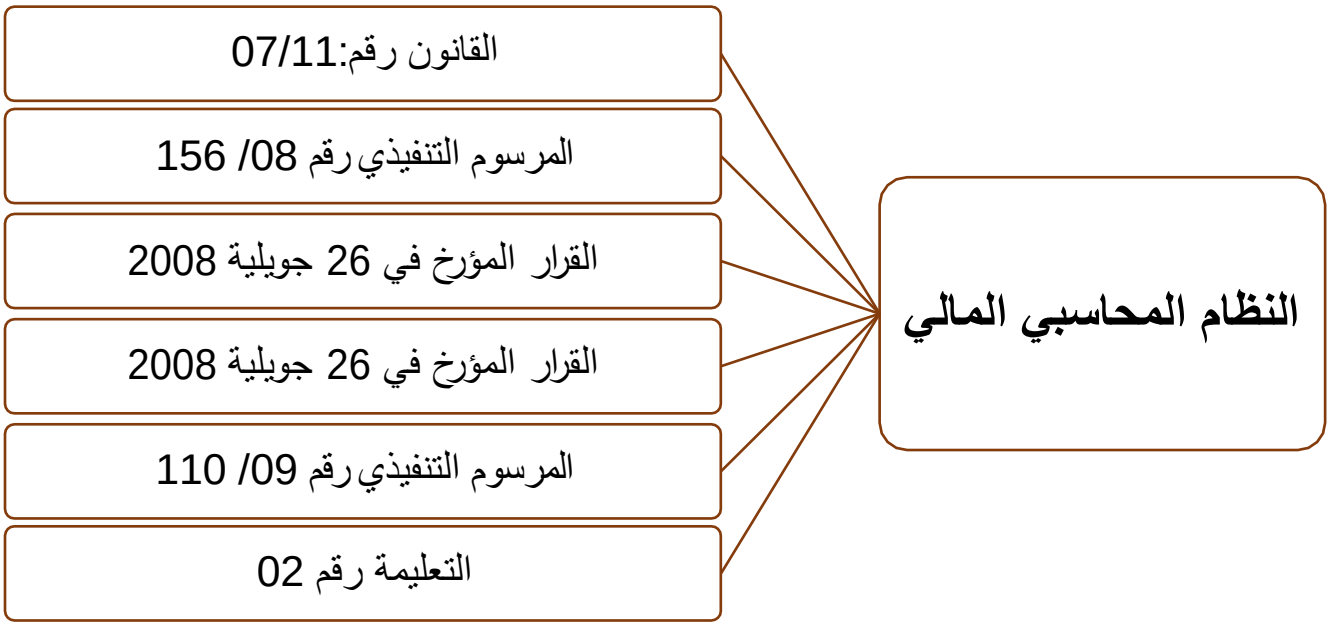
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة (مادتان).

- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي (26 مادة).

- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

ويمكن تصور الإطار القانوني النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): الهيكل التشريعي للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب إستنادا إلى ما ذكر سابقا.

1) محتوى القانون 11/07 المتضمن (43 مادة).

- **الفصل الأول:** تعريفات ومجال التطبيق (04 مواد) من 02 الى 05.
- **الفصل الثاني:** الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية (04 مواد) من 06 الى 09.
- **الفصل الثالث:** تنظيم المحاسبة (14 مادة) من 10 الى 24.
- **الفصل الرابع:** الكشوف المالية (06 مواد) من 25 الى 30.
- **الفصل الخامس:** الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة (06 مواد) من 31 الى 36.
- **الفصل السادس:** تغيير التقديرات والطرق المحاسبية (04 مواد) من 37 الى 40.
- **الفصل السابع:** أحكام ختامية (03 مواد) من 41 الى 43.

2) محتوى المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن (44 مادة).

- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية (4 مواد).
- تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ (15 مادة).
- تعريف عناصر القوائم المالية (09 مواد).
- المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر الكشوف المالي (مادتان).
- مدونة الحسابات (مادة واحدة).
- تعريف القوائم المالية (06 مواد).

- متفرقات (الحسابات المدمجة + تغيير الطرق المحاسبية + مسك المحاسبة المالية المبسطة.... الخ (7مواد).[1]

3) محتوى القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن (4 أبواب).

الباب الأول: يهدف هذا القرار الى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد 4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و43 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07.

- **الباب الثاني**: يحدد الملحق الأول لهذا القرار قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- **الباب الثالث**: يحدد الملحق 2 لهذا القرار نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

- **الباب الرابع:** يحدد الملحق 3 لهذا القرار معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية للمحاسبة

4) محتوى القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن (مادتان):

يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، خلال سنتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة

- النشاط التجاري:

رقم الأعمال 10 ملايين دينار.

عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت كامل.

مسك محاسبة مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، إذا وقع اختيارها على طريقة أخرى، وتخضع الى اعداد كشوف مالة خاصة.

- النشاط الإنتاجي والحرفي:

رقم الأعمال 06 ملايين دينار.

عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت كامل.

- نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

رقم الأعمال 03 ملايين دينار.

عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت كامل.

[1] بوراوي سعد، **مرجع سابق**، ص: 6-7.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوية.[1]

5) محتوى المرسوم التنفيذي 110/09 المتضمن (26 مادة). جاء المرسوم في ست وعشرون مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

6) التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29.

بصدور التعليمة رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) يكون قد أكدت وزارة المالية –المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)– على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر وهو 01 جانفي 2009 كما نص على ذلك القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) المسمى في طلب النص بالمحاسبة المالية.[2]

المطلب الثالث: واجبات ومهام المحاسب في المؤسسة

واجبات ومهام المحاسب في معظم الأعمال والشركات والمؤسسات متشابهة ولها إطار واحد قد تختلف في الإجراءات ولكنها لا تختلف في الجوهر، ومن أهم هذه المهام نجد:

أولا: في حالة العمل على الدفاتر[3]

لو استعرضنا ما هو مطلوب من أي محاسب في أي شركة أو مؤسسة فإننا نجدها تتمثل في الأعمال الآتية:

- الإشراف على الدفاتر المحاسبية والمستندات الأساسية في إثبات العمليات المالية في دفاتر المؤسسة.
- توثيق السجلات والقيود ومستندات الصرف ومعززاتها المتعلقة بحسابات المؤسسة.
- تسجيل كافة المبيعات والمشتريات وفق فواتير رسمية

---

[1] BOUDEHANE Moussa, **loi portant système comptable financier et ses annexes**, DAR ELHOUDA, Alger, 2010, p: 33-197.

[2] بن بلغيث مدني، " **دروس المحاسبة المالية 2011–2012: الدرس الثاني –استعراض النصوص القانونية والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي SCF –**"، أكتوبر 2010، ص: 3–4. www.benbelghit.com.

[3] السيد سيد عطا الله، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص: 78-79.

-تنسيق وتنظيم المستندات المصروفية.

- تنظيم الحسابات وتسجيلها والإجراءات المتعلقة بها واعداد التقارير الدورية عنها.

- تحصيل الإيرادات بموجب وصولات قبض مالية وايداعها في البنك.

- المقابلة الشهرية لحساب البنك (مذكرة تسوية البنك)

- المطابقة اليومية مع حساب الصندوق ومع الحسابات المختلفة والبيانات المدخلة بالحساب الآلي.

- إعداد ميزان المراجعة الشهري.

- ضرورة إجراء عمليات التدقيق المالي والفحص والجرد الدوري للصناديق والسجلات والقيود المالية في الشركة للتأكد من سلامة هذه الصناديق والقيود.

ثانيا: في حالة العمل على الحاسوب

- إدخال كافة المعلومات عن الفواتير وأوامر الصرف وسندات القبض والتسويات المسجلة بدفتر اليومية العامة بالحسابات المختلفة.

- مطابقة مجاميع وأرصدة الحسابات المختلفة بالأرصدة والمجاميع المدونة بدفتر اليومية العامة.

- متابعة طباعة التقارير المحاسبية بمختلف أنواعها.

- الاحتفاظ بنسخة متكاملة من التقارير المحاسبية بشكل مناسب ومنظم باعتبارها بديلا للسجلات اليدوية.

- استخراج كافة البيانات اللازمة لإعداد الحساب الختامي للمؤسسة.

ثالثا: مهام المحاسب العامة[1]

تتمثل مهام المحاسب العامة في:

- التنسيق مع مدققي الحسابات الخارجيين وتسهيل مهمتهم من أجل تدقيق واعداد الميزانية العامة للشركة الأم والميزانية الموحدة للمجموعة.

- القيام بدراسة أوضاع الشركات التابعة حسب طلب المدير وضمن سلطة الشركة الأم، وذلك بهدف تقييم وضعها المالي والبت بأية مقترحات بخصوص قروض طويلة الأجل لها ورفع توصياته للمدير العام -

القيام بكافة الاتصالات مع المؤسسات المالية والمصارف لتأمين التمويل اللازم للشركة لتدعيم عملياتها وأوضاعها المالية.

- تقديم المقترحات بخصوص إدارة ونقل الأموال بين الشركات التابعة حسب الحاجة وذلك لتطوير التعاون فيما بينهم ورفع تلك المقترحات للمدير العام لمناقشتها مع مجلس الإدارة واتباع الإجراءات اللازمة لتنفيذها.

[1] السيد عطا الله السيد، **مرجع سابق**، ص: 80.

– التنسيق الدائم مع المدققين الداخليين والخارجيين للشركة والمناقشة معهم حول الإجراءات المحاسبية المتبعة والإجابة عن أية استفسارات تطرأ بشأن الحسابات أو المستندات الثبوتية أو السياسات المتبعة في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية.

– الاشتراك مع رئيس قسم المحاسبة المركزية في تنفيذ عمليات تجميع وتوحيد حسابات الشركة الام وحسابات الشركة التابعة لهاو تحضير التقارير المجمعة ورفعها الى مدير الشؤون المالية لمراجعتها والموافقة عليها.

– الاجتماع برؤساء الأقسام الأخرى في دائرة الشؤون المالية للتباحث بخصوص التنسيق والتعاون في سبيل رفع كفاءة التخطيط والرقابة المالية على مستوى كل شركة.

– تسهيل عمل ومساعدة المدقق الخارجي لحسابات المجموعة وأخذ ملاحظات المدقق بعين الاعتبار بعد مناقشتها معه.

– تقديم الاستشارة والمساعدة المهنية للشركات والمشاريع التابعة بناءا على طلبها أو كممثل لمصلحة الشركة الأم في شؤون المحاسبة بما فيه المساعدة في اختيار وتأهيل المحاسبين واختيار مدقق الحسابات الخارجي خصوصا في مرحلة تأسيس شركة جديدة أو البدء بتنفيذ مشروع مستقل. – توفير المساعدة المهنية والتنسيق لمدراء الدوائر في الشركة بما فيه توفير المعلومات المحاسبية بشأن
المعاملات ذات الأثر المالي وشرح وتسهيل استخدام التقارير المالية الصادرة عن الدائرة والخاصة بكل منهم.

– مراجعة كافة العقود والاتفاقيات المالية ورفع التوصيات بشأنها إلى مدير الشؤون المالية.

– مراجعة وتقييم كافة العقود المبرمة وأية التزامات أخرى بين الشركة وأطراف أخرى وتدقيقها من حيث الشكل والمحتوى ومن حيث التزامها بالقانون العام والنظام الداخلي وبالموازنة التقديرية المعتمدة.

– مراجعة العقود وكافة الالتزامات قبل إبرامها مع الغير لتحديد أثرها المالي على الشركة وابداء الملاحظات عليها.

– الإشراف والرقابة على أعمال قسم المحاسبة والتأكد من تطبيق النظام المالي والمحاسبي وتجميع ومراجعة المعلومات المحاسبية وتحضير التقارير الدورية عن نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي.

– تنفيذ قرارات إدارة الشركة في كل ما يخص الناحية المالية

المبحث الثاني: الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المالي المحاسبي الجديد سوف يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط ال وطني للمحاسبة، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات، ويتطلب ذلك ضرورة تكيف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل وخارج الجزائر.[1]

المطلب الأول: النظام المحاسبي الجديد والنتيجة الجبائية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى العلاقة التي تربط بين النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي وكيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

الفرع الأول: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي[2]

حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسة اعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

والعناصر التي يكون الاختلاف في تقييمها وتحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية ترتكز عموما في النقاط التالية:

- ✓ القواعد والتقنيات الجديدة للإهتلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري.
- ✓ التسجيل المحاسبي لعمليات الايجار التمويلي.
- ✓ تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.

---

[1] دكار عمر، **المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12:** دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء EPE ETRACOB SPA، (مذكرة نيل شهادة ماستر)، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 31.

[2] عزوز علي ومتلوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص: 8.

- ✓ تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.
- ✓ المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع امكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخدها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخد نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.
- ✓ تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، التي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون تسجيل في جدول حسابات النتائج.
- ✓ فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.
- ✓ الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الادارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم بين الفروع أو مؤسسات مشتركة.
- ✓ العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

الفرع الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية[1]

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية. وعليه، فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية.

❖ تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي:

نتيجة الدورة= إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية+/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة و مخزون عند إغلاق الدورة.+/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/-التصحيحات الخاصة بالقروض.

[1] جاو حدو رضا، حميدي جليلة إيمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06 ماي 2013، ص: 4.

❖ تعريف النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب:[1]

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم 2 على أن النتيجة الجبائية تعرف كما يلي:

الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة، ويمكن التعبير عنها كما يلي:

الأصول الصافية= الأصول – الإهتلاكات - المؤونات

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة "الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحققة من طرف المؤسسة – الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم، .....).

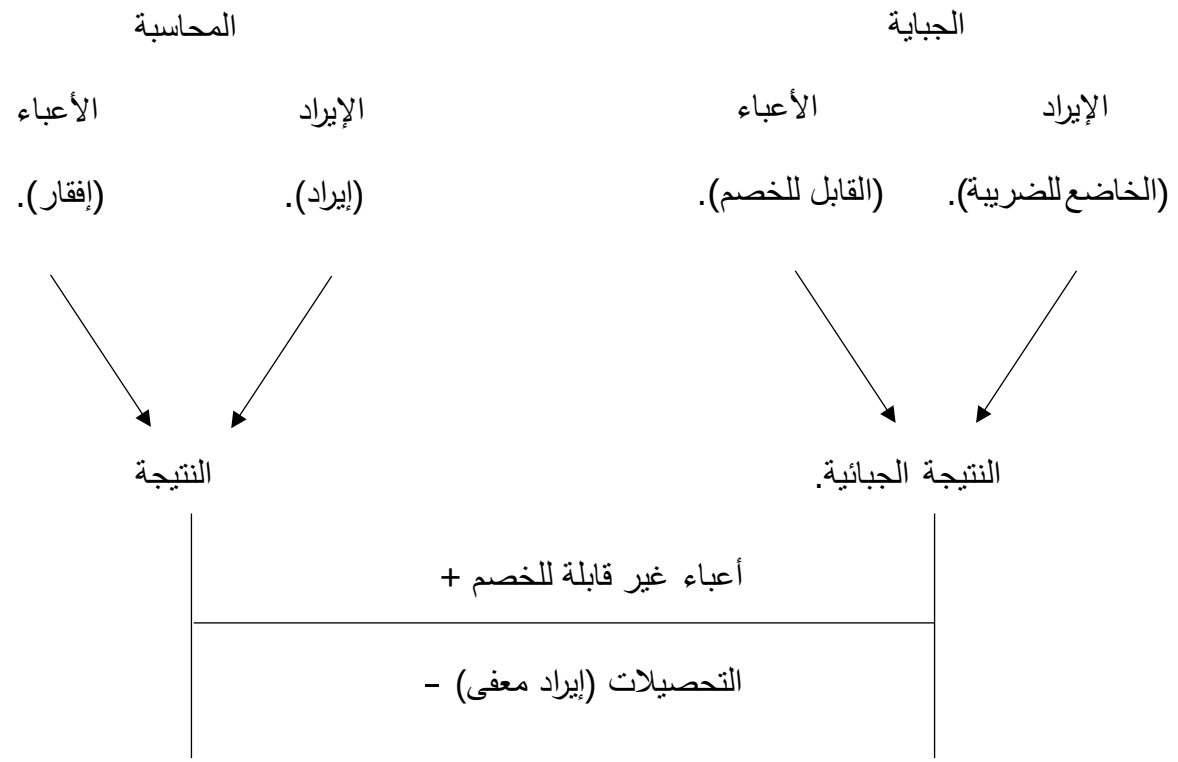
ويمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإسترادات – التخفيضات

والشكل الآتي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية:

[1] ميسي سارة، **مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري:** دراسة حالة عينة من المؤسسات (مذكرة نيل شهادة ماستر)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2015، ص: 58.

الشكل رقم(04): الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.



المصدر: ميسي سارة، المرجع السابق، ص 59.

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة إستغلال المؤسسة والتي عادة ما تكون سنة، ولكن وفقا للنظام الجديد فبإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفق للفترة التي تراها معتبرة، حيث يتم إعادة معالجة النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة.

كما يوجد العديد من المواد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري والتي تتعلق بربط القياس المحاسبي بالضريبة، ومن جملة تلك التطبيقات والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الجبائي الجزائري في تحديد الضريبة ما يتعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية الممتلكة، حيث نصت المادتين 172و173 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المؤسسة أن تعلن عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة استعمال المبلغ المتأتي من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجب الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة، كما أن معالجة إعانات الإستغلال واعانات الاستثمار محاسبيا وفق نص المادة 144 من نفس القانون يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقا لفترة العقد خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي، أما فيما يخص إعادة

تقييم الاستثمارات فان النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصل القابل للإهتلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة ومجموع الإهتلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية وبالتالي النتيجة الضريبية.

المطلب الثاني: النتائج الجبائية[1]

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طريقة الإهلاك بحسب المكونات والأصل، بالموازاة عند أول تطبيق لفائدة الإهتلاك والخسارة في قيمة الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفا، أي كأنها دائما مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته، هذا ما يؤدي بنا الى حساب إهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة، ولكن عمليا هناك طريقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسة من أجل المرور الى النظام الجديد وهما:

- طريقة اعادة تكوين لتكلفة الإهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها، واعادة حساب الإهتلاكات انطلاقا من هذه التكلفة، تغيرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.

- طريقة اعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعية على مستوى حساب الإهتلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية، حيث يجب عليها اعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة الاجمالية للأصل، كل مكون يهتلك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق على النظام المحاسبي المالي الجديد.

التطبيق الأول لطريقة الإهتلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات اعادة ارجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

أولا: مدة الإهتلاك [2]

أ- بالنسبة للأصول غير المركبة

يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة، ما عدا مباني التوظيف (مبنى حيز عليه لهدف واحد وهو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر). والذي سوف يهتلك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة إهتلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله.

الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل يمكن لها أن تعالج بالطريقة التالية:

[1] عزوز علي ومنلوي محمد، **مرجع سابق**، ص: 10.

[2] دكار عمر، **مرجع سابق**، ص: 33-34.

- إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، سوف يطبق إهتلاك استثنائي.

- إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أطول مدة استعماله في المؤسسة، فإن الحل ليس محدد بطريقة نهائية.

- تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة ادماج الفرق الموجود بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.

- وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح بإهتلاك سريع لأصولها.

ب- بالنسبة للاستثمارات غير المركبة

الإهتلاك المحاسبي يجب أن يحسب حسب المدة الحقيقية، إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة، الادارة الجبائية يجب عليها أن تسمح للمؤسسات بتطبيق إهتلاكات استثنائية.

الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن أن يعالج بالطرق الآتية:

- إذا كان الإهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الإهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب ادماجه ضريبيا.

- إذا كان الإهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصير على مدة الإهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب ادماجه ضريبيا.

- ويمكن الأخذ بإمكانية الإهتلاك حسب الطريقة المتناقصة ومدة الإهتلاك لكل مكون سوف تحدد معامل الإهتلاك المتناقص المختار.

ثانيا: مصاريف اعادة التجديد، الاصلاح والمراجعة[1]

هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات:

- إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة.

- اما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمنشأة في هده الوضعية.

وهده الخاصية (الخيار)، ينتج منها نتائج جبائية: ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط إهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

[1] عزوز علي ومتلوي محمد، **مرجع سابق**، ص: 11.

ثالثا: قاعدة إهتلاك الأصل[1]

القيمة المهتلكلة للأصل هي القاعدة (المبلغ) التي يحسب عليها الإهتلاك، وهو المبلغ الاجمالي (مبلغ الحيازة)، بطرح القيمة المسترجعة (القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل)، في هدا المنظور هناك بعض الاصول الثابتة قيمتها المهتلكة متناقصة، لكن يمكن للمؤسسة أن تحسب الإهتلاك على كل القيمة (القيمة الاجمالية) عن طريق إهتلاكات استثنائية.

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة

من خلال هذا المطلب سنتحدث في الفرع الأول عن نشأة ومفهوم الضرائب المؤجلة، أما في الفرع الثاني سنتحدث عن مجال تطبيق المعيار والهدف منه وأهم المصطلحات الأساسية له.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم الضرائب المؤجلة

أولا: نشأة الضرائب المؤجلة[2]

عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر في اكتوبر 1996 " ضرائب المؤجلة" والذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعاد صياغته عام 1994 "المحاسبة على ضرائب المؤجلة". لقد أصبح المعيار المعدل ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول جانفي 1992 أو بعد ذلك التاريخ.

في ماي 1999 عدل المعيار المحاسبية الدولية العاشر (المعدل عام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية" الفقرة 86، لقد أصبح النص المعدل ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من جانفي أو بعد ذلك التاريخ.

في أفريل 2000 تم تعديل الفقرات 20 و62(أ) و64 والفقرات 1، 10، أ10، ب 8 من الملحق أ، وذلك لتعديل الإشارة والمصطلحات نتيجة لإصدار المعيار المحاسبي الدولي الأربعون" استثمارات

العقارات". في اكتوبر 2000، أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والتي تشمل

إضافة الفقرات 52(أ)، 25(ب)، 65(أ)، 81(أ)، 87(أ)، 87(ب)، 87(ج)، 91 وحذف الفقرات 3 و50. ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ الضرائب المؤجلة على الأرباح الموزعة، ويصبح النص

---

[1] عزوز علي ومتلوي محمد، **نفس المرجع أعلاه**، ص: 10.

[2] بوعلي عبد النور، **النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية**، (مذكرة نيل شهادة ماستر)، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج-البويرة،

الجزائر، 2015، ص: 92.

المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول فيفري 2001 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع التطبيق المبكر.

ثانيا: مفهوم الضرائب المؤجلة[1]

عرفت المادة 134 -2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كالتالي: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

اختلال زمني (مؤقت) بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

من التعريف أعلاه يلاحظ أن الضرائب المؤجلة صنفان:[2]

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

2- **الضريبة المؤجلة خصوم:** تمثل مبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة، وهذا راجع لدفع المؤسسة مسبقا أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الضريبي)، أقل من ذلك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية، أي يتعلق الأمر في هذه الحالة بتأجيل دفع الضريبة إلى تاريخ لاحق خلال الدورات القادمة، بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال

---

[1] عطية عبد الرحمن، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011، ص: 139.

[2] العلوي عفاف، **المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي:** دراسة حالة مؤسسة خزف الجنوب، (مذكرة نيل شهادة ماستر)، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 16.

الدورة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يأخذ طابع التفاوت الزمني، يمكن القول بان خصوم الضريبة المؤجلة ما هي الا فروقات زمنية قابلة للإخضاع مستقبلا.

الفرع الثاني: مجال تطبيق المعيار، هدفه والمصطلحات الأساسية له.

أولا: مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12[1]

إن مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12) يلخص في الفقرة التالية:

- عرض المعيار يجب أن يطبق المعيار على التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة.
- من أجل الحاجة لعرض المعيار، الضرائب على الأرباح تحوي على كل الضرائب الوطنية والأجنبية على أساس الأرباح الخاضعة للضريبة. الضرائب على الأرباح تحوي كذلك الضرائب المحتجزة والواجب دفعها والتي تعود إلى الفروع والمؤسسات التابعة والزميلة او الأرباح الموزعة للوحدات المعروضة في القوائم المالية.
- هذا المعيار لا يعالج طرق تسجيل الإعانات الحكومية.

ثانيا: هدف المعيار[2]

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيف المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية:

1- الاسترداد (السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كم تظهر في ميزانية المنشأة.
2- العمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة.

ثالثا: المصطلحات الأساسية للمعيار

1- الربح المحاسبي (الخسارة المحاسبية): هو صافي الربح أو الخسارة لفترة إعداد التقرير قبل خصم مصروف الضريبة.

2- مصروف الضريبة: هو مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع والمتعلقة بالربح أو الخسارة الضريبية لفترة ما.[3]

---

[1] بوعلي عبد النور، **مرجع سابق**، ص: 93.

[2] وزارة الإستثمار، **معايير المحاسبة المصرية**، مصر، 2009، ص: 324.

[3] حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، جامعة عين الشمس، مصر، 2003، ص: 53.

3- الربح الضريبي (الخسارة الضريبية): الربح (الخسارة) عن الفترة، والذي تم تحديده بالإستناد إلى القواعد التي تم وضعها من قبل السلطات الضريبية والذي بناء عليه تكون الضريبة واجبة الدفع.[1]

4- الالتزامات الضريبية المستحقة: مقدار ضرائب الدخل واجبة الدفع في الفترات المستقبلية بالاستناد الى الفوارق الضريبية المؤقتة.

5- الفارق الضريبي المؤقت: الفارق المؤقت الذي ينتج في القيم الضريبية لتحديد الربح أو الخسارة الضريبية في الفترات المستقبلية عند إسترداد القيمة الدفترية للأصل أو إطفاء إلتزام.[2]

6- الضريبة الحالية: هو مبلغ الضرائب على الأرباح الواجبة الدفع (القابلة للاسترجاع) بالاستناد ربح أو خسارة الفترة.

7- خصوم الضريبة المؤجلة: هو مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب الدفع في الفترات المستقبلية عن الفوارق الضريبية المؤقتة.[3]

8- أصول الضريبة المؤجلة: هي مقدار ضرائب الدخل واجبة الاسترداد في الفترات المستقبلية بالاستناد إلى:

أ- الفوارق الضريبية القابلة للخصم.

ب- الخسائر الضريبية غير المستخدمة المرحلة.

ت- الإئتمان الضريبي غير المستخدم المرحل.[4]

9- المنافع الضريبية غير المحققة: وهي المنافع الضريبية المؤجلة والتي تكون غير محققة لأنه لا يوجد إحتمال أكيد لحدوثها.[5]

---

[1] الجعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 504.

[2] الجعارات خالد جمال، نفس المرجع أعلاه، ص: 505.

[3] كحلوش أمينة، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري:** دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى ENGTP، **(**مذكرة نيل شهادة ماجستير)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015، ص: 54.

[4] الجعارات خالد جمال، **مرجع سابق**، ص: 505.

[5] حماد طارق عبد العال، **مرجع سابق**، ص: 56.

المبحث الثالث: عموميات حول الضرائب والرسم

تعد الضريبة من أهم مصادر الجباية العادية والتي تعول عليها الحكومات في تمويل ميزانيتها العمومية وهذا بغية تحقيق الأهداف المسطرة، وهي في نفس الوقت من الأعباء التي تقع على عاتق الأفراد (المكلفين بالضريبة)، مما يقتضي إقامة توازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد.

المطلب الأول: نشأة وتعريف الضريبة والرسم

تعتبر الضريبة والرسم من أهم الإيرادات التي تستعملها الدولة في تسيير إداراتها وتلبية حاجاتها إذ تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها والزاميتها وكذا عن حجمها والأهداف التي تسعى إليها.

الفرع الأول: نشأة الضريبة[1]

يعود مصطلح الضريبة إلى أزمنة بعيدة انطلاقا من المجتمعات البدائية، فالإنسان لا يمكن أن هذه يعيش بمفرده بل هو مجبر على العيش في وسط جماعة ولذلك فالقبيلة قد تكون من أول هذا النوع من التنظيمات، حيث كانت تدفع الضريبة على شكل هبات من أفراد القبائل لأمرائها أو شيوخها، وتغيرت الفكرة مع تطور المجتمعات وأصبح لها طابع الوجوب وتفرض على كل أفراد المجتمع.

وبمرور الأزمنة والعصور ظهرت وبرزت الدولة على مستوى الوجود وكان هدفها في البداية ينحصر على حفظ الأمن والنظام الداخلي وحماية المجتمعات من الاعتداءات الخارجية مع ترك الأفراد يمارسون ما يشاءون من نشاطات في ظل الحرية الاقتصادية، ثم تطور دور الدولة بحيث تعدى دورها المهام التقليدية المسؤولة عن تحقيق الرخاء العام بشكله الأوسع. وبهذا

أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ونظرا لأهميتها فقد احتلت حيزا كبيرا في الدراسات المالية، كما تعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث.

الفرع الثاني: تعريف الضريبة وخصائصها

أولا: تعريف الضريبة

لقد تعددت تعاريف الضريبة، لذلك سيتم التعرض فيما يلي لبعض تعاريفها إضافة إلى الخصائص التي تتميز بها الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة.

1- الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[2]

---

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة**، pages bleues internationales، الجزائر، 2011، ص: 42.

[2] محرزي محمد عباس، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص: 14.

2- الضريبة عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجيبه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص وذلك بغرض تحقيق النفع العام. [1]

3- تتمثل الضريبة في مساهمة تأخذ صورة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين) على تقديمها للدولة بغض النظر عن ما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيقا لأغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية. [2]

❖من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل للضريبة وهو:

"الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) ، بصفة إجبارية ونهائية، بدون مقابل، حسب مقدرتهم التكليفية، وذلك من أجل تحقيق النفع العام".

ثانيا: خصائص الضريبة

رغم تعدد التعاريف المختلفة للضريبة إلا أنها تشترك في نفس الخصائص والتي تتمثل فيما يلي:

1- الضريبة فريضة مالية (نقدية): ويقصد بأنها استقطاع مالي (نقدي) من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال (النقد) خلافا للنظم الضريبية السابقة التي كانت تفرض وتحصل في شكل عيني. [3]

2- الضريبة بدون مقابل: هذا يعني ان دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة أو محددة تعادل ما يدفعه من ضريبة، فقد يحصل دافع الضريبة على عدة منافع غير مباشرة ولكن ليس للفرد الحق في المنفعة المترتبة في الانفاق العام، وبما أن الفرد عضو من المجتمع فإن أي نفع يعود على المجتمع سيشارك فيه ولذا لا يجوز أن يطالب بمقابل خاص به شخصيا. [4]

3- الضريبة تفرض جبرا: أي تدفع بصفة إلزامية إجبارية من قبل الأفراد وذلك لإنفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل واجراءات المتابعات والمنازعات. [5]

---

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية**، pages bleues internationales، الجزائر، 2010، ص: 11.

[2] دويدار محمد، **مبادئ الاقتصاد السياسي**، الجزء الرابع، هومة للنشر والتوزيع الجزائر، سنة 2004، ص: 220.

[3] سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص: 115.

[4] الوادي محمود حسين وعزام زكريا أحمد، **مبادئ المالية العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 56.

[5] غضبان كريم، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة**، (مذكرة نيل شهادة الماستر)، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة، 2015، ص: 3.

4- الضريبة تدفع بصفة نهائية: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع آية فوائد عنها لذلك تختلف الضريبة عن القرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.[1] أي أنها غير قابلة للاسترداد.

5- الضريبة تهدف إلى تحقيق أغراض إجتماعية واقتصادية ومالية: تسعى الدولة إليها لمقتضيات السياسة العامة لها، فحاجة الدولة إلى المال ضرورة لتغطية النفقات العامة، كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق غرض إجتماعي واقتصادي، وجميع هذه الأهداف تسعى لتحقيق النفع العام.[2]

الفرع الثالث: تعريف الرسم وخصائصه

أولا: تعريف الرسم

1- يعرف الرسم بانه مبلغ من النقود، بدفعه الشخص جبرا الى الدولة أو أحد مرافقها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب هذا المرفق أو الهيئة العامة.[3]

2- يمكن تعريف الرسم أنه "مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".[4]

3- الرسم مبلغ من النقود، تقتضيه الدولة، أو غيرها من الأشخاص العامة، جبرا من الأفراد، بمناسبة وفي مقابل انتفاعهم بخدمة معينة تؤديها لهم يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام.[5]

❖من التعاريف السابقة، يمكن استخلاص تعريف شامل للرسم والمتمثل فيما يلي: "

الرسم هو مبلغ من النقود، يقتطع جبرا من الأشخاص بواسطة الدولة أو إحدى هيئاتها، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الأشخاص الدافعين للرسم إلى جانب منفعة عامة تعود على كل أفراد المجتمع".

ثانيا: خصائص الرسم:

من خلال التعاريف السابقة للرسم، يمكن استخلاص عدة خصائص له وتتمثل في الآتي:[6]

- يحصل الرسم من طريف الدولة، وذلك باستنادها على مؤسساتها المختلفة،
- يتم تحصيل الرسم بشكل مبالغ نقدية،
- يدفع الرسم بشكل جبري بمجرد طلب الفرد للخدمة من الدولة وحصوله عليها،

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **مرجع سابق**، ص: 119.

[2] القيسي أعاد حمود، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص: 127.

[3] القيسي أعاد حمود، **نفس المرجع أعلاه**، ص: 64.

[4] سوزي عدلي ناشد، **المرجع السابق**، ص: 102.

[5] حسين عوض الله زينب، **مبادئ المالية العامة**، الفتح للطباعة والنشر، مصر، 2003، ص: 110.

[6] شعباني لطفي، **محاضرات في الجباية**، مطبوعة موجهة لطلبة قسم علوم التسيير تخصص محاسبة وجباية، جامعة أمحمد بوقرة-بومرداس، الجزائر، 2014، ص: 13.

- يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب تحقيق نفع عام،
- يعتبر القانون المحدد الرئيسي للرسم وذلك من حيث طريقة جبايته أو حتى قيمته.

كما أن الرسم وعلى غرار الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص، فحصول الشخص على الخدمة (الطالبة لتأديتها الرسم) مربوطة بدفعه قيمة الرسم بدون مراعاة حالته المالية. أما بالنسبة لقيمة الرسم النقدية، فليست لها علاقة بتكلفة الخدمة، فيمكن أن تكون قيمة الرسم النقدية أعلى من تكلفة الخدمة أو مساوية لها أو حتى أقل منها.

الفرع الرابع: الفرق بين الرسم والضريبة[1]

يعتبر التمييز بين الضريبة والرسم ضروري، وذلك لتشابههما في بعض الخصائص، واختلافهما في خصائص أخرى، وهذا التشابه قد يجعل الخلط بينهما أمرا ممكنا، إذا كان الرسم والضريبة يلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان وأنهما أيضا ذاتا طبيعة إلزامية وتساهمان في تمويل المرافق العامة للدولة فان هناك مجموعة من الفروق يمكن تحديدها كما يلي:

أ- يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة فالأخيرة كما عرفنا أنها فريضة مالية بدون مقابل، وعليه يترتب على ذلك أن الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه ويصرف النظر عن حالته الاجتماعية، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها.

ب- تهدف الضريبة لتحقيق أغراض إقتصادية واجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي وهو تمويل الميزانية العامة للدولة، بينما الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم.

وفيما يلي جدول يلخص المقارنة بين الضريبة والرسم:

الجدول رقم(01): مقارنة بين الضريبة والرسم

الضريبة	الرسم
➢ تدفع الضريبة نقدا. ➢ تدفع بصفة إجبارية ونهائية. ➢ تدفع بدون مقابل. ➢ تفرض غالبا على أساس المقدرة التكليفية للفرد. ➢ تهدف لتحقيق أغراض مالية، اجتماعية، واقتصادية وذات منفعة عامة، وتمويل ميزانية الدولة.	➢ يدفع الرسم نقدا. ➢ يدفع بصفة إجبارية ونهائية. ➢ يدفع مقابل خدمة. ➢ لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للفرد. ➢ يهدف إلى تغطية كلفة الخدمة محل الرسم.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما ذكر سابقا.

[1] العلي عادل فليح، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص:95.

مما سبق نلاحظ أن هناك من قال بأن الرسم ليس له علاقة مع تكلفة الخدمة محل الرسم وهناك من قال بأن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم، لكن من خلال الواقع الذي نحن فيه نلاحظ أن مبلغ الرسم لا يرمي إلى تغطية تكلفة الخدمة محل الرسم.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة.

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة وأهدافها.

الفرع الأول: مبادئ الضريبة

هي المبادئ أو القواعد التي يجب على المشرع أن يراعيها عند فرضه للضريبة، حتى يتمكن النظام الضريبي أن يوافق بين مصلحة الفرد من جهة ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى، ويمكن تلخيص هذه القواعد فيما يلي:

أ- **قاعدة العدالة والمساواة:** وهي أن يساهم أعضاء المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي تناسب الضريبة مع الدخل. [1]

ب- **قاعدة اليقين والوضوح:** وتعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة ومعلومة وواضحة بدون غموض، وأن يكون سعرها ووعائها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها واجراءاتها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما فيها المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة. [2]

ج- **قاعدة الملائمة في التحصيل:** أي ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بطريقة تراعى فيها ظروف المكلفين ولا تلحق بهم أضرارا خاصة ما تعلق بتواريخ دفعها واجراءات التحصيل المتبعة، بحيث ينبغي أن تكون تواريخ إستحقاقها متوافقة مع القدرة المالية للمكلف بدفعها مع المحافظة على مداخيل مستقرة للخزينة العامة. [3]

د- **قاعدة الاقتصاد في النفقات:** يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية. [4]

ه- **قاعدة الثبات:** ويقصد بها ألا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد، وذلك أن حصيلة الضريبة تقل عادة فب أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات. [5]

---

[1] الفار مصطفى، **الإدارة المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار أسامة، عمان، 2008، ص: 29.

[2] القيسي أعاد حمود، **مرجع سابق**، ص: 129.

[3] بعداش عبد الكريم، **محاضرات في القانون الجبائي**، مطبوعة موجهة لطلبة قسم علوم التسيير-، جامعة أمحمد بوقرة-بومرداس، الجزائر، 2010، ص: 14.

[4] محرزي محمد عباس، **إقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 24.

[5] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة، مرجع سابق**، ص: 47.

و-**قاعدة المرونة:** ويعني أن يكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة للمتغيرات في النشاط الاقتصادي، والهدف من هذا المبدأ هو جعل الهيكل الضريبي متلائما باستمرار مع متطلبات التغير في الظروف الاقتصادية ومع أحوال الخزينة، مما يؤدي إلى تسهيل تحقيق أهداف السياسات المالية العامة.[1]

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

إن الغرض من الضريبة في أي مجتمع كان، هو تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي:

أ- **الهدف المالي:** ويقصد به تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بإلتزاماتها إتجاه الإنفاق على الخدمات العامة المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى إستثمارات الإدارة الحكومية.[2]

ب- **الهدف الاقتصادي:** إن فرض الضريبة قد يستغل في تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية في المجتمع، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

- العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية مثل فرض ضرائب على السلع المستوردة، مما يؤدي إلى رفع أسعارها مقارنة مع السلع المصنعة محليا.

- توجيه الإستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها، فإذا لاحظت الدولة أن هناك حاجة لتشجيع قطاع معين فإنها قد تلجأ إلى إعفائه بالكامل من الضريبة أو تخفيض من نسبة الضريبة المفروضة عليه وهذا بدوره يعمل على تحفيز الاستثمار في هذا القطاع.

- وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي، فالضريبة قد تكون إحدى الأدوات الهامة التي تلجأ إليها الدولة لتنشيط الإقتصاد في كل من حالة التضخم والركود، ففي حالة التضخم والتي قد يكون أحد أسبابها ارتفاع السيولة المتوفرة لدى المواطنين فتلجأ الدولة إلى زيادة نسبة الضريبة لإمتصاص جزء من تلك السيولة للحد من التضخم، والعكس بالنسبة للركود.[3]

ج- **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:

- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات إجتماعية معينة من الضرائب.

- تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية إقتناء بعض السلع ذات الإستهلاك الواسع بفرض ضرائب مخفضة عليها كالخبز والحليب.

---

[1] الوادي محمود حسين وعزام أحمد زكريا، **مرجع سابق**، ص: 59.

[2] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة، المرجع السابق**، ص: 60.

[3] الشماعلة محفوظ وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين، الأردن، 2003، ص: 7.

- الضريبة تحافظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية والتبغ.[1]

د- **الهدف السياسي:** تتمثل في: [2]

- تستخدم الضريبة في داخل الوطن كأداة للقوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات والفئات الاجتماعية الأخرى وذلك لمصلحة القوى المسيطرة.

- الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، كما في حالة إستخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية، وذلك عن طريق خفض الرسوم على الواردات أو إلغائها.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب

تسعى الدولة إلى فرض عدة أنواع من ضرائب من أجل الحصول على الموارد المالية التي تحتاجها وهذا بالإعتماد على عدّة معايير والمتمثلة في:

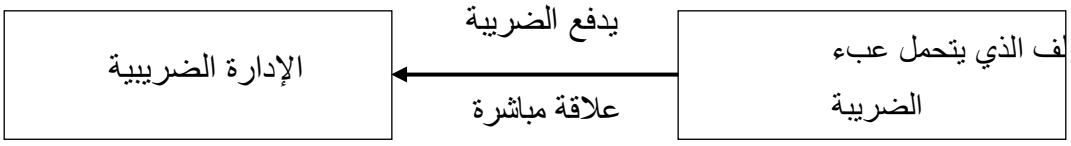
الفرع الأول: معيار تحمل العبء الضريبي

يتم تقسيم الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

أولا: الضرائب المباشرة

تعتبر الضرائب مباشرة إذا كان دافع الضريبة لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره فهو الشخص المقصود بفرضها من قبل المشرع، مثل ضريبة الدخل على الرواتب والأجور، فهي تفرض إذا تحقق دخلا منهاولا يستطيع الممول نقل عبئها إلى شخص آخر[3]، ومن خلال الشكل التالي سنوضح العلاقة بين المكلف المباشر بالضريبة والإدارة الضريبية.

الشكل رقم (05): العلاقة المباشرة بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بالإستناد إلى ما ذكر سابقا

[1] محرزي محمد عباس، **إقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص:167.

[2] دويدار محمد، **مرجع سابق**، ص: 220.

[3] عفانة عدي وآخرون، **الجديد في المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2004، ص: 10.

وللضرائب المباشرة مزايا وعيوب تتمثل فيما يلي:[1]

أ– المزايا:

1- تعتبر حصيلتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.

2- إنخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.

3- أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها الإعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعا لدخله وأعبائه وديونه.

ب- العيوب:

1- يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.

2- تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.

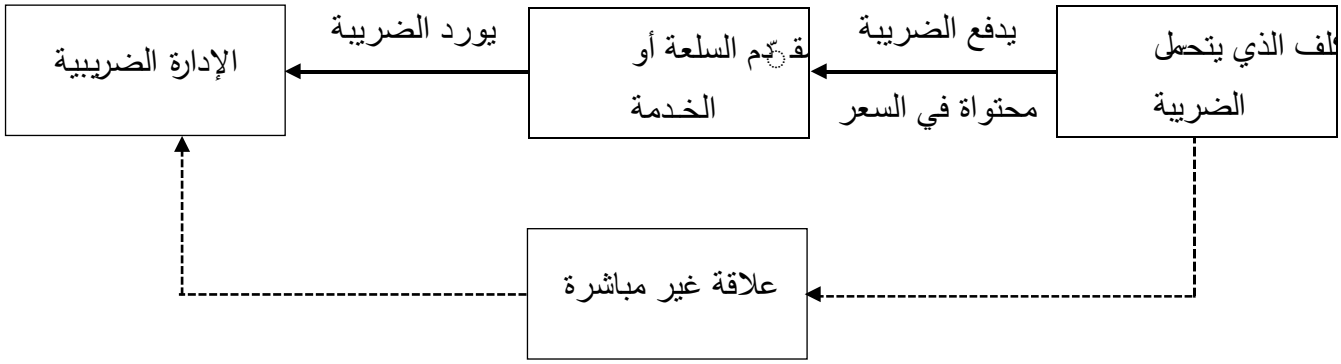
3- لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية.

4- تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

هنا يستطيع دافع الضريبة نقل عبئها إلى شخص آخر، ويمكن أن يكون قصد المشرع في فرضها هو الشخص الذي يتحملها في النهاية، ومثالها ضريبة المبيعات حيث يدفعها التاجر ويحملها إلى المستهلك[2]، ومن خلال الشكل التالي سنوضح العلاقة بين المكلف غير المباشر بالضريبة والإدارة الضريبية.

الشكل رقم (06): العلاقة الغير مباشرة بين المكلف الحقيقي بالضريبة وادارة الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بالإستناد إلى ما ذكر سابقا

[1] بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 22.

[2] عفانة عدي وآخرون، **المرجع السابق**، ص: 10.

وكذلك للضرائب غير المباشرة مزايا وعيوب تتمثل فيما يلي:[1]

أ- المزايا:

1- عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي لا يتهرب منها.

2- تشكل إيرادا دوريا ومستمرا على مدار السنة للخزينة العامة.

3- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية أو لحماية الصناعات الناشئة.

4- مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.

ب- العيوب:

1- لا تميز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاتها لمرتفع الدخل عن منخفضه.

2- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها.

3- عيبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.

الفرع الثاني: معيار الوعاء الضريبي

تنقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى نوعين وهما:

أولا: الضرائب الموحدة[2]

تلجا الدولة إلى فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب وبجانب ذلك يكون هناك عدد محدود وقليل الأهمية من الضرائب الأخرى، مثال ذلك أن تعتمد الدولة وبشكل رئيسي على فرض ضريبة على الدخل وبحيث تأتي معظم متحصلاتها من الضرائب لهذا النوع، وبجانب ذلك فقد تلجأ الدولة لفرض بعض الأنواع الأخرى من الضرائب مثل ضريبة التركات وضريبة العقارات وبحيث يكون متحصلات النوعين الآخرين محدودة وضئيلة مقارنة مع متحصلات ضريبة الدخل، ويتميز نظام الضريبة الموحد بانخفاض تكاليف تطبيقه، كما يتميز بالقدرة على التمييز بين المكلفين ومراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية لهم.

---

[1] بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات، مرجع سابق**، ص: 24.

[2] أبونصار محمد وآخرون، **محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثالثة، مطابع الدستور التجارية، الأردن، 2005، ص: 9.

ثانيا: الضرائب المتعددة[1]

إن تعدد الإتجاهات في إختيار المادة الخاضع للضريبة وكثرة الإنتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات، على أساس مصدرها.

- إيراد مصدره رأس المال فقط، كإيرادات العقارات المبنية أو عائد السهم أو السندات.
- إيراد مصدره العمل البحت كالأجور والمرتبات.
- إيراد مصدره مختلط العمل برأس المال، كالأرباح التجارية والصناعية.

فكل نوع من هذه الإيرادات له ميزاته الخاصة، مما يجب تنوع الضريبة التي يخضع لها كل إيراد.

الفرع الثالث: معيار المادة الخاضعة للضريبة

يقصد بالمادة الخاضعة للضريبة الشيء الذي تفرض عليه الضريبة وقد تكون هذه المادة إما أشخاص أو أموال.

أولا: الضرائب على الأشخاص[2]

يقصد بها تلك الضرائب التي تتخذ وعاء لها وجود الشخص نفسه، فهي تفرض على الشخص باعتباره شخصا، ولمجرد وجوده على أرض الدولة، وبصرف النظر عن إمتلاكه للثروة، فهي تعرف بضريبة الرؤوس.

ثانيا: الضرائب على الأموال[3]

نتيجة للعيوب والانتقادات الموجهة لنظام الضرائب على الأشخاص اتجهت كافة الدول الحديثة إلى فرض ضرائبها على المال في كل صوره وأوضاعه، أي سواء أكان عاملا من عوامل الإنتاج أو سلعة إستثمارية أو سلعة إستهلاكية متخذا صورة دخل أو ثروة أو إنفاق، ومن أهم مزايا الضرائب على الأموال أنّها تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

---

[1] زغدود علي، **المالية العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 190.

[2] حسين عوض الله زينب، **أساسيات المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006، ص: 129.

[3] زغدود علي، **المالية العامة**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 194.

الفرع الرابع: معيار الواقعة المنشأة للضريبة

أولا: الضريبة على الدخل[1]

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور والأرباح التجارية والصناعية، أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على إختلاف أنواعها ومصادرها.

ثانيا: الضريبة على الإستهلاك[2]

تعرض الضريبة هنا على أساس واقعة الإستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله وهي ضريبة متنوعة ومتعّددة، ويمكن القول أ ّن الضرائب على الإستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.

وتتعدد الضرائب على الإستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ أ ّن الأمر ي توقف دائما على مدى حاجة الدولة إلى المال فضلا عن أهمية تحقيق أغراض إقتصادية واجتماعية من فرض ضريبة على الإستهلاك.

ثالثا: الضريبة على رأس المال[3]

هي ضريبة على مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي، عيني أو لخدمات أو غير منتجة لأي دخل، لابد من فترة معينة – سنة في الغالب– لتقدير الدخل الذي تحقق خلالها بإعتباره تيارا مستمرا.

رابعا: الضريبة على الإنتاج[4]

وتعني ربط الضريبة على السلعة في مرحلة الإنتاج حيث يستطيع المنتجون نقل الضريبة إلى المستهلكين عن طريق إضافتها إلى سعر السلعة وتجري العادة أن يتم ربط الضريبة على السلعة في مراحل إنتاجها النهائية لأن ربطها في مراحل إنتاجها الأول يؤدي إلى تكرارها، وأيا كانت المرحلة التي تفرض وتحصل فيها الضريبة فإ ّن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة ويضيف مقدارها إلى ثمن اللعة أي أ ّن المستهلك هو الذي يتحمل عبئها النهائي في الأخير.

---

[1] عدس نائل حسين وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2003، ص: 17.

[2] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة، مرجع سابق**، ص: 54.

[3] حسين عوض الله زينب، **أساسيات المالية العامة، مرجع سابق**، ص: 149.

[4] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **المحاسبة الضريبية لمؤسسة إقتصادية ذات طابع ربحي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء GCB**، (مذكرة نيل شهادة ماستر)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس، الجزائر، 2015، ص: 10.

الفرع الخامس: معيار المعدل والسعر

أولا: الضريبة التوزيعية[1]

يقصد بها تلك الضريبة التي لا يحّدد المشرع معّدلها مسبقا، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الاجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها -بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة- بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة.

ثانيا: الضريبة القياسية

على عكس الضريبة التوزيعية نجد الضريبة القياسية، حيث يتم تحديد نسبة مئوية من قيمة الوعاء الضريبي أو مبلغ محدد على كل وحدة إنتاجية خاضعة للضريبة، كما أن الضريبة القياسية تتلافى كل عيوب الضريبة التوزيعية، حيث تتميز بالمرونة وتستجيب لكافة الظروف الاقتصادية الموجودة،[2] وتتخذ الضريبة القياسية احدى الصورتين التاليتين:

أ- **الضريبة النسبية:** يقصد بها النسبة المئوية الثابتة للإقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.[3]

ب- **الضريبة التصاعدية:** بموجب هذا النوع فإن معدل الضريبة يزداد مع ارتفاع الدخل، ويقسم الدخل في العادة إلى شرائح وتفرض على كل شريحة نسبة ضريبة معينة وتزداد هذه النسبة مع ازدياد عدد الشرائح مع ملاحظة أن التصاعد في نسبة الضريبة يثبت عند حد معين.[4]

المطلب الرابع: طرق التقدير والتحصيل الضريبي

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى طرق تقدير الوعاء الضريبي وكيفية تحصيله

الفرع الأول: طرق تقدير الوعاء الضريبي

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول ...إلخ وهذا حسب الأنظمة المحددة لذلك،[5] ولتقدير هذا الوعاء هناك عّدة طرق نذكر منها:

---

[1] محرزي محمد عباس، **المدخل إلى الجباية والضرائب**، ITCIS EDITION، الجزائر، 2010، ص: 56.

[2] علام أحمد عبد السميع، **المالية العامة: المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012، ص: 135.

[3] محرزي محمد عباس، **المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق**، ص: 59.

[4] أبونصار محمد وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 18.

[5] بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات، مرجع سابق**، ص: 30.

أ- التقدير غير المباشر:

يعتمد هذا النوع من التقدير على القرائن والدلائل التي تساعد في تحديد قيمة الوعاء الضريبي، وهناك طريقتين لهذا التقدير وهما:

1- التقدير عن طريق المظاهر الخارجية: [1]

تتمثل هذه الطريقة في إعتماد أدارة الضرائب على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، والتي تكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، على سبيل المثال تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله، أو عدد العمال أو السيارات، والآلات المستخدمة التي يمتلكها، ويبدو واضحا أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم وثائق، إلا أنها غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة.

2- التقدير الجزافي: [2]

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

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

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

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

ب- التقدير المباشر:

تمثل تلك الطريقة، لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر إنضباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه المعرفة بصورتين، إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية. [3]

---

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق**، ص: 41.

[2] بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات، المرجع السابق**، ص: 30.

[3] محرزي محمد عباس، **إقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق**، ص: 24.

1- التصريح: ويتمثل التصريح في شكلين أساسيين وهما:

❖ **تصريح المكلف بالضريبة:** بموجب هذا الإجراء، يلزم المكلف بأداء الضريبة بتقديم تصريح يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة، وتقوم الإدارة الضريبية بالتحقق من صحة ما يحتويه التصريح من المعلومات، على ضوء الحقائق المتوفرة لديها عن الممول.[1]

وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل، حق الإطلاع على محاسبة المكلفين وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية.[2]

الغير ❖ **تصريح الغير:** بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إلى مصلحة الضرائب ويشترط ان يكون هناك علاقة قانونية بين المكلف والشخص الآخر، مثلا أن يكون ما مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، فصاحب العمل الذي يقدم تصريحا إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده، والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتبات وغالبا يتم إقتطاع هذه المبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل، وتعرف بالإقتطاع عند المنبع (المصدر)، وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الضريبة.[3]

2- التقدير بواسطة إدارة الضرائب:[4]

يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحّددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري، ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة، ومن هذه الأدلّة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاّته المحاسبية، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو إمتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقا للقواعد المحّددة ومن حقه تبرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

---

[1] حسين عوض الله زينب، **مبادئ المالية العامة، مرجع سابق**، ص: 204.

[2] بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات، مرجع سابق**، ص: 33.

[3] بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق**، ص: 42.

[4] محرزي محمد عباس، **المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق**، ص: 122.

الفرع الثاني: التحصيل الضريبي

بعد تحديد وعاء الضريبة تأتي مرحلة التحصيل والت تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها، ومن أهم طرق تحصيل الضريبة نجد ما يلي:

أ- التوريد المباشر:

يقوم الممول بدفع الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى إدارة الضريبية، وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة في التطبيق، ولكنها تحتاج إلى درجة عالية من الوعي الضريبي للممولين. [1]

ب- الأقساط المقدمة: تلجأ بعض الدول إلى تحصيل الضرائب من المكلفين على شكل أقساط مقدمة، حيث يقوم المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه بشكل شهري أو ربع سنوي، ويدفع المبلغ المقدر تحت الحساب ثم يقوم في نهاية السنة بحساب الضريبة السنوية بشكل دقيق ومن ثم يسدد المكلف باقي المستحق عليه من رصيد الضريبة أو يرد له المبلغ الزائد. [2]

ج- الحجز من المنبع: تسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة، ول كان من

المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة، ومضمونها أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي. [3]

د- الدمغة: تحدث كثيرا بالنسبة للضرائب على التداول، أي يتم دفع الضريبة عن طريق لصق دمغة على العقود والمحررات والمطبوعات والإعلانات، أو عن طريق إستعمال أوراق مدموغة أو ختم الأوراق بالدمغة، ويقوم الممول بنفسه بهذه العملية وتحت إشراف الجهات الإدارية وتطبق الدمغة في صورة واسعة في نطاق الرسوم. [4]

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق،** ص: 44.

[2] أبونصار محمد وآخرون، **مرجع سابق،** ص: 21.

[3] محرزي محمد عباس، **إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق،** ص: 259.

[4] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق،** ص: 23.

الفصل الأول: مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا يمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من خلال الدورات المالية واظهار مكونات حساباتها إثر هذه النتائج.

فالمحاسبة هي الركيزة الأساسية والوظيفة الحيوية في المؤسسة، لذا يجب أن تحترم المبادئ والقواعد التي تقوم عليها حتى تكون أكثر مصداقية ودقيقة، وأكثر تعبيرا عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة، كما أن هناك العديد من المهام والأدوار الموجودة في المؤسسة لا يمكن تحقيقها إلا من خلال مسك محاسبة دقيقة ومنتظمة، كما هو الحال بالنسبة إلى الضرائب والرسوم التي تتطلب متابعة مستمرة بالنسبة للمحاسب حول القوانين المالية والجبائية المتغيرة باستمرا

الفصل الأول: مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

الفصل الثاني: أهم الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسات الإقتصادية

تمهيد الفصل الثاني:

تعتبر الضرائب والرسوم بصفة عامة في المحاسبة العامة كتكاليف تفرض على المؤسسة الاقتصادية، باستثناء الضرائب على أرباح الشركات فهي تمثل تكاليف تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية وتؤثر بطريقة مباشرة على النتيجة الإجمالية للدورة المحاسبية.

كما تعتبر وظيفة المحاسبة من الوظائف المهمة التي لها دور خاص في المحيط الداخلي للمؤسسة فهي تقوم بالمعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وتقوم بتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تتعلق بالوظائف الأخرى.

ومن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة الربحية وكيفية معالجتها محاسبيا، وذلك من خلال أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: الأنظمة والتصريحات الضريبية.

المبحث الثاني: أهم الضرائب المطبقة على المؤسسات الربحية.

المبحث الثالث: أهم الرسوم المطبقة على المؤسسات الربحية.

المبحث الأول: الضرائب المفروضة على الدخل والنتيجة

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات من بين أهم الضرائب التي تم استخدامها بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991، إضافة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2007. وعليه، سيتم التعرض لكل منها بنوع من التفصيل من خلال هذا المبحث

المطلب الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

لقد تأسست الضريبة الجزافية الوحيدة لتحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وزيادة على هذا فإنها تغطي الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

الفرع الأول: مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج).

– المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للإستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة".

– يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.[1]

– عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة، عدّة مؤسسات أو دكاكين او متاجر أو ورشات، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج، في الحالة المخالفة، يمكن للمكلف بالضريبة المعني إختيار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي لمجمل مداخيله. [2]

[1] المادة 282 مكرر 1، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017**.

[2] المادة 282 مكرر 3، **من القانون أعلاه**.

الفرع الثاني: الأشخاص والنشاطات المعفية من الضريبة الجزافية الوحيدة[1]

تخضع الضريبة الجزافية الوحيدة إلى إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة، كما أنها تخضع لبعض التخفيضات.

1- **الإعفاءات الدائمة:** يعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 09-428 المؤرخ في 2009/12/30 المتعلق بتحديد بنود دفتر الشروط الواجب تقييده من طرف الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.

2- الإعفاءات المؤقتة:

- الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة، المؤهلون للاستفادة من دعم" الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو" الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر "أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، "من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ استغلالها.

- تمدد هذه المدة إلى ستة (6) سنوات، ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

- تمدد هذه المدة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة.

- يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها.

3- نشاطات تستفيد من إعفاءات مؤقتة تتبعها تخفيضات:

أ- النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في أماكن مهيأة من طرف الجماعات المحلية خلال السنتين الأوليين من النشاط.

ب- تستفيد أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للاسترجاع التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون من إعفاء في الضريبة الجزافية الوحيدة خلال السنتان الأوليتان.

[1] République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances, direction générale des impôts, impôt forfaitaire unique, **champ d'application de l'IFU**, direction des relations publiques et de la communication, édition 2017.

➢ عند نهاية مرحلة الإعفاء، تستفيد الأنشطة المذكورة في البندين 1 و2 من تخفيض من الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة، وذلك خلال الثلاث (3) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يأتي:

- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 70.
- السنة الرابعة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 50.
- السنة الخامسة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 25.

4- الحد الأدنى الجزافي:[1]

لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق عن عشرة آلاف دينار (10.000دج) يخفض هذا الحد الأدنى إلى خمسة آلاف دينار (5.000 دج) بالنسبة للمستثمرين المستفيدين من أنظمة الإعانات على الشغل.

الفرع الثالث: تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

في حالة إذا لم يتجاوز رقم الأعمال المحقق سقف ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)، يخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل المطبق.

في حالة المكلّفون بالضريبة حققوا رقم أعمال يتعدى سقف الضريبة الجزافية الوحيدة يتم صبّهم في نظام الربح الحقيقي.[2]

في حالة ما إذا كان رقم الأعمال المحقق أقل من الذي تمّ تقديره من طرف المكلف بالضريبة، فقد يكون ذلك ناجم عن وضعيات استثنائية، يشكل الفارق قرضا ضريبيا يخصم من الضريبة الجزافية الوحيدة التقديرية للسنة الموالية.[3]

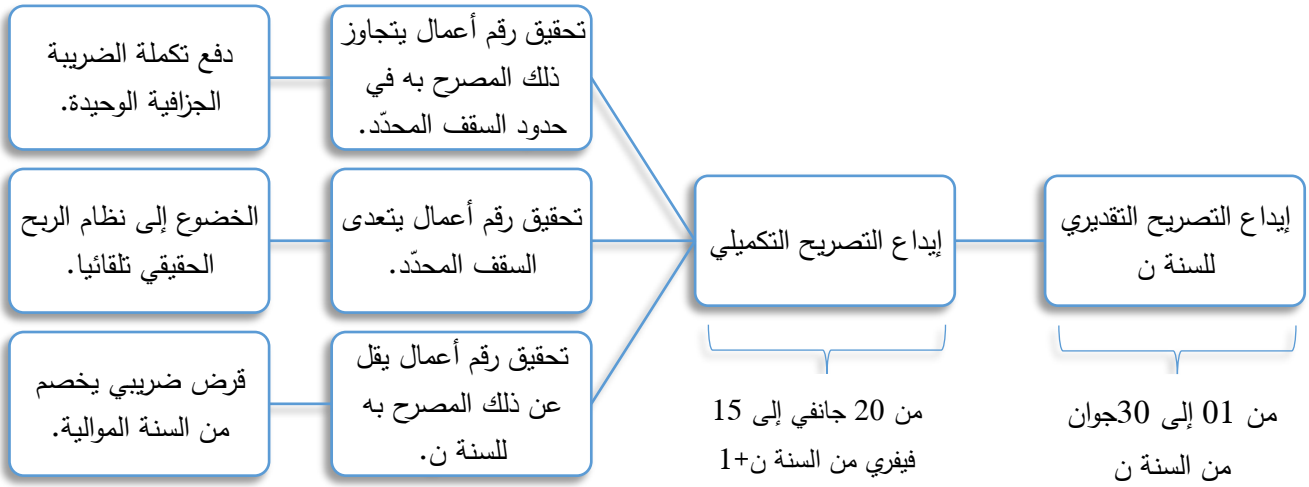
---

[1] République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances, direction générale des impôts, impôt forfaitaire unique, **paiement de l'IFU et obligations des contribuables**, direction des relations publiques et de la communication, édition 2017.

[2] المادة 282 مكرر 2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **منشور: تدابير جبائية متعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة**،2017، ص: 5.

الشكل رقم (07): حالات تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما ذكر سابقا

➢ يمكن للإدارة الجبائية إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم إجراء التصحيحات عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالنقص في التصريح وفقا لما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا يمكن إجراء التصحيحات إلا بعد إنقضاء آجال إكتتاب التصريحات التكميلية.[1]

– نصّت المادة 41 من قانون المالية لسنة 2017 على أنّه يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، إختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي، يبلّغ الإختيار للإدارة الجبائية قبل 1 فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق النظام الحقيقي، ويبقى هذا الإختيار ساريا لمدّة ثلاثة (3) سنوات (السنة المذكورة والسنتين المواليتين) حيث يكون فيها الإختيار لا رجعة فيه خلال هذه الفترة، ويمكن تمديد الإختيار ضمنيا إلى ثلاث (3) سنوات لا رجعة فيه أيضا، وفي حال رغبة التخلي عن هذا الإختيار يجب على المكلف بالضريبة تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل 01 فيفري من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الإختيار أو تمّ فيها التمديد ضمنيا.[2]

الفرع الرابع: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدّد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة حسب المشرّع الجبائي كما يلي:[3]

➢ 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

➢ 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

---

[1] المادة 282 مكرر 2، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] قانون رقم 16–14 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016، المتضمن **قانون المالية لسنة 2017**، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد: 77، ديسمبر 2016، ص: 23.

[3] المادة 282 مكرر 4، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

❖ تجدر الإشارة إلى أنّ الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدليها تحسب من رقم الأعمال المحقق من قبل المكلف، أي أن الوعاء الجبائي الخاضع لهذه الضريبة يكمن في رقم الأعمال، وعلى أساسه تحسب الضريبة، كما يلاحظ أنّ المشرع الجبائي أعطى الأولوية لعمليات بيع البضائع والمنتجات بإخضاعها لمعدل (5%)عكس عمليات تقديم الخدمات والتي قام بإخضاعها للمعدل (12%).[1]

الفرع الخامس: التصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة[2]

أ- **التصريح التقديري:** يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري من خلال السلسلة ج رقم 12 وإرساله إلى مفتشية الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من جوان لكل سنة.

ب- التصريح التكميلي: يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب تصريح تكميلي من خلال السلسلة ج رقم 12 مكرر 2 في الفترة الممتدة من 20 جانفي إلى 15 فيفري من السنة ن+1 ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن.

الفرع السادس: دفع الضريبة الجزافية الوحيدة[3]

تأسست بموجب قانون المالية 2017، كيفيتين لدفع الضريبة الجزافية الوحيدة

أ- **دفع كلّي:** يدفع مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة كليا عند إيداع التصريح التقديري.

ب- دفع جزئي: عند إختيار المكلف بالضريبة دفع 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة عند تاريخ إيداع التصريح التقديري، تدفع 50% المتبقية على دفعتين متساويتين الأولى من 01 إلى 15 سبتمبر والثانية من 01 إلى 15 ديسمبر من السنة ن.

➢ عندما ينتهي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية، يؤجل الدفع إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.

الفرع السابع: الغرامات المطبقة في حالة التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة

ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% ابتداء من اليوم الأول الذي يلي أخر أجل للدفع. في حالة عدم الدفع في أجل شهر، تطبق غرامة مالية قدرها 3% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%.[4]

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 60.

[2] **Paiement de l'IFU et obligations des contribuables, ibid.**

[3] **منشور: تدابير جبائية متعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة،2017، مرجع سابق**، ص: 3.

[4] المادة 15، **قانون المالية لسنة 2017، مرجع سابق.**

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

دخلت هذه الضريبة حيز التطبيق بموجب المادة 136 من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات المتبعة، تدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها

1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات: هي ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات: من خلال التعريف أعلاه يمكن إستخلاص الخصائص التالية:[2]

- **ضريبة سنوية:** حيث تفرض مرة واحدة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة خلال تلك السنة.
- **ضريبة حقيقية:** لأنها تتناسى كليا الحالة الشخصية للخاضع لها ودون الأخذ بعين الاعتبار لحالته المادية، وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في " الربح".
- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- **ضريبة نسبية:** وذلك بتطبيق معدل ثابت على الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.
- **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية.

الفرع الثاني: المجال التطبيقي والإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

1- المجال التطبيقي للضريبة على أرباح الشركات: يشمل هذا المجال:[3]

الشركات مهما كان شظها وغرضها، باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بتصريح من طرف المكلف ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة الشرك. الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة، المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

2- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات:[4] تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر، تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:

---

[1] المادة 135، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 85.

[3] المادة 136، **من القانون أعلاه.**

[4] بن أعمارة منصور، **الضريبة على أرباح الشركات**، الطبعة الثانية: دار هومة، الجزائر،2011، ص: 17.

– الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

– أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات، وأرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

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

الفرع الثالث: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

يتم فرض على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات المعدلات التالية:

1– **معدل النظام العام:** كما يسمى بالمعدل العادي، طرأ على هذا المعدل عدة تغييرات منذ سنة 1991 إلى يومنا هذا، فكان هذا المعدل 42% في سنة 1991، ومن ثم تخفيضه إلى 38% سنة 1994، وبعدها عرف خفّض سنة 1999 ليصبح 30%، ومنذ النصف الثاني لسنة 2008 أصبح مقسم إلى معدلين هما، المعدل 19% بالنسبة لإنتاج السلع وبالنسبة لأنشطة إنتاج مواد البناء والأشغال العمومية، ومعدل 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدماتية[1]، وبداية من سنة 2016 أصبح يطبق ثلاثة معدلات وهي:[2]

– 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

– 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

– 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

– يجب على الأشخاص المعنويين الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب للمعدل الواجب تطبيقه، وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

2– معدلات نظام الإقتطاعات من المصدر:

– نسبة 10% تطبق على، عوائد الديون والودائع والكفالات، ومقبوضات شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري فتطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل بإستثناء البلدان التي أبرمت معها إتفاقيات جبائية

– نسبة 20% تطبق على مداخيل عقود التسيير.

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 86.

[2] المادة 150، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

– نسبة 24% تطبق على، المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات، والحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج.

– نسبة 40% تطبق على مداخيل سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

الفرع الرابع: الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات[1]

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط، يطبق المعدل على الربح الجبائي والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافا إليه التكاليف المرفوضة من طرف الإدارة الجبائية ويخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت أي:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإستردادات – التخفيضات.

أو

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للخصم – الإيرادات المعفية.

حيث أن الربح المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، إما الاستردادات فتمثل تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها بصفة نهائية أو مؤقتة، لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف إدارة الضرائب، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، ويحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف، إضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية:

– المصاريف العامة، ومبالغ كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة، وذلك مع مراعات أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– تحسب أقساط الإهتلاك المالي القابلة للخصم للسيارة السياحية بقيمة شراء لا تفوق 1.000.000 دج.

– يتم حساب قاعدة الإهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع له، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة، أما في حالة ما إذا كان نشاط المؤسسة غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، فيتم حساب الإهتلاك المالي بدون إضافة الرسم على القيمة المضافة.

– الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 88.

– المؤونات المشكلة على حسابات المخزون وحسابات الغير لمقابلة الأعباء والخسائر المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها، شريطة تسجيلها الفعلي في حسابات السنة المالية وتبيانها في جدول مؤونات المؤسسة.

الفرع الخامس: آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقتين وهما: نظام الدفع التلقائي ونظام الاقتطاع من المصدر.

1- نظام الدفع التلقائي (نظام التسبيقات المؤقتة):[1] تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق التسديد، فتحسب الضريبة من طرف المكلف نفسه وتسدد تلقائيا لخزينة الضرائب دون إنذار مسبق من إدارة الضرائب.

أ- **عدد التسبيقات وآجال دفعها:** [2]يتضمن هذا النظام ثلاثة تسبيقات مؤقتة تسدد خلال السنة المالية نفسها ورصيد تصفية يسدد بعد إقفال السنة المالية، ذلك كالآتي:

التسبيق الأول: يستحق من 20 فيفري إلى 20 مارس من السنة (ن).

التسبيق الثاني: يستحق من 20 ماي إلى 20 جوان من السنة (ن).

التسبيق الثالث: يستحق من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة (ن).

رصيد التصفية: يستحق يوم 30 أفريل من السنة (ن+1) كآخر أجل.

ب- حساب مبالغ التسبيقات:

- **الحالة العامة:**[3] يحسب مبلغ كل تسبيق على أساس 30% من مبلغ الضريبة العائد لآخر سنة مالية مختتمة عند تاريخ إستحقاق التسبيق، إذا إنقضت فترة إستحقاق التسبيق الأول للسنة (ن)، بينما حسابات السنة المالية (ن−1) لم تختتم، يحسب مبلغ التسبيق الأول بالإعتماد على مبلغ الضريبة لآخر سنة مختتمة وهي (ن−2) والفرق بين المبلغ المدفوع والمبلغ المستحق يتم تسويته من خلال التسبيق الثاني، وعليه يتم حساب التسبيقات كما يلي:

التسبيق الأول= الربح الجبائي لسنة (ن−2) × معدل الضريبة × 30%.

التسبيق الثاني= الربح الجبائي لسنة (ن−1) × معدل الضريبة × 30% − [الربح الجبائي لسنة (ن−2) × معدل الضريبة × 30% − الربح الجبائي لسنة (ن−1) × معدل الضريبة × 30%].

التسبيق الثالث= الربح الجبائي لسنة (ن−1) × معدل الضريبة × 30%.

- **المؤسسات حديثة النشأة:**[4] فيما يخص المؤسسات حديثة النشأة يساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المطلوب.

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 89.

[2] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 84.

[3] شعباني لطفي، **المرجع السابق**، ص: 90.

[4] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية**، **المرجع السابق**، ص: 85.

- **المؤسسات الأجنبية الممارسة لنشاط مؤقت في الجزائر في إطار الصفقات التي إختارت الخضوع للنظام الحقيقي:**[1] تدفع هذه المؤسسات تسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات، ويقدر كل تسبيق بـ 0,5% من المبلغ المقبوض من الصفقة وذلك في العشرين يوم الأولى الموالية للشهر الذي تحققت فيه المقبوضات.

ج- رصيد التصفية:[2] يحسب هذا الرصيد بطرح مجموع التسبيقات المدفوعة من المبلغ المستحق للضريبة على أرباح الشركات. ومنه

رصيد التصفية = الربح الجبائي للسنة ن x معدل الضريبة – مجموع التسبيقات الثلاثة

من خلال هذه العلاقة توجد ثلاث حالات لرصيد التصفية:

الحالة الأولى: مجموع التسبيقات المؤقتة تساوي الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التصفية يكون معدوما، لذلك لا توجد تسوية وإشعار مصلحة الضرائب فيه قيمة الرصيد يساوي الصفر، وهي حالة نادرة.

الحالة الثانية: مجموع التسبيقات المؤقتة أقل من الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التصفية يكون موجبا، لذلك تكون هناك تسوية، ويجب دفع قيمة ذلك الرصيد.

الحالة الثالثة: مجموع التسبيقات المؤقتة أكبر من الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التصفية يكون سالبا، لذا لا توجد تسوية، بحيث يسترجع ذلك الرصيد من تسبيق السنة الموالية.

2- نظام الإقتطاع من المصدر: يطبق هذا النظام على:[3]

- عائدات كل من الديون الرهنية، والديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة، والودائع المالية تحت الطلب أو لأجل، والكفالات النقدية وسندات الصندوق عندما يتم دفع أو تقييد الفوائد في أحد الحسابات في الجزائر، حيث يصرح ويسدد المدين خلال العشرين (20) يوما الأولى الموالية لكل ثلاثي بالمبالغ المقتطعة من المصدر خلال الثلاثي السابق بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، بينما تصرح وتسدد البنوك وشركات القرض وغيرها من المدينين بالفوائد خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الثالث لكل ثلاثي بالمبالغ المقتطعة خلال الثلاثي السابق بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

- مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر والتي تقوم مؤقتا بنشاط، وكذا المبالغ التي تدفع إليهم من قبل مدين مقيم بالجزائر مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر، هذا بالإضافة إلى الحواصل التي يقبضها المخترعون المقيمون في الخارج بعنوان إمتياز رخصة إستغلال براءاتهم أو التنازل عن علامة الصنع، والمبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية بإستثناء تلك التي

---

[1] المادة 356 مكرر، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية، مرجع سابق** ص: 87-88.

[3] المواد 155-156، **من القانون أعلاه.**

أبرمت بلدانها الأصلية مع الجزائر إتفاقا دوليا، وتدفع المبالغ المقتطعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات خلال العشرين (20) يوما الأولى الموالية للشهر أو الثلاثي الذي تمت على أساسه عملية الإقتطاع.

حساب مبلغ الإقتطاع: تطبق المعدلات السابق ذكرها تحت عنوان معدلات نظام الإقتطاع من المصدر، ويتم حساب مبلغ الإقتطاع بالنسبة للمؤسسات الأجنبية السالفة الذكر من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المقبوض أي:

مبلغ الإقتطاع = رقم الأعمال المقبوض X معدل الضريبة

ويغطي هذا الإقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، ويخفض رقم الأعمال المقبوض (الوعاء) بـ 60% بالنسبة للمدفوعات الموجهة لأشخاص غير مقيمين بالجزائر والمتعلقة بالعقود الإيجارية التمويلية الدولية.

الفرع السادس: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

إنّ الضريبة على أرباح الشركات تمتاز بنوعين من الإعفاءات وهي إعفاءات مؤقتة وإعفاءات دائمة:

1- الإعفاءات المؤقتة: ويمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): الإعفاءات المؤقتة لصنف الأرباح المهنية

النشاط	مدّة الإعفاء
تستفيد وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة	ثلاثة (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط،
تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"	ثلاثة (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
	ستة (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت تمارس في مناطق يجب ترقيتها.
	تمدد بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
	تمدد إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب،
الحرفيون التقليديون وكذلك الذين يمارسون نشاط حرفي فني.	عشر (10) سنوات
تستفيد المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلطة الناشطة في القطاع السياحي.	عشر (10) سنوات

المصدر: من إعداد الطالب بالإستناد إلى المادة 138من قانون الضرائب المباشرة والسوم المماثلة.

من الجدول السابق يلاحظ أنّ الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال

وهذا في المناطق العادية، وترتفع مدة الاعفاء إلى ست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها. كما يمكن تمديد هذه الفترة بسنتين (2) إضافيتين إذا تعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل ولفترة غير محددة، أي أن فترة الإعفاء تصبح خمسة (5) سنوات في المناطق العادية وثمانية (8) سنوات في المناطق المراد ترقيتها، ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق المستحقة التسديد.

2- الإعفاءات الدائمة: وتتمثل فيما يلي: [1]

- تعفى التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التي تتبعها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، بإستثناء العمليات التالية:

أ- مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية.

ب- عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة.

ج- عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها. يطبق هدا الإعفاء على العمليات المحقق من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء، بيع أو تحويل أو نقل الحبوب.

يطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو بترخيص منه.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما:

أ- عمليات البيع الموجهة للتصدير.

ب- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

[1] المادة 138، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

الفرع السابع: التصريح بالضريبة على أرباح الشركات[1]

يتم التصريح بالضريبة على أرباح الشركات لمديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب أو مفتشية الضرائب لمكان تواجد المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية، حيث أن كل شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الأشخاص الطبيعيين الذين إختاروا نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات يتوجب عليهم إكتتاب هذا التصريح وذلك قبل يوم 30 أفريل من كل سنة عبر السلسلة ج رقم 4 (Gn°4)، ويتوجب على هؤلاء الأشخاص إرفاق تصريحهم بالميزانية الجبائية وكشف النتائج، مستخرجات حسابات العمليات المحاسبية، موجز لحساب النتائج، كشف طبيعة المصاريف العامة والإهتلاكات والمؤونات المشكلة عن طريق الاقتطاع من الأرباح مع الإشارة الدقيقة لموضوع هذه الإهتلاكات والمؤونات، كشف التسديدات فيما يخص الرسم على النشاط المهني، كشف يبين تخصيص كل من السيارات السياحية الظاهرة في أصولها أو التي تتحمل مصاريفها المؤسسة، كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تصنف الضريبة على الدخل الإجمالي ضمن الضرائب المباشرة، يسددها المكلف القانوني مباشرة إلى الخزينة، حيث تعتبر من بين الضرائب الأكثر وضوحا في القانون الجبائي الجزائري.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 1991 من خلال قانون المالية لنفس السنة، فجاء تعريفها كما يلي:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هده الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة."[2]

❖ من التعريف السابق يستخلص أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتسم بعدة خصائص يذكر منها:[3]

ضريبة سنوية: وذلك لأنها تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة.

ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، وبالتالي تعويض جميع الضرائب النوعية السابقة والتي تتمثل في الضريبة على مداخيل الديون والودائع، المساهمة الوحيدة الفلاحية والضريبية التكميلية على الدخل.

الشخصية الطبيعية: حيث تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فتطبق عليهم الضريبة على أرباح الشركات كما ذكر سابقا.

---

[1] المديرية العامة للضرائب، 29-03-2017، http://www.mfdgi.gov.dz

[2] المادة 01، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[3] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 62.

تفرض على الدخل الصافي: والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام.

❖ كما يمكن أيضا إستخلاص مجموعة من المفاهيم والمتمثلة فيما يلي:

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 الأعباء منها أو المصاريف، وتتمثل هذه النشاطات في التجارة أو الصناعة أو الحرف أو المهن أو التنازل عن بعض العقارات المبنية أو غير المبنية، وبصورة عامة الدخل الإجمالي هو مجموع ما يحققه الشخص من مداخيل مهما كان نوعها.[1]

تعريف الدخل الصافي:[2] ويقصد به ذلك الدخل الذي يطرح منه مجموع الأعباء والنفقات التي تدخل في النشاط أو المهنة التي تنتج عنها هذه المداخيل، ويحسب كما يلي:

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي – مجموع الأعباء والنفقات القانونية

تعريف الدخل الخاضع للضريبة:[3] هو ذلك الدخل الصافي مطروح منه جميع الإعفاءات القانونية، معناه:

الدخل الخاضع للضريبة= الدخل الإجمالي أو الإيراد الإجمالي – النفقات والأعباء القانونية – الإعفاءات القانونية.

الفرع الثاني: مكان فرض الضريبة

تنص المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا، أما إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر، فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية، غير أنه، تخضع المداخيل المحققة من طرف شركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركات المدنية، للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة، أو عند الاقتضاء، في المؤسسة الرئيسية، كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، في المكان الذي توجد

---

[1] بن أعمارة منصور، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص:61.

[2] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 43.

[3] بن أعمارة منصور، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2009، ص:107.

فيه على مستوى الجزائر مصالحهم الرئيسية، الأشخاص الطبيعيون الذين يتوفرون على ايرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم.

الفرع الثالث: المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

سنقوم من خلال هذا العنصر إلى التطرق لمختلف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، ونخص بالذكر أرباح المهن غير التجارية، المداخيل الفلاحية، المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية، ربوع رؤوس الأموال المنقولة، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية وهذا باختصار لنفصل في الأخير في صنف الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية.

أولا: المهن غير التجارية

هي أرباح صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية، كأرباح المهن الحرة والوظائف، والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب التي لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والدخول مثل: ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتّاب أو المؤلفون وورثتهم، والريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة إستغلال شهادتهم أو بيع علامات الصنع.[1]

ثانيا: المداخيل الفلاحية

هي الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وكذلك الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض، غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته أو لا تكتسي طابعا صناعيا.[2]

1- **الإعفاءات الخاضعة لها:**[3] تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، إضافة إلى ذلك تعفى ولمدة عشرة (10) سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم وذلك إبتداء (على التوالي) من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها، كما تستفيد من إعفاء دائم، بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

---

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة، مرجع سابق**، ص: 80.

[2] المادة 35، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[3] المادة 36، **من قانون أعلاه.**

ثالثا: المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

هي المداخيل الناتجة عن تأجير عقارات أو أجزاء عقارية المبنية، ومن تأجير كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية، كما تدرج في تحديد الدخل الإجمالي الأرباح الناتجة عن العقود العقارية.[1] ويطبق عليها ثلاث معدلات 7% بالنسبة لإيجار السكنات ذات الإستعمال الجماعي، 10% بالنسبة لإيجار السكنات ذات الإستعمال الفردي، 15%بالنسبة لإيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني. كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع شركات. [2]

رابعا: ريوع رؤوس الأموال المنقولة

تتمثل عائدات رؤوس الأموال المنقولة في ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها، وإيرادات الديون والودائع والكفالات.

1- تحديد الدخل الخاضع للضريبة: حسب المادة 58 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الدخل الخاضع للضريبة بتطبيق تخفيض قدره خمسين ألف دينار (50.000دج) من المبلغ الإجمالي، للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص.

2- المعدلات الخاضع لها: يخضع هذا الصنف إلى المعدلات التالية:[3]

- 01% من فوائد الإدخار بالنسبة لقسط الفوائد الذي يساوي أو يقل عن 50.000 دج.
- 10% من فوائد الإدخار بالنسبة لقسط الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج ومن عوائد الديون والودائع والكفالات، وحواصل السندات الإسمية، وريوع الأسهم، والإيرادات التي توزعها الشركات على المقيمين في الجزائر.
- 15% من مبالغ ريوع الأسهم، والإيرادات التي توزعها الشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص على غير المقيمين في الجزائر.
- 50% من حواصل السندات غير الإسمية أو لحاملها.

خامسا: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

هي فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية، غير أنه لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة:

- ❖ فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن عقار تابع لتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود.

---

[1] بن أعمارة منصور، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، الجزء الثاني، **مرجع سابق**، ص: 124.

[2] المادة 45، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

[3] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 76.

❖ فوائض القيمة المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع ليزباك "lease back ".[1]

ويتكون فائض القيمة الخاضع للضريبة من الفارق الإيجابي بين سعر التنازل عن الملك، وسعر الإقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل.

ويمكن للإدارة، زيادة على ذلك، أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو غير المبنية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية وذلك في إطار إحترام الإجراء التناقضي المنصوص عليه.[2]

سادسا: الأرباح المهنية:

أ- تعريف الأرباح المهنية:[3] تعتبر أرباحا مهنية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

تكتسي طابع الأرباح المهنية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

❖ يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.

❖ يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم، بالتنازل عن الإستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.

❖ يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.

❖ يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الإمتياز ومستأجر الحقوق البلدية.

❖ يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.

❖ يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.

❖ كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

ب- أنظمة فرض الضريبة لصنف الأرباح المهنية:

كان هناك ثلاثة أنظمة لفرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وهي النظام الجزافي، النظام الحقيقي والنظام المبسط، حيث تم إلغاء النظامين الجزافي والمبسط، وبقي النظام الحقيقي ساري المفعول.

---

[1] المادة 77، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] المادة 78، **من قانون أعلاه.**

[3] سعيد بن عيسى، **الجباية وشبه الجباية والجمارك**، الطبعة الأولى، دن، الجزائر، 2003، ص:21.

- **النظام الحقيقي لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح المهنية:**

يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حدود الثلاثون مليون دينار (30.000.000دج) بالنسبة لكل العمليات. يحدد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا[1].

كانت تخضع الأنشطة التي تم استثناؤها من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة للنظام الحقيقي وجوبا وذلك مهما كان رقم الأعمال المحقق للضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك قبل التعديل في القانون الذي حدث بموجب قانون المالية لسنة 2016[2]. فابتداء من بداية سنة 2016 تم إلغاء الإستثناءات من الضريبة الجزافية الوحيدة وبالتالي إلغاء فرضها وجوبا للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

إن رقم الأعمال السنوي الواجب اعتماده هو رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، أما الرسم على القيمة المضافة محسوب بالنسبة لغير الخاضعين له.[3]

يتم احتساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي من الربح الجبائي المحقق من طرف المكلف. بحيث يحدد الربح الجبائي حسب العلاقة الموالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإستردادات – التخفيضات

يمثل الربح المحاسبي مجموع الإيرادات المحصلة مطروح منها مجموع الأعباء والمصاريف المتعلقة بالنشاط الخاضع، أما الإستردادات فتمثل الأعباء المقبولة والمسجلة محاسبيا والمرفوضة جبائيا، بينما التخفيضات فتمثل تلك الأعباء المرفوضة محاسبيا والمقبولة جبائيا[4]، ويذكر منها ما يلي:[5]

- ❖ حالات العجز المالي (خسائر السنوات الماضية).
- ❖ فوائد إقتراضات الديون المبرمة لأسباب مهنية وكذا تلك المبرمة من اجل إقتناء أو بناء السكنات.
- ❖ المنح الغذائية.
- ❖ إشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المدفوعة بصفة شخصية ولم تسجل محاسبيا.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

---

[1] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017، ص: 9.

[2] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 65.

[3] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، **المرجع السابق**، ص: 9.

[4] شعباني لطفي، **المرجع السابق**، ص: 65.

[5] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، **المرجع السابق**، ص: 33.

الجدول رقم (03): الجدول التصاعدي بالشرائح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1.440.000	%25
أكبر من 1.440.001	%35

المصدر: المادة 104 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

ج- الإعفاءات والتخفيضات:

إنّ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية تمتاز بنوعين من الإعفاءات وهي إعفاءات مؤقتة وإعفاءات دائمة كما أنها تمتاز بتخفيضات خاصة.

1- الإعفاءات المؤقتة: ويمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): الإعفاءات المؤقتة لصنف الأرباح المهنية

النشاط	مدّة الإعفاء
تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"	ثلاثة (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
	ستة (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت تمارس في مناطق يجب ترقيتها.
	تمدد بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
	تمدد إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت في منطقة تستفيد من إعانة صندوق تطوير مناطق الجنوب،
الحرفيون التقليديون وكذلك الذين يمارسون نشاط حرفي فني.	عشر (10) سنوات

المصدر: من إعداد الطالب بالإستناد إلى المادة 13 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

من الجدول السابق يلاحظ أنّ الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال وهذا في المناطق العادية، وترتفع مدة الاعفاء إلى ست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها. كما يمكن تمديد هذه الفترة بسنتين (2) إضافيتين إذا تعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل ولفترة غير محددة، أي أن فترة الإعفاء تصبح خمسة (5) سنوات في المناطق العادية وثمانية (8) سنوات في المناطق المراد ترقيتها.

2- الإعفاءات الدائمة: وتتمثل فيما يلي: [1]

- الأرباح التي يقل أو يساوي مبلغها الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي وهو 120.000 دج.
- أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.

3- التخفيضات: [2]

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه، تخفيض نسبة 25%.
- يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 25%، لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا.
- يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط الآتية:

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات) باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية. وفي هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار، دعما لتصريحاتهم السنوية.

---

[1] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق**، ص: 12.

[2] المادة 21، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

- للاستفادة من هذا التخفيض، يجب أن يمسك المستفيدون محاسبة منتظمة، وفضلا عن ذلك، يجب أن يبينوا بصورة مميزة، في التصريح السنوي للنتائج، الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر كلفتها.
- يجب على الأشخاص، في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس (5) سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5%.

كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام المذكور في الفقرة 3-أ مع زيادة قدرها 25%.

د- أنظمة الدفع: [1] يوجد ثلاثة أنظمة لدفع الضريبة على لدخل الجمالي وهي النظام العام، نظام الإقتطاع من المصدر ونظام الدفع التلقائي.

أما بالنسبة لصنف الأرباح المهنية فهو يخضع إلى النظام العام أو ما يسمى بالتسبيقات على الحساب، يتطلب هذا النظام دفع تسبيقين، يستحق الأول بين 20 فيفري و20 مارس، ويستحق الثاني بين 20 ماي و20 جوان دون إشعار مسبق، ويحسب مبلغ كل تسبيق بـ 30% من الضريبة المستحقة لآخر سنة مختتمة (ن-1) أو (ن-2)، ثم يحسب ويدفع رصيد التصفية بنفس طريقة الضريبة على أرباح الشركات المذكورة سابقا.

❖ حالات الإعفاء من دفع التسبيقات على الحساب:

يمكن إعفاء المكلف من دفع التسبيقات المتعلقة بسنة الإخضاع في حالة إعتقاده بأن التسبيقات التي هو بصدد دفعها تفوق أو تساوي مبلغ الضريبة المستحقة في النهاية، ويتعين على المكلف في هذه الحالة إيداع تصريح مؤرخ وموقع من قبله لدى مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة وذلك قبل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ أجل التسبيق المقبل.

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بإعفاء نفسه من دفع التسبيقات بمحض إرادته وتحت مسؤوليته في حالة تيقّنه من أن الضريبة المستحقة خلال سنة الإخضاع تكون أقل من 1.500 دج

وفي حالة تأكد الإدارة الجبائية من أنّ المبلغ النهائي للضريبة غير صحيح بتجاوزه التقدير الأولي، يتعرض المكلف بالضريبة لزيادة تقدر بنسبة 10% على المبالغ التي يتم تسويتها.

[1] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق**، ص: 86.

هـ- التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي:[1]

يتم التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي لمفتشية الضرائب لموطن صاحب العمل أو لمقر مؤسسته أو المكتب الذي يخصص الدفع، مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الموطن الجبائي، فعلى الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون أرباح مهنية أو مداخيل متأتية من الأنشطة الفلاحية أو مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية، الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية، إكتتاب هذا التصريح وذلك قبل يوم 30 أفريل من كل سنة عبر السلسلة ج رقم 01 (Gn°01) ، كما يتوجب عليهم إرفاق تصريحهم بقائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالتهم، جدول الأعباء الواجب خصمها من دخل الإجمالي، جدول متعلق بعناصر نمط المعيشة.

يجب أن يبيّن في جدول الأعباء الواجب خصمها من دخل الإجمالي ما يلي:[2]

- بالنسبة للديون المترتبة والريوع المدفوعة بصفة إلزامية:
  - ❖ إسم ومكان إقامة الدائن، طبيعة وتاريخ السند المتعلق بالدّين، مبلغ الفوائد أو المتأخرات السنوية،
- بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القابلة للخصم من الضريبة على الدخل الإجمالي:
  - ❖ طبيعة كل ضريبة ومكان فرضها، مبلغ المساهمات.

الجدول المتعلق بعناصر نمط المعيشة، يبين فيه العناصر التالية:

- مبلغ الإيجار أو القيمة الإيجارية وكذا عنوان:
  - ❖ السكن الرئيسي، الإقامات الثانوية في الجزائر أو خارج الجزائر.
  - ❖ السيارات السياحية، سكنات مقطورة، اليخوت، أو سفن النزهة، الطائرات السياحية، خدم، مربيات.

سابعا: الرواتب والأجور

1- تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة:[3] تندرج المرتبات والتعويضات والأجور والمنح والريوع العمرية ضمن تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار ضريبة الدخل، وتعتبر أجور لتأسيس الضريبة ما يلي:

- المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة.
- المبالغ المقبوضة من قبل الأشخاص الذين يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير.

---

[1] Ministère des finances, Direction général des impôts, Direction des relations publiques et de la communication, **CALENDRIER FISCAL**, Algérie, Edition 2017 p: 9.

[2] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق**، ص: 76-77.

[3] المواد 66-67، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

– التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم.

– علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.

– المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكدلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

2- الإعفاءات الخاصة بصنف الرواتب والأجور:[1] يعفى كل من:

– الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل.

– الأشخاص من جنسية أجنبية الدين يعملون في المخازن المركزية للتموين.

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

– العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذي يقل أجرهم عن عشرين ألف دينار (20.000دج) شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هدا المبلغ.

– التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.

– التعويضات عن المنطقة الجغرافية.

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

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

– منح البطالة والتعويضات، والمنح المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.

– معاشات المجاهدين والأرامل من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.

– المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على أثر حكم قضائي.

– الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

3- مكونات الأجر والإقتطاعات على الأجور: تتمثل العناصر المكونة للأجرة في أجر الأساسي، الساعات الإضافية ومختلف التعويضات والمكافئات، وحتى يتم حساب الإقتطاعات المتعلقة بالأجور، يتوجب تحديد عنصران مهمان من مكونات الأجر وهي أجر المنصب والأجر الإجمالي أو الخام أو الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن ثم يمكن تحديد الأجر الصافي الذي يتقاضاه العامل أو الموظف.[2]

---

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة، مرجع سابق**، ص: 82.

[2] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 78.

أ- **أجر المنصب:** يعتبر من أهم مكونات الأجر لإعتباره أساس يحسب عليه اقتطاع الضمان الاجتماعي.

❖ **مكونات أجر المنصب:** يتكون أجر المنصب من مجموع العناصر الموالية:

- **الأجر الأساسي أو القاعدي:** يطابق الأجر الأساسي مقاييس منصب العمل، ويحدد مبلغه مباشرة من الرقم الإستدلالي الخاص بمنصب العمل الذي يشغله العامل أو درجة الشهادة المتحصل عليها، أو الجدول المعد في المؤسسة والخاص بالأجور.[1]
- **الساعات الإضافية:** يمكن للمؤسسة أن تطلب من أي عامل القيام بساعات إضافية زيادة على الحدود القانونية المقدرة بحجم 173,33 ساعة شهريا، أي ما يقابل 40 ساعة في الأسبوع، على أن لا يتعدى حجم الساعات الإضافية نسبة 20% من المدة القانونية مع مراعاة أن لا تتعدى مدة العمل اثني عشر (12) ساعة في اليوم، يترتب على الساعات الإضافية دفع تعويض لا يقل بأي حال عن 50% من الأجر العادي للساعة، بحيث يتم حساب قيمة الأربع (04) الساعات الإضافية الأولى المشتغلة في أوقات عادية بزيادة 50% عن قيمة الساعات العادية. بينما الساعات الإضافية الأخرى (ما بعد الأربع ساعات الأولى) المشتغلة فتكون بزيادة 75%، بينما الساعات الإضافية المشتغلة ليلا (ما بين التاسعة ليلا والخامسة صباحا) وأيام العطل، فتحسب بزيادة 100% من قيمة الساعة العادية.[2]
- **التعويضات والمكافآت الخاضعة للضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي:** وتتمثل في:

o **تعويض الخبرة المهنية:** يمنح تعويض الخبرة المهنية لمكافأة الأقدمية في العمل المولدة للخبرة المهنية ويكون مبلغه مرتبطا بطبيعة منصب العمل، وبأقدمية العامل في رتبته الأخيرة، يقيم تعويض الخبرة المهنية وفقا للاتفاقيات الجماعية.

o **تعويض الضرر:** يحصل على تعويض الضرر العامل المعين في منصب عمل تنطوي مهامه على مشاق أو قذارة أو عناصر غير صحية أو على خطر، تعد المؤسسة المستخدمة بعد إستشارة اللجنة الصحية، الأمن أو المندوب المختص في هذا الشأن قائمة مناصب العمل التي تخوّل حق التعويض عن الضرر.[3]

o **تعويض عمل المنصب:** يمنح هذا التعويض للعمال الذين يعملون في عمل تابع لمنصب العمل في أفواج متساوية أو ذو مسؤولية كبيرة.[4]

---

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 43.

[2] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 78.

[3] لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية**، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص: 62.

[4] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **المرجع السابق**، ص: 50.

o **مكافأة المردودية الفردية أو / والجماعية:** يرتبط الإستفادة من مكافأة المردودية الفردية أو/والجماعية بشرط تحقيق مستويات المردودية الفردية أو/والجماعية المقررة في برامج أو مخططات المؤسسة المستخدمة. وتمنح لكل عامل أو مجموعة عمال يستحقونها شهريا أو كل ثلاثة (03) أشهر.[1]

❖ **حساب أجر المنصب:** من خلال ما سبق يمكن حساب أجر المنصب وفق العلاقة التالية:

أجر المنصب= الأجر الأساسي + الساعات الإضافية + التعويضات والمكافآت الخاضعة للضمان الاجتماعي وغير خاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي

❖ **الإقتطاعات المطبقة على أجر المنصب:** تطبق على هذا الأجر إقتطاعات الإشتراك في الضمان الاجتماعي بمعدل 35%، حيث 9% على عاتق الأجير، و26% الباقية على عاتق المؤسسة المستخدمة[2]، منه نستنتج:

إقتطاعات الإشتراك في الضمان الإجتماعي على الأجير = أجر المنصب X 9%.

إقتطاعات الإشتراك في الضمان الإجتماعي على المؤسسة = أجر المنصب X 26%.

ب- الأجر الإجمالي أو الخام أو الخاضع للضريبة:

❖ **مكونات الخام أو الخاضع للضريبة:** يتكون أجر الخام من أجر المنصب والمكافآت والتعويضات والمنح غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، والمتمثلة فيما يلي:

- **تعويض السلة:** [3] تنص المادة 71 من قانون الضراب المباشرة أنه لا يمكن أن تقل القيمة المأخوذة بها عن 50 دج بالنسبة لكل وجبة غذاء ألا في حالة تقديم تبرير مقنع يتم إثباته قانونا، كما تجدر الإشارة أن عدد الأيام القابلة للتعويض هو 22 يوما كأقصى حد.
- **تعويض النقل:** [4] تعتبر المؤسسة كذلك ملزمة بتوفير خدمة النقل لمستخدميها، وفي حالة عدم توفيرها لهذه الخدمة، فهي مجبرة بمنح مبلغ مالي للتعويض يسمى "تعويض النقل".

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 80.

[2] شعباني لطفي، **نفس المرجع أعلاه**، ص: 82.

[3] لعشيشي جمال، **مرجع سابق**، ص: 65.

[4] شعباني لطفي، **المرجع السابق**، ص: 80-81.

- **تعويض السيارة:** تمنح المؤسسة تعويض السيارة لمستخدمها في حالة إستعماله لسيارته الخاصة، وذلك إما للتنقل إلى مكان تواجد المؤسسة أو في إطار مهام مخولة له خارج المؤسسة.

❖ **حساب الأجر الخام أو الخاضع للضريبة:** من خلال ما سبق يمكن حساب الأجر الخام وفق العلاقة التالية:

الأجر الخام (الخاضع للضريبة) = أجر المنصب + المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي – إقتطاعات الضمان الاجتماعي.

❖ **الإقتطاعات المطبقة على الأجر الخام أو الخاضع للضريبة:** يطبق على هذا الأجر إقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي، الذي يخضع لجدول الضريبة التصاعدي كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 10.000	%0
من 10.001 إلى 30.000	%20
من 30.001 إلى 120.000	%25
أكبر من 120.000	%35

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 104، ص: 25.

– مع تطبيق تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية بنسبة 40% على أن لا يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو بزيد عن 18.000 دج سنويا، أي ما بين 1.000 دج و 1.500 دج شهريا، إضافة إلى التخفيض المذكور سابقا تستفسد مداخيل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام، من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1.000 دج شهريا، بما يعادل:

- 80% بالنسبة لدخل [20.000 دج – 25.000 دج [.
- 60% بالنسبة لدخل [25.000 دج – 30.000 دج [.
- 30% بالنسبة لدخل [30.000 دج – 35.000 دج [.
- 10% بالنسبة لدخل [35.000 دج – 40.000 دج [.[1]

– تخضع علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا إستدراكات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من طرف المستخدمين لنسبة 10% من دون تطبيق تخفيض.

[1] المادة 104، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

– تخضع لنسبة 10% المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري دون تطبيق تخفيض. يكتسي هذا الإقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000 دج.

– تخضع أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشتغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.[1]

ج– الأجر الصافي: يتكون أجر الصافي من الأجر الإجمالي والمكافآت والتعويضات والمنح غير الخاضعة للضمان الاجتماعي وغير خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، والمتمثلة فيما يلي:[2]

●**تعويض المنطقة الجغرافية:** يترتب الحق في تعويض المنطقة على مناصب العمل الواقعة في قطاعات النشاط أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية أو بالنسبة لمناصب العمل الواقعة في أماكن عمل معزولة. ولهذا الغرض تصدر قوائم مناصب العمل التي يمنح فيها حق التعويض.

●**المنح العائلية:** حددت المنح العائلية إلى 600 دج على كل ولد وذلك في حدود الخمس أولاد الأوائل المستفيدين، يكون هذا حينما لا يتعدى الأجر الخاضع للإشتراك في الضمان الاجتماعي 18.000 دج، في حالة العكس أي أنّ الأجر الخاضع للإشتراك في الضمان الاجتماعي يفوق سقف 18.000 دج أو بالنسبة للأولاد من الرتبة السادسة فما فوق، تكون المنح العائلية بمقدار 300 دج على كل فرد.

●**الأجر الوحيد:** يمنح هذا التعويض في حالة ما إذا كانت الزوجة أو الزوج لا تمارس أي نشاط تتقاضى عليه أجرة.

●**منحة التدريس:**[3] حددت منحة التدريس بمبلغ سنوي إلى 800 دج على كل ولد وذلك في حدود الخمس أولاد على الأكثر، وحينما يكون الأجر الخاضع للاِشتراك في الضمان الاِجتماعي لا يتعدى 18.000 دج، يحدد مبلغ هذه المنحة إلى 400 دج حينما يكون الأجر الخاضع للاِشتراك في الضمان الاِجتماعي يفوق سقف 18.000 دج.

❖ **حساب الأجر الصافي:** من خلال ما سبق يمكن حساب الأجر الصافي وفق العلاقة التالية:

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 83.

[2] لعشيشي جمال، **مرجع سابق**، ص: 62.

[3] شعباني لطفي، **المرجع السابق**، ص: 81.

الأجر الصافي = الأجر الخام + المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي وغير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي – (إقتطاعات الضمان الاجتماعي + الضريبة على الدخل الإجمالي + المعارضة على الأجور + الإقتطاعات ذات الطابع الإختياري)

* **المعارضة على الأجور**: قد يتعرض العامل إلى حكم قضائي يجبره على دفع جزءا من أجرته إلى طرف آخر، قد يكون ذلك بواسطة المؤسسة المستخدمة حيث تكلَّف هذه الأخيرة بحذف أو إقتطاع المبلغ الذي وضع عليه الحجز ودفعه مباشرة إلى من له الحق فيه.[1]

– إن الإقتطاعات المذكورة سابقا تعتبر إقتطاعات إجبارية كما أنّ هناك إقتطاعات أخرى تعتبر إختيارية، ومن بين الإقتطاعات التي لها طابع إختياري نذكر على سبيل المثال القروض، التسبيقات على الأجور، مشتريات بالتقسيط...إلخ.

4- أعباء صاحب العمل: إضافة إلى تسديد الأجور، يتحمل صاحب العمل أعباء أخرى تتمثل في:[2]

المساهمة في تمويل صندوق الضمان الاجتماعي وذلك بمعدل 26% من مجموع أجر المناصب لكافة عمال المؤسسة.

تمويل الخدمات الاجتماعية والثقافية، وذلك بمعدل 3% من مجموع الأجر الإجمالية لكافة عمال المؤسسة مع الملاحظة أنه يجب إدماج مجموع عناصر الأجرة التي تتحملها المؤسسة فعلا.

الفرع الرابع: التصريح بالمرتبات والأجور[3]

يتم التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور لمفتشية الضرائب لموطن صاحب العمل أو لمقر مؤسسته أو المكتب الذي يخصص للدفع، فعلى كل شخص طبيعي أو معنوي يسدد المرتبات والأجور والتعويضات والأتعاب والمنح والريوع العمرية إكتتاب هذا التصريح وذلك قبل يوم 30 أفريل من كل سنة عبر السلسلة ج رقم 29 (Gn°29)، كما يتوجب عليهم إرفاق تصريحهم بكشف يخص الدفع المنجز خلال السنة السابقة، ويجب أن يتضمن البيانات التالية لكل المستفيدين:

الاسم واللقب والشغل والعنوان، الحالة العائلية، المبلغ الإجمالي قبل حسم الاشتراكات للتأمينات الاجتماعية والاقتطاعات للتقاعد والمبلغ الصافي بعد حسم الاشتراكات واقتطاعات المرتبات والمنح والأجور المسددة خلال السنة المالية المذكورة، الفترة التي تطبق فيها التسديدات عندما تكون أقل من سنة، مبلغ الاقتطاعات

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 52.

[2] لعشيشي جمال، **مرجع سابق**، ص: 69.

[3] المديرية العامة للضرائب، 27-03-2017، http://www.mfdgi.gov.dz

المنجزة بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المرتبات والأجور المدفوعة، تصريح ج رقم 29 (Gn°29) على دعامة الكترونية.

المطلب الرابع: الأحكام المشتركة بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

سيتم التعرض فيما يلي إلى أهم الأحكام المشتركة بين كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي.

الفرع الأول: الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي

تتمثل هذه الأعباء في العناصر الآتية:

– لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات ال خاصة بالمنح العائلية والإقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها، ولا يمكن، بأي حال من الأحوال، أن يقل التخفيض المشار إليه أعلاه، عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.[1]

– المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية، وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

– تستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الإعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.
- المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين، حيث تحدد كيفيات تطبيق هذا الحكم عن طريق التنظيم.

– تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإمتصاص الأصلي، وتتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.[2]

---

[1] المواد 169،168-2-3، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] المادة 169-2-3 **من قانون أعلاه.**

– يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة، أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة.

– تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وتحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.[1]

الفرع الثاني: الأعباء غير القابلة للخصم من الربح الجبائي

تتمثل هذه الأعباء في العناصر الآتية: [2]

– مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

– الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج).

– مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

الفرع الثالث: فوائض القيم الناتجة عن التنازل[3]

تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل على عناصر أصولها الثابتة إلى الضريبة، وذلك حسب مدتها إما فوائض قيم قصيرة أو طويلة الأجل.

فوائض القيم القصيرة الأجل: تنتج لما يكون التنازل عن عناصر الأصول المكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات على الأكثر من تاريخ إنشائها أو إحداثها.

فوائض القيم الطويلة الأجل: تنتج لما يكون التنازل عن عناصر الأصول المكتسبة أو المحدثة منذ أكثر من 3 سنوات من تاريخ إنشائها أو إحداثها.

الإخضاع الضريبي لفائض القيمة المهنية: يحسب مبلغ فائض القيمة في الربح الخاضع للضريبة بنسبة:

– 70% إذا نتج عن فائض قيمة قصير الأجل أي يعفى منها 30%.

– 35% إذا نتج عن فائض قيمة طويلة الأجل أي يعفى منها 65%.

---

[1] المواد 170–171، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] المادة 169–1 **من قانون أعلاه.**

[3] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية، مرجع سابق**، ص: 100–101.

الجدول رقم (06): نسب فائض القيمة الخاضعة والمعفية.

	المعفية	الخاضعة
فائض قيمة قصير الأجل	%30	%70
فائض قيمة طويلة الأجل	%65	%35

المصدر: من إعداد الطالب بالإستناد إلى ما ذكر سابقا

تعد أيضا مماثلة للتثبيتات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأس مال شركة أخرى، كما تعد جزء من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة منذ سنتين (02) على الأقل قبل تاريخ التنازل.[1]

فوائض قيم معاد إستثمارها: إذا تعهد المكلف بالضريبة بإعادة استثمار فائض القيمة المحققة، فإن هذه الأخيرة لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة لسنة تحقيقها، ويجب أن يكون إعادة الإستثمار في التجهيزات المحددة حسب التنظيم وخلال مدّة ثلاثة (03) سنوات إبتداء من نهاية سنة تحقيق فائض القيمة، بالإضافة إلى وجوب كون المبلغ الإجمالي المعاد إستثماره يساوي على الأقل مبلغ فائض القيمة مضافا إليه سعر حيازة العناصر المتنازل عنها.[2]

– يجب أن يرفق هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم.

إذا تمت إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للإهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة. وتخصم من سعر التكلفة عند حساب الإهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا، وفي حالة العكس، تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي إنقضى فيها الأجل المذكور أعلاه.

– لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزبا (lease-back) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. كما لا تدخل كذلك فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضع للضريبة.[3]

[1] المادة 172، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية، مرجع سابق**، ص: 106.

[3] المادة 173، **من القانون أعلاه.**

الفرع الرابع: نظام الإهتلاك المالي[1]

يطبق عامة وبقوة قانون، الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات التي تستخدمها المؤسسة عند القيام بنشاطها. غير أنه يمكن استخدام طريقة الإهتلاك المالي التنازلي أو المتزايد للأصول كما يلي.

1- **الإهتلاك المالي التنازلي:**

تستعمل طريقة الإهتلاك المالي التنازلي في التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، وذلك من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة.

وبموجب هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة الأصل على السنوات التي تستفيد من خدماته بأقساط متناقصة، بمعنى أن السنة الأولى تتحمل القسط الأكبر تليها السنة الثانية وهكذا بحيث تتحمل السنة الأخيرة أصغر الأقساط. على أن يطبق الإهتلاك المالي التنازلي سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب إهتلاكه ماليا.

تحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المالي التنازلي على التوالي ب 1,5 و2 و2,5 تبعا لهذه العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث (3) أو أربع (4)، خمس (5) أو ست (6) سنوات أو تزيد عن (6) سنوات، وللاستفادة من الإهتلاك المالي التنازلي، يجب أن يخضع المكلف للنظام الحقيقي لتحديد الربح الخاضع، كما يجب كذلك الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة. إضافة إلى إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للإهتلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم، ويحسب الإهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.

2- **الإهتلاك المالي التصاعدي:**

يمكن للمؤسسة أن تقوم بإهتلاك أصولها ماليا حسب نظام الإهتلاك المالي التصاعدي. حيث يحصل هذا الإهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام ن(ن+1) وتمثل "ن" سنوات الإهتلاك المالي. وللاستفادة من نظام الإهتلاك المالي هذا يجب على المؤسسات إرفاق رسالة واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي، ويقضي اختيار الإهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له إستبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهتلاك المالي الآخر.

الفرع الخامس: تصريح بالوجود[2]

يلزم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 93-94.

[2] المواد 183-184، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية. كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة، ويجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المنكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة.

عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل إما مقر مديرية المؤسسة أو الإستغلال أو مكان مقره الرئيسي أو مكان ممارسة مهنته أو سكناه أو إقامته الرئيسية، فإن الإشتراكات التي هو مدين بها والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل، والسنوات السابقة التي لم يمسها التقادم، على حد سواء، يمكن فرضها قانونا بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد.

الفرع السادس: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط[1]

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع التصريح الخاص بالتنازل أو توقف المؤسسة عن النشاط في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لإختصاصها مقر المؤسسة المتوقفة عن النشاط أو التي يتبع لها مقر المؤسسة الرئيسية إذا كانت الشركة المتوقفة هي فرع من فروع الشركة الأم. كما نشير إلى أنه لابد على الخاضعين للضريبة أن يبلغوا مفتش الضرائب بالتاريخ الذي أصبح أو سوف يصبح فيه هذا التنازل أو التوقف عن النشاط فعليا، ويتحدد تاريخ العشرة أيام كآجال للتصريح بالتوقف عن النشاط ابتداء من:

- اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن محل تجاري.
- اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الإستغلال إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن مؤسسات أخرى.
- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسة إذا تعلق الأمر بالتوقف عن النشاط.
- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الإعتماد من المؤسسة.

[1] قاشي يوسف، **محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية**، مطبوعة موجهة لطلبة قسم العلوم الإقتصادية تخصص ماستر محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج–البويرة، الجزائر، 2014، ص: 51.

الفرع السابع: الزيادات في التصريح ودفع الضريبة

أ- الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير:[1]

تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

تفرض زيادات تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح في الآجال المحددة، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، تخفض هذه الزيادات إلى 10% إذا لم يتعد التأخير شهرا، وإلى 20% خلاف ذلك. إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما إعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

يترتب على المكلّف الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات التصريح، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000دج وهذا كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحّتها، وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25%.

يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج، إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.

ب- الزيادات بسبب نقص في التصريح:[2]

تنص المادة 193 على أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج.

[1] المادة 192، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] المادة 193 **من القانون أعلاه.**

❖ عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، بحيث لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100%، كما تطبق نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.

ج- الزيادات بسبب التأخير في الدفع:[1]

➢ حسب المادة 402 فإنه يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصّل عن طريق الجداول، عملا بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد أجل خمسة عشر (15) يوما إبتداء من تاريخ الإستحقاق، وفي حالة عدم التسديد في أجل ثلاثين (30) يوما الموالية للأجل المحدد سابقا، تطبق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، دون أن تتجاوز هذه الغرامة زائد العقوبة الجبائية بنسبة 10% المذكورة أعلاه، نسبة 25%.

➢ ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% إبتداء من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في أجل شهر، تطبق غرامة مالية قدرها 3% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%.

➢ ينجم عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر التي تقوم الإدارة الجبائية بتحصيلها، تطبيق زيادة قدرها 10% وتطبيق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر أو جزء منه التأخير، إبتداء من اليوم الأول للشهر الذي يلي آخر أجل لإيداع جداول الإشعار بالتسديد ودفع الحقوق الموافقة، بدون أن تفوق هذه الغرامة التهديدية زائد العقوبة الجبائية بنسبة 10% المذكورة أعلاه، نسبة 25%.

➢ عندما تجمع عقوبة التحصيل بنسبة 10% مع عقوبة الدفع المتأخر للتصريح، يحدد المبلغ الإجمالي للعقوبتين بنسبة 15% بشرط أن يتم إيداع التصريح ودفع الضريبة في آخر يوم من شهر الإستحقاق كآخر أجل.

المبحث الثاني: الضرائب المفروضة على رقم الأعمال

سيتم التعرض من خلال هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم حول كل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، كما سيتم توضيح كيفية حسابهما.

المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة TVA

أنشئ الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 وذلك في مادته (65). وذلك لتعويض كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

[1] المادة 402، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

لم يدخل الرسم على القيمة المضافة حيز التطبيق إلا ابتداء من 1992/04/01 وذلك لتأخر المصادقة عليه من جهة، واعطاء فرصة استيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الجبائية وكذا الخاضعين له من جهة أخرى.

الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه.

من خلال هذا الفرع سيتم تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه

أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة

قبل تعريف الرسم على القيمة المضافة يجب التعرف أولا على القيمة المضافة، إذ هي الفرق بين الإنتاج العام والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المتحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين.[1]

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على إستهلاك السلع أو الخدمات، ويتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين ليدفع إلى مصالح تحصيل الضرائب، إنّ المتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة الخاضعة للرسم، وذلك أن سعر هذه الأخيرة يشمل تكلفة إنتاجها وهوامش ربح كل من المنتج والموزع إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة.[2]

ثانيا: خصائص الرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخاصيات التالية:[3]

ضريبة حقيقية: حيث تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

ضريبة غير مباشرة: أي لا تدفع للخزينة بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي بمثابة المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع سلع والخدمات.

ضريبة نسبية القيمة: حيث تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج.

ضريبة تسدد حسب آلية الدفعات المجزئة: حيث يخص الرسم على القيمة المضافة القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج فقط، بحيث أن في نهاية الحلقة التي إتبعها المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.

ضريبة تتوقف على آلية الخصوم: أي يقوم المدين بحساب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات، ويخصم منها الرسم المتضمن للعناصر المشكلة لسعر التكلفة، ومن ثم يقوم بدفع الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

ضريبة محايدة: وذلك بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

---

[1] بن أعمارة منصور، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، الجزء الثاني، **مرجع سابق**، ص: 15.

[2] عطية عبد الرحمن، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، دن، الجزائر، 2011، ص: 124.

[3] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017، ص: 5.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في العمليات التالية:

1- العمليات الخاضعة للرسم وجوبا: تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة:[1]

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، والعمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 5 من قنون الرسم على رقم الأعمال.
- التسليمات لأنفسهم:

- لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
- الأملاك غر تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بإسمهم، وذلك بصفة إعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
- عمليات بناء العمارات ذات الإستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

2- العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

يجوز الإختيار للأشخاص الطبيعيين أو الإعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، بناء على تصريح منهم، لإكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات للتصدير، للشركات البترولية، للمكلفين بالرسم الآخرين أو لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

[1] المادة 2، **من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.**

الفرع الثالث: وعاء الرسم على القيمة المضافة

يقصد بوعاء الرسم عل القيمة المضافة، الأساس الذي تفرض عليه القيمة المضافة ويتمثل في:

العمليات الواقعة في الداخل:[1]

– يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته، ويتكون من:

- بالنسبة لعمليات البيع، من المبلغ الإجمالي للمبيعات.
- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة، بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء، ودلك بين يدي كل طرف في التبادل.

– يمكن أن تخصم من المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة، ودلك حينما تفوتر للزبون'

- التخفيضات والإنقاصات الممنوحة وحسوم القبض.
- حقوق الطوابع الجبائية.
- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم، والتي تخضع لمعدل الرسم على القيمة المضافة الخاص بها عندما تكون مفوترة على حده.

– التسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثمن البيع بالجملة المنتوجات المماثلة، أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.

– التسليمات للذات للأموال العقارية، من ثمن تكلفة الانجاز.

– وكلاء النقل ووسطاء العبور، ولو كانوا يتعاملون بالجزافي، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية، أي من جميع المبالغ المقبوضة من قبلهم، بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاتها دون سواها، ومصاريف الشحن والتفريغ والتحميل، عندما تكون هذه الأعمال ضرورية للنقل ذاته وللتخليص الجمركي، على أن يثبت الدفع.

– بالنسبة للفرازين وتجار الأملاك العقارية والمتاجر، يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم، من الفارق بين ثمن البيع وثمن الشراء، بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

عند الاستيراد:[2]

– يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة–.

---

[1] المادة 15، **قانون الرسوم على رقم الأعمال.**

[2] المواد 19–20، **من القانون أعلاه.**

عند التصدير:

- يتكون الأساس الخاضع للضريبة، بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم، من قيمة البضائع عند التصدير، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الرابع: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

تنشأ صفة الخاضع للرسم تحقيق العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، أي يعتبر خاضع للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء أجرت هذه العمليات التسديد بصفة فعلية أو كانت معفية[1]، ويتمثل الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم في المنتجين، تجار الجملة، تجار التجزئة التابعين للنظام الحقيقي، الشركات الفرعية والأشخاص الوسطاء.[2]

الفرع الخامس: معدلات الرسم على القيمة المضافة وآلية حسابه

أولا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

قبل سنة 2017 كان الرسم على القيمة المضافة يخضع لمعدلين، المعدل المخفض بـ 7% والمعدل العادي بـ 17%، لكن بموجب قانون المالية لسنة 2017 تمّ تعديل هذين المعدلين إلى: [3]

المعدل المخفض بـ 9%، ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المحددة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المعدل العادي بـ 19% يطبق على كل المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات الغير محددة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والغير معفية.

ثانيا: آلية حساب الرسم على القيمة المضافة[4]

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بإتباع الخطوات الموالية:

الخطوة الأولى: يحسب الرسم المستحق على المبيعات بضرب المعدل المناسب في رقم الأعمال خارج الرسم.

الخطوة الثانية: يستخرج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة مع احترام المواعيد الزمنية،

الخطوة الثالثة: حساب الرسم الواجب تسديده، ونلك بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم على المشتريات.

وعليه، يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا الفرق وهي:

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 97.

[2] بن أعمارة منصور، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، الجزء الأول، **مرجع سابق**، ص: 12.

[3] المواد 26-27، **قانون المالية لسنة 2017**.

[4] شعباني لطفي، **المرجع السابق**، ص: 100.

الحالة الأولى: قيمة الرسم المستحق تساوي قيمة الرسم القابل للخصم في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ.

الحالة الثانية: قيمة الرسم المستحق أصغر من قيمة الرسم القابل للخصم في هذه الحالة الحق اتجاه إدارة الضرائب، لذلك فالمؤسسة لا تدفع أي مبلغ ويتم تسوية ذلك الحق عن طريق المتابعة للرسم المستحق على المبيعات للأشهر القادمة.

الحالة الثالثة: قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة يجب على المؤسسة أن تدفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الموالي.

الفرع السادس: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

أولا: إعفاء العمليات التي تتم في الداخل[1]

- عمليات البيع المتعلقة بما يلي:
  - المنتوجات الخاضعة للرسم على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة؛
  - مسالخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.
  - مصنوعات الذهب، والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أو يساوي، ويكون رقم الأعمال الإجمالي الذي يعتمد عليه كل سنة، هو ذلك الذي تحقق خلال السنة السابقة، وإذا لم يمارس المعني نشاطه طيلة السنة كلها، يقدر المبلغ السنوي لرقم أعماله تناسبيا مع رقم الأعمال المحقق طيلة فترة الإستغلال.

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الإختباز المستعمل في صنع هذا الخبز الحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسميد.

- عمليات البيع المتعلقة بالحليب، وقشدة الحليب غير المركزين وغير الممزوجين بالسكر أو المحلبين بمواد أخرى، بما في ذلك حليب الأطفال.

- عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.

- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط ألا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.

- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني.

[1] المواد 8-9، **قانون الرسوم على رقم الأعمال.**

– السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث (03) سنوات على الأكثر التي لا تفوق سعة أسطوانته 2000 سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد شرارة (بنزين) و2500 سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد بمكبس (الديزل) وكذا السيارات النفعية الجديدة أو ذات أقديمة ثلاث (03) سنوات على الأكثر التي يقل وزن حمولتها عن 3500 كلغ أو يساويها، المقتناة كل خمس (5) سنوات من طرف معطوبي حري التحرير الوطني الذين تتعدى نسبة عطبهم 60% أو تساويها وكذا السيارات السياحية الصالحة لكل أرضية (4x4) التي لا تفوق سعة اسطوانتها 2500 سم^3، المقتناة من طرف المجاهدين ومعطوبي حرب التحرير الوطني المقيمين في ولايات الجنوب الكبير الذين تساوي أو تفوق نسبة عطبهم 60%.

– يمكن التنازل عن السيارات المذكورة أعلاه، بعد إعادة دفع الامتياز الجبائي الممنوح لهذه الفئة من المستفيدين ضمن الشروط الآتية:

- إعادة دفع كل الامتياز الجبائي الممنوح في حالة التنازل عن السيارة في أجل يقل عن سنتين (02) إبتداء من تاريخ اقتنائها.
- إعادة دفع نصف الامتياز الجبائي الممنوح في حالة التنازل عن السيارة في أجل يزيد عن سنتين (02) ويقل عن ثلاث (03) سنوات أو يساويه.
- لا يعاد دفع أي مبلغ بعد ثلاث (03) سنوات.

– المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/ أو الإستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع والموجهة لتحويلها ولإستعمالها، وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير، التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة " سوناطراك " وكذلك تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها.

– السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني، إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسات العمومية.

– عمليات البيع المتعلقة بالجيوب الخاصة بأمراض المعدة ذات التعريفة الجمركية الفرعية رقم00-90-90-21.

– عمليات إعادة التأمين، وعقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية.

– الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية.

– عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري

- الحصادات الدراسة المصنوعة في الجزائر
- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج وطبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالثقافة.
- عملية الإبداع والإنتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال على الحامل الرقمي.
- الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار عقود القروض العقارية على المدى المتوسط والطويل بما فيها تلك المرتبطة بالقرض الإيجاري العقاري.

ثانيا: العمليات التي تتم عند الاستيراد[1]

تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد'

- المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة.
- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية:
  - الإستيداع والقبول المؤقت والعبور والمناقلة والإيداع
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية.
- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.
- المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لإستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز وإصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة.
- ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- السفن الموجهة لشركات الملاحة البحرية.

ثالثا: العمليات التي تتم عند التصدير[2]

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، ويمنح هذا الإعفاء، شريطة أن:
  - يقيد البائع و/أو الصانع الإرساليات في المحاسبة، وإذا تعذر ذلك في السجل المنصوص عليه في المادة 72 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حسب ترتيبها الزمني، مع بيان تاريخ تسجيل الطرود وعددها وعلاماتها وأرقامها ونوع الأشياء أو البضائع وقيمتها واتجاهها.
  - يقيد تاريخ التسجيل في المحاسبة أو في السجل الذي يحل محلها، وكذا علامات الطرود وأرقامها في الوثيقة (تذكرة النقل أو الحافظة أو ورقة البيع بالجملة أو غير ذلك...) التي ترافق الإرسالية، وأن تقيد مع لقب المرسل على التصريح الجمركي من قبل الشخص المكلف بتقديم الأشياء أو البضائع للتصدير.

[1] المواد 10-11، **قانون الرسوم على رقم الأعمال.**

[2] المادة 13، **من القانون أعلاه.**

- لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات. تجرى كل التحقيقات اللازمة عند خروج الأشياء أو البضائع، من قبل مصلحة الجمارك، ولدى الباعة أو الصناع، من قبل أعوان مصلحة الضرائب المختلفة، الذين تقدم لهم وجوبا، السجلات والوثائق المحددة في الفقرة أعلاه، وكذا وصلات النقل وسندات الشحن والكمبيالات والحسابات، وغير ذلك من الوثائق الكفيلة بإثبات المعلومات المقيدة في السجلات.

– عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية للمؤسسة قانونا.

– تقصى من هذا الإعفاء وتخضع للرسم ملى القيمة المضافة، بنفس المعدلات ونفس الشروط المعمول بها داخل التراب الوطني، المبيعات التي تتم بغرض التصدير من قبل تجار الأثريات أو لحسابهم والمتعلقة بالأشياء الطريفة والتحف الفنية والكتب العتيقة والأثاث وكذا المبيعات المتعلقة باللوحات الفنية الزيتية والمائية والبطاقات البريدية والرسوم والمنحوتات الأصلية والصخور النقشية وباستثناء هذه الأخيرة الصادرة عن فنانين على قيد الحياة أو هلكوا منذ أقل من عشرين سنة، كما تقصى من الإعفاء، عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة، الخام أو المفقودة والجواهر الصافية والحلي والمجوهرات والمصوغات وغيرها من المصنوعات من المعادن الثمينة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

رابعا: نظلم الشراء بالإعفاء[1]

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء، النظام الذي يمنح للخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء، الحق في إقتناء من دون الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك، والسلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية، ويطبق هذا النظام على

– البضائع المستوردة أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون والمخصصة إما لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صناعة السلع المعدة للتصدير وتكوينها أو توضيبها أو تغليفها.

– المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/أو الإستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع.

– المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشئات التكرير.

❖ تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، حيث يتوقف منح الإعتماد على:

- مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني.
- تقديم نسخ من سجلات الضرائب، تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع طلب الإعتماد.

[1] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق**، ص: 25.

•يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

❖تبلغ مدة صلاحية هذه الرخصة سنة مدنية واحدة، ولا يمكن لحصتها السنوية أن يتعدى مبلغها:

- إما قيمة البيع من غير الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص، من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة،
- وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم للمنتوجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة يضاف إليه نسبة 15%.
- كما يمكن أن تمنح حصة إضافية من طرف مدير الضرائب للولاية أو رئيس مركز الضرائب بناءا على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

الفرع السابع: الحدث المنشئ الرسم على القيمة المضافة[1]

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد الحقوق الجبائية للخزينة حيث تعطي لها حق استحقاقية الرسم، ويختلف حسب طبيعة العملية إن كانت محققة في الداخل، أو عند الاستيراد والتصدير.

1- **في الداخل:** يتكون الحدث المنشئ للرسم عامة بالنسبة:

- للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- للأشغال العقارية من قبض المبلغ كليا أو جزئيا فيما يخص صفقات الأشغال.
- للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- لتأدية الخدمات بقبض المبلغ جزئيا أو كليا.

2- **عند الاستيراد:** يتكون الحدث المنشئ للرسم بجمركة البضائع، والمدين بالرسم على القيمة المضافة عندئذ هو المصرح لدى الجمارك.

3- **عند التصدير:** يتكون الحدث المنشأ للرسم بالنسبة للعمليات الخاضعة الموجهة للتصدير بمجرد تقديمها للجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

الفرع الثامن: أنظمة التصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة

هناك ثلاثة أنظمة لتصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة:

1- النظام العام: يصرح الرسم على القيمة المضافة عبر السلسلة G50، ويبين فيها مباغ العمليات المعنية بهذا الرسم والمحققة من طرف جميع الوحدات التابعة لنفس المؤسسة، ويسدد إلى قباضة الضرائب التابع لها المقر الرئيسي للمؤسسة، ويتم التصريح والدفع خلال العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر، سواء تضمن التصريح حقوقا أو لا.[2]

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 99.

[2] المادة 76، **قانون الرسوم على رقم الأعمال**.

2- نظام الإقتطاع من المصدر: يصفى الرسم آليا ويدفع من طرف المقتني أو المستفيد من الخدمة، عندما تنجز عمليات تسليم المواد أو تأدية الخدمات من طرف مكلف بالضريبة مقيم خارج الجزائر، وعندما يقوم المكلف بالرسم بإعادة بيع السلع المنقولة المستعملة وما شابهها ويسلمها، فإن الرسم يصفى من هامش الربح المحدد بين فارق سعر البيع المتضمن جميع الرسوم وسعر الشراء المتضمن جميع الرسوم،[1]

3- نظام الأقساط الوقتية: يطبق هذا النظام على المكلفين الذين لهم إقامة دائمة في الجزائر ومارسوا نشاطهم لمدة ستة أشهر على الأقل، وذلك بطلب يقدم قبل أول فيفري، حيث يتم التصريح شهريا وذلك بحساب الجزء الثاني عشر (12/1) لرقم الأعمال المحقق خلال السنة الماضية، ويتم حساب المبلغ الواجب الدفع بعد طرح مبلغ الرسم على المشتريات القابل للخصم، ويقارن رقم أعمال السنة ن مع نظيره لـ ن-1 قبل 25 أفريل ن+1 فإذا كان الفرق للدفع يجب أن يسدد إذا كان للإسترداد يقتطع من الأقساط اللاحقة أو يسدد للمدين إذا توقف خضوعه للضريبة، هذا بالإضافة إلى وجوب إيداع تصريح سنوي قبل 20 ماي من كل سنة يتضمن رقم أعمال السنة السابقة مفصلا فيه الجزء المعفى والجزء الخاضع لهذا الرسم، ويمكن في نهاية كل سداسي مراجعة مبالغ الأقساط فيمكن أن يكون رقم الأعمال الحقيقي خلال السداسي الأول للسنة الجارية ن أقل من ثلث (3/1) رقم الأعمال السنوي السابق، كما يمكن أن يكون أكبر من ثلثين (3/2) فهنا يجب التصريح قبل 25 جويلية. [2]

الفرع التاسع: الغرامات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة[3]

1- بالنسبة للنظام الداخلي: كل تأخير يسجل في دفع الرسم على القيمة المضافة، يستحق عليه ما يلي:

- غرامة جبائية نسبتها 10 ٪ عندما يحصل الدفع بعد تاريخ إستحقاق الضريبة
- إلزام مالي نسبته 3٪ عن كل شهر أو جزء من الشر من التأخير عندما تدفع الضريبة، دون أن يفوق هذا الإلزام مجموع العقوبة الجبائية، المنصوص عليها أعلاه نسبة أقصاها 25%.
- عندما تجمع غرامة التحصيل التي نسبتها 10 ٪ مع غرامة بسبب إيداع متأخر، يخضع مبلغ الغرامتين إلى نسبة 15 ٪ شريطة أن يودع التصريح وتدفع الرسوم في أجل أقصاه اليوم الأخير من شهر الإستحقاق.

2- بالنسبة للنظام عند الاستيراد والتصدير: تعاقب المخالفات المتعلقة بالإستيراد والتصدير فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، وتجرى الملاحقات، وتحال القضايا على الهيئات المختصة وتصدر أحكام فيها، كما في مجال المخالفات الجمركية، من قبل المحاكم المختصة في هذا المجال، كما يعاقب على الغش أو التصريحات الخاطئة أو التدليس عند تصدير بضائع بغرامة يساوي مبلغها ثلاث مرات الحقوق المغشوشة.

---

[1] المادة 83، **قانون الرسوم على رقم الأعمال.**

[2] المواد 102-103-104، **من القانون أعلاه.**

[3] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق**، ص: 49-50.

المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني TAP

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 1996/01/01 ذلك حسب قانون السنة المالية لسنة 1996 في شكل الرسم على النشاط المهني(T.A.P) يطبق على النشاطين السابقين بمعدل واحد 2,55%، عدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وصار عموما 2%، باستثناء نشاط نقل المحروقات بالأنابيب فمعدله 3%.[1]

الفرع الأول: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني[2]

يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ولا يراعي نتيجة المؤسسة المحققة، أي أن المكلف مطالب بدفع هذه الضريبة مهما كانت نتيجته. وعليه، يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور.

الفرع الثاني: أساس فرض الرسم على النشاط المهني[3]

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

يستفيد الخاضعون لهذا للرسم على النشاط المهني من تخفيضات كما يلي:

– تخفيض قدره 30% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالجملة، ومبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة، وكذلك بالنسبة لتجار التجزئة الذين لهم صفة عضو سابق بجيش التحرير الوطني أو عضو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، غير أنه يستفيد من هذا التخفيض في السنتين الأوليين فقط من الشروع في مباشرة النشاط وخاضعين لنظام الربح الحقيقي.

– تخفيض قدره 50% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتعلق سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة، ومبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاص بالأدوية بشرط أن تكون

---

[1] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية، مرجع سابق**، ص: 131.

[2] المادة 217، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

[3] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 102.

مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و30%.

- تخفيض قدره 75% بالنسبة للمبالغ الناتجة عن البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت.
- تخفيض نسبته 25 % بالنسبة لنشطات البناء والأشغال العمومية والري.[1]

الفرع الثالث: المعدلات والحدث المنشئ الرسم على النشاط المهني[2]

أولا: معدلات الرسم على النشاط المهني

01% بالنسبة لنشاط إنتاج السلع دون الإستفادة من التخفيضات المذكورة سابقا.

03% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بالأنابيب.

02% بالنسبة لنشاطات الأخرى.

ثانيا: الحدث المنشئ الرسم على النشاط المهني

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

- بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

الفرع الرابع: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني[3]

لا يدخل ضمن رقم الأعمال الخاضع للرسم:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانين ألف دينار (80.000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتمثل نشاطاتهم في بيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المتخذة للإستهلاك في عين المكان، أو الذي لا يتجاوز خمسون ألف دينار (50.000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين المؤدين الخدمات.
- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من طرف ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالنقل، السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد سعر بعض المواد والخدمات الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

---

[1] المادة 222 مكرر، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

[2] المواد 221 مكرر-222، **من القانون أعلاه.**

[3] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية، مرجع سابق**، ص: 133.

– المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاط السياحي، الفندقي والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

الفرع الخامس: نظام دفع الرسم على النشاط المهني[1]

يوجد ثلاثة أنظمة وهي:

1- نظام الدفع الشهري: يدفع مبلغ الرسم على النشاط المهني شهريا إذا فاقت الإيرادات المهنية مبلغ 15.000دج أو 80.000 دج لنشاط بيع البضائع والمواد واللوازم أو 50.000 دج لنشاط الخدمات.

2- نظام الدفع الفصلي: يخص هذا النظام الحالات غير المعنية بنظام الدفع الشهري، ويتم التسديد في العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي حققت فيه الإيرادات الخاضعة لهذا الرسم، ويمكن لوحدات مؤسسات البناء، والأشغال العمومية والنقل أيا كان رقم أعمالها الخضوع لهذا النظام.

3- نظام التسبيقات على الحساب: يمكن إعتماد هذا النظام بطلب يقدمه الشخص المكلف الذي مارس نشاطا منذ سنة على الأقل، إلى مفتش الضرائب قبل أول فيفري من السنة المعنية ويتم الدفع شهريا أو فصليا، ويحسب مبلغ التسبيق بجزء من إثني عشر (12/1) أو الربع (4/1) من مبلغ الرسم المتعلق بالنشاط الخاضع لهذا الرسم في السنة المالية الأخيرة، ويتم رصيد التسوية خلال شهر بع ختم السنة المالية، أما المؤسسات الكبرى تسدده خلال العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الوالي للإقفال.

الفرع السادس: الغرامات الجبائية المطبقة على الرسم على النشاط المهني[2]

تطبق على الرسم على النشاط المهني بسبب عدم أو نقص في التصريح نفس الغرامات المطبقة على الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى:

تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج الى 10.000 دج، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو غفلات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة.

تطبيق غرامة جبائية من 5.000 دج الى 50.000 دج، على كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المفروضة على المؤسسة.

بعدما تطرقنا سابقا إلى المفاهيم المختلفة للضرائب الرسوم وآلية حسابها وكيفية تحصيلها، سنتطرق الآن للتسجيل المحاسبي لكل منها

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات

ذكرنا سابقا أنّ هناك نظامين لدفع الضريبة على أرباح الشركات هما النظام العام ونظام الإقتطاع من المصدر، وسنتناول التسجيل المحاسبي وفق كل نظام.

---

[1] بوزيدة حميد، **التقنيات الجبائية، مرجع سابق**، ص: 140.

[2] المواد 226-227-228، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي وفق النظام العام

أولا: الحسابات المستخدمة في المعالجة المحاسبية:[1]

1- حـ/ 695 الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.

2- حـ/ 444 الدولة-الضرائب على النتائج، حيث أن هذا الحساب ينقسم إلى عدّة تفريعات والمتمثلة في حـ/444XX والتي تشمل تسبيقات الضريبة، الضريبة المستحقة، الضريبة الواجبة الدفع وفائض تسبيقات الضريبة، ولتسهيل التسجيل المحاسبي والفهم إقترحت تفرعات لهذا الحساب والمتمثلة فيما يلي:

حـ/ 444001 تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.

حـ/ 444002 الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.

حـ/ 444003 الضريبة الواجبة الدفع على أرباح الشركات، والذي يمثل رصيد موجب.

حـ/ 444004 فائض تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات، والذي يمثل رصيد سالب.

3- حـ/ 5XX البنك أو الصندوق

ثانيا: التسجيل المحاسبي:

المرحلة الأولى: تسديد التسبيقات[2]

عند حساب مبلغ التسبيق الأول على أساس آخر سنة مالية مختتمة (ن-1) أو (ن-2) يتم تسديده في الآجال المحددة ويسجل محاسبيا كالتالي:

من 02/20/ن إلى 03/20/ن

444001	5XX	حـ/ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات. حـ/ البنك أو الصندوق. " **تسديد التسبيق الأول للضريبة على أرباح الشركات للسنة ن** "	مبلغ التسبيق	مبلغ التسبيق

نفس القيد يسجل عند التسديد التسبيقين الثاني والثالث، لكن التسبيق الثاني يسدد ويسجل من 05/20/ن إلى 06/20/ن، والتسبيق الثالث من 10/20/ن إلى11/20/ن، ومبلغ التسبيق قد يختلف الأول عن الثاني وعن الثالث

[1] مدونة الحسابات

[2] عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، ددن، الجزائر، 2011، ص:138.

المرحلة الثانية: تسجيل الضريبة المستحقة في نهاية السنة

عند تحديد الوعاء الضريبي في نهاية السنة، وهذا إنطلاقا من النتيجة المحاسبية مضاف إليها الإستردادات ومطروح منها التخفيضات، يتم حساب مبلغ الضريبة المستحقة وهذا بتطبيق المعدل اللازم على الوعاء الضريبي ثم يسجل وفق القيد التالي:[1]

12/31 ن

695		حـ/ الضرائب عن الأرباح الأنشطة العادية.	مبلغ الضريبة المستحقة	مبلغ الضريبة المستحقة
	444002	حـ/ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.		
		" تسجيل الضريبة المستحقة على أرباح السنة ن "		

المرحلة الثالثة: رصيد التصفية

بعد تسجيل المرحلة الثانية نتحصل على رصيد التصفية والذي له ثلاثة حالات كما ذكرنا سابقا، إما معدوم أو موجب أو سالبا.

الحالة الأولى: رصيد التصفية معدوم

معناه رصيد الحساب 444001 يساوي رصيد الحساب 444002 في نهاية السنة، نسجل القيد الآتي وتنتهي القيود المحاسبية الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات للسنة (ن):[2]

12/31 ن

444002		حـ/ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.	مبلغ الضريبة المستحقة	مجموع التسبيقات المستحقة والمدفوعة
	444001	حـ/ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.		
		تسوية حساب تسبيقات الضرائب على نتائج السنة ن		

الحالة الثانية: رصيد التصفية موجب

معناه رصيد الحساب 444002 أكبر من رصيد الحساب 444001 في نهاية السنة، والفرق بينهما يسجل كدين في الطرف الدائن من الحساب 444003، ويستوجب دفعه قبل 04/30/ ن+1، وعليه يتم تسجيل القيدين التاليين:[3]

[1] بوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة، مرجع سابق**، ص: 112.

[2] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 100.

[3] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **نفس المرجع أعلاه**، ص: 100.

		12/31/ ن		
444002		حـ/ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.	(أ)	
	444001	حـ/ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.		(ب)
	444003	حـ/ الضريبة الواجبة الدفع على أرباح الشركات		(ج)
		" **تسوية حساب تسبيقات الضرائب على نتائج السنة ن** "		
		أو" **تسجيل رصيد تصفية الضريبة على نتائج سنة ن** "		
		04/30/ ن+1		
444003		حـ/ الضريبة الواجبة الدفع على أرباح الشركات	(ج)	
	5XX	حـ/ البنك أو الصندوق		(ج)
		" **تسديد رصيد تصفية بشيك بنكي أو نقدا** "		

حيث: (أ) مبلغ الضريبة المستحقة على الأرباح المسجلة في نهاية السنة.

(ب) مجموع تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات المستحقة والمدفوعة خلال السنة (ن).

(ج) رصيد التصفية = (أ) – (ب).

الحالة الثالثة: رصيد التصفية سالب[1]

معناه رصيد الحساب 444002 أقل من رصيد الحساب 444001 في نهاية السنة، والفرق بينهما يسجل في الطرف المدين من الحساب 444004، مما يعني وجود دين ضريبي على عاتق إدارة الضرائب لصالح المكلف، وفي هذه الحالة يتم إقتطاع مبلغ الدين الضريبي (ج) من مبلغ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات التي ستدفع خلال السنة (ن+1)، ويسجل رصيد التصفية السالب وفق القيد التالي:

		12/31/ ن		
444002		حـ/ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.	(أ)	
444004		حـ/ فائض تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.	(ج)	
	444001	حـ/ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.		(ب)
		" **تسوية حساب تسبيقات الضرائب على نتائج السنة ن** "		
		أو" **تسجيل رصيد تصفية الضريبة على نتائج السنة ن** "		

[1] العلوي عفاف، **مرجع سابق**، ص: 41.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي وفق نظام الإقتطاع من المصدر

أولا: محاسبة المكلف القانوني:

يتم تسجيل المبلغ المقتطع في أحد فروع الحساب 442XX الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى، ويتم إثبات مبلغ الإقتطاع محاسبيا إما في قيد إستلام الفاتورة أو في قيد دفع مبلغ الفاتورة، أي بأحد القيدين التاليين فقط وليس كلاهما.

المرحلة الأولى: التسجيل الحاسبي عند إقتطاع مبلغ الضريبة من المكلف الحقيقي

أ- عند تسجيل فاتورة المورد أو حدوث العملية التي تنشئ الضريبة:

تاريخ حدوث العملية				
3X أو 6X		حـ/ حساب المخزونات أو الأعباء المعني.	(أ)	
	442XX	حـ/إقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.		(ب)
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات.		(س)
		" **تسجيل الفاتورة رقم (XX)** "		

ب- عند تسديد فاتورة المورد أو دفع المستحقات الصافية للمستفيد:[1]

تاريخ حدوث العملية				
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	(أ)	
	442XX	حـ/إقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.		(ب)
	5XX	حـ/ البنك أو الصندوق		(س)
		" تسديد الفاتورة رقم (XX) "		

حيث: (أ) مبلغ الفاتورة، (ب) مبلغ الإقتطاع، (س) = (أ) – (ب).

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 101.

المرحلة الثانية: التسجيل الحاسبي عند دفع المبلغ المقتطع إلى إدارة الضرائب[1]

تاريخ الإستحقاق حسب كل نشاط

442XX		حـ/إقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.	(ب)	
	5XX	حـ/ البنك أو الصندوق		(ب)
		" **تسديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المقتطعة** "		

ثانيا: محاسبة المكلف الحقيقي

يقبض المكلف الحقيقي مبلغ الفاتورة مطروحا منها المبلغ المقتطع كضريبة على أرباح الشركات، ويسجل في محاسبته القيد التالي:

تاريخ قبض الفاتورة

5XX		حـ/ البنك أو الصندوق.	(س)	
695		حـ/ الضرائب على أرباح الأنشطة العادية.	(ب)	
	411	حـ/ الزبائن.		(أ)
		" **قبض الفاتورة رقم (XX)** "		

حيث: (أ) مبلغ الفاتورة، (ب) مبلغ الإقتطاع، (س) = (أ) – (ب).

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي لصنف الأرباح المهنية

ذكرنا سابقا بأنّ صنف الأرباح المهنية تخضع للنظام العام أو ما يسمى بنظام التسبيقات على الحساب، حيث أن التسجيل المحاسبي لهذا النظام يتطابق مع التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات مع الأخذ بعين الإعتبار أن لهذا النظام تسبيقين فقط الأول من 20 فيفري إلى 20 مارس، والثاني من 20 ماي إلى 20 جوان، أما رصيد التصفية له ثلاثة حالات وهي نفسها المتناولة سابقا.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لصنف الرواتب والأجور

أولا: الحسابات المستخدمة في المعالجة المحاسبية:

1- حـ/ 42 المستخدمون والحسابات المرتبطة بهم

– تنشأ الأقسام الفرعية للحساب 42 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي، على النحو التالي:[2]

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 102.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009/03/25 **مرجع سابق**، ص: 66.

* حـ/ 421 المستخدمون – الأجور المستحقة.
* حـ/ 422 أموال الخدمات الاجتماعية.
* حـ/ 423 مشاركة الأجراء في النتيجة.
* حـ/ 425 المستخدمون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة.
* حـ/ 426 المستخدمون – الودائع المستلمة.
* حـ/ 427 المستخدمون – الإعتراضات على الأجور.

2- حـ/ 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة، ويتفرع إلى:[1]

* حـ/ 4310 إشتراكات إجتماعية محجوزة، أقساط الأجراء 9%.
* حـ/ 4311 إشتراكات إجتماعية محجوزة، أقساط صاحب العمل 26%.
* حـ/ 4321 هيئات إجتماعية أخرى.

3- حـ/ 44الدولة والجماعات العمومية، هيئات الدولة والحسابات الملحقة.

ينقسم هذا الحساب بحسب وظيفة الحاجات إلى حسابات فرعية، مثل:[2]

* حـ/ 442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.
  - حـ/ 4420 الضريبة على الدخل الإجمالي.
* حـ/ 447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة.

4- حـ/ 63 أعباء المستخدمين، ويتفرع إلى:[3]

* حـ/ 631 أجور المستخدمين
  - حـ/ 63100 رواتب وأجور.
  - حـ/ 63101 ساعات إضافية.
  - حـ/ 63102 مكافآت.
  - حـ/ 63120 تعويضات.
* حـ/ 635 الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية.
* حـ/ 637 أعباء إجتماعية أخرى.
  - حـ/ 6370 المساهمة في النشاطات الاجتماعية والثقافية.
* حـ/ 638 أعباء المستخدمين الأخرى.

5- حـ/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

---

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 93.

[2] لعشيشي جمال **مرجع سابق**، ص: 71.

[3] لعشيشي جمال، **نفس المرجع أعلاه**، ص: 71.

* حـ/ 641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور.

ثانيا: التسجيل المحاسبي:

تمر عملية التسجيل المحاسبي بالمراحل التالية: [1]

1- التسجيل المحاسبي لبطاقة الأجر: تقوم المؤسسة بإعداد بطاقة الأجر حيث تعرف المؤسسة من خلالها أعبائها إتجاه مستخدميها وإتجاه الهيئات الضريبية، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التاريخ				
63100		حـ/ رواتب وأجور.	XXX	
63101		حـ/ ساعات إضافية.	XXX	
63102		حـ/ مكافآت.	XXX	
63120		حـ/ تعويضات.	XXX	
	4420	حـ/ الضريبة على الدخل الإجمالي.		XXX
	4310	حـ/ إشتراكات إجتماعية محجوزة، أقساط الأجراء 9%		XXX
	4321	حـ/ هيئات إجتماعية أخرى.		XXX
	425	حـ/المستخدمون–التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة.		XXX
	421	حـ/ المستخدمون – الأجور المستحقة.		XXX
		"**تسجيل كشف الأجر**"		

[1] لعشيشي جمال، **مرجع سابق**، ص: 127-128.

2- تسجيل الأعباء التي يتحملها المستخدم: تقوم المؤسسة بتسديد إشتراكاتها في الضمان الاجتماعي ومساهمات النشاطات الاجتماعية، ويكون التسجيل كالآتي:

التاريخ				
635		حـ/ الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية.	XXX	
6370		حـ/ المساهمة في النشاطات الاجتماعية والثقافية.	XXX	
	4311	حـ/إشتراكات إجتماعية محجوزة، أقساط صاحب العمل 26%.		XXX
	422	حـ/ أموال الخدمات الاجتماعية.		XXX
		"**تسجيل أعباء صاحب العمل**"		

3- تسديد الأجور: عندما تسدد المؤسسة أجور العمال تقوم بالتسجيل المحاسبي التالي:

التاريخ				
421		حـ/ المستخدمون – الأجور المستحقة.	XXX	
	5XX	حـ/البنك أو الصندوق.		XXX
		"**تسديد الأجور**"		

4- تسديد الضرائب والإشتراكات الاجتماعية:

التاريخ				
4420		حـ/ الضريبة على الدخل الإجمالي.	XXX	
	5XX	حـ/البنك أو الصندوق.		XXX
		"**تسديد الضرائب**"		

		التاريخ		
4310		حـ/ إشتراكات إجتماعية محجوزة، أقساط الأجراء 9%.	XXX	
4311		حـ/إشتراكات إجتماعية محجوزة، أقساط صاحب العمل 26%.	XXX	
4321		حـ/ هيئات إجتماعية أخرى.	XXX	
	5XX	حـ/البنك أو الصندوق.		XXX
		" **تسديد الإشتراكات الاجتماعية** "		

5- تسديد الخدمات الاجتماعية: تسدد المؤسسة الخدمات الاجتماعية ويكون تسجيلها كما يلي:

		التاريخ		
422		حـ/ أموال الخدمات الاجتماعية.	XXX	
	5XX	حـ/البنك أو الصندوق.		XXX
		" **تسديد الخدمات الاجتماعية** "		

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

عرفنا سابقا بأن الضريبة الواجبة الدفع هي الفرق بين مجموع الضريبة المستحقة للدفع مطروح منها مجموع الضريبة المسترجعة.

الفرع الأول: الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي[1]

حسب النظام المحاسبي المالي، فقد خصص للرسم على القيمة المضافة حساب واحد في الصنف الرابع، وذلك في حـ/445 الدولة، الرسوم على رقم الأعمال، ويتفرع إلى:

- حـ/ 4455 الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع.
- حـ/ 4456 الرسم على القيمة المضافة القابل للحسم.
  - حـ/44562 الرسم على القيمة المضافة على مشتريات التثبيتات
  - حـ/ 44563الرسم على القيمة المضافة على السلع الأخرى والخدمات
  - حـ/ 44567 قرض الرسم على القيمة المضافة.
- حـ/4457 الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة.
  - حـ/ 44570 الرسم على القيمة المضافة المجمع من رقم الأعمال.
  - حـ/ 44571 الرسم على القيمة المضافة المقتطع من المصدر.

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 103.

- حـ/4458 الرسم على القيمة المضافة للتسوية.
  - حـ/ 44586 تسوية الرسم على القيمة المضافة القابل للحسم.
  - حـ/ 44587 تسوية الرسم على القيمة المضافة المجمع.

الفرع الثاني: التصريح الضريبي للرسم على القيمة المضافة.[1]

من خلال ما سبق، عند حساب الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والسم القابل للخصم على المشتريات، وجدنا أن هناك ثلاثة حالات

الحالة الأولى: قيمة الرسم المستحق تساوي قيمة الرسم القابل للخصم في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ.

		نهاية الشهر المعني		
44570		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع من رقم الأعمال.	XXX	
أو 44571		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المقتطع من المصدر.	XXX	
	44562	حـ/ TVA على مشتريات التثبيتات.		XXX
	44566	حـ/ TVA على السلع الأخرى والخدمات		XXX
		" **تسجيل التصريح الضريبي للشهر (XX)** "		

الحالة الثانية: قيمة الرسم المستحق أصغر من قيمة الرسم القابل للخصم في هذه الحالة الحق اتجاه إدارة الضرائب، لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ ويتم تسوية ذلك الحق عن طريق المتابعة للرسم المستحق على المبيعات للأشهر القادمة.

		نهاية الشهر المعني		
44570		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع.	XXX	
أو 44571		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المقتطع من المصدر.	XXX	
44567		حـ/ قرض الرسم على القيمة المضافة	XXX	
	44562	حـ/ TVA على مشتريات التثبيتات.		XXX
	44566	حـ/ TVA على السلع الأخرى والخدمات		XXX
		" **تسجيل التصريح الضريبي للشهر (XX)** "		

[1] العلوي عفاف، **مرجع سابق**، ص:43.

الحالة الثالثة: قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة يجب على المؤسسة أن تدفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الموالي.

		نهاية الشهر المعني		
44570		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع.	XXX	
44571		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المقتطع من المصدر.	XXX	
	4455	حـ/ TVA الواجب الدفع.		XXX
	44562	حـ/ TVA على مشتريات التثبيتات.		XXX
	44566	حـ/ TVA على السلع الأخرى والخدمات		XXX
		" **تسجيل التصريح الضريبي للشهر (XX)** "		

في هذه الحالة يجب تسديد الرسم الواجب الدفع قبل يوم 20 من الشهر الموالي كآخر أجل، ويتم تسجيل القيد التالي:

		20 يوم الأولى من الشهر الموالي		
4455		حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع.	XXX	
	5XX	حـ/البنك أو الصندوق.		XXX
		" **تسديد التصريح الضريبي للشهر (XX)** "		

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني[1]

إن الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني هو المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة

أولا: عند إستحقاق الرسم يتم تسجيل القيد التالي:

		نهاية الشهر المعني		
642X		حـ/ الرسم على النشاط المهني.	XXX	
	447	حـ/الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة		XXX
		" **تسجيل التصريح الضريبي للشهر (XX)** "		

[1] بلحوت أميرة وبودالي سميحة، **مرجع سابق**، ص: 111.

ثانيا: عند دفع الرسم يتم تسجيل القيد التالي:

20 يوم الأولى من الشهر الموالي

447	5XX	حـ/الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة حـ/البنك أو الصندوق. " **تسديد التصريح الضريبي للشهر (XX)** "	XXX	XXX

ملاحظة: في الجانب التطبيقي تسجل كل المستحقات مع بعضها حسب السلسلة رقم G50.

خلاصة الفصل الثاني:

يتكون المحيط الداخلي للمؤسسة من عدة وظائف تتكامل فيما بينها، وكل وظيفة لها دورها الخاص بها ومن بين هذه الوظائف نجد الوظيفة المحاسبية التي تعتبر الجملة العصبية فيها، فهي تقوم بالمعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وتسجيل العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة والتي تتعلق بالوظائف الأخرى أيضا.

من خلال دراسة هذا الفصل نستخلص أن المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب هي العلاقة التي تربط علم المحاسبة بالقوانين الجبائية، حيث أنّ الدور الذي تلعبه المحاسبة يكمن في إظهار الأرباح الحقيقية للمؤسسة، والذي يترتب عنه تحديد القيمة الواجبة دفعها من طرف المكلف، فالمحاسبة توضح الصورة الحقيقية في نظر المسير على المؤسسة.

كما أنّ تحديد الضريبة يعتمد على النتائج المحاسبية لمعرفة المقدار الذي يترتب على المكلف دفعه، ومنه يمكن القول أنّ الهدف الرئيسي للمعالجة الجبائية والمحاسبية للضرائب يكمن في التوفيق بين النظم التي تقضي بها أنظمة الضرائب والتي قد تتعارض مع قواعد علم المحاسبة.

الخـــاتمة

الدولة تلعب دور التوجيه لتنمية الاقتصاد الوطني وترشيد إستخدام الموارد المالية على غرار ما تقوم به من تقديم خدمات عامة للمحافظة على الأمن وكنتيجة لما سبق فإن مفهوم المالية العامة يتحدد بوجود نفقات عامة تلزم الدولة البحث عن مصادر لتغطيتها فتلجأ إلى الضريبة التي تحل مكانة واسعة في المالية العامة لأنّ لها دور في توجيه الإقتصاد عن طريق فرض ضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

حيث أنّ المؤسسة تمثل الوحدة الأساسية في تغطية نفقات الدولة بفضل الضرائب المفروضة عليها خاصة بعد الإصلاحات التي قامت بها الدولة والتي مسّت الضرائب المباشرة وغير المباشرة بسبب تنوّع الضرائب وتعدد معدّلاتها بالإضافة إلى إختلاف مواعيد تحصيلها، هذا من جهة ومن جهة أخرى محاولة تجسيد فكرة التوحيد المحاسبي عن طريق تبني النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن الضرائب والرسوم تمثل صورة من صور المؤسسة لأن مصداقية التصريح بها يعني مصداقية القوائم المالية وهي مرآة عاكسة لحالة المؤسسة،

إن المؤسسات تطبق النظام المحاسبي المالي لكن ليس على أكمل وجه وهذا كون النظام جديد ونقص الخبرة فيه، مكا أنّ المؤسسات تتمكن من الضرائب والرسوم ولكن رغم هذا إلاّ وتبقى هناك أخطاء بسبب الميول إلى جانب المحاسبة وإهمال جانب الجباية، وفي الحقيقة هما نظامين متكاملين.

❖ إختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: يعتبر النظام المحاسبي المالي وسيلة فعالة في تسيير المؤسسات الإقتصادية، حيث يعطي معطيات قاعدية عددية، تصنيفها وتسجيلها وعرض الكشوف المالية، ويعطي الصورة الحقيقية لها.

الفرضية الثانية: تخضع المؤسسة الإقتصادية إلى الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، وهذا ما تم تناوله في الجانبين التطبيقي والنظري.

الفرضية الثالثة: تعالج الضرائب جبائيا بتطبيق مختلف القوانين الجبائية سواء على النتيجة أو على رقم الأعمال، أما محاسبيا فكلٌّ حسب نوعه والحسابات التي خصصها له النظام المحاسبي المالي، أثبتت صحة هذه الفرضية لأن كل ضريبة لها وعائها الخاص وقوانين تخصها حسب درجة فعالياتها وأهميتها، كما أن لكن منها حسابات تخصّها.

فهرس المحتويات

العنوان..... الصفحة
المقدمة العامة .....أ
الفصل الأول :مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي
تمهيد الفصل الأول.....2
المبحث الأول :الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.....3
المطلب الأول :ماهية النظام المحاسبي المالي.....3
المطلب الثاني :محتوى النظام المحاسبي المالي.....9
المطلب الثالث :واجبات ومهام المحاسب في المؤسسة.....17
المبحث الثاني :الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي 20
المطلب الأول :النظام المحاسبي الجديد والنتيجة الجبائية.....20
المطلب الثاني :النتائج الجبائية.....24
المطلب الثالث :المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة.....26
المبحث الثالث :عموميات حول الض ا رئب والرسم 30
المطلب الأول :نشأة وتعريف الضريبة والرسم 30
المطلب الثاني :مبادئ وأهداف الضريبة 34
المطلب الثالث :أنواع الضرائب 36
المطلب الرابع :طرق التقدير والتحصيل الضريبي 41
خلاصة الفصل الأول 45
الفصل الثاني :أهم الض ا رئب والرسوم المطبقة على المؤسسات الربحية
تمهيد الفصل الثاني.....47
المبحث الأول :الضرائب المفروضة على الدخل والنتيجة 48
المطلب الأول :الضريبة الج ا زفية الوحيدة.....48
المطلب الثاني :الضريبة على أرباح الشركات.....53
المطلب الثالث :الضريبة على الدخل الإجمالي.....61
المطلب الرابع :الأحكام المشتركة بين الضريبة على أرباح الشركات
والضريبة على الدخل الإجمالي 77
المبحث الثاني :الضرائب المفروضة على رقم الأعمال 83
المطلب الأول :الرسم على القيمة المضافة.....83
المطلب الثاني :الرسم على النشاط المهني.....94
المبحث الثالث :المعالجة المحاسبية للضرائب المفروضة على المؤسسة 96
المطلب الأول :التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات 96
المطلب الثاني :التسجيل المحاسبي للضريبة على الدخل الإجمالي 101
المطلب الثالث :التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة 105
المطلب الرابع :المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني 107
خلاصة الفصل الثاني.....109