

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



## الموضوع

# المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مؤسسة نפטال بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الإستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

قطاف عقبة

بوبيدي مبروك

...../Master-GE/Audi/./2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع:

الموسم الجامعي: 2016-2017

<http://univ-biskra.dz>

# الإهداء

مسافة أميال تبدأ بخطوات تلميذ ، كان الوقت فيها طويلا و الحلم بطل الرواية دائما و أروع الخطوات في هذه الحياة التعليمية هذا العمل المتواضع الذي أهديه وأقدمه هدية إلى من حملتني و هنا على وهن ووضعتني إلى من أفنت حياتها و شبابها من أجلي إلى التي تحملت كل متاعب الحياة و العناء من أجل أن أكون في هذه اللحظة و أدعو الله أن يبلغها مقاصدها و يطيل في عمرها أُمي الوالدة الغالية الحنونة.

إلى أبي الذي رسم في مخيلتي أبعديات الحياة و تركني أصارع الحياة من أجل الوصول إلى هذه اللحظة التي كانت حلمه دائما و لم يترك لي ما أهديه لو إلا دعوة من قلبي وهو أن يحفظه و يطيل في عمره.

" محمد المداني "

و إلى التي سهرت الليالي و أتعبت نفسها من أجل راحتي إلى من رزقني الله بما عوننا وسندا لي في الحياة

"زوجتي الغالية"

إلى أبنائي الأحباء " أحمد طه ، أمينة شيماء ، محمد المداني "

إلى كل إخوتي و أخواتي الأعمام الذين ناضلوا من أجلي إليهم جميعا بدون استثناء وكل عائلة بويدي.

و إلى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي إلى الجامعة.

إلى كل من ساندني ووقف معي ودفعتني للأمام من أصدقائي و أحبائي أهدي هذا الجهد المتواضع.

مبروك

# شكر وعرافان

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني بعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع إلا أن أتوجه بجزيل الشكر إلى:

من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي ، إلى الذي سألته فأجاب دعائي ، إليك يا الله كل الشكر لقوله تعالى "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين."

سورة النمل الآية 91

وجب علينا التوجه بالشكر العميق إلى الأستاذ المشرف " قطاف عقبة." كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة. و نشكر كل من ساهم في إثراء هذا العمل المتواضع و لو بنصيحة أو بكلمة طيبة. و في الأخير و جب علي أن أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد.

مبروك

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان كيف تتم المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية للضرائب بمختلف أنواعها كالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات وكذلك بالنسبة للرسوم كالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

ومن خلال الدراسة أيضا لاحظنا أن مؤسسة نפטال تعالج الضرائب والرسوم بمختلف أنواعها وفق النظام المحاسبي المالي بناء على المراسيم والقوانين لاسيما القانون رقم 07-11 مؤرخ 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي و القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

الكلمات المفتاحية : ضريبة، رسم، النظام المحاسبي المالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة.

## Résumé

Le but de notre étude est de montrer traitement de la comptabilité de divers types d'impôts dans les entreprises économiques a savoir : Impôt sur le revenu global ( IRG), impôts sur les bénéfices des sociétés (IBS), ainsi sur les taxes comme taxe sur les activité professionnelle (TAP) et taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Alor notre étude est consacrée dans l'entreprise NAFTAL qui est de son rôle traite les impôts et les taxes de toutes catégories selon le système de comptabilité et de finance (SCF) en suivant les lois et les décrets notamment la loi N° 07-11 du 25 Nevenbre2007 et suivant la décision du 26 /07/ 2008 qui contient les règles d'évaluation , de comptabilité ,des etats financier et leurs regle d'application.

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



فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	ملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - هـ	مقدمة
	الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
7	المطلب الأول: دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.
8	المطلب الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي
11	المطلب الثالث: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومبادئه ومجالات تطبيقه
15	المبحث الثاني: ماهية النظام الجبائي الجزائري
15	المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي الجزائري

## فهرس المحتويات

16	المطلب الثاني: دوافع اصلاح النظام الجبائي الجزائري
18	المطلب الثالث: أهداف اصلاح النظام الجبائي الجزائري
<b>19</b>	<b>المبحث الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري</b>
19	المطلب الأول: العلاقة القائمة بين المحاسبة والجبابة
20	المطلب الثاني: إمكانية الفصل بين المحاسبة والجبابة
23	المطلب الثالث: أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري
25	خلاصة
	<b>الفصل الثاني: الضرائب والرسوم في المؤسسات الاقتصادية</b>
27	تمهيد
<b>28</b>	<b>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب</b>
28	المطلب الأول: مفهوم الضرائب واهدافها وانواعها
31	المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
35	المطلب الثالث : الضريبة على أرباح الشركات IBS و الضرائب المؤجلة
<b>44</b>	<b>المبحث الثاني: ماهية الرسوم</b>
44	المطلب الأول: مفهوم الرسوم وانواعه وأوجه تشابهه واختلافه مع الضرائب
46	المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني TAP
50	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA
<b>59</b>	<b>المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم</b>

## فهرس المحتويات

59	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للضرائب
61	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للرسوم
67	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة
69	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة نفعال
71	تمهيد
72	المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة نفعال بسكرة
72	المطلب الأول: نشأة مؤسسة نفعال الأم
73	المطلب الثاني: الامكانيات البشرية والمادية لمؤسسة نفعال الأم
75	المطلب الثالث: تقديم مقاطعة التسويق نفعال بسكرة
84	المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة نفعال
84	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للضرائب في مؤسسة نفعال
89	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للرسوم في مؤسسة نفعال
94	خلاصة
96	الخاتمة
101	قائمة المراجع
	الملاحق



# قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
34	معدل الضريبة على الدخل الإجمالي	1
87	جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفعال لسنة 2017	2

# قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
76	الهيكل التنظيمي لمقاطعة التسويق نفعال بسكرة	1

# قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
جدول يبين الضريبة على الدخل الإجمالي لشهر جانفي 2017	1
التصريح G 50 للضريبة على الدخل الإجمالي + الرسم على القيمة المضافة + الرسم على النشاط المهني	2
جدول حسابات نتائج لسنة 2016	3
ميزانية مالية لسنة 2016	4
جدول تفصيلي للرسم على النشاط المهني لشهر جانفي 2017	5
نسخة من تسجيل المحاسبي للضريبة على النشاط المهني لشهر جانفي 2017	6
فاتورة بيع رقم 1764967	7
تسجيل محاسبي لشراء معدات مكتب	8
تسجيل محاسبي لخدمة مقدمة وهي تنظيف مقر المؤسسة	9
تسجيل محاسبي لشراء مضخة	10



# مقدمة

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدة تطورات ، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد مركزها المالي و نتيجتها الصافية، لكن حاليا أصبحت نظام للمعلومات دوره جمع البيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والأحداث التي أثرت عليها، ثم معالجتها من أجل إعداد و عرض القوائم المالية وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها في ترشيد قرارات المسيرين المختلفة كان لزاما على المحاسبة أن تواكب هذه التغيرات في البيئة المحيطة و مما لا شك فيه أن هذا التغيير سيطراً و يغير الأحداث على مستوى كل مؤسسة على حدى .

لذا فان كل مؤسسة بحاجة إلى نظام يمكن من خلاله التحكم في المتغيرات الخاصة بمحيطها و ذلك بتسجيل مختلف تدفقاتها و توضيح معلوماتها وتحليل و تقييم و وضعيتها المالية و تسطير أهدافها وفقا لإستراتيجيتها و تحقيقا لغايتها وهذا من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد حسب ما نصت عليه تقارير المحاسبة الدولية، فالمحاسبة هي تقنية كمية تعالج المعلومات المالية بعد تبويب و تسجيل كل الأحداث ذات الأثر المالي والذي يمس نشاط المؤسسة.

لقد كيفت الجزائر نظامها المحاسبي ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية لأن الظروف الاقتصادية الدولية الراهنة تفرض على جميع الدول تكييف أنظمتها الاقتصادية مع النظام العالمي الجديد ذو التوجه الرأسمالي الذي يبحث عن توفير الأرضية المناسبة للاستثمارات الأجنبية و الشركات متعددة الجنسيات.

لذا سنت الجزائر العديد من القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجديد بالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة حسابات والتي شرعت في تطبيقها سنة 2010 مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة في الجزائر بمواكبة هذه التغيرات وفهمها خاصة الجوانب وما تحمله من أبعاد.

وتعتبر محاسبة الضرائب والرسوم جانبا من الجوانب الأساسية في التطور الذي شهدته المحاسبة ، فهي نوعا ما دقيقة و متشعبة الأمر الذي يتطلب متابعة خاصة لها على مستوى المؤسسة خاصة الضخمة منها، و ذلك بإنشاء مصلحة خاصة بمحاسبة الضرائب و الرسوم تتناول كل العمليات المتعلقة بها و قد ارتأينا إن يتمحور بحثنا الإجابة على الإشكالية التالية:

**كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب و الرسوم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفقا للنظام المحاسبي المالي ؟**

للإجابة على هذه الإشكالية تطرح بعض الأسئلة الفرعية المساعدة على فهم الموضوع حيث تمكننا من رؤية الصورة بشكل واضح.

- ما هي الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الاقتصادية حسب النظام الجبائي الجزائري؟
- ما الهدف من تسجيل الضرائب والرسوم في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي الآليات المحاسبية لتسجيل الضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف تطبق مؤسسة نفعال النظام المحاسبي المالي في ما يخص الضرائب والرسوم وكيف تتم معالجتها محاسبيا؟

## 2- فرضيات البحث

محاولة منا للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية اعتمدنا الفرضيات التالية:

- تخضع المؤسسات الاقتصادية حسب النظام الجبائي الجزائري إلى مجموعة من الضرائب و الرسوم هي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني؛
- الهدف من تسجيل الضرائب والرسوم هي تبيان ما على المؤسسة من حقوق وواجبات اتجاه مصلحة الضرائب؛
- يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم كل حسب نوعه والشروط الخاصة به والعناصر الخاضعة له حسب النظام المحاسبي المالي؛
- تطبق مؤسسة نفعال النظام المحاسبي المالي في ما يخص الضرائب والرسوم تبعا للقوانين والمراسيم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وتعالجها محاسبيا بشكل جيد؛

## 3- مبررات اختيار الموضوع

- لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع وليد الصدفة ، ولكن كان نتيجة لعدة اعتبارات منها:
- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس الفحص المحاسبي وكذا الجانب المهني ؛
- الرغبة الشخصية في تناول مثل هذه المواضيع ؛
- معرفة مختلف التزامات المؤسسة. اتجاه إدارة الضرائب؛
- الاطلاع على كل ما هو جديد في مجال القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية، وإبراز مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؛

- معرفة ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية؛

### أهمية البحث :

- يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة كونه مهم يستوجب منا التحليل و الدراسة، و كذلك الاستفادة من الخيارات و الامتيازات التي تقرها التشريعات الجبائية المتعاقبة، من حيث تعزيز القدرة التنافسية لدى المؤسسات الاقتصادية باعتبارها خلية أساسية في النهوض بالاقتصاد الوطني.

- متابعة المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في مؤسسة نפטال ومدى تطبيقها للإصلاحات التي شهدتها القطاع الاقتصادي؛

- بيان كيفية الاستفادة من القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية بما يخدم مصلحة المؤسسة.

### أهداف البحث:

- تتمثل الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة في البحث عن علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي.

- التعرف على الوظيفة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة بها؛

- إبراز مختلف العمليات التي يقوم بها محاسبي الشركات.

- محاولة إنجاز بحث يثري معلومات الطالب حول معالجة الضرائب والرسوم.

### حدود الدراسة:

- الإطار المكاني: تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة نפטال بسكرة .

- الإطار الزمني : يتمحور حول المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم بناء على التشريعات الجبائية ومسار التوجه نحو

التوحيد والتوافق الدولي في نפטال لسنة 2016. وشهر جانفي لسنة 2017

### المنهج المتبع:

من اجل الإجابة على إشكالية الدراسة و تساؤلاتها واثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية فإننا اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يحلل ويفسر الظاهرة في اغلب الجزء النظري بالإضافة إلى دراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع

أما بالنسبة للأدوات المستعملة فهي:

الاعتماد على الكتب و الدوريات و الأطروحات على مستوى المكتبات أما على المستوى التطبيقي فلقد تم الاعتماد على التقارير الخاصة بالمؤسسة والتي تم الحصول عليها من المؤسسة موضوع الدراسة.

### صعوبات الدراسة:

-ندرة المراجع التي تطرقت للمعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة الضرائب المؤجلة وخاصة وفقا للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره حديثا.

-العمل الكثيف الذي تقوم به دائرة المحاسبة والمالية خاصة المشرفين على موضوعنا .

### الدراسات السابقة:

- عفاف علوي المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة 2015 تطرقت هذه الدراسة إلى أنواع الضرائب و الرسوم حسب النظام الجبائي الجزائري و كيفية معالجتها محاسبيا، درست التقييد المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة خزف الجنوب .

- سارة ميسي مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي 2015 تطرقت هذه الدراسة إلى دراسة النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري واختارت دراسة حالة عينة من المؤسسات.

### هيكل و أجزاء البحث :

انطلاقا من طبيعة الموضوع و الأهداف المنوطة به و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول بعد المقدمة ، منها فصلين نظريين يتضمنان الجانب العلمي والنظري للدراسة ، و فصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي:

**الفصل الأول:** خصص للنظام المالي المحاسبي و النظام الضريبي من خلال ثلاث مباحث ، تعرضنا في المبحث الأول للإطار العام للنظام المحاسبي المالي من خلال دوافع الانتقال إليه ثم مفهومه و مبادئه و مجالات تطبيقه ، أما المبحث الثاني فخصص للنظام الجبائي الجزائري من حيث مفهومه ودوافع إصلاحه و أهدافه، أما المبحث الثالث فتعرضنا فيه



لعلاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري من حيث العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية و إمكانية الفصل بينهما بالإضافة إلى اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري.

**الفصل الثاني :** حيث خصص للضرائب والرسوم وكيفية معالجتها محاسبيا ،من خلال ثلاث مباحث تحدثنا في المبحث الأول عن الإطار المفاهيمي للضرائب من حيث المفهوم و تطرقنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة ، أما المبحث الثاني فتعلق بالرسوم من حيث المفهوم و الأنواع و دراسة الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة ، وفي المبحث الثالث كان تسجيل التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم.

**الفصل الثالث :** حيث خصص هذا الفصل لاستعراض دراسة ميدانية لمؤسسة نفطال بسكرة. حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين خصص الأول للتعريف بالمؤسسة من حيث البطاقة التقنية والهيكل التنظيمي للمؤسسة والمبحث الثاني درسنا المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم ، لنصل في الأخير لاستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

**الخاتمة:** قدمنا ملخصا عاما عن الموضوع و أهم النتائج المتوصل إليها ، فضلا عن مجموعة من التوصيات التي نأمل من خلالها أن تكون دراسات في المستقبل.

الفصل الأول :

النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

في ظل التحول الجزائري إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقيات شراكة والتبادل الحر مع دول العالم وبالأخص الاتحاد الأوروبي فوجب عليها التغيير من المخطط المحاسبي الوطني الذي عرف عدة نقائص إلى النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق.

كما مر النظام المحاسبي في الجزائر إلى جملة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي جملة من الإصلاحات المعتبرة أيضا التي شملت التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي، فاعتبار النظام المحاسبي المالي تطورا هاما في جانب الممارسات المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى العمل على إحداث إصلاحات في الجانب الجبائي تمس القوانين والتشريعات الجبائية في الجزائر بغية مواكبة هذا التوجه الجديد.

في هذا الفصل نحاول تقديم توضيحات أكثر عن النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال ثلاثة مباحث التالية:

**المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي**

**المبحث الثاني : ماهية النظام الجبائي الجزائري**

**المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري**

### المبحث الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

بسبب النقائص العديدة التي ظهرت على المخطط المحاسبي الوطني أصبح من الضروري على الجزائر تبني نظام محاسبي جديد مبني على قواعد محاسبية دولية محددة من شأنه أن يقود بعض القرارات سواء من داخل أو خارج المؤسسة إلى الوجهة الصحيحة بالإضافة إلى إيجابيات عديدة تغير جذريا قواعد ومبادئ المهنة المحاسبية في الجزائر، وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وذلك من خلال مفهومه ومبادئه و تقديمه و دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

### المطلب الاول : دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1975 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي إنتهجتته الجزائر آنذاك، و عندما إتجهت الجزائر إلى إقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الإقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين، و التي ساهمت في ترقية المنافسة و جذب الإستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الإقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لإحتياجات المؤسسات و المساهمين من حيث المعلومات المحاسبية، و يمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي والتي نصنفها إلى أسباب داخلية وخارجية، ونوضحها كما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: الأسباب الخارجية

- يعتبر تبني المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

---

1- درواسي مسعود وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم للبنود المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS، جامعة سعد دحلب البلدية، الجزائر، يومي 13- 14 ديسمبر 2011، ص: 4.

- عند البحث عن موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.

### ثانيا: الأسباب الداخلية

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من دور فعال إلى منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوافية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس ؛

### المطلب الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي

لقد اعتمدت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا يستجيب والمعايير الدولية للمحاسبة منذ 2007 ، وبدأ هذا النظام حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2010 ، وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري.

هذا النظام المحاسبي المالي جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية تغاير تماما لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي، من بينها اعتماد المقاربة المالية بدلا من المقاربة المحاسبية والتي تظهر جليا في التصنيف الجديد للميزانية وجدول النتائج والقوائم الأخرى التي تعتمد بشكل كبير و واضح على التحليل المالي، بالإضافة إلى مفهوم القيمة العادلة، قيمة المنفعة، مدة المنفعة القيمة التبادلية، قيمة التحصيل، تدهور قيم التثبيتات، مفهوم المنافع الاقتصادية، وكذا المعالجة الخاصة لإهلاك التثبيتات.<sup>1</sup>

فيتم تطبيق هذا النظام المحاسبي إجباريا على كل نشاط اقتصادي؛ على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري؛ أو كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط، أو آخرون . ويعتمد في قواعده

1- بودلال علي، مكويو المولودة لمربني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13- 14 ديسمبر 2011، ص: 10.

ومبادئه على مستعملي القوائم المالية من مستثمرين، مسيرين، هيئات إدارية، مقرضين، مساهمين، إدارة الضرائب، زبائن، موردين، أجزاء وآخرين.

وكذا الشروط التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية، كالاتمرارية في مزاولة النشاط بصفة مستمرة ودائمة، ومحاسبة الالتزامات من خلال المعالجة المحاسبية عند حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية، بالإضافة إلى التقييد بكل المبادئ الأخرى القديمة والجديدة منها، كمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها الاقتصادي و ليس حسب المظهر القانوني، و المبادئ المعدلة، كمبدأ التكلفة التاريخية، أين تسجل الأحداث الاقتصادية بقيمتها التاريخية دون الأخذ في الحسبان آثارا تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة؛ ولكن يسمح باستعمال طرق عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من القيمة العادلة أو القيمة المحققة أو القيمة الحالية.<sup>1</sup>

أما من ناحية المفاهيم فهناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي الجديد، فالأصول تشمل العناصر التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، فتعتبر الأصول غير جارية (ثابتة) إذا كانت موجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة وللاستعمال المستمر لتغطية احتياجات نشاطها، وهي الأصول المعنوية، الأصول العينية و الأصول المالية، وتعتبر أصولا جارية (متداولة) إذا تم اقتناءها أساسا للتعامل قصير الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة أي دورة الاستغلال العادية، وتشمل أغلب المخزونات و كذا السيولة وشبه السيولة. وبالتالي الأصول التي يتم استئجارها (قرض الإيجار) لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

أما الخصوم فتشمل كل الالتزامات الحالية والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها، مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول منها على منافع اقتصادية، وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير جارية.

فيما يخص الإيرادات فهي تتمثل في المنافع و المزايا الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في شكل مداخيل في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم.

أما الأعباء تتمثل في تناقص المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في شكل خروج في إطار انخفاض الأصول أو الزيادة في الخصوم.

وبالمقابل، القوائم المالية المقترحة من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد نجد:

1- بودلال علي، مكويي المولودة لمربي سمية، مرجع سابق ذكره، ص: 10.

- الميزانية : تحتوي على عمودين ، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة(يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة،<sup>1</sup>
- 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،
- جدول تدفقات الخزينة :يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر حسابات النتائج و الميزانية، ويمكن استعمال الطريقة المباشرة ،أو الطريقة غير المباشرة ،
- جدول خاص بتغيرات رأس المال :يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية .وهذه الحركات تتعلق بالنتيجة الصافية للسنة المالية، عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) ، و توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
- الملاحق :تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض التوضيحات حول الميزانية، وحسابات النتائج.
- أما من ناحية إعادة تصنيف الحسابات و المجموعات، يمكن تمييز بعض ماجاء به النظام المحاسبي من خلال مايلي :<sup>2</sup>
- يمكن تسجيل الأموال الخاصة وبعض الديون في الصنف الأول، حيث يستعمل حسابي 16 و 17 وماينفرع عنهما للديون.
- إعادة تصنيف الإستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق الى قيم معنوية، قيم عينية، أصول ثابتة تحت التنازل، أسهم وحقوق وأسهم مالية أخرى.
- تسجيل الموردين و الزبائن في حسابات الغير في الصنف الرابع،
- النقديات والأموال الجاهزة تسجل في الحسابات المالية في الصنف الخامس،
- تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.
- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق.

1-كتوش عمار. المحاسبة العامة. ديوان المطبوعات الجامعية.الجزائر2011ص:62 .

2-بودلال علي، مكوي المولودة لميني سمية، مرجع سابق ذكره، ص: 11 .

-تكييف القوائم المالية من خلال إضافة جدول تدفقات الخزينة للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.

### المطلب الثالث: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومبادئه ومجالات تطبيقه

سنقوم في هذا المطلب بدراسة مفهوم النظام المحاسبي و مبادئه ثم مجالات تطبيقه.

### أولا: مفهوم النظام المحاسبي

#### 1-تعريفه:

عرف القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الصادر بالجريدة الرسمية الجزائرية حسب المادة 03 "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

#### 2-خصائصه : للنظام المحاسبي المالي خصائص كثيرة منها :<sup>1</sup>

- أن يتصف النظام المحاسبي بقدرته على توفير المعلومات وبالسرعة المطلوبة و ان تمتاز هذه المعلومات بالدقة.
- المرونة حيث يطرأ على المنشأة مجموعة من الظروف تستدعي إحداث بعض التغييرات، فإذا كان النظام المحاسبي مرنا ، فإنه يستوعب هذه التغييرات.
- توفر النظام المحاسبي على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية بأقل تكلفة ممكنة.
- أن يشمل النظام المحاسبي على مجموعة من تعليمات الضبط الداخلي والرقابة الداخلية.
- قدرة النظام المحاسبي المالي على تحقيق الأهداف التي تم إيجادها من اجلها وبأقل وقت ممكن فمثلا : ما فائدة توفير المعلومات المالية المطلوبة للإدارة بعد انتهاء وقت اتخاذ القرار أو توفيرها بتكلفة باهظة.

---

1- ناصر مراد ،الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي ؛ الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ؛ جامعة سعد دحلب ؛ البليدة الجزائر ؛ 2009:ص05.



- ملائمة النظام المحاسبي للمنشأة من حيث طبيعة نشاطها وحجم عمليات وشكلها لا القانوني فالنظام المحاسبي لشركة تجارية قد لا يناسب شركة صناعية.

### ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي: <sup>1</sup>

1- **محاسبة التعهد** : 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، و تظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.

2- **استمرارية الاستغلال** : تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة أطول و ينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية و القوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

3- **الدلالة** : يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها و ذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

4- **قابلية الفهم** : يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

5- **المصدقية** : يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة و أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الاداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس و أسس الاعتراف المعمول بها.

6- **التكلفة التاريخية** : تسجل محاسبيا عناصر الأصول و الخصوم و كذا التكاليف و الإيرادات و تظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 74 ، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007. يتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 06، ص: 04 .

7- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

### ثالثا: مجالات تطبيقه

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد، 02، 04، 05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام، ونص الإطار التصوري على أن الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد على أساس فرضيات وخصائص نوعية يجب أن تتوافر في المعلومات المالية الواردة في تلك الكشوف. تطبق أحكام نظام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية<sup>1</sup> حيث نصت المادة (4) من القانون 11 - 07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين؛ ان تمسك محاسبة مالية مبسطة.

وتستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي على تنظيم تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة كما يلي<sup>2</sup>:

-يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري.

-تحرير التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج وبدون مقاصة.

- يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 74 ، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007. يتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 02 ص: 03 .

2- كتوش عمار. مرجع سابق ذكره، ص: 22 .

- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية ، بحيث يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.
- يجب على كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي أن تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الترتيبات الخاصة بالوحدات الصغيرة ( المصغرة).
- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أو الوثائق التي تقوم مقامها والوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال كل دورة مالية.

### المبحث الثاني: ماهية النظام الجبائي الجزائري

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم اقتصادية واجتماعية وسياسية خاصة، فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع، وفي هذا يكمن الإخلاف في النظم

الجبائية وهيكلها في المجتمعات الاشتراكية عنها في المجتمعات الرأسمالية، ومن دولة إلى أخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها فأصبح لكل دولة نظام جبائي خاص بها، وعلى غرار باقي دول العالم أصبح للجزائر نظاما خاصا بها لا يختلف كثيرا عن بقية الأنظمة.

وستتطرق في هذا المبحث إلى عرض مفهوم النظام الجبائي الجزائري، ودوافع إصلاحه، مروراً بأهداف إصلاحه.

### المطلب الأول : مفهوم النظام الجبائي الجزائري

يظهر النظام الجبائي الجزائري عبر تلك القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الدولة، لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الاقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالاً وكفءاً بقدر المستطاع، فقد شهد مجموعة من الإصلاحات تقوم على أساس عقلنة الأداء الاقتصادي والتعامل مع منطق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد.

يعرف النظام الجبائي على أنه " بأنه مجموعة من الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية".<sup>1</sup> كما يعرف أيضاً على أنه " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة"<sup>2</sup>

كما أن المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما:<sup>3</sup>

**-المفهوم الواسع:** الذي يتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي عنها في مجتمع اشتراكي كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف.

**-المفهوم الضيق:** يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المختلفة انطلاقاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيراً عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

### المطلب الثاني : دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري

1- يونس احمد بطريق،النظم الضريبية،الدار الجامعية،الإسكندرية مصر،2003 . ص:18

2- سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي،النظم الضريبية،مطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية،،مصر بدون سنة نشر.ص: 14.

3- يونس احمد بطريق،مرجع سابق ذكره ،ص: 19 .

لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل إصلاحه سنة 1992 ذو فعالية لمواكبة المستجدات والمتغيرات الجديدة الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى القيام بإصلاح ضريبي من شأنه إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية بعد تراجع الجباية البترولية، وهو ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة على النظام الجبائي الجزائري، تتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق.

هناك العديد من الدوافع التي عجلت بالقيام بالإصلاح الضريبي من أهمها:<sup>1</sup>

#### أولا-الأزمة البترولية:

لقد كان يعتمد على إيرادات جبائية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة، مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية، وبانخفاض أسعار البترول بداية من سنة 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي إيرادات الدولة، ولم يستطع النظام الجبائي السابق تعويض هذا النقص في إيرادات الدولة من خلال إيرادات الجباية العادية، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية، كان أثرها عميقا على المجتمع الجزائري مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية، لتدعيم الميزانية والتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي قد لا تعرف الاستقرار.

#### ثانيا-عدم إستقرار النظام الضريبي:

تميز النظام الضريبي بكثرة التغييرات التي أدت إلى عدم استقراره، فمثلا شهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تغييرا ملحوظا ويتضح ذلك كما يلي:

60 % قبل تاريخ 1986/01/01.

50 % من تاريخ 1986/01/01 إلى 1986/12/31.

55 % من تاريخ 1987/01/01 إلى 1988/12/31.

50 % من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

قد تجسد تغير النظام في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة.

#### ثالثا- ضعف التشريع والإدارة الضريبية:

1- كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 5 ، الشلف، الجزائر

إذ يقوم التشريع الضريبي على مجموعة من القوانين التي كتبت بصياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة، وتساعد على التهرب مما جعلها تفقد فعاليتها واستجاباتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة.

كما يتبين لنا أن ضعف الإدارة الضريبية لدينا لا يعادله سوى ضعف التشريع الضريبي، حيث تعاني الإدارة الضريبية من قلة الإمكانيات التي أثرت بشكل كبير على تخفيض الحصيلة الضريبية.

#### رابعاً- نظام ضريبي غير متوازن:

عدم توازن النظام الجبائي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الجبائية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية العشوائية التي عرفها النظام، خاصة منذ أزمة البترول سنة 1986 إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الجبائي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق.

#### خامساً- ضعف العدالة الضريبية:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة؛
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علماً أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة؛
- إن النظام الجبائي السابق يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة؛

- اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية، فنجد مثلاً المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50% ، بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8% ، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات فتخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غيرا لتجارية بنسبة 25% .

#### المطلب الثالث :أهداف إصلاح النظام الجبائي الجزائري

من بين أهداف الإصلاح الجبائي ما يلي:<sup>1</sup>

1- كمال رزيق، بوعلام رحوم، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، ورقة بحثية، جامعة البلدة، 2002 ، ص ، ص:4.5 .

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار؛
  - إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية؛
  - إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته؛
  - إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية؛
- ويترتب على ذلك:

### 1- تحقيق أهداف اجتماعية

وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

- التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة؛
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية؛
- توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف وللتقليل من الإعفاءات.

### 2- تحقيق أهداف اقتصادية وتتمثل في:

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج؛
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات؛
- تعبئة الادخار المحلي و توجيهه نحو المشاريع الإنتاجية .

### 3- تحقيق أهداف مالية وتتمثل في:

- إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.
- تحقيق أهداف تقنية وتتمثل في:
- عصنة الإدارة الضريبية؛
- تبسيط النظام الضريبي.

المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع العمليات المحاسبية للمؤسسة ، و ستتطرق في هذا المبحث إلى دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وذلك بالعلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية ثم إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية وأخيرا علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

### المطلب الأول :العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية

يعتبر تحقيق استقلالية المحاسبة عن الجباية أمرا ليس سهلا أو هين التطبيق لأنه يشكل قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بأهداف ضريبية، وفرض قواعد وطرق جديدة غير مستوحاة ولا متأثرة بقواعد حساب الضريبة، لما يطرحه ذلك من مشاكل نظرية تقنية كبيرة تؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ووضوح جسور تسمح باستغلال البيانات المالية المعدة بشكل مستقل عن الجباية في حساب الضريبة قبل تحصيلها، وهذا الهدف الذي لا زال وسيبقى أحد اهتمامات الدول والسلطات العمومية <sup>1</sup>.

ويرجع تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة، و إنعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على إمكانية قدرة السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغنة مصر على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف <sup>2</sup>.

حيث أعتبر العهد الروماني نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، وبفعل تطور الإدارة المركزية ظهر نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، حيث كان ملوك الروم يقومون بعقد إجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

أما في العهد الإسلامي فلقد أخذت المحاسبة نصيبها من التطور بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

1- سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في ، العلوم الإقتصادية، دراسات غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009/ 2010 ،ص123.

2- تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS-IAS كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013 ، ص 2 .



وهكذا إستمر التطور في إستعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض و إنتشارها في أوروبا، ومع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانيات كبيرة مم أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشياً مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لإقتصاد دولها، وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.

تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقاً للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد إلى آخر، ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي. من أجل تحديد نتيجة المؤسسة والتي يمكن أن تكون ربحاً أو خسارة، بحيث تراعى في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة خدمة لمستعملي هذه المعلومة.

ويتم احتساب الربح الجبائي انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية (اهتلاكات ، مؤونات ،...) وبالتالي، فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل والتصحيح بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية<sup>1</sup>. تسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالباً ما تكون السنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة.

مما سبق عرضه، يتضح أن العلاقة بين المحاسبة والجبائية تركز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات، كما أن طبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني :إمكانية الفصل بين المحاسبة والجبائية

إن الواقع الإجتماعي والتاريخي لتطور كثير من المحاسبات في عدد من البلدان جعل منها محاسبات وطيد الصلة بالجبائية، بحيث قد يكون الإرتباط في بعض الأحيان كاملاً وتاماً فتصبح المحاسبة جبائية بكل ما تحمله الكلمة من معنى، وقد يكون الإرتباط في أحيان أخرى جزئياً يزيد أو ينقص في درجته حسب البلدان وحسب سياقاتها الإقتصادية و الإجتماعية<sup>3</sup>.

1 - تسعديت بوسبعين.مرجع سابق ذكره، ص:3

2- مرجع سابق ذكر ص:4 .

3- سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 123 .

ولعل فصل المحاسبة عن الجباية يطرح التساؤل عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة كما هو الحال في الجزائر وفرنسا، لذلك فعلى القانون الجبائي الجزائري إحترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط الوطني المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا، وفي حالة عدم تطابق هذه الأخيرة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فوجب أولا إجراء تصحيحات للأخطاء المحاسبية المرتكبة دون قصد أو عن جهل للقواعد المحاسبية، على عكس القرارات التسييرية التي تتطلب معالجات شبه محاسبية ومن ثمة تطبق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة، وتوضح هذه العلاقة المترابطة والمتكاملة عدم إمكانية الفصل بينهما نظرا لإعتماد أحدهما على الأخرى بالرغم من إختلاف أهدافهما، إذ أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة.

رغم الإرتباط الوثيق بين المحاسبة والجباية أدت التطورات الحديثة التي يشهدها المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي إنبثقت عن المعايير المحاسبية الدولية إلى تأثير العلاقة القائمة بينهما، من خلال حدوث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة، التي سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية نقطة الوصل والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري و الجبائي على حد سواء، بحيث تركز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت في السابق تخدم غايات ضريبية<sup>1</sup>.

وحمّلت تلك التطورات في طياتها إشكالية فك الإرتباط بين المحاسبة والجباية بكل ما يستدعيه ذلك من مخاوف وتحفظات قد تدفع بالكثير إلى إستبعاد تطبيق هذه المقاربة والعمل على الحفاظ على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المنشآت بما يحيد من التهرب الضريبي ويمكن من تجنيد الموارد الجبائية كمصدر أساسي في تمويل الأنشطة ذات المصلحة العامة، فضلا عن التساؤل المشروع ربما عن موقف إدارة الضرائب من إصلاح بهذا الحجم وآثاره الممكنة على الموارد الجبائية وعلى فعالية أداء تلك الإدارة من جهة، ثم آثاره على منشآت الأعمال في حد ذاتها من حيث العبء الضريبي الذي ستتحمله مقارنة بالعبء الضريبي الذي يقع عليها في ظل محاسبة جبائية من جهة أخرى.

1- تسعديت بوسبعين، مرجع سابق ذكره، ص:3 .

إلا أن الإشكالية المطروحة بهذا الشكل غير صحيحة لإفتقارها العناصر التي تصدر عن فهم عميق للمعاني التي تحملها المقاربة القائمة عن فك ارتباط المحاسبة بالجباية، لأننا نفرض بذلك إعادة صياغة التشريعات والأنظمة الضريبية لكي تتماشى مع المنطق المحاسبي الجديد القائم على مبادئ اقتصادية مستقلة عن المعالجات الضريبية التي قد تشوه مستوى إفصاح البيانات المالية، وهذه الفرضية غير صحيحة على الإطلاق وتتم عن عدم إستيعاب حقيقة معنى فصل المحاسبة عن الجباية وما يترتب عنه من آثار وذلك للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- فك إرتباط المحاسبة بالجباية يعني محافظة كل واحدة منهما بكيانها المستقل وقواعدها الخاصة، فبينما ترجع الجباية للقواعد الضريبية المتضمنة في التشريع الضريبي بما يهدف إلى تحقيق الحياد والملائمة وكل أهداف الضريبة المعروفة، أما المحاسبة فتعتمد على قواعد الإفصاح عن المضامين الإقتصادية بما يخدم أهداف مستخدمي البيانات المالية؛

- فك إرتباط المحاسبة بالجباية لا يعني إعادة صياغة الأنظمة والتشريعات الضريبية بل على العكس من ذلك، إذ يتضح من ملاحظة الفروقات الزمنية وتسجيل الضرائب المؤجلة أن عملية فك الإرتباط إعترافا صريح بطبيعة الإختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، ومن ثم يمكن القول أن المحاسبة الدولية لا تمنع من تحديد الأوعية الضريبية على أساس جبائي، ولكن في مقابل ذلك تدعو وتلزم بضرورة استقلال المحاسبة بأهدافها الإبلاغية والإعلامية، ومن هنا فإن إعادة صياغة التشريعات الجبائية إن حدثت فهي لأسباب ترتبط بترشيد هذا النظام من حيث فعاليته في جمع الموارد وتلافي التهرب الضريبي وليس لأسباب تتعلق بفك الإرتباط السابق؛

- إن التشريع الجبائي كما هو أو معدلا لمقتضيات أخرى غير مقتضيات فك الارتباط سيبقى ساري المفعول ومطبقا وفق قواعده ومبادئه الخاصة التي ستكون مختلفة عن مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية، مما سيتطلب دوما مسك محاسبة جبائية هدفها إعداد التصريحات الضريبية وتسديد مختلف الضرائب، ولكن المحاسبة الخاصة لا علاقة لها بالنظام المحاسبي المالي الموجه لإعلام المستثمرين، إلا من حيث أن هذا النظام سيدرج ضمن النفقات الأعباء الجبائية التي حددتها المحاسبة الجبائية السابقة ويوزعها على مختلف الدورات المالية بما تقتضيه قواعده الخاصة به، ومن ثم فإنه سيهتم بالآثار الضريبية على الأداء والوضعية المالية وليس من دوره تحديد قواعد معالجة الضريبة وحساباتها، في المقابل يمكن للإدارة الجبائية التي تسهر على تطبيق التشريع الضريبي المستقل أن تستعمل البيانات المالية للنظام المحاسبي إن دعت الحاجة لذلك لتحقيق أهدافها في الفهم والرقابة الجبائية، أي أنه لا مانع أن تتبادل المحاسبة والجباية الخدمات بينهما دون أن يستلزم ذلك عدم استقلاليتها في القواعد والأهداف.

المطلب الثالث : أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري

1-سفيان بن بلقاسم، مرجع سابق ذكره ص: 141، 142.

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطراً 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 و تتحدد كل منهما كالتالي :

### 1- النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي<sup>1</sup>:

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط - نفقات على النشاط

2- النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب : تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 مع مراعاة المادتين 172 و 173 على أن الربح الخاضع للضريبة هو "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته".

كما تنص الفقرة 2 من نفس المادة على أن النتيجة الجبائية هي "الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة". وعليه فإن:

الأصول الصافية = الأصول - الإهلاكات - المؤونات

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات ، مؤونات، ضرائب ورسوم، ...).  
و يمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كالتالي<sup>2</sup>:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدجة - التخفيضات - العجز المالي السابق

<sup>1</sup>سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2014/2015، ص: 75 .

<sup>2</sup> تسعديت بوسبعين مرجع سابق ذكره ص10.

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقاً من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في بداية النشاط وفقاً للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة إستغلال المؤسسة والتي عادة ما تكون سنة، ولكن وفقاً للنظام الجديد فيمكن المؤسسات تحديد النتيجة وفق للفترة التي تراها معتبرة، حيث يتم إعادة معالجة النتيجة وفقاً 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 الإستثمارات المادية المهتلفة، حيث نصت المادتين 172 و 173 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المؤسسة أن تعلن عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة إستعمال المبلغ المتأتي من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجب الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة، كما أن معالجة إعانات الإستغلال وإعانات الإستثمار محاسبياً وفق نص المادة 144 من نفس القانون يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقاً لفترة العقد خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي، أما في ما يخص إعادة تقييم الاستثمارات فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصل القابل للاهلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة ومجمع الإهلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية وبالتالي النتيجة الضريبية.

## الخلاصة

تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و لا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الضريبية كما في السابق

،ولقد أحدث هذا نوعا من الاختلاف بين مفاهيم و أهداف النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الضريبي الحالي و لذا قامت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود وذلك بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم ومن بينها قانون المالية التكميلي 2009 و قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، و ضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الضريبي بما يضع تحديا كبيرا أمام النظام الضريبي من اجل تكييفه ليتلائم مع القواعد المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي، و التي لها علاقة باحتساب الضريبة.

## الفصل الثاني :

الضرائب والرسوم في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

كانت الضريبة ولا تزال مصدر هاماً من مصادر الإيرادات العامة لدى الدول، بل وازدادت أهميتها ليس لأنها توفر المال اللازم لتمويل الإنفاق العام بل لدورها التدخلية، حيث أصبحت الدول تستخدمها في إطار تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وعليه لم تعد الضريبة حيادية تمول الإنفاق العام فقط بل أصبحت لها أدوار تؤديها في الجانب الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ، من جهة أخرى فإن فرض الضريبة اليوم لم يعد يتسم بالسهولة والبساطة التي كانت تميزها قديماً وذلك نتيجة تشعب وتداخل الأنشطة الاقتصادية وكذا تعدد مصادر الحصول على الدخل الموجب لهذه الضريبة، وعلى هذا فالدول اليوم تتفنن في اختيار الأنواع الممكنة والمتاحة من الضريبة التي تحقق لها الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية و الاجتماعية ، ويتم ذلك من خلال اختيار الطريقة المثلى لتحديد وعاء فرض الضريبة ناهيك عن طرق التحصيل الجيدة .

وبعد الإصلاحات الجبائية الأخيرة أصبح النظام الجبائي الجزائري يتكون من أربعة ضرائب رئيسية وهي الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، في هذا الفصل نحاول تقديم توضيحات أكثر حول أنواع الضرائب والرسوم وكيفية تسجيلها محاسبياً من خلال الثلاث مباحث التالية:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب**

**المبحث الثاني: مفاهيم حول الرسوم**

**المبحث الثالث : التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم**



## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للضرائب

إن الدور الكبير الذي تلعبه الضرائب بخصائصها الهامة في السياسة المالية و الاقتصادية لأي دولة تجعل هذه الأخيرة تعتمد عليها اعتمادا كليا في إيراداتها العامة فلهذا تقوم الدولة بوضع قواعد تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف مسطرة، في هذا المبحث نحاول تقديم توضيحات أكثر حول أنواع الضرائب وكيفية تسجيلها محاسبيا من خلال ثلاث مطالب الآتية:

### المطلب الأول : مفهوم الضرائب وأهدافها و أنواعها

#### 1 مفهوم الضريبة:

تعددت تعريف ومفاهيم الضريبة بتعدد الأفكار والمفاهيم، وذلك باختلاف وجهات نظر الباحثين وعلى هذا الأساس نستعرض مجموعة من التعاريف للضرائب هي:

تعرف الضريبة بأنها "اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة"<sup>1</sup> ، وتعرف أيضا بأنها "مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"<sup>2</sup>، ونجد أيضا من يعرف الضريبة بأنها "كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام ، تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو من هذه النفقات، وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها تقوم الدولة بتحصيلها"<sup>3</sup>.

من التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي للضريبة بأنها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل، تمكن للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.

إنطلاقا من التعاريف المقدمة يمكن تحديد الخصائص الأساسية للضرائب وهي كالتالي:

- **الضريبة إقتطاع مالي:** إلا أنه في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي وهذا خلافا للنظم الجبائية

1-حميد بوزيدة.جباية المؤسسات ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2007 ص: 08.

2- محمد عباس محرز ، المدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010، ص: 10.

3- الدكتور قاشي يوسف محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية جامعة اكلي محند اولحاج جامعة البويرة 2014 - 2015 ص: 04 .

القديمة التي كانت فيه الضريبة تدفع بصورة عينية نظرا للظروف التي كانت سائدة آنذاك حيث تفرض وتحصل في صورة عينية؛<sup>1</sup>

- **الضريبة تدفع بصفة إلزامية وإجبارية:** تنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها، دون أن يكون ذلك محل إتفاق مسبق بين الإدارة والمكلفين، وهو ما يميز الضريبة عما يدفعه الفرد من ثمن مقابل حصوله على السلعة أو الخدمة؛<sup>2</sup>

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

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

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

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

## 2- أهداف الضريبة:

تسعى الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي:<sup>3</sup>

### 2-1- الأهداف المالية

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية ( كبناء السدود و المستشفيات و الجامعات. وشق الطرق..... الخ )

1- محمد عباس محززي ، مرجع سابق ذكره ، ص:10 .

2- حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره ، ص: 08 .

3- مرجع سابق ذكره، ص:11.

## 2-2- الأهداف الاقتصادية

و يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

و يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج و بإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك والتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من اجل توسيع الاستثمار.

## 2-3- الأهداف الاجتماعية

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل و الثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة و يتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخل.
- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

## 2-4 الأهداف السياسية

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

## 3-أنواع الضرائب:

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف وجهات النظر، أما بالنسبة إلينا فاعتمدنا على التقسيم الذي سوف نقوم بمعالجته في موضوعنا وهو كالتالي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

- والضرائب المؤجلة

**المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)**

لقد تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية 1991.

**أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي**

«هي ضريبة وحيدة سنوية تأسس على الدخل الصافي وهي ضريبة متزايدة تدخل ضمن الضرائب المحصل عليها لصالح الخزينة»<sup>1</sup> كما عرفتها المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة- «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة»

**ثانيا: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي**

**للضريبة على الدخل الإجمالي الخصائص التالية:**<sup>2</sup>

**1.** تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛

**2. ضريبة سنوية:** معناه تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخول التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة؛

**3. ضريبة إجمالية:** تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانونا؛

**4. ضريبة أحادية:** أي تضم وتشمل كل فئات الدخل؛

1- بن أعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الثاني دار هومة الجزائر 2009، ص:108.

2- عفاف العلوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم التجارية تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص:26.

5. ضريبة تصاعديّة: حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخل، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك بشكل يكون فيه العبء الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله؛
6. ضريبة تصريحية: حيث توضع وتحصل هذه الضريبة عن طريق جدول أو قائمة اسمية.

### ثالثا: مجالات تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تصنف كما يلي:<sup>1</sup>

1. الأشخاص الخاضعون للضريبة: يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. ويعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:
  - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل؛
  - الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية؛
  - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا؛
  - يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- أيضا يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسباً مع حقوقهم فيها كل من:
  - الشركاء في شركات الأشخاص؛
  - الشركاء في الشركات المدنية المهنية المشكّلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضاءها؛
  - الشركاء في الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي؛
  - أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
2. الأشخاص المعفيون من الضريبة: وهم كما يلي:

1- المادة 03 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر ص: 21

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين؛

### 3. المداخل الخاضعة للضريبة: تصنف كما يلي<sup>1</sup>:

- الأرباح الصناعية أو التجارية و الحرفية.
- العائدات غير تجارية.
- المرتبات والأجور والمعاشات و الربوع العمرية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المداخل الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل لقاء عوض عن العقارات المبنية وغير المبنية.

### رابعا: طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

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

#### 1- يتم فيها تحديد الدخل الخام الإجمالي وذلك بجمع المداخل الصافية التالية:<sup>2</sup>

- الأرباح المهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية ؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات و الربوع العمرية.

1-بن عمارة منصور، مرجع سابق ذكره ، ص:108.

2-المديرية العامة للضرائب، الضريبة على الدخل الاجمالي/ <http://www.mfdgi.gov.dz> ، 17:44 2017/04/12 ،

**2-** تحديد مبلغ الدخل الصافي الإجمالي السنوي على كل مكلف بالضريبة حيث يحدد هذا الدخل بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتببات والأجور و الربوع العمرية التي يتقاضاها، وكذلك أرباح كل العمليات التي يقوم بها بعد خصم التكاليف التالية:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وكذلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها؛
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛
- نفقات الطعام؛
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر .

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

جدول رقم (1) : معدل الضريبة على الدخل الإجمالي

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

**المصدر:** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة

خامسا: التزامات المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي

للمكلفين بالضريبة على الدخل التزامات هي: <sup>1</sup>

1- عفاف العلوي، مرجع سابق ذكره ، ص 29 .

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

### المطلب الثالث: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضرائب المؤجلة

سوف نقوم في هذا المطلب بدراسة الضريبة على أرباح الشركات و الضرائب المؤجلة

#### أولاً: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

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

#### 1: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات وتحسب هذه الضريبة بتطبيق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص هي: <sup>1</sup>

- ضريبة وحيدة: أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين
- ضريبة عامة: وذلك بجمع كل الأرباح والمداخل دون مراعاة طبيعتها؛
- ضريبة سنوية: أي أنها تفرض في كل سنة على إجمالي الأرباح؛
- ضريبة نسبية: أي أن إجمالي الأرباح تخضع لمعدل واحد؛
- ضريبة تصريحية: أي أن المكلف يقوم بتقديم ميزانيته الجبائية قبل 30-04 من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.<sup>2</sup>

1- بن اعمارة منصور مرجع سابق ذكره ص145.

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



## 2- أهداف الضريبة على أرباح الشركات

للضريبة على أرباح الشركات عدة أهداف هي :

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

## 3- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع للضريبة على أرباح الشركات: <sup>1</sup>

1. الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
  - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
  - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
  - الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.
2. المؤسسات وهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

1- المادة 136 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر: 67

#### 4- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر، حيث تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:<sup>1</sup>

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

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

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

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

#### 5- وعاء الضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>

5-1- الربح الخاضع للضريبة: هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، حيث يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقطاعات التي يجب أن يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير و الإهلاكات المالية والأرصدة المثبتة.

5-2- الأعباء القابلة للخصم: حتى تكون الأعباء قابلة للخصم يجب توفرها على شروط معينة وهي كالتالي:

- ناتجة بالضرورة عن الاستغلال ومرتبطة أساسا بالتسيير العادي للمؤسسة.

- يجب أن تؤدي هذه الأعباء إلى نقص الأصول الصافية.

1- المادة 137 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر: 68

2- المديرة العامة للضرائب، الضريبة على ارباح الشركات، <http://www.mfdgi.gov.dz/> 18 /04/ 2017 13:16

- يجب أن تكون هذه الأعباء مبررة.

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

## 6- حساب الضريبة على أرباح الشركات

للضريبة على أرباح الشركات عدة معدلات نذكرها كالتالي:<sup>1</sup>

### 6-1- معدلات المطبقة

للضريبة على أرباح الشركات عدة معدلات وهي كالتالي:

#### (1) القانون العام :

- 19 % فيما يخص بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.

كما يطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي % 50 من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.

ويقصد بنشاطات البناء والأشغال العمومية، الأنشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

ويقصد بالنشاط السياحي، تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار.

- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.

#### (2) الأنظمة الخاصة :

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

1-المديرية العامة للضرائب، الضريبة على ارباح الشركات، <http://www.mfdgi.gov.dz/> 10:13 2017 /04/19

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع و الكفالات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.
- 40%، بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً.
- 24%، بالنسبة :
- الخدمات. للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر .
- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك
- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.
- غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.
- فانه يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات وحسب المادة 2 و 51 من قانون المالية 2016 أو تخفيضات في مجال الضريبة على أرباح الشركات في إطار أنظمة دعم الاستثمار، بإعادة استثمار 30 % حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية التي خضعت نتائجها للنظام التحفيزي. و يجب أن تنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية. وفي حالة تراكم السنوات المالية، يحسب الأجل المذكور أعلاه ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية الأولى. يترتب على عدم احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30 %.

ثامنا: كيفية دفعها

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب نظام الدفع الوقتي ( الأقساط الوقتية) تمثل هذه الطريقة الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات، و يجب أن تُحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتُسدد تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب دون إصدار مسبق للجدول من طرف مصالح الضرائب.

يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط ووقتية والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية ويجب دفع متبقي التصفية بعد اختتام السنة المالية.

تسدد الأقساط خلال الآجال التالية:<sup>1</sup>

التسبيق الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس .

التسبيق الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان .

التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

متبقى التصفية : خلال أجل أقصاه 30 أبريل من السنة الموالية.

يجب أن تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة (تسمى "السنة المالية المرجعية").

يمكن أن تتشكل السنة المالية المرجعية من :

- أرباح آخر سنة مالية مغلقة عند تاريخ استحقاقها.

-أرباح آخر فترة للخضوع للضريبة عندما لا تختتم سنة مالية خلال السنة .

-الأرباح المؤجلة لفترة إثني عشر (12) شهرا، في حالة سنة مالية بمدة أقل أو تفوق من سنة (01) واحدة.

يساوي مبلغ كل تسبيقة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي.

- يحسب مبلغ التسيبة الأولى بعنوان السنة المالية على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة، ويسوى مبلغ هذه التسيبة عند دفع أقرب تسيبة لاحقة.
- فيما يخص المؤسسات المنشأة حديثاً، كل قسط يساوي 30 % من الضريبة المحسوبة.
- فيما يخص المؤسسات الحديثة الإنشاء، تساوي كل تسيبة 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5 % من الرأسمال الاجتماعي المسخر.
- في حالة تغيير مكان فرض الضريبة بعد استحقاق القسط الأول، فإنه يتعين دفع الأقساط الموالية إلى صندوق قابض الضرائب المخول له قبض القسط الأول.

#### متبقى التصفية :

حسب المادة 6 من قانون المالية 2016 يشترط المكلف بالضريبة تلقائياً في التصفية وتسديد رصيده المتبقي دون إنذار G50 مسبق عن طريق التصريح (ج 50)

ينتج عن متبقى التصفية الفرق بين :

العشرون يوم (20) الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تحقيق هذه الإيرادات.

لا يمكن لمبلغ الضريبة المستحق على الشركات بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أن يقل، بالنسبة لكل سنة مالية، و مهما يكن الناتج المحقق، عن 10.000 دج .

#### ثانياً: الضرائب المؤجلة

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

عرفت المادة 134-2 ، من العدد 19 القانون رقم 08-156 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية الجزائرية عن نظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كالتالي: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح

قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية ) او قابل للتحويل ( ضريبة مؤجلة أصلية ) خلال سنوات مالية مستقبلية.تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

-اختلال زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

-عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.<sup>1</sup>

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

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

### 1- الضرائب المؤجلة على الأصول:<sup>2</sup>

وتسمى أصل ضريبي مؤجل وتمثل المبالغ ضريبية ( ستحصل ) خلال دورات لاحقة رغم أنها ( أي مبلغ الضريبية ) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، وبعبارة ( تحصل ) نعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع ومن الأمثلة على ذلك نجد:

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

- بعض الأعباء ( مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة ) لا تخفف من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها ( السنة " ن " مثلا ) بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية ( أي السنة " ن + 1 " ) و التي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة ، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية ( و بتعبير بسيط نقول أنه للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية).

1- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1 ، بدون ذكر دار نشر ، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011 ،ص: 139.

2- مرجع سبق ذكره، ص: 139.

ثانيا: الضرائب المؤجلة على الخصوم<sup>1</sup>

وتمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة للسنة الاستحقاق. ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما(السنة "ن" و لا تحصل إلا خلال دورات لاحقة ( السنة"ن+1") فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة(ن) بل في النتيجة الجبائية للسنة (ن+1) ، وعليه ففي نهاية السنة(ن) فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة(ن+1) أي أن على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل.

المبحث الثاني: ماهية الرسوم

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من جملة الرسوم الغير مباشرة و التي يتحمل عبئها المواطن مباشرة هذا لأنه هو المستهلك الأخير و كي لا تكون مبالغا فيها و لا تستفيد منها إلا الدولة و التي تقوم هذه الأخيرة بتمويل نفقاتها

1- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة، مرجع سبق ذكره، ص: 140.



كغيرها من إيرادات الدولة الأخرى وكي يساهم المواطن و لو بقسط في إيرادات الدولة، و لهذا جعل المشرع ضوابط وأسس كي لا تكون هذه الأخيرة تشكل عبئ على المواطن و كذا لإجبار الوسطاء فيها إن صح التعبير من منتجين و تجار و غيرهم من تسديدها إما عن طريق التصريح أو عن طريق الإجبار بمختلف الوسائل المنصوص عليها قانونا.

### المطلب الأول: مفهوم الرسم وأنواعه وأوجه تشابهه واختلافه مع الضرائب

..تعددت تعاريف ومفاهيم الرسم بتعدد الأفكار والمفاهيم، وذلك باختلاف وجهات نظر الباحثين وعلى هذا الأساس نستعرض مجموعة من التعاريف :

يقصد بالرسم "مبلغ معين من المال يدفعه الفرد إلى هيئة عامة مقابل خدمة معينة طلبها الفرد من هذه الهيئة"<sup>1</sup> ويعرف أيضا "بأنه هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكونوا في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها"<sup>2</sup>.  
ونجد أيضا من يعرف الرسم بأنه " هو مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو احد مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل"<sup>3</sup>.

ومن التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي الرسم هو عبارة عن واجب مالي يجبي من الأشخاص مقابل خدمة خاصة تؤديها له الدولة أو نفع خاص يعود عليه منها.

### 2. خصائص الرسم: هناك عدة خصائص للرسم وهي: <sup>4</sup>

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

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

1- فتحي احمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان للطباعة والنشر، عمان، الاردن، 2013، ص:119

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

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

4- عفاف العلوي، مرجع سابق ذكره، ص: 05.

- **صفة المقابل للرسم:** يدفع الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة، وقد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه احد المرافق العمومية لصالح الأشخاص كالفصل في المنازعات (رسوم قضائية)؛
- **طابع المنفعة:** يشكل طابع المنفعة في الرسم أهمية خاصة تجعله يتميز عن المصادر الأخرى للإيرادات العامة، حيث أن الشخص الذي يطلب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده، وبالإضافة إلى هته المنفعة الخاصة هناك منفعة عامة تعود على المجتمع وعلى الاقتصاد الوطني ككل.

### 3 - أنواع الرسوم:

- تنقسم الرسوم إلى عدة أنواع تختلف باختلاف وجهات النظر، وهي من الضرائب غير المباشرة، أما بالنسبة إلينا فاعتمدنا على التقسيم الذي سوف نقوم بمعالجته في موضوعنا وهو كالتالي:
- رسم على النشاط المهني.
  - رسم على القيمة المضافة.

### 4: أوجه التشابه و الإختلاف بين الضريبة والرسم

للضريبة والرسم أوجه تشابه وإختلاف نذكرها كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1-4- أوجه التشابه

- كلاهما عبارة عن إقتطاع نقدي يدفع بصفة نهائية من طرف الأفراد أو الشركات لتمويل خزينة الدولة؛
- الاثنان مفروضان من طرف السلطات بموجب قانون معد سابقا؛
- كلاهما يحددان دون مشورة من يدفعهما فلا المستفيد ولا المكلف يناقش في مقدار أو طريقة الأداء.

#### 2-4- أوجه الاختلاف

- لا يوجد مقابل للضريبة في حين يوجد مقابل للرسم وهو الاستفادة من خدمة معينة؛
- الضريبة إجبارية لها مقدار ووقت محدد يجب التقييد بهما، بينما الرسم فهو إختياري يكون رغبة في الحصول على خدمة؛
- الضريبة سنوية بينما يكون الرسم أنيا أي بمجرد الاستفادة من الخدمة.

1- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1988، ص: 111.

- حصيلة الرسم اقل من نفقات أداء الخدمة، بينما الضريبة تحدد وفق المقدرة المالية للمكلف.

### المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني

أنشئ الرسم على نشاط المهني في 1 جانفي 1996 (قانون المالية لسنة 1996) جريدة الرسمية عدد 82 الصادرة

بتاريخ 1995/12/31- المادة 21 الذي عوض الرسوم الجبائية السابقة و المتمثل في مايلي :

-الرسم على النشاط الصناعي و التجاري.TAIC

-الرسم على النشاط غير تجاري.TANC

إن الرسم على النشاط المهني من الضرائب المباشرة تستحق على رقم الأعمال مهما كانت نتيجة المؤسسة

### أولاً: تعريف الرسم على النشاط المهني

يعرف الرسم على النشاط المهني بأنه "عبارة عن رسم يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة"<sup>1</sup>.

ثانياً: معدل الرسم على النشاط المهني وأساس فرضه

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي:<sup>2</sup>

\* 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛

\* 2 % فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري ، مع تخفيض بنسبة 25 %

\* 3 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنايب للمحروقات.

\* 2 % بالنسبة للنشاطات الأخرى.

يفرض الرسم على النشاط المهني على :

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاً مهنيًا دائمًا ويمارسون نشاطًا تخضع

أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في

الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

1- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة، مرجع سبق ذكره ، ص:135

2- المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، <http://www.mfdgi.gov.dz/> 11:40 2017 /04/23

- رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.
- العناصر المكونة لرقم الأعمال :<sup>1</sup>
- فيما يخص المؤسسات التابعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات/ أو الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الصناعية والتجارية :
- يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس. غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.
- بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء ، يتكوّن رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية ، يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.
- فيما يخص المهن الحرة التابعة لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأرباح غير التجارية : الإيرادات المهنية بأتم معنى الكلمة (الأتعاب).

### ثالثاً: الحدث المنشئ

- يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:
- بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة ؛
- بالنسبة للأشغال العقارية : من القبض الكلي أو الجزئي للثمن
- بالنسبة لتأدية الخدمات : من القبض الكلي أو الجزئي للثمن
- رابعا : التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني
- يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي:<sup>2</sup>
- معدل الرسم 1%**: يتحصل على تخفيض قدره 30% على:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة ؛

1 - المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، <http://www.mfdgi.gov.dz/> . 18:21 2017 /04/24

2 -المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، <http://www.mfdgi.gov.dz/> . 18:21- 2017 /04/24

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.
- معدل الرسم 2% :** يتحصل على تخفيض قدره 50% على:
- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة. فيما يخص تطبيق هذا التخفيض، يعتبر بيعاً بالجملة:
- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواءً أنجزت بالجملة أو بالتجزئة ؛
- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظراً لطبيعتها أو لاستخدامها ؛
- عمليات تسليم منتجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكميات المسلمة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.
- مبلغ العمليات المحقق بين الشركات الأعضاء لنفس المجموعة. يُجمع هذا التخفيض مع التخفيضات الأخرى.
- معدل الرسم 3% :** يتحصل على تخفيض قدره 75% على:
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي و الغازوال.
- إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي .
- كما انه يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية من لجهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضاً بنسبة 25% رقم الأعمال الخاضع للضريبة.
- تمنح تخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، بعد فترة الإعفاء، كما يلي :<sup>1</sup>
- 1- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 70% ؛
- 2- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 50% ؛

1- المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، <http://www.mfdgi.gov.dz/> . 2017/ 04/24 18:21

### 3- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 25 %.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية، النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه.

#### خامسا: العناصر المستثناة من رقم أعمال المؤسسات :

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم<sup>1</sup>:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.

وللإستفادة من هذا الإمتياز، ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.

- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الإستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض ؛

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير ؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%؛

- لجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي ؛

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

- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

#### سادسا : رقم الأعمال المعفى

- يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات، مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر".

1- المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، <http://www.mfdgi.gov.dz/> 2017 /04/27 11:47

ترفع مدة الإعفاء إلى ستة سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيةها.

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا ؛
- مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص المرشحين لنظام دعم إنشاء نشاطات الإنتاج التي يسيرها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة ثلاث (03) سنوات.

### المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

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

#### أولاً: مفهوم الرسم على القيمة المضافة و خصائصه:

يعتبر "الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، والحرفي، ويتحمله المستهلك لا المؤسسة، فهي تلعب دور وسيط في تحصيل وتسديد الرسم إلى إدارة الضرائب"<sup>1</sup> وكذلك الرسم على القيمة المضافة هو "ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات، ويتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين (منتجات و موزعوا السلع والخدمات) ليدفع إلى مصالح تحصيل الضرائب (أو قباضات الضرائب) إن المتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة الخاضعة للرسم، ذلك إن سعر بيع السلعة أو الخدمة المعنية يشمل تكلفة إنتاجها وهوامش الربح كل من المنتج والموزع إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة"<sup>2</sup>، كما انه هناك من يعرفها "الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع العمليات في مجالات الصناعة والتجارة والحرف، يتحملها المستهلك النهائي وتعتبر من أهم موارد الدولة"<sup>3</sup>.

1- بن اعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، مرجع سابق ذكره، ص15

2- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العميقة، مرجع سبق ذكره ص: 124.

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

يعد الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني، وواسع التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية وذلك لما يتمتع به من خصائص هي: <sup>1</sup>

- 1- **ضريبة حقيقية:** لأنه يشمل كل مستعمل للدخل أي النفقات والاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- 2- **ضريبة غير مباشرة:** تدفع للخزينة لا بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المدين الحقيقي ، ولكن عن طريق المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني التي تضمن الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات.
- 3- **ضريبة تقدم حسب آلية المدفوعات المقسمة:** في كل مرحلة من مراحل توزيع الرسم على القيمة المضافة يضرب فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتج بحيث عند نهاية الدورة، العبء الضريبي الكامل يصبح الرسم المحسوب على سعر البيع للمستهلك.
- 4- **ضريبة نسبية للقيمة:** ضريبة حسب قيمة السلعة، حيث تدفع حسب قيمة المنتوجات و ليست حسب الكمية الطبيعية للمنتج من ناحية الكم أو الكيف.
- 5- **ضريبة تتوقف على آلية الخصم:** ضريبة تركز على آلية قابلية الحسم و بهذا الصدد يجب على المدين في كل مراحل الدورة الاقتصادية أن يقوم بما يلي:
  - حساب الرسم الواجب على المبيعات أو الخدمات..
  - طرح أو حسم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لسعرا لتكلفة.
  - الدفع إلى الخزينة الفرق بين الرسم الواجب للدفع والرسم القابل للحسم.
  - أو يرحل إلى الشهر القادر و يسمى رسم مرحل.

#### 6- ضريبة حيادية:

- فالرسم على القيمة المضافة هو حيادي على نتائج المدين القانوني لأنه يتحمل من طرف المستهلك النهائي.
- تطهير وتنظيف العلاقات بين المصالح الجبائية والممولين.

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

1 - بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي ، مرجع سابق ذكره، ص، ص: 47، 48.



1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة: تكتسي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الطابع الإجمالي والطابع الاختياري.<sup>1</sup>

-العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إجباريا ( وجوبا ) : حسب المادة الثانية من قانون الرسم على رقم الأعمال يكون الرسم على القيمة المضافة مستحقا على:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات التي تنجزها المؤسسات المالية (البنوك و شركات التأمين ) ؛
- العمليات المحققة عند ممارسة مهنة حرة؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- عمليات البيع المنجزة حسب شروط البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي تقوم المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي تقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي؛
- عمليات إيجار، وأداء الخدمات وأعمال الدراسات والبحث؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليمات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص؛
- عمليات الاستيراد.

-العمليات الخاضعة اختياريًا: حسب المادة الثالثة من قانون الرسم على رقم الأعمال يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا الخضوع لهذا الرسم، بناء على طلب منهم، بشرط أن تكون العمليات التي يقومون بها موجهة إلى:

\*للتصدير؛

\*الشركات البترولية؛

\*المكلفين بالرسم الآخرين؛

\*للمؤسسات التي يستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

## 2- المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة: يتمثل المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة في انجاز العمليات

الخاضعة في الجزائر، وفي هذا الصدد يجب التمييز بين شكلين هما:

\* بالنسبة للمبيعات: فان المعيار الذي يأخذ فيه الرسم هو مكان التسليم بالجزائر.

\* بالنسبة لتأدية الخدمات: فان المعيار الذي يأخذ فيه الرسم هو مكان استعمال أو استغلال الخدمة.

### ثالثا : الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

يمكن عرض العمليات المعفاة في ما يلي <sup>1</sup>:

-العمليات المعفاة والتي تتم في الداخل في الجزائر: شملت المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال على عدة

إعفاءات بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل نذكر منها:

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ (30.000.000 دج) أو يساويه،

- العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات المؤسسة الواحدة.

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات و مسالخ الذبح ، التي تخضع للرسم على الذبح و لكن فيما يخص البيع الأول بعد

الذبح .

كما تعفى أيضا جميع المنتجات المواد الغذائية، والأعمال و الخدمات من الرسم على القيمة المضافة والمحددة في المادة (

09) من قانون الرسم على رقم الأعمال .

-العمليات المعفاة عند الاستيراد: هناك جملة من الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة والتي تخص عمليات

الاستيراد نذكر منها:

- المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة .

- البضائع الموضوعة تحت احد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية: الاستيداع ، القبول المؤقت ، العبور، والإيداع.

- الذهب للاستعمال النقدي والنقود الذهبية.

- البضائع المستوردة في إطار المقايضة.

-العمليات المعفاة عند التصدير:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال 2017. المادة 08 ص 06:

- باستثناء عمليات التصدير و التي تتعلق بالتحف الفنية ، الأحجار الكريمة ، المعادن النفيسة ، فان جميع عمليات البيع والصنع المتعلقة بالبضائع المصدرة معفية من الرسم على القيمة المضافة إذا توفرت فيها الشروط التالية:
- أن يقيد البائع أو الصانع الإرساليات في المحاسبة و بصفة منتظمة، جميع المعلومات ( علامة البضائع ، تاريخ تسجيلها، قيمتها ووجهتها) .
  - تقييد علامات البضائع وأرقامها في الوثيقة ( تذكرة النقل، ورقة البيع بالجملة... الخ) .
  - أن لا يكون التصدير مخالفات للقوانين والتنظيمات.
  - **نظام الشراء بالإعفاء:** وهو تقنية تعطي الحق للمؤسسة في الاقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص كل المعدات، المواد الأولية ، السلع والخدمات، المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية ، وللاستفادة من هذا النظام يجب توفر الشروط التالية :<sup>1</sup>
  - أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي ؛
  - مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني؛
  - تقديم نسخ من سجلات الضرائب، تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو حال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند التاريخ إيداع طلب الاعتماد؛
  - إيداع في نهاية السنة المالية وفي ( 15 ) جانفي على الأكثر ، لدى المتفشية الضرائب التابعة لها كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزون المشتريات بالإعفاء من الرسم.

رابعا: المسائل الفنية للرسم على القيمة المضافة:

### 1-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

وهو الحدث الذي يولد دين الملمزم بالضريبة تجاه الخزينة العمومية، ويختلف هذا الحدث حسب نوع العمليات المحققة.

العمليات المحققة في الداخل : حيث يتكون الاستحقاق من<sup>2</sup>:

1 - "Guide pratique de la TVA 2017",p 26.

2 -يجي لخضر ، مرجع سابق ذكره، ص21

- بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: ويتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
  - بالنسبة للأشغال العقارية: ويتكون الحدث المنشئ للرسم من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
  - بالنسبة للمؤسسات الأجنبية: والتي تمارس نشاطها في الجزائر، فان الحدث المنشئ للرسم يتكون من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير انه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمؤسسة المنجزة و هذا بمقدار الرسم الذي يبقى مستحق؛
  - بالنسبة للتسليمات الذات: وهنا يجب التفرقة بين صنفين هما:
    - فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة فان الحدث المنشئ للرسم يتكون من التسليم باعتباره الاستخدام الأول للملك، أو بداية الاستعمال الأول؛
    - فيما يتعلق بالأموال العقارية الخاضعة للضريبة، فان الحدث المنشئ للرسم يتكون من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.
  - بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ للرسم من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
  - العمليات المحققة عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ للرسم من جمركة السلع، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك؛
  - العمليات المحققة عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للرسم بمجرد تقديم هذه المنتجات للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو مصرح لدى الجمارك
- 2- وعاء الرسم على القيمة المضافة يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال الخاضع للرسم، ويشمل هذا الأخير ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها، أي رقم الأعمال خارج الرسم.
- إلا انه يمكن أن يخصم من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حالة فوترتهم للزبون.
- التخفيضات و الحسومات المالية و حسوم القبض؛
  - حقوق الطابع الجبائية؛
  - مبالغ الأغلفة المسترجعة؛
  - مدفوعات المترتبة عن النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.
- 3- معدلات الرسم على القيمة المضافة :

يحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل يجدد بواسطة القانون، وهذا على أساس وعاء الضريبة و المتمثل في رقم الأعمال، و الملاحظ أن معدلات الرسم على القيمة المضافة عرفت تعديلات ابتداء من سنة 1992 وهذا عبر قوانين المالية للسنتين 1995 و 1997 ، و سنة 2001 وأصبحت بصدور قانون المالية لسنة 2017 تتشكل من معدلين:

-أولا: **المعدل العادي**: ويقدر بنسبة (19 % ) و يطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات غير الخاضعة للمعدل المخفض .

-ثانيا: **المعدل المخفض**: ويقدر بنسبة (09 % ) و يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي.

وفيما يخص الأملاك، الخدمات و العمليات التي تخضع لكل معدل، فان قوائمها تحدد في المواد من ( 21 ) إلى ( 23 ) من قانون الرسم على رقم الأعمال.

#### 4 - عمليات الخصم المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة :

تنص المادة ( 29 ) من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه " يكون الرسم على القيمة المضاف المذكورة في الفواتير، أو البيانات أو وثائق الاستيراد و المثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للخصم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.<sup>1</sup>

وعليه فانه يمكن لأي شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يستفيد من حق خصم الرسم المستحق على المبيعات، وهذا إذا توفرت الشروط التالية :

- يجب أن تتم العملية من طرف شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة؛
- يجب أن يكون الرسم القابل للاسترجاع مسجلا في فاتورة الشراء؛
- يجب احترام المواعيد الزمنية لاسترجاع الرسم؛
- لا يكون الخصم مقبولا إلا إذا استعملت المواد ، المنتجات ، الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا بعد تحويلها أو بدون ذلك.

#### 5 - تسديد الرسم على القيمة المضافة: <sup>2</sup>

##### 1- النظام العام: وفقا لهذا النظام يمكن التمييز بين شكلين للتصريح وهما :

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال 2017. المادة 29 ص: 19

2- المديرية العامة للضرائب، الرسم على القيمة المضافة، <http://www.mfdgi.gov.dz/> 2017 /04/29 18:11

أ- **التصريح الشهري**: يتعين على كل مكلف بالضريبة يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يرسل قبل العشرين ( 20 ) يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة التابع إليه إقليميا، كشف (صنف ج رقم 50 ) يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجموع عملياته الخاضع للضريبة ، و في نفس الوقت تسديد الضريبة المستحقة.

ب- **التصريح الثلاثي**: يمكن للمكلفين الخاضعين للرسم على قيمة المضافة إيداع بيان عن رقم أعمالهم ، كل ثلاثة (3) أشهر شريطة:

- أن يقدموا طلبا صريحا إلى رئيس مفتشية الضرائب المختص؛

- أن يقل المبلغ المتوسط للرسوم على رقم الأعمال الذين كانوا مدينين به خلال السنة المنصرمة عن 2500 دج للشهر الواحد.

2- **نظام الاقتطاع من المصدر** : يقتطع الرسم على القيمة المضافة من المصدر على العمليات المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يملكون إقامة دائمة في الجزائر ، أو من طرف الأشخاص ، الشركات، الهيئات أو الجمعيات التي تدفع المبالغ الخاصة بالضريبة المستحقة عن هذه العمليات، ليدفعوها إلى قابض الضرائب المختص إقليميا خلال العشرين ( 20 ) يوما الموالية للشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات.

3- **نظام الإقساط المؤقتة** : يمكن للمكلفين بالضريبة الذين يتوفرون على إقامة دائمة في الجزائر ، ويمارسون نشاطهم منذ ستة ( 06 ) أشهر على الأقل، وبناء على طلب منهم قبل شهر فيفري أن يطلبوا رخصة دفع الضريبة حسب أقساط مسبقة من مفتشية الضرائب التابعة لهم، وتكون هذه الرخصة صالحة لمدة سنة كاملة ويتم تسديد الرسم شهريا على أساس ( 12/1 ) من رقم الأعمال المحقق في السنة ، الماضية على أن تتم التسوية قبل العشرين ( 20 ) من أفريل من السنة الموالية.

### المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم

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

#### المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للضرائب

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

#### أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي

**1. الضريبة على الدخل للشركاء:** تعتبر من الأعباء غير المقبولة جبايياً وتحسب بنسبة 10% من الأرباح الصافية وتسجل كما يلي<sup>1</sup>:

---

1- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009. ص: 227

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

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات

يتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات على 3 تسبيقات ويبلغ مبلغ كل تسبيق ب 30% من الضريبة المستحقة لآخر سنة مالية محتمة: <sup>1</sup>

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

تاريخ العملية

****	****	ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج	4442
****	****	ح/ البنك او الصندوق	53/512
****	****	تسديد القسط الاول	

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

تاريخ العملية

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

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

تاريخ العملية

1-عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة، مرجع سبق ذكره ص: 138.



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

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

		N/12/31	
	****	ح/ ضرائب على أرباح المؤسسة على نتيجة النشاط العادي	695
****		ح/ الضرائب على النتائج	4441

\* وفي هذه المرحلة نصادف حالتين: 1

1. مجموع التسبيقات أقل من مبلغ الضريبة:

		تاريخ العملية	
	****	ح/ الضرائب على النتائج	4441
****		ح/ تسبيقات الضرائب على النتائج	4442
****		ح/ البنك	512

2. مجموع التسيقات أكبر من مبلغ الضريبة:

تاريخ العملية

****	ح/ الضرائب على النتائج	4441
****	ح/ قرض الضرائب على النتائج	4444
****	ح/ تسيقات الضرائب على النتائج	4442

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للرسوم

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

أولاً: الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم ضرائب غير المباشرة بسبب ارتباطه بالإنفاق و الاستهلاك، ويتم دفعه من طرف المكلفين به، بسبب تصرفاتهم الاستهلاكية أو الاستثمارية، كما أن ( ر ق م ) يقوم على آلية أساسية و هي استرجاع الرسم على تكاليف (مدخلات) الدورة الاستغلالية، حيث أن السلع و الخدمات تكون متداولة خلال سلسلة طويلة بين أطرف عديدة ،و يكون كل طرف قد دفع ( ر ق م ) للموردين عند الشراء، و حصل ( ر ق م ) من زبائنه عند البيع و تكون المحصلة أنه تم دفع فقط الرسم على الفارق إي الرسم على القيمة المضافة. و يكون الطرف الأخير (المستهلك النهائي) في هذه السلسلة من المبادلات هو الذي يتحمل الرسم بسبب عدم تمكنه من تحميله لطرف آخر (عدم إمكانية استرجاع الرسم عند الشراء).

وتكون أرقام الحسابات للرسوم على القيمة المضافة كالتالي<sup>1</sup>

رسم قابل للإسترجاع على التثبيات	ح/44562
رسم قابل للإسترجاع على السلع و الخدمات	ح/44563

1- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة، مرجع سبق ذكره ص: 124.

ح/44567 تسبيق (رصيد) على الرسم

ح/4457 رسم مستحق الدفع

ح/4451 رسم مستحق الدفع

### 1- الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع:

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

و هو الرسم المتضمن في لفواتير للمشتريات و التثبيتات و الخدمات و التي يدفعه المكلف لمورديه ولا يمثل مصاريف ، بل ديون على الخزينة العمومية لذا و جب إدراجها محاسبا بحسابات فرعية ل ح/44 حسابات الدولة كالتالي:

* شراء سلع:		تاريخ العملية	
38	ح/ مشتريات	****	
44563	ح/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	****	
401	ح/ موردو السلع والخدمات	****	
	فاتورة الشراء		

1 - ،مرجع سابق ذكر ص: 124.

\* الحصول على خدمات:

تاريخ العملية				
****		ح/ تثبيات		61
****		ح/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		44563
****		ح/ موردو الخدمات	401	
		فاتورة تقديم الخدمة		

\* شراء تثبيات:

تاريخ العملية				
****		ح/ تثبيات		21
****		ح/ TVA قابلة للاسترجاع على التثبيات		44562
****		ح/ موردو التثبيات	404	
		فاتورة الشراء		

2- الرسم الغير قابل للإسترجاع:

وهو الرسم الذي يدفع بمناسبة اقتناء التثبيات أو الحصول على المشتريات و الخدمات من طرف مكلفين غير معينين بأداء ( ر ق م ) ، حيث يتم دمج الرسم ق م عند الشراء ضمن تكلفة الأصل أو الخدمة و لا يخصص له حساب.و المكلف في هذه الحالة لا يحق له فوتره ( ر ق م ) عند البيع و لا يسترجع الرسم عند الشراء ( رسم غير قابل للاسترجاع)

3- الرسم على القيمة المضافة على المبيعات:

يتمثل في الرسم المحصل من الزبائن بمناسبة عمليات البيع أو التنازل أو عن التسبيقات ... إلخ ، و تعتبر هذه الرسوم المقبوضة دين أو عبء لصالح خزينة العمومية لذا و جب إدراجه محاسبيا بحساب فرعي ل44 حسابات الدولة

4457 (ح/رق م محصل على المبيعات)، و لا تمثل نواتج بالنسبة للمكلف بأي شكل من الأشكال كما يجب تسويته في الوقت القانوني المحدد حيث نسجل ما يلي:<sup>1</sup>

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

#### 4- التصريح بالرسم على القيمة المضافة:

تتم تسوية الرسوم القابلة للاسترجاع في الأوقات المحددة و ذلك بإجراء المقاصة مع الرسوم المحصلة على المبيعات من الزبائن فإذا كان:

- الرسم المحصل على المبيعات < الرسم القابل للاسترجاع يسجل الفارق بحساب ح 4458 / رق م مستحق الدفع
- الرسم المحصل على المبيعات > الرسم القابل للاسترجاع يسجل الفارق بحساب ح 44567 / تسبيق ( رصيد ) على الرسم يؤجل استرجاعه للشهر القادم
- الرسم المحصل على المبيعات = الرسم القابل للإسترجاع يتم ترصيد الحسابين ( ح 4457 / و ح ) 4456 /و بالتعكس

أي نقوم بحساب الفرق بين الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه، والرسم على القيمة المضافة المحصل وهنا نسجل حالتين :<sup>2</sup>

**4-1- حالة الفرق سالب:** وهنا يكون الرسم على القيمة المضافة المحصل اقل من الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه.

1- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة، مرجع سبق ذكره ص: 135.

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

	****	ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457
	****	ح/ تسبيق الرسم	44567
****		ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه الفرق سالب	4456

**4-2- حالة الفرق موجب:** وهنا يكون الرسم على القيمة المضافة المحصل أكبر من الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه.

	****	ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457
****		ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه	4456
****		ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع الفرق موجب	4458

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

	****	ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع	4458
****		ح/ البنك التسديد بتصريح G50	512

#### ثانيا: الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر بعد حساب الرسم على النشاط المهني يقيد في تصريح G50 كعبء ، في نهاية كل شهر يتم إثبات الرسم المستحق الدفع عن المقبوضات أو رقم الأعمال المحقق (المقبوض) خلال الشهر ويسجل كما يلي:<sup>1</sup>

1- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العميقة، مرجع سبق ذكره ص: 136

تاريخ العملية

****	****	ح/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال	642
****	****	ح/ الضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى	4486

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

تاريخ العملية

****	****	ح/ الضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى	4486
****	****	ح/ البنك	512
****	****	ح/ الصندوق	53

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي الضرائب المؤجلة

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول و إدراجها في الحساب

133 وضرائب مؤجلة خصوم في الحساب 134 و سوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين

أولاً: الضرائب المؤجلة على الأصول:

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال ، دون

حساب التحين حيث تسجل وفق :

الفوارق التي بين النواتج أو المصروفات في المحاسبة و أخذها بعن الاعتبار في القاعدة الضريبية.

الحسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة المستقبلية الممكنة. عند

الإقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة<sup>1</sup>:

ح/ 133 ضرائب مؤجلة أصول

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن أصول الضريبة المؤجلة الواجب استردادها في الفترات اللاحقة

1- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

ح/692 فرض الضريبة المؤجلة أصول:

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية استرداد مبلغ الضريبة المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة.

- أن يكون الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مدين لحساب دائن 692 "فرض ضريبة مؤجلة أصول"

1- عند التسبيق الضريبي:

تاريخ العملية

****	ح/ الضرائب المؤجلة أصول	133
****	ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول	692
	تسبيق ضرائب عن الدورة المقبلة	

2- في حالة التسوية الضريبية:

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

ثانيا: الضرائب المؤجلة على الخصوم

ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم:

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن الخصوم الضريبية المؤجلة الواجب تسديدها في الفترات اللاحقة.

ح/693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم:

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية تسديد مبلغ الضريبة الواقعة على عاتق المؤسسة.

أن يكون الحساب "134 ضرائب مؤجلة خصوم" دائن لحساب مدين "693 فرض ضريبة

1- مرجع سابق ذكر، ص: 25.

1- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العميقة، مرجع سبق ذكره ص: 142



1- عند ترتب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها: 1

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

2- في حالة التسوية للضريبة:

تاريخ العملية	ح/ الضرائب المؤجلة خصوم	134	
****	ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم تسديد	693	****
	المستحقات الضريبية		

الخلاصة

تعتبر المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسات الاقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها ، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا، فقد تبين مما سبق أن هناك عمليات تسجيل محاسبي للضرائب تختلف عما كانت عليه سابقا، و هذا من شأنه أن يحدث تحولا كبيرا في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فعالية من دورهم التقليدي ، باستخدام مهارات والخبرات ومواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة واقتدار، مما ينعكس على نجاح أعمال المؤسسات وتبادل المعارف والبيانات والمعلومات و إدارتها.

كما أن هناك تغيير في أرقام الحسابات بالنسبة لبعض الضرائب والرسوم كارتفاع نسبة الرسم على القيمة المضافة إلى من 17% إلى 19% واستحداث نسب جديدة في الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات. كما أن هناك ضرائب مستحدثة كالضرائب المؤجلة فهذا النوع من الضرائب يعتمد على التفاوت الزمني بين إثبات عبء أو إيراد من جانب محاسبي وجبائي وهته حسابات تظهر في القوائم المالية عن طريق عملية التأجيل أو الالتزام من خلال النتيجة المحاسبية و الفروقات الزمنية. تمت فيه المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري .

2- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص: 24.



الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة نفضال بسكرة

**تمهيد:**

على ضوء ما تم التطرق إليه في الفصلين السابقين نحاول إسقاط تلك المفاهيم النظرية و تجسيدها ميدانيا، و ذلك من خلال قيامنا بالترتيب في إحدى المؤسسات الوطنية وهي "مؤسسة نפטال" و التي تعتبر الرائدة في الوطن في مجال نقل و توزيع المنتجات المتمثلة في المواد البترولية ومشتقاتها ، لذلك كان من الضروري البحث عن كيفية التسجيل المحاسبي لمختلف الضرائب والرسوم، و حتى يتسنى لنا معرفة أكثر لدور المحاسبة في المؤسسة و المشاكل التي قد تواجهها و مقارنتها مع ما تم التطرق إليه في الجانب النظري ، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث المبحث الأول قدمنا فيه نظرة عامة حول المؤسسة أما في المبحث الثاني فخصص للتسجيل المحاسبي لمختلف الضرائب والرسوم في مؤسسة نפטال .

## المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة نפטال بسكرة

### المطلب الأول: نشأة مؤسسة نפטال الأم

إن مجرد ذكر اسم المؤسسة الوطنية نפטال يتبادر إلى أذهاننا التساؤل عن مصدر هذه المقاطعة وكيفية انبثاقها؟

تعود نشأة مؤسسة نפטال إلى المؤسسة الأم سونطراك التي تعتبر القلب النابض للاقتصاد الوطني و ذلك لأهميتها الكبرى على الساحتين الوطنية والدولية بفضل المهام الضخمة المستندة إليها و دورها الفعال على الصعيد الدولي.

كما تعمل على تغطي احتياجات الاقتصاد الوطني من الطاقة و كانت عبارة عن قسم تجاري لشركة سونطراك مكلف بتوزيع المحروقات على المستوى الوطني و عند إعادة هيكلتها انبثقت منها العديد المؤسسات، و منها المؤسسة الوطنية لتكرير و توزيع المنتجات البترولية نפטال وكانت مقسمة إلى دوائر مختصة ( محروقات ،زيتوت،غاز البترول المميع ،الشحوم).<sup>1</sup>

وبموجب المرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 1980/04/006 أنشأت مؤسسة نפטال لها مهام وأهداف محددة ومسطرة وفق المرسوم، بدأت المؤسسة نشاطها في الفاتح من جانفي 1982 واهتمت بصناعة وتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ، عدلت وقسمت فيما بعد وفق المرسوم 189/87 ففي 25 أوت 1987 إلى مؤسستين وطنيتين :

- مؤسسة مختصة في تصفية وتكرير البترول نفتاك.

- مؤسسة مختصة في توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها على المستوى التراب الوطني تحت



علامة نפטال

وعرفت على الصعيد الوطني والدولي باسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية، وقد جاء اسم نפטال من تركيب كلمتين " NAFT نפט" مصطلح عربي ويعني النفط. وهو النشاط المخصص لهذه المؤسسة و " AL" الحروف الأولى من كلمة الجزائر.

بداية من 18 أفريل 1998 أصبحت مؤسسة نפטال شركة ذات أسهم ( SPA ) برأس مال مقدر ب 6.650.000.000 دج مؤسسة مقسمة إلى 665 سهم أي بقيمة 10 ملايين دينار جزائري لكل سهم

1- NAFTAL NEWS. Numéro spécial-avril 2009 p90.

وهي تابعة 100 بالمائة لمؤسسة سونطراك ، أصبح رأس مالها 15.650.000.000 دج في سنة 2005 ، و يقع المقر الرئيسي للمؤسسة في الشراكة بالجزائر العاصمة ، حيث تتكون من 5 خطوط تمثل فروع مؤسسة نפטال وهي : 1

\* فرع الوقود.

\* فرع غاز البترول المميع.

\* فرع الزيوت .

\* فرع الزيت والعجلات.

\* فرع الشراكة والنشاطات الدولية .

**المطلب الثاني: الإمكانيات البشرية و الإمكانيات المادية لمؤسسة نפטال الأم**

**أولا: الإمكانيات البشرية:**

حسب مقرر المديرية التنفيذية للموارد البشرية لشركة نפטال لسنة 2016 الذي يعتبر وثيقة لتحليل مختلف الأرقام الهامة عن الإمكانيات البشرية والتي يسمح بتقييم وضعية الشركة في مجال الموارد البشرية فانه يترجم التغيرات والتطورات الحاصلة سواء من حيث العمال الدائمين أو المؤقتين في السنوات الأخيرة في سنة 2006 من 20231 عامل إلى حوالي 32144 عامل سنة 2016 من مختلف الفئات.

إن ارتفاع نسبة العمال يعود أساسا لتشغيل عمال أغلبهم من حاملي الشهادات والذين يمثلون أكثر من 20 بالمئة من الموارد البشرية للشركة ، لقد أولت شركة نפטال أهمية كبيرة لجانب التكوين لمختلف أصناف عمالها وهذا من اجل مواكبة التطورات التكنولوجية،التقنية وكذا التسيير في مجالات عدة أهمها النشاط التجاري، التخزين ، النقل، و تسويق وتوزيع المنتجات البترولية...أيضا التكوين في استخدام نظام المعلومات والاتصال الداخلي، المعايير المحاسبية الجديدة وكذا النظام المحاسبي المالي .....

**ثانيا: الإمكانيات المادية**

شركة نפטال تتشكل من بنية تحتية ذات أهمية بالغة من أجل توفير المشتقات البترولية في جميع أنحاء الوطن، هذه الشركة لديها شبكة تتكون من :

- شبكة للإمداد (التخزين والنقل) .
- شبكة للتوزيع والتسليم للمنتجات ( إلى جانب مؤسسات خاصة).

تتوفر شركة نפטال على الإمكانيات المادية الآتية:<sup>1</sup>

\* شبكة التوزيع تضم أكثر من 2000 محطة خدمات والتي تمثل نقاط بيع المنتجات البترولية ، هذه الشبكة هي القناة الرئيسية للتوزيع للشركة والتي تضم 80 بالمائة من مبيعات الوقود عبر كامل التراب الوطني.

\* 750 كلم من قنوات الوقود والغاز ( GPL ).

\* 55 مخزن لتزويد الطائرات بالوقود.

\* 380 كلم خط أنابيب متعددة المنتجات، بالإضافة إلى 350 كلم في طور الانجاز.

\* حظيرة مقسمة إلى 3500 شاحنة و سيارة للتوزيع ، 2750 رافعة للمناولة والصيانة.

\* أكثر من 1000 عربة قطار مخصصة للوقود ( CITERNE ).

\* 90 مركز للتوزيع والتخزين حيث : 23 مركز للوقود، 14 مركز للزيوت ، 53 مركز متعدد المنتجات

( عجالات ، منتجات خاصة).

\* 16 وحدة زفت ذات طاقة تصنيع 402000 طن/ سنة .

\* 42 مركز تعبئة غاز البوتان والبروبان ( GPL ) لها طاقة 1.2 مليون طن /سنة.

\* 21 مركز ومخزن لقسم البحرية.

\* 29 مركز ومخزن لقسم الطيران.

المطلب الثالث: تقديم مقاطعة التسويق نפטال بسكرة

أولاً: نشأة مقاطعة التسويق نפטال بسكرة

تم إنشاء مقاطعة التسويق نפטال بسكرة في 21 فيفري 1984 بموجب قرار صادر عن إدارة المديرية العامة لنפטال المتواجدة في الشراكة بالعاصمة وقد كانت تمثل نشاطين رئيسيين هما المحروقات ومشتقاتها (الزيوت ، المطاط ، الشحوم) وتوزيع الغاز.

وبموجب المرسوم رقم 504 المؤرخ في 1998/10/13 تحولت وحدة نפטال بسكرة إلى مقاطعة لتوزيع المحروقات والزيوت والعجلات ، أما الغاز المميع أصبح تابعا لمقاطعة غاز البترول المميع بولاية باتنة.

والهدف الرئيسي للمقاطعة هو توزيع المنتجات البترولية على مستوى التراب الولائي وتنظيم وتسيير العمليات عبر مختلف نقاط البيع وتوسيع شبكات التوزيع بالزيادة وذلك استجابة لاحتياجات السوق الوطنية.<sup>1</sup>

كما تعمل على توزيع بعض المنتجات المستوردة كالعجلات المطاطية والزيوت ومن المنتجات التي تقوم بتوزيعها هذه الوحدة نذكر مايلي:

◇ المحروقات ( بنزين ممتاز وعادي وبدون رصاص، مازوت).

◇ الزيوت بمختلف أنواعها.

◇ قارورات الغاز للسيارات ( سير غاز).

كما يسهر على تنفيذ مخططات التوزيع حوالي 238 عامل قائمون مصنفون إلى 44 إطار 65 عون تحكم 102 عون تنفيذ وعمال مؤقتين يقدر عددهم ب 27 في سنة 2016.

تقع مقاطعة تسويق بسكرة والمركز المتعدد المنتجات في المنطقة الصناعية لولاية بسكرة حيث يجاورها:

- من الشمال: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل .
- من الجنوب: المؤسسة الوطنية لنقل المسافرين.
- من الشرق: المؤسسة الوطنية للتبغ والكبريت ومصنع R/MCOLOR وقطعة ارض خالية.
- من الغرب: المؤسسة للنسيج.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمقاطعة التسويق نפטال بسكرة

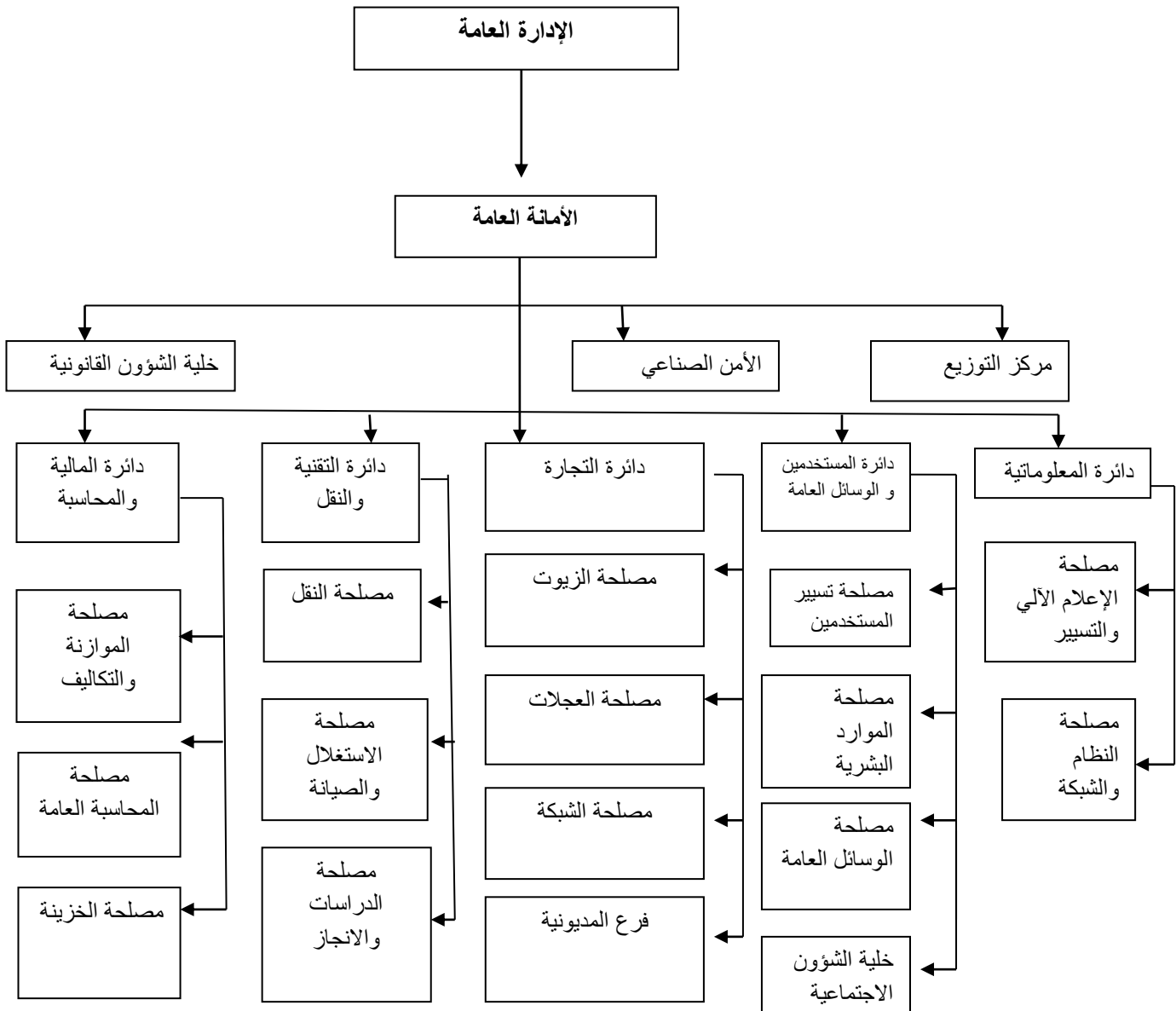
1- وثائق رسمية لمقاطعة التسويق نפטال بسكرة.



يبين الهيكل التنظيمي و الموضوع في الشكل الموالي المستويات الإدارية في المقاطعة وكذلك الوظائف الموجودة بها :

الشكل رقم (1) يوضح الهيكل التنظيمي

لمقاطعة التسويق نפטال بسكرة



المصدر: الدليل التنظيمي لمؤسسة نפטال مقاطعة التسويق بسكرة.

تتكون من مكتب الأمانة العامة الذي يعتبر همزة وصل بين مكتب المدير ومختلف الخلايا والدوائر الموجودة بالمؤسسة.

### 1-1 مركز التوزيع : يتكون هذا المركز من:

- رئيس المركز .

- تقني مراقب للمواد البترولية.

- مسير .

-المفوتر.

-أمين الصندوق.

-مراقب مستندات الوقود.

-رئيس المخزن.

-أمين المخزن.

-سائقوا الشاحنات.

- عمال عاديون(للحمل و التفريغ....)

ويتمثل مهام هذا المركز بتوزيع المواد البترولية(الممتاز، العادي، بدون رصاص، مازوت، والعجلات المطاطية والزيت) لمحطات التوزيع التابعة للمؤسسة وللخواص ومحطات الشحم.

-ترسل طلبات الزبائن إلى دائرة التسويق ثم بعد الموافقة عليها من طرف رئيس الدائرة يتم إرسالها إلى رئيس المركز وبعد ذلك تسلم إلى رئيس المخزن لتسلم الطلبية إلى الزبون عن طريق وسائل النقل الخاصة بالمؤسسة أو وسائله الخاصة.

### 1-2 الأمن الصناعي: يمثلها مسؤول وهو حلقة وصل ما بين الإدارة والعمال تقع على عاتقه واجبات كبيرة ومهمة

مرتبطة مباشرة بحياة العمال وسلامة الممتلكات وهو مراقب ومنفذ وشرف على تطبيق إجراءات نذكر منها:

- العمل بأسس الأمن والسلامة والجودة والارتقاء بها إلى المعايير الموضوعة من قبل المؤسسة.
- وضع معايير للأمن والسلام والصحة المهنية.
- العمل على منع الأسباب والأفعال التي قد تؤدي إلى الإصابات أو الحوادث أثناء العمل.
- عمل تقييم وتحمين وتحليل للمخاطر سواء لمقر العمل أو الآلات والواجبات.
- التأكد من التزام العاملين بارتداء تجهيزات الوقاية الشخصية أثناء العمل.
- القيام بتفتيش دوري لمقرات العمل.
- مراقبة المحطات المسيرة تسييرا مباشرا ويتمثل دوره الأساسي في مراقبة نظام إطفاء الحريق.

### 1-3 خلية الشؤون القانونية: تتكون من ممثل رئيسي و مكلف بالدراسات تحت السلطة المباشرة لمدير المؤسسة و

تتمثل مهامها في :

- إعداد و مراقبة عقود و اتفاقيات المؤسسة.
- متابعة منازعات المؤسسة.
- تسيير صفقات المؤسسة.
- تقوم بالتأمينات لوسائل النقل، و الممتلكات.....
- تسيير الذمة العقارية للمؤسسة.
- تقديم الاستشارات القانونية.
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف المؤسسات (المحاكم، مصالح الأمن، مفتشية الأمن)

### 2-وظيفة الموارد البشرية في مقاطعة التسويق نפטال بسكرة

تعتبر الموارد البشرية بمقاطعة نפטال من الموارد المهمة حيث تولي لها أهمية بالغة وذلك بالنظر إلى دورها الحاسم في تحريك العجلة الإنتاجية مما إدارة للعناية بشؤونها سميت بدائرة المستخدمين والوسائل العامة.

اعتبرت دائرة المستخدمين والوسائل العامة الممثل الشرعي والوحيد لوظيفة الأفراد داخل مقاطعة نפטال و الملاحظ من خلال الهيكل التنظيمي للمقاطعة أن وظيفة الموارد البشرية تحتل مكانة هامة ضمن وظائفها الكبرى و قد يرجع هذا الموقع الاستراتيجي لإدارة الموارد البشرية بشكل عام إلى الحجم المتوسط للمقاطعة خاصة في عدد أفرادها حيث يتراوح عددهم حوالي 490 عاملا منهم دائم ومؤقت.

تقسيم هذه الدوائر إلى ثلاث مصالح هي :

مصلحة الموارد البشرية والتكوين / مصلحة تسيير الموارد البشرية / مصلحة الوسائل العامة.

## 2-1- مصلحة الموارد البشرية والتكوين:

تسهر هذه المصلحة على متابعة الحياة المهنية للعامل منذ أول ارتباط له بالمؤسسة إلى إن يغادرها وهو الأمر الذي يجعل عملها يقوم أساسا على جمع المعلومات بصفة أساسية:

-استقبال ملفات طلب الالتحاق بالمؤسسة غير إن رفضها أو إدماج صاحبها في المؤسسة ليس من صلاحيات المصلحة ولا المقاطعة وإنما الأمر بيد الإدارة المركزية التي تفصل ذلك وفق إجراءات معينة.

- تحرير جميع القرارات الخاصة بالعامل سواء تعلق الأمر بالتعيين أو التحويل أو التقاعد مع إرسال نسخة منها للمصالح المعنية كقسم الأجور وقسم الحماية الاجتماعية.

-وضع توقعات مستقبلية متوسطة المدى حول تطور الموارد البشرية للمقاطعة لمدة خمس سنوات وإرسالها للإدارة المركزية.

-اهتمام المصلحة بتكوين العمال عن طريق طلب يودعه الرئيس المباشر للعمال التابعين له لدى مصلحة الموارد البشرية والتكوين أو لضرورة المؤسسة في تحسين أداء عمالها.

## 2-2- مصلحة تسيير المستخدمين:

تهدف مصلحة تسيير المستخدمين إلى هدف واحد وهو وضع مستخدم تحت تصرف المؤسسة ثم الإشراف على إدارته و متابعة حياته المهنية فيقوم بعدة مهام كالتحقق من مطابقة ورقة الحضور الخاصة بالعامل لقواعد العمل و ينفذ الإجراءات العقابية ضد العامل الذل يتغيب دون تبرير، ويشرف كذلك على تسيير العطل السنوية إضافة إلى ذلك تقوم المصلحة بإبلاغ الحماية الاجتماعية ومصلحة الموارد البشرية بقائمة العمال المتوجهين إلى التقاعد.

كما تقوم المصلحة بمتابعة الحياة المهنية للعامل من خلال ملف يضم مجموعة من الملفات المتخصصة منها ملف الحالة المدنية وملف الشهادات والخبرات المهنية وآخر العقود والترقيات والعقوبات وتنقسم إلى قسمين:

### أ- قسم الأجور:

نجد قسم الأجور التابع لمصلحة التسيير هو المكلف و تقوم مصلحة الموارد البشرية ببعث نسخة من العقد مرفقة ببطاقة الحياة المهنية حتى يتمكن القسم بوضع شهادة فردية للعامل ثم يعيدها إلى مصلحة الموارد البشرية التي تقوم بإرسال هذا الملف إلى المديرية العامة التي تقوم بوضع كشف الراتب و يقوم القسم بإعطاء رمز رقمي لكل ويتم إعداد الأجور.

### ب- قسم الجانب الاجتماعي :

أن قيام العامل بتقديم خدماته لصالح المؤسسة بصفته موظفا تابعا لها يحتم عليها تأمينه من المخاطر وتبدأ مسيرة الحماية المدنية منذ تاريخ التصريح الذي تدلي به المؤسسة بحيث يؤمن هذا القسم للعامل منحة التقاعد والخدمات الاجتماعية كالرحلات السياحية والدينية.

### ج- مصلحة الوسائل العامة:

من الطبيعي أن المقاطعة تحتاج إلى الطاقة الكهربائية واستعمال الشبكة الهاتفية لأداء مهامها بالتالي تترتب على المؤسسات مصاريف هذه الأعباء وهو يتكلف به قسم الوسائل العامة كما تحتاج المقاطعة إلى عقارات سواء لممارسة نشاطها أو من اجل ضمان إيواء موظفيها خاصة الإطارات الأمر الذي يستوجب تدخل القسم للقيام باستئجار هذه

العقارات و تكلف بدفع مصاريفها ولان عمال المقاطعة في حركة مستمرة إلى مختلف أرجاء الوطن في إطار مهامهم المهنية فان مصلحة الوسائل العامة هي المكلفة بتحضير الأوامر بمهمات و يتكلف بتحضير وسيلة النقل أن لرم الأمر.

**3-دائرة المعلوماتية:** تتكون الدائرة من مصلحتين:

**3-1-مصلحة الإعلام الآلي والتسيير:**

حيث يتم في هذه المصلحة انجاز تقارير المراكز ومتابعة نتائج النشاط الاقتصادي شهريا ، وكذلك إعداد قوائم عن مردودية النشاط بالمركز بالإضافة إلى :

-غلق العمليات في نهاية كل شهر على مستوى كل مركز.

-تخزين المعلومات في الملفات الخاصة بالمؤسسة.

-صيانة وتصليح عتاد الإعلام الآلي الخاص بالمؤسسة.

**3-2-مصلحة النظام المشتبك:** وتتمثل مهامها في:

- إدخال ملفات النشاطات في الحاسوب وإرسالها عبر الشبكة العنكبوتية إلى المديرية العامة بالشرافة في صيغة ملف الكتروني .

- مراقبة و تحديث البرامج المتعلقة بجميع الدوائر والمصالح.

- مراقبة عمل جميع محطات الخدمات التابعة للمؤسسة.

**4-دائرة التجارة :**

تشرف وتتابع جميع المعاملات التجارية والتسويقية على مستوى المؤسسة و تتكون من ثلاثة مصالح و هي كالأتي:

**4-1- مصلحة الزيوت:** وهي مصلحة تسهر على تلبية طلبات الزبائن وفق دفتر أو المخطط الإنتاجي السنوي ، وكذا

تكوين محطات الخدمات بالزيوت وخاصة منها محطات التسيير المباشر.

**4-2-مصلحة المطاط:** وهي مصلحة منوطة بمهام تسويق العجلات بكافة أحجامها و نوعيتها على مستوى السوق

الداخلية وخاصة الجماعات المحلية والمؤسسات الاقتصادية وذلك وفقا لمخطط إنتاجي سنوي سلفا.

**4-3-مصلحة الشبكة:** تعتبر هذه المصلحة حجر الزاوية داخل دائرة التجارة وذلك لما تقوم به من ربط بين مختلف

المحطات الممولة من طرف مؤسسة نפטال وبقية المصالح الداخلية والخارجية عن الدائرة ومن مهامها :

- مراقبة و ضمان تسيير نقاط البيع .

-التكفل بالتوزيع العادل للمواد البترولية نحو المحطات الخدمائية .

-التكفل بالرقابة على محطات التسيير المباشر من حيث التدفقات المالية أو التدفقات السلعية.

**4-4-فرع المديونية:** من مهامه السهر على متابعة مديونية المؤسسة لدى الزبائن وتحصيلها في الآجال المحددة وتكون

من :خلية التحصيل و الفوترة

**5-دائرة التقنية والنقل:**

و تتكون هذه الدائرة من مصلحة النقل ومصلحة الاستغلال والصيانة ومصلحة الدراسات والانجاز

**5-1-مصلحة النقل:** وتتكون من رئيس المصلحة و مفتش العتاد المتحرك حيث يهتمان بالعتاد المتحرك الممثل في

الشاحنات و صيانتها إن اقتضى الأمر.

**5-2-مصلحة الاستغلال والصيانة :** و يتمثل مهام هذه المصلحة في صيانة التجهيزات والمعدات الخاصة بالمقاطعة

كما تقوم بإصلاح المحطات وكذا تحويل السيارات الخاصة التي تستهلك الوقود العادي إلى سيارات تستهلك سير غاز.

**5-3-مصلحة الدراسات والانجاز:** تقوم هذه المصلحة بالدراسة الميدانية و إعداد جميع التقارير الخاصة بالأشغال و

احتياطات الوحدة ويسهر على تنفيذ هذه المخططات مهندس في الهندسة المدنية و المسؤول على الأشغال الجديدة

ومتابعتها داخل المقاطعة وكذا الإشراف على الترميمات العامة .

**6-دائرة المالية و المحاسبة:** وتتقسم إلى :

**6-1- مصلحة المحاسبة العامة :** مهمتها تسجيل واثبات العمليات المحاسبية التي تخص الوحدة، كما تقوم بإعداد

الميزانيات الختامية للسنة المالية للمقاطعة ودراسة جميع الحسابات والتعليق عليها ومناقشتها.

**6-2- مصلحة الخزينة:** وتنقسم بدورها إلى :

-**فرع المصاريف:** والذي يقوم بجميع النفقات الخاصة بالشراء كما تقوم بدفع الرواتب والأجور طبقا للكشوف المقدمة

إليه من مصلحة المستخدمين.

-**فرع الإيرادات:** يقوم بالتحويلات المصرفية لإيرادات المقاطعة لصالح المديرية العامة لمؤسسة نפטال.

**6-3- مصلحة الميزانية والتكاليف:** تتكفل بإعداد الميزانية التقديرية وكذا تقدير الأموال الضرورية اللازمة لضمان السير

الحسن للمقاطعة بالإضافة إلى :

- يقوم بإعداد ميزانية تقديرية لكل سنة.

-يقوم بدراسة التكاليف وإعدادها الخاصة بمواد المؤسسة.

-حساب نتيجة المحاسبة التحليلية.

**6-4- فرع مراقبة وصولات الوقود.**

### المبحث الثاني : التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة نפטال بسكرة

في محاولة منا لإسقاط الجانب النظري على التطبيقي اعتمدنا مقاطعة تسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال

بسكرة ، موضحين من خلالها كيف تتم معالجة الضرائب والرسوم بناء على الوثائق والمعطيات المقدمة لنا لسنة

2016 و2017.

سيتم التطرق خلال هذا المبحث إلى دراسة التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم في مؤسسة نפטال بسكرة



ونلاحظ من خلال دراستنا أن مؤسسة نפטال بسكرة تقوم بتسديد مختلف الضرائب والرسوم في المديرية العامة بالشراكة بالجزائر العاصمة.

### المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للضرائب في مؤسسة نפטال بسكرة

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

#### أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

لقد وجدنا صنف واحد الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والمرتبات المفروضة على العمال والمستخدمين،

تدخل هذه الضريبة في حساب أجور العمال عن طريق إعداد كشف لمجموع أجور العمال الذي يلخص إجمالي حقوق العامل بناء على عدد الأيام الفعلية في العمل، والذي تدخل في حسابه الضريبة على الدخل الإجمالي كإقتطاع على الدخل الإجمالي.

ولاحظنا أن مجموع الأجور بالنسبة لشهر جانفي 2017 المطبق عليها الضريبة على الدخل الإجمالي هي 11 508 821.95 دج فتنتج عنها ضريبة تقدر ب 1 727 721.56 دج .

وكذلك في نفس الشهر أن النسبة المطبقة على مستحقات المتقاعدين تقدر ب 10% من كتلة مستحقاتهم وكان حسابها كالتالي:

$$7\ 256\ 542.35 \times 10\% = 725\ 654.17 \text{ دج}$$

انظر الملحق (ملحق رقم 1)

### 2.1 تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي

\* تسجل الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي : بتاريخ 2017/01/31

2 453 375.73	2 453 375.73	ح/ رواتب وأجور المستخدمين	631
2 453 375.73		ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	444
		تسجيل IRG	

\* تسديد الضريبة

في هذه الحالة الضريبة حسبت وسجلت جماعيا لكل العمال، و تقوم المؤسسة بالتصريح على الضريبة على الدخل الإجمالي لمجمل عمالها (ملحق رقم 2)، تسجل الضريبة في وثيقة G50 كتصريح بالضريبة ثم تدفع إلى إدارة الضرائب على مستوى المديرية العامة بالشرافة الجزائر.

وكذلك بالنسبة للتسديد يكون على مستوى المديرية العامة بالشرافة بالجزائر العاصمة اما التحويل كالاتي:

2 453 375.73	2 453 375.73	ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	444
2 453 375.73		ح/ ما بين الوحدات	181800
		تحويل IRG إلى المديرية العامة	

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

1. حساب الضريبة على أرباح الشركات: تحسب بالعلاقة التالية

لتحديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات أعطيت لنا جدول حساب النتائج لسنة 2016 (ملحق رقم 3).

وكذا الميزانية المحاسبية لسنة 2016 (ملحق رقم 4).

ملاحظة: نقصد بالعنصر الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة هي الضرائب التي مازالت لم تحوّل الى المديرية العامة

وهي كالتالي (الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني.....)

الجدول رقم 01: جدول حسابات النتائج لمؤسسة نפטال بسكرة لسنة 2016

N		البيان
دائن	مدين	
1 235 488 148.94		رقم الأعمال
-53 553 792.70		تغيير المخزون
1 181934 356.24		إنتاج السنة المالية
	273 099 544.67	المشتريات المستهلكة
	225 830 541.99	الخدمات المالية والإستهلاكات الأخرى
	498 930 086.66	استهلاك السنة المالية
683 004 269.58		القيمة المضافة
	441 765 788.27	أعباء المستخدمين
	40 701 226.81	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
200 537 254.5		الفائض الإجمالي للاستغلال
15 264 725.30		الإيرادات التشغيلية الأخرى
	652 113.19	الأعباء التشغيلية الأخرى
	63 763 092.01	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
	1 621 746.19	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
153 008 520.79		النتيجة التشغيلية
14 346 112.65		المنتجات المالية
	9 118 997.92	الأعباء المالية
5 227 114.73		النتيجة المالية
158 235 635.52		النتيجة العادية
	39 558 908.88	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة
118 676 726.64		النتيجة الصافية للنشاط

المصدر: دائرة المالية والمحاسبة للمؤسسة.

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

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 158\,235\,635.52 \times 25\% = 39\,558\,908.88 \text{ دج}$$

**ملاحظة:** مؤسسة نפטال بسكرة لا تقوم بدفع التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات، وإنما تقوم بحساب وتسديد مبلغ الضريبة المستحقة حين إيداع الميزانية الجبائية لدى إدارة الضرائب على مستوى المديرية العامة بالشرقة الجزائرية.

## 2. التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات لمؤسسة نפטال بسكرة:

\* قيد إثبات الضريبة على أرباح الشركات

2016/12/31

	39 558 908.88	ح/ ضرائب على أرباح المؤسسة نتيجة النشاط العادي	695
39 558 908.88		ح/ ضرائب على النتائج تقييد الضريبة على أرباح الشركات	444

وكذلك بالنسبة للتسديد يكون على مستوى المديرية العامة بالشرقة الجزائرية العاصمة أما التحويل كالاتي:

	39 558 908.88	ح/ الضريبة على النتائج	444
39 558 908.88		ح/ ما بين الوحدات تحويل IBS إلى المديرية العامة	181800

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

### المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للرسوم في مؤسسة نفضال بسكرة

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

#### أولاً: الرسم على النشاط المهني (TAP)

يطبق الرسم على النشاط المهني في مؤسسة نفضال بنسبة 2% من رقم الأعمال، وتستفيد المؤسسة من تخفيض

نسبته 75% و 30% على المبيعات كما يلي:

إن رقم الأعمال شهر جانفي لسنة 2017 قدر ب 1 282 617 493.23 دج، وبعد حساب نسبة

التخفيض أصبح رقم الأعمال المفروضة عليه الضريبة يقدر ب 657 146 429.16 دج

الرسم على النشاط المهني =  $2\% \times 657\,146\,429.16$

الرسم على النشاط المهني = 13 142 928.58 دج

بالنسبة لرقم الأعمال المحقق بالنسبة للمديرية والمحطات التوزيع مبينة في جداول (ملحق رقم 05).

يسجل الرسم على النشاط المهني في وثيقة G50 كتصريح بالضريبة ثم تدفع إلى إدارة الضرائب على مستوى

المديرية العامة بالشراكة الجزائر (ملحق رقم 02).

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي (ملحق رقم 06):

2017/01/31

	11 185 476.79	ح/ الرسم على النشاط المهني -مركز التوزيع-	6420
	20 991.07	ح/ الرسم على النشاط المهني - التقنية-	6420
	33 873.76	ح/ الرسم على النشاط المهني - تركيب سيرغاز-	6420
	4 275.57	ح/ الرسم على النشاط المهني -سندات الوقود-	6420
	1 898 312.09	ح/ الرسم على النشاط المهني - محطات الوقود-	6420
13 142 928.58		ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة تقييد الرسم على النشاط المهني	44702

ملاحظة: مؤسسة نפטال لا تسدد الرسم على النشاط المهني في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، وإنما تسدده على مستوى المديرية العامة للضرائب في الجزائر.

ويكون التحويل المحاسبي إلى المديرية العامة كما يلي:

		2017/01/31	
	13 142 928.58	ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	44702
13 142 928.58		ح/ مابين الوحدات تحويل TAP إلى المديرية العامة	181800

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

بما أن مؤسسة نפטال مؤسسة توزيع فإنها خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% على المبيعات خارج

الرسم وتستفيد كذلك من حسم الرسوم على المشتريات التي تتحملها المؤسسة.

1. الرسم على القيمة المضافة للمبيعات: لدينا فاتورة رقم 1764967 بتاريخ 2017/05/03 فيها تم بيع زيوت

بأنواعها ومواد تنظيف للسيارات وماء محرك السيارات لمحطة خدمات بسكرة (ملحق رقم 7)، أما في حالتنا فنركز على

حساب الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع لسنة 2017، حيث يتم حسابه بتطبيق نسبة قدرها 19% على رقم الأعمال كما يلي:

		2017/05/03	
	430 775.14	ح/ زبائن	411
365 362.14		ح/ مبيعات إنتاج تام	700
65 513.70		ح/ رسم على القيمة المضافة محصل فاتورة رقم 1764967	4457

2. الرسم على القيمة المضافة للمشتريات: عندنا مثال لعملية شراء معدات مكتب من شركة SARL HORIZON PC، اشترت منها المؤسسة 02 مكاتب (ملحق رقم 8)، لأنه أثناء دراستنا لهذه المؤسسة لم تعطى لنا كل الرسوم على المشتريات لسنة 2017 حيث أخذنا مثال بعض الفواتير وتعالج محاسبا كما يلي:

		2017/02/20	
	31 000.00	ح/ مشتريات مواد ولوازم	38213
	5 890.00	ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	44510
36 890.00		ح/ موردو سلع وخدمات شراء مكاتب	40100



3 الرسم على القيمة المضافة للخدمات

عندنا مثال لعملية قدمت لنا خدمة من شركة MAESTRO SERVICES، قامت بتنظيف المقر الرئيسي للمديرية (ملحق رقم 9)، ويكون التقييد كالتالي:

\* خدمات مقدمة:

		2017/05/10	
	105 000.00	ح/ أجور الوسطاء و الاتعاب	62214
	19 950.00	ح/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	44510
124 950.00		ح/ موردو السلع والخدمات	40110
		فاتورة تنظيف الادارة	

\* شراء تثبيبات:

عندنا مثال لعملية شراء مضخة مائية من شركة SARL TAHRAOUI BISKRA، لأحد محطات الوقود (ملحق رقم 09)، ويكون التقييد كالتالي:

		2017/04/06	
	44 537.82	ح/ مضخة مائية	2152302
	8 462.18	ح/ TVA قابلة للاسترجاع على التثبيبات	44512
53 000.00		ح/ موردو التثبيبات	40403
		شراء مضخة مائية	

. الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع: ويحسب بالفرق بين الرسم على القيمة المضافة للمبيعات والمشتريات والخدمات، وهو الذي تصرح به المؤسسة شهريا إلى إدارة الضرائب في 50 G (ملحق رقم 2) ويسجل كما يلي:

2017/01/31

	190 564 108.44	ح/ رسم على القيمة المضافة محصل /ح	4457
895 910.06		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456
		ح/ رسم على القيمة المضافة واجب	
		الدفع	4455
189 668 198.38			

ملاحظة: مؤسسة نפטال لا تسدد الرسم على القيمة المضافة في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، وإنما تسدده على مستوى المديرية العامة للضرائب في الجزائر. ويكون التحويل المحاسبي إلى المديرية العامة كما يلي:

		2017/01/31	
	189 668 198.38	ح/ رسم على القيمة المضافة واجب	4455
189 668 198.38		الدفع	
		ح/ مابين الوحدات	181800
		تحويل TVA إلى المديرية العامة	

### خلاصة:

تم خلال هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة والضرائب الموجودة بها والتعرف إلى كيفية قيام المؤسسة بالمعالجة المحاسبية لضرائب والرسوم كما تطرقنا إلى الوثائق المستعملة في التصريح بالمستحقات, ورغم كل هذا تبقى هناك مشاكل تعترض المحاسبين في كثرة النسب الضريبية وكذا في طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالرغم من الجهود المبذولة كما يجدر الذكر للعلاقة المتشعبة بين مصالح الضرائب والمؤسسات التي تسعى لتطبيق هذا النظام .



الخاتمة

## الخاتمة

إن الضرائب والرسوم من أهم المواضيع التي عالجها النظام المحاسبي المالي في ظل التغيرات التي طرأت على المحاسبة في الجزائر وتبلورت التغيرات في النظام المحاسبي المالي لما له من فوائد على الاقتصاد حيث أن التسجيلات المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسات الاقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها، وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا أو خارجيا، فقد تبين مما سبق أن هناك عمليات تسجيل تختلف عما كان عليه سابقا، وهذا من شأنه أن يحدث تحولا كبيرا في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فاعلية في دورهم التقليدي، باستخدام المهارات والخبرات ومواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة واقتدار، مما ينعكس على نجاح أعمال المؤسسات وتبادل المعارف والبيانات والمعلومات و إدارتها.

### اختبار صحة الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** - تخضع المؤسسات الاقتصادية حسب النظام الجبائي الجزائري إلى مجموعة من الضرائب و الرسوم هي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية حسب ما جاء في الفصل الثاني؛

**الفرضية الثانية:** الهدف من تسجيل الضرائب والرسوم هي تبيان ما على المؤسسة من حقوق وواجبات اتجاه مصلحة الضرائب، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية حسب ما جاء في الفصل الثالث؛

**الفرضية الثالثة:** يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم كل حسب نوعه والشروط الخاصة به والعناصر الخاضعة له حسب النظام المحاسبي المالي، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية حسب ما جاء في الفصل الثاني؛

**الفرضية الرابعة:** تطبق مؤسسة نفطال النظام المحاسبي المالي في ما يخص الضرائب والرسوم تبعا للقوانين والمراسيم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وتعالجها محاسبيا بشكل جيد، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية حسب ما جاء في الفصل

الثالث؛

## الخاتمة

### نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا للنتائج التالية وقد قمنا بتقسيمها على النحو التالي :

#### الجانب النظري :

- للنظام المحاسبي المالي عناصر و مبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية؛
- النظام الضريبي يتأقلم مع أي نظام مستقل وبذلك يستطيع التأقلم مع النظام المحاسبي المالي؛
- الضرائب والرسوم تتميز بمرونتها وفقا لتجديد التشريعات الضريبية جراء تعديلات قوانين المالية؛

#### الجانب التطبيقي :

- لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن هناك تطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم.
- للنظام المحاسبي المالي دور فعال في إرشاد المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية للضرائب الرسوم؛
- تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة ؛

#### توصيات :

- بناء على ما تقدم من نتائج ، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها أبعد مدى ، و ذلك نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وهي:

#### على المستوى العام :

- تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على معايير المحاسبة الدولية ؛
- تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات و البيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ؛

## الخاتمة

- ضرورة تعديل قانون الضرائب ليتماشى مع النظام المحاسبي المالي؛  
- محاولة إيصال المشاكل التي تواجه المحاسبين للجهات المعنية إلى المجلس الوطني للمحاسبة وكذا مصلحة الضرائب، حتى يكون هناك حوار بين جميع الأطراف للوصول إلى الأهداف المرجوة والتطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

- يجب تكوين المحاسبين و توعيتهم لاستعمال النظام المحاسبي بجميع حساباته؛  
- إزالة الغموض على بعض المفاهيم ذات الصلة بالجباية و كذا الأمور المتعلقة بالعمليات الجبائية؛  
- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم؛  
- ضرورة مساعدة المكلف بالضريبة لتكون المعلومات و البيانات التي يقدمها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، لان ذلك يعطي مؤشرا إيجابيا عن مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من المكلف؛  
- الزيادة من تكثيف الدورات التكوينية والعلمية وتكون ذات فعالية وجودة مهنية مما يتطلبه التطور الدولي؛

### على مستوى المؤسسة

-تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كما في ضرائب المؤجلة؛  
-يجب على المؤسسات استخدام مختصين في المجال الجبائي، وظيفتهم تقديم الاستشارات الجبائية للمؤسسة؛  
- المتابعة المستمرة من طرف محاسب المؤسسة الاقتصادية لقوانين المالية كونها تتغير من وقت لآخر؛

### آفاق الدراسة:

وفي النهاية ، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع ، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا ، و بذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:  
-دراسة الاختلافات المؤقتة و الاختلافات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء قانون ضرائب الدخل في الجزائر.

## الخاتمة

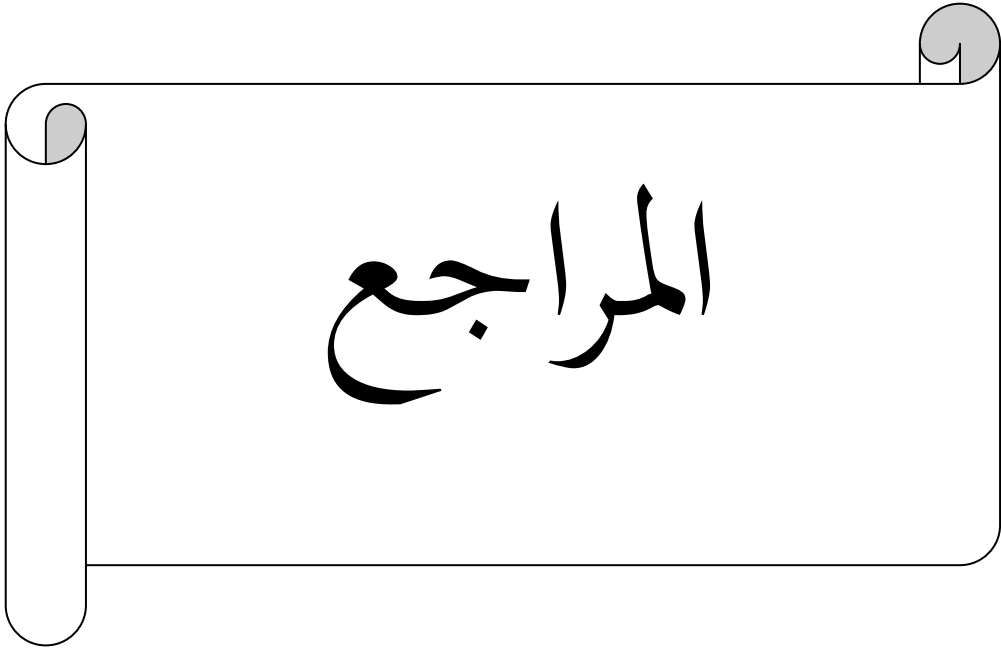
---

- فعالية النظام المحاسبي المالي في إرساء القواعد الجبائية؛

- دور الضرائب والرسوم في تمويل الجماعات المحلية؛

وفي الأخير فإننا لا ندعي كمالاً لعمَلنا و لا ننفي قصوراً في جهَدنا ، و أملنا أن نكون قد وفقنا إلى حد ما ، في معالجة هذا الموضوع و أن تكون مساهمتنا مفيدة و أن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية ، و ما توفيقني إلا بالله رب العالمين.





أولاً: المراجع باللغة العربية

### I. الكتب

1. بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2010.
2. بن اعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية الجزء الثاني دار هومة الجزائر 2009.
3. بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010.
4. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
5. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
6. حميد بوزيدة. جباية المؤسسات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2007.
7. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، النظم الضريبية، مطبعة الاشعاع الفنية الاسكندرية، مصر بدون سنة نشر.
8. صالح اللرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1988.
9. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، بدون ذكر دار نشر، برج بوغريج، الجزائر، 2011.
10. فتحي احمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2013.
11. كتوش عمار. المحاسبة العامة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر 2011.
12. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009.
13. محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
14. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010.

15. يونس احمد بطريق،.النظم الضريبية..الدار الجامعية، الاسكندرية مصر،2003 .

### II.المذكرات والرسائل

1. سارة ميسي ، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

الأكاديمي في علوم التسيير ،تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ،2015/2014.

2. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية،

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في ، العلوم الإقتصادية، دراسات غير منشورة، جامعة

الجزائر،2009 / 2010.

3. عفاف العلوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

الأكاديمي في العلوم التجارية تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

4. يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير،

تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007.

### III. الملتقيات

1. بودلال علي، مكوي المولودة لمربي سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول النظام

المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS ، جامعة سعد دحلب البلدية، الجزائر، يومي

13- 14 ديسمبر 2011.

2. تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق

النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية-IFRS

IAS كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013.

3. درواسي مسعود وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم للبنود المالية)،

الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS- IFRS، جامعة سعد دحلب

البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

4. كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، ورقة بحثية، جامعة البليدة، 2002،

5. ناصر مراد: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي؛ الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي

للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية؛ جامعة سعد دحلب؛ البليدة؛

2009.

## IV. قوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 القانون رقم 08-156 المؤرخ في 26 جويلية 2008.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007. يتضمن

النظام المحاسبي المالي.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 82 الصادرة بتاريخ 1995/12/31.

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

المماثلة 2012.

5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2015.

6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال

2017.

7. قانون المالية سنة 2017.

8. قانون المالية سنة 2016 .

9. قانون المالية لسنة 1996.

### .V .المجلات

1. كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال

إفريقيا، عدد5 ، الشلف، 2008 .

### .VI .الدروس والمحاضرات

1- الدكتور قاشي يوسف محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية جامعة أكلي محند اولحاج جامعة البويرة 2014-

2015.

### .VII .الانترنت

1. المديرية العامة للضرائب، الضريبة على الدخل الإجمالي، 17:44 2017/04/12

<http://www.mfdgi.gov.dz/>

2. المديرية العامة للضرائب، الضريبة على أرباح الشركات، 10:13 2017 /04/19

<http://www.mfdgi.gov.dz/>

3. المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، 18:21 2017/04/24

<http://www.mfdgi.gov.dz/>

4. بوابة نפטال ، . [- naftal.dzwww.portail](http://www.naftal.dz) ، مارس 2013

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- المجلات

1. Naftal news.numero 12 –juin 2012.
2. Naftal news.numero special-avril 2009.
3. Revue info –com. Naftal stratégies et perspectives. février 2008.

2- القوانين

- 1-Guide pratique de la TVA 2017.

الملاحق