الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

النظام المحاسبي و الجبائي و أثره على الكشوف المالية للمجمعات حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة بمجمع صيدال -الجزائر-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

شعبة علوم تجارية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين :

- قيدوس دليلة
- هادي ابتسام

الأستاذ المشرف :

أ.د/ أحمد قايد نورالدين

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- بن عيشي عمار	- أستاذ	رئيسا	بسكرة
- أحمد قايد نور الدين	- أستاذ	مقررا	بسكرة
- كحول صورية	- أستاذ أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر والتقدير

نشكر ونحمد الله عزوجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل وأنار لنا الدرب

للعلم والمعرفة

و شكر للأستاذ المشرف " أحمد قايد نور الدين " لإشرافه على هذا

التقرير وعلى نصائحه وإرشاداته وصبره طول فترة البحث

شكرا لجميع أستاذة جامعة بسكرة ولجميع موظفي مديرية

مجمع صيدال الجزائر العاصمة.

الإهداء

الحمد لله الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم، الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل والصلاة والسلام على سيدنا محمد سيد المرسلين وخاتم النبيين.

وها نحن اليوم نقف أمامكم وها نحن وصلنا وبأيدينا شعلة علم وسنحرص كل الحرص عليها حتى لا تنطفئ و اهدي هذا العمل إلى القلب الحنون من كانت بجانبي بكل المراحل التي مضت ، ومن تلذذت بالمعاناة وكانت شمعة تحترق لتنير دربنا إلى أمي الحبيبة

إلى من وهبني كل ما يملك حتى أحقق له أماله ،إلى الذي كان يدفعني قدما نحوى الأمام لنيل المبتغى ، الى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم الى مدرستي الاولى في الحياة أبي الغاليأ

إلى إخوتي.

(سارة ،دليلة، صبرينة، أمين، طيب،قادة)

وإلى صديقاتي الغاليات

وإلى كل عائلة هادي، دبابش

إلى كل من يعرف هادي ابتسام لكم مني كل الاحترام والتقدير.

الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا, بعد التوفيق من الله عز و جل ، الذي أعاننا على إتمام هذا العمل.

أهدي هذا العمل إلى من علمني العطاء دون انتظار و الكفاح و المثابرة إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه,

إلى رمز الوفاء والوجود والعطاء إلى والدتي الحبيبة بارك الله في عمرها.

إلى سندي و مصدر قوتي في هذه الحياة إخواني و أخواتي (حسين ،اسماعيل ، فتيحة ،صليحة،صفية).

إلى خالي العزيز الدكتور بالرقي تيجاني ,الذي أمدى لنا يد العون, و لم يبخل علينا بإرشاداته القيمة.

إلى نوارة قلبي سلسبيل.

إلى كل أقاربي و صديقاتي خاصة سلوى و زوجها.

إلى كل من ساهم في إخراج هذا العمل إلى النور.

قيدوس دليلة

الملخص

هدفت الدراسة الى معرفة أثر النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي على القوائم المالية للمجمعات ، فنجد النظام المالي يهدف إلى مواكبة التطورات التي تقوم على المعايير المحاسبة الدولية، حيث بينت الدراسة أن النظام الجبائي للمجمعات يشترط مجموعة من الشروط لتطبيق هذا النظام, ولمعرفة مدى تماشي النظام الجبائي للمجمعات مع النظام المحاسبي للمجمعات ، فقد اخترنا دراسة مجمع صيدال حيث توصلنا إلى النظام الجبائي لا يتماشى مع النظام المحاسبي المالي ولو هو غير قابل للتطبيق في مجمع صيدال بسبب عدم توفر شروط ونسبة المساهمة. كما توصلت الدراسة إلى أنه وبالرغم من التدابير التي اتخذت من طرف الادارة قوانين المالية للسنوات المتالية المتعاقبة منذ سنة 2010، إلا أنها لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات العالمية والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية

الكلمات الدالة.: النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية الموحدة، النظام الجبائي للجمعات، نقاط الاختلاف.

The study aimed to identify the impact of the financial accounting and tax systems on compounds' financial lists. Since the financial Regulations are intended to keep abreast of developments based on IPSAS, the following study showed that the tax system of the complexes requires a set of conditions for the application of this system, and to know the compatibility of the compounds' tax system with their accounting one. Moreover, We chose to study the Sadal complex, where we came up with a financial system that is not compatible with the financial accounting system and Luho does not apply in the Saidal complex due to the lack of conditions and contribution ratio. The study also found that, despite the measures taken by the Malsi Laws of the Department for successive years since 2010, they have not been able to establish a harmonized system of geopolitics with global shifts and changes in the accounting environment Keywords: financial accounting system, consolidated financial statements, cumulative tax system, points of difference.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	المساهمة المباشرة.	09
02	المساهمة غير المباشرة.	10
03	المساهمة المعقدة.	10
04	المساهمة المتبادلة.	11
05	مساهمة دائرية.	11
06	الهيكل التنظيمي.	67
07	مساهمات مجمع صيدال	71

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مصادر التشريع الجبائي	34
02	توزيع الضريبة على الدخل الإجمالي.	35
03	توزيع الرسم على النشاط المهني 1.5% .	41
04	توزيع الرسم على النشاط المهني 3% .	41
05	معلومات حول الرأسمال لمجمع صيدال	70
06	حساب احتياطي دمج الشركات المدمجة	73
07	حساب حقوق الأقلية	74
08	حساب فارق الإدماج للمساهمات	74
09	جدول حساب النتيجة في 2020/12/31	76
10	الأصول.	76
11	الخصوم.	77
12	النتيجة	77
13	حسابات النتائج	77
14	ميزانية الأصول في 2020/12/31 .	85
15	ميزانية الخصوم	87
16	حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31	89
17	تغييرات في المخزونات للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31	91
18	تغييرات الإنتاج المخزن للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31	92

19	الاهتلاكات و خسارة القيمة للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31	93
20	الاستثمارات المنشأة أو المشتراة خلال السنة المالية	94
21	الاستمارات المتنازل عنها (فائض أو خسارة قيمة) خلال السنة المالية.	94
22	المؤونات و خسارة القيمة	95

الرقم	جدول الملاحق
الملحق رقم 01	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-ACTIF « AVANT RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 02	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-PASSIF « AVANT RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 03	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-TCR « AVANT RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 04	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-ACTIF « LES RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 05	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-PASSIF « LES RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 06	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-TCR « LES RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 07	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-ACTIF « APRES RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 08	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-PASSIF « APRES RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 09	Bilan consolidé des filiales du groupe et participation minoritaires au 31/12/2020-TCR «APRES RETRAITEMENTS »
الملحق رقم 10	Bilan fiscale au 31/12/2020

مقدمة العامة

عرفت الممارسات المحاسبية تغيرا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور بسبب القضايا المحاسبية الجديدة التي وضعت المحاسبة أمام واقع جديد يفرض عليها تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي وفق معايير المحاسبة والمبالغ المالي الدولية، وباعتبار المحاسبة المالية ذات أهمية بالغة لكونها المصدر الأول للمعلومة المالية لاتخاذ القرارات المالية، قامت الجزائر كغيرها من الدول بإصلاحات محاسبية جديرة مست طبيعة الممارسات المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد بهدف مواكبة هذه التطورات، يقوم على المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى إلى إيجاد نظام محاسبي مستقل عن النظام الجبائي بغرض الاستجابة إلى متطلبات الأسواق العالمية، ونظرا الاختلاف الأهداف بين المحاسبة والجباية أدى تطبيق هذا النظام إلى حدوث اختلافات في الممارسة المحاسبية و الجبائية.

إذ تعد القوانين الجبائية من المتغيرات التي اصطدم بها تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالرغم من إصلاحات التي قامت بها الجزائر من خلال إجراء مجموعة من التعديلات وفق عدة خطوات مست عدة جوانب، من أهمها الجانب الجبائي الذي توج بعدة إصلاحات، في عدة قوانين ولا سيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالضبط وعلى الخصوص شملت التعديلات المواد الخاصة بتحديد النتيجة الجبائية، فتحديد النتيجة وفق القانون الجبائي يختلف بشكل كبير عن تحديد النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي ويرجع السبب اختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية.

من خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

مدى تطابق الاندماج الجبائي مع مفاهيم الاندماج وفق النظام المحاسبي ؟

وللإجابة عن هذه هذه الإشكالية الرئيسية قمنا بصرح الأسئلة الفرعية التالية:

-ماهي طرق الاندماج وفق النظام المحاسبي المالي؟

-هل يخضع مجمع صيدال للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات؟

-هل يتطابق الاندماج الجبائي مع الإندماج وفق النظام المحاسبي المالي؟

❖ **فرضيات الدراسة:**

يمكن وضع الفرضيات التالية كإجابة أولية على الأسئلة المطروحة:

- لا يخضع مجمع صيدال للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات.
- يتطابق الاندماج الجبائي مع الإندماج وفق النظام المحاسبي المالي

❖ **الدراسات السابقة:**

-دراسة بن زارع رابح ،النظام الجبائي لمجمع الشركات،مذكرة أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة باجي مختارعنابة ،2009-2010.

تهدف هذه الدراسة أن المشرع الجزائري بإرسائه لنظام جبائي خاص بالمجمعات، انما يكون قد أثبت على أقل مسايرته لواقع عالم الأعمال والذي يعرف انتشار كبيرا لهذه الهياكل أي أن المشرع يعبر عن إرادته في تحديث نظامه الجبائي وجعله عضويا مواكبا و مناسبا لما يحدث من تطورات في العالم.

-دراسة نعيجي عبد الكريم، نمدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، مذكرة أطروحة لنيل شهادة دكتوراه LMD. كلية العلوم الإقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان,2016-2017.

ان الهدف الرئيسي من الدراسة هو التعرف على مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر وهذا من أجل الإلمام بمختلف المعطيات حول نجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وإبراز العناصر التي تحد من نجاعته.

-دراسة مقدمي أحمد,النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2005 2006 .

تهدف هذه الدراسة إلى مدى تطبيق النظام المحاسبي و الجبائي الخاص بمجمع الشركات.

-دراسة حجاج فريدة,خرامسية لامية، الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار مجمع الشركات، كلية العلوم الإقتصادية,و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد البشير الابراهيمي , برج بوعريريج,2020-2021 .

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية الإدماج الذي يقضي بجمع حسابات مجموعة من الشركات والقيام بالمعالجات الضرورية لتظهر القوائم المالية كأنها كيان واحد، هذا الكيان الجديد يحمل في طياته مجموعة من الامتيازات من شأنها التخفيف من العبئ الضريبي لشركات التجمع الجبائي ولكن بتوفر شروط حددها التشريع الجبائي من خلال مادته 138مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

❖ **مبررات اختيار موضوع البحث:**

يمكن حصر الأسباب المؤدية لاختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الإهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- الرغبة الشخصية في الإلمام بالقوانين الجبائية.
- توسيع المعارف في المحاسبة الجبائية.
- ومحاولة ربط المعارف الأكاديمية بمتطلبات الحياة العملية.

❖ **أهداف البحث:**

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤلات الفرعية لإشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المعتمدة، يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع التشريع الجبائي الجزائري.
- الإلمام بالقواعد الجبائية باعتبارها فن معقد له تقنيات وأدوات خاصة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات والتجميع

تمهيد:

يشهد عالم الأعمال اليوم أكثر من أي وقت مضى تعاظم وازدياد تنامي حجم العلاقات الاقتصادية والمبادلات وتعقيدها، بسبب طبيعة التعامل بين مختلف المجموعات الاقتصادية وأثر هذه المعاملات على اقتصاديات الدول، كما يشهد عالم الأعمال نمو متسارعا وانتشارا متزايد لظاهرة "مجمع الشركات" التي هي بالأساس نتيجة العمليات توسيع نشاطات الشركات والتواجد في مناطق مختلفة وذلك من خلال إنشاء فروع وامتلاك شركات أخرى.

حيث كان لابد للعديد من الدول الاهتمام بتقنية تطوير النظم المحاسبية تتماشى مع أصحاب المصالح، وهذا ما أدى إلى تطوير تقنية تجميع الحسابات من طرف النظم المحاسبية المحلية في بادئ الأمر ومن ثم من طرف المنظمات المحاسبية الدولية وعليه سوف يتم التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات والتجميع حيث يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الاول: المفاهيم عامة حول مجمع الشركات.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة التجميع.

المبحث الثالث: التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي Scf.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات.

إن حاجة الشركات التي تضافر وتكاثر جهودها وتعزيز قدرتها المالية لأجل تحقيق المشاريع الاقتصادية التي تسعى وتهدف إلى إنجازها هو الذي أدى إلى تكوين وتشكيل هذه الهياكل التي أصبحت تعرف باسم مجمع الشركات.

لهذا يصعب حصر مفهوم مجمع الشركات وذلك لعدم وجود تعريف واحد واختلاف وجهات النظر التى تطرقت لها سواء من الجانب القانوني والاقتصادي، المحاسبي أو الجبائي، وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى مجمع الشركات من خلال ما يلي: تعريف مجمع الشركات وأشكال المساهمة، مكونات مجمع الشركات وخصائصه، دوافع تكوين مجمع الشركات.

المطلب الاول: تعريف مجمع الشركات وأشكال المساهمة.

في هذا المطلب نتطرق لدراسة مفهوم مجمع الشركات و أشكال المساهمة.

أولا –تعريف مجمع الشركات:

لتحديد ودراسة مجمع الشركات يجب التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة به سواء من وجهة نظر اقتصاديا أو قانونيا أو محاسبة أو جبائية.

1. من الناحية الاقتصادية:

- ويعرف مجمع الشركات على انه مجمع يتكون من شركة مسيطرة تدعي شركة الأم وشركات فرعية، اين تحوز الشركة الأم بصفة مباشرة او غير مباشرة على اكثر من 50 من رأسمال الاجتماعي الشركة التابعة. (خلول، 2020، صفحة 03)
- كما يعرف مجمع الشركات على أنه عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية، مكونة من شركة "الأم" وشركاتها التابعة مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم وهي: (مداني، 2015، صفحة 46).

-وجود ذمم و شخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة.

-تبعية الشركات الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة.

-الطابع المالي الروابط بين الشركات، رابطة تسمى "المساهمة".

- يعرف على أنه عبارة عن مجموعة شركات مرتبطة ماليا واقتصاديا، حيث أن لكل واحد منها شخصية إقتصادية.
- المجمع يمكن اعتباره من الشركات المستعملة فيما بينها موضوعة تحت إدارة اقتصادية موحدة مجملة من طرف واحد أو عدة أطراف منها. (أحمد قايد، 2014، صفحة 21)

- كما يعرف على أنه مجموعة مشكلة تتمتع كل واحدة، حيث تعتبر إحداهما شركة أم تسيطر على بقية الشركات التابعة وتمارس رقابة على تجميع وتشكل مركز القرار فهناك اختلاف في الوضعية القانونية التي تفرض الاستقلالية والوضعية الاقتصادية التي تفرض التبعية. (بن صاري، 2019)

2. الناحية الجبائية: بمفهوم أحكام المادة الجبائية وبمفهوم أحكام المادة 138 المكررة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

- يعرف تجمع الشركات على أنه كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل 90 أو أكثر من رأسمال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم. (2022، صفحة 11)

3. من الناحية المحاسبية: فإن المجمع لديه تعريف حديث في التجميع المحاسبي لتعيين وتحديث المجموعة المشكلة من الأم والمؤسسات التي تراقبها بصفة مطلقة.

بموجب القرار المؤرخ في 29 جمادى الثانية عام 1420 والموافق ل09 اكتوبر 1999م حيث يتضمن توافق المخطط الوطني المحاسبية مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع (أحمد قايد، 2014، صفحة 23)

- وحسب ماعرفته المعايير الدولية IAS/IFRS مجمع الشركات في العناصر التالية: (خلول، 2020، صفحة 04)

-الشركة الام هي شركة لها فرع او عدة فروع.

-الفرع عبارة عن مؤسسة مراقبة من طرف المؤسسة اخرى (الأم).

-المجمع عبارة عن الشركة الام ومختلف فروعها.

4. من الناحية القانونية: له مجموعة من التعاريف منها تعريف الاستاذين:" Meradal et javin"

- مجمع الشركات عبارة عن مجموعة لكل منها شخصية معنوية خاصة بها، فموحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة، ومؤهلة من قبل المجمع (الشركة الام) وهذه الاخيرة تطبق رقابة مستمرة على باقي هذه الشركات، محدثة بذلك وحدة في اتخاذ القرارات.

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج أن التطور الاقتصادي أدى إلى ظهور فرع جديد من التكتلات بين الشركات سمي بالمجمع وهو إتحاد مجموعات الشركات بقيادة شركة الأم التي تمارس نوع من الرقابة الادارية، المالية بطريقة قانونية.

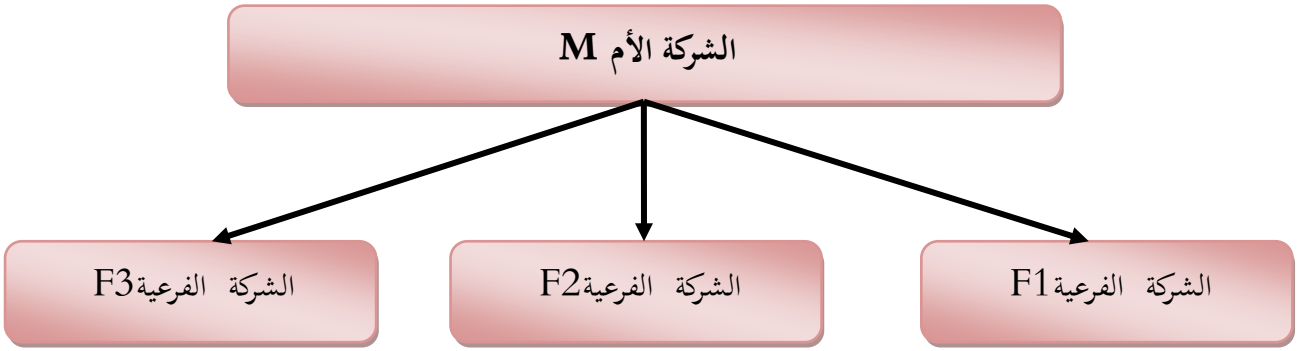
حيث امتلاكها لجزء من رأسمال الاجتماعي لهذه الشركة التابعة بنسب معينة وبطريقة مباشرة أو غير مباشرة يمنحها الحق في ممارسة الرقابة عليها.

ثانيا–أشكال المساهمة في المجتمع:

لتحديد ودراسة أشكال المساهمة في المجمع يمكن ان نميز خمسة أشكال رئيسية من المساهمات داخل المجموعة

1. المساهمة المباشرة: تتمثل المساهمة المباشرة في امتلاك الشركة الأم M حصة في رأس مال الشركات التابعة F1F3,F2 مثل ما هو موضح في الشكل أسفله:

الشكل رقم 01: المساهمة المباشرة.

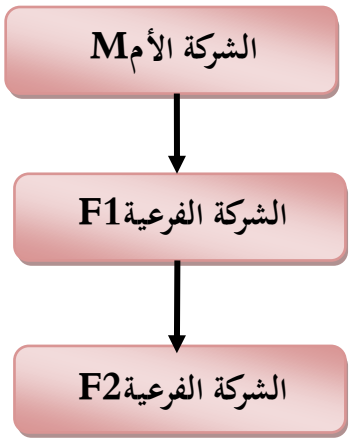


المصدر: (خلول، 2020، صفحة 05).

2. المساهمة غير المباشرة: تكون المساهمة غير مباشرة عندما تراقب الشركة الام او تمارس تاثير ملموس على شركة وهذا من خلال وسيط ألا وهو الشركة التابعة (الشركة الفرعية) والتي تمتلك فيها الشركة الأم أكثر من 50% من رأسمالها، (بوغازي، 2017، صفحة 22)

والشكل الموالي الذي يوضح ذلك:

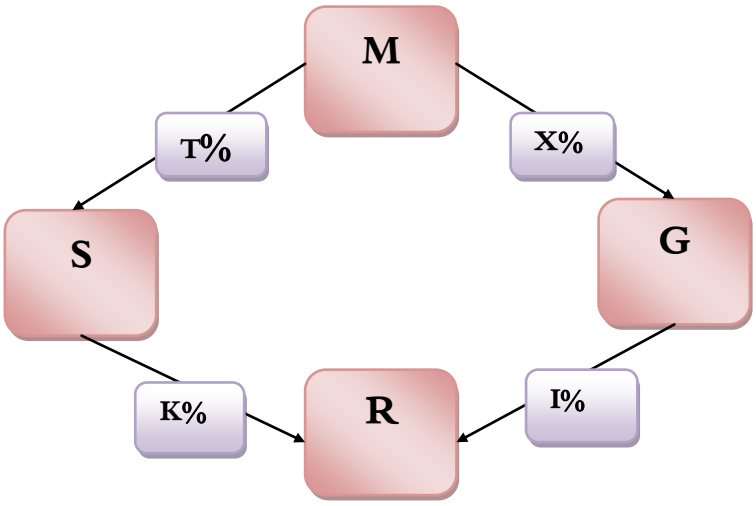
الشكل رقم 02: المساهمة غير المباشرة.



المصدر: (بوغازي، 2017، صفحة 22).

3.المساهمة المعقدة: وهي أن تكون لها المساهمات مباشرة وغير المباشرة في آن واحد وبأقساط مختلفة مثالا على ذلك شركة المساهمات مباشرة وغير مباشرة على G.S.R حسب الشكل التالي: (خملول، 2020، صفحة 07)

الشكل رقم 03: المساهمة المعقدة.

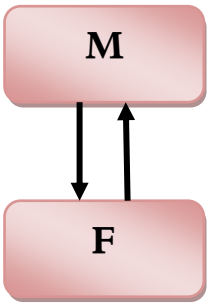


المصدر : (خملول، 2020، صفحة 07)

4. المساهمة المتبادلة: وهي أن تكون شريكتين أو أكثر لهما مساهمات فيما بينها أي أقساط متبادلة ومثالا على ذلك لديهم مساهمات متبادلة في رأس المال. (أحمد قايد، 2014، صفحة 32_33) F.M

ا

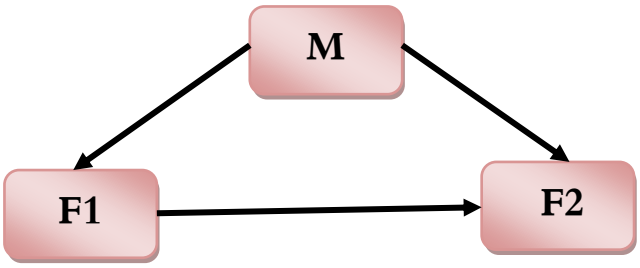
لشكل رقم04: المساهمة المتبادلة.



المصدر: (أحمد قايد، 2014، صفحة 33).

5. المساهمة الدائرية: وفي هذه الحالة الشركة M تمتلك أسهم في الشركة F1 وهذه الشركة بدورها تمتلك أسهم في الشركة F2 في حين هذه الأخيرة أيضا تمتلك أسهم في الشركة M. (بوغازي، 2017، صفحة 23)

الشكل رقم05: مساهمة دائرية.



المصدر: (بوغازي، 2017، صفحة 23).

في ضوء ما سبق بيانه نلاحظ أن هناك خمسة أشكال للمساهمات داخل المجموعة تحدد من خلالها، العلاقة بين الشركات التابعة والشركات الأم ومركز كل شركة تابعة من الشركات الأخرى والشركات الأم.

المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات وخصائصه.

إن تعبير مجمع الشركات يطلق على تلك الوحدة الاقتصادية التي تكون من شركتين أو أكثر، تدعى إحدى هذه الشركات بالشركة الأم بينما يطلق على باقي هده الشركات تسمية الشركة التابعة، حيث تسيطر شركة الأم وتمارس الرقابة على باقي المجموعة ويمكن أن ينشأ من خلال مجموعة من الطرق سوف نتطرق لها فيما يلي:

أولا–مكونات مجمع الشركات:

من خلال المفاهيم السابقة لمجمع الشركات يمكن التطرق إلى مختلف مكونات مجمع وفق ما يلي:

1. الشركة الأم والشركة القابضة:

تعتبر الشركة الأم قمة هرم المجمع و التي يرتكز عليها، وتمارس رقابة على شركات أخرى فرعية، وتخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات، وتعرف الشركة الأم كذلك على أن تملك شركة تابعة أو أكثر،وتعرف أيضا أنها: البنية القانونية التي تجمع القدرة الاستراتيجية فهي تتحكم في النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع.

وقد عرفت الشركة الأم أيضا من خال قانون الضرائب والرسوم المباشرة حسب نص المادة 830 مكرر على أنها شركة ذات أسهم مستقلة قانونيا تحكم شركات أعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ90%أو أكثر من رأسمالها الاجتماعي . (مقدمي، 2006، صفحة 08)

من خلال التعاريف السابقة يتضح من أن الشركة الأم لديها سلطة اتخاذ القرارات في المجمع، كما تعتبر المسؤولة على رقابة مختلف الفروع التابعة لها، كما يمكنها القيام بدور صناعي أو مالي وذلك بتجميع النشاطات الاقتصادية المتماثلة والمتقاربة.

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة "الشركة القابضة " هذه الأخيرة لم تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات .، وبالنسبة للقانون الجزائري فهو لم يأت بتعريف محدد للشركة القابضة، فبصدور أحكام الأمر 02-52 المؤرخ في25ديسمبر2008 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، تبنى المشرع الجزائري مفهوما جديدا وهو الشركات القابضة العمومية بدالا عن صناديق المساهمة ،حيث عرفها بأنها شركة مساهمة عمومية تحوز الدولة فيها رأسمالها كاملا و/أو تشترك فيه الدولة وأشخاص معنويون آخرون تابعون للقانون العام .(ملحم، 2012، صفحة 526)

كما أن أصول هذه الشركات القابضة العمومية مشكلة أساسا من قيم منقولة، ومهمتها الأولى دارة الأموال التجارية للدولة، بالإضافة إلى خلق مردودية أكثر وإنتاجية لحافظة الأسهم التي تسييرها وبهذا تحدد وتطور سياسات الاستثمار والتمويل للمؤسسات التابعة لها وتنظم حركة رؤوس الأموال بينها.

وتسير هذه الشركات من طرف مجلس مديرين أو مدير عام وحيد تحت مراقبة مجلس مراقبة، معينون من طرف الجمعية العامة لمدة سنوات قابلة للتجديد، ومهام الجمعية العامة الشركات القابضة العمومية يقوم بها ممثلون يعينهم المجلس الوطني لمساهمات الدولة. (ملحم، 2012، صفحة 526)

2. الشركة التابعة:

إذا حازت شركة أكثر من 50 %من رأس مال شركة أخرى، فإن الثانية تعتبر تابعة للأولى، فالمشرع يأخذ في تحديد تبعية الشركة بمعيار كمي، حيث يتطلب ملكية الأغلبية المطلقة لأسهم رأس المال الاجتماعي، حيث حث المشرع

الفرنسي الذي نص في المادة 403 من قانون الشركات الفرنسي الصادر في 24 جويلية 1966 أنه إذا حازت شركة أكثر من 50 %من رأس مال شركة أخرى فإن الثانية تعتبر تابعة للأولى، وإن تمسك المشرع الفرنسي بمعيار كمي لتحديد نسبة التبعية يرجع لسبب منطقي لارتباطه بالأغلبية المطلقة في الجمعية العامة، فمن المؤكد أن تملك أغلبية رأس مال شركة ما يجعلها تابعة للشركة المالكة، غير أن تملك هذه النسبة ليس مطلوبا دائما، حيث يمكن أن تتحقق السيطرة بنسبة أقل من ذلك، بمعنى أن السيطرة تبقى قائمة والنسبة المملوكة متغيرة، فمثال لا يمكن أن تتحقق السيطرة بغير الأغلبية المطلقة إذا كانت أسهم الشركة المطلوب السيطرة عليها محصورة في أيدي عدد قليل من كبار الملاك، حيث لا يستطيع أي منهم السيطرة إلا إذا تملك أغلبية الأسهم بمفرده مثال ذلك الشركات التابعة المشتركة التي تعتبر أداة تعاون بين شركتين أو أكثر في مجال محدد، ولا يمكن إدارتها بالأغلبية لتعذر تحققها نما لابد من الإجماع دائما، بالمقابل يمكن أن تحدث التبعية وإن تدنت نسبة ما تملكه شركة في رأس مال شركة أخرى عن نصف الأسهم إذا كانت الأسهم موزعة بين صغار المساهمين الذين لا يعنيهم من الأسهم سوى ما يحققه من ربح سنوي ولا تعينهم الجمعية العامة، بالإضافة إلى ذلك فإن تملك جزء هام من رأس مال شركة ما ليس هو العامل الوحيد الذي يترتب عليه تبعية هذه الشركة، بل يقف إلى جانبه عوامل أخرى تدعمه مثل النصوص القانونية والنظامية الخاصة بحقوق التصويت داخل الجمعية العامة وبعدد الأصوات للسهم الواحد والاتفاقيات المقيدة لحقوق التصويت إذا كانت مشروعة فإن الشركة الأم يمكنها السيطرة على الجمعية العامة العادية غير أنه لا يمكنها تعديل القانون الأساسي لأن القرار تبث فيه الجمعية العامة غير العادية على الأقل بثلاثي الأصوات المعبر عنها وذلك طبقا للمادة 674 من القانون التجاري، وبالتالي فإن الشركة الأم ستصطدم بالأقلية المعارضة (بن صاري، 2019، صفحة 16)

كما تجدر الإشارة، أنه يجب التفرقة بين الشركات التابعة التي تتميز بشخصية معنوية خاصة بها والشركات الفرعية، أو المكاتب التي ليس لها شخصية معنوية خاصة بها، حيث يمكننا أن نعرف الشركة الفرعية على أنها: وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة من حيث أنها ال تملك شخصية معنوية تميزها، وبذلك فهي ال تشكل هياكل قانونية مستقلة، كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط وفقط، حتى أن محاسبة الشركة الفرعية تدرج مباشرة ضمن محاسبة الشركة الأم بصفة مباشرة وما إلى ذلك. (مقدمي، 2006، صفحة 12)

3. الشركة المساهمة:

حسب القانون التجاري الفرنسي تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا امتلكت فيها نسبة من رأسمال تتراوح بين 10 و 50 أما القانون التجاري الجزائري فقد تم التطرق إلى هذه الحالة في المادة 729 من الأمر رقم 96– 27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 من القانون المعدل والمكمل لسنة 1975 تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء من رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50 أو يساويها. (أحمد قايد، 2014، صفحة 25)

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن مجمع الشركات هو ذلك الكيان الاقتصادي الذي يتكون من شركتين أو أكثر، تدعى إحدى هذه الشركات بالشركة الأم بينما يطلق على باقي هذه الشركات تسمية الشركة التابعة والمساهمة بحيث تكون كل شركة من هذه الشركات مستقلة قانونا عن الأخرى.

ثانيا–خصائص مجمع الشركات.

لتجمع الشركات جملة من الخصائص التى تميزه عن غيره من الصور المتشابهة أهمها : (مقدمي، 2006، صفحة 16_19)

1. **المجمع كوحدة اقتصادية** :يركز هدف إقامة مجمع على فكرة أساسية والتي هي فرض على الشركات "وحدة القرار " مع المحافظة على نوع من المرونة.

إن وحدة القرار هذه والتي يرتكز عليها مفهوم المجمع تستوجب وجود علاقة تبعية بين وحدة القرار والشركات المختلفة المكونة المجمع،هذه التبعية يمكن أن تأخذ أشكالا مختلفة ومتمثلة في:

- **التبعية ذات الطابع المالي**: تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم لصاحب القرار والشركات الاخرى لمكونة المجمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة الأغلبية حقوق التص في الجمعية العامة كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت وهي في نفس الوقت تراقب الشركة الأخرى.
- **التبعية ذات الطابع الإداري**: تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الادارية (مجلس الإدارة) وفي بعض الحالات يتحصل عليها في غياب سلطة الرقابة الدالية فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد أسهم الشركة من قبل متغيرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل المسؤوليات التسيير .
- **التبعية ذات طابع التعاقدي**: تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركة او بالاتفاقيات مع المساهمين كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القانون التأسيسي للشركة.
- **التبعية ذات الطابع الاقتصادي**: ينتج هذا النوع من الارتباط في حالة شبه احتكارية للمجمع او النشاطات المتعلقة بالمقاولة من الباطن شركة تعمل أساسا في المجمع.

2. **الاستقلالية في مجمع الشركات**:

تعتبر الاستقلالية مبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات، فالمجمع ليس له شخصية اعتبارية خاصة به وهذه الخاصية تخص كل شركة داخلة في المجمع باعتبار أ الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح له بالانضمام إلى المجمع، وتتمثل هذه الاستقلاليات في:

- **الاستقلالية الفعلية للشركات المكونة للمجمع:** يرى هذا الاتجاه أن عضوية شركة المجمع لا يعدم شخصيتها المعنوية ولا ينقص من استقلالها القانوني حتلى ولو كان رأسمالها مملوكا بنسبة 99% من طرف شركة أخرى، بل تظل محتفظة بشخصيتها القانونية بكل ما يترتب عن ذلك من أثار وهذا ما أكده ولا يزال يؤكده القضاء منذ بداية ظهور أولى بوادر مجمعات الشركات.

- **الاستقلالية الشكلية للشركات المكونة للمجمع:** يرى هذا الاتجاه أن الاستقلال القانوني قوامه الاستقلال والحرية والسيادة التي تتمتع بها الشركة، كل هذه المصطلحات لا يوجد لها مكان في قاموس الشركات التي تقوم على فكرة الروابط المالية والقيادية الموحدة، بالإضافة إلى المصلحة المشتركة التي تأتي على رأس المجمع يؤدي إلى زوال الشخصية القانونية المستقلة لكل شركة من شركات المجمع.

من خلال ما تطرقنا إليه نجد أن هناك مجموعة من الخصائص لمجمع الشركات فمنها مجمع كوحدة إقتصادية والذي يركز على إقامة مجمع كفكرة أساسية والخاصية الثانية التي هي الاستقلالية في مجمع الشركات حيث أن الاستقلالية يعتبر مبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات.

المطلب الثالث: دوافع تكوين مجمع الشركات.

تسعى الشركات للدخول في مجمعات لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والمالية والتجارية والجبائية والتي سنتطرق إليها في العناصر التالية: (خملول، 2020، صفحة 13)

- تعبئة الوسائل المختلفة والتكميلية والتي لا تستطيع مؤسسة بمفردها تعبئتها على سبيل المثال نذكر :تعبئة وسائل التمويل حيث للشركة الأم القدرة على التفاوض مع البنوك للحصول على قروض والوسائل التمويلية الأخرى وهذا لفائدة الشركات التابعة لها.
- تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلل استراتيجيات التنويع.
- إحداث نشاطات مختلفة عبر العالم وهذا عن طريق إنشاء فروع إنتاجية في الخارج وذلك بهدف:

– ضمان الأمان: لأن المجمع الذي يملك فروع في مختلف البلدان يكون أقل عرضة للمخاطر التي يتعرض لها كل فرع.

– تحقيق مرد ودية: وذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج والقدرة الشرائية من بلد آخر.

– تحقيق أهداف تجارية: وذلك بضمان سوق جديدة لتسويق منتجاته، حيث تبحث البلدان المستضيفة على تدفقات دائمة وهذا ما يحفز على إحلال جزء أو كل الإنتاج في البلد المستضيف وبالتالي تسويق المنتوجات في نفس البلد.

- المرونة في التكوين: يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم والشركات الفرعية لها، تعمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل "مجمع شركات" لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته، كما أشير إلى أن عمليات بيع أو تبادل أسهمه بسيطة وأقل تكلفة خاصة إذا ما استغلت داخل شركة تنتمي للمجمع.
- المراقبة: يقوم "مجمع الشركات" بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا، إلا أن هذه الزيادة لا تشجع بالضرورة زيادة الحق في ممارسة الرقابة، لذلك يلجأ "مجمع الشركات " نحو التوسع خارجيا وذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها وبالتالي حماية مصالحه.

تخضع الشركات التي تكون مجمعا للضريبة بصفات مختلفة هذا راجع لتمتع كل شركة بشخصية مستقلة تختلف عن الأخرى، وبالتالي هذا الوضع يعمل في غير صالح هذه الشركات لأن في هذه الحالة لا يكون جدوى ولا فائدة من تكوين مجمعا حيث لا يمكن لبعض الشركات أن تغطي خسائرها من خلال الأرباح التي تحققها الشركات الأخرى، غير أن المشرع الجبائي اهتم بحقيقة المجمعات وتشجيعا منه لتكوينها وتطورها منحها نظام جبائي امتيازي يتميز بنظامين هما: نظام الاندماج الجبائي ونظام التوحيد الجبائي بالإضافة إلى نظام خاص يطبق على العلاقات الموجودة بين الشركة الأم والشركات الفرعية.

لذلك كانت الدوافع الجبائية نحو تكوين مجمع الشركات قوية، والحقيقة يمكن حصرها من زاوية الشركات فقط لأن من زاوية الدولة منحها لنظام جبائي امتيازي سيجعلها تخسر جزء هام من مصادرها التمويلية الجبائية، لكن يبقى الغرض من هذه الامتيازات ضمان بقاء وتوسع المؤسسات مما يؤدي إلى استقرار في الموارد الجبائية، بالإضافة إلى تحقيق مغزى اقتصادي والذي تسعى من خلاله الدولة العمل على تقوية شركاتها من أجل المنافسة العالمية.

- يمكن للشركات أن تتجمع بعدة طرق وتشكل أشكال مختلفة للتجمع إلا أن الدافع الأساسي لاختيار هذا الشكل من التجمع "مجمع الشركات" هو الاستفادة من النظام الجبائي الذي رخص به المشرع لهذا الشكل دون غيره من الأشكال.
- تعتبر الاستفادة من هذا النظام عامل تقوية في مجال المنافسة من ناحية التكلفة، فمثال عند عدم دفع الضريبة نتيجة الإعفاءات المرخص بها في هذا النظام تقل تكاليف الإنتاج وبالتالي تزداد تنافسية المنتجات.

من خلال ما سبق ونظرا للتطور الهائل الذي عرفته الشركات في عصرنا الحاضر وتنامي وحدة المنافسة فيما بينها، أدى إلى التفكير في ضرورة التحكم في تسيير شؤونها الاقتصادية والمالية والتجارية، مما أدى بها في نهاية إلى تبني فكرة التكتل فيما بينها في ظل مجموعة من الدوافع .

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي.

إن التجميع المحاسبي لم يكن وليدا الصدفة بل نظرا للتراكم العديد من العوامل والمرور على الكثير من المحطات، وهذا مكان سببا في استخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الاعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة عن طريق تقديم قوائم مالية موحدة .

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق امن خلال هذا المبحث مجموعة من المفاهيم التي تساعد على فهم وتوضيح المعالم الأساسية لتجميع المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه.

التجميع المحاسبي وليد ظروف الاقتصادية والقانونية ولقد تطورت مع تطور الحاجة إل البيانات المحاسبية والمالية لخدمة أطراف متعددة على مخرجات النظام المحاسبي القائم .

أولا–مفهوم التجميع المحاسبي:

المقصود بالتجميع المحاسبى هو استبدال تقييم سندات المساهمة الظاهرة في الميزانية المؤسسة الأم (الأصول ,الخصوم) والمؤسسة الفرع بها فيها حصة نتيجة السنة المرتبطة بالسندات المملوكة. (بن صاري، 2019، صفحة 03)

ولقد تم تعريف الحسابات المجمعة في القانون التجاري الجزائري لسنة 1996 في مادته 732 مكرر كما يلي: يقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية لمجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة ,وتخضع الي نفس القواعد تقديم و المراقبة و المصادقة التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.

ومصطلح التجميع من أصل أجلو سكسوني من طرف المطبقين في فرنسا حيث أصبح مصطلح رسمي شائع.

كما أن التجميع هو جعل الشيء أكثر قوة و صلابة أو عبارة عن عملية توحيد أن تجميع الميزانيات هي تقنية محاسبية في توضيح طريقة واحدة الميزانية أو النتائج نشاطات المجموعة من المؤسسات التابعة لنفس المجمع. (أحمد قايد، 2014، صفحة 36)

التجميع مصطلح مشتق من كلمة "جمع" محاسبيا استعمل مرادف هذه الكلمة الاستدلال علي التقنية المحاسبية التي يقصد من خلالها تجميع حسابات المؤسسة في قوائم موحدة ايضا هو جمع الميزانيات وحسابات مجمع (مقدمي، 2006، صفحة 20)

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية تساعد على عرض إجمالي العمليات التي تربط بين الشركة التابعة في شكل قائمة مالية موحدة.

ثانيا–أهداف التجميع المحاسبي:

يمكن تعداد الأهداف الممكن تحقيقها من إعداد الحسابات المجمعة وهي متعددة منها:

- إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع بحسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري "يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموع الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة"(القانون التجاري المعدل و المتمم امر رقم 27-96 المادة 732 مكرر 4 ،1996)
- الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار.
- النظرة الاقتصادية الممتازة للحسابات وهو الهدف المنتظر من تجميع الحسابات القانوني والذي يجب أن يعمد وينشر وفق القوانين المعمول بها. (عويوة، 2018، صفحة 33)
- يعطي نظرة مالية للمجمع، مجردة من كل التمويلات ما بين الشركات داخل نفس المجمع.
- تنص المادة 132 مكررة من القرار 08-156 المؤرخ في 2008/07/26 على ما يلي: " يهدف التجميع المحاسبي إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد " خطا(الجريدة الرسمية العدد 19 ،2009).
- القيام بدراسة تحليلية من أجل تمويل الشركة القابضة (**ديون طويلة متوسطة وقصيرة الأجل**).
- تحسين صورة الشركة القابضة بصفة شاملة وإعطاء التعبير الصادق عنها والسماح لنا بالحصول على التحاليل الخاصة والتي لا تكون دائما في الحسابات الفردية.
- تسهيل عملية تسيير الفروع وتقييمها وذلك بجعل المعلومات والأفكار المرافقة سليمة وطبيعية. (أحمد قايد، 2014، صفحة 40)

من خلال ما سبق نستنتج أن الهدف من التجميع هو تسهيل عملية تيسير الفروع وتقسيمها وذلك يجعل المعلومات والأفكار المرافقة سليمة وطبيعية وكذا تحسسن صورة الشركة الأم بصفة شاملة وإعطاء تعبير الصادق عنها والسماح لنا بالحصول على التحاليل الخاصة والتي لا تكون دائما في الحسابات الفردية.

المطلب الثاني: تنظيم عملية التجميع.

مفهوم تنظيم عملية التجميع يجب التعرف على التنظيم المركزي لتجميع والتنظيم اللامركزي للتجميع فيما يلي :

أولا-التجميع المركزي للتجميع:

يعتمد هذا التنظيم على تكمل الشركة الأم بجميع العمليات التجميع والتي تتمثل في المراحل التالية: (خلول، 2020، الصفحات 16-17)

1. تحديد هيكل ومحيط التجميع: يتم في هذه المرحلة جمع كل البيانات الضرورية لعملية التجميع وتتمثل هذه البيانات في :

- ميزان المراجعة كل شركة داخلة في التجميع.

- معلومات حول سندات الشركات المجمعة.
- تفاصيل حول حسابات وعمليات مابين المجمع.
- تغيرات رؤوس الاموال.
- تحويل حسابات الشركات الاجنبية المدمجة، كل المؤسسات المتواجدة في الخارج يجب تحويلها الي العملة المستعملة في التجميع.
- اعادة المعالجة التي تجعل التقييمات متجانسة، اعادة الترتيب لجعل الحسابات ما بين المجمع متماثلة، الاقتصاءات التي تسعى إلى حذف التكرارات والنتائج الداخلية.

2. تحديد القوائم المجمعة: وتعتبر نتيجة عملية التجميع المركزي.

ثانيا–التنظيم اللامركزي للتجميع:

يقصد بالتنظيم اللامركزي organisation decenkratisée للتجميع قيام مصلحة الختصة بالتجميع المحاسبي لمجموعة من الأعمال التحضرية في كل شركة من الشركات المجمعة من أجل تقليص أعمال التجميع إلى الحد الأدنى أي يتم القيام سلسلة من الأعمال التحضيرية في كل شركة من الشركات المجمعة من أجل تقليص أعمال التجميع إلى الحد الأدنى.

وتجري أعمال التجميع على مسؤولين المؤسسة الأم والمؤسسات الداخلة في نطاق التجميع المحاسبي التي تفوض لها الأعمال التحفيزية بحيث تعد قوائمها المالية وفقا لقواعد التقييم والفرص المطبقة في المجمع لتتولى بعد ذلك مصلحة التجميع المحاسبي في المؤسسة الأم مراقبة تلك الأعمال وإتمام العمليات اللازمة بعد ذلك مصلحة التجميع المحاسبي في المؤسسة الأم مراقبة تلك الأعمال وإتمام العمليات اللازمة بعد التدقيق والفحص, في سبيل تجميع حسابات كل الشركات الداخلة في نطاق التجميع لإعداد القوائم المالية المجمعة.

و بهدف التنظيم اللامركزي للتجميع إلى: (يوسف، 2015، صفحة 22)

- تسريع وتيرة إنتاج الحسابات المجمعة وربح الوقت بالنسبة المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي.
- تشكيل ارتباطات بين مختلف المصالح المعينة بالتجميع المحاسبي وتحقيق التوافق بين أعضاء المجمع.
- التحسين من جودة الحسابات المجمعة المعدة على مستوى المجمع ككل .

من خلال ما سبق نستنتج أن مسار التجميع مرتبطا ارتباطا وثيقا بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع.

المطلب الثالث: أشكال التجميع المحاسبي.

أولا–التجميع المباشر:

يستوجب عنه تطبيق التجميع المباشر إتباع الخطوات التالية: (مقدمي، 2006، صفحة 24)

- تحديد نسب فوائد المجمع.
- جمع حسابات الشركة الخاضعة للتجميع.
- توزيع الأموال الخاصة، وإقصاء سندات الأسهم، الشركات المجمعة.
- تحويل احتياطات ونتيجة الشركة الأم إلى الاحتياطات ونتيجة المجمع.

للإشارة فإن أسلوب التجميع المباشر هي التقنية الأكثر استقبالا، وذلك نظرا لسهولة تطبيقها على أرض الواقع.

ثانيا–التجميع غير المباشر:

تقوم هذه الطريقة على دمج مجمعات فرعية في مجمعات أكبر منها, وتركز على معالجة العناصر على مستوى الشركة التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة ثم ترفع بالتدرج إلى الشركة الأم.

يتم تطبيق هذه التقنية, أولا بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل المجمع في الشركة التي تكون أعلى منها ثم يتم الانتقال إلى الشركة الأم، بعدها يتم تحديد نسبة المساهمة التي تملكها الشركة الأم لهذا المجمع الفرعي كما يتم إقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي في كل سنة، لكن هذه التقنية قد تحمل المجمع أعباء إضافية نتيجة وجود مصلحة التجميع على مستوى كل مجمع فرعي. (خملول، 2020، صفحة 20)

المبحث الثالث: التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي Scf.

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفاهيم التجميع المحاسبي وطرق التجميع حسب ما تطرق إليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي.

أولا –مفهوم الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:

1. حسب القانون رقم 07_11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007

- تنص المادة 31"كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يع وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات". (المادة31، 2007، صفحة 06)
- وحسب المادة 32"علاوة الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عوض الوضعية المالية ونتيجة مجموع الكيانات على أنها كيان واحد". (المادة32، 2007، صفحة 06)
- ومن خلال المادة 33" يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج". (المادة33، 2007، صفحة 06)
- أما المادة34 تنص على أن "الكيانات تعد موجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الاقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد". (المادة34، 2007، صفحة 06)
- المادة 35 "يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة غياب روابط المساهمة في رأسمال". (المادة35، 2007، صفحة 06)
- المادة36"تحدد شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم". (المادة36، 2007، صفحة 06)

2. حسب القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل26 سنة2008:

- المادة132 -1-"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان الواحد".(المادة132-1، 2008، صفحة 15)
- المادة132-2-"كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات".(المادة132-2، 2008، صفحة 15).

- المادة132-3-"يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته".(المادة132-3، 2008، صفحة 15).

ثانيا–المراقبة:

1. بالنسبة للشركات التابعة:

فقد عرفها المرسوم التنفيذي رقم 08_156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو 2008:

- المادة 39" تعرف الرقابة على أنها السلطة ادارة السياسات المالية والعملياتية لكيان بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات". (المادة39، 2008، صفحة 15)
- المادة40"يعتبر كيان آخر في الحالات التالية: (المادة40، 2008، صفحة 15)

– الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في الكيان الآخر.

– السلطة عللى أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار الاتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.

– سلطة التعيين أو إنها مهام أغلبية مسيري كيان آخر.

– سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان.

– سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

2. بالنسبة للكيانات المشاركة:

فقد عرفها القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

المادة132-11-"الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بالكيان الفرعي ولا بكيان أنشئء في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. (المادة132-11، 2008، صفحة 17).

والنفوذ الملحوظ يشترط وجوده في حالات التالية:

– الحيازة (المباشرة أو غير مباشرة) ل20% أو أكثر من حقوق التصويت

– التمثيل في الأجهزة المسيرة.

– المشاركة في عملية اعداد السياسات الاستراتيجية.

– المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة ، تبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

3. العمليات المنجزة بصورة مشتركة:

فقد عرفها النظام المحاسبي المالي في:

- المادة131-1-"العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو مصالح مشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين". (المادة131-1، 2009، صفحة 15)
- المادة131-2-" عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء ومنتوجات هذا المسير وكل واحد من الشركا المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء". (المادة131_2، 2009، صفحة 15)
- المادة131-3-"عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والحصوم زيادة على حصته من المنتجات. والأعباء". (المادة131_3، 2009، صفحة 15)

ثالثا-الاعفاءات:

حسب النظام المحاسبي المالي والقرار المؤرخ في 26 جولية 2008:

- المادة132-6-" تبقى خارج مجال التطبيق عملية الدمج، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض المادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ التي يمارسه عليها الكيان المدمج." (المادة132-6، 2008، صفحة 16)

كذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريبا، يبرر في ملحق الحسابات المدمجة كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في الفئات المنصوص عليها في هذه الفقرة.

المطلب الثاني: طرق الاندماج.

حسب النظام المحاسبي المالي توجد هناك طريقتين لأندماج:

أولا-طريقة التكامل الشامل:

تختص هذه الطريقة ادماج الفروع، حسب النظام المحاسبي المالي تنص المادة 132-7- من قرار وزير المالية المؤرخ 26 جويلية 2008" تدمج الكيانات المراقبة في اطار إعداد حسابات المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل، تشمل الطريقة مايلي: (المادة132-7، 2008، صفحة 16)

- **في الميزانية:** الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيها عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.

- **في حسابات النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينهما كم قبل الكيانات التي هي جز من هذا المجموع.

تأخذ الكشوف المالية في الحسبان، مصالح الغير(مصالح الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

ثانيا–طريقة المعادلة:

وتخص هذه الطريقة إدماج الكيانات المشاركة، بحيث ينص النظام المحاسبي المالي حسب المادة 132-12-من القرار المؤرخ 26 جويلية 2008" تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة، ضمن اطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة التي تتمثل في: (المادة132-12، 2009، صفحة 17)

1. على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- احلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات.
- احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

2. على مستوى حساب النتائج المدمج:

- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك.
- الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

المطلب الثالث:إجراءات التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل التي يمر بها التجميع للحصول على القوائم المالية المجمعة النهائية

1. تحويل الكشوفات المالية للكيانات الأجنبية وتواريخ الاقفال، حسب النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008:

- **تحويل الكشوف المالية والكياات الأجنبية:** تنص المادة 132-8-: يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الأتية: (المادة132-8، 2008، صفحة 16)

– تحويل الاصول والخصوم على أساس سعر الإقفال.

– تحويل المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ اجراء التحويلات، غير أنه لأسباب عملية يرخص استعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.

– تسجيل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

• **تاريخ أقفال السنة المالية:** حسب النظام المحاسبي المالي وفق لقرار المؤرخ في26 جويلية 2008 تنص المادة 132-9-"إذا كان تاريخ اقفال السنة المالية لكيان يشمله الادماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ الاقفال السنة المالية للادماج، فإن الكشوف المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطية تعد في تاريخ الإدماج ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج، عند تعذر ذلك، من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات". (132-9، 2009، صفحة 16)

• **ملحق الكشوف المالية المدمجة:** تنص المادة 132-10- لقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يشمل ملحق الكشوف المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات الوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الادماج، يشمل كذلك جدولا لتغيير محيط الادماج يبين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المؤوية لمراقبة الكيانات السابق ادماجها، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها. (المادة132-10، 2008، صفحة 16)

2. تحديد فارق الادماج العمل: حسب النظام المحاسبي المالي من خلال الأم الصادر في 26 جويلية 2008 تنص المادة 132-13-"يتم تحديد فارق الادماج المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الادماج بالفرق بين: (المادة132_13، 2009، صفحة 17)

• تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات.

• الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيا في محيط الادماج.

• المادة132-14-" يتركب فارق الاندماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في اطار إعداد الحسابات المدمجة. (المادة132_14، 2009، صفحة 17)

• فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات .

• فارق اقتناء أو حسن التفانة الذي هو عبارة عن فائض فارق الادماج الذي يمكن الحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل، عندما لا يتماشى تقسيم بين مختلف مكوناته، يكون من القبول على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه في باب"فارق الاقتنا".

3. في اطار عملية الادماج: تنص المادة 132-15-"في اذار عملية الادماج: (المادة132-15، 2008، صفحة 17).

- تنسب فوارق التقسيم إلى عناصر الأصول المعنية بالمقابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الاصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.
- يسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان مفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق ايجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل اذا ان الفرق سلبيا.
- المادة132-16-"تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية (قيمة التضحية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق ومن المحتمل اثبات أي خسارة في قيمة الفارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع المبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية، وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس".(المادة132-16، 2008، صفحة 17).
- المادة132-17-"يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي (أوحسن التفاتة سلبية) في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله. (المادة132-17، 2009، صفحة 17).
- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة ، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر والنفقات.
- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمةالحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول.
- عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء المستقبلية ولا بالأصول غير نقدية، فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.
- المادة 132-18-"أي تفسيرات عن معالجة الفارق المذكور أعلاه، يجب أن تقدم في ملحق الحسابات المدمجة. (المادة132-18، 2009، صفحة 18).

خلاصة

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية تجميع الشركات في الحياة الاقتصادية الحديثة من جهة نظرة القانونية، باعتبار أن تجميع الشركات يشكل أهم ألية قانونية لتحقيق التركيز لاسيما منها الصغيرة والمتوسطة.

حيث أن التجميع يعتبر تقنية محاسبية يسمح بإعداد حسابات موحدة معبرة عن النشاط العام والوضعية الإجمالية لمجموعة من الشركات التي تربطها مصالح مشتركة، مع الاحتفاظ كل شركة بشخصيتها القانونية الخاصة بها.

وبما أن مسار التجميع مرتبط ارتباطا وثيقا بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع، فإنه يمكن أن يستوحي من إتجاهين: التنظيم المركزي من خلال التحكم الشامل للمصلحة المختصة بالتجميع، والتنظيم اللامركزي من خلال قيام المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي بمجموعة من الأعمال التحضيرية في كل شركة من الشركات المجمعة من أجل تقليص أعمال التجميع على الحد الأدنى.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام الجبائي

تمهيد

يعتبر النظام الجبائي أحد معايير تقييم و تطور اقتصاد أي دولة، وقد اثبت انه له أهمية كبيرة في تحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية،والاقتصادية لتنمية المجتمع، وقد عرف النظام الجبائي الجزائري إصلاحات جذرية لمواكبة التطورات وتحقيق الإصلاحات بفعل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها الجزائر وهذا من خلال القوانين المالية السنوية . وستنطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثاني: نظام الاندماج الجبائي.

المبحث الثالث: جباية تجمع الشركات.

المبحث الأول:النظام الجبائي الجزائري.

يعتبر النظام الجبائي أحد معايير تقييم اقتصاد أي بلد ,والجزائر كباقي دول العالم لها نظامها الجبائي الخاص والذي سنتطرق إليه في هذا المبحث، بحيث سنطرق إلى ماهية النظام الجبائي ومصادره ومكوناته وأهدافه ووظائفه.

المطلب الأول:ماهية النظام الجبائي الجزائري.

أولا–مفهوم النظام الجبائي:

يوجد عدة تعاريف وهي كما يلي:

- النظام الضريبي بالمفهوم الواسع يتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي إلى كيان ضريبي معين,يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

أما المفهوم الضيق يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلي التحصيل، وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة حيث تقوم الدول بالمفاضلة بين أنواع الضرائب الموجودة واختيار ما يمكن اختياره ضمن الهيكل الضريبي لتأتي مرحلة ربط الضرائب ,وفي الأخير اختيار الطرق الملائمة لتحصيل جملة الضرائب المفروضة. (بالبيض، 2017، صفحة 04)

- عرف النظام الجبائي على أنه الإطار الذي ينظم مجموعة , الضرائب المتكاملة و المتناسقة و يتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية و مالية و فنية و في ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية إجتماعية و إدارية , ومن خلال ما سبق من تعاريف و مفاهيم فيمكن إعطاء تعريف للنظام الضريبي حيث عرف على أنه مجموعة محددة و مختارة من الصور الفنية للضريبية (ضرائب نوعية ,ضرائب نوعية ,ضرائب دخل ,ضرائب ثروة,ضرائب موحدة,ضرائب جمركية ...الخ) تتلاءم مع ظروف و خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها و تمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية المصدرة و ما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة و مذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة و أهداف النظام الضريبي بصفة خاصة . (مختار، 2015، الصفحات 15-16)

ثانيا–أسس النظام الجبائي:

تعتمد بنية النظام الجبائي على ثلاثة أسس و هي :(حمودي، 2019، الصفحة 09)

1. السياسة الضريبية: تعتبر عن مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة,والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العام للاقتصاد من جهة الثانية.

2. التشريع الضريبي: وهو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف،كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

3. الإدارة الضريبية: تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الجبائي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال الضرائب وجبايتها.

المطلب الثاني: مصادر النظام الجبائي و مكوناته.

أولا–مصادر النظام الجبائي:

يوجد مصدرين للنظام الجبائي وهما: المصادر الداخلية والمصادر الخارجية.

1. المصادر الداخلية: تتمثل المصادر الداخلية فيما يلي: (محرزي، 2008، صفحة 49_50)

- **القانون:** تجد الضريبة مجالها في الجزائر,في إطار القانون(طبقا للمادة 64 من الدستور)، و بالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع.

إضافة إلى ذلك,و طبقا للقانون 84-17 بقوانين المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984،لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن تحديد كيفيات وضع وتحصيل ضريبية، رسم شبه ضريبي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية.

- **الأحكام القضائية:** لما يتدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ويقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحويل التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام "أحكاما قضائية" تحت هذه الصفة، تطبق هذه الأحكام على أدارة الضرائب بشكل إجباري، حيث ترغم على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع، ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار المعروفة في مجال القانون الإداري العام.

لكن يمكن أن تقوم السلطات المعنية بتطبيق الحكم القضائي على المكلف بالضريبة، طرف النزاع دون أن تعممه للمكلفين بالضريبة المعنيين بنفس الوضع.

- **الفقه:** يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين و المنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الضريبية و الأحكام القانونية ولما تكون كذلك,تمارس تأثيرا على المشرع أو رأي القاضي.

من جهة أخرى، يعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية وهذا راجع لأن هذا التفسير يأخذ شكل القرارات، أوامر وتشريعيات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها، في هذا الصدد تمثل تعليقات هذه الإدارة أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق وتسيير الضريبة.

2. المصادر الخارجية: تعتبر هذه المصادر نتيجة للتطور الحاصل في العلاقات الاقتصادية الدولية، ويكتسي دورها أهمية بالغة مادام أنها تفرض أحكامها على التشريع الداخلي و يمكن أن تتغير بشكل عميق أحكامه,و تتمثل المصادر الخارجية أو الدولية في الاتفاقيات الجبائية الدولية. (محرزي، 2008، صفحة 51_55)

- **الاتفاقيات الجبائية الدولية:** في معظمها، تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية اتفاقيات ثنائية مبرمة بهدف تفادي الازدواج الضريبي أو تغيب الضرائب,مادام أن صلاحيات الدول سيادية، يمكن لقدرة تكليفية واحدة أن تكون موضوع ازدواج ضريبي أو ازدواج غير ضريبي بمناسبة علاقات اقتصادية دولية، وتتم معالجة الأمر بتطبيق كل دولة أحكاما إقليمية مختلفة تخص الضريبة، فإذا أخضعت دولة "أ" جميع المداخيل المحققة على ترابها و تقوم الدولة "ب" بإخضاع جميع مداخيل المقيمين بترابها,فإن المكلف بالضريبة المقيم بالدولة "ب" ويحقق مداخيلا في الدولة "أ"سيتحمل تراكما ضريبيا.

ومن جهة أخرى ,فالمقيم بالدولة "أ" الذي يحقق مداخيلا في الدولة "ب" لن تكون مداخيله خاضعة للضريبة في أي من الدولتين، بفعل توسع التجارة الخارجية، زاد عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة حول العالم، تستلهم الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول الصناعية,نموذجها من ذلك الموضوع من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، بينما تخضع الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول السائرة في طريق النمو للنموذج المقترح من طرف هيئة الأمم المتحدة (ONU) كما توجد اتفاقيات أخرى متعددة الأطراف تخص جانب المساعدة الإدارية والمراقبة الجبائية.

و يمكن تلخيص مصادر التشريع الجبائي على النحو التالي:

الجدول رقم01: مصادر التشريع الجبائي.

المصـادر	السلطة الموافقـة	البعـد
الاتفاقيات الجبائية	سياسية (دول)	تطبق على الدول المتعاقدة
القانون	تشريعية	يطبق على المكلفين بالضريبة
المراسيم و التنظيمات	تنفيذية	يطبق على الدارة و المكلفين بالضريبة
الاحكام القضائية	القضاء	يطبق على أطراف النزاع

المصدر: (محرزي، 2008، صفحة 55)

ثانيا–مكونات النظام الجبائي:

يتكون النظام الضريبي الجزائري من مجموعة من الضرائب المباشرة و غير المباشرة و هي كما يلي :

1. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) :حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:« تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة,المحدد وفقا لأحكام المواد 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. (المادة01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2022،، 2022، صفحة 10)

وتنص المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:« يتكون الدخل الصافي الاجمالي للأصناف الاتية: (المادة02، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، صفحة 10)

- أرباح صناعية وتجارية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- أرباح فلاحية.
- الايرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال الموال المقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذلك تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

1.1.الاعفاءات: تنص المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :« يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي :(المادة05، 2022، صفحة 10)

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
- السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين » .

2.1.الإخضاع الضريبي للدخل الإجمالي: حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:« يخضع الدخل الصافي السنوي ،كما هو محدد بموجب أحكام المادة 85 من هذا القانون إلى الضريبة على الدخل الإجمالي,على مستوى موطن التكليف,تبعا للجدول التصاعدي التالي: (المادة104، 2022، صفحة 30).

الجدول رقم 02: توزيع الضريبة على الدخل الإجمالي.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة
لا يتجاوز 240.000 دج	%0
من 240.001 دج إلى 480.000 دج	%23
من 480.001 دج إلى 960.000 دج	%27
من 690.001 دج إلى 1.920.000 دج	%30
من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج	%33
اكثر من 3.840.000 دج	%35

المصدر: (المادة104، 2022، صفحة 30)

2.الضريبة على ارباح الشركات IBS: تعرف كما يلي :« الضريبة على أرباح الشركات بأنها ضريبة لا تفرض إلا على الشركات أو الأشخاص المعنويين، وهي تفرض على الأرباح السنوية كما أن هذه الضريبة ملزمة على الأرباح الناتجة عن الشركات التالية:

- الشركات مهما كان شكلها وموضوعها وهي شركات الأموال وشركات الأشخاص إذا طلبت الإخضاع إلى IBS شركة المساهمة، شركات ذات تعاونيات، المؤسسات الوطنية باستثناء التعاونيات التي استثناها القانون التجاري والتي ليست لها أعمال تجارية (تقوم بأعمال خيرية). (منصور، 2008، صفحة 99)

كما تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :« تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 ,وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات" . (المادة135، 2022، صفحة 37)

1.2.خصائص الضريبة على أرباح الشركات: تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن ايجازها فيما يلي: (منصور، 2008، صفحة 99)

- **ضريبة وحيدة:** تفرض وتتعلق بالأشخاص المعنويين.
- **ضريبة عامة:**تفرض على مجمل الأرباح دون تميز طبيعتها.
- **ضريبة نسبية:** لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد ليس إلى جدول تصاعدي.

2.2. الخاضعون للضريبة على الأرباح الشركات:حسب المادة 136 من قانون من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:« تخضع للضريبة على أرباح الشركات: (المادة136، صفحة 37)

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

أ) شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، في هذه الحالة,يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب) الشركات المدنية التي تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات،وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ت) هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بها العمل.

- **المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري:** كما تخضع لهذه الضريبة:

-الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 .

-الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة138 ».

3.2. الإعفاءات: حسب ما تنص عليه المادة 138 :« تعفى من الضريبة على ارباح الشركات»: (المادة138، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، صفحة 38)

- **بصفة دائمة:**

– التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية.

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.

– صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية و التأمين والمحققة مع شركائها فقط.

– التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.

– الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل و حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه، والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات الآتية:

✓ مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عم مؤسستها الرئيسية.

✓ عمليات التحويل التي تخص المنتوجات الفرعية باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان و الحيوان أو التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة و الصناعة.

✓ عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء و التي رخصت بها التعاونيات أو ألزمت لقبولها.

– ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب واتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب.

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

– المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حاله.

– عمليات تصدير السلع والخدمات، باستثناء تلك المنجزة من طرف مؤسسات النقل البري والبحري والجوي وعمليات أعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر

بروتوكول الانترنت والمؤسسات الناشطة في المجال القبلي أو البعدي للإنتاج في القطاع المنجمي مقارنة مع عمليات تصدير المنتجات المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها.

- **بصفة مؤقتة:**

– الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعادة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقولاتية" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة",لمدة (03) سنوات ابتداءا من الشروع في استغلالها.

ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات،إذا كانت الأنشطة ممارسة من منطقة يجب ترقيتها,و ذلك ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (02),عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهد المتعلق بعدد مناصب العمل المنشأة,سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد، عندما يمارس هؤلاء الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة، بصفة متزامنة,داخل وخارج منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة الجنوب، وتستفيد من مساعدة " صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا"،تمدد مدة الإعفاء إلى عشر(10) سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال.

– المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين وأجانب باستثناء وكالات السياحية والأسفار لمدة عشر(10) سنوات.

– وكالات السياحية و الأسفار وكذا المؤسسات الفندقية,لمدة ثلاث(03) سنوات ابتداءا من تاريخ بداية النشاط.

4.2.حساب الضريبة على أرباح الشركات:تنص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:« يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي: (المادة150، 2022، صفحة 46)

– 19% بالنسبة لأنشطة انتاج السلع.

– 23% بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري,وكذا الانشطة السياحية و الحمامات ,باستثناء وكلات الأسفار.

– 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

في حالة الممارسة المتزامنة لعدة انشطة خاضعة لمعلات مختلفة ، يتم تحديد الارباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط.

– تخضع الارباح المعاد استثمارها ، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر من هذا القانون ,للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره10 % ,يطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 و السنوات التي تليها.

3. الرسم على النشاط المهني TAP:تنص المادة 217 :« يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية على أرباح الشركات »

ويقصد برقم الأعمال ,مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها,من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون 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 و الجماعات المحلية. (المادة217، 2022، صفحة 67)

1.3.التخفيضات: حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التخفيضات كما يلي: (المادة219، 2022، ص ص 67_68).

– تستفيد من تخفيض قدره 25% :مبلغ الايرادات الناتجة من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري.

– يستفيد من تخفيض قدره 30%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

– يستفيد من تخفيض قدره 50% :

✓ مبلغ العمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالأدوية مع استيفاء الشرطين:

- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية وفقا للتشريع و التنظيم ساري المفعول.

- أن يكون هامش البيع بالتجزئة يتراوح مابين 10% و 30%.

– يستفيد من تخفيض قدره 75%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتازة،والعادي والخالي من الرصاص والغز أويل ووقود غاز البترول المميع والغاز الطبيعي المضغوط.

✓ و يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء ,تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة، غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى سنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط.

2.3.الأشخاص الخاضعون للرسم على النشاط المهني : حسب المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:« يؤسس الرسم كما يأتي: (المادة223، 2022، صفحة 70)

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

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

3.3.حساب الرسم على النشاط المهني:حسب ما تنص عليه المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:« يحدد معدل الرسم على النشاط المهني 1.5% ، غير لأنه يرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن المحروقات بواسطة الأنابيب ».

و يتم التوزيع ناتج الرسم النشاط المهني كما يأتي: (المادة222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2022، صفحة 69)

-حصة البلدية : 66%.

-حصة الولاية: 2% .

-حصة صندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية: 5%.

و عليه يكون توزيع نسبة الرسم على النشاط المهني كما يلي:

جدول رقم 03:توزيع الرسم على النشاط المهني 1.5% .

الرسم على النشاط المهني	حصة البلدية	حصة الولاية	حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية
المعدل العام 1.5%	%0.99	%0.435	%0.075

المصدر: (المادة222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2022، صفحة 69)

أما بالنسبة للمعدل الرسم على النشاط المهني الذي يرفع إلى نسبة 03 % يكون التوزيع كما يلي:

جدول رقم 04:توزيع الرسم على النشاط المهني 3% .

الرسم على النشاط المهني	حصة البلدية	حصة الولاية	حصة صندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية
المعدل العام 3%	**%1.98**	**%0.87**	**%0.15**

المصدر: (المادة222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2022، صفحة 69)

وحسب المادة 222 مكرر:« تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للباديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة.

تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات المتبقية التابعة و المسجلة في اتفاقية بين الولاية و البلديات. (المادة222 مكرر، 2022، صفحة 69)

4. **الرسم على القيمة المضافةTVA**: تعرف الضريبة على القيمة :« من أهم الرسوم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، هذه الأخيرة تلعب دور الوسيط في تحصيل وتسديد الرسم إلى إدارة الضرائب . (بن عمارة، الضرائب على الدخل الاجمالي، 2010، الصفحات 46-47)

وتعرف أيضا« على أنها الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات، بمعنى اخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الاتية من المتعاملين كما توضحه المعادلة التالية:

الانتاج = القيمة المضافة + الاستهلاك

كما تنص المادة الاولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال :« تخضع للرسم على القيمة المضافة: (المادة01، قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2022، صفحة 04)

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، و يتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية، ويطلق هذا الرسم أيا كان:

-الوضع القانوني للأشخاص الذي يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

-بشكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

- عمليات الاستيراد.

1.4. العمليات الخاضعة للضريبة: نجد منها ما يخضع وجوبا ومنها ما هو يخضع اختيارا . و هذا ما تنص عليه المادة 02 و 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال:

- **العمليات الخاضعة وجوبا** :حسب المادة 02: (المادة02، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2022، صفحة 04)

01-المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون,كما جاء تعريفهم في المادة .04

02-الأشغال العقارية.

03-المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

04-المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة،كما جاء تعريفهم في المادة.05

05-التسليمات لأنفسهم:

- لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم,لأنفسهم لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب المختلفة,على ألا تستعمل هذه الأملاك لانجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 09.

06-عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

✓ بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية,قصد إعادة بيعها.

✓ العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.

✓ عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

✓ عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني و الصناعي أو التجاري و بيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو محدد في التشريع المعمول به.

07-المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و
02-71 من التعريفة الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والمواد العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفة الجمركية.

08-العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة.

09-الحفلات والألعاب التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها اي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.

10-الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

11-عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.

12-العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

13-عمليات البيع المنجزة الكترونيا.

-**العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا**:حسب ما تنص عليه المادة03 :« يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم,ان يختاروا ، بناءا على تصريح منهم،لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات: (المادة03، 2022، صفحة 05)

01-لتصدير.

02-للشركات البترولية.

03-للمكلفين بالرسم,الآخرين.

04-مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 .

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة و يجب ان ينهى الاختيار إلى علم مفتشية اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر يكتتب فيه الاختيار، ويمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن

النشاط, يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

و يحدد الاختيار ضمنيا,ما لم يحمل نقص التصريح، يقدم في ظرف 03 اشهر،قبل انقضاء كل فترة.

2.4. الاعفاءات: العمليات التي تتم في الداخل:حسب ما تنص المادة 08:

- **العمليات التي تتم في الداخل:**حسب ما تنص المادة 08:« تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: (المادة08، 2022، صفحة 06)

– عمليات البيع المتعلقة بما يأتي:

✓ المنتوجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة.

✓ أسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم و لكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.

✓ مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليه بموجب المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة.

-العمليات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

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

كما تعفى جميع العمليات المذكورة في المادة 09 من قانون الرسم على رقم الأعمال من الرسم على القيمة المضافة. (المادة09، 2022، صفحة 06)

- **العمليات التي تتم عند الاستراد:** حيث تنص المادة 10:تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتوجات المعفى بيعها من الداخل من الرسم المذكور، وذلك وفقا لنفس الشروط وبنفس التحفظات. (المادة10، 2022، صفحة 09)

كما تعفى كل العمليات المذكورة في المادة 11 من قانون الرسم على رقم الأعمال من الرسم على قيمة المضافة. (المادة11، 2022، صفحة 09)

- **العمليات التي تتم عند التصدير:**حيث تنص المادة 13: تعفى من الرسم على القيمة المضافة: (المادة13، 2022، صفحة 10)

– عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة.

– عمليات البيع و الصنع و الصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعية تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

– غير انه تستثنى من هذا الإعفاء وتخضع للرسم على القيمة المضافة، بنفس المعدلات ونفس الشروط المعمول بها داخل التراب الوطني، المبيعات التي تتم بغرض التصدير من قبل التجار الأثريات أو لحسابهم والمتعلقة بالأشياء الطريفة والتحف الفنية والكتب العتيقة والأثاث ومشمولات الجمع وكذا المبيعات باللوحات الفنية الزيتية والمائية والبطاقات البريدية والمنحوتات الأصلية والصور النقشية والصور الرشمية الصادرة عن فنانين على قيد الحياة أو هلكوا منذ أقل من عشرين (20) سنة.

كما تستثنى من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة,عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة الخامة أو المقدودة والجواهر الصافية والمعادن الثمينة والحلي والمجوهرات والمصوغات وغيرها من المصنوعات من المعادن الثمينة، ما عدا الحلي التقليدية من الفضة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

3.4.الخاضعون للرسم على القيمة المضافة:

- المنتجون.
- البائعون.
- المستوردون.
- البائعون بالتجزئة.

4.4. معدلات الرسم على القيمة المضافة: حيث تنص المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19% . (المادة21، 2022، صفحة 13)

وحسب ما تنص عليه المادة 23 :يحدد المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة بـ 9% ويطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات. (المادة23، 2022، صفحة 13)

5.**ضرائب أخرى**:كما توجد هناك ضرائب أخرى تخضع لها المؤسسة تذكر منها:

1.5.الضريبة الجزافية الوحيدة IFU :وحسب ما تنص عليه المادة 282 مكرر من قانون الضرائب والرسوم المماثلة:« تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطى الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة والرسم على النشاط المهني.(المادة282مكرر، 2022، صفحة 86) .

مجال تطبيق الضريبة: حيث تنص المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :« يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الحرفية و

التقليدية، التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية دينار (8.000.000) دج ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام ويتم تحديد هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات، ويظل هذا النظام قابلا للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية. (المادة282مكرر1، 2022، صفحة 86)

- معدلات الضريبة : تنص المادة 282 مكرر 4 :يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي: (المادة282مكرر4، 2022، صفحة 86)

– 05% بالنسبة لأنشطة الانتاج وبيع السلع.

– 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

- **الإعفاءات:**كما نصت عليه المادة 282 مكرر06 :« تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة: (المادة282مكرر6، 2022، صفحة 88)

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك المصالح الملحقة بها.

– مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

– الحرفيون التقليديون و كذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من دعم (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب) أو(الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر) أو (الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة من اعفاء كامل من الضريبة الجزافية لمدة 03 سنوات ابتداءا من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، تمدد هذه المدة بسنتين (02)،عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان المفروض تسديدها، غير أنهم يبقون خاضعين لدفع الحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

1.5.الرسم العقاري TF :تنص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية، مهما تكن وضعيتها القانونية، الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة. (المادة248، 2022، صفحة 72)

- **الخاضعون للرسم العقاري:**حيث تنص المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :تخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية التالية: (المادة249، 2022، صفحة 72_73)

-المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص و المواد أو لتخزين المنتوجات.

-المنشات التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات ورشات للصيانة.

-أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن ولا يمكن الاستغناء عنها.

-الأراضي غير المزروعة والمستحقة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن ايداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواءا كان يشغلها المالك أو يشغلها اخرون مجانا مجانا أو بمقابل.

- **الإعفاءات:** تنص المادة 261-هـ « من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعفى من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية: (المادة261-هـ، 2022، صفحة 75)

01-الملكيات التابعة للدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات العمومية لأو العلمية أو التعليمية أو الإسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة ،و غير مدرة لأرباح، لا يطبق هذا الإعفاء على الملكيات التابعة لهيئات الدولة و الولايات و البلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.

02-الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.

03-الأملاك التابعة للأوقاف العمومية والمتكونة من ملكيات غير مبنية.

04-الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.

3.5. الرسم التطهير TA: حيث تنص المادة 263 :« يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك كل الملكيات المبنية ويكلف قابض الضرائب المختص إقليميا، بعملية تحصيل هذا الرسم» .(المادة263، 2022، صفحة 79)

وتنص المادة 263 مكرر: رسم رفع القمامات المنزلية باسم المالك أو المنتفع تطبق الاستثناءات المنصوص عليها في المادة 261-ط من هذا القانون على هذا الرسم فيما عدا الحالات المنصوص عليها في الفقرة السابقة يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية. (المادة263مكرر، 2022، صفحة 79)

- **حدود قيمة الرسم الرسم:** حسب المادة 263 مكرر2:« يحدد مبلغ تعريفات الرسم كما يأتي: (المادة263مكرر2، 2022، صفحة 79)

-2.000 دج على كل محل ذي استعمال سكني.

-10.000 دج على كل محل ظذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه.

-18.000 دج على كل أرض مهيأة للتخييم و المقطورات.

-80.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابه ينتج كميات من النفايات تفوق نفايات الأصناف المذكورة أعلاه.

يطبق معاملات الترجيح على هذه التسعيرات وفقا للمناطق والمناطق الفرعية للبلديات تحدد كيفيات تطبق هذه المادة، لاسيما تصنيف البلديات إلى مناطق ومناطق فرعية ومعايير تقييم كميات النفايات المذكورة أعلاه في النقطة الرابعة من هذه المادة، بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية وبالجماعات المحلية.

- **الاعفاءات**:حيث تنص المادة 265:« تعفى من الرسم على رفع القمامات المنزلية الملكيات المبنية التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية. (المادة265، 2022، صفحة 79)

المطلب الثالث: أهداف ووظائف ومعايير النظام الجبائي.

أولا –أهداف النظام الجبائي:

تفرض الدولة النظام الجبائي بموجب قوانين وذلك من أجل تغطية أعبائها ونفقاتها في جميع الميادين الاقتصادي والاجتماعية، والسياسية والمالية ويظهر ذلك من خلال الأهداف التي ترمي إلى تحقيقها. (بن عمارة، الضرائب على الدخل الاجمالي، 2010، صفحة 22_25)

1. الهدف المالي: الهدف المالي دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب و ذلك لتحقيق توازن الميزانية و تغطية النفقات العمومية كما تسعى ألى القضاء على اختلالات عجز الميزانية.

ومبرر استعمال الضريبة كوسيلة مالية يرجع إلى كونها:

- تساعد في تغطية نفقات الهياكل القاعدية.
- إصلاح ومعالجة الإنتاج حيث أنه يجب على الدول النامية أن تحقق فائض من الإيرادات الضريبة لضمان تغطية نفقات التجهيز، وهذا كله لتضمن للمجتمع توفير المواد الغذائية والصناعية.
- معالجة الادخار بما أن تمويل الاستثمارات مرتبط بتكوين رؤوس أموال معتبرة التي لا يمكن تحقيقها إلا عن طريق الادخار.

2. الهدف الاقتصادي: تسعى الدولة دائما للوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدا عن التضخم أو الانكماش وذلك عن طريق استخدام الضريبة في مواجهة هذه الحالات:

- **محاربة التضخم:** التضخم هو عدم تغطية الكتلة النقدية المعروضة في السوق بما يساويها من السلع والخدمات وهذا راجع لعجز الجهاز الإنتاجي مما يرفع في الطلب الكلي على هذه السلع في الوقت التي تنخفض فيه القيمة الفعلية للنقود وللتخفيض من نسب التضخم تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضريبة تصاعدية.
- **محاربة الانكماش:** تسعى الدولة على القضاء على الانكماش الاقتصادي بتخفيض نسب الضرائب و زيادة الإعفاءات الضريبية مما ينتج ادخارا إضافيا و بهذا يكون للضريبة أهمية لعلاج مساوئ الدورة الاقتصادية.
- **محاربة الاستهلاك التبجحي:** إن التفاوت الكبير في توزيع المداخيل في الدول النامية، سمح بارتفاع الاستهلاك والإنفاق على حساب الاستثمارات، وهذا راجع لأسباب اجتماعية وسلوكية على الأخص، لذلك عملت هذه الدول عل التخفيض من معدل هذا الاستهلاك بفرض ضرائب تمتص القدرة الشرائية الموجهة للاستهلاك وإعادة توجيهها نحو الاستثمار.
- **دعم و توسيع الاستثمارات:** ان حجم الاستثمارات متعلق بمعدلات الادخارات والعلاقة التي تجمعها هي علاقة طردية والمعلوم بالنسبة للدول النامية هو انخفاض مستوى الاستثمارات الواجب تواجدها لتغطية نسبة زيادة الادخار.

3. الهدف الاجتماعي: تسمح الضريبة بإعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية وهذا من خلال الضرائب على الدخل المحصلة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والتي لها دورا ايجابيا في تحقيق توزيع أكثر عدالة بين مختلف طبقات وشرائح المجتمع.

4. الهدف السياسي: تستطيع الدولة عن طريق الضرائب ان توجه السياسة العامة للبلاد وذلك حسب المنهج السياسي، والسياسة العامة للبلاد الاقتصادية والسياسية والمالية التي ترسمها وهكذا فإن الضرائب أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية فإذا كانت سياسة الدولة اشتراكية تهدف إلى التقليل من الفوارق الاجتماعية فتستعمل الضريبة التصاعدية وفرض رسوم جمركية على منتجات الدول الأخرى، أما الدول الرأسمالية فهي كذلك تستعمل الضرائب للدفاع عن سياستها سواءا كانت داخلية أو خارجية وحسب القوانين الرأسمالية.

ثانيا–وظائف النظام الجبائي:

تتمثل وظائف النظام الجبائي كما يلي: (حمودي، 2019، صفحة 19)

1. وظيفة مالية :تتمثل في تحقيق إيراد مالي.

2. وظيفة تصحيحية : والمتمثلة في تصحيح الاختلالات الناجمة عن الأداء الاقتصادي بصفة تلقائية عبر قوى السوق، ويمكننا توضيح نوعين من الاختلالات– اختلال في نمط استخدام قوى الإنتاج بترك بعض المناطق أقل تطورا أو بترك قطاعات هي حيوية للنشاط الاقتصادي،أو إنتاج منتجات أو خدمات ضرورية للحياة الاجتماعية أو إنتاج منتوجات

ضارة بالمجتمع، الاختلال في نتائج هذا النمط والمتمثل في صورة عدم التساوي في توزيع الدخل بين شرائح المجتمع أو الأداء غير المتوازن عبر الزمن في مستوى النشاط الاقتصادي .

3. وظيفة تنموية: وذلك بالتشخيص العلمي لمشكلة التخلف الاقتصادي والاجتماعي في المجتمع المراد إقرار النظام الجبائي فيه، وابتداء من هذا التشخيص يمكن التواصل إلى إستراتيجية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لتصل أخيرا إلى تحديد دور النظام الجبائي في أعباء الفائض الاقتصادي لتحقيق الاستثمارات التي تحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعي.

ثالثا–معايير سلامة النظام الجبائي:

تتمثل هذه المعايير في: (حمودي، 2019، صفحة 19)

1. الحصة المالية:التي يحققها النظام الجبائي من حيث الغزارة والوقت من أوقات السنة المالية التي تتحقق فيها.

2. بساطة النظام الجبائي: من حيث الهيكل وتنظيمه الفني المستخدم وما يرتبط به من سهولة نسبية في التصرف عليه واستيعابه بواسطة المكلفين والمستثمرين وأشخاص الإدارة الجبائية .

3. مرونة النظام الجبائي: والتي تنجم عن اعتناق المشرع الجبائي لحلول المشكلات الفنية و الاقتصادية للضرائب تتوافق مع المستويات المختلفة للنشاط الاقتصادي مع احتمالات تقلبه عبر الزمن.

4. استقرار النظام الجبائي: الذي يتحقق بعد الإكثار من التعديل في مقاومات النظام الجبائي وهو لا يعني غياب التغيير ويعني في ذات الوقت الحيلولة دون الجهود.

5. خلو النظام الجبائي من الثغرات :التي تمكن من التقرب الضريبي .

6. كفاءة الإدارة الجبائية :وتحدد بقدرتها على تحصيل ما يتعين تحصيله وبأساليب قانونية وغير قهرية.

المبحث الثاني: نظام الاندماج الجبائي.

إن اللجوء المشرع الجزائري إلى تكريس نظام جبائي خاص، تجمع الشركات ابتداءا من قانون المالية لسنة 1997، وبذلك يسمح لها بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر المحققة على مستوى كل الشركات المنتمية لنفس المجمع.

وسنقوم في هذا المبحث إلى التطرق إلى إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي، و الدخول و الخروج من النظام الجبائي.

المطلب الأول :إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي.

تتمثل اجراءات نظام الاندماج كما نصت إليه أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :« يقصد بمجمع الشركات كل كيان اقتصادي مكون شركتين أو أكثر ذات اسهم مستقلة قانونيا، تدعى إحداها "الشركة الأم" و التي تحكم الشركات المسماة "الشركات الأعضاء" تحت تبعيتها لامتلاكها المباشر 90% او أكثر من رأسمال الشركة، و التي لا يكون رأسمالها ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.....ويتم الاختيار من طرف الشركة الأم و يتم قبوله من طرف مجموع الشركات الأعضاء , وهو غير قابل للتراجع عنه لمدة أربع (04) سنوات » .(المادة138 مكرر، 2022، صفحة 32)

ومنه نستنتج أن الاندماج الجبائي هو اختياري وليس إلزامي أي أن الشركة الأم تقوم بتقديم طلب لتطبيق الاندماج الجبائي إلى مصلحة الضرائب، و يكون هذا الطلب ممضي من طرف المدير العام للشركة و رئيس مجلس الإدارة و رئيس مجلس المراقبة.

أما بالنسبة للإجراءات الشكلية فتكون كما يلي :

1. على مستوى الشركة الأم: وفقا لأحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه يمكن لمجمع الشركات، تختار الخضوع انظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية، على أن يتم الاختيار من قبل الشركة الأم وبموافقة جميع الشركات التابعة، ليبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات وبدون رجعة. (نعيجي، 2017، صفحة 197_198)

ترسل الشركة الأم طلب الممضي و الذي يتضمن المعلومات التالية:

- عبارة القبول من طرف أغلبية أعضاء المجلس.
- النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة الأم، إضافة إلى رقم المادة.

وترفق هذه المراسلة برسالة قبول الشركات التابعة ممضاة من قبل المدير العام ورئيس مجلسها الإداري أو مجلسها الرقابي متضمنة في ما يلي:

- عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري.
- سبب النشأة، النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة التابعة هذه الرسائل بدورها يجب أن ترفق بميزانيتي الدورتين الأخيرتين لمجمل الشركات (الشركة الأم والشركات التابعة) التي تتضمن نتائج الاستغلال دون العجز المرحل أن هذه الإجراءات الشكلية الشكلية لا توضح بدقة مفهوم الاختيار الذي عبرت الشركة الأم باتجاه الإدارة الجبائية التي تكرس مبدأ حرية المسيرين في تسيير الشركات، و بالتالي فهي تعتبر أن عملية الاختيار تمثل قرارا يتعلق بتسيير الشركات وهو مرفوض في أن واحد على المكلف بالضريبة وكذا على المصالح الجبائية،كما أن هذا الشرط يجعل الشركة الأم حذرة

حينما تطلب الاستفادة من نظام الدمج الجبائي، إذ فعلى الرغم من سهولة الإجراءات الشكلية المطلوبة، إلا أن هذه الإجراءات تتطلب قيام الشركة الأم مسبقا بتحليل مفصل ومعمق لأوضاع الشركات التابعة لها، وبالتالي فإن تطبيق النظام مرهون بقيام الشركة الأم بجمع الملومات الكافية الخاصة بالشركات التابعة لها، بل والأكثر من ذلك قبول هذه الأخيرة الخضوع لنظام الدمج الجبائي وبشكل مسبق، وهو ما يترتب عنه قيام المسؤولية التضامنية فيما بين الشركات الأعضاء في المجمع عن دفع الضرائب.

كما قائمة الشركات العضوة المرفقة بالطلب الذي تقدمه الشركة الأم ليست نهائية، لأنها تقبل المراجعة كل سنة من المدة المقررة لتطبيق نظام الدمج الجبائي، اذ يتعين على الشركة الأم كل سنة أن تخطر الإدارة الجبائية بالشركات التي خرجت عن نظام المجمع أو التي دخلت فيه مجددا.

وأخيرا، فأن مصالح الإدارة الجبائية المختصة المتمثلة في مديرية كبريات الشركات التي يفترض تقديم طلب خيار تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات بالنسبة إليها من قبل الشركة الأم و هذا إذا كان رقم أعماله يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري، كذلك الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في مجمع الشركات الأجنبي و كذلك الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية.

2. على مستوى الشركات التابعة: لا يشترط نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سوى قبول الشركات التابعة الخيار الذي تقدمت به الشركة الأم، لأن تطبيق نظام الدمج الجبائي لا يتوقف على الطلب الذي تقدمه الشركة الأم لمديرية كبريات الشركات، وإنما يتوقف على قبول الشركات التابعة الأعضاء في المجمع لهذا الخيار، اذ يجب أن يرفق طلب الاختيار المحررمن جانب الشركة الأم برسالة قبول كل شركة تابعة على حدى ممضاة من قبل مديرها العام و رئيس مجلسها النقابي. (نعيجي، 2017، صفحة 198_199)

و تتضمن رسالة قبول الشركة التابعة البيانات التالية.

- عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري.
- سبب النشأة، النشاط الممارس، المقر الاجتماعي ،رقم التعريف الجبائي للشركة التابعة.

هذه الرسائل التي تحرر من جانب الشركات التابعة والمتضمنة قبولها لنظام الدمج الجبائي بدورها يجب أن ترفق بميزانيتي الدورتين الأخيرتين لمجمل الشركات (الشركة الأم و الشركات التابعة التي تتضمن نتائج الاستغلال دون العجز المرحل).

ومنه نستنتج الشروط التالية:

1. الشروط العامة لتطبيق النظام الجبائي الخاص لمجمع الشركات:

- **شكل الشركة:** من خلال نص المادة 138 مكرر فقد حرر المشرع الجزائري شركات المساهمة هي المؤهلة هي المؤهلة للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، وبذلك فإن المشرع يستثني جميع أشكال الشركات المعروفة في القانون التجاري. (رابح، 2010، صفحة 19)
- **طبيعة نشاط الشركة:** وحسب ما تنص عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه يمكن لتجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية من إمكانية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات، ويقصد بها كل الشركات التي تنشط في ميدان استغلال أو تحويل أو تجارة نقل المحروقات ومشتقاتها مثل مجمع سونطراك ونفطال وبقية الشركات التي تعمل في ميدان البترول و مشتقاته بالجزائر. (رابح، 2010، صفحة 23)

2. الشروط الخاصة لتطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات: إضافة إلى الشروط العامة التي تطبق على جميع الشركات العضو (شركة أم، شركات تابعة) فالمشرع الجبائي ينص على الشروط خاصة بالشركة الأم و الشركة التابعة:

- **نسبة الحيازة لرأسمال:** حسب ما تنص عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة امتلاك الشركة نسبة قدرها 90% أو أكثر من رأسمال الشركات التابعة لها وذلك بطريقة مباشرة.
- كما يجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طبلهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم، وعند استلامها الوثائق السابقة الذكر، تعمل مفتشية الضرائب الإقليمية على إرسال نسخة من الميزانية ولمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق الضرائب على أرباح الشركات. (رابح، 2010، صفحة 33)

ومن خلال الآثار التي تترتب على خضوع الشركات التابعة لنظام المجمع الجبائي فقدان هذه الشركات لشخصيتها الجبائية المستقلة، وذلك بفعل اندماجها مع الشركة الأم والتي تخضع وحدها للضريبة، ثم يتعين على الشركات التابعة أن تلتزم بتسوية التحصيلات الجبائية في حدود المبالغ الجبائية التي كان عليها دفعها فيما إذا لم تستفد من نظام الدمج.

وفي حالة خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع خلال المدة القانونية المقررة بمقتضى قانون صادر عن الشركة الأم، وجب فقط تبليغه من جانب الشركة التابعة إلى المصالح الجبائية المختصة عن طريق مراسلة عادية، أما الشركة الأم فإنها تكتفي الأم فإنها تكتفي بتوجيه مراسلة تتضمن خروج الشركة التابعة، وكذا بعدم الإشارة إلى عضوية الشركة التي تم إخراجها من نظام المجمع في قائمة الشركات المعنية بهذا النظام.

المطلب الثاني :الدخول في نظام الإدماج الجبائي.

لقد أقر نظام المشرع الجزائري مجموعة من الشروط أجل دخول الشركات في نظام المجمع الجبائي والتي تظهر من خلال نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تجمع الشركات يعني به كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها (الشركة الأم) تحكم الأخرى المسماة (الأعضاء). (المادة138مكرر، 2022)

و كذلك نصت المادة 138 مكرر بضرورة ألا يكون رأس مال المال الاجتماعي للشركة الأم مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا من طرف الشركاء الأعضاء، و هو ما يعني أنه ينجم عن المساهمات المتداخلة عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمع الشركات.

إذ يتعين لقبول الشركة التابعة في نظام مجمع الشركات أن يكون رأسمالها الاجتماعي مملوكا على الأقل بنسبة 90% من قبل الشركة الأم وبطريقة مباشرة وعليه فانه تمتلك هذه النسبة أذا لم يتم بشكل مباشر من جانب رأس المال المجمع، فان الشركة لا تستفيد من وصف التابعة من الناحية الجبائية رغم أنها كذلك من الناحية القانونية، بهذه الكيفية يمكن تشبيه الشركات التابعة المملوكة بأكملها للشركة الأم، أي بمعنى أن النسبة المتبقية والمقدرة 10% تعتبر وكأنها أيضا تابعة لملكية الشركة رأس المجمع، وبالتالي اعتبار الشركة التابعة وكأنها شركة فرعية.

- **النتائج الخاصة بالشركة التابعة:** تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة توفر شرط مفاده عدم جواز دخول الشركة لنظام المجمع الجبائي أذا كانت قد حققت خلال الدورتين الأخيرتين خسائر في نتائج استغلالها باعتبارها شركات تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة على دخولها في مجمع الشركات، وإذا كان المشرع الجزائري قد تخلى عن ادراج هذا الشرط ابتداءا من قانون مالية لسنة 2008، ليفسح المجال لجميع الشركات التي حققت باقي الشروط الموضوعية والشكلية الأخرى للدخول في نظام المجمع، فإنه بذلك يعبر عن إرادته في تشجيع تكوين وانشاء مجمعات الشركات و استقرارها لما لها من دور و أهمية في تحقيق التنمية الاقتصادية و لقناعته بما يشهده عالم الأعمال من تطورات سريعة. (حمودي، 2019، صفحة 52)

1. المعاملة الجبائية للخسائر المرحلة: تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه:" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس المالية المالية، وكذا الربح غير كاف لتخفيض كا العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب ألى السنوات المالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز".(المادة147، 2022، صفحة 46)

و بذلك فإن المشرع الجزائري يقر صراحة بجواز ترحيل الخسائر للأمام وخلال مدة 4 سنوات، وهو بهذا النص العام يمنح حافزا ضريبيا للشركات.

2. عمليات الاندماج و التنازل عن أصول الشركة: تنص المادة 143من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:"تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم ، غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأسمال /عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة. (المادة143، 2022، صفحة 45)

والواقع أنه كثيرا ما يتم داخل المجمع الشركات عمليات اندماج للشركات، والتي تتم عادة بنقل أصول إحدى الشركات أو موجوداتها إلى شركة أخرى مقابل عدد من الأسهم يمنح للمساهمين في الشركة المندمجة.

المطلب الثالث : الخروج من نظام الاندماج.

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن عملية اختيار الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات لا تقبل التراجع لمدة 4 سنوات، إلا هذا الحكم لا يتناسب مع كبيعة حياة مجمع الشركات التي تتسم بحركية هامة داخل أعضائه، فقد يحدث أن يتم التنازل أو التخلي أن أسهم أحدى الشركات التابعة أثناء فترة تطبيق نظام الدمج الجبائي بما لا يتحقق معه شرط تمتلك الشركة الأم لنسبة 90% من رأسمالها. (نعيجي، 2017، صفحة 202_201)

1. المعالجة الجبائية لخسائرالشركة عند خروجها من نظام المجمع الجبائي: قد يكون خروج شركة تابعة من عضوية المجمع الجبائي مرده أسباب أهمها احترام شروط العضوية ذاتها كالتعديلات التي تحدث على رأسمالها الشركة بانخفاض نسبة تملكه من جانب الشركة الأم ما دون 90% أو لتواريخ غلق نشاطها أو تغيير شكل الشركة أو طبيعة نشاطها.

- **تحديد نتائج سنة النشاط التي فيها خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع الجبائي:** خلال السنة التي يتم فيها خروج الشركة التابعة عن عضوية المجمع الجبائي، تتوقف الشركة الأم عن الأخذ بعين الاعتبار النتائج التي حققتها هذه الشركة ضمن المجموعة ككل، ولأجل ذلك يتعين تحديد وبدقة سنة النشاط التي من خلالها خروج الشركة التابعة.

ان المشرع الجبائي لا يضع أحكاما مفصلة حول هذا الموضوع باستثناء ما أطلقه من أحكام عامة مفادها عدم جواز التراجع عن قبول خيار التطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات لمدة 4 سنوات، وكذا ما تعلق بإقصاء الشركة عضوية المجمع الجبائي أذا أصبحت خلال مدة تطبيق النظام الخاص به لا يستوفي شروط العضوية، مما يستدعي على الأقل التدخل لتفصيل هذه المسألة الإجرائية بتعليمات إدارية.

- **وضعية خسائر الشركة عند خروجها من نظام المجمع الجبائي:** تصبح الشركة بمجرد خروجها من نظام المجمع خاضعة للضريبة بشكل مستقل على النتائج و فوائض القيمة الصافية على المدى الطويل عند غلق سنة النشاط التي حصل خلالها الحدث المسبب لخروجها.

كما أن الخسائر التي سبق اعتمادها في تحديد نتائج المجمع ككل، لايمكن خصمها من نتائج الشركة التي حققت هذه الخسائر، وهذا حل يسمح بعدم خصم هذه الخسائر بشكل مزدوج.

المبحث الثالث: جباية تجمع الشركات

بمفهوم أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 التي تحرر كما يأتي: المادة 138 مكرر:"يمكن تجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة ان تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، باستثناء الشركات البترولية"(المادة138، 2022، صفحة 38)

التوحيد يعنى به الذي يجمع حسابات الميزانية: الاختيار يتم من طرف الشركة الأم و تقبله مجموع الشركات الأعضاء, و هو لا يقبل التراجع لمدة 4 سنوات.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى أهم الضرائب والرسوم المطبقة على مجمع الشركات وكذا استفادتها من مجموعة من الخصومات والامتيازات و الإعفاءات.

المطلب الأول: أهم الضرائب والرسوم المطبقة على مجمع الشركات.

تخضع الشركات المكونة للمجمع بسبب العمليات التي تحققها مع بعضها البعض ومع الشركة الأم للضرائب التالية:

1. الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة: تخضع شركات المجمع لهذه الرسوم في نفس الشروط إخضاع الشركات غير المندمجة، حيث أنها لا تتأثر بالشكل القانوني للشركات، وتتكون القاعدة الضريبية الخاضعة للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي الخام للإيرادات أو رقم أعمال خارج الرسم على القيمة المضافة المحقق بين الشركات أعضاء في المجمع، وبنفس المعدل المطبق على الشركات غير المندمجة، وتشجيعها من المشرع على ابرام صفقات بين هذه الشركات المندمجة وحتى لا يثقل كاهلها بالضرائب. (نعيجي، 2017، صفحة 205)

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فهو يطبق على الصفقات القانونية بين الشركة الأم والشركات الأعضاء، وهو رسم متعلق بالاستهلاك يفرض على رقم الأعمال الخام بنفس النسب المحددة في القانون والمطبقة على الشركات غير المندمجة وذلك على مستوى الشركة الأم، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن تحويل هذا الرسم الشركات الفرعية أي عكس ما هو عليه الحال في الشركات غير المندمجة والتي تملك مقر اجتماعيا ووحدات تابعة، حيث يمكن للمقر أن يقوم بتحويل الرسم على القيمة المضافة التابعة، وتشجيعها من المشرع على تحقيق رقم أعمال بين الشركات الأعضاء في المجمع،وترخص بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لتجهيزات الموجهة للتسليم من قبل الشركات عضوة في نفس المجمع وذلك أن تكون هذه الأخيرة تخضع للرسم على القيمة المضافة.

2. الضريبة على أرباح الشركات: تطبق هذه الضريبة على الربح الجبائي الموحد لكل شركات المجمع، حيث يتم تحديد هذا الربح بإتباع إحدى الطرق المحاسبية في إعداد الميزانية الموحدة للمجمع، يتم تطبيق على هذا الربح الضريبة على أرباح الشركات بمعدل واحد وفق النسبة المحددة في القانون 23% إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء

التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات, فيخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق. (نعيجي، 2017، صفحة 206)

و تجدر الإشارة أنه بالنسبة للدورة الأولى لاختيار نظام الميزانية الموحدة سواء عند تكوين المجمع أو عند انضمام شركات حديث للمجمع, تقوم كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية بحساب و دفع أقساط الضريبية خلال فترة 12 شهرا و كأنها ستخضع بصفة مستقلة, يتم خصم هذه الأقساط من الضريبة على أرباح الشركات الواجبة على الشركة الأم و المحسوبة على النتيجة الإجمالية للمجمع (النتيجة الموحدة).

أما بالنسبة للدورات اللاحقة تبقى الشركة الأم المسؤول الوحيد عن دفع أقساط الضريبة على أرباح الشركات وحرصا من المشرع على أن لا يصيب نفس الأرباح إخضاع مزدوج للضريبة على أرباح الشركات، نص على إعفاء الأرباح الموزعة من طرف الشركات الأعضاء لفائدة الشركة الأم، كما رخص بإعفائه فوائض القيم الناتجة عن التنازل الداخلي للتثبيتات بين الشركات المندمجة من هذه الضريبة.

المطلب الثاني: الخصومات الممنوحة لمجمع الشركات.

حسب ما تنص عليه المادة 31 من قانون الرسوم على رقم الأعمال :"يجوز للمدينين بالضريبة الذين أرقام أعمالهم على مستوى مقرهم الرئيسي أن يقوموا وفقا للشروط نفسها، بحسم الرسم الذي أثقل المواد أو الخدمات المشتراة من قبل مختلف و حداتهم أو مؤسساتهم أو استغلالاتهم أو لحسابها .

ونص المادة 31 مكرر: بغض النظر عن أحكام المادة 32 أدناه، يمكن للمدنيين بالرسم الذين يجمعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم وفقا الشروط المنصوص عليها في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ان يخصموا حسب نفس الشروط الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل السلع و الخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء التجمع.

يمكن لكل واحدة من شركات المجمع القيام بالخصومات المحددة قانونيا، بمعنى أن كل شركة عضو في المجمع يمكنها الاستفادة من حدود الخصوم المسموح بها في إطار الأحكام القانونية، فعلى سبيل المثال بالنسبة المجمع مكون من خمس (5) شركات، سقف الخصم المسموح به بالنسبة للهبات المخصصة لفائدة المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني محدد بـ 20.000 دج لكل شركة.

تطبيق هذا المبدأ بصفة مطلعة يؤدي إلى مضاعفة هذا الحد و من خلال المثال السابق يضاعف الحد خمس مرات (20000*5) ليصبح الحد المسموح به لكل المجمع 100.000 دج في إطار الميزانية الموحدة. (نعيجي، 2017، صفحة 207_206)

وسنوضح حدود الخصوم المسموح بها لشركات المجمع و الاختلاف في مبالغ التكاليف المسموح بخصمها بالنسبة للشركات المستقلة عن تلك المسموح بها بخصمها بالنسبة للشركات المستقلة عن تلك المسموح بها للشركات مندمجة (شركات المجمع): (المادة168_171، 2022)

- لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح للزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشتغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها، ولا يمكن أن يقل عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- لا تخصم مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- لا تخصم الهدايا المختلفة باستثناء التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز لم تتجاوز قيمة كل واحدة مبلغ 1.000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمس مائة ألف دج 500.000 دج.
- لا تخصم الإعانات، ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار جزائري 4.000.000 دج .
- لا تخصم مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها و المثبتة قانونا و المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- لا تخصم الأعباء التي تستوفي شروط الخصم و التي تم تسديدها نقدا عنما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم.
- لا تخصم مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يمون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.
- يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب ,من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين و في حد أقصاه ثلاثون مليون دينار 30.000.000 دج.

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

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتحديده أو رد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف والمجموعات المتحفية وحفظها.

- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.
- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنتين.
- لا تكون قابلة للخصم، على الصعيد الجبائي، سوى في حدود 01% من رقم الأعمال السنوي، النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية شبه الصيدلانية، تشمل فئات نفقات الترويج الطبي على وجه الخصوص تلك المتعلقة بالإشهار بجميع أشكاله وتكاليف إطلاق المنتجات.

لا تكون قابلة للخصم:

- المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية، عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر.
- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة و إصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.
- التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.
- الرسم على التكوين والرسم التمهين.
- يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة.
- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10% من مبلغ الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة أعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في هذا البحث.

و يجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.

المطلب الثالث: الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات.

أولا –الضريبة على أرباح الشركات:

1. توحيد الأرباح: يمكن للشركات المؤهلة لنظام تجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، التوحيد يعني الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات الأعضاء للتجمع، و بعبارة أخرى يتمثل

التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات مجمل شركات التجمعات، تحتفظ الإلغاءات، الاختيار من طرف الشركة الأم و يكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء و هو لا يقبل التراجع لمدة أربع(04) سنوات. (مدرية الضرائب الجزائري)

2. تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه على الربح الموحد في حالة الممارسة من طرف شركات أعضاء لتجمع نشاطات تابعة لمختلف معدلات هذه الضريبة (المادة 3 من قنون المالية التكميلي لسنة 2009)، تنفيذا لاجراء التبسيط، أدرج قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إجراء يرمي إلى توضيح معدل الضريبة على أرباح الشركات,و في حالة أنشطة مختلفة ممارسة من طرف مختلف الفروع الأعضاء لتجمع بعنوان الجباية،والذي يطبق على الربح الموحد و على الربح الموافق للنشاط الغالب، فضلا عن هذا عندما يفوق رقم الأعمال الموحد التابع لمعدل 19% للضريبة على أرباح الشركات، نسبة 50% فإن هذه النسبة هي التي تطبق على الربح الموحد الخاضع للضريبة.

في حالة العكس ومن أجل عدم الاضرار بنظام التوحيد، فإن تطبيق المعدلين 19% و 23% للضريبة على الدخل الإجمالي مرخص به كل صنف من رقم الأعمال.

3. إعفاء الأرباح: بموجب أحكام المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1997. "لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيم المذكورة و المحققة بين شركات من نفس التجمع كما هو محدد في المادة 138 مكرر"(مديرية الضرائب الجزائري)

ثانيا–الرسم على النشاط المهني :

تنص أحكام المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "يستثنى من القاعدة الخاضعة لهذا الرسم: 06)العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة." (المادة220، 2022، صفحة 68)

ثالثا–الرسم على القيمة المضافة:

تستثنى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة، العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لتجمعات الشركات،كما هو منصوص عليه في المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 المتمم للمادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

منح الإمكانية لتجمع الشركات بالمعنى الجبائي التي اختارت الربح الموحد، في أن يختصموا حسب نفس الشروط، الرسم على القيمة المضافة، والتي أثقل السلع والخدمات المقتناة من طرف أو لأجل شركات أعضاء التجمع(المادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009). (مديرية الضرائب الجزائري)

رابعا–حقوق التسجيل:

طبقا للمادة 347 مكرر4 من قانون التسجيل المتمم بالمادة 36 من قانون المالية لسنة 1997:"تعفى من حقوق التسجيل في إطار تطبيق النظام المذكور في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

- العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء.
- العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات.

إضافة إلى ذلك و للتشجيع على نظام تجمع الشركات تعفى الشركات التي ترغب في اختيار النظام الجبائي لتجمع الشركات من إلزامية تبرير تحقيق نتائج ايجابية خلال السنتين الأخيرتين التي تسبق إدماج تجمعات الشركات (المادة 06 من قانون المالية 2008). (مدرية الضرائب الجزائري)

خامسا–إلغاء إقصاء الشركات العاجزة من محيط التوحيد الجبائي:

بغية عدم تفويت الاستفادة من المزايا لفائدة الشركات العاجزة و التي تمنح لهم في إطار نظام تجمعات الشركات ,نص قانون المالية 2012 على إلغاء إقصاء الشركات التي تحقق عجزين متتاليين خلال تنفيذ نظام تجمعات الشركات من محيط التوحيد الجبائي (المادة 06 من قانون المالية 2012). (مدرية الضرائب الجزائري)

سادسا–إجراءات خاصة تطبق على فروع الشركات:

بعد اختيار نظام التجمعات، يتعين على الشركات الفرعية أن تقوم بإيداع ميزانيتها في نسختين لدى المفتشية التابعة لها، يجب إرفاق الميزانية بنسخة من رسالة اختيار النظام والنسخة الأصلية للشهادة المسلمة لهذا الغرض من طرف مفتشية الضرائب لمكان مقر الشركة الأم.

تقوم المفتشية الإقليمية المختصة على الفور بإرسال نسخة من الميزانية إلى مفتشية الضرائب لمكان مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة السلبية فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

غير أن الشركة الفرعية تبقى مسؤولة تضامنيا عن دفع الضريبة على أرباح الشركات.

غير أن الشركة الفرعية تبقى مسؤولة تضامنيا عن دفع الضريبة على أرباح الشركات الصادرة عن طريق السجل باسم الشركة الأم.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تداوله في هذا الفصل نجد أن النظام الجبائي الجزائري يهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية و سياسية و اجتماعية للدولة ،و لتحقيق هذه الأهداف قامت السلطات بإجراء إصلاحات كبيرة للنظام الجبائي و ذلك لمواكبة التطورات الجديدة.

الفصل الثالث: دراسة دراسة ميدانية بمجمع صيدال -الجزائر-

تمهيد

بعد قيامنا بتناول جميع المفاهيم النظرية الخاصة بالمجمع في الفصول السابقة، سنقوم في هذا الفصل بمحاولة دراستها من الجانب التطبيقي وذلك بتناول مجمع صيدال مثال لدراستنا التطبيقية وقد قمنا بالتوجه لمقر الشركة الأم المتواجد في الدار البيضاء الجزائر العاصمة للحصول على الوثائق الازمة التي تساعدنا في الدراسة، حيث سنقوم بتقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع صيدال.

المبحث الثاني: عمليات التوحيد في مجمع صيدال.

المبحث الثالث: النظام الجبائي لمجمع صيدال.

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع صيدال

المطلب الأول :التعريف بمجمع صيدال.

يعتبر مجمع صيدال الرائد في الصناعة الصيدلانية في الجزائر وأهم قطب صناعي على مستوى حوض البحر الأبيض المتوسط، حيث ي المقر الرئيسي للمجمع في الدار البيضاء، الطريق الولائي رقم 11 ص ب 141، بمحافظة الجزائر الكبرى، حيث يأخذ صيدال الشكل القانوني لشركة ذات الأسهم برأسمال قدره 250 مليون دج، كما انه مفيد في السجل التجاري تحت رقم 84 002 B.

حيث يختص في الإنتاج الصيدلاني الرفيع الذي جعله قدوة حسنة للصناعة الصيدلانية في الجزائر كما يعتبر من الشركات الأولى التي دخلت البورصة، والذي خبرته في الميدان الصيدلاني التي تفوق 37 سنة واحتوائه على مخبر للتحليل حديث دشن في 1998 وقدراته في الإنتاج والمراقبة.

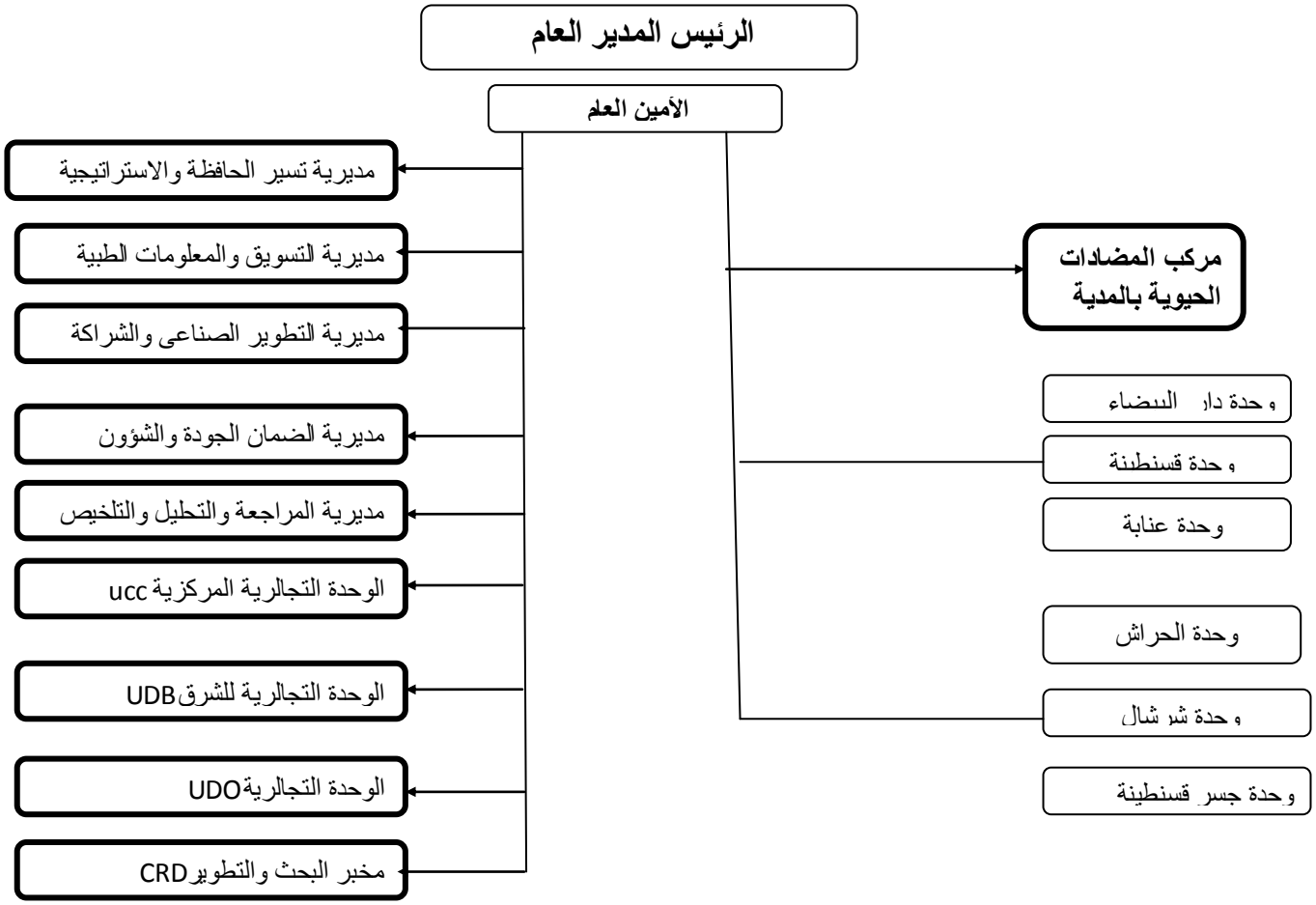
تتمثل نشاطات المجمع في صناعة وتسويق المواد الصيدلانية والمركبات في شكل مواد أولية ومواد مصنعة أو نصف مصنعة وتسويق وترويج الأدوية في ميدان نشاطات البحث والتطوير، حيث يضم مخابر تحليل حديثة وباحثين أكفاء ويد عاملة مؤهلة لتحقيق إنتاجية عالية ونوعية حسنة.

تعتبر مؤسسة صيدال من المؤسسات العمومية الجزائرية التي لا تزال تحتفظ بمكانتها في السوق الجزائرية رغم وجود بعض المنافسين الجدد، وهو يعمل على الحفاظ على هذه المكانة السوقية وتوسيعها.

وسنتناول في هذا المبحث التعريف بالمجمع، والتركيز عليه باعتباره المؤسسة المستقبلة لدراستنا التطبيقية.

و يتمثل الهيكل التنظيمي للمجمع فيما يلي:

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي.



المصدر وثائق المؤسسة

المطلب الثاني :مهام مجمع صيدال

يركز صيدال على نشاطات التصنيع و تسويق المنتجات الصيدلانية ذات الاستعمال البشر تطوير حصتها في السوق. تتمثل مهام مجمع صيدال في:

- إنتاج، تصدير، استيراد وتسويق كل ما يتعلق بالمواد الصيدلانية والكيميائية في شكل مواد أولية او منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع، قصد الاستعمال البشري أو الحيواني.
- الإعداد والتحضير للسياسة العامة للمجتمع، كذلك الأمر بالنسبة لإستراتيجية الصناعة والمالية وكذلك التسويق وتطوير الجودة.
- المراقبة الصارمة لجميع الفروع والتنسيق فيما بينها

- القيام بأبحاث في مجال الطب الإنساني أو الحيواني على حد سواء من أجل اكتشاف أدوية جديدة للعلاج.
- تحديد الاستراتيجيات المتعلقة بإنتاج المواد الصيدلانية وتطويرها إلى جانب الاتصال الطبي و التنسيق فيما بينها.
- المشاركة في جميع العمليات الصناعية أو التجارية التي يمكن أن ترتبط بالموضوع عن طريق إنشاء مؤسسات أو فروع جديدة.
- القيام بكل الإجراءات اللازمة لحماية البيئة من التلوث، وهذا بدعمها للجمعيات ذات الطابع الايكولوجي.
- رعاية الجمعيات العلمية للطلبة، الصيدلة والكيمياء.
- التبرع بالأدوية لمختلف الجمعيات.
- النوعية، الكمية، الأجل، و الإرضاء التام للزبائن والاستجابة لحاجياتهم بشكل التكلفة.
- ضمان أحسن مرد ودية لرؤوس الأموال المستثمرة واستردادها.
- تقدير المهارات البشرية لمجمع صيدال.
- إنتاج أدوية حديثة تستجيب لمتطلبات النوعية، الفعالية والأمان.

المطلب الثالث:أهداف مجمع صيدال

بصفة عامة كل أهداف مجمع صيدال ترمي إلى تطوير الشركة، وتثبيت مكانتها في السوق الوطنية والدولية، ولتحقيق ذلك تطلب سياسة دعم ركائز مراقبة النوعية، والجودة، وإرساء خطوات صارمة في مجال تطوير إنتاجها، ترقية صورتها من أجل تحسين الإنتاج، وتوسيع المجال التسويقي، والتجاري، وتحقيق طموح المجمع في الحصول على مرتبة أولى في مجال صناعة الأدوية، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- ضمان وضعية المخبر القائد على مختلف المستويات الوطنية والجهوية.
- توسيع تشكيلتها أخذا في الحسبان احتياجات السوق في الأقسام العلاجية المختارة.
- توسيع حصة السوق بما يتجاوز % 50 من الأقسام العلاجية المستهدفة.
- تصدير في الآفاق المسطرة % 10 من رقم أعمال المجمع (المواد الأولية بالضمادات الحيوية و المنتجات التامة).
- في إطار الشراكة، تصنيع منتجات المخابر الأخرى ذات القيمة العلاجية القوية.
- تاسيس شراكة في مجال البحث، والتطوير مع الجامعات المحلية، والخارجية تحقيق أرباح إضافية، وتأمين الدواء الكافي.
- تقديم أدوية بنوعية عالية الجودة و بأسعار تنافسية.
- إدماج المجمع تدريجيا في السوق الإقليمي والعالمي.
- إدماج تكنولوجيات جديدة، والسعي نحو تحسين سمعة المجمع وسمعة منتجاته، وجودتها.

- وضع خطط، وسياسات تضمن إرضاء الشركاء، المستهلكين والمستخدمين.
- التوسع في خط المنتجات ذات الاستهلاك الواسع مثل: أدوية مرض السكري، أمراض القلب والعيون، المضادات الحيوية، مضادات الالتهابات.
- الحصول على تمويلات إضافية مما يسمح بتدعيم سياسة الاستثمار لدى المجمع.
- دعم عرض منتجاته وتسويقها.
- تكثيف الجهود في ميدان التسويق، والإعلام الطبي إضافة إلى رفع الإنتاجية.
- اعتماد إستراتيجية تطويرية، ومستقبلية يطمح من خلالها المجمع إلى استعمال طرق تسيير فعالة.
- تكوين مشاريع الشركة مع مخابر، وشركات أجنبية ذات شهرة عالمية.
- توسيع حجم الاستثمارات الخارجية، وترقيتها، و الحصول على مرد ودية من الأموال المستثمرة.
- خلق مناصب شغل.
- المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني عن طريق تغطية الاحتياجات من المواد الصيدلانية.
- القيام بمختلف اتفاقيات الشراكة في ميدان البحث، والتطوير مع الجامعات الداخلية، والخارجية.
- تحسين أنظمة التسيير كنظام المعلومات الاتصال، والتسويق.
- تطوير المهارات في مجال البحث والتطوير والابتكار الصيدلاني ومجال التكنولوجيات الجديدة، المعلوماتية، والاتصال.

المبحث الثاني: عمليات التوحيد في مجمع صيدال

ستناول في هذا المبحث طرق التوحيد في مجمع صيدال.

المطلب الأول: طرق و مراحل التوحيد.

لتعريف نطاق الاندماج في مجمع صيدال يجب اتباع المعلومات الموجودة في الجدول التالي:

الجدول رقم05: معلومات حول الرأسمال لمجمع صيدال

الحساب	الفروع و الشركات الأخرى	الرأسمال الاجتماعي		حصة المساهمة لصيدال		
		عدد الأسهم	المبالغ	عدد الأسهم	القيمة المحاسبية للسندات	%
	01-الفروع					
261/20	IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	99,998%
261/04	SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	13 801	1 380 100 000,00	63,546%
261/05	EDIC (SNIC)	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%
	المجموع 01		**2 729 560 000,00**		**1 937 850 000,00**	
	02 الشركات الاخرى					
262/02	SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	73 500 000,00	49,00%
261/17	TAPHCO	165 165	1 083 482 400,00	73 510	482 225 600,00	44,51%
261/15	P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	30,00%
261/16	W.P.S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	30,00%
261/17	JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	30,00%
261/04	NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00	4,40%
261/18	ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00	2,34%
262/03	ACDIMA	9 000		37	44 667 575,00	0,41%
262/19	SAIDAL SOLUPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	35%
262/00	GRP ALGERIA CORPORATE UNIVERSITIES	1 400	14 000 000,00	100	1 000 000,00	7,14%
	المجموع 02		**3 353 682 400,00**		**1 100 650 175,00**	
	المجموع 01+02		**6 083 242 400,00**		**3 038 500 175.00**	

المصدر: وثائق المؤسسة

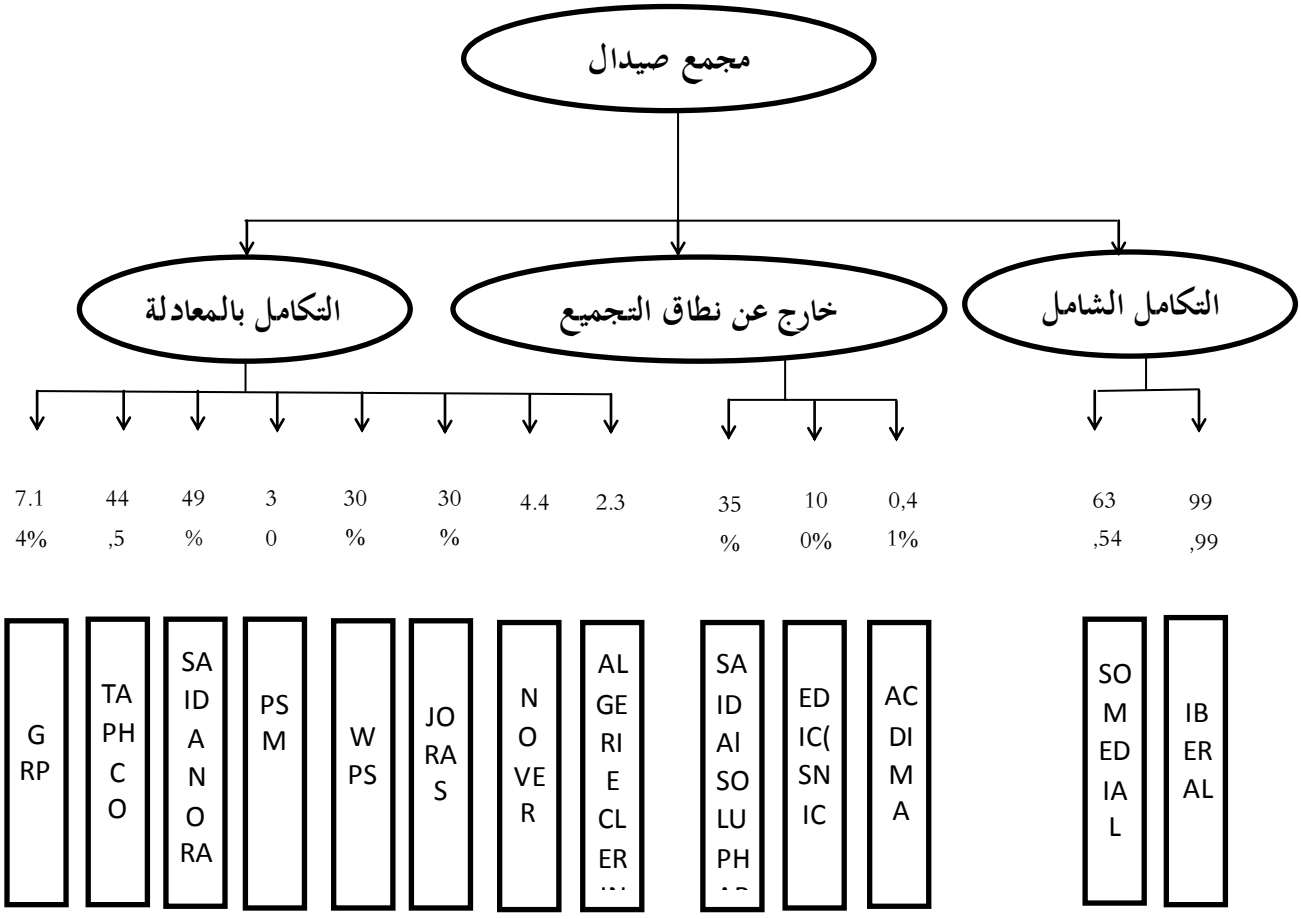
توجد هناك طريقتين للتجميع، طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة وهذا وفقا للقرار الصادر عن وزير المالية بتاريخ 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد القياس والتسجيل للمحاسبي للبيانات المالية وكيفية عرضها، وبذلك ومن خلال الجدول نستنتج أن مجمع صيدال يطبق طريقتين للتجميع:

1.**طريقة التكامل الشامل:** وتستعمل هذه الطريقة على الشركات التابعة التي تملك شركة صيدال فيها بنسبة أكثر من 50% وهذا ما يتطابق مع شركة ليبرال بنسبة 99,99% وشركة سوميدال بنسبة 63,54% .

2.طريقة التكامل بالمعدالة: والتي تستعمل على الشركات الاخرى التي تكون نسبة المساهمة فيها بنسبة أقل من50 %.

وشركات أخرى خارج نطاق التوحيد و بذلك يمكن تلخيص مساهمات مجمع صيدال في الشكل التالي:

الشكل رقم07 :مساهمات مجمع صيدال



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثاني :التعديلات الواجبة القيام بها أثناء المعالجة المحاسبية

للقيام بعملية المعالجة المحاسبية أثناء إدماج الحسابات يتعين القيام بما يلي:

-تنسيق طرق تقييم الحسابات،يجب إتباع سياسات محاسبية متماثلة محاسبية مع الشركة الأم.

-تنسيق طرق الاهتلاك.

-حذف الديون و المدينون التبادلية داخل المجموعة.

-تحييد الايرادات و النفقات بين وحدات المجموعة.

-تحييد توزيعات الأرباح بين وحدات المجموعة.

-حذف رأسمال للشركتين التابعتين SOMEDIAL IBERAL ، والسندات والمحتفظ بها على مستوى صيدال.

-حساب فارق التقييم للتجميع للشركات الخاصة بالطريقة الأولى طريقة التكامل الشامل.

-حساب الفوائد الخاصة بالأغلبية والأقلية.

-حساب فارق التجميع للمؤسسات بالطريقة التكامل بالمعادلة.

01.تنسيق طرق تقييم الحسابات: تنسيق طرق تطبيق حسابات الشركات التابعة لمجمع صيدال، يتم استخدام الطريقة التقليدية للتقييم التي تسمى الطريقة التكلفة التاريخية لمجموع الحسابات مع تحيين الديون وحسابات العملات الأجنبية بسعر الإغلاق بتاريخ غلق الحسابات في تاريخ: 31-12-2020

02.تنسيق طرق الاهتلاك: ليس هناك احتياج لإعادة معالجة الإهلاكات لأن الشركات التابعة والشركة والأم تتبع نفس الطريقة الإهتلاك الخطي.

03. عدم ادراج الديون و المدينون مابين شركات المجمع(IBERAL/SOMEDIAL) :

- المدينون **(IBERAL/SOMEDIAL)** :

- العملاء **11 284 226,17** دج.
- مدينون اخرون **866 572 003,96** دج.

- الديون **(IBERAL/SOMEDIAL)** :

- الموردون و الحسابات التي لها علاقة **11 284 226,17** دج.
- ديون أخرى **866 572 003,96** دج.

04.عدم ادراج الايرادات و المصاريف ما بين شركات المجمع(IBERAL/SOMEDIAL) :

- الايرادات **(IBERAL)** :

رقم الأعمال **24 924 815.00** دج.

- المصاريف (**IBERAL**) :

خدمات **24 924 815.00** دج.

05. استبعاد رأسمال الشركات التابعة و سندات الشركة الأم:تتمثل في القاعدة التقليدية للتجميع(إدماج) ،لا يجب أن ادماج رأس المال الشركات التابعة ضمن رأسمال الشركة الأم، بل يظهر رأسمال الشركات التابعة في ح/ 261 سندات المساهمة ضمن ميزانية الشركة الأم بالإضافة إلى رأسمال الاسمي في خصوم ميزانية شركة الأم (صيدال) سواءا كانت داخل المجمع أو خارج المجمع و ذلك على النحو التالي:

06. حساب احتياطي دمج الشركات المدمجة وفقا لطريقة الدمج التكامل الشامل وحساب حقوق الأقلية:

الجدول رقم06: حساب احتياطي دمج الشركات المدمجة

البيان	IBERAL(99.99%)	SOMEDIAL(63.54%)	المجموع
رأس مال	552 760 000.00	2 171 800 000.00	2 724 560 000.00
احتياطات	0.00	335 931 643.10	335 931 643.10
فارق التقييم	1 414 033 632.00	604 892 106.74	2 018 925 738.74
النتيجة الصافية	-21 156 356.38	1 625 949.27	-19 530 407.11
رؤوس الأموال الأخرى	-939 397 165.91	-852 569 954.90	791 967 120.81 -1
المجموع	1 006 240 109.71	2 261 679 744.21	3 267 919 853.92

المصدر: وثائق المؤسسة

07.حساب حقوق الأقلية:

الجدول الرقم07: حساب حقوق الأقلية

البيان	IBERAL		SOMEDIAL		المجموع
	المبلغ	حقوق الأقلية %0.00180910	المبلغ	حقوق الأقلية %36.45	
رأس مال	552 760 000.00	10 000.00	2 171 800 000.00	791 700 000.00	791 710 000.00
احتياطات	0.00	0.00	335 931 643.10	122 459 288.08	122 459 288.08
فارق التقييم	1 414 033 632.00	25 581.33	604 894 106.74	220 505 148.22	220 530 729.55
النتيجة الصافية	-21 156 356.38	-382.74	1 625 949.27	592 717.58	592 334.84
راسمال اخر	-939 397 165.91	-16 994.67	-852 569 954.90	- 310 792 721.84	-310 809 716.51
المجموع	1 006 240 109.71	18 203.92	2 261 679 744.21	824 464 432.03	824 482 635.96

المصدر: وثائق المؤسسة

08. حساب فارق الإدماج للمساهمات بطريقة المعادلة:

الجدول رقم08: حساب فارق الإدماج للمساهمات

الشركات	الرأسمال في 2019/12/31	مجموع الاسهم	الاسهم المملوكة من طرف صيدال	الرأسمال الاجتماعي	نسبة المساهمة	حصة مجمع صيدال	القيمة المحاسبية للأسهم	فائض قيمة	خسارة قيمة
TAPHCO	2 989 014 916.32	165165	73510	1 083 482 400.00	%44.51	1 330 321 112.21	482 225 600,00	848 095 512,21	
W.P.S	2 280 844 549.06	42620	12786	426 200 000.00	%30.00	684 253 364.72	127 860 000,00	556 393 364,72	
SNM	123 101 687.89	5000	2450	150 000 000.00	%49.00	60 319 827.07	73 500 000,00		13 180 172,93
JORAS	1 950 281.54	15000	4500	90 000 000.00	%30.00	585 084,46	27 000 000,00		26 414 915,54
ALGERIE CLEAR	421 970 741.82	240000	5625	240 000 000.00	%2.34	9 889 939,26	5 625 000,00	4 264 939,26	
SAIDAL SOLUPHARM	141 876 784.00	15000	5250	150 000 000.00	%35.00	49 656 874,40	52 500 000,00		2 843 125,6
GRP	14 160 040.61	1400	100	14 000 000.00	%7.14	1 011 026,90	1 000 000,00		2 011 026,90
المجموع						2 134 015 175,22	769 710 600,00	1 408 753 816,19	44 449 240,97
فارق المعادلة								1 364 304 575,22	

يمثل فارق الإدماج فائض القيمة التي حققتها صيدال على المساهمات السبعة (07) بعد تعويض مساهمتها. تمتلك صيدال بالفعل حصة قدرها: **2 134 015 175.22** دينار جزائري والتي تساوي (بالقيمة المحاسبية) اليوم: **769 710 600.00** دينار جزائري، أي انها حققت فائض قيمة قدره **1 364 304 575.22** دينار جزائري فحص هذا الجدول يوضح فائض القيمة الذي قدره **1 364 304 575.22** دينار جزائري، ومع ذلك يصعب تفسيره، لأن هنالك مشاريع لم تدخل حيز الاستغلال، ولا توجد علاقة مباشرة بين الأموال المقدمة والنتائج المحققة (في حالة شركة TAPHCO التي كانت بداية الانتاج في عام 2017، وشركة SNM التي تعتبر مشروع في حالة دراسة، وشركة SOLUPHARM في اجراءات التصفية و JORAS في حالة التصفية).

و تجدر الإشارة أيضا إلى مايلي :

-حصة شركة ACDEMA و التي تمثل 0.41 % لم يتم دمجها (و هذا لعدم ارسال الوثائق).

-حصة شركة PSM, و التي تمثل 30 % لم دمجها (و هذا لعدم ارسال الوثائق).

-حصة NOVER,التي تمثل 30% لم يتم دمجها (و هذا لعدم ارسال الوثائق).

09.جدول حساب النتيجة في 2020/12/31:

الجدول الرقم09: جدول حساب النتيجة في 2020/12/31

الكيانات	مبالغ الكيانات	النسبة	المبالغ
TAPHCO	150 411 406.76 -	%44.51	66 943 617.06 -
P.S.M	-	%30.00	-
W.P.S	87 996 519.99	%30.00	26 398 956.00
SNM	8 658 451.19 -	%49.00	4 242 641.08 -
NOVER	-	%4.40	-
ALGERIE CLEAR	34 243 888.66	%2.34	802 591.14
JORAS	287 181.75 -	%30.00	86 154.53 -
SAIDAL SOLUPHARM	7 140.00 -	%35.00	2 499.00 -
GRP	3 245 991.79	%7.14	231 763.81
المجموع	33 877 779.26 -	-	43 841 600.71 -

المصدر: وثائق المؤسسة.

10.المعالجة المحاسبية "الطريقة المعادلة" للدورة المحاسبية 2020:

أ/الأصول:

الجدول رقم10:الأصول

الأصول	قبل إعادة المعالجة	إعادة المعالجة		بعد إعادة المعالجة
		المدين	الدائن	
السندات بطريقة المعادلة الشركات المساهمة		2,134,015,175.22		2,134,015,175.22
مساهمات أخرى و مدينون	1,105,650,175.00		769,710,600.00	335,939,575.00

المصدر: وثائق المؤسسة.

ب/الخصوم:

الجدول رقم11:الخصوم

الخصوم	قبل إعادة المعالجة	إعادة المعالجة		إعادة المعالجة
		المدين	الدائن	
فارق التقييم بالطريقة المعادلة			1,408,146,175.93	1,408,146,175.93
النتيجة الصافية	163,669,960.04		- 43,841,600.71 -	119,828,359.48

المصدر: وثائق المؤسسة.

ج/النتيجة:

الجدول رقم12:النتيجة

فارق تقييم المعادلة	**1,364,304,575.22**
النتيجة	43,841,600.71
تحقيق فارق المعادلة	1,408,146,175.93

المصدر: وثائق المؤسسة.

د/ جدول حسابات النتائج:

الجدول رقم13: حسابات النتائج

جدول حسابات النتيجةTCR	قبل إعادة المعالجة	إعادة المعالجة		إعادة المعالجة
		مدين	دائن	
حصة النتيجة الصافية للشركات بطريقة المعادلة		43,841,600.71 -		43,841,600.71 -

المصدر: وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: شرح التعديلات خلال المعالجة.

أ/الأصول:

1. **من الجانب المدين:**

بقيمة :**2 134 015 175.22** دج والتي تتمثل في القيمة الحقيقة لسندات الشركات بطريقة المعادلة وتتمثل فيما يلي:

- الشركة TAPHO **1 330 321 112.21** دج.
- الشركة W.P.S **684 253 364.72** دج.
- الشركة SNM **60 319 827.07** دج.
- الشركة JORAS **585 084.46** دج.
- الشركة ALGERIE CLEARING **9 889 939.26** دج
- الشركة SAIDAL SOLUPHARM **49 656 874.40** دج
- GRP - **1 011 026.90** دج

2. من الجانب الدائن:

- **بقيـمة :2 702 560 600.00** دج والتي تمثل استبعاد سندات المساهمة الخاصة بالشركات المدمجة بطريقة التكامل الشامل و الشركات المدمجة بالطريقة المعادلة و تتمثل فيما يلي :

-شركة IBERAL بقيمة **552 750 000.00** دج.

-شركة SOMEDIAL بقيمة **1 380 100 000.00** دج.

-شركة TAPHCO بقيمة **482 225 600.00** دج.

-شركة W.P.S بقيمة **127 860 000.00** دج.

-شركة SNM **73 500 000.00** دج

-شركة JORAS **27 000 000.00** دج.

-شركة ALGERIE CLEARING **5 625 000.00** دج

-شركة SAIDAL SOLUPHARM بقيمة **52 500 000.00** دج.

-شركة GRP بقيمة **1 000 000.00** دج.

- **بقيمة: 11 284 226.17** دج و التي تتمثل في استبعاد حسابات العملاء الخاصة بالشركات IBERAL و SOMEDIAL و هي كالتالي:

-شركة IBERAL بقيمة **11 229 857.45** دج.

-شركة SOMEDIAL بقيمة **54 368.72** دج.

- **بقيمة :866 572 003.96** دج و التي تتمثل في استبعاد حسابات المدينين الآخرين الخاصة بالشركات IBERAL و SOMEDIAL و هي كالتالي:

-الشركة IBERAL بقيمة **825 662 199.65** دج.

-الشركة SOMEDIAL بقيمة **40 909 804.31** دج.

ب/الخصوم : و تتمثل المعالجة كما يلي:

1. من الجانب المدين:

- **بقيمة 2 724 560 000.00** دج و التي تتمثل استبعاد حساب رأسمال الاجتماعي الشركات المدمجة وفق طريقة التكامل الشامل (IBERAL/SOMEDIAL) و تتمثل فيما يلي:

-الشركة IBERAL بقيمة **552 760 000.00** دج.

-الشركة SOMEDIAL بقيمة **2 171 800 000.00** دج.

- **بقيمة 122 459 288.08** دج والتي تمثل استبعاد نسبة 63.45 % من الاحتياطات للشركة التابعة SOMEDIAL وتحويله لحساب فوائد الأقلية

- **بقيمة 220 530 729.55** دج والتي تمثل استبعاد نسبة 36.45% من فارق إعادة التقييم للشركة التابعة SOMEDIAL واستبعاد نسبة 0.0018 % من فارق إعادة التقييم للشركة التابعة IBERAL وتحويلها لحساب فوائد الاقلية.
- **قيمة 11 284 226.17** دج والتي تمثل استبعاد الديون الخاصة بالشركات التابعةIBERAL و SOMEDIAL و هي كاتالي :

-IBERAL بقيمة **11 229 857.45** دج.

-SOMEDIAL بقيمة **54 368.72** دج

- **قيمة 866 572 003.96** دج والتي استبعاد الديون الاخرى الخاصة بالشركات التابعةIBERAL و SOMEDIAL وهي كالتالي:

-الشركة IBERAL بقيمة **825 662 199.65** دج.

- الشركة SOMEDIAL بقيمة **40 909 804.31** دج

2. من الجانب الدائن:

- بقيمة **1 408 146 175.93** دج و التي تمثل تسجيل فارق المعادلة للسندات الإدماج بالطريقة المعادلة تستبعد من الخصوم (الفارق بالمعادلة –الحصة من النتيجة الصافية من شركات الإدماج بطريقة المعادلة):

- الشركة TAPHO **848 095 512.21** دج.

- الشركة W.P.S **556 393 364.72** دج.

- الشركة SNM - **13 180 172.93** دج.

- الشركة JORAS - **26 414 915.54** دج.

- الشركة ALGERIE CLEARING **4 264 939.26** دج.

- الشركة SAIDAL SOLUPHARM - **2 843 125.60** دج.

- الشركة GRP - **2 011 026.90** دج.

- **قيمة 44 433 935.55** دج والتي تمثل استبعاد النتيجة و هي كالتالي:

- الشركة TAPHO - **66 943 617.06** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بالمعادلة .

– الشركة W.P.S **26 398 956.00** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة الادماج بالطريقة المعادلة.

– الشركة SNM – **4 242 641.08** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة الادماج بالطريقة المعادلة .

– الشركة JORAS – **86 154.53** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة الادماج بالطريقة المعادلة.

– الشركة ALGERIE CLEARING **802 591.14** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة الادماج بالطريقة المعادلة

– الشركة SAIDAL SOLUPHARM – **9 282** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة الادماج بالطريقة المعادلة.

– الشركة GRP **231 763.81** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة الادماج بالطريقة المعادلة.

– الشركة SOMEDIAL **592 334.84** دج و التي تمثل حصة من النتيجة لفائدة الأقلية.

– الشركة IBERAL – **382.71** دج و التي تمثل حصة من النتيجة لفوائد الأقلية.

- **قيمة 310 809 716.51** دج و التي تمثل الترحيل من الجديد (36.45 % في SOMEDIAL و 99.99% في IBERAL).

– الشركة IBERAL بقيمة – **310 792 217.84** دج.

–الشركة SOMEDIAL بقيمة – **16 994.67** دج

- **قيمة 824 482 635.96** دج و التي تمثل فوائد الاقلية (36.45 % في SOMEDIAL و 99.99% في IBERAL).

–الشركة IBERAL بقيمة **824 464 432.03** دج

–الشركة SOMEDIAL بقيمة **18 203.92** دج

جدول حسابات النتائج: و تتم المعالجة كما يلي:

1. من جانب المدين:

- **قيمة 24 924 815.00** دج والتي تمثل استبعاد رقم الاعمال الخاص بالشركات المدمجة بالتجميع التكامل الشامل IBERAL .

2. من الجانب الدائن:

- **قيمة 24 924 815.00** دج و التي استبعاد مصاريف الخدمات واستهلاكات الأخرى مع رقم أعمال الخاص بالشركات المدمجة وفق طريقة التكامل الشاملIBERAL .
- **قيمة 592 334.84** دج والتي تمثل الحصة النتيجة لفوائد الأقلية الخاصة بالفروع SOMEDIAL 36.45% و IBERAL 0.001% :

-الشركة IBERAL بقيمة **592 717.58** دج التي تمثل الحصة النتيجة لفوائد الأقلية.

-الشركة SOMEDIAL بقيمة **382.74** دج التي تمثل الحصة النتيجة لفوائد الأقلية .

- **قيمة 43 841 600.71** دج وتمثل حصة صيدال حصة في النتيجة الصافية للشركات التابعة التجميع بطريقة المعادلة:

– الشركة TAPHO – **66 943 617.06** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة .

– الشركة W.P.S **26 398 956.00** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة.

– الشركة SNM – **4 242 641.08** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة.

– الشركة JORAS – **86 154.53** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة.

– الشركة ALGERIE CLEARING **802 591.14** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة.

– الشركة SAIDAL SOLUPHARM – **9 282.00** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة.

– الشركة GRP **231 763.81** دج و التي تمثل حصة صيدال الحصة من النتيجة الصافية للشركة التجميع بطريقة المعادلة.

المبحث الثالث:النظام الجبائي لمجمع صيدال.

سنطرق في المبحث إلى مدى توفر و تطبيق الشروط اللازمة للاندماج الجبائي في مجمع صيدال و المزايا المستفاد منها في حالة الاندماج الجبائي.

المطلب الأول: الشروط الواجب لتطبيق نظام الاندماج الجبائي في مجمع صيدال.

حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يجب على الشركة الأم ان تمتلك مساهمة بنسبة 90% من رأسمال الشركات التابعة و بصفة مباشرة.

أولا:شرط نسبة المساهمة:

نجد أن هذا الشرط لا يتوفر في حالة مجمع صيدال لأنها لا تمتلك نسبة أكثر 90% من الرأسمال معظم شركاتها التابعة إلا في حالة شركة IBERAL التي تملك 99.99% وهذا ما يتنافى مع نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالتالي فأن شرط نسبة المساهمة يتحقق لتطبيق الاندماج الجبائي إلا مع شركة IBERAL.

ثانيا: شرط نوعية الشركات داخل الأندماج:

حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن تشرط على الشركات المكونة للمجمع ان تكون شركات ذات الأسهم، وفي حالة مجمع صيدال نجد ان جميع الشركات المكونة لمجمع صيدال هي شركات مساهمة وبالتالي فإن شرط نوعية الشركات محقق لتطبيق الاندماج الجبائي.

أ/شروط اخرى خاصة بالإندماج الجبائي:

–ان النشاط الذي يقوم به مجمع صيدال ليس له علاقة بقطاع المحروقات المستثنى من نظام الإدماج الجبائي حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, و بالتالي في حالة نجد أن هذا الشرط متوفر.

–بالنسبة لشرط تحقيق نتائج ايجابية للشركات التابعة نجد أن هذا الشرط غير محقق لأن الشركات التابعة تحقق نتائج سلبية (خسارة) وبالتالي فإن هذا الشرط غير محقق لتطبيق الاندماج الجبائي.

من خلال دراستنا لخواص مجمع صيدال فإن نجد أغلبية الشروط التي تنص عليها المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، غير محققة لتطبيق الاندماج الجبائي ألا مع شركة IBERAL.

المطلب الثاني :المزايا المستفاد منها في حالة اختيار مجمع صيدال لنظام الاندماج الجبائي

-الإعفاء من تطبيق الرسم على القيمة المضافة على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع، نجد أن هذا الامتياز لا يمكن الاستفادة منه لأن نشاط المؤسسة يخص صناعة الأدوية وهو نشاط معفى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة أي ان الشركة تشري وتبيع دون الإخضاع للرسم على القيمة المضافة، ألا في حالات قليلة لأنها أضافت بعض المنتجات التجملية كمعجون الأسنان ومعقم اليدين، وإضافة ألى ذالك أنه لا توجد أي عمليات متبادلة بين الشركات المكونة لمجمع صيدال، إلا في حالة شركة IBERAL التي تقوم الشركة الأم بسداد التصريحات الجبائية عوضا عنها وتقديم تحويلات مالية وهذا نتيجة لأن الحالة المالية للشركة غير مستقرة، ولكن كل هذه المساعدات تسجل محاسبيا كدين على شركة IBERAL.

-أما بالنسبة للاستفادة من الربح الموحد وتطبيق ضريبة واحدة على أرباح الشركات نجد أن الضريبة على الأرباح تطبق فقط على النتيجة الجبائية للشركة الأم إضافة إلى نتيجة شركة IBERAL بنسبة 19% .

-كما ان مجمع صيدال يستفاد من امتيازات ضريبية وهي تخفيض نسبة 20% من النتيجة المحاسبية نتيجة كونها داخل البورصة.

المطلب الثالث: أهم التصريحات الجبائية التي يقوم بها مجمع صيدال.

يقوم مجمع صيدال بأهم التصريحات الجبائية، والتي تتم على مستوى مديرية كبريات الشركات .ويتم التصريح فهذه التصريحات الجبائية من خلال الموقع الالكتروني جبايتك الذي يسمح لجميع المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الجبائية، و من أهم هذه التصريحات نجد:

أولا–التصريح بـ G50 :الذي يحتوي على التصريح بأهم الضرائب و الرسوم منها:

-الرسم على النشاط المهني.

-التصريح برقم الأعمال.

-التصريح بالمرتبات و الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

ثانيا– التصريح بالميزانية الجبائية: و التي تحتوي على العناصر التالية:

1.ميزانية الأصول: وهو جدول يحتوي على ممتلكات الشركة المادية والمعنوية و حقو قها لدى الغير , و هذا ما سيوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم14: ميزانية الأصول في 2020/12/31 .

الأصول	ن المبلغ الاجمالي	ن اهتلاكات و مؤونات	ن المبلغ الصافي	ن-1 المبلغ الصافي
الأصول الغير الجارية				
شهرة المحل	141 648 564		141 648 564	141 648 564
تثبيتات معنوية	463 074 510	338 085 617	124 988 892	173 375 648
تثبيتات مادية				
اراضي	2 544 881 823		2 544 881 823	2 544 881 823
مباني	12 324 780 661	5 220 284 142	7 104 496 519	7 133 882 723
تثبيتات عينية أخرى	19 823 511 317	14 600 773 282	5 222 738 035	5 429 378 090
تثبيتات جاري انجازها	3 479 786 998		3 479 786 998	3 528 626 146
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	2 485 750 175	59 416 028	2 426 334 147	2 432 342 656
مساهمات اخرى مثبتة	2 000 000 000		2 000 000 000	2 500 000 000
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	13 547 349		13 547 349	106 741 604
ضرائب مؤجلة على الأصل	352 717 928		352 717 928	324 024 099
مجموع الأصول غيرالجارية	**43 629 699 325**	**20 218 559 070**	**23 411 140 254**	**24 314 901 353**
الأصول الجارية				
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	6 715 723 670	555 178 981	6 160 544 689	6 406 490 124
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة				
الزبائن	5 585 779 160	1 644 968 514	3 940 810 646	3 141 134 935
المدينون الاخرون	1 298 736 144	7 500	1 298 728 644	1 457 935 486
الضرائب وما شابهها	132 661 516		132 661 516	166 378 559

الاستثمارات و الأصول الأخرى المالية	18 559 989		18 559 989	18 559 989
الخزينة	2 858 540 108	82 435 666	2 776 104 442	1 869 478 697
مجموع الأصول الجارية	**16 610 000 587**	**2 282 590 661**	**14 327 409 926**	**13 059 977 791**
المجموع العام للأصول	**60 239 699 911**	**22 501 149 731**	**37 738 550 180**	**37 374 879 143**

المصدر: وثائق المؤسسة.

يبن لنا هذا جدول أصول الميزانية الجبائية هو تجميع للمزانيتين الشركة الأم وشركة IBERAL وذلك بعد إجراء المعالجة ة التعديلات التالية كما يلي:

-مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها:حذف مساهمات شركة IBERAL والتي تقدر: 750 000.00 552 دج.

-عدم إدراج حساب الزبائن الخاص شركة IBERAL بقيمة :11 200 544.05 دج.

-عدم إدراج حساب مدينون أخرون الخاص شركة IBERAL بقيمة :204 085.00 دج .

2.ميزانية الخصوم : وهو جدول يحتوي على كل التزامات المؤسسة و هذا ما سيوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم15: ميزانية الخصوم

الخصوم	**ن**	**ن-1**
رؤوس الأموال الخاصة		
رأسمال تم إصداره	2 500 000 000	2 500 000 000
رؤوس أموال أخرى	411 677 000	411 677 000
علاوات و احتياطات-احتياطات مدمجة	14 420 679 270	
فارق التقييم	2 679 042 752	2 679 042 752
فارق المعادلة		
نتيجة الصافية نتيجة صافية حصة المجمع	-255 491 469	-674 473 179
حصة الشركة المدمجة(01)		
حصة ذوي الأقلية(01)		
المجموع I	**19 988 670 467**	**19 525 637 438**

الخصوم غير الجارية		
قروض و ديوم مالية	10 291 608 115	10 194 149 581
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	6 584 675	3 501 208
ديون أخرى غير جارية		593 645 268
مؤونات و منتجات مقيدة مسبقا	1 607 122 564	1 421 355 889
المجموع II	11 905 315 354	12 212 651 947
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	1 136 823 646	1 336 591 926
ضرائب	171 016 655	115 209 257
ديون اخرى	3 976 980 552	3 675 813 812
خزينة سالبة	559 743 506	508 974 763
المجموع III	**5 844 564 359**	**5 636 589 759**
المجموع(I+II+III)	**37 738 550 180**	**37 374 879 142**

المصدر: وثائق المؤسسة.

يبن لنا هذا جدول خصوم الميزانية الجبائية هو تجميع للمزانيتين الشركة الأم و شركة IBERAL وذلك بعد إجراء المعالجة التعديلات التالية كما يلي:

-استبعاد حساب رأسمال الاجتماعي الشركات المدمجة بقيمة : 552 750 000.00 دج

-استبعاد نسبة 0.0018 % من فارق إعادة التقييم للشركة التابعة IBERAL و تحويلها لحساب فوائد الاقلية بقيمة: 25 581.33 دج.

-استبعاد نسبة 0.0018 % من النتيجة للشركة التابعة IBERAL و تحويلها لحساب فوائد الاقلية بقيمة: -382.74 دج.

-استبعاد نسبة 0.0018 % من رؤوس الاموال الأخرى للشركة التابعة IBERAL و تحويلها لحساب فوائد الاقلية بقيمة: -16 994.67 دج.

-استبعاد مودون و حسابات المتعلقة شركة IBERAL بقيمة: 7 227 786.61 دج.

-استبعاد ديون اخرى شركة IBERAL بقيمة: 842 892 484.32 دج.

3. حسابات النتائج: وهو جدول يبين جميع ايرادات مصاريف الشركة للحصول في الأخير على النتيجة الصافية للسنة المالية كم في الجدول التالي:

جدول رقم16: حسابات النتائج للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31

تعيين الحسابات	ن		ن–1	
	مدين	دائن	مدين	دائن
انتاج مصنع		9 573 759 806		9 323 592 391
خدمات مقدمة		3 060 000		344 520
تخفيضات	178 557 175		642 895 942	
رقم الأعمال الصافي		9 127 262 628		
انتاج مخزن		214 709 056		1 014 748 377
انتاج السنة المالية		9 341 971 684		9 695 789 346
المشتريات البضاعة المباعة	6 023 332		17 791 476	
مواد أولية	2 177 652 733		2 254 653 083	
التموينات الأخرى	1 420 326 403		1 643 328 254	
مشتريات دراسات و خدمات مقدمة	3 000			
استهلاكات اخرى	230 711 963		240 628 826	
تخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها على المشتريات		310 931		460 434
التقاول العام	15 440 530		26 537 825	
الايجارات	61 890 038		58 481 799	
صيانة و التصليحات و الرعاية	135 050 052		149 094 662	
أقساط التأمين	125 473 151		100 259 018	
العاملون خارج المؤسسة	1 712 237		11 949 244	
أجور الوسطاء و الأتعاب	96 548 214		135 262 803	

الإشهار	51 155 677		99 879 997	
التنقلات و المهمات و الاستقبالات	33 948 212		59 249 252	
خدمات أخرى	341 118 705		411 981 479	
التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الاخرى			126 000	
IIاستهلاكات السنة المالية	**4 696 743 316**		**5 208 763 284**	
IIIالقيمة المضافة (I–II)		4 645 228 368		4 487 026 062
أعباء العاملين	3 488 846 811		3 377 037 153	
الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة	191 369 629		143 774 298	
IV–النتيجة الخام للإستغلال		**965 011 928**		**966 214 611**
المنتجات العمليات الأخرى		199 179 895		683 124 376
الأعباء العملياتية الأخرى	97 484 695		70 225 636	
المخصصات للاهتلاكات	500 291 157		970 208 993	
المؤونات	220 564 400		118 832 739	
خسارة قيمة	259 042 842		138 089 198	
استئناف عن خسائر و المؤونات		189 633 004		637 688 002
النتيجة العملياتية		**276 441 733**		**989 670 423**
المنتوجات المالية		125 789 990		
الأعباء المالية	100 181 888			
النتيجة المالية		**25 608 102**	**130 989 758**	
النتيجة العادية قبل الضرائب		**302 049 835**		**858 680 665**
VIII النتيجة غير العادية		**302 049 835**		**858 680 665**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج المادية	88 374 651		77 823 533	
الضرائب المؤجلة حول النتائج		19 069 143	5 166 690	
النتيجة الصافية للسنة المالية		**232 744 327**		**775 690 442**

حصة ذوي الأقلية		383		549
النتيجة الصافية للسنة المالية		**232 744 710**		**775 690 991**

المصدر: وثائق المؤسسة.

ويبين هذا الجدول جدول حسابات النتائج المدمج للشركة الأم وشركة IBERAL بعد القيام بالمعالجة والتعديلات التالية:

-استبعاد رقم أعمال شركة IBERAL بقيمة :27 936 901.60 دج.

-استبعاد مصارف خارجية واستهلاكات أخرى شركة IBERAL بقيمة 4 661 065.26 دج.

01- جدول تغييرات في المخزونات :و هو جدول يظهر لنا كل التحركات الحاصلة للمخزون من دخول البضاعة من مشتريات بضاعة أو مشتريات مواد أولية ومنتجات قيد التنفيذ وخروجها من المخازن عند استعمالها وهذا ما يوضحه لنا الجدول التالي:

الجدول رقم 17:تغييرات في المخزونات للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31

البيان	رصيد أول المدة	تغييرات المخزون		رصيد نهاية المدة
		مدين	دائن	
مخزون المشتريات		6 023 332	6 023 332	-
موا د و لوازم	2 225 838 442	1 706 798 995	2 177 652 733	1 754 984 704
تموينات أخرى	1 969 893 999	1 427 322 747	1 420 326 403	1 976 890 343
قيد انجازالسلع	83 494 992	208 125 778	183 837 883	107 782 887
قيد انجاز الخدمات	-	-	-	-
مخزون المنتجات	2 519 440 330	8 046 799 998	8 014 564 365	2 551 675 963
مخزون خارجي	108 409 495	467 606 530	251 626 253	324 389 772
المجموع	6 907 077 259	11 862 677 380	12 054 030 969	6 715 723 670

المصدر: وثائق المؤسسة.

02- جدول تغييرات الإنتاج المخزن: يمثل تغييرات في الإنتاج المخزون حيث أنه في الجانب الدائن الزيادة في مخزون الإنتاج وفي الجانب خروج البضاعة من المخزون:

جدول رقم 18تغييرات الإنتاج المخزن للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31

مدين	الدائن	رصيد نهاية المدة	
		مدين	دائن
8 336 104 244	8 550 813 300		214 709 056

المصدر: وثائق المؤسسة.

03- جدول مصاريف المستخدمين, الضرائب,و الرسوم المماثلة والخدمات الأخرى:يمثل جميع المصاريف تتمثل في:

- خدمات أخرى بقيمة **705 118 341 دج.**
- مصاريف المستخدمين بقيمة **811 846 488 3 دج .**
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة بقيمة **629 369 191** دج.

04- جدول مصاريف أخرى و الايرادات عملياتية :و تتمثل فيما يلي:

- مصاريف أخرى عملياتية بقيمة **695 484 97 دج.**
- **الايرادات أخرى** عملياتية بقيمة **895 179 199 دج**

05 – جدول الاهتلاكات و خسارة القيمة : يبين لنا هذا الجدول جميع الاهتلاكات و خسارة القيمة التي تحدث خلال السمة المالية :

جدول رقم19 الاهتلاكات و خسارة القيمة للفترة الممتدة من 2020/01/01 إلى 2020/12/31

البيان	القيمة المجمعة في بداية السنة	قسط السنة(01)	تخفيض من العناصر الخارجة	القسط المكمل في نهاية السنة	القسط الجبائي للسنة(02)	الفوارق
الاصول غير الجارية	286 458 922	51 293 895		337 752 818	51 293 895	0
الاصول الجارية	19 372 400 561	449 141 764	152 100	19 821 390 225	446 684 164	2 457 600

المساهمات	53 407 519	6 008 509		59 416 028	6 008 509	
أصول أخرى مالية						
المجموع	19 712 267 002	506 444 168	152 100	20 218 559 070	503 986 568	2 457 600

المصدر: وثائق المؤسسة.

06 –جدول الاستثمارات المنشأة أو المشتراة خلال السنة المالية: يبين لنا جدول تغيرات الاستثمارات سواءا المنشأة أو المشتراة خلال السنة المالية:

جدول رقم20: الاستثمارات المنشأة أو المشتراة خلال السنة المالية

البيان	المبلغ الخام	ق م ض	المبلغ الصافي للاهتلاك
الاصول غير الجارية	2 907 139		2 907 139
الاصول الجارية	213 939 216		213 939 216
المساهمات			
أصول أخرى مالية	1 029 291 000		1 029 291 000
المجموع	1 246 137 355		1 246 137 355

المصدر: وثائق المؤسسة.

07–جدول الاستمارات المتنازل عنها (فائض أو خسارة قيمة) خلال السنة المالية: يبين لنا هذا الجدول جميع الاستمارات المتنازل عنها خلال السنة المالية مع تبيان ما حققه هذا التنازل من فائض أو خسارة القيمة .

08– جدول المؤونات و خسارة القيمة :يبن لنا هذا الجدول المؤونات المكونة خلال السنة لتفادي خسائر القيمة:

الجدول رقم21 : الاستمارات المتنازل عنها (فائض أو خسارة قيمة) خلال السنة المالية.

البيان	المؤونات المجمعة في بداية السنة	قسط السنة	استرجاعات للسنة	المؤونات المجمعة في نهاية السنة
خسارة قيمة المخزون	500 587 134	531 889 531	192 297 684	555 178 981
خسارة قيمة العملاء	1 653 911 575	8 989 950	17 925 511	1 644 979 014
خسارة قيمة الاسهم	53 407 519	6 008 509		59 416 028

المؤونات للمنح الواجبة	1 416 286 158	213 651 155	27 739 977	1 602 197 336
المجموع	3 624 192 386	475 539 145	237 963 172	3 861 768 359

المصدر: وثائق المؤسسة.

- **كشف تفصيلي لخسارة قيمة للزبائن:** حيث يبين لنا هذا الجدول كشف تفصيلي للمؤونات المؤونة لخسارة القيمة للزبائن
- **كشف تفصيلي لخسارة القيمة للأسهم.**
- **التفصيل لخسارة القيمة للمخزون:** يبين كشف تفصيل لخسارة قيمة المخزون من خلال تلف المخزون أو نهاية مدة صلاحيته :

الجدول رقم 22: المؤونات و خسارة القيمة

البيان	المؤونة المجمعة في بداية السنة	قسط السنة	استرجاعات للسنة	المؤونة المجمعة في نهاية السنة
المواد و اللوازم	275 188 615	148 308 136	119 773 331	304 723 420
مؤونات أخرى	81 219 512	2 812 485	8 249 412	75 782 585
المنتجات	143 179 006	95 768 910	64 274 941	174 672 975
المجموع	500 587 133	246 889 531	192 297 684	555 178 980

المصدر: وثائق المؤسسة.

09–جدول تحديد النتيجة الجبائيةللفترة الممتدة من 2020/01/01 الى الفترة 2020/12/31.

فيها يتم فيه تحويل النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و ذللك باسترجاع التكاليف الغير القابلة للخصم و تخفيض الايرادات و ذلك كما يلي :

–لدينا النتيجة المحاسبية و التي تساوي مجموع النتيجة المحاسبية للشركة الأم و شركة IBERAL منقوصا من 20% حق التواجد في البورصة و منقوصا منها أيضا 19% قيمة الضريبة على الأرباح لنحصل على النتيجة المحاسبية بقيمة :168 520 838 دج.

أ/الاسترجاعات:

- مبلغ بقيمة 000 070 1 دج خاصة بمصاريف كراء لمدير وحدة قسنطينة اي أنها ليس لها علاقة مباشرة بالاستغلال.
- مبلغ بقيمة 780 107 51 دج يخص هذا المبلغ الهدايا التي فاتت الصقف .
- مبلغ بقيمة 376 564 54 دج الخاصة بغرامات عدم قبول المتربصين.
- مبلغ بقيمة 402 564 220 دج الخاصة بمؤونات المكونة للمنحة التقاعد.
- مبلغ بقيمة 600 457 2 دج الخاصة بقسط الاهتلاك المسموح به للسيارات السياحة أي الحد المسموح به و هو الاهتلاك عل أساس 000 000 1 دج.
- مبلغ بقيمة 651 374 88 دج الخاص يقيمة الضريبة على الأرباح الواجب دفهها.
- مبلغ بقيمة - 143 069 19 دج الخاص بالضرائب المؤجلة.
- مبلغ بقيمة 509 008 6 دج لخسارة القيمة للبنود المالية.
- مبلغ بقيمة 173 324 4 دج الخاص بغرامات التأخير.
- مبلغ بقيمة 705 611 313 دج المؤونات المكونة للأجور العطلة السنوية.

ب/تخفيضات الايرادات:

- مبلغ بقيمة 269 697 30 دج فائض القيمة لقيمة السندات.
- مبلغ 882 707 395 دج الخاص بالقيمة الفائض بعد استرجاع مؤونى أجور العطلة السنوية.

وفي الأخير نحصل على النتيجة الجبائية التي تفرض عليها الضريبة على الأرباح بنسبة 19 % والمقدرة 740 129 465 دج

11–جدول المساهمات : والذي يظهر لنا كشف تفصيلي للمساهمات للشركات التابعة مع نسبة المساهمة.

12– جدول التعاب و اجور الغير: يقدم لنا جدول تفصيلي بالأجراء الخارجيين الذين تعاملت معهم الشركة.

13– جدول الرسم على النشاط المهني: **بقدم** لنا كشف تفصيلي لرقم الأعمال المصرح به وقيمة الرسم على النشاط المهني خلال السنة المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل من دراسة حالة مجمع صيدال ,يتضح لنا ، مجمع صيدال يتبع ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالاندماج و هذا من خلال تطبيق طريقتين للاندماج التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي و التي هي طريقة التكامل الشامل و طريقة المعادلة , أما بالنسبة للإدماج الجبائي فإنها لا تستطيع تطبيقه لعلى جميع شركاته لأنها لا تتوفر على شروط الإدماج الجبائي ما عدا شركة IBERAL التي تتوفر فيها الشروط

خاتمة

خاتمة

النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بمحاسبة المجمعات فهو مستقل عن النظام الجبائي، يعتمد النظام المحاسبي المالي في تطبيقه التوحيد المحاسبي من خلال طريقتي الادماج وهي طريقة التكامل الشامل للشركات التابعة ذات السيطرة الكاملة وطريقة المعادلة للشركات الزميلة ذات التاثير الملموس، أما النظام الجبائي المجمعات فقد اشترى مجموعة من الشروط منها ما هو خاص بالشركة الام ومنها ما هو خاص بالشركة التابعة، وإذا توفرت هذه المجموعة من الشروط يمكن للمجمع الاستفادة من تطبيق هذا النظام والاستفادة من الامتيازات والاعفاءات الضريبية المنصوص عليها منها توحيد نتائج وفرض ضريبة واحدة على مجمع النتيجة مما يسمح للنتيجة خسارة أن تكون ضمن النتيجة المجمعة وبالتالي انخفاض النتيجة ومنه انخفاض الضريبة على الأرباح، وكذلك تطبيق مبادئ الأساسية للنظام الجبائي لتفادي الازدواج الضريبي. من خلال الموضوع المتعلق بتأثير النظام المحاسبي والنظام الجبائي على القوائم المالية للمجمعات لاحظنا عدة نقاط نجزها فيما يلي:

-نجد أن محاسبة المجمعات تتماشى مع النظام المحاسبي المالي من خلال تطبيق الاندماج وفي حالة مجمع صيدال نجد أنها تطبق الطريقتين للإندماج طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة.

-من خلال الخضوع للنظام الجبائي نجد أنه يجب أن تتوفر جميع شروط التي ينص عليها المشرع لتطبيقه وفي حالة صيدال نجد أنها تطبق الأندماج فقط مع شركة واحدة فقط التي تتوفر على شروط الإندماج وهي شركة IBERAL وهذا لصعوبة الشروط المفروضة التي يجب دراستها وتغييرها للتشجيع على الإندماج.

النتائج :

-صعوبة الشروط التي يفرضها المشرع الجزائري للاستفادة من النظام الجبائي من خلال اشتراط يجب أن يكون المجمع مكون من شركات مساهمة وهذا في واقع يصعب تطبيقه.

-النسبة العالية المشترطة لتكوين المجمع وهو في الواقع يصعب توفره.

-اشتراط عدم تحقيق عجزين متتالين للشركات التابعة المعنية بالتوحيد المحاسبي.

و عليه فإننا بعض الاقتراحات التي استنتجناها من خلال دراستنا أهمها:

-إعادة النظر في شروط الاندماج الجبائي الخاص بالمجمعات.

-تحفيز الشركات الجديدة من دخول الاندماج وذللك بإلغاء شرط تحقيق ميزانيتين اجابيتين متتاليتين.

-التخفيض من نسبة المساهمة المشروطة.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
بسملة	-
ملخص	-
الشكر وعرفان	-
الاهداء	-
قائمة الأشكال	-
قائمة الجداول	-
مقدمة	**أ-ت**
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لمجمع الشركات والتجميع	**5-28**
تمهيد	6
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات.	7
المطلب الاول: تعريف مجمع الشركات وأشكال المساهمة.	7
المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات وخصائصه.	11
المطلب الثالث: دوافع تكوين مجمع الشركات.	15
المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي.	18
المطلب الأول: مفهوم التجميع المحاسبي واهدافه.	18
المطلب الثاني: تنظيم عملية التجميع.	19
المطلب الثالث: أشكال التجميع المحاسبي.	21
المبحث الثالث: التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي Scf.	22
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي.	22
المطلب الثاني: طرق الاندماج.	24

المطلب الثالث:اجراءات التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.	25
خلاصة	28
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام الجبائي	**63-29**
تمهيد	30
المبحث الأول:النظام الجبائي الجزائري.	31
المطلب الأول:ماهية النظام الجبائي الجزائري.	31
المطلب الثاني: مصادر النظام الجبائي و مكوناته.	32
المطلب الثالث: أهداف ووظائف ومعايير النظام الجبائي.	48
المبحث الثاني: نظام الاندماج الجبائي.	51
المطلب الأول :اجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي.	51
المطلب الثاني :الدخول في نظام الادماج الجبائي.	54
المطلب الثالث: الخروج من نظام الاندماج.	55
المبحث الثالث:جباية تجمع الشركات.	57
المطلب الأول: أهم الضرائب والرسوم المطبقة على مجمع الشركات.	57
المطلب الثاني: الخصومات الممنوحة لمجمع الشركات.	58
المطلب الثالث: الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات.	60
خلاصة الفصل	63
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمجمع صيدال – الجزائر –	**64-**
تمهيد	65
المبحث الأول: تقديم عام لمجمع صيدال.	66
المطلب الأول:التعريف بمجمع صيدال.	66

المطلب الثاني :مهام مجمع صيدال.	67
المطلب الثالث:أهداف مجمع صيدال.	68
المبحث الثاني: عمليات التوحيد في مجمع صيدال	70
المطلب الأول: طرق و مراحل التوحيد.	70
المطلب الثاني:التعديلات الواجبة القيام بها أثناء المعالجة المحاسبية.	72
المطلب الثالث: شرح التعديلات خلال المعالجة.	78
المبحث الثالث:النظام الجبائي لمجمع صيدال.	83
المطلب الأول: الشروط الواجب لتطبيق نظام الاندماج الجبائي في مجمع صيدال.	83
المطلب الثاني :المزايا المستفاد منها في حالة اختيار مجمع صيدال لنظام الاندماج الجبائي.	84
المطلب الثالث: أهم التصريحات الجبائية التي يقوم بها مجمع صيدال.	84
خلاصة الفصل	85
الخاتمة	**99**

قائمة المراجع

Bibliographie

,1ا .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .لجريدة الرسمية.919-32

,219ل .(2022) .قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .الجزائر :الجريدة الرسمية للقانون المالية والحاسبية..

المادة .(2022) .01قانون الرسوم على رقم الاعمال.

المادة .(2022) .01قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2022، .الجزائر :الجريدة الرسمية.

المادة .(2022) .02قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المادة .(2022) .02قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .الجريدة الرسمية.

المادة .(2022) .03قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المادة .(2022) .08قانون الرسوم على رق الاعمال .

المادة .(2022) .09قانون الرسوم على رقم الأعمال .

المادة .(2022) .10قانون الرسوم على رقم الأعمال .

المادة .(2022) .104قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر :الجريدة الرسمية.

المادة .(2022) .11قانون الرسوم على رقم الأعمال .

المادة .(2022) .13قانون الرسوم على رقم الأعمال .

المادة .(2009) .2_131القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

المادة .(2009) .3_131القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

المادة131-1. (2009). القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 المتضمن النظام المحاسبي المالي . الجريدة الرسمية19.

المادة .(2009) .13_132القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132_01 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132_2 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132_6 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132_7 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132_8 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132-10 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

لمادة132_11 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

الم لمادة132-15 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

المادة .(2009) .14_132القرار المؤرخ في 26جولية . 2008الجريدة الرسمية .19

لمادة132_16 .(2009) .القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

المادة .(2009) .12-132القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

المادة .(2009) .17-132القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية.19

المادة .(2009) .18-132القرار المؤرخ في 26جولية 2008المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسمية رقم 19.

المادة .(2008) .3-132حسب القرار المؤرخ في 23رجب عام 1429الموافق ل 26جويلية سنة . 2008الجريدة الرسمية .19

المادة05 .(2022) .قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(2022) .135قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(s.d.) .136قانون الضرائب المباشرة والرسووم المماثلة .الجزائر :الجريدة الرسميةللقانون المالي.

المادة .(2022) .138قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

المادة .(2022) .138قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة138مكرر .(2022) .قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(2022) .143قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المادة147 .(2022) .قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(2022) .150قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(2022) .171_168قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المادة222 مكرر .(2022) .قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(2022) .21قانون الرسوم على رقم الأعمال .

المادة .(2022) .217قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .الجزائر :الجريدة الرسمية للقانون المالية والمحاسبية.

المادة Récupéré sur .(2022) .220قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة .(2022) .222قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة .(2022) .222قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة .(2022) .223قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة .(2022) .23قانون الرسوم على رقم الأعمال .

المادة .(2022) .248قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

المادة .(2022) .249قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المادة .(2022) .256قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة-261هـ .(2022) .من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المادة263مكرر .(2022) .من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المادة263مكرر .(2022) .2قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة282مكرر .(2022) .1قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة282مكرر .(2022) .4قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة282مكرر .(2022) .6قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .الجزائر.

المادة31 .(2007) .القانون رقم 11_07المؤرخ في 25نوفمبر 2007المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسميةرقم .74

المادة .(2007) .32القانون رقم 11_07المؤرخ في 25نوفمبر 2007المتضمن النظام المحاسبي المالي .الجريدة الرسميةرقم .74

المادة .(2007) .33القانون رقم 11_07المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق ل 25نوفمبر . 2007 الجريدة الرسمية رقم.74

المادة .(2007) .34القانون رقم 11_07المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق ل 25نوفمبر . 2007 الجريدة الرسمية رقم .74

المادة .(2007) .35القانون رقم 11_07المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق ل 25نوفمبر . 2007 الجلريدة الرسمية رقم .47

المادة .(2007) .36القانون رقم 11_07المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق ل 25نوفمبر . 2007 الجريدة الرسمية.

المادة .(2008) .39المرسوم التنقيذي رقم 156_08المؤرخ في 20جمادى الأولى عام 1429الموافق ل 26مايو . 2008الجريدة الرسمية . 27

المادة .(2008) .40المرسوم التنقيذي رقم 156_08المؤرخ في 20جمادى الأولى عام 1429الموافق ل 26مايو . 2008الجريدة الرسمية رقم . 27

باسم محمد ملحم. (2012). شرح قانون التجاري للشركات التجارية . عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع .

جميلة بالبيض. (2017). النظام الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر قانون. تيزي وزو، كلية الحقوق: جامعة ميلود معمري .

حمودي ,د .(2019) .نظام الجبائي للمجمعات، مذكرة الماستر .أم البواقي ,كلية علوم المالية والمحاسبة :جامعة عربي بن مهيدي.

رابح ,ز .(2010) .أطروحة نيل شهادو الدكتوراه .عنابة ,كلية الحقوق والعلوم السياسية :جامعة باجي مختار.

رشيد عويوة. (2018). إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCFفي ظل المعايير المحاسبية الدولية . المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، الجزائر : جامعة بوضياف.

زينب بوغازي. (2017). توحيد حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، (دراسة حالة مجمع صيدال) مذكرة دكتوراه . سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير العلوم التجارية، الجزائر: جامعة فرحات عباس.

قانون الضرائب المباشرة، الرسوم المماثلة ، المادة 138مكرر .(s.d.). Récupéré sur .(s.d.) .المديرية العامة للضرائب : http//www.mfdgi.gov.dz

محمد بلقايد خملول. (2020). إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية(دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الخزنية(أطروحة دكتوراه. بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.

محمد عباس محرزي. (2008). اقتصاديات الجباية والضرائب . الجزائر: دار هومة للنشر والتوظيع .

مختار ,ع .ا .(2015) .الاصلاحات الجبائية و دورها في تحقيق العدالة الأجتماعية في الجزائر اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية .تلمسان ,كلية العلوم االإقتصادية و التجارية و علوم التسيير :جامعة أبي بكر بلقايد.

مداني ,ا .(2015) .القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCFومعايير المحاسبة الدولية)دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الابار ENSPخلال سنة (2013مذكرة ماجيستر .ورقلة ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ,الجزائر :جامعة قاصدي مرباح.

مدرية الضرائب الجزائري. (s.d.). Récupéré sur https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/

مقدمي ,أ .(2006) .النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال مذكرة لنيل شهادة ماجيستر . الجزائر ,قسم العلوم الاقتصادية :كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

منصور بن عمارة. (2010). الضرائب على الدخل الاجمالي. دار هومة للنشر والتوزيع.

منصور ,ب .ع .(2008) .أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، جزء الأول .دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع.

نعيجي ,ع .ا .(2017) .مدى نجاح تطبيق النظام المحاسابي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات .تلمسان ,كلية العلوم الاقتصادة وعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة أبي بكر بلقايد.

نور الدين أحمد قايد. (2014). محاسبة الشركات الاندماجية. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.

يوسف .(2015) .محاسبة مجموعات ، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة . الجزائر :جامعة الجزائر.