

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في: علوم إقتصادية - تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:

# المحاسبة الضريبية في مؤسسة اقتصادية - دراسة حالة لمؤسسة الإسمنت بالحساسنة -

تحت إشراف الأستاذ:

أ. بدري عبد المجيد

إعداد الطالبة:

حسيني فاطمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة:

الاستاذ: ..... رئيسا

الاستاذ: ..... مشرفا

الاستاذ: ..... ممتحنا

الاستاذ: ..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2012 / 2013

# تشكرات

الإهداء :

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين :

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى :

إلى من جعل الله شكرهما من شكره ورضاهما من رضاه.

إلى من وضعت تحت قدميها الجنان فكانت سر السعادة ونبع الحنان ومنبع الأمان :

إليك **أمي** العالمة حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى الذي كان في دربي المعين وبدعوته الصادق الأمين والذي كان واجبه وفيها وإرشاده كافيا واستبدل تعبى براحتي وكان أمله دواما نجاحي

إليك **أبي** العزيز حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى إخوتي : عبد القادر، عامر، بلقاسم، محمد.

إلى ورود بيتنا أخواني : خيرة، نصيرة، حميدة، نعيمة، مريم.

إلى الكتاكيت : عبد الرحمان، ميلود، فاطمة.

إلى صديقات الأعراء : نصيرة، فاطمة.

إلى كل من تمنى لي التوفيق يوما.

إلى كل من جاهدنا لتصبح المعرفة نصرا.

إليك أنت من تتصفح مذكرتي الآن.

كلمة شكر :

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :

"من شكر الناس شكر الله".

"ربي أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت علينا وعلى والدينا وأن نعمل صالحا ترضاه وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين، لحمدك الله لرفقك وتساءلك أن تجعل عملنا خالصا لوجهك الكريم".

نتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان إلى الأستاذ القاضل : "بدرى عبد المجيد"

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل عمال " شركة الاسمنت بالحساسنة" على حسن استقبالهم لنا وتعاونهم الفعال في هذا العمل .

وإلى كل من علمنا حرفا فصرنا على ما نحن عليه وكل معلمينا في مسيرتنا الدراسية.

وإلى كل من وقف معنا ولو بالدعاء فألف ألف شكر.

2012-2013



## ملخص

تباشر كل المؤسسات مهامها اتجاه مصلحة الضرائب وهذا حسب أنواع الضرائب التي تدفعها، من بين الضرائب المتداولة هناك ضرائب مباشرة : الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات. وضرائب غير مباشرة: الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني. حيث تقوم كل مؤسسة بمعالجة هذه الضرائب والرسوم محاسبيا وهذا لضمان السير الحسن للمؤسسة ومعرفة التزاماتها اتجاه مصلحة الضرائب من جهة، وكون أن محاسبة الضرائب عنصر ديناميكي حساس يتأثر ويؤثر على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة من جهة أخرى فهذا يساعد على النمو الاقتصادي للدولة، وبهذا شكلت إصلاحات النظام الضريبي الجزائري خطوة هامة نحو ترشيد وعقلانية جباية المؤسسات.

### الكلمات المفتاحية:

-الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني.

### Résumé :

Procéder à toutes les institutions qui fonctionnent direction IRS C'est par types d'impôts payés par, entre impôt négociés il ya des impôts directs:.. Impôt sur le revenu brut, l'impôt sur les bénéfiques des sociétés et les taxes indirectes:.. TVA, et en s'appuyant sur l'activité professionnelle où chaque institution face à ces taxes et les frais représentaient il s'agit de s'assurer Sir Fondation Bien et découvrez ses obligations envers l'IRS d'une part, et le fait que l'élément fiscal comptable de capteur dynamique est affectée par et affecte les conditions économiques et sociales et l'état politique de l'autre côté, il contribue à la croissance économique du pays, et donc formé les réformes de l'étape algérienne du système fiscal pas important vers la rationalisation et la collecte rationnelle des institutions.

### Mots clés :

-IRG-IBS-TVA-TAP

## قائمة المحتويات

قائمة المحتويات :	-
أ..... مقدمة	-
18..... الفصل الأول: الأسس النظرية للمحاسبة الضريبية	-
19..... المبحث الأول: عموميات حول الضريبة	-
19..... المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها	-
19.....-تعريف الضريبة	-
20.....-خصائص الضريبة	-
22..... المطلب الثاني: أنواع وأهداف الضريبة ووظائفها	-
22.....-أنواع الضرائب	-
23.....-أهداف الضريبة	-
25.....-وظائف الضريبة	-
28..... المطلب الثالث: قواعد تحصيل الضريبة	-
28.....-قواعد تحصيل الضريبة	-
30.....-تحصيل الضريبة	-
32..... المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة الضريبية	-
32..... المطلب الأول: تعريف المحاسبة الضريبية	-
33..... المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسبة والضرائب	-
35..... المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة الضريبية	-
35..... المبحث الثالث: طرق فحص الضرائب والتحقق الجبائي	-
36..... المطلب الأول: طرق فحص الضرائب	-
36.....-فحص بنود القوائم المالية	-
36.....-فحص بنود قائمة المركز المالي	-
38.....-مراجعة قائمة الدخل	-
39.....-المراجعة الخاصة بحسابات الأجرور	-
40..... المطلب الثاني: التحقق الجبائي وكيفية اختيار المؤسسة المحقق في محاسبتها	-
40.....-التحقق الجبائي	-
40.....-كيفية اختيار المؤسسة المحقق في محاسبتها	-

41.....	المطلب الثالث: كفاءات التحقق والجراءات المترتبة عنها.....	-
41.....	-كفاءات التحقق الجبائي.....	-
41.....	-الجراءات الطعن.....	-
45.....	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لمختلف ضرائب المؤسسة.....	-
46.....	المبحث الأول: الضرائب المباشرة.....	-
46.....	المطلب الأول: مفهوم الضرائب المباشرة.....	-
46.....	-مفهوم الضرائب المباشرة.....	-
46.....	-خصائص الضرائب المباشرة.....	-
47.....	-مزايا وعيوب الضرائب المباشرة.....	-
47.....	المطلب الثاني: أنواع الضرائب المباشرة.....	-
47.....	*الضريبة على أرباح الشركات.....	-
48.....	-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.....	-
50.....	-معدلات الضريبة على أرباح الشركات.....	-
51.....	-دفع الضريبة على أرباح الشركات.....	-
52.....	-التزامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.....	-
53.....	-الإعفاءات.....	-
53.....	*الضريبة على الدخل الإجمالي.....	-
54.....	-تعريف الضريبة وخصائصها.....	-
55.....	-حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وكيفية التصريح.....	-
56.....	-مجالات تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي.....	-
57.....	-الإعفاءات.....	-
58.....	-التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي.....	-
58.....	المطلب الثالث:التسجيل المحاسبي للضرائب المباشرة.....	-
58.....	-التسجيل المحاسبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.....	-
59.....	-التسجيل المحاسبي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.....	-
60.....	المبحث الثاني: الضرائب غير المباشرة.....	-
60.....	المطلب الأول: مفهوم الضرائب غير المباشرة.....	-
60.....	-مفهوم الضرائب غير المباشرة.....	-
61.....	-مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة.....	-

62.....	المطلب الثاني: أنواع الضرائب غير المباشرة.....	-
62.....	*الرسم على القيمة المضافة.....	-
62.....	-تعريفها.....	-
62.....	-مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.....	-
65.....	-نظام الشراء بالإعفاء.....	-
65.....	-نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.....	-
68.....	-الحسم.....	-
69.....	-استرجاع الرسم على القيمة المضافة.....	-
71.....	-الإعفاءات.....	-
72.....	*الرسم على النشاط المهني.....	-
73.....	-مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني.....	-
74.....	-معدلات الرسم على النشاط المهني وعتبة الخضوع.....	-
75.....	-نظام دفع الرسم على النشاط المهني.....	-
76.....	-الإعفاءات والتخفيضات.....	-
78.....	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب غير المباشرة.....	-
78.....	-التسجيل الخاص بالرسم على القيمة المضافة.....	-
79.....	-التسجيل الخاص بالرسم على النشاط المهني.....	-
81.....	المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية للضرائب.....	-
81.....	المطلب الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب.....	-
81.....	-أثر الضريبة على الاستهلاك.....	-
82.....	-أثر الضريبة على الانتاج.....	-
82.....	-أثر الضريبة في التوزيع.....	-
82.....	-أثر الضريبة على الأسعار.....	-
82.....	-أثر الضريبة على الادخار.....	-
83.....	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للضرائب.....	-
83.....	-استقرار الضريبة.....	-
83.....	-انتشار الضريبة.....	-
83.....	-التخلص من عبء الضريبة.....	-
83.....	المطلب الثالث: أوجه تأثير الضريبة على المؤسسة.....	-

84.....	-التأثير على التدفقات النقدية للمؤسسة.....	-
85.....	-التأثير على اختيار الاستثمارات.....	-
85.....	-التأثير على سياسة التكاليف العامة.....	-
85.....	-التأثير على إستراتيجية التمويل.....	-
85.....	-التأثير على الشكل القانوني.....	-
86.....	-التأثير على المبادلات الخارجية للمؤسسة.....	-
89.....	الفصل الثالث: دراسة الميدانية بمؤسسة الاسمنت.....	-
90.....	المبحث الأول: نشأة المؤسسة وتعريفها.....	-
90.....	المطلب الأول: تقديم المؤسسة.....	-
94.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	-
95.....	-هيكل المديرية المالية والمحاسبة.....	-
98.....	المطلب الثالث: مراحل سير الإنتاج.....	-
99.....	المبحث الثاني: أثر الضريبة على المؤسسة.....	-
99.....	المطلب الأول: الضرائب المباشرة.....	-
99.....	-أثر الضريبة على الدخل الإجمالي على المؤسسة.....	-
100.....	-أثر الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة.....	-
102.....	المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.....	-
102.....	-أثر الرسم على القيمة المضافة على مبيعات ومشتريات المؤسسة.....	-
103.....	-أثر الرسم على النشاط المهني على المؤسسة.....	-
106.....	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لمختلف ضرائب المؤسسة.....	-
106.....	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المباشرة.....	-
106.....	-المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي.....	-
107.....	-المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات.....	-
109.....	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب غير المباشرة.....	-
109.....	-المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة.....	-
111.....	-المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني.....	-
115.....	الخاتمة.....	-
118.....	قائمة المصادر والمراجع.....	-
120.....	قائمة الملاحق.....	-

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
56	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	(1.2)
74	معدل رسم على النشاط المهني	(2.2)
	نشاط المؤسسة	(3.3)
100	أثر الضريبة على الدخل الإجمالي على المؤسسة	(4.3)
100	أثر الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة	(5.3)
103	أثر الرسم على القيمة المضافة على المؤسسة	(6.3)
104	الرسم على النشاط المهني ل: <b>SODMAC</b>	(7.3)
104	الرسم على النشاط المهني للزبائن	(8.3)
105	إجمالي الرسم على النشاط المهني	(9.3)



## قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
92	الموقع الجغرافي	(1.3)
94	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(2.3)
97	هيكل المديرية المالية والمحاسبة	(3.3)

قائمة الملحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق
(1 .3)	Applicable à compter du 1 er janvier 2010
(2 .3)	Tableau bareme
(3 .3)	Tableau de détermination du résultat fiscal (2012/2011/2010)
(4 .3)	G 50
(5 .3)	Tableau de détermination du résultat fiscal (2010)
(6 .3)	Tableau de détermination du résultat fiscal (2011)
(7 .3)	Tableau de détermination du résultat fiscal (2012)

مقدمة

تعتبر موضوعات المحاسبة الضريبية من الموضوعات الحيوية والواسعة للدارسين والباحثين في المجالات المحاسبية والمالية والاقتصادية، وتحتوي على كثير من الأمور غير مدروسة والتي تحتاج إلى مزيد من الجهد في هذا المجال، والمحاسبة الضريبية كأحد فروع علم المحاسبة ترتبط بصورة مباشرة بكثير من الفروع الأخرى لعلم المحاسبة كالمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، التحليل المالي والمحاسبي... إلخ من جهة. وهي مرتبطة بالقانون بصورة كبيرة جدا من جهة أخرى، حيث تقوم على المبادئ المحاسبية العلمية المتعارف عليها ولكنها تختلف في تأثرها بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في الدولة، وهذه القوانين هي الأساس في احتساب الربح الضريبي وتحديد أسعار الضريبة حيث أن المحاسبة الضريبية تعدل الربح المحاسبي ليتلائم مع القوانين الضريبية السارية والمعمول بها، بمعنى أن إجراءات القياس المحاسبي المقبولة محاسبيا أيضا مقبولة ضريبيا ما لم يرد نص يمنع مثل هذا الإجراء أو يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس ولذلك قد نجد أحد الاحتمالين التاليين :

-تساوي الربح المحاسبي مع الربح الضريبي في حالة ما إذا كانت جميع الأسس المحاسبية المقبولة لا تتعارض مع القوانين الضريبية المطبقة.

-عدم تساوي الربح المحاسبي مع الربح الضريبي في حالة ما إذا كان هناك تعارض بين القوانين الضريبية المطبقة مع الأسس المحاسبية المقبولة.

وفي هذه الحالة يتم الأخذ بالقانون الضريبي على حساب الأساس المحاسبي وهذا ما تعارف عليه فقهاء القانون من أنه لا ضريبة إلا بقانون.

إذن المحاسبة الضريبية هي حلقة الوصل بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين الأنظمة والقوانين الضريبية، وليس للمحاسبة الضريبية مبادئ خاصة بها وإنما تستند على مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها مع محاولة التوفيق بينها وبين الأنظمة الضريبية.

تعتبر محاسبة الضرائب والرسوم نوعاً ما دقيقة ومتشعبة الأمر الذي يتطلب متابعة خاصة على مستوى المؤسسة خاصة الضخمة منها وذلك باستثناء مصلحة خاصة. بمحاسبة الضرائب تتناول كل العمليات المتعلقة بما ذلك ما يدفعنا إلى طرح الإشكالية التالية :

\*كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة ؟

ويمكن تقسيم هاته الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

-ما هي الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة ؟

-ما هو الدور الذي تلعبه محاسبة الضرائب في المؤسسة ؟

-ما مدى تطبيق محاسبة الضرائب ميدانيا ؟

ولإجابة على هذه التساؤلات يمكن اقتراح الفرضيات التالية :

-تساهم المعالجة المحاسبية للضرائب في تسيير نشاط المؤسسة.

-يعتبر تسجيل كل العمليات المتعلقة بالضرائب والرسوم في دفاتر المؤسسة بمثابة أداة قانون عند المراقبة الجبائية.

\*أهمية وأهداف الدراسة :

إن اختيارنا لموضوع المحاسبة الضريبية هو محاولة إبراز أهمية حساب الضرائب المؤسسة ومعالجتها محاسبياً.

- 1- معرفة مكونات النظام الجبائي من خلال الاقتطاعات المفروضة على المؤسسة.
- 2- إثراء مجال البحث في محاسبة الضرائب .
- 3- آليات الحساب والتسجيل المحاسبي لمختلف الضرائب والرسوم في المؤسسة.
- 4- معرفة وفهم مختلف الالتزامات كل مؤسسة اتجاه إدارة الضرائب.
- 5- تبيان أهمية الاقتطاعات الضريبية كأداة أو حافز في تحقيق النمو والتقدم الاقتصادي.

\* حدود الدراسة :

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيقاً للأهداف المرجوة من هذه الدراسة تعين علينا وضع المحددات والأبعاد التالية :

- تناول الموضوع نظريا من الجانب القانوني والمحاسبي والضريبي.
- تناول الموضوع تطبيقيا وذلك بالتركيز على المؤسسة الاقتصادية شركة الاسمنت.

\* مبررات ودوافع الدراسة :

- توجد عدة أسباب دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع دون سواه ومن أهم هاته الأسباب :
- ارتباط الدراسة بمجال التخصص.
  - محاولة معرفة مختلف آليات التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم.
  - محاولة الإنجاز بحث يكون عبارة عن مادة نظرية وميدانية تساعد الطالب.
- المهتم بهذا الموضوع.

\* المنهج المتبع وأدوات الدراسة :

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة ونظرا إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة وإثبات الفرضيات المتبناة اخترنا المنهج الاستقرائي فيما يخص الأسس النظرية للمحاسبة الضريبية ومعالجة المحاسبية لها كمدخلا للدراسة،

أما الفصل التطبيقي اخترنا المنهج التحليلي، أما بالنسبة للأدوات :

-الكتب ورسائل الماجستير والمنشورات وقوانين.

-الزيارات الميدانية المتكررة لشركة الاسمنت بالحساسة.

\*صعوبات البحث :

بالإضافة إلى الظروف الخاصة فقد واجهنا صعوبات كبيرة ومشاكل عديدة في إنجاز هذا البحث :

-قلة المراجع والمصادر الحديثة المتعلقة بلب الموضوع وإن وجدت فلا تخص البلد الجزائر وإنما دول المشرق

العربي.

-عدم استقبال المؤسسات الطلبة.

خطة البحث :

من أجل معالجة موضوع المحاسبة الضريبية ولاختيار مدى صحة فرضيات الموضوع المدروس بمختلف جوانبه،

كل ذلك اقتضى منا تناوله في فصلين نظري والثالث دراسة حالة لشركة الاسمنت بالحساسة.

الفصل الأول :

يشمل مفاهيم عامة حول المحاسبة الضريبية وطرق فحصها حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث الأول يشمل

عموميات حول الضريبة أما الثاني فيشمل مفاهيم عامة حول المحاسبة الضريبية والثالث يشمل طرق فحص

الضرائب والتحقق الجبائي.

الفصل الثاني :

يشمل المعالجة المحاسبية لمختلف ضرائب المؤسسة وقمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث فالأول يتضمن الضرائب المباشرة والثاني الضرائب غير المباشرة أما الثالث فتطرقنا إلى الآثار الاقتصادية للضرائب.

### الفصل الثالث :

ويتمثل في دراسة حالة تطبيقية ولشركة الاسمنت كانت مقر تربصنا التطبيقي وقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث الأول تطرقنا لمحة تاريخية حول المؤسسة والثاني تطرقنا إلى أثر الضرائب على المؤسسة، والثالث تطرقنا إلى المعالجة المحاسبية للضرائب في المؤسسة.



# الفصل الأول

تمهيد :

تعتبر المحاسبة همزة وصل بين المؤسسة والمديرية حيث تستخدم كإطار يتم الرجوع والاسترشاد به بصدد تسجيل مختلف العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة قصد تحديد نتيجة النشاط عن الدورة المحاسبية وتصوير المركز المالي في نهاية تلك الدورة وكذلك تساهم المحاسبة بتزويد مصلحة الضرائب بكل العمليات والبيانات المتعلقة بنشاط المؤسسة تاركة لها المجال لمراقبة التصريحات الضريبية التي أعدت من قبلها. سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضرائب على النحو التالي :

-المبحث الأول : عموميات حول الضريبة.

-المبحث الثاني :عموميات حول المحاسبة الضريبية.

-المبحث الثالث :التحقق الجبائي وطرق فحص الضرائب.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.

تحتاج الدولة إلى الإنفاق لكي يمكنها القيام بالواجبات الملقاة على عاتقها لتسيير المصالح العامة التي يجب على الدولة أن تؤمن تسييرها فبينما كان اهتمام الدولة يقتصر على توطيد الأمن الداخلي ورد الاعتداء الخارجي وإقامة العدل بين الناس حيث أصبحت اليوم تشمل أكثر النواحي الاقتصادية والاجتماعية والثقافية فمن مهام الدولة الأولية في أيامنا أن تقوم بإنشاء المشاريع العمرانية الكبرى وأن تعمل على تحسين شروط المعيشة وتحمي الاقتصاد الوطني وتزيد الثروة الوطنية وتعالج الأزمات الاقتصادية... إلخ. وهكذا أخذت حاجة الدولة إلى المال تزداد كلما اتسعت وظائفها ومن أهم مصادر أموال الدولة الضرائب والرسوم بالإضافة إلى إيرادات أخرى أطلق عليها اسم الحماية والتي وضعت لها كل دولة نظام خاص لتسييرها.

المطلب الأول : تعريف الضريبة وخصائصها.

اختلف الفقهاء والاقتصاديون المفكرون في تعريف الضريبة وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وقد حاول الفقه التقليدي تفسير الضريبة من قبل الدولة على المواطنين بالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم، الصحة... إلخ، وذلك بفضل الضرائب المفروضة والتي تعود لخزينة الدولة لخدمة المواطن وتعرف الضريبة بعدة تعريفات منها :

تعريف الضريبة :

اختلف علماء الاقتصاد والمال في توضيح الطبيعة الحقوقية للضريبة فمنهم من وصفها " بأنها علاقة تبادلية تعاقدية بين الفرد و الدولة " <sup>1</sup>.

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة، فالتعريفات التي أطلقت عليها اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة ومبررات الضريبة مع تغير النظم

<sup>1</sup> د. فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، وائل درويش الملا الأهلية للنشر والتوزيع 1990 ، ص 13.

السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع، فنجد الأستاذ تروتابس الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: " وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً ودستورياً طبقاً لقدراتهم التكلفة" <sup>1</sup>.

ويرى الأستاذ جاستون جيز والذي اعتبرها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

وقد لحق بالضريبة خلال مراحل التاريخ تطوراً كبيراً سواء بالنسبة لطبيعتها أو الأسس التي تستند إليها أو بالنسبة لأهدافها، فمن مساعدة اختيارية للحاكم كلما تعرضوا للغزو وإلى فريضة إجبارية تلجأ إليها الدولة لضمان استمرارها، فأصبحت تتصف بالدوام والإلزام في المجتمعات المنظمة وهذا دائماً بفرض الحماية، تطورت بعد ذلك هذه الفكرة باكتسابها هدفاً مالياً بحتاً وصارت بذلك وإضافة إلى عنصر الحماية وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً. <sup>2</sup>

من خلال التعريف الأول الذي أعطى لنا من طرف PIERRE BELTRAME للضريبة يمكن اعتبارها " حصة مالية محصلة من المكلفين من خلال صفتهم الإسهامية والتي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائية بدون مقابل محدد، من أجل تحقيق أهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة" <sup>3</sup>.

فمهما يكن من أمر التباين في الاتجاهات بشأن تحديد مفهوم معاصر للضريبة يعطي التعريف التالي: " الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يحتمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة ولتخل السلطة لتحقيق أهداف معينة" <sup>4</sup>.

الضريبة مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبراً وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع. <sup>5</sup>

### -خصائص الضريبة :

\*الضريبة اقتطاع نقدي : الضريبة التزام يفرض أساساً في صورة نقدية خلافاً لما كان سائداً في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تحي عينا سواءاً بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة إلا أن التقدم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي أظهرت ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية العينية كما إن الإكراه على تأدية .

<sup>1</sup> ديونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية، 1972.

<sup>2</sup> د. منسي أسعد عبد المالك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم، 1970، ص 143.

<sup>3</sup> PIERRE BELTRAME " fiscalité en France " édition Hachette, Livre Paris, P 12.

<sup>4</sup> د. عبد الكريم صادق بركات "النظم الضريبية" الدار الجامعية، بيروت 1976، ص 17.

<sup>5</sup> د. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص 89.

الخدمات قد أصبح مناف للتنظيم الديمقراطي والأفكار السائدة إلى جانب أن الدولة تقوم بالاتفاق أساسا في شكل نقدي مما يتطلب حصولها على الأموال نقدا ، رغم ذلك كانت في الثمانينات بعض الاستثناءات على مبدئها مثل فرض جانب من الضرائب على القطاع الزراعي في الاتحاد السوفيتي في شكل عيني وذلك لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية ومراقبة النشاط .

\*الضريبة هي اقتطاع هائي : إن الدافع للضريبة لا ينظر استرجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى الدولة بصفة هائية.

فالقرض مثلا يعود إلى صاحبه أما الضريبة فتدفع إلى مصلحة الضرائب بدون عودة إلى صاحبها إلا في الحالات الاستثنائية (وفاة-توقف النشاط...إلخ).

\*الضريبة ليست مقابل خدمة محددة : لا يستلم الممول أو المكلف أي مقابل خاص بتعويض لما دفعه، ولا يتلقى أية خدمة مقابل ذلك وإنما الدفع المقابل للضريبة يتمثل في الانتفاع بالنفقات العامة التي تستفيد منها الجماعة ويستفيد منها المكلف ما دام عضوا في المجتمع، ولهذا عملت الدساتير والقوانين على تأكيد مبدأ "عدم استخدام الأموال العامة لإشباع حاجات خاصة".

\*الضريبة الإجبارية : كانت الضريبة تجبى بصفة إجبارية في العهود القديمة (العهد الروماني) مستندة إلى إدارة الحاكم الذي كان يفرضها دون اعتبار الأراضي المكلفين لتغطية الأعباء العامة، ويبدو مفهوم الإجبار في انفراد السلطات العامة يوضح النظام القانوني الضريبي بتحديد وعائها وكيفية ربطها وطرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق خاصة بينها وبين كل ممول على حدى فالضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بالقانون، تنص كافة الدساتير على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على ذلك التحول دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب وتتطلب فكرة التزام استخدام الدولة لطرق التنفيذ الجبرية في استناد حقها دون الإحلال بحقوق الممول.<sup>1</sup>

\*تحقيق النفع العام :

إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة.

<sup>1</sup> خلاصى رضا، "النظام الجبائي الجزائري الحديث" الطبعة الثانية، دار هومة، 2006 ص12-13.

وقد درجت الدساتير على تأكيد هذا المعنى منذ القرن الثامن عشر (وخصوصا بعد إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية) منعا لفرض الضرائب أو استخدام حصيلتها في إشباع حاجات خاصة بالملوك والأمراء.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : أنواع وأهداف الضريبة ووظائفها.

#### \*أنواع الضرائب :

-تفرض الدولة والحكومات الضرائب في ضوء ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وعادة ما يلجأ الباحثون في مجال الضرائب إلى تصنيف أنواع الضرائب لكي يسهل دراستها، ويمكن تصنيف أنواع الضرائب المختلفة على أساس ثلاث مجموعات أساسية على النحو التالي :

أولا : من حيث تعداد الضريبة :

أ-الضريبة الوحيدة : حيث تفرض الدولة نوع واحد فقط من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لها، كأن تفرض ضريبة مبيعات بنسبة محددة على مشتريات كل المواطنين والمقيمين دون أن يكون هناك نوع آخر يفرض بشكل خاص.

ب-الضريبة المتعددة : حيث يتم فرض عدة أنواع من الضرائب مثل فرض ضريبة مبيعات على مبيعات الشركات والمؤسسات، وضريبة دخل على الأرباح الناتجة من الاستثمار. وضريبة مسقفات على الأبنية والأراضي وبشكل مستقل في الدولة الواحدة لكل ضريبة عن أخرى.<sup>2</sup>

ثانيا : من حيث الوجود والاستعمال :

#### أ-الضرائب المباشرة :

هي الضرائب التي يتحملها في النهاية من يقوم بتزويدها إلى الخزينة العامة إذ تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالاستقرار والثبات كرأس المال والدخل والأرباح التي تتمثل في ثبات إيراداتها المالية وهذا ما يسهل تقديرها وجبايتها بحيث تدفع زمنيا في وقت محدد. لم يعرف النظام الجبائي الجزائري الاستقرار على العموم وبالمثل فإن الضرائب المباشرة عرفت هي الأخرى تغيرات وتعديلات كثيرة. ومازالت تعرف ماذا الوضع حتى الآن، هذا ولا شك يدل على أن الإدارة الجبائية الجزائرية تبحث عن شخصيتها ووجهها المميز خصوصا إذا علمنا إن هذه الضرائب ليست امتداد الأنظمة الجبائية التي عرفت الجزائر في الفترة الاستعمارية.

<sup>1</sup> د. منور أوسري، أ. محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص 08.  
<sup>2</sup> د. عدي عفاقة، الجديد في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 10.

ب- الضرائب غير مباشرة :

إن الدولة الحديثة لا تستطيع الاستغناء عن فرض الضرائب غير المباشرة وخاصة أن هذه تسمو بتوزيع العبء المالي على المكلفين الذين أعقبت مداخيلهم الضرائب المباشرة وهذه الضرائب متعددة وأخرى، وإذا كان بلد متقدم وترجع إلى الضرائب على الاستهلاك والتداول الداخلي، وهكذا يمكن تقسيمها إلى ضرائب إنفاق وضرائب تداول.

-تداول تفرض على التداول القانوني للأموال وهي سهلة في وقت انتقال الأموال.

-إنفاق قد تتناول هذه الضرائب بعض أنواع السلع كرسوم على القيمة المضافة.<sup>1</sup>

ثالثا : من حيث النظرة إلى دافع الضريبة :

أ-الضريبة الشخصية : حيث يتم مراعاة حالة وظروف دافع الضريبة الاجتماعية والمالية عند فرضها، مثل مراعاة عدد أفراد أسرة الممول و إذا كان يملك السكن الذي يسكنه، أو هل هو مستأجر عند فرض ضريبة الدخل عليه.

ب-/ضريبة على الأموال : حيث لا يراعي ظروف دافع الضريبة المالية و الاجتماعية عند فرض هذا النوع من الضرائب، بل إن وعائها هو المال الذي تفرض عليه، و مثال ذلك ضريبة الجمارك حيث تفرض على ما يتم استراده.

وعند الحديث عن الضرائب الدخل نقول أن دول العالم مختلفة تتبنى أنظمة مختلفة في فرض ضرائب الدخل، ويمكن حصر ذلك في نظامين أساسيين هما:

1-النظام الموحد لضريبة الدخل : حيث يتم فرض ضريبة واحدة على كل مصادر دخل الممول، ويتم جمع كل مصادر دخل الممول في وعاء واحد، ومن ثم يتم فرض الضريبة عليها.

2-النظام النوعي لضريبة الدخل : و هنا يتم فرض ضريبة دخل على كل مصدر دخل خاضع للضريبة يعود لمكلف و بشكل منفصل عن المصالح الأخرى، أي أن كل مصدر دخل يعتبر وعاء ضريبة مستقل بذاته ويتم فرض ضريبة دخل عليه قد تكون بنسبة تختلف عن الأخرى.<sup>2</sup>

\* أهداف الضريبة :

<sup>1</sup> د. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتعريض الاستثماري، مذكرة ماجستير.  
<sup>2</sup> عدي عفاقة، الجديد في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004 ص11.

نظرا لأهمية الضرائب في تغذية خزينة الدولة فهي تسعى إلى تحقيق عدة أهداف نذكر منها :

1/الأهداف المالية : ويقصد بها تغطية الأعباء العامة ، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات العامة المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق.... إلخ)<sup>1</sup>

2/الأهداف الاقتصادية : تساهم الضريبة بشكل كبير في تحديد السياسة العامة للدولة، فمثلا في حالة التضخم تستخدم الضرائب كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق زيادة النسب المفروضة وذلك لامتصاص الكتلة النقدية الزائدة.

-في حالة الانكماش فتخفض الدولة في نسب الضرائب المفروضة مما يؤدي إلى زيادة الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار.

-توجيه عناصر الإنتاج من خلال فرض الضريبة فالدولة توجه عناصر الإنتاج إلى القطاعات التي ترغب في تطويرها وذلك من خلال تقنية التحفيز الضريبي (التحضير) التي تتمثل في إعفاء هذه القطاعات من الضرائب أو بفرض ضريبة بمعدلات أقل مقارنة مع القطاعات الأخرى.

حماية الصناعات المحلية الناشئة وتشجيع الإنتاج الوطني وذلك بإنشاء حواجز جمركية على الواردات التي تنافس السلع الوطنية.<sup>2</sup>

### 3/الأهداف السياسية :

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

### 4/الأهداف الاجتماعية : تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها :

\*تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة، وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة، ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول الشخصية، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخول.

<sup>1</sup> د. بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، PAGES BIEUES، 2011، ص60.  
<sup>2</sup> د. ناصر مراد، محاضرات ودروس معهد العلوم الاقتصادية معسكر، 1998.1999.



\* جلب أكبر قدر ممكن من المساكين، بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلكم بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

بالإضافة إلى الأهداف التالية :

\* إعادة توزيع الثروة بين المواطنين : فالمبدأ العام في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخول العالية، وبالمقابل فإن ما يحصل من ضريبة يصرف لتغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة وغيرها...

\* لحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع : فهناك بعض العادات والتصرفات التي قد تكون غير محببة أو مرغوب فيها، وتعمل الدولة على محاربتها والحد منها مثل التدخين والمسكرات وبعض السلع الترفيهية، وقد تلجأ الدولة في هذه الحالة إلى فرض ضرائب عالية على مثل هذا النوع من السلع للحد من استهلاكها من قبل المواطنين.

\* تنظيم النسل في المجتمع : ففي المجتمعات التي تعاني من كثافة سكانية عالية فقد يتم فرض ضرائب على كل طفل يعدد عدد معين من الأطفال في حين قد يتم منح إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل.<sup>1</sup>

### \* وظائف الضريبة :

ستتناول في هذه الفقرة أهم الوظائف التي تقوم بها الضريبة من أهمها :

1- الوظيفة المالية : ونقصد بالوظيفة المالية أن الضريبة تشكل إيرادا للخزينة العامة ، وتستخدم لتغطية النفقات العامة. ولقد أفرطت السياسات الاقتصادية للدول في النظر إلى الضريبة باعتبارها مصدرا للإيرادات العامة ، وبعض النظر عن الآثار الاقتصادية والاجتماعية السيئة التي يمكن أن تنتج . وعلى سبيل المثال تشكل الضرائب غير المباشرة موردا مهما لخزينة الدولة وتلجأ الدول إلى فرضها نظرا لحصيلتها الوفيرة، إلا أنها لا تحقق العدالة الضريبية فهي تفرض بمعدل واحد ولا تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلف ، في حين أن الضرائب المباشرة أكثر عدالة ، ولكن بالرغم من ذلك لا تستطيع الدول إلا أن تفرض مجموعة كبيرة من الضرائب غير المباشرة بهدف تأمين أكبر حصيله ضريبية من شأنها أن تغطي النفقات العامة ، أي أن الدول تنظر إلى الوظيفة المالية في هذه الحالة أكثر من النظر إلى الوظائف الأخرى .

<sup>1</sup> د. بوعون يحيى نصيرة، مرجع سابق، ص 62.

2- الوظيفة الاقتصادية : تشكل الضريبة أداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق معدلات مرتفعة من النمو ، ولهذه الوظيفة مظاهر متعددة من أهمها :

أ- في حالة الانكماش : تكون في ظل هذه الحالة كمية النقود المتداولة محدودة ولا تتناسب مع كمية السلع والخدمات المنتجة والمعروضة للبيع ، وفي هذه الحالة على الدولة زيادة إنفاقها لتعزيز الكميات النقدية والحد من فرض ضرائب جديدة بل عليها خفض المعدلات الضريبية وزيادة الإعفاءات بهدف خلق توازن جديد يعيد الأوضاع الاقتصادية إلى الاستقرار.

ب- في حالة الانتعاش : وتتصاعد الكميات النقدية في ظل هذه الحالة ويخشى أن تبلغ حداً تتجاوز فيه الكميات المعروضة من السلع والخدمات ، مما يؤدي إلى أن تتراحم كميات كبيرة من النقود المتداولة كمية محدودة من السلع والخدمات ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار والوقوع في التضخم الذي يؤدي إلى فقدان النقود لقوتها الشرائية ، ويأتي في هذا المجال دور الضريبة التي تمتص فائض الكميات النقدية وذلك عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب القائمة، من أجل إعادة التوازن للاقتصاد الوطني.

ج- حماية الإنتاج الوطني : تستخدم الدولة الضريبة خصوصاً الرسوم الجمركية التي تفرض على السلع والخدمات عند عبورها لحدود الدولة ، بهدف حماية الصناعات الوطنية خصوصاً الناشئة منها . لان فرض الرسم الجمركي على السلع المستوردة سيؤدي إلى رفع ثمنها وبالتالي تفقد هذه السلع مقداراً معيناً من قدرتها التنافسية وتسمح ببيع المنتجات الوطنية بأثمان منافسة تحقق للمشاريع الوطنية الدخل المرتفع وللعمالة المحلية فرص عمل جديدة ومداخيل مرتفعة ، وبالتالي تساهم الضريبة في نمو الاقتصاد وتطوره.

د- الإعفاءات الضريبية : إن من شأن إعفاء بعض المشاريع الاقتصادية من الضريبة سواء بصورة دائمة أو مؤقتة إلى تعزيز الصناعة المحلية وتوجيه المستثمرين إلى مشاريع اقتصادية تشبع حاجات عامة للمواطنين بدل من إشباعها من شركات أجنبية تستحوذ على القسم الأكبر من القيمة المضافة.

3- الوظيفة الاجتماعية : تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاجتماعي ، وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع ، ومن أهم مظاهر الوظيفة الاجتماعية للضريبة :

أ- إعادة توزيع الدخل : ينتج الدخل عن عناصر الإنتاج وملكية هذه العناصر متفاوتة بين الناس، ما يؤدي إلى خلق طبقات اجتماعية متعددة، وعلماء الاجتماع يرصدون ثلاث طبقات الطبقة الدنيا أو الفقيرة، الطبقة الوسطى، والطبقة الغنية . وفي المجتمعات الرأسمالية تسيطر الطبقة الغنية على عناصر الإنتاج وهذا هو مصدر غناها، في حين تقدم الطبقة الفقيرة عنصر العمل مقابل أجور محدودة لا تمكنها من تأمين حاجاتها الأساسية، مما يولد لديها مشاكل اجتماعية تؤثر على المجتمع برمته، لذلك على الدولة التدخل من أجل إعادة توزيع الدخل

وذلك عن طريق فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على الطبقة الغنية، وإعفاء الطبقة الفقيرة من الضريبة أو فرضها بمعدلات منخفضة. ويجب أن تنفق الحصيلة الضريبية على الحاجات الأساسية لهذه الطبقات المحرومة من خلال مساعدات اجتماعية وتأمين الخدمات الصحية والتعليمية والإسكانية. وبالتالي فإن تصاعدية الضريبة هي الأداة الفاعلة لإعادة توزيع الدخل . بحيث يزيد معدل الضريبة كلما ارتفع دخل المكلف .

ب- تحقيق العدالة الاجتماعية : تسعى الأنظمة الضريبية عند فرض الضرائب إلى مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلفين وذلك من خلال عدة وسائل أهمها :

1- مراعاة الاعتبارات الشخصية والعائلية : تعتمد معظم الأنظمة الضريبية إلى إعفاء حد معين من الوعاء الضريبة وذلك وفقاً للاعتبارات الشخصية والعائلية للمكلف.

2- إعفاء السلع والخدمات الأساسية من الضريبة : تعفى السلع التي تكون على تماس مباشر مع معيشة المواطن من الضريبة خصوصاً الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة.

3- الاعتماد على الضرائب المباشرة : مما لا شك فيه أن الضرائب المباشرة تراعي الأوضاع الاجتماعية للمكلفين، فتطبق الضريبة التصاعدية على مجموعة كبيرة من ضرائب الدخل وضريبة التركات وضريبة الأملاك المبنية . كما تأخذ بالتزيلات العائلية التي تراعي أوضاع المكلفين الشخصية والعائلية . هذا يعني أن الضرائب المباشرة أكثر ميلاً لتحقيق العدالة الاجتماعية .

4- الحد من الضرائب غير المباشرة : تعتمد الضرائب غير المباشرة على معدلات ثابتة تطبق على جميع المكلفين بغض النظر عن مقدارهم التمويلية، كما لا تتضمن تزييلات وإعفاءات تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلفين . ما يعني أن الضرائب غير المباشرة لا تحقق الوظيفة الاجتماعية وتميل إلى تحقيق الوظيفة المالية للضريبة. إلا إن معظم الدول الرأسمالية تضطر إلى الاعتماد على هذه الضرائب من أجل تأمين الموارد المالية لتغطية نفقات الدولة، ما يعني أن تغلب الوظيفة المالية مكرهة بهدف عدم الوقوع في العجز المالي الذي يمكن أن يؤدي إلى تدهور أوضاع المالية العامة ويؤثر على الاقتصاد الوطني برمته.

ومن هنا ظهر مبدأ وظيفية الضرائب، حيث أنه لكل ضريبة أثر ما على النشاط الاقتصادي للدولة وبذلك لا يمكن فرض الضرائب لمجرد تحصيل الأموال حيث قد تكون الضريبة ذات حصيلة عالية كالضرائب على الدخل والتركات، ولكن أيضاً ذات آثار اقتصادية غير مرغوبة بل وضارة بالنشاط الاقتصادي للدولة.

فمثلاً فرض ضريبة على مدخرات المواطنين قد يوفر للدولة حصيلة كبيرة ولكنه في الوقت ذاته سيدفع المواطنين لإخفاء مدخراتهم وإبعادها عن النشاط الاقتصادي لتجنب دفع الضريبة وبالتالي سيخسر الاقتصاد هذه المدخرات. في حين أن فرض ضريبة على الموارد العاطلة (كالأراضي والعقارات غير المستخدمة) قد لا يوفر

للدولة حصيلة كافية ولكنه سيدفع المواطنين لاستغلال مواردهم وممتلكاتهم لتجنب دفع الضريبة وبالتالي تسهم الضريبة في تحسين استغلال موارد الدولة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : قواعد تحصيل الضريبة.

#### \* قواعد تحصيل الضريبة :

يقصد بقواعد تحصيل القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي لجباية الضريبة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

#### \* الواقعة المنشأة للضريبة :

يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة إلى تحديد القواعد العامة لها أي الشروط العامة اللازمة لتطبيق الضريبة

ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص ما مجرد صدور قانون الضريبة وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة : وهو ما يعرف بالواقعة المنشأة للضريبة والتي تتمثل بحصول الدخل في نهاية السنة المالية بالنسبة لضريبة الدخل وتملك رأس المال الخاضع للضريبة بالنسبة للضريبة على رأس المال وعبور السلعة الحدودية بالنسبة للضريبة الجمركية .

وتحدد أثناء نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تبدأ فيها تحقيق الواقعة المنشأة كما أن العبرة بالسعر السائد وقت تحققها ومن ثم فعن سعرا جديدا لا يسير بأثر رجعي وإنما تستمر الدولة بتخصيص دين الضريبة على أساس السعر الذي كان سائدا وقت تحقق الواقعة المنشأة، كما أن التقادم الخاص بالضريبة يحتسب من لحظة نشوء دين الضريبة لتحقيق الواقعة المنشأة لها.<sup>2</sup>

#### \* طرق تحصيل الضريبة:

تتبع الإدارة المالية طرق مختلفة في تحصيل الضريبة فهي تقوم باختيار طريقة تحصيل مناسبة لكل ضريبة والتي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجهات الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية ومن أهم طرق تحصيل الضرائب هي :

<sup>1</sup> د. منصور أحمد البديوي، د. كمال خليفة أبو زيد، دراسات في المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، 2002. 2003.  
<sup>2</sup> د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2003، ص 119.

-التوريد المباشر : بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة المالية من واقع الأقدار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته .

-الأقساط المقدمة : يدفع المكلف بمقتضاها أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها . بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمته الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، و عن ميزة هذه الطريقة يمكن بتزويد الخزينة العامة بسيل متدفق من الإيرادات ذات على مدار السنة :

-الحجز من المنبع : قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع بأن تلزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الخزينة لعامة.

وتوجد في هذه الطريقة مزايا و عيوب و هي تسهل العمل الإدارة الضريبة و تكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي و لكن من عيوبها كونها تعتمد في جبايتها على شخصي ثالث غير الإدارة الضريبة قد يكون غير ملم بالقوانين الضريبية و إحكامها . مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها.<sup>1</sup>

#### \*ضمانات تحصيل الضريبة :

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد حدد القانون للخزينة العمومية العديد من الضمانات و أهم هذه الضمانات:

-النص على حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى . حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى ، و يكون للخزينة العمومية حتى المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل .

-تقدير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة.

-منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق و الأوراق و الدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير من اجل تمييزهم من تحديد دين الضريبة بل ويجوز للنيابة العامة إن للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين ، و قد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذه الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط بعدها حق الإدارة الضرائب.

<sup>1</sup> د.محمد طاقة، أ.د.هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، 2007، ص114.113.

- تفرض قاعدة الدفع ثم الاسترداد وهي قاعدة مقرررة في التشريع الضريبي حيث يلزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها.
- تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات التحصيل الضريبية.<sup>1</sup>

### \*تحصيل الضريبة :

#### -تحصيل الضريبة :

إن الإدارة الضريبية تتبع طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة ، التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية المناسبة والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية حيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة. حيث تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية الممول بالضريبة اتجاه التزامه بها ، ويمكن أن نقسم طريقة تحصيل الضريبة إلى قسمين :

- تسديد الضريبة مباشرة من المكلف به : حيث يتقدم هذا الأخير إلى مصلحة الضرائب لتسديد مستحقته .
- تسديد الضريبة من طرف وسيط بين المكلف بها ومصلحة الضرائب : حيث مثلا : حقوق التسجيل يدفعها العميل للموثق وهذا الأخير يدفعها لمصلحة الضرائب.

ويكون تحصيل الضريبة إما مباشرة أو غير مباشرة وهذا ما سنتطرق له :

#### -تحصيل الضريبة المباشرة :

#### -تحقيق الضريبة :

تتولى تحقق وتحصيل الضرائب المباشرة إدارتان مستقلتان الواحدة عن الأخرى عملا بمبدأ الفصل بين الوظائف التنفيذية .

الوظائف التقديرية : هي إدارة الضرائب المباشرة حيث تقوم بتنظيم جداول التكليف.

<sup>1</sup>د. محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، دار هوم، 2003، ص160.

الوظائف التنفيذية : هي قبضات الضرائب وتنظم جداول التكليف على أساس تصريحات يقدمها المكلف بما يملكه أو ما يريجه وقد نص القانون على أن تتولى طرح الضرائب المباشرة التي تختبي بموجب جداول تكليف إدارة الضرائب المباشرة في كل ولاية تكون هذه الجداول ناقدة من قبل وزير المالية أو ممثلة.

#### -تحصيل الضريبة المباشرة :

إن تاريخ تحصيل الجداول يحدد ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذلك في الإخطارات المقدمة للمكلفين .

ويرسل إخطار إلى كل مكلف مسجل في الجداول ويبين فيه زيادة عن المجموع حسب حصص المبالغ التي يجب دفعها.

-شروط وجوب الأداء وكذلك تاريخ التحصيل وترقي بالإخطار حوالة خزينة معنوية مسبقا.  
-وتتولى الجباية مصلحة الخزينة بواسطة قابضات الضرائب حيث يستطيع قابض الضرائب المختلفة في كل سنة ابتداء من السنة التي تلي وضع جداول التحصيل ألا يطالبوا قبول الحصص الضريبية التي لم يتم تحصيلها كعديمة القيمة .

ويتم إعداد الطلبات المدعمة بإثباتات قانونية قبل 20 أفريل من كل سنة ويجب اعتبار مايلي غير ممكن تحصيله وقابل بالفعل بأن يسجل في جداول الحصص الضريبية غير قابلة للتحصيل.

1-المبالغ التي هي على عاتق المكلفين المفقودين أو المتوفين أو التي تمن متابعتها بدون جدوى.  
2-الحصص الضريبية المفروضة بصفة غير قانونية وبصفة ظاهرة نتيجة خطأ أو استعمال مزدوج.  
ومن أجل إثبات عدم قابلية التحصيل للحصص الضريبية المقدمة كعديمة القيمة يجب على قابضي الضرائب المختلفة مايلي :

-ألا يسجلوا بصفة واضحة جميع المعلومات أو التفاصيل التي من شأنها ألا يتبين بأن الحصص الضريبية أكانت أو صارت غير قابلة للتحصيل وان القبول بعدم القيمة أثره الوحيد هو إبراء القابض من المسؤولية ولكن لا يجرر المكلفين الذين يجب اتخاذ عملية الإكراه ضدهم عن صاروا في حالة ميسورة طالما أن التقادم لم يكتسب .

#### -تحصيل الضريبة غير مباشرة :

وانه من المستحيل تنظيم جداول من النوع نفسه بالضرائب غير المباشرة لأن الإدارة الضريبية لا يمكن أن تعرف سلفا اسم الشخص الذي سوف يقوم بالعمل الذي أوجب فرض الضريبة غير مباشرة والمقدار الذي يتوجب عليه منها وهكذا تختلف جباية الضرائب غير مباشرة باختلاف أنواعها فالرسوم الجمركية مثلا تجيدها إدارة الجمارك التي تراقب جميع المعابر البحرية الجوية بواسطة مراكز الجمارك في كل منها ، وتتولى جباية رسوم الاستهلاك خاصة الأخرى إدارة الضرائب المختلفة متبعة في جباية كل رسم أصولا خاصة أما الرسوم القضائية

فستوفي على أساس أوامر قبض فردي تنظمها المحاكم وتستوفي رسوم التسجيل العقارية على أساس أوامر قبض تنظمها الدوائر العقارية.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني : عموميات حول المحاسبة الضريبية.

قامت المحاسبة الضريبية لتتولى القيام بتحديد الضريبة المستحقة على المكلفين وإجبارهم على دفعها وفق قوانين تصدرها السلطات العامة. وهي مجموعة من الدفاتر والأوراق ذات الطابع المالي للمؤسسات والتي تربط علاقة الشركة مع الجهات الرسمية التي تعنيها إيرادات المؤسسات وكيفية حساب دخول الأفراد والمؤسسة ومقداره.

### المطلب الأول : تعريف المحاسبة الضريبية.

تعريف المحاسبة الضريبية : لقد عرفت الضريبة على أنها: \*مبلغ من المال تفرضه السلطات العامة على الممولين وفقا لقدراتهم التكليفية. بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة\*. ويبقى السؤال الآن عن كيفية تحديد ذلك المبلغ من المال كضريبة على الممول وفقا لقدرته التكليفية.

للوصول إلى مبلغ الضريبة المطلوبة من الممول لا بد من تطبيق المحاسبة الضريبية وقد عرفت المحاسبة الضريبية بأنها: \*ذلك العلم الذي يربط بين المحاسبة وقوانين الضرائب والذي يهدف إلى التوفيق بين النظام المحاسبي للمشروع وبين القوانين والنظم التي تقضي بها أنظمة الضرائب والتي قد تتعارض مع قواعد علم المحاسبة\*

من هذا التعريف الأخير نلاحظ أنه أصبح لزاما على المحاسبين أن يهتموا بقوانين الضرائب. وان يعدوا الأنظمة المحاسبية بما يتماشى مع الأسس الواردة في قوانين الضرائب المطبقة. ويستلزم ذلك الإلمام الكافي بهذه القوانين.

<sup>1</sup> د. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 237.236.



والمحاسبة الضريبية دراسة يقصد بها معرفة العلاقة التي تربط علم المحاسبة بقوانين الضرائب. فهي ليست مجرد فرع من فروع علم المحاسبة. وتهتم قوانين الضرائب بالدفاتر المحاسبية على أساس أن وجودها يوصل إلى معرفة الأرباح الحقيقية للمنشآت التجارية والصناعية سواء أكانت دفاتر منظمة تأخذ بها مصلحة الضرائب. أم غير منظمة ترفضها المصلحة و تلجأ إلى طريقة التقدير. إذ يمكن في الحالة الأخيرة الاسترشاد ببعض العناصر التي لا يتطرق إليها الشك.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : العلاقة بين المحاسبة والضرائب.

من المعروف أن المحاسبة تهدف بالدرجة الأولى إلى ترجمة الوقائع إلى أرقام دون أن تساهم في نشوء هذه الوقائع، فالمحاسبة علم يهدف إلى اكتشاف هذه الوقائع وتسجلها وعرضها في إطار يعكس صورة صادقة لما حدث، ومن الخطأ القول بأن المحاسبة تهدف إلى تحديد النتيجة في المشاريع فقط . فالمحاسبة تهدف إلى تقديم نشاطات المشروع كافة بطريقة منظمة، فهي وسيلة أساسية في إدارة أي مشروع ، فهي تحدد الربح الخاضع للضريبة و بفضل المحاسبة يمكن تحديد عائدات الاستثمارات في المشروع و تقويم الربح ..... الخ ومن الناحية التاريخية تعد المحاسبة علما له أصوله و ضوابطه حديثة العهد. وقد لعب التشريع الضريبي دورا كبيرا في تحسين القواعد المحاسبية وتطويرها حتى أن بعض المكلفين مازالوا يعتقدون بان المحاسبة ما هي إلا إزعاج مفروض من قبل الإدارة الضريبية، بدليل أن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع لا يمسكون القيود المحاسبية التي يفرضها القانون التجاري ما دامت الإدارة الضريبية تعفيهم منه.

من هذا نصل إلى القول أن التشريع الضريبي قد فرض قواعد تدخل بصورة واضحة في علم المحاسبة و جعل هذا العلم يفقد جزءا من خصائصه بوصفه طريقة لتسجيل العمليات التجارية التي تقوم بها المنشأة و مراقبتها . فهناك إذا ضغط متزايد يفرضه التشريع الضريبي ولاسيما في المشاريع الصناعية و التجارية من أجل تحديد قواعد للوصول إلى الربح ، مثال ذلك تدخل المشاريع الضريبي في تحديد قواعد حساب الاهتلاكات ، و قبول النفقات و الأعباء . و شمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية و العرضية و الفرق الناجم عن زيادة في القيمة كل هذا يعد ربحا خاضعا للضريبة و من هنا نشأ في العلوم ما يسمى بالربح الضريبي و الربح المحاسبي من هنا أيضا يمكن القول أن المحاسبة ضريبية تقوم على ضوابط و قواعد حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وفقا للقواعد و الأصول المحاسبية التي جاء بها التشريع الضريبي .

<sup>1</sup> د. عدي صفانة، عادل القطاونة، أحمد الجديع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 364.

و قد نجد تباينا بين الربح الضريبي و الربح المحاسبي و لكن يجب أن لا نصل إلي حد المبالغة، لأنه يوجد رابط وثيق بين الربح الضريبي و الربح المحاسبي، فمن الثاني نصل إلى الأول . و بكل بساطة يجب أولاً أن نحدد الربح المحاسبي و بتباع الضوابط المفروضة من قبل المشرع الضريبي يمكن أن نحدد الربح الضريبي فالترابط بين المحاسبة و الضريبة واضح ولاسيما في النواحي التالية :

\* مفهوم الربح الخاضع للضريبة و نظرية الميزانية في حساب الربح الخاضع للضريبة .

\* للمفهوم الربح الخاضع للضريبة ومبادئ المحاسبة التي يجب على المكلف التقييد بها وذلك حسب ما ينص عليه التشريع الضريبي .

\* مفهوم الربح المحاسبي و الضريبي للنفقات و الأعباء المقبولة و غير مقبولة.

كل هذه العناصر سندرسها من خلال الأمثلة و الشروحات المقدمة في الكتاب . إلا انه لابد من الإشارة إلى أن المحاسبة تهتم بقياس الربح الذي يحقق المشروع، من خلال نشاطاته المختلفة خلال سنة مالية ، ولذلك فان المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ و الفرضيات بالنسبة للتقوم و تحديد الربح في ميزانية النشاط التجاري وهي :

- مبدأ استمرار المنشأة أو المشروع .

- مبدأ تحديد الربح على أساس مقارنة الإيرادات النقدية بالمصروفات النقدية .

- مبدأ تحقق الربح .

- مبدأ الحيطة و الحذر .

- التقويم ووفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية .

- مبدأ استقلال السنوات المالية .

وبذلك فان مفهوم الربح المحاسبي المستخرج من القوائم المالية في نهاية السنة المالية ( قائمة الدخل ) أو حساب / الأرباح و الخسائر ) يختلف عن الربح الضريبي الذي يتدخل التشريع الضريبي في تحديده و يفرض أحيانا قواعد في حساب الاهتلاكات و قواعد قبول نفقات و الأعباء ، و التوسع أحيانا في مفهوم الربح حيث يشمل الربح الضريبي ما يلي :

\* الأرباح الايرادية الناجمة عن النشاط التجاري للمنشأة أو المشروع .

\*الأرباح الرأسمالية .

\*الأرباح العارضة .

و يخصم من أرباح المنشأة جميع المصاريف و الأعباء التي تخص السنة الحالية ومن بينها أعباء الاهتلاك، في حين لا تخصم الخسائر المحتملة من الأرباح ولا يجوز حجز جزء من الأرباح لمقابلة هذه الخسائر عند تحققها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة الضريبية.

**1/مبدأ سنوية الضريبة :** كل سنة خاصة بفرض الضريبة لها ولا تتعدى السنة السابقة أو المقبلة.

**2/مبدأ استقلالية السنوات الضريبية :** كل سنة مستقلة بضربيتها عن السنة الأخرى.

\*مفهوم الخضوع وعدم الخضوع للضريبة : "متى يخضع الشخص للضريبة؟".

\*يخضع الشخص "الشيء" للضريبة إذا نتج ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة أي توافر الشروط حتى يخضع الشخص للضريبة وعند توافرها نقول أن الواقعة المنشئة في الشخص توفرت وهذه الشروط تكون طبقا للقانون.

أما عدم الخضوع للضريبة : إذا لم تتوافر الواقعة المنشئة للضريبة لا يمكن الخضوع هذا الإيراد للضريبة.

\*الإعفاء من الضريبة :يعني أن الواقعة المنشئة للضريبة تحققت فعلا ولكن المشرع أعفى الشيء أو الشخص من الضريبة لماذا؟ لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية.

\*وعاء الضريبة : "الأموال/المحل/المادة الخاضعة للضريبة، بالنسبة للمهن غير تجارية الوعاء الضريبي هو الإيراد الذي يحصل عليه الشخص خلال السنة سواء محاسب أو مهندس.

يتم تحديد الوعاء الضريبي من خلال مصلحة الضرائب.

\*مصلحة الضرائب :الشخص الذي يقوم بحصر الممولين الخاضعين للضريبة بموجب التشريع الضريبي.

<sup>1</sup> د.خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار حامد، عمان، 2008، ص53.52.50.

\*تحديد الوعاء الضريبي تحديدا فعليا من خلال الدفاتر والإقرارات التي يقدمها الممول وتراجعها مصلحة الضرائب.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث : طرق فحص الضرائب والتحقق الجبائي.

– تعتبر الضرائب من أقدم وأهم المصادر الإيرادات العامة لذلك وضع المشرع الجبائي قوانين للإدارة الجبائية للفحص والتحقق في صحة التصريحات ومقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر والقيام بعد ذلك بإجراءات لكلا الطرفين وهذا ما سنبرزه.

#### المطلب الأول : طرق فحص الضرائب.

##### \*فحص بنود القوائم المالية :

يعتبر الهدف من قيام بفحص حسابات المكلفين هدف تقليدي لعملية الفحص ،حيث يحاول المقدار القيام بمايلي:

أ/التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع وتقرير مدى الاعتماد عليها.

ب/الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم لما هو مقيد بالدفاتر.

<sup>1</sup> د. منصور أحمد البيديوي .د.كمال أبو زيد، مرجع سابق.

ج/اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء و غش، وذلك بالاطلاع على تعزيزات المصاريف والإيرادات وبالتالي التأكد من الوجود الفعلي لها.

وان ممارسة مقدر ضريبة لعملية الفحص تكون لغرض معين، وهو البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، حيث أن المقدر يسعى للتأكد من أن القوائم المالية قد أعدت وفقا لمتطلبات قانون الضرائب وانه لا يوجد أي غش أو تلاعب في ذلك، والتركيز دائما يكون على قائمة الدخل وهي: \*القائمة التي تظهر نتيجة أعمال المكلف من ربح أو خسارة في نهاية أي فترة مالية\* بينما الاهتمام بقائمة المركز المالي يكون بشكل اقل، إلا فيما يتعلق بعلاقة بعض بنود قائمة المركز المالي بقائمة الدخل كمجمع الاستهلاك ومخزون نهاية الفترة المالية، وسيقوم المؤلفون فيمايلي باستعراض مجموعة من النقاط الشكلية والفنية التي يركز عليها مقدر الضرائب عند فحص بنود القوائم المالية في الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية كنماذج لعملية الفحص، مع التركيز على النشاط التجاري على اعتبار انه الشكل السائد بصورة عامة من خلال ما يواجهه مقدر الضرائب عند فحص حسابات المكلفين.<sup>1</sup>

### \*فحص بنود قائمة المركز المالي :

وهي عبارة عن قائمة تظهر ما يمتلكه المشروع من حقوق وموجودات، وما عليه من التزامات تجاه الغير في نهاية الفترة المالية، وفيمايلي مفردات قائمة المركز المالي التي يتم التركيز عليها من قبل مقدر الفحص الضريبي:

الأصول الثابتة :

إن فحص مفردات الأصول الثابتة مرتبط بتأثيرها على قائمة الدخل باعتبار أن هناك بند أساسي من بنود المصاريف، وهو الاستهلاك يؤدي إلى تقليل أرباح المكلف بالرغم من أنه مصروف غير مدفوع، ويتم اللجوء إليه كثيرا من قبل المكلفين للتهرب من الضريبة، وعادة يقوم المقدر بالتأكد من الإضافات على الأصول الثابتة في كل سنة، ليتأكد من الوجود الفعلي لها وملكيته من قبل المنشأة وتاريخ الشراء ليستطيع الحكم على صحة احتساب مصروف الاستهلاك حسب القوانين والتعليمات، وعند الحديث عن الأصول الثابتة لا بد أن نشير إلى أن التقييم الصحيح للأصول الثابتة مرتبط بفرض الاستمرارية حسب معيار المحاسبة.

حسابات البنك :

<sup>1</sup> د.عدي عفانة .د.عادل القطاونة، د، أحمد الجدع، مرجع سابق، 2004، ص 375.376.

-الاطلاع على مذكرة التسوية الشهرية لحساب البنك، والذي يقوم قسم المحاسبة بإعدادها في كل شهر، حيث يمكن من خلال هذه المذكرة مطابقة حركات البنك في دفاتر المنشأة مع حركات الإيداع والسحب في البنك في كشف البنك، وهي مهمة جدا للتأكد من دقة التسجيل في دفاتر مختلف المكلفين.

-يمكن أخذ عينة من الحركات المدينة والدائنة الموجودة في كشف البنك، ومطابقتها مع الدفاتر للتأكد من التسجيل، ومن خلال هذه العملية يمكن كشف أي تلاعب في المبيعات أو المشتريات، أو كشف قيام المكلف بمسحوبات شخصية متكررة ومن ثم المطالبة بفوائد مدينة.

الحسابات الجارية للشركاء :

من أهم بنود القوائم المالية التي من الممكن التلاعب بها، وعلى القدر أن يهتم بمبايلي :

-قد يتم إخفاء بعض العمليات التجارية وبطريقة لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة لدى المنشأة مثل : تسجيل الطرف الدائن في عملية البيع ذمة لأصحاب المنشأة بدلا من حساب المبيعات، وكذلك الأمر فقد تأتي بعض العمولات أو ما شابه من الإيرادات (الخارجية أو الداخلية)، وتسجل في هذه الحسابات.

حسابات الذمم المدينة والدائنة :

يجب أن يتم الربط بين المبيعات والذمم المدينة، وبين المشتريات أو المصاريف والذمم الدائنة عن طريق أخذ عينة من الذمم والتأكد من صحة التوجيه والتسجيل في دفاتر المنشأة، وإن قسائم المعلومات الواردة من مديرية المعلومات وسجل المكلفين قد تكون مصدرا مهما ليطم من خلالها مقارنة أرصدة العمليات والحكم على دقة بنود المصاريف والمشتريات والمبيعات في ضوء حسابات الذمم المدينة والدائنة للعملاء.<sup>1</sup>

\*مراجعة قائمة الدخل :

طبيعة اختبار حسابات قائمة الدخل :

يشار إلى مراجعة حسابات العمليات التشغيلية بمراجعة حسابات قائمة الدخل (أو حسابات الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية) وفي هذا الشأن يهتم المراجع بالتحقق من أن حسابات الإيرادات والمصروفات لم يتم تحريفها جوهريا وأنها قد تم المحاسبة عنها طبقا للمعايير الحاسبية المتعارف عليها، أي أن المراجع يجب أن يقتنع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بكل من إجهاليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضا بصافي الربح، وعادة ما ينظر إلى قائمة الدخل على أنها مصدر هام للمعلومات لعديد من مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال فإن الدائنين أو الدائنين المرتقبين ينظرون إلى ربحية المنشأة كمؤشر

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق

على قدرتها على إعادة دفع ديونها. كما ينظر المستثمرين المرتقبين إلى قائمة الدخل عندما يقررون ما إذا كانوا يتخذون قرار بشراء أسهم المنشأة أم لا. وأخيرا فإن البائعين قد يقدموا بفحص واختيار الأرباح المحتملة للمنشأة من أجل تقييم ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على سداد قيمة البضائع والمنتجات المشتراة بالأجل.

تعتمد مراجعة حسابات الإيرادات ومصروفات على مدى العمل المؤدي عن طريق المراجع على نظام الرقابة الداخلية وحسابات قائمة المركز المالي على سبيل المثال فإن احتمال وجود تحريف جوهري في الحسابات المختلفة للإيرادات والمصروفات يعتبر دالة لنظم الرقابة الداخلية للمنشأة ويؤثر مستوى مخاطر الرقابة المستخدمة لتقييم عمليات المنشأة المختلفة مباشرة على مدى الاختبار الذي يتطلبه المراجع لمراجعة حسابات قائمة الدخل.

وعند مراجعة العمليات التشغيلية وحسابات قائمة الدخل يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره المفهومين التاليين :

1-مقابلة المصروفات التشغيلية بالإيرادات التشغيلية وهو يعتبر مبدأ ضروري حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية.

2-الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية خلال الفترات زمنية المختلفة باعتبار أن ذلك أمرا ضروريا لتحقيق القابلية للمقارنة.

ولا يمكن النظر إلى مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية على أنها جزءا منفصلا في عملية المراجعة الشاملة فإذا حدث تحريف بحسابات قائمة الدخل فإنه سيؤثر دائما بشكل متكافئ على حسابات قائمة المركز المالي والعكس صحيح. وتعتبر مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية كجزء أصل من باقي أجزاء المراجعة الأخرى أمرا ضروريا حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لاختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الاختبارات كما يتعين إظهار العلاقات المتداخلة من الجوانب المختلفة للمراجعة والاختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية، بعبارة أخرى فإن مراجعة حسابات قائمة الدخل تتضمن دراسة نتائج عمل المراجعة المؤداة في الأجزاء الأخرى من عملية المراجعة واستكمال الاختبار الأساسي الإضافي على حسابات مختارة لقائمة الدخل متضمنا مايلي :

-تقييم نتائج اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية لأنشطة الأعمال المختلفة.

-تقييم نتائج الاختبارات المباشر لحسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل ذات العلاقة.

-أداء الإجراءات التحليلية على حسابات قائمة الدخل.

-اختبارات حسابات مختارة لقائمة الدخل.<sup>1</sup>

**\*المراجعة الخاصة بحسابات الأجور:**

عندما يقوم المراجع باستكمال اختبارات التحقق الأساسية المخططة للحسابات المرتبطة بالأجور، فإن كافة التحريفات المحددة يجب أن يتم تجميعها أو يتم المقارنة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على الحسابات المرتبطة بالأجور، فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المسموح به قد يقبل المراجع بأن الحسابات قد تم عرضها بعدالة وعلى النقيض فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المسموح به فعن المراجع يجب أن يستنتج بأن تلك الحسابات لم يتم عرضها بعدالة.

-يتعين أيضا أن يقوم المراجع بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال تطبيق الاختبارات الأساسية حيث أن تلك التحريفات قد توفر دليل إثبات إضافي على مخاطر الرقابة الخاصة بنظام الأجور، فإذا توصل المراجع إلى استنتاج مؤداه بأن مخاطر المراجعة كانت مرتفعة بدرجة غير مقبولة فإنه يتعين أن يتم أداء إجراءات مراجعة إضافية أو يتعين أن يكون المراجع مقتنعا بأن العميل يقوم بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة بالأجور عند مستوى مقبول على سبيل المثال يفترض أن الإجراءات التحليلية للمراجع قد أشارت إلى أن مصروف العمولات قد تم المغالاة في عرضها، في تلك الحالة قد يقوم المراجع بأداء عمليات حسابية تفصيلية لمصروف العمولات أو قد يطلب أن يقوم العميل بتعديل ذلك الحساب بمقدار قيمة التحريف المقدر. وتعتبر ضرائب المرتبات وسدادها ذات اعتبار هام في كثير من الشركات حيث أن القيم الخاصة بها غالبا ما تكون هامة فضلا عن وجود مسؤولية شديدة محتملة عند الفشل في استيفاء النماذج الضريبية سواء في التوقيت والقيم الصحيحة.<sup>2</sup>

**المطلب الثاني: التحقق الجبائي وكيفية اختيار المؤسسة المحقق في محاسبتها.**

**\*التحقق الجبائي:**

وضع المشرع الجبائي قوانين للإدارة الجبائية للتحقيق في صحة التصريحات وقانونيتها والتي من شأنها وضع إطار قانوني للرقابة الجبائية ويتمثل في إعطائها مجموعة من الإمكانيات المادية والبشرية والحقوق الواسعة ابتداء من حق الاطلاع المشار إليه في المواد 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 129 من قانون رقم الأعمال الذي ينص على القيام بأبحاث خارجية والتقرب من الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة للاطلاع

<sup>1</sup> د. أمين السيد أحمد لطفى، مراجعة المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2009، ص 436.435.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 164.163.



على مجموع الكشوفات والأرقام المحققة مع المؤسسة المحقق في محاسبتها. كما لم ينسى المشرع حق استدراك الأخطاء حتى بعد مرور السنة المالية، وهذا في أجل حدده بأربعة سنوات بالنسبة للتحصيل وخمس سنوات للاسترجاع.

ويحقق للمؤسسة تجاه الإدارة الضريبية:

\* الإشعار بالتحقيق مع حق الاستعانة بمستشار من اختيارها كما يمنع القانون إجراء مراقبة جديدة لنفس الفترة.

\* حق استلام التبليغ.

\* حق الرد على التبليغ.

كما أن الأعدان المحققين خاضعين للسر المهني فلا يجوز لهم إخراج المعلومات التي يجوزهم لأي كان خارج الإطار المهني.

#### \* كيفية اختيار المؤسسة المحقق في محاسبتها :

يتم اختيار المؤسسة المحقق في محاسبتها انطلاقاً من مقاييس نذكر منها:

\* تباين رقم الأعمال من سنة إلى أخرى.

\* تقارب أرقام الأعمال للحد الأدنى للنظام الحقيقي.

\* أهمية أرقام الأعمال والنتائج مقارنة بالمؤسسات المماثلة.

\* صعوبة إجراء رقابة سطحية أو على الوثائق.

\* ورود معلومات من طرف مصالح البحث عن المادة الخاضعة عن تحقيق أرقام أعمال ونتائج مهمة لهذه المؤسسة أو المؤسسات المماثلة.

\* ضعف الهامش الخام أو الصافي المطبق.

\* اكتساب أو زيادة في المستوى المعيشي لصاحب أو أصحاب المؤسسة مقارنة بالنتائج المصرح بها.

\* التصريح بمعدل النفقات لا يتماشى مع الممارسة والنشاطات المماثلة.

\* غلق المؤسسة أو التغيير باستمرار لاسمها وعنوانها.

\* عدم التحقيق في محاسبتها لمدة طويلة.

هذه بعض المؤشرات التي من خلالها يتم اختيار الملف الجبائي للمؤسسة المحقق في محاسبتها، والذي يختار من طرف مديرية الرقابة على مستوى وزارة المالية.

#### المطلب الثالث : كفاءات التحقيق والإجراءات المترتبة عنها

كيفية التحقيق الجبائي:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات ترمي إلى خفض الحاسبة في عين المكان ومقارنتها بعناصر الاستغلال فهذه العملية تتضمن مايلي:

\*مقارنة التصريحات مع السجلات والدفاتر المحاسبية.

\*مقارنة الوثائق المحصل عليها من طرف المؤسسات والهيئات مع ماتم تسجيله في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذا التصديرات.

إجراءات الطعن:

إن الطعن هم حق من حقوق المكلف يستعمله من أجل تصحيح الأخطاء التي ترتكبها الإدارة الجبائية في حقه أو تجاوزات أو تعسف في استخدام المنصب الإداري وله شكلين هما :

\*الطعن الإداري.

\*الطعن القضائي.

أولا : الطعن الإداري:

**1-الطعن لدى المدير الإقليمي :** يتقدم المكلف بشكواه على المدى الإقليمي (مدير الضرائب) في مدة لا تزيد عن 12/31 من السنة التي تلي سنة التحصيل مع إرفاق الطعن بجدول الضرائب والتبريرات اللازمة.

**2-لجان الطعن :** هي لجن على مستوى الدوائر والولايات ولجنة مركزية على مستوى وزارة المالية مؤهلة لدراسة الطعون التي رفضت كلياً أو جزئياً من طرف المدير الولائي للضرائب وذلك ببرمجة جلسات مع المكلفين أو من ينوب عنهم شخصياً:

أ -لجنة الدائرة : يلجأ المكلف إلى لجنة الدائرة عندما تكون الحصاة الواحدة المتنازع فيها أقل من 500.000دج مع الغرامة.

ب -لجنة الولاية : ويلجأ المكلف إليها عندما تكون الحصاة الواحدة المتنازع عليها أكبر أو تساوي 500.000دج وأقل تماماً من 2.000.000دج.

ج -اللجنة المركزية للطعون : ويتم اللجوء إليها عندما تكون الحصاة الواحدة المتنازع عليها أكبر أو تساوي 2.000.000دج.

ثانيا : الطعن القضائي:

يسمح القانون الجبائي للمكلف بالضريبة اللجوء إلى الغرفة الإدارية للمحكمة إذا لم يقتنع بقرار مصلحة الضرائب.

1-الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة : يتوجه إليها المكلف بالضريبة بشكواه في ولاية النشاط مرفقا بالوثائق التبريرية اللازمة لتدعيم شكواه.

2-الطعن أمام الغرفة الإدارية لدى المحكمة العليا : يسمح أيضا القانون للمكلف بالتوجه إلى الغرفة الإدارية للمحكمة العليا لاستنفاد جميع حقوق الطعن كآخر إجراء يقوم به لرفض الضرائب الملقاة على عاتقه.  
ثالثا : لجنة التلطيف:

يلجأ إليها المكلف في حالة استحالة دفع الضرائب الملقاة على عاتقه ويتوجه برسالة إلى مدير الضرائب المختص إقليميا مرفقة بطلب يلتمس فيه تخفيض بعض الزيادات وكذا العقوبات في الضرائب المباشرة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998، ص 183، 184.

خلاصة الفصل :

من خلال تطرقنا لهذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الضريبية بالإضافة لكونها أداة تنظيمية لعمل المؤسسة هي كذلك أداة رقابية تستعملها إدارة الضرائب عند قيامها بالفحص الضرائب والتحقيقات الجبائية فبواسطتها تستطيع كشف حالات الغش والتحقق فيها، ومنه يبرز الدور الهام الذي تلعبه إدارة الضرائب من خلال مختلف مصالحها في ضمان مدخول مستقر ومستمر لخزينة الدولة والتي بدورها تستعمله في تسيير مختلف مصالحها.

# الفصل الثاني

**تمهيد**

تعتبر الضرائب والرسوم بصفة عامة في المحاسبة العامة كتكاليف تفرض على المؤسسة الاقتصادية باستثناء الضرائب على أرباح الشركات والتي يعتبر حسابها أحد حسابات النتائج وبهذا الشكل فهي تمثل تكاليف تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية وتؤثر بطريقة مباشرة على النتيجة الإجمالية للدورة المحاسبية. وفي هذا الفصل سنقوم بدراسة مفصلة لآلية المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم والآثار الناتجة عن هذه الضرائب وذلك من خلال تقسيمنا لهذا الفصل إلى ثلاث مباحث كمايلي:

**المبحث الأول : الضرائب المباشرة.**

**المبحث الثاني : الضرائب غير المباشرة.**

**المبحث الثالث : الآثار الاقتصادية للضرائب.**

### المبحث الأول : الضرائب المباشرة.

الضرائب المباشرة التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي وللضريبة على أرباح الشركات هذا ما سنطرق له.

#### المطلب الأول : مفهوم الضرائب المباشرة.

وهي كل ما يفرض ويقتطع مباشرة من الدخل والثروة ومن المستحيل نقل عبئها، ودافعها هو الذي يتحملها (ضرائب الدخل)، وتنصب دورياً (سنوياً) على المركز المالي للممول، الذي يتكون من عناصر ثابتة ودائمة لفترة طويلة، ويتم تحصيلها بناءً على أوامر وقوائم اسمية، يوضح فيها اسم الممول ومقدار الضريبة المفروضة عليه.

و لقد قدمت عدت تعاريف للضريبة المباشرة منها : " الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب المفروضة مباشرة على الأشخاص أو الممتلكات و المتحصل عنها بموجب وثيقة محضرة مسبقاً من طرف إدارة الضرائب ". وتفرض عادة على الموارد المتميزة بالثبات النسبي (كأجور ، رؤوس الأموال... الخ).<sup>1</sup>

#### خصائصها:

- هي ضريبة إلزامية وبدون مقابل.
- هي ضرائب دائمة: مادامت الواقعة المنشئة للضريبة المباشرة قائمة فالمكلف يدفع الضريبة.
- تفرض بموجب وثيقة رسمية محضرة من طرف إدارة الضرائب: أي أنها تفرض على أشخاص حقيقيين أو معنويين معروفين لدى مصلحة الضرائب
- لا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر: بمعنى أن المكلف يدفعها والمعرف لدى مصلحة الضرائب هو الذي يدفعها ويتحملها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية ، 2004-2005، ص 260.

<sup>2</sup> د. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 80.

مزاي وعيوب الضرائب المباشرة:

مزاي:

- \* عدالتها في توزيع الأعباء، حيث تأخذ بمبدأ التصاعد وظروف الممول.
- \* عدم تأثرها بالدورات التجارية والتقلبات الاقتصادية مما يؤدي إلى ثبات حصيلتها نسبيا.
- \* سهولة تقديرها وبالتالي يعتمد عليها في تقديرات إيرادات الموازنة.
- \* يشعر الممول بوطأها، مما يجعله يتابع الدولة في كيفية إنفاقها.
- \* تتميز بالوضوح، حيث يعرف كل ممول على وجه التحديد مقدار ما يدفعه.

العيوب:

- \* عدم المرونة الكافية، وعدم إمكان التحكم في حصيلتها (بالزيادة أو النقصان).
- \* انخفاض القيمة الحقيقية للحصيلة منها في ظل استمرار ظاهرة التضخم.
- \* تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل، مما يؤخر تحصيل الكثير منها.
- \* وجود علاقة مباشرة بين الممول والسلطة القائمة على التحصيل يفتح بابا للتهرب من دفعها أو جزء منها بالاستعانة بشتى الطرق.
- \* شعور الممول بوطأها ومن ثم كراهيته لها ولاسيما في حالة ارتفاع سعرها مما يشجعه على محاولة التهرب منها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 2004-2005، ص 261.



المطلب الثاني : أنواع الضرائب المباشرة.

✓ الضريبة على أرباح الشركات :

بموجب المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991م وفقا لما ورد في نص المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين.<sup>1</sup>"

وهي الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من هذا نستنتج أن للضريبة على أرباح الشركات عدة مميزات.

يمكن اعتبار الضريبة على أرباح الشركات أنها :

ضريبة سنوية : لأن حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة.

ضريبة وحيدة : لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.

ضريبة عامة : لأنها شاملة لمختلف الأرباح دون التمييز لطبيعتها.

ضريبة نسبية : لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي.

ضريبة تصريحية : نظرا لأن المكلفين بها ملومين على التصريح بالربح السنوي قبل 01 أفريل من كل سنة.

❖ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

1/الشركات التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

<sup>1</sup> المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسات والأشخاص المعنويين، وقد منح قانون الضرائب المباشرة لشركات الأشخاص حق الاختيار في الخضوع لهذه الضريبة على أن يكون الاختيار بصفة نهائية وعلى هذا الأساس ووفق معيار درجة الإلزامية تم تصنيف خضوع هذه الشركات إلى :

**أ/الشركات التي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات:**

تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي كالتالي :

-شركات ذات الأسهم S.P.A

-شركات ذات مسؤولية المحدودة S.A.R.L

-مؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة E.U.R.L

-شركات التوصية بالأسهم

-المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري

-الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم

-المؤسسات. المنشآت. الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي.

-التعاونيات وفروعها باستثناء الشركات المعنية والمصرح بها في القانون الجبائي وكل المنظمات العامة ذات هدف مربح.

**ب/الشركات التي تخضع اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات (IBS) :**

نص المشرع الجبائي في المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة على إمكانية الخضوع بصفة اختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص وقد حددها كمايلي :

-شركات التضامن.

-شركات التوصية البسيطة.

-جمعيات المساهمة التي لا تدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

-الشركات المدنية التي تدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

يتم الخضوع الاختياري بتقديم طلب في هذا الغرض إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا من طرف الشركة المعنية، وتُحذر الإشارة إلى أن هذا الاختيار يتم بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركة.

### 2/ حدود الإخضاع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

تحدد مجال الخضوع للضريبة على أرباح الشركات من خلال دراسة:

-مجالها الإقليمي.

-مكان الخضوع لها.

- فترة الخضوع لها.

### أ/المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

نص المشرع الجزائري في المادة (137) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الأرباح التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح والمداحيل المحققة بالجزائر.

تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص :

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

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

-أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

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

### ب/مكان الخضوع للضريبة على أرباح الشركات :

طبقا للأحكام المادة(149) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في مقرها الاجتماعي أو المنشأة الرئيسية ويقصد بالمقر الاجتماعي المكان

الذي تتواجد فيه إدارة أعمال المؤسسة كما هو مشار إليه في نظام المؤسسة، أما المنشأة الرئيسية فهي المكان الذي فيه الإدارة أو التسيير الإداري لمجموع الوحدات التقنية أو المنشآت الفرعية.

فيما يخص المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مستقرة فهي ملزمة بتعيين لدى الإدارة الجبائية الجزائرية ممثل قاطن بالجزائر وهذا الأداء كل الإجراءات التي تخضع لها المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

### ج/فترة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

وفق مبدأ الضريبة السنوية تدفع الشركات في كل سنة الضريبة على الربح المحقق خلال الدورة السابقة، فالربح المحقق خلال دورة ن يصرح به قبل 1 أبريل من سنة ن+1.<sup>1</sup>

### ❖ معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والمعدلة بقانون المالية التكميلي الصادر بتاريخ 13 جويلية 2006، معدل الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 25% من قيمة الربح المحقق أما الأرباح المعاد استثمارها فتخضع بنسبة منخفضة من الضرائب تساوي 12.5%.<sup>2</sup> عوضت هذه الضريبة IBS الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC وهي تفرض في شكل نسب مؤوية منها :

19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية والأنشطة السياحية.

25% بالنسبة للنشاطات التجارية والخدمية والمختلطة (تجارية أو خدمية).

بالإضافة إلى المعدلات التي تطبق في حالة الاقتراع من المصدر وهي : 10%.20%.24%.40%.<sup>3</sup>

1- المعدل العادي : هو 25% بدأ تطبيقه من سنة 2007.

<sup>1</sup> د.رضا خالصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ص 30.31.34.35.37.

<sup>2</sup> قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2006، عدد 47.

<sup>3</sup> د.بوعون جياوي نصر، حياة المؤسسة، pages Bleues.

2- **المعدل المخفض**: هو 12.5% خاص بالأرباح المعاد استثمارها.

3- **معدل اقتطاع**: من المصدر هو خاص بالودائع والكفالات قدره 10% يعتبر كقرض ضريبي.<sup>1</sup>

### ❖ دفع الضريبة على أرباح الشركات :

تدفع الضريبة على أرباح الشركات على شكل ثلاثة تسبيقات تتم خلال السنة المالية كمايلي:

\*التسبيق الأول : قبل ( 20 ) العشرون مارس.

\*التسبيق الثاني : قبل ( 20 ) العشرون جوان.

\*التسبيق الثالث : قبل ( 20 ) العشرون نوفمبر.

كما يحدد كل تسبيق على أساس الربح الجبائي لآخر سنة مالية بحيث يساوي ربح الضريبة الخاصة بهذا الربح، على أن تتم التسوية قبل الفاتح من أفريل من السنة الموالية ويقصد بالتسوية ما تبقى من الضريبة الواجب دفعها.<sup>2</sup>

### كيفية التصريح بها :

تسدد ثلاث تسبيقات على أرباح الشركات في العشرين يوم الأولى من أشهر مارس، جوان، ونوفمبر، وهذا التصريح يدون في وثيقة تسمى G50.<sup>3</sup>

### ❖ إلتزامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات :

-يتعين على الأشخاص المعنويين أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.

إذا سجلت المؤسسة عجزاً يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

-عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

-يجب على المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات أن يذكروا في التصريح مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم

<sup>1</sup> د.منور أوسريز، أ.محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، 2009، ص 132.

<sup>2</sup> قانون المالية التكميلي، مرجع سابق.

<sup>3</sup> بوعون نجاوي نصرة، جباية المؤسسة،

أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم. ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم، في حدود اختصاصهم، بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط.

يجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.

و إلى جانب تقديم التصريح فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولاسيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشككة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية الأرصدة،

- جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة.

- كشفاً للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني.

- وتقدم الشركات فيما يخصها كشفاً مفصلاً للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

ويتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم، كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجرود ونسخاً من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.<sup>1</sup>

### ❖ الإعفاءات :

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

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

<sup>1</sup> المادة 151، 152، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائنة.

-تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "A.N.S.EJ" من إعفاء كلي لمدة ثلاث 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال ويمدد هذا الإعفاء إلى ست 06 سنوات، إذا كانت هذه النشاطات تمارس مناطق يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم. تعفى بصفة دائمة تعاونيات الاستهلاك للمؤسسات والمنظمات العمومية، تمارس مناطق يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم.

-تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبير والصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر ب: 15% لفائدة ولايات الهضاب العليا و 20% لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2004 ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات (المادة 08 من قانون المالية لسنة 2004).<sup>1</sup>

### ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي :

علينا في البداية أن نحدد تعريف الدخل فالتعريف الكلاسيكي للدخل " : أنه مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت، قد يكون رأس المال أو العمل أو تركيتهما معا بصفة دورية منتظمة وبصورة متجددة".

### ❖ تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها :

#### 1-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي :

يقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري كما يلي: "يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي، تطبق هذه الضريبة على الدخول وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة."

#### 2-خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي :

وتتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية :

<sup>1</sup> د. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص74.73.

-تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.

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

-ضريبة إجمالية، تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانونا.

-ضريبة أحادية، أي يضم أو يشمل كل فئات الدخل.

-ضريبة تصاعدية، حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخول، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك، بشكل يكون فيه العبء الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله.

-ضريبة تصريحية، حيث توضع وتُحصل هذه الضريبة جدول أو قائمة اسمية على أساس التصريحات بالدخول المكتوبة من طرف المكلفين بها، فيتم النظر إلى المكلف بالضريبة بصورة شاملة وإلى إجمالي دخله المتحقق من أنشطة المختلفة ومصادر ملكيته المتعددة دون تمييز بينها، وبالتالي يمكن معرفة مقدرته التكاليفية وحالته التالية التي لا يمكن التعرف عليها بإتباع نظام الضرائب النوعية على فئات الدخل.

على هذا الأساس فلو كان الشخص يمتلك قطعة أرض ويمارس نشاطا تجاريا ويمتلك أوراقا مالية فإن الضريبة تفرض على إجمالي الدخل الذي من تلك المصادر المختلفة.<sup>1</sup>

### ❖ حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وكيفية التصريح:<sup>2</sup>

#### أ/ حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

تشمل الآلية الأساسية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي العمليات التالية :

\*العملية الأولى : الدخل الخام الإجمالي مشكل من الإيرادات الصافية الفئوية.

\*العملية الثانية : الدخل الصافي الإجمالي، يحصل عليه عن طريق خصم الأعباء المحددة قانونا من الدخل الخام الإجمالي.

<sup>1</sup> د.منور أوسري، أ. محمد حموي محاضرات في حياية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوجاود، الطبعة الأولى، 2009، ص95.

<sup>2</sup> د. بوعون يحيوي نصيرة، جياية المؤسسة، pages bleues، 2011، ص84-83.



\*العملية الثالثة : الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، يحصل عليه عن طريق خصم التخفيض الخاص المقدر ب : 10% الممنوح في إطار تصريح ضريبة مشتركة من الدخل الصافي الإجمالي.

\*العملية الرابعة : مبلغ الضريبة الإجمالي، يحصل عليه بتطبيق جدول لحساب الضريبة على الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

\*العملية الخامسة : الضريبة الصافية، يحصل عليها بخصم من الضريبة الإجمالية كل من :

-القرض الضريبي المتعلق بمداخيل الأموال المنقولة.

-التخفيضات إن وجدت والخاصة بالنشاطات المتمركزة في ولايات الجنوب: (تندوف، إيزي، تمراس، أدرار) 50% من الربح لمدة 5 سنوات وبصفة انتقالية.

مع توفر شرطان أساسيان وهما :

- الإقامة في إحدى الولايات المذكورة سابقا.
- تحقيق مداخيل.

متأتية من نشاط ممارس في هذه الولايات.

حسب المادة 104: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(2.1) الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.000 دج إلى 360.000 دج
30%	من 360.000 دج إلى 1440.000 دج
35%	أكثر من 1440.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

ب/ كيفية التصريح بها:

"يجب على المكلفين بالضريبة، الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب والرسوم فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر إيداع التصريح لدى قابضة الضرائب المختصة

والدفع خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حساب الاقتطاعات من المصدر.<sup>1</sup>

### ❖ مجالات تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

#### 1\_ الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع لهذه الضريبة الذين تعتبر الجزائر موطنًا جبائياً لهم، كل من الأشخاص الطبيعيين، وأعضاء شركات الأشخاص و الشركاء في الشركات المدنية المهنية وأعضاء في شركة مدنية خاضعة لنفس نظام شركات التضامن وبذلك يخضع لهذه الضريبة كل من:

\_الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.

\_أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم والمكلفين بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخولهم.

\_أشخاص من جنسية جزائرية أو جنسية أجنبية و الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح ومداخل تخول فرض الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

\_ الأشخاص الذين موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائلاتهم من مصدر جزائري.

\_ الأشخاص الذين لهم حصة أرباح عائدة من شركات تناسبها مع حقوقهم فيها.<sup>2</sup>

### ❖ الإعفاءات :

#### تعفى من الضريبة :

1- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل: الأجرة الوحيدة والمنح العائلية ومنحة الأمومة... إلخ.

2- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم.

3- التعويضات الخاصة بمصاريف التنقل أو تأدية المهام.

<sup>1</sup> جباية المؤسسة نفس المرجع السابق.

<sup>2</sup> محاضرات في جباية المؤسسات، نفس المرجع السابق.

4- الريوع العميرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر والممنوحة بمقتضى حكم قضائي قصد تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم وكلي، ألزمها الاستعانة بالغير قصد تأدية وظائفها العادية في الحياة.

5- المعاشات المخصصة للمجاهدين وأرامل وأصول شهداء حرب التحرير الوطنية.

6- التعويضات الممنوحة الخاصة بالمنطقة الجغرافية.

7- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي.

8- الأجور والمكافآت الأخرى الممنوحة في إطار برامج تشغيل الشباب، وفق للشروط المحددة في التنظيم.

9- العمال المعوقين حركيا أو ذهنيا أو المكفوفين أو الصم البكم الذين يقل دخلهم الشهري عن خمسة عشر ألف دينار (15.000 دج).

10- تعويضات التسريح.

11- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت أي شكل كان، من قبل الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية، تطبيقا للقوانين والمراسيم المتعلقة بالمساعدة والتأمين.

12- الأشخاص الذين هم من جنسية أجنبية والذين يعملون في الجزائر قصد تقديم بصفة تطوعية مساعدة منصوص عليها في اتفاق دولي.<sup>1</sup>

### ❖ التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي :

- يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.

عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رشيد واضح، المؤسسة في التشريع الجزائري، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2003.  
<sup>2</sup> المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-تحرر كل التصريحات على مطبوعات تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية، ويتعين على مفتش الضرائب تسليم وصل للمكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي للضرائب المباشرة.

✓ التسجيل المحاسبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بإعداد جدول حسابات النتائج، الذي يظهر مختلف النتائج بما فيها النتيجة الإجمالية هذه الأخيرة يمكن أن تكون خسارة في هذه الحالة ليست هناك ضريبة واجبة الأداء، كما يمكن أن تكون ربح وهنا يتم اقتطاع قيمة الضريبة من الربح الإجمالي، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:<sup>2</sup>

		التاريخ		
XXX	XXX	الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية الضرائب على النتائج	444	695
	XXX	الضرائب على النتائج عمليات المجمع	451	444

✓ التسجيل المحاسبي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.

<sup>1</sup> الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 103

<sup>2</sup> عاتور كتوش، المحاسبة العامة-أصول ومبادئ، د م ج. بن عكنون. الجزائر، 2003، ص 137.138.

الضريبة على الدخل الإجمالي وهي الضريبة التي تدفع من كل عامل مساهمة منه في إيرادات الدولة، تمنح من قبل المؤسسة إلى مصلحة الضرائب، ويكون التسجيل كالتالي :

		<b>XXX</b>	أعباء المستخدمين.		<b>63</b>
			الضرائب والرسوم القابلة للتحويل	<b>442</b>	
	<b>XXX</b>		من أطراف أخرى.		
		<b>XXX</b>	المستخدمون-الأجور المستحقة.	<b>421</b>	
			* إثبات الضرائب*		

\* تدفع المؤسسة قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب ويكون التسديد بأحد حسابات النقديات ويكون التسجيل كالتالي :

			الضرائب والرسوم القابلة للتحويل		<b>442</b>
			من أطراف أخرى.		
	<b>XXX</b>		النقديات.	<b>512</b>	
		<b>XXX</b>	* التسديد عن طريق النقديات*		

### المبحث الثاني : الضرائب غير المباشرة.

سنتطرق إلى النوع الثاني من الضرائب وهي الضرائب غير المباشرة المتمثلة في الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

#### المطلب الأول : مفهوم الضرائب غير مباشرة.

##### مفهوم الضرائب الغير المباشرة :

وهي كل ما يفرض أثناء تداول السلع والخدمات في مراحل الإنفاق المختلفة ومن الممكن نقل عبئها، ودافع الضريبة هو الذي يتحملها، (الضرائب الجمركية، ضريبة المبيعات) ويتوقف النقل على درجة مرونة عرض وطلب السلعة محل الضريبة، ونوع العنصر الخاضع لها، ومدى توافر أو انعدام المنافسة، وغالبا تفرض على وقائع خاصة أو أعمال عرضية متقطعة (كالاستهلاك والتداول ، والإنتاج والاستعمال).<sup>1</sup>

ويتم تحصيل الضرائب غير المباشرة دون الحاجة إلى إصدار قوائم ودون البحث في حالة الممول الشخصية، وإنما يتم تحصيلها عند حدوث وقائع معينة كإنتاج السلعة أو استيرادها أو بيعها للمستهلك.

\*\*هي الضرائب التي تفرض على الأموال ولكن عند قيام الممول ببعض التصرفات الغير متوقعة كإنفاق الدخل أو القيام بنقل الملكية، لهذا تسمى في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق.<sup>2</sup>

#### مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة :

##### مزايا :

\*\*فهي إلى جانب مميزاتها المالية من وفرة الحصيلة وخلافه، فإنها لها وظيفة اقتصادية وهي تحقيق التوازن بين العرض والطلب لكل فرع من فروع الإنتاج من خلال خفض وزيادة سعرها.

<sup>1</sup> د عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 2004، 2005، ص 260.  
<sup>2</sup> د.حسن صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، 1999، ص 60.

\* يرى البعض أن الضرائب غير المباشرة قد تكون أكثر عدالة من الضرائب المباشرة، لأن الأخيرة قد تحاكي الدخول المرتفعة ولديهم فرصة للتهرب منها وهذا قد يقلل حدوثه في الضرائب غير المباشرة.

\* تتميز حصيلة الضرائب غير المباشرة بالمرونة (الرخاء-الكساد).

\* سهلة في تحمل أعباءها نظرا لعدم الشعور بوطأها.

\* قد لا يكون نقل عبء الضريبة غير المباشرة له آثار سيئة.

\* يتم نقلها بطريقة منتظمة ويعلمها صانع السياسة المالية.

\* أن التصاعد في الضرائب غير المباشرة يمكن تطبيقه بدرجة أفضل.

\* أن التصاعد في الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى تقليل الاستهلاك وليس الادخار.

### العيوب :

\* أنها قد لا تحقق العدالة الضريبية ولا تتناسب مع المقدرة التكليفية للممول، وخاصة أنها تفرض بدرجة أكبر على السلع الضرورية التي يقع عبئها على محدودية الدخل وذلك لضمان حصيلة كبيرة منها.

\* تنخفض انخفاضا شديدا في فترات الانكماش الاقتصادي.

\* تستلزم العديد من الإجراءات والشكليات لإيجاد رقابة على الاستهلاك وتداول الثروة، مما يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج السلع وتداولها.

والمشاهدة أن النظم الضريبية في جميع دول العالم (رأسمالية-اشتراكية-متقدمة-ونامية)، تجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلا أن مدى مساهمة كل منهما في الحصيلة الإجمالية للضرائب يختلف بين دولة لأخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جباية المؤسسة، نفس مرجع السابق.

المطلب الثاني : أنواع الضرائب غير المباشرة.

✓ الرسم على القيمة المضافة :

❖ تعريف الرسم على القيمة المضافة :

التعريف الجبائي :

الرسم على القيمة المضافة من الضرائب التي شرعت الجزائر في تطبيقها ابتداء من عام 1992 وهو ضريبة عامة على الاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي، تجري وحرفي أو حر.

التعريف الاقتصادي:

القيمة المضافة تعرف بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات بعبارة أخرى فهي تقيس درجة نمو القيم المحضرة من قبل الشركة من سلع

وخدمات مسلمة من الغير، هذا التعريف يناسب القيمة المضافة الإجمالية للحصول على القيمة المضافة الصافية نقوم بطرح الاستهلاكات.

التعريف المحاسبي:

من وجهة نظر المحاسبة يمكن حساب القيمة المضافة باستعمال جدول حساب النتائج.

❖ مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات والأشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواء كانوا خاضعين إجباريا أو اختياريا.

وتحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يعني البحث عن العمليات والأشخاص الخاضعين له، فالمبدأ الرئيسي أن العمليات أو الأشخاص الذين تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها قانون الرسم على القيمة المضافة في مادته الأولى يدخلون في مجال التطبيق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د.منور أوسريير، نفس المرجع السابق ص143.



❖ العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا واختيارا :

1\* الخاضعون للرسم على القيمة المضافة :

الخاضعون للرسم على القيمة المضافة هم :

-تجار الجملة.

-تجار التجزئة التابعين للنظام الحقيقي.

-الشركات الفرعية.

-الأشخاص الوسطاء.

2\* العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا واختيارا :

أولا : العمليات الخاضعة وجوبا:

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة مايلي :

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

-المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة والتسليمات لأنفسهم التي بدورها تنقسم إلى :

-عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعين للرسم.

-الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعين للرسم لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجات مستثمراهم المختلفة على استعمال هذه الأملاك لإنجاز العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

-عمليات الإيجار و أداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

-المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة، أو من الأحجار الكريمة الطبيعية.

-العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والشبه طبي، والبيطري.

-الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها.

### ثانيا : العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا.

-يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا وبناءا على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودو بسلع وخدمات.

-التصدير.

-الشركات البترولية.

-المكلفين بالرسم الآخرين.

-مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

-يخضع المعنويون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

-يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة بل يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار. يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزء منها ما لم يحصل التنازل أو التوقف عن النشاط يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي من يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

ويحدد الاختيار ضمنيا ما لم يحصل نقص صريح يقدم في ظرف ثلاث أشهر قبل انقضاء كل فترة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. بوعون يحيوي نصيرة، نفس المرجع السابق. ص 98.99.

❖ نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ونظام الإعفاء من الرسم :

❖ نظام الشراء بالإعفاء من الرسم :

1/ العمليات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم: يطبق نظام الشراء بالإعفاء على :

-السلع والخدمات المحددة من طرف التشريع والتنظيم المعمول بهما، المشتراة من طرف مموي الشركات البترولية والمعدة لتخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب، والبحث عن المحروقات السائلة والغازية، واستغلالها ونقلها بالأنابيب.

-مشتريات المواد الأولية، أو العناصر التي تدخل في الصنع، أو الغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة وتوضيب، أو تغليف، أو تسويق المنتجات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة، أو الموجهة إلى قطاع معنى من هذا الرسم.

-المشتريات المحققة من طرف المصدرين والمخصصة إما للتصدير، أو لإعادة تصديرها على حالها، وإما لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير، وتكوينها وتوضيبها وتغليفها، وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

-مشتريات مواد التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، عندما تقوم بها المؤسسات، أو الوحدات الحديثة النشأة والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب "ANSEJ" ولا تستفيد من هذا الامتياز إلا مواد التجهيز غير المصنوعة في الجزائر.

❖ الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

1/ الاعتماد *L'agrément* :

هو عبارة عن رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تسلم من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا. يتوقف منح الاعتماد على :

-مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية وفق الشكل المحدد قانونا.

-تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة، أو آجال الدفع التي منحها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.

ويطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم، من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

### 2/ إجراء منح الاعتماد *La procédure de l'octroi de l'agrément* :

تودع طلبات منح الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية، والمختص إقليميا والذي بدوره يبعث الملف إلى المدير الجهوي للضرائب المرتبط في أجل مدته ثلاثين (30) يوم ابتداء من تاريخ تسلمه للملف. في حالة منح الاعتماد يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية، المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

### 3/ الحصة *Le contingent* :

تسلم رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية، لا يمكن أن تتعدى مبلغها إما قيمة البيع من غير الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة، المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة، وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم، من المنتوجات من نفس النوع، خلال السنة السابقة، مضاعف بنسبة 15%.

ترفع الحصة العادية بمقتضى قرار من مدير الضرائب للولاية، بناء على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

في بداية السنة المدنية وقبل تحديد الرخصة السنوية، يمكن أن يمنح مدير الضرائب على مستوى الولاية، حصة مؤقتة تحدد بربع حصة السنة السابقة.

وعندما يطلب الاعتماد من قبل مؤسسة حديثة النشأة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر، وتراجع فيما بعد هذه الحصة لتحديد الحد الأقصى من المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى نهاية السنة المدنية.

### 4/ تحقيق المشتريات بالإعفاء *Réalisation des achats en franchise* :

تم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناء على تقديم المستفيد إلى البائع، أو إلى مصلحة الجمارك، شهادة أشرت عليها مصلحة الضرائب (الضرائب غير المباشرة والرسوم إلى رقم الأعمال)، تتضمن إلزام بدفع الضريبة في حالة استعمال المنتوجات لغير التخصيص الذي منح من أجله الإعفاء.

يجب أن يتم إثبات المشتريات أو العمليات المحققة للإعفاء أو الشراء بالإعفاء بواسطة شهادات دفاتر بقسيمات تسلم من طرف الإدارة الجبائية.

### 5/إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناة بالإعفاء: *Dépôt de l'état détaillé des stocks acquis en franchise*

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أن يودعوا في نهاية السنة المالية، وفي اليوم الخامس عشر (15) يناير (جانفي) على الأكثر، لدى مكتب الرسوم على رقم الأعمال الذين يتبعون له، كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزونات من المتوجات، أو الأشياء أو السلع التي اشتروها، بالإعفاء من الضريبة، والباقية في حوزتهم عند تاريخ الفاتح من يناير في منتصف الليل.

وإذا تعذر جرد مفصل حسب نوع وقيمة هذه المتوجات أو الأشياء أو السلع، يقبل أن يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدا إجماليا، على أساس ثمن شراء السلع المصدرة، أو المسلمة طبقا لتخصيصها خلال السنة المالية السابقة.

### ❖ نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة *Le régime de la franchise de la taxe*

يتطلب إنجاز الاستثمار موارد مالية لحيازة واستيراد التجهيزات.

وبغرض التخفيف من الانعكاسات المالية التي تثقل خزينة المستثمرين، أحدث القانون لصالحهم، نظام الإعفاء من الرسم الذي يسمح بحيازة واستيراده تجهيزاتهم مع توقيف وتعليق الرسوم.

إن عدم دفع الرسم على القيمة المضافة لا يتمثل بتاتا إعفاء، ولكن توقيفا وتعليقا للرسم، حتى يسط النشاط *déployée* من جراء حيازة هذه التجهيزات يصبح خاضعا للرسم.

### ❖ مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم:

يطبق هذا النظام على:

-مشتريات المواد التجهيز التي تدخل في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة عندما تقوم بها المؤسسات، أو الوحدات المنشأة حديثا، والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب.

-السلع والخدمات والتي تدخل مباشرة في تحقيق استثمارات التي تقوم بها الشركة المستفيدة من قرار منح الامتيازات المسلم من طرف وكالة دعم ومتابعة الاستثمارات "APSSI".

-المشتريات المحلية أو المستوردة لمواد التجهيز التي تدخل مباشرة في مشاريع استثمارية عمومية ذات أهمية وطنية، كما هو منصوص عليه المرسوم التنفيذي رقم 270-93 المؤرخ في 10 نوفمبر 1993، المحددة لكيفية تطبيق المادة 91 من قانون المالية لسنة 1993.

بالنسبة لمعدات التجهيز المقتناة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فعلى المستفيدين تقديم للمورد، ومصالح الجمارك شهادة مؤشر عليها من طرف مصالح الضرائب التابعة لهم، وعد بدفع الضريبة المستحقة عليهم في حالة عدم تخصيص معدات التجهيز للوجهة التي أدت إلى الاستفادة من الإعفاء.<sup>1</sup>

### ❖ الحسم:

يكون الرسم على القيمة المضافة على فواتير الشراء، أو البيانات، أو الوثائق الاسترداد (D10)، والمحمل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.

ولا يمكن أن يتم الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة، بخصوص رقم الأعمال الشهري الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة أو البيانات الاسترداد.

وفيما يخص الأموال الخاضعة للاهلاك، يمكن أن يكون الحسم بصدد شهر شراء هذه الأموال، أو إنشائها (كحالة إنتاج المؤسسة لحاجاتها بنفسها).

مما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم:

-الحسم المادي *déduction physique*.

-الحسم المالي *déduction financière*.

**1/ الحسم المادي:** هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات، والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم، وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم وهي:

أ- الالتزام بقاعدة التفاوت الشهري *Le règle du décalage d' un mois* التي مفادها أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في الفواتير شراء المخزونات لشهر مارس مثلا لا يجوز حسمها إلا مع التصريح الخاص برقم الأعمال لشهر أبريل الذي يودع قبل اليوم العشرين من شهر ماي لنفس السنة.

ب- وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

<sup>1</sup> د. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، الساحة المركزية-عكنون-الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007. ص136.135.134.133.132.131.

**2/الحسم المالي :** هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير حيازة الاستثمارات، ويتم في التصريح الخاص برقم الأعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة).

وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم :

-يجب أن تشتري السلع Biens (الاستثمارات) بضمان neuf ou rénovés sous garantie acquies à l'état وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تخصص لتصدير، أو لقطاع يستفيد من نظام الإعفاء من الرسم.

-يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله.

-يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة (05) سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشاءها.

**حالة خاصة :** في حالة عدم الاحتفاظ بالسلع التي منحت الحق في الخصم، أو التحلي عن صفة المدين بالرسم على القيمة المضافة خلال الأجل السابق ذكره تلزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة حسب السنوات المتبقية.<sup>1</sup>

### ❖ استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

#### الاقتصادات (الاسترجاع) :

يقصد بها إمكانية استرجاع الرسم المدفوع عند الشراء ، ومن هذه الناحية نميز بين نوعين للرسم على القيمة المضافة :

-رسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع.

-رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع.

#### \*الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع :

في هذه الحالة الرسم الذي يظهر في فواتير الشراء ، يحمل لتكاليف الشراء لأنه سيقى بصفة نهائية على عاتق المؤسسة ، ويظهر في ح/38 مشتريات أو في ح/24 بالنسبة للاستثمارات.

<sup>1</sup> د، حميد بوزيدة، نفس المرجع السابق، ص 120.121.

\*الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع :

ونميز نوعين من القطاعات :

أ/القطاع المادي :

وهو ما يظهر في فواتير المشتريات : سواء المواد أو اللوازم الموجهة للاستهلاك وفواتير الخدمات المقدمة للمؤسسة، فيسمح باقتطاع هذا الرسم واسترجاعه من رسم فواتير بيع المؤسسة بشرط أن يكون :

-الرسم الذي يقتطع يكون متعلقا بنشاط الخاضع للرسم.

-احترام تأجير الشهر، في الاسترجاع بين مشتريات والمبيعات.

-الرسم الذي يسترجع لا يكون في النهاية أكبر من الرسم الداخلى في المبيعات إلا في حالات استثنائية.

-الرسم المسترجع (المقتطع) يجب أن تظهر بصفة واضحة في فواتير المشتريات.

ب/القطاع المالى :

يتعلق بالرسم على القيمة المضافة الذي يظهر في فواتير مشتريات الاستثمارات، ولكي تستطيع المؤسسة استرجاعه يجب أن تحترم الشروط التالية :

-أن يستعمل الاستثمار جديدا.

-أن يبقى الاستثمار لدى المؤسسة على الأقل 5 سنوات.

-أن لا يكون ممثالا في السيارات السياحية أو وسائل مخصصة لنقل الأشخاص إلا إذا كان ذلك هو النشاط الأساسى للمؤسسة أي نقل المسافرين.

-الاسترجاع يكون خلال الشهر المعنى ولا تنتظر شهر تأخير.

حالات خاصة :

وتتمثل في كون المؤسسة لها أنشطة جزء منها خاضع للرسم، والجزء الآخر غير خاضع للرسم على القيمة المضافة ، في هذه الحالة نطبق قاعدة النسبية نأخذ النسبة ما بين رقم الأعمال الخاضع للرسم ومجموع رقم الأعمال.

رقم الأعمال الخاضع للرسم على مجموع رقم الأعمال =نسبة الاسترجاع



تضرب هذه النسبة في مبلغ الرسم الظاهر في فواتير الشراء، وتسترجع الحاصل، تحسب هذه النسبة على أساس معطيات السنة الماضية وتبقى صالحة للتطبيق خلال السنة الجارية بصفة مؤقتة، لأن في نهاية السنة يجب أن نعيد النظر في هذه النسبة على أساس القيم الحقيقية، فنستخرج الفرق ويمكن أن تكون لنا الحالات التالية :

-إذا كان الفرق بين النسبة الحقيقية والنسبة التقديرية (+)5% يجب أن يستوي الاسترجاع قبل 25 مارس.<sup>1</sup>

### ❖ الإغفاءات :

توجد عدة عمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة رغم وجودها في مجال تطبيق ذلك الرسم ويمكن تقسيمها إلى أربعة أصناف هي :

#### 1/العمليات المعفاة والتي تتم في الداخل : وتشمل:

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع لضريبة غير مباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك وشاملة لحق خاص ورسم قيمي.
- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات ومسالخ الحيوانات التي تخضع للرسم على الذبح.
- العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات المؤسسة الواحدة.
- تعفى من هذا الرسم المنتجات : المواد الغذائية ، الأعمال والخدمات المحددة في المادة 19 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

#### 2/العمليات المعفاة التي تتم عن الاستيراد : وتشمل:

- المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة.
- البضائع الموضوعه تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية.
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي وتشمل:
  - أ - البضاعة المستوردة من أعضاء البعثة الدبلوماسية.
  - ب - الأشياء الموجهة للمتاحف والمكتبات.
  - ج - العينات التي ليست لها قيمة سلعية.
- سفن الملاحة وكذا آليات الصيد البحري والطائرات المخصصة للمؤسسة الوطنية للخطوط الجوية الجزائرية.
- استيراد الآليات والأسلحة والذخائر العسكرية .
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة.

<sup>1</sup> مذكرة تخرج " الرسم على القيمة المضافة والتسجيل المحاسبي " جامعة الجبيلتي اليابس، جوان 2004، ص38.

- 3/العمليات المعفاة التي تتم عن التصدير : باستثناء عمليات التصدير للتحف الفنية، الأحجار الكريمة، المعادن النفيسة، فإن باقي البضائع المصدرة معفاة من هذا الرسم وينتج هذا الإعفاء بتوفر الشروط التالية :
- التقيد المحاسبي للصادرات بصفة منتظمة مع وضع العلامات اللازمة للبضائع المصدرة لمعرفة اتجاهها وقيمتها.
  - تقديم علامات البضائع في وثيقة الإثبات ( تذكرة النقل، ورقة البيع... الخ)
  - يجب أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات.
- 4/عمليات الشراء بالإعفاء : إن الأشخاص المعفية من الرسم ليس لها الحق في خصم الرسم المتضمن في مشترياتها، إن هذا الوضع قد يخلق صعوبات على مستوى خزينة المؤسسة، إلا أن تقنية الشراء بالإعفاء تسمح لهؤلاء الأشخاص بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم على القيمة المضافة، يمكن الاستفادة من نظام الشراء للأشخاص التالية:
- موردو الشركات البترولية.
  - الأشخاص الذين يقومون بعملية التصدير.
  - منتجو السلع المعفية من الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون.
  - مشتريات التجهيزات الموجهة إلى العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، من طرف المؤسسات التي تمارس نشاطات ذات أولوية مخططات التنمية.
  - يشكل الاعتماد الوسيلة التي تثبت حق الاستفادة من تقنية المختص إقليميا بعد تقديم طلب الاعتماد، بموجب قرار يتخذه المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا بعد تقديم طلب الاعتماد من طرف الأشخاص المعنيين، وفي هذا المجال تسلم رخصة الشراء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية لا يتعدى مبلغها القيم التالية:
- \*أما قيمة البيع الغير المتضمنة للرسم للمنتجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة مضاعفة بنسبة 15% ويتوقف منح الاعتماد للشراء بالإعفاء على الشروط التالية :
- مسك المؤسسة المستمدة دفاتر المحاسبة على الشكل القانوني.
  - تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة وأجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية عند تاريخ طلب الاعتماد.
  - إيداع في نهاية السنة وفي 15 جانفي من السنة المقبلة كآخر أجل لدى إدارة الضرائب المعنية كشفا مفصلا يبين فيه نوع وقيمة المخزونات المشتراة بالإعفاء من الضريبة والباقية في حوزتهم في نهاية السنة.

✓

✓

### ✓ الرسم على النشاط المهني :

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

وقد تم توحيد هذين الرسمين ابتداء من 1996/01/01م وذلك حسب قانون المالية لسنة 1996م وفي شكل الرسم على النشاط المهني (T.A.P) يطبق على النشاطين السابقين بمعدل واحد 2.55%. عدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001م وأصبح 2%.

### ❖ مجال التطبيق الرسم على النشاط المهني :

يطبق هذا الرسم على :

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

ويستحق الرسم على النشاط المهني بصدد :

-الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما، ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية.

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

يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع، أو الخدمات، أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه وتستثنى العمليات التي تنجزها الوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني.

بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء Entreprises des travaux public et bâtiments (E.T.P)، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية.

أساس فرض الرسم على النشاط المهني :

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخام، أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين للرسم على القيمة المضافة.<sup>1</sup>

❖ معدلات الرسم النشاط المهني وعتبة الخضوع :

أ/معدل الرسم على النشاط المهني TAP :

يطبق معدل الرسم على رقم الأعمال أو المداخل المهنية، ويحدد هذا المعدل في 2%، حيث يتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني عند التسليم المادي بالفوترة أما بالنسبة للأشغال العمومية والبناء والمهن الحرة بالدفع.

يوزع هذا المعدل حسب الجدول التالي :

الجدول رقم(2.2) جدول توزيع نسب الرسم على النشاط المهني

المعدلات				الرسم على النشاط المهني
المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العادية للبلدية	الحصة العادية للولاية	الحصص
2%	0.11%	1.30%	0.59%	المعدل العام

ب/عتبة الخضوع للرسم على النشاط المهني TAP :

يتم الخضوع لدفع الرسم على النشاط المهني TAP كالتالي :

-عندما يتجاوز رقم الأعمال 80.000 دج بالنسبة للنشاطات الإنتاجية والشراء/البيع.

-عندما يتجاوز رقم الأعمال 50.000 دج بالنسبة للخدمات المقدمة.

-عندما تتجاوز المداخل المهنية 15.000 دج بالنسبة للمهن الحرة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د.حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 132.131.

❖ نظام دفع الرسم على النشاط المهني :

\*الدفع الشهري أو الفصلي للرسم :

يدفع مبلغ الرسم على النشاط المهني شهريا إذا فاقت الإيرادات المهنية الخام بمبلغ 15.000 دج أو في الحالتين التاليتين :

أ/ إذا فاق رقم الأعمال الخاضع المحقق في السنة المالية السابقة، والذي سقط احتمالا على السنة مبلغ 80.000 دج، إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع والمواد واللوازم والمنتجات.

ب/ إذا فاق رقم الأعمال الخاضع المحقق في السنة المالية السابقة مبلغ 50.000 دج فيما يخص المكلفين بالضريبة الآخرين الذين يقدمون خدمات.

يحسب مبلغ الدفع على أساس القسمة من رقم الأعمال الخاضع للرسم، أو الإيرادات المهنية الخام، شهريا أو فصليا حسب دورية الدفعات مع تطبيق المعدل المعمول به.

- يتم الدفع الأول خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفترة التي فاق خلالها رقم الأعمال الخاضع للضريبة مبلغ 80.000 دج حسب الحالة، أو 15.000 دج بالنسبة للإيرادات المهنية الخام المحققة، ويحسب على أساس مجموع رقم الأعمال الخاضع للرسم، أو الإيرادات المهنية الخام المحققة خلال هذه الفترة.

يجب أداء الحقوق لصندوق قابض الضرائب لمكان فرض الضريبة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم الأعمال، أو الإيرادات المهنية.

تدفع الحقوق المستحقة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل (الثلاثي) المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال، أو الإيرادات المهنية الخام، وذلك عندما يتراوح رقم الأعمال في السنة المالية السابقة بين 80.000 دج و 240.000 دج في حالة نشاط شراء، بيع السلع، أو بين 50.000 دج و 240.000 دج بالنسبة للمكلفين الآخرين ومقدمي الخدمات، أو بين 15.000 دج و 30.000 دج فيما يخص الإيرادات المهنية الخام.

يرخص لوححدات مؤسسات البناء والأشغال العمومية، ووحدات مؤسسات النقل أيا كان رقم أعمالها، أن تقوم بالدفعات المستحقة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل (الثلاثي) المدني الذي حصل، أو حقق خلاله رقم الأعمال.

<sup>1</sup> د.رضا خلاصي، مرجع سابق، ص174.173.

يرفق كل دفع بجدول إشعار بالدفع يؤرخه ويوقعه القائم بالدفع، ويجب أن يتضمن البيانات التالية:

-الفترة التي تحقق خلالها رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية.

-الاسم واللقب واسم الشركة، والعنوان وطبيعة النشاط الممارس، أو المهنة الممارسة، ورقم تعريف المادة الرئيسي للضريبة المباشرة.

-رقم بطاقة التعريف الإحصائي (الجبائي مسابقا).

-طبيعة العمليات.

-المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق خلال الشهر، أو الفصل، أو المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخاضعة للضريبة.

-مبلغ رقم الأعمال المستفيد من التخفيض.

-المعدل المعتمد لحساب المبلغ الواجب الدفع.

-مبلغ الدفع.

ولإشارة فإنه حتى في حالة عدم حصول الدفع، يجب إيداع جدول أشعار يتضمن عبارة "لا شيء"، وبيان أسباب عدم حصول الدفع.<sup>1</sup>

### ❖ الإعفاءات والتخفيضات :

#### \* الإعفاءات :

لقد نص المشرع على عدة إعفاءات من الرسم على النشاط المهني وذلك لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وتمثل هاته الإعفاءات في :

-رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف (80000) دينار جزائري ، إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة في قطاع الخدمات.

وللاستفادة من هاته الامتيازات ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.

<sup>1</sup> د. حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص140.141.142.

-مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.

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

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاص بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في 31- 96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة بنسبة 10%.

-الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي<sup>1</sup>.

#### \*التخفيضات:

30% بالنسبة للنشاطات التالية :

-مبلغ عمليات البيع بالجملة

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة .

50% يستفيد من هذا التخفيض:

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

75% تستفيد من التخفيض :

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبتزين الممتاز و العادي و الغاز، و تعتبر كعمليات البيع بالجملة عمليات البيع التي يقوم بها المنتجون أو تجار الجملة للتاجر ، قصد إعادة البيع أو تلك التي تقام بنفس الشروط للكمية و الثمن مع المؤسسات العامة أو الخاصة ، و المستثمرات أو الجماعات الإقليمية أو الإدارات العمومية .

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي و يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> د. لمادة 220، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011.

<sup>2</sup> د. بوعون يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 103.104.

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي للضرائب غير المباشرة.

تمثل الرسوم مجموعة من المبالغ المالية المترتبة عن المتعاملين الاقتصاديين بكل أصنافهم وعلى اختلاف أنشطتهم لقاء السماح لهم بمزاولة هذه الأنشطة أو الاستفادة من إجراءات معينة، فكل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بحكم القانون بهذه المبالغ تجاه الدولة إما في شكل اقتطاع ضريبي أو في شكل رسوم مفروضة على أنشطة معينة أو معاملات محددة أو مداخيل ذاتها.<sup>1</sup>

✓ التسجيل الخاص بالرسم على القيمة المضافة :

وتعرف القيمة المضافة بأنها الفرق ما بين إنتاج المؤسسة والاستهلاكات المتأتية من المؤسسات الأخرى فهي إذن الفائض المتولد عن قيمة ما تم إدخاله من المشتريات وما تم إخراجها من مبيعات وهي موضوع الرسم.

\* عند الشراء :

	XXX	مشتريات	38
	XXX	الرسوم على رقم الأعمال	445
XXX		موردون	401

\* عند البيع :

	XXX	الزبائن	411
XXX		مبيعات البضائع	70
XXX		الرسوم على رقم الأعمال	445

<sup>1</sup> د. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، دم ج، بن عكنون، الجزائر، الطبعة 2002، ص251.



\*التسديد :

	XXX	الرسوم على رقم الأعمال	445
XXX		التقديرات	512
XXX		الرسوم على رقم الأعمال	445

✓ التسجيل الخاص بالرسوم على النشاط المهني :

إن الأساس الخاضع للرسوم على النشاط المهني هو المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة، ويتم التسجيل المحاسبي لهذا النوع من الرسوم كمايلي :

	XXX	الضرائب والرسوم غير المسترجعة	642
XXX		عن رقم الأعمال	
		الضرائب الأخرى والرسوم	447
		والتسديدات المماثلة	

\*التسديد :

	XXX	الضرائب الأخرى والرسوم	447
		والتسديدات المماثلة	
XXX		النقديات	512

### المبحث الثالث : الآثار الاقتصادية للضرائب

للضريبة آثار على المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل حجم الاستهلاك والادخار والإنتاج، وإن تأثير الضرائب على مختلف المجالات الاقتصادية، يتم من خلال تخفيض الدخل النقدي أو من خلال رفع أسعار المنتجات. ومن الجدير بالذكر أن الضرائب المباشرة تعمل كقاعدة عامة من خلال تخفيض الدخل النقدي، أما الضرائب غير المباشرة فيظهر تأثيرها من خلال رفع أسعار المنتجات.

### المطلب الأول : الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب.

انه من الصعوبة تحديد الأثر الدقيق الناتج عن تطبيق الضريبة على مختلف الوظائف الاقتصادية لارتباطها بعدد من العوامل المؤثرة بها"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. محمد عباس محرز، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، طبعة 2003، ص 319.320.

**1-أثر الضريبة على الاستهلاك :** تقوم الضرائب بالتأثير بصورة مباشرة على مقدار المكلفين بها بالنقصان ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة، فكلما كان المعدل مرتفعاً كلما كان تأثيره على مقدر الدخل أكبر والعكس صحيح.

ويترتب على ذلك ، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره ،أي معدل الضريبة على مستوى الأسعار فالمكلفون وخاصة ذوي الدخل المحددة والمتوسطة يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات وخاصة الكمالية منها وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل أسعارها نحو الانخفاض إلا أن هذا القول ليس صحيحاً بصورة مطلقة إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة.

**2-أثر الضريبة على الإنتاج :** كما رأينا من قبل تؤثر الضريبة في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخل المحددة والمتوسطة، وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان، كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية.

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية، فانه يتأثر بمقدار الربح المحقق، فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

**3-أثر الضريبة في التوزيع :** قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الغنية، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها أشد عبثاً على الفئات الفقيرة أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار كما أوضحنا من قبل، ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدمها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع.

**4-أثر الضريبة على الأسعار :** يترتب على أن الضريبة تقطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين، فأن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم، أما في فترات الانكماش حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد رغبة منها في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.<sup>1</sup>

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كإجراء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو دفع مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار.

<sup>1</sup> د. محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 321.322.323.324.325.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحد فكل ضريبة لها تأثيرها الخاص في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

**5- أثر الضريبة على الادخار :** يتكون الادخار الوطني على وجه التحديد من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد والادخار العام الذي تقوم به الدولة، فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات فأثماً تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات، ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثر إيجابي إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

### المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية غير المباشرة للضرائب :

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة المتعلقة بالضريبة، المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً وسنعرض هذه النقاط على التوالي<sup>1</sup>:

**1- استقرار الضريبة :** يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها فإذا تحمل المكلف القانوني ثنائياً قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر.

**2- انتشار الضريبة :** يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة مباشرة في إنفاقه على الاستهلاك وبالتالي تتناقص دخول ما يزودونه بالسلع الاستهلاكية. ويؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك ، وهذا يمثل إنقاص في دخول من يزودهم بالسلع الاستهلاكية، وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة للتخفيف من حدة الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.

**3- التخلص من عبئ الضريبة :** تمثل الضريبة عبئاً على المكلف بها ، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم حصولها على مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها كما أن إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محمل بالعديد من الضرائب أي عندما تكون معدلاتها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، تخلص مسموح لا يخالف القانون ويسمى "التهرب الضريبي" وتخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى "الغش الضريبي".

<sup>1</sup>د. محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 314، 315-316.

المطلب الثالث : أوجه تأثير الضريبة على المؤسسة.

تتأثر المؤسسة بالضريبة على عدة أوجه وحسب ييار فونتانو ( Pierre Fonteneau ) تتجلى هذه الآثار فيما يلي <sup>1</sup>:

- \*التأثير على التدفقات النقدية للمؤسسة.
- \*التأثير على اختيار الاستثمارات.
- \*التأثير على سياسة التكاليف العامة.
- \*التأثير على إستراتيجية التمويل.
- \*التأثير على الشكل القانوني للمؤسسة.
- \*التأثير على المبادلات الخارجية للمؤسسة.
- \*التأثير على توسع المؤسسة.

\*التأثير على التدفقات النقدية للمؤسسة : يكون هذا التأثير في شكلين:

أولاً : تأثير الضرائب على الخزينة : إن دفع الضريبة هو عبارة عن إخراج جزء من مال المؤسسة، مما يؤثر على التوازن المالي لها، خاصة على المدى القصير ويمكن أن يظهر مدى تأثير الضريبة على الخزينة انطلاقاً من العناصر التالية :

مبلغ الضريبة : ويكون مرتفع بارتفاع معدل الضريبة، مما يؤدي إلى إخراج مبلغ ضخم من خزينة المؤسسة الشيء الذي يؤثر عليها ويؤثر على حجم تلك الخزينة ومدى توفرها على هامش السيولة.

كيفية دفع الضريبة : وترتبط بطبيعة الضريبة، بحيث نجد أن ضريبة الدخل تدفع على شكل أقساط أو دفعة واحدة، وذلك له أهمية بالغة في تسيير خزينة المؤسسة، أما الضريبة على الإنفاق فيتحملها المستهلك النهائي، والمؤسسة تلعب دور الوسيط فقط، فالأولى تؤثر على الخزينة تأثيراً آنياً سرعان ما يتلاشى بعد القيام بعمليات الخصم والاسترجاع.

مدى إمكانية لجوء المؤسسة إلى قروض بنكية لدفع الضريبة : إن تخفيف أثر الضريبة على الخزينة يتوقف على مدى إمكانية لجوء المؤسسة إلى قروض بنكية قصيرة الأجل، بحيث يسمح ذلك بتوفير السيولة الكافية لتسديد قيمة القرض، إلا أنه فيما بعد سوف توجد هذه القروض تكلفة إضافية على عاتق المؤسسة.

ثانياً :تأثير الضريبة على التمويل الذاتي : يلعب التمويل الذاتي دوراً رئيسياً على مستوى التدفق النقدي للمؤسسة فقد يستعمل فيما يلي:

\*إمكانية تمويل الاستثمارات.

<sup>1</sup> د.ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول، TRANSMEDIA، الجزائر، 1990، ص 84.85.86.87.

\*إمكانية دفع الأسهم والسندات.

\*تحقيق شروط التوازن الدائم برفع الأموال الخاصة بقيمة التمويل الذاتي.

وتؤثر الضريبة على التمويل الذاتي بالضغط على العناصر المكونة له ،وحسب فونتانو " Pierre Fonteneau"

يرتبط التمويل الذاتي بالعناصر التالية :

-الربح الصافي بعد اقتطاع الضريبة : إن الربح الصافي له علاقة عكسية بالضريبة ،حيث أن ارتفاع الضريبة يؤدي إلى انخفاض ذلك الربح وبالتالي تقلص التمويل الذاتي والعكس صحيح.

-الاهتلاكات والمؤونات :

المؤونات : إن تأثير الضريبة على المؤونات مباشر من خلال معدل ووعاء الضريبة.

الاهتلاكات :وتؤثر الضريبة على الاهتلاكات من خلال تحديد نسبة الاهتلاك وكذا طريقة الاهتلاك المستعملة.

-سياسة توزيع الأرباح : يكون تأثير الضريبة على سياسة توزيع الأرباح حسب طبيعة النظام الضريبي والظروف الاقتصادية السائدة.

\*التأثير على اختيار الاستثمارات :

إن الميل لاختيار الاستثمارات يتوقف على :

-سعر الفائدة السائدة في السوق.

-الكفاية الحدية لرأس المال.

وتؤثر الضرائب على الميل الحدي للاستثمارات من خلال تأثيرها على الكفاية الحدية لرأس المال أي من خلال تأثيرها على معدل الأرباح، فيزيد الميل الحدي للاستثمارات بزيادة فرص الربح وزيادة معدلاته وينخفض بانخفاضها.

\*التأثير على سياسة التكاليف العامة :

تعتبر التكاليف عنصرا مهما في تخفيض العبء الضريبي ، حيث أن تلك التكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة للحصول على الأساس الخاضع للضريبة، لذلك نجد أن المؤسسات تعمل على تضخيم تلك التكاليف وتنويعها قصد تخفيف العبء الضريبي، لكن التشريع الضريبي يضع قيودا لتلك التكاليف، بحيث يشترط تبريرها بمستندات رسمية ويضع حدا أقصى لبعضها.

**\* التأثير على إستراتيجية التمويل:**

تشكل الضريبة عنصرا هاما في الإستراتيجية التمويلية للمؤسسة، فللمؤسسة خيارين سواء الاعتماد على أموالها الخاصة أو اللجوء إلى عملية الاقتراض.

لذا يتم الأخذ بعين الاعتبار العام الضريبي عند اتخاذ قرار التمويل، وعليه يتم اختيار التمويل الأقل تكلفة، وفي هذا المجال نجد أن الضريبة تشجع اللجوء إلى الاقتراض بحيث أن المشرع يسمح بخصم تكاليف فوائد القروض من الوعاء الضريبي المتمثل في الربح قبل اقتطاع الضريبة، ومن ثم يقلص حجم الضريبة، في حين أن الاعتماد على الأموال الخاصة لا يسمح بذلك، بالرغم من أن الضريبة تشجع الاعتماد على القروض إلا أن لهذه الأخيرة أضرار على المؤسسة حيث أنها تمثل مورد غير دائم يجب دفعه، بالإضافة إلى أنها تؤثر على الاستقلال المالي للمؤسسة.

**\* التأثير على الشكل القانوني للمؤسسة:**

إن الضريبة تؤثر على المؤسسة بحسب شكلها القانوني لذا يجب تحديد هذا الشكل بالأخذ بعين الاعتبار مبلغ الضريبة المفروضة على كل شكل من الأشكال الممكنة حيث نجد أن شركات الأموال عادة تخضع لمعدلات ضريبية تفوق تلك التي تخضع لها شركات الأشخاص إلا أنها تستفيد من مزايا هامة .

**\* التأثير على المبادلات الخارجية:**

تؤدي الضرائب الجمركية دورا هاما في التأثير على المبادلات الخارجية للمؤسسة، وهي ضرائب تفرض على السلع المستوردة والمصدرة وتعتبر الضريبة على الواردات ذات أهمية وهي تحدد حسب السياسات المتبعة في الاستيراد، وذلك إما لغرض مالي من أجل تمويل خزانة الدولة أو لغرض اقتصادي بغرض حماية المنتجات المحلية وبالتالي حماية المؤسسة من المنافسة الأجنبية، كما يعمل إعفاء المواد الأولية والسلع الوسيطة المستوردة على تنمية نشاط المؤسسة، بينما الضريبة على الصادرات توجد استثناءا فالدولة تسعى إلى تشجيع صادراتها وبالتالي عدم تحميل المؤسسة المصدرة ضريبة تعرقل حجم صادراتها، ولكن قد تفرضها بقصد امتصاص جزء من إيرادات المصدرين (غرض مالي) أو لغرض منع تصدير بعض السلع وذلك لحاجة السوق الداخلي لها.

**\* التأثير على توسع المؤسسة:**

يشكل توسع المؤسسة عملية جد هامة حيث أن المنافسة الموجودة في السوق تدفع هذه المؤسسة إلى التوسع سواء في الحجم أو في تقنيات الإنتاج، وتشكل الضريبة عاملا محفزا أو معرقلا لذلك التوسع، فإذا نظرنا مثلا إلى فائض القيمة للمؤسسة، نجد أنه كلما ارتفعت الضريبة انخفض الفائض والعكس صحيح، ومن ثمة فإن ذلك يشكل عائق أو مساعد على نمو المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

## خلاصة الفصل :

معظم المؤسسات سواء كانت عامة أو خاصة تتحمل مجموعة من الضرائب، فمنها ما يتعلق بالنشاط مثل الرسم على النشاط المهني، ومنها ما يفرض على الأجور والرواتب، ومنها ما يتعلق بالمبيعات والمشتريات الرسم على القيمة المضافة ومنها ما يتعلق بالنتائج والأرباح الضريبة على أرباح الشركات، كل هذا تعرضنا له في هذا الفصل إضافة إلى ذلك المعالجة المحاسبية لكل نوع من الضرائب وكان دور هذه الأخير مهم جدا في تسيير المؤسسة.



# الفصل التّطبيقي

تمهيد:

إن مادة الاسمنت تعد مادة أساسية وهامة جدا نحو قطاع البناء والعمران ولها دور أساسي نحو الاقتصاد الوطني من حيث مداخيلها الهامة.

وأثر دخول الجزائر نظام اقتصاد السوق بموجب مرسوم 1997/12/28 ثم اتحاد عدة شركات في نظام يسمى (HOLDING) أو (BMC) والتي هي شركة القابضة للبناء ومواد البناء التي هي :

- (ERCE) المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاتها للشرق.
- (ERCC) المؤسسة الجهوية ومشتقاتها للوسط.
- (ERCO) المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاتها للغرب التي توزع على وحدة زهانة (SCIZ) بني صاف (SCIBS) سعيدة (SCIS).

كما يعد مركب الاسمنت بشلف مجمع وأكبر وحدة في الجزائر، يقدر إنتاجه ب : 02 مليون طن/سنة وأخرى تجارية كشركات توزيع مواد البناء (SODMAC) بالإضافة إلى شركات الجير والجبس (SODEPAC).

وتعتبر كل وحدة كشركة ذات مساهمة مستقلة ماليا عن المديرية العامة التابعة لها.

المبحث الأول : نشأة المؤسسة وتعريفها.

إن شركة الإسمنت بسعيدة (SCIS) هي فرع مستقل من المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاتها بالغرب (ERCO) وهي شركة ذات أسهم يقدر رأسمالها ب: 1050000000.00 دج، يعد (ERCO) مالك لهذه الأسهم أما التسيير فهي مسيرة 100% (CPJ45) وتقدر الطاقة الإنتاجية ب: 500000 طن/سنة ولها زبون واحد وهو (SODMAC) بسعيدة.

المطلب الأول : تقديم المؤسسة.

□ مشروع بناء مصنع الاسمنت بسعيدة أوكل إلى الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) سنة 1974 من أجل تجسيده في دائرة الحساسنة.

□ وفي سنة 1975 و بعد دراسة كلفة هذا المشروع الذي بلغت تكلفته انجازه حوالي 652 مليار دينار وقعت شركة SNMC عقود دولية مع شركات أجنبية من أجل الشروع في عملية البناء وتمثلت هذه الشركات الأجنبية في :

□ الشركة اليابانية KAWASAKI المتخصصة في مجال بناء مشروع المصنع و متابعة الأعمال.

□ الشركة الايطالية ACEC المتخصصة في انجاز المعدات الكهربائية.

□ وفي سنة 1979 بدأ الإنتاج، بعد الانتهاء من بناء المصنع وكان خروج أول كيس في الفاتح من ابريل 1979

في سنة 1982 أنشأت مؤسسة الاسمنت و مشتقاته للغرب (E.R.C.O.) بموجب القرار التنفيذي رقم 324/82 الصادر في 30 أكتوبر 1982 التي جمعت كل من:

❖ مصنع بني صاف

❖ مصنع زهانة

❖ مصنع سعيدة ( مركب الاسمنت و الجير).

❖ وحدة الجبس بوهران

❖ وحدة الصخر الحريري بزهانة

❖ الوحدات التجارية علي مستوى الغرب

\* وفي سنة 1991 انقسم مركب الاسمنت و الجير بسعيدة إلى وحدتين:

1- وحدة الجير.

2- وحدة الاسمنت

□ بعد التفرع استقرت كل واحدة منهما بقانون خاص و ذلك في 28 ديسمبر 1997 مع تحديد رأس

المال الشركة و أصبحت شركة مساهمة برأسمال يقدر بـ 105.000.000.000 دج وهي تابعة

لمجمع GIC.ERCO يسيرها مدير عام وهو رئيس مجلس إدارتها

□ مؤخرا تم ضم جميع شركات الاسمنت و مشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي لاسمنت

الجزائر G.I.C.A ابتداء من الفاتح يناير 2010.

#### الموقع الجغرافي :

□ تقع شركة الاسمنت SCIS بولاية سعيدة بدائرة الحساسنة بلدية الحساسنة تبعد عنها حوالي 3 كلم

أي 20 كلم عن ولاية سعيدة فهي بدورها تملك منطقتين للاستغلال واحدة للكلس تقع على بعد

1500م عن الشركة والأخرى للطين تبعد 27 كلم جنوب الشركة. حيث تقدر المساحة الكلية

حوالي 23 هكتار مقسمة كالتالي :

□ 08 هكتار مبنية.

□ 11 هكتار للاستغلال ( للتفريغ)

□ 4 هكتار مساحة خضراء.

\* الشكل رقم (3.1) \* الموقع الجغرافي لشركة الاسمنت\*



المصدر : الوثائق الداخلية للمؤسسة

\* الطاقة الاستهلاكية :

الماء : يتم جلبه من منبع سيدي قاسم على بعد 06 كلم وقد قدر الاستهلاك السنوي ب : 180000 م<sup>3</sup> كما أن هناك منبعان في إطار الدراسة بجانب العمل.

الكهرباء : نقطتان للربط، الأولى على بعد 01 كلم من المصنع، أ/ الثانية في مركز الضغط العالي بسعيدة الذي أنجز في 1978/05/03 الطاقة المستوعبة تقدر ب : 150000 كيلواط.

الغاز الطبيعي : تستهلك الوحدة ما يقدر ب : 50 مليون م<sup>3</sup>/السنة من نقطة ربط أنبوب الغاز غليزان - سعيدة تاريخ الربط جوان 1978.

استهلاكات وسيطية : زيت الغاز : 50000 ل/سنة، الكرات الحديدية : 100 طن/السنة، المتفجرات : 85 طن/السنة، الجبس : 50000 طن/السنة، حديد : 20000 طن/السنة، المادة المقاومة البريك : 300 طن/السنة.

المواد الداخلة في تركيب الاسمنت : الكلس، الطين الذي بعد إضافة آلية للمواد الثانوية : (الجبس) يعطي الاسمنت.

مناطق تواجدها :

الكلس : يبعد عن المؤسسة ب: 05 كلم، وقدر احتياظه ب: 140 مليون طن.

الطين : يبعد ب 25 كلم ويتواجد بعين الحجر ولاية سعيدة وقدر الاحتياطي ب : 20 مليون طن.

Minerhiderfer: يتم جلبه من منطقة بني صاف على بعد 320 كلم عن الوحدة.

الجبس (gypse) : تتواجد بمنطقة فلوريس (floriss) على بعد 230 كلم من المعمل.

نشاط المؤسسة :

□ يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الاسمنت من نوع 2 Kg F/Mm CPJ 42,5 حيث تتكون هذه المادة من المركبات التالية:

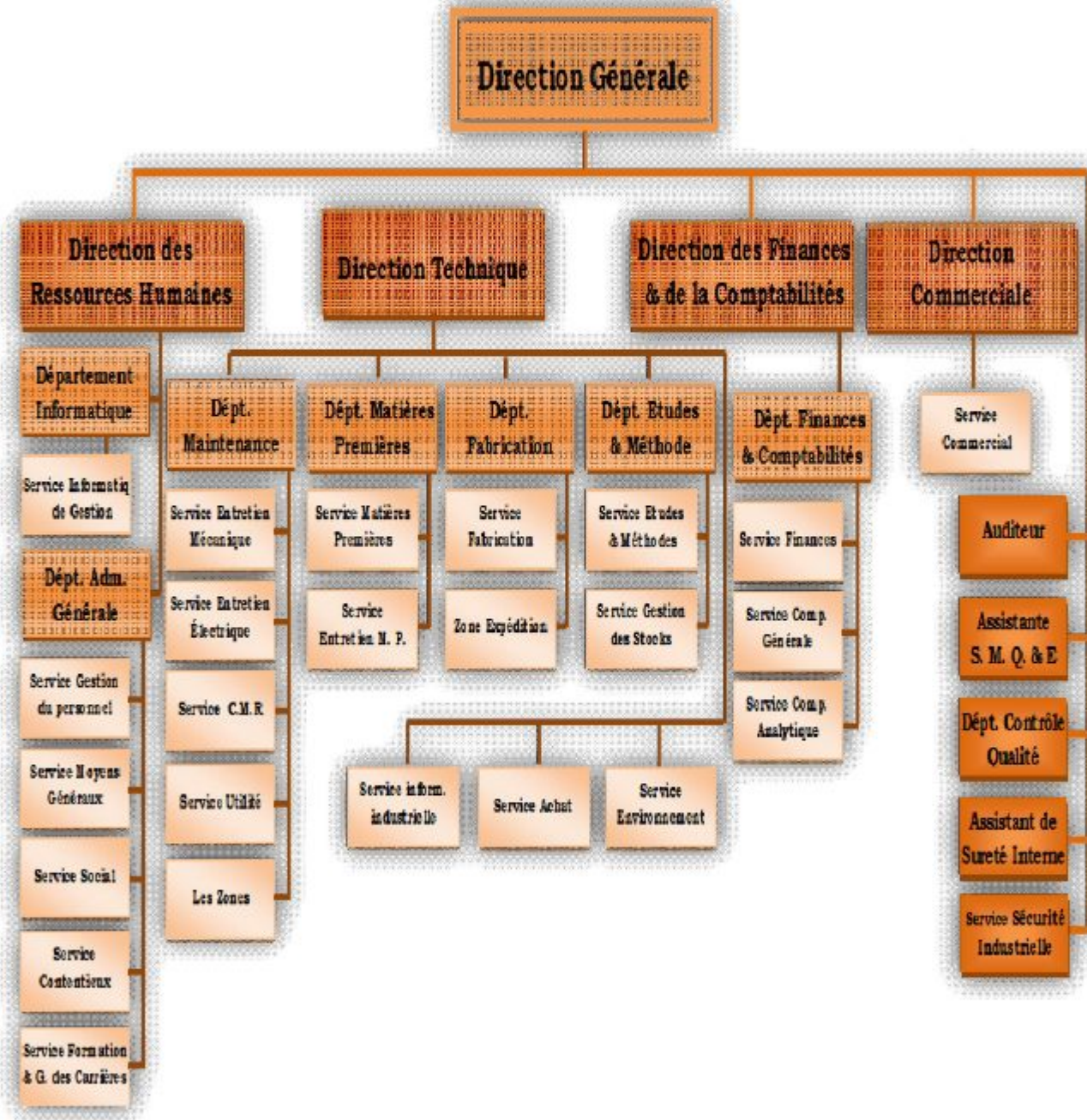
الجدول رقم (3. 3) جدول نشاط المؤسسة

المادة	الكلس	الطين	الجبس	Minerai defer
النسبة	من 75% إلى 80%	من 20 إلى 25%	05%	01%

المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم (3. 2) الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت



المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- إن المؤسسة متكونة من أربعة مديريات تدرج كلها تحت المديرية العامة وهي كالتالي:

- ❖ المديرية التقنية: تشتمل على قسم الإنتاج، قسم الصيانة، قسم الدراسات.... الخ تقوم هذه المديرية بتنفيذ برامج العمل المسطرة والقيام بما على أحسن وجه وإعطاء توجيهات لدى المصالح الأخرى في المؤسسة لتحسين وضعيتها وتوفير الشروط اللازمة لمواصلة الأعمال بصورة دائمة.
- ❖ مديرية الموارد البشرية: تتكون مديرية الموارد البشرية بشركة الإسمنت من خمسة مصالح كلها تعمل في مجال متناسق مع بعضها البعض من أجل الوصول بالشركة إلى المستوى المطلوب في تطويرها و مواكبتها للتكنولوجيا و التقدم الحاصل من حولها ، حيث تسعى إلى استقطاب يد عاملة مؤهلة وكذا الرفع من مستوى العاملين سواء بالتدريب أو التكوين أو التحفيز كما تسعى لتوفير بيئة عمل أفضل بالإضافة إلى تأمين شؤونهم الاجتماعية مثل التأمين و التكفل الصحي و تمثل هذه المصالح في مصلحة المستخدمين، مصلحة الوسائل العامة، مصلحة الشؤون الاجتماعية، مصلحة المنازعات، مصلحة التكوين.
- ❖ مديرية المالية والمحاسبة: تنفرع إلى ثلاثة مصالح هي مصلحة المالية ، مصلحة المحاسبة العامة ، مصلحة المحاسبة التحليلية و تقوم هذه المديرية بوضع احتياجات من المواد والمعدات من خلال المخطط السنوي عند الحاجة و تتقدم بطلب الشراء إلى مصلحة التمويل و تقدم سند الطلب للاتصال بجميع العملاء ودراسة عروضهم.
- ❖ المديرية التجارية : مهمتها الأساسية هي الفوترة ومراقبة سجلات العملاء و هي مديرية إستراتيجية بحيث تقوم بتحريك مديرية الإنتاج من خلال سند الطلب وتقوم بتسليم الفواتير والسندات لمصلحة المحاسبة وتجدر الإشارة إلى أنه يتواجد كل من مدقق ( مراقب ) يعد تقريرا بعد كل عملية حيث يسلم هذا التقرير للمدير العام ، كما يتواجد أيضا مسؤول إدارة النوعية.

#### -هيكل مديرية المالية والمحاسبة :

##### مديرية المالية والمحاسبة :

- مصلحة الالتزامات والمعاملات الخارجية : تتكفل هذه المصلحة بالالتزامات المؤسسة اتجاه عملائها سواء البنك الجزائرية الخارجي أو العملاء الأجانب مهمته الأساسية فتح ملفات لدى البنك لشراء احتياجات المؤسسة من المواد والمعدات اللازمة وغير متوفرة في السوق الوطنية أو تلك الموجودة ولكن بأثمان غالية.
- مخطط عملية الشراء : تتكفل كل مصلحة على مستوى القطاع الإنتاجي في المصنع بوضع احتياجاتها من المواد والمعدات من خلال مخطط سنوي عند الحاجة تتقدم بطلب شراء إلى مصلحة تمويل التي تقدم سند طلب بعد الاتصال بجميع العملاء الأجانب ودراسة عروضها ثم عبر الجوانب التالية على فواتير النموذجية :

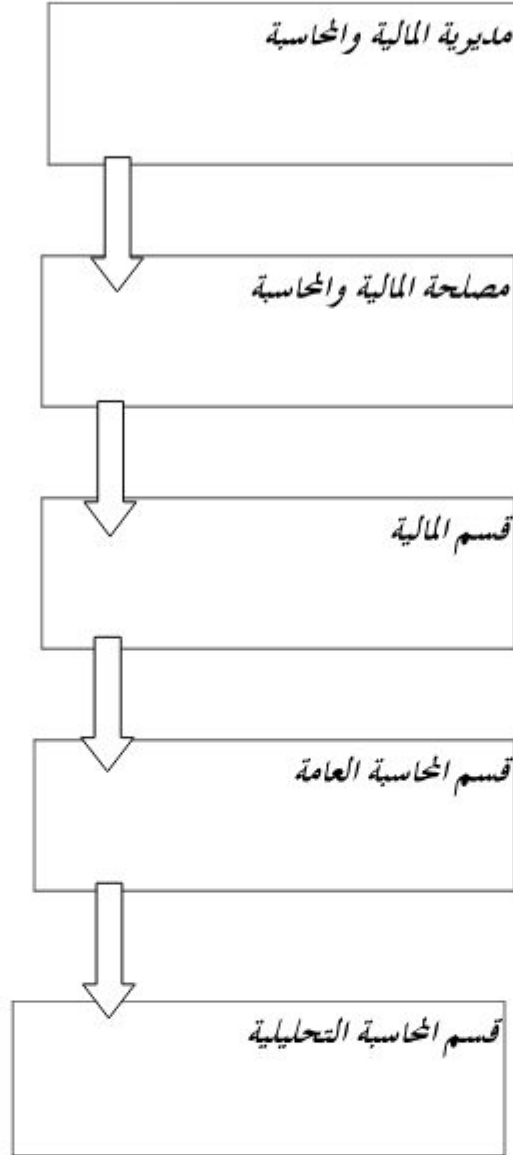


- 1- نوعية المادة أو المعدات المطلوبة (موافقتها للميزات والخصائص التي يقرها التقنيون على مستوى المصنع).
- 2- ثمن البضاعة.
- 3- التسهيلات في عملية التسديد.
- 4- مدة إرسال البضائع.

زيادة على سند الطلب وطلب شراء والفاتورة النموذجية يجب أن يحتوي الملف على جدول مقارنة لجميع العروض من خلاله يعين العميل المناسب عن طريق لجنة تتعقد عند الحاجة لذلك تكتب أسمائهم والوظائف التي يشغلونها زيادة على توقيعهم وموافقهم لعملية الشراء.

يتم استلام هذا الملف من طرف المكلف بمصلحة الالتزامات حيث يقوم بعملية فتح قرض وثائقي غير قابل لمراجعته من كل الأطراف.

الشكل رقم (3.3) هيكل المديرية المالية والمحاسبة



المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث : مراحل سير الإنتاج.

إن عملية إنتاج مادة الاسمنت تمر بعدة مراحل قد يصبح المنتج تام الصنع وهي :  
بعد جلب المادة الأولية من مناطق تواجدها، يتم أولا تكسيدها (concassage) التي تكون في البداية عبارة عن الصخور، وبعد ذلك يتم تخزينها (stockage) كل مادة على حدا للحفاظ عليها من الطبيعة.  
المواد الثلاثة (الكلس، الطين، **Minerhiderfer**) يتم نقلها إلى محطة الاندماج حيث تدمج مع بعضها البعض كل مادة بنسبة معينة.

الكلس 75%، الطين 24.5%، MF: 0.5% يتم نقلها إلى محطة الطحن (broyer) حتى تصبح عبارة عن مسحوق أبيض كالقريفة يسمى (CRU).

وبعد ذلك تدفع هذه المادة إلى الخزانات (les silos) بواسطة محركات ضغط الهواء.

ثم تأتي عملية الطهي (cuisson) التي فيها تدخل مادة (CRU) إلى الفرن (four) أسطوانوي الشكل ذو ثلاث مناطق: المنطقة الأولى بدرجة حرارة 900° أما الثانية ب: 1450° والثالثة ب: 400°، يدور في نفس الوقت آليا حتى تطهى جيدا، المواد الأولية الخفيفة تخرج إلى الهواء "الأعلى" عن طريق المدخنة أما الثقيلة فتخرج عبارة عن مادة بنية اللون نصف مصنعة تدعى CLINCKER وبعد عملية التبريد بجهاز FROIDISSEUR تنقل إلى خزان خاص.

المواد الثانوية الأخرى "الجبس pouzzolane-gypse" يتم دمجها مع مادة الكانكر بنسب معينة "gypse = 7.5%، pouzzolane = 20%، clinck = 72.5%" وطحنهم مع بعض ليخرج بعد ذلك منتج تام أخضر اللون إسمنت يخرن في خزانات ويتم توزيعه "expédition" بطريقتين عن طريق أكياس (en sacs)، بدون أكياس إلى صهاريج الشاحنات مباشرة (en vracs).

القدرة الإنتاجية: تقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب: 1700 طن يوميا، إنتاج يوازي 500000 طن في السنة.

### المبحث الثاني : أثر الضرائب على المؤسسة.

إن للضرائب أهمية كبيرة في المؤسسة لذلك أردنا أن نقوم بدراسة حول أثر هذه الضرائب على المؤسسة ومعرفة أي الضريبة لها أثر كبير.

#### المطلب الأول :الضرائب المباشرة.

##### ✓ أثر الضريبة على الدخل الإجمالي على المؤسسة :

-الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على دخل العمال وبطريقة تصاعدية والتي تكون حسب الأجر وفي مؤسسة SCIS تقتطع من المصدر، وتقوم هذه الأخيرة (مصلحة تقسيم الأجر) باقتطاع نسب هذه الضريبة وتدفع إلى مصلحة الضرائب مباشرة دون أي تدخل للمعني بالأمر (العامل).

للوصول إلى مبلغ خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي يمر هذا الأخير بمراحل وهي :

يجب أن يكون لكل عامل اجر قاعدي مدون في جدول يسمى شبكة الأجر ويكون حسب الترتيب من الأعلى إلى الأسفل كمايلي :

➤ الإطارات ← من صنف 13 إلى 18.

➤ أعوان الضبط ← من صنف 10 إلى 13.

➤ أعوان التنفيذ ← من صنف 01 إلى 09.

\* أما الإطارات السامية من صنف 19 فما فوق. أنظر الملحق رقم ( 1.3 )

وبعد ذلك يكون حساب أجر المنصب ويحسب وفق العلاقة التالية :

أجر المنصب = أجر القاعدي + المنح والعلاوات التي تدخل ضمن وعاء اقتطاع الضمان الاجتماعي(يسمى الأجر الخاص لاقتطاع الضمان الاجتماعي) 09%.

الأجر غير الصافي = أجر المنصب + التعويضات. أنظر الملحق رقم( 2.3 )

التعويضات: سلة 250 دج لكل عامل، نقل على حسب المسافة (كلم).

-ويوضح هذا في الجدول التالي الذي يبين أثر IRG على الدخل:

الجدول رقم (3.4) جدول أثر الضريبة على الدخل الإجمالي على المؤسسة.

السنوات	2009	2010	2011	2012
كتلة الأجور للضريبة (دج)	230745146.40	359722265.94	427467812.18	354808360.28
قيمة الضريبة	39383190.60	66655290.65	67655280.21	55683554.90
النسبة	%17.06	%18.52	%15.82	%15.69

المصدر: حسب الوثائق المحاسبية الممنوحة من طرف مؤسسة الاسمنت SCIS

تعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن تأثير الضريبة على كتلة الأجور تتراوح بنسب مختلفة ما بين (15-18%)

حيث كانت في السنتين 2009 و 2010 متزايدة وبدأت تتناقص خلال السنتين 2011 و 2012 وهذا يدل على تحسن في قيمة الضريبة وبالتالي تساعد العامل في تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي.

#### ✓ أثر الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة :

هي ضريبة سنوية ونسبية تفرض هذه الضريبة على الربح الذي تحققه المؤسسة، وتطبق شركة الاسمنت معدل ثابت 19%.

لحساب الضريبة على أرباح الشركات :

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الجبائي} \times 19\%$$

الجدول رقم (3.5) جدول أثر الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة.

السنوات	الربح الجبائي	IBS 19%	النتيجة الصافية
2009	81627752.84	15509273.04	66118479.8
2010	51693597.88	9821783.597	41871814.28
2011	87665013.00	16656352.47	71008660.53
2012	69957566.00	13291937.54	56665628.46

المصدر: من إعداد الطالبة حسب الوثائق الممنوحة من طرف المؤسسة.

نستنتج من خلال الجدول أن النتيجة الخام (وعاء الضريبة) في كل السنوات موجبة وهذا يدل على ربحية المؤسسة، وبالتالي تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات ، أما في حالة ما إذا كانت النتيجة سالبة أو معدومة هنا لا توجد ضريبة على أرباح الشركات، وبما أن المؤسسة حققت ربحاً خلال السنوات الأخيرة هذا راجع إلى نمو وتطوير الإنتاج بفضل تحديث الآلات والطلب المتزايد على مادة الاسمنت.

\*دفع التسبيقات (الأقساط) : أنظر الملحق رقم (3.3)

الأقساط التقديرية التي تدفع في سنة 2012 :

القسط الأول : من 02/15 إلى 03/15 :

$$\text{القسط الأول} = (\text{IBS2011}) \times 30\%$$

$$\text{القسط الأول} = 16656352.47 \times 30\%$$

$$\text{القسط الأول} = 4996905.741$$

القسط الثاني : من 05/15 إلى 06/15 :

$$\text{القسط الثاني} = (\text{IBS2012}) \times 30\% + (\text{IBS2012}) \times 30\% - (\text{IBS2011}) \times 30\%$$

$$\text{القسط الثاني} = 69957566 \times 30\% + 69957566 \times 30\% - 87665013 \times 30\%$$

$$\text{القسط الثاني} = 2978256.783$$

القسط الثالث : من 1/15 إلى 11/15 :

$$\text{القسط الثالث} = (\text{IBS2012}) \times 30\%$$

$$\text{القسط الثالث} = 69957566 \times 30\%$$

$$\text{القسط الثالث} = 3987581.626$$

رصيد التسوية 1+ن/05/15 :

$$\text{رصيد التسوية} = (\text{IBS2012}) - (\text{مجموع الأقساط الثلاثة})$$

رصيد التسوية = 3987581.262 - (11962743.786)

رصيد التسوية = (7975162.524)

بما أن رصيد التسوية سالب فهذا يدل على أن مؤسسة مدينة لمصلحة الضرائب بمبلغ 7975162.524.

### المطلب الثاني : الضرائب غير المباشرة.

#### ✓ أثر TVA على مبيعات ومشتريات المؤسسة.

إن تطبيق الرسم على القيمة المضافة وتوافقه مع سياسة الدولة في معالجة ظاهرة التضخم النقدي باتخاذها إجراء تحرير الأسعار، يعطي للمؤسسة أكثر تفاؤلاً في تحقيق أرباحها وأهدافها المسطرة.

الرسم على القيمة المضافة : من الضرائب العامة على الاستهلاك، وهو ضريبة غير مباشرة تقتطع من المستهلك

الأخير الذي يتحملها بشكل كلي فالمؤسسة:

- تدفع رسم على القيمة المضافة (TVA) عندما تشتري أو تحصل على خدمة (ينشأ لديها حق قابل للاسترجاع).

- تقبض رسم على القيمة المضافة (TVA) عندما تبيع أو تقدم خدمة (ينشأ لديها التزام واجب التسديد). يقع على عاتق المؤسسة الاقتصادية (حسب قانون الرسم على القيمة المضافة) على اعتبار أنها وسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب أن تقوم دورياً (مرة كل شهر على الأقل) بتسوية وضعيتها الجبائية اتجاه إدارة الضرائب من خلال المقاصة بين ما قامت بدفعه من رسوم للموردين وما قبضته من زبائنها ولذلك إذا كان :

- ما دفعته المؤسسة من رسوم أكبر مما قبضته فإن هذا يعني أنه هناك حق للمؤسسة على إدارة الضرائب.

- ما دفعته المؤسسة من رسوم أقل مما قبضته فإن هذا يعني أنه هناك حق لإدارة الضرائب على المؤسسة.

- TVA هي ضريبة غير مباشرة لا تتحملها المؤسسة وإنما يتحملها المستهلك الأخير، معدلها 17% حيث تقوم المؤسسة بحساب رقم الأعمال على المبيعات وتضيف له نسبة 17% (TTC).

وتقوم المؤسسة دور الوسيط بين المكلف ومصلحة الضرائب.

دكيفية حساب الرسم على القيمة المضافة :

□ يتم حساب الرسم على القيمة المضافة شهريا من رقم الأعمال(مبلغ المبيعات) وذلك بنسبة 17% من رقم الأعمال.

-تقوم المؤسسة بدفع الرسم على القيمة المضافة المستحقة وهذا بحساب الفرق بين الرسم على القيمة المضافة على المبيعات والرسم على القيمة المضافة على المشتريات وبهذا تميز المؤسسة الحالات التالية :

\*إذا كانت الرسم على القيمة المضافة على المبيعات أكبر من الرسم على القيمة المضافة على المشتريات هنا تقوم المؤسسة بدفع الفرق بينهما.

\*إذا كانت الرسم على القيمة المضافة على المبيعات أكبر من الرسم على القيمة المضافة على المشتريات في هذه الحالة تبقى المؤسسة دائنة لمصلحة الضرائب بقيمة الفرق بينهما وتم التسوية في الشهر المقبل.

الجدول رقم (3. 6) جدول أثر الرسم على القيمة المضافة على المؤسسة.

السنوات	رقم الأعمال الإجمالي	المبيعات	المشتريات	الفرق بين المبيعات والمشتريات
2009	2046222898	347857892	175820275	172037617
2010	2046856451	347965596	145445513	202520083
2011	1880823202	3196139944	226465407	2969674537
2012	2091059068	355480041	214564237	140915804

المصدر : من إعداد الطالبة حسب الوثائق الممنوحة للمؤسسة.

✓ أثر الرسم على النشاط المهني على المؤسسة :

الرسم على النشاط المهني وهي ضريبة مباشرة تفرض على المؤسسة إما شهريا أو فصليا.

يتم حساب هذا الرسم على النحو التالي :

\* رقم الأعمال الشهري للمؤسسة × 02%



قد تستفيد المؤسسة من إعفاء بالنسبة للوحدة التجارية التابعة لها SODMAC (من الشركة الأم) وذلك بإعفاء يقدر ب 30% من رقم الأعمال الإجمالي.

أي تستفيد من تخفيض 30% من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني على العمليات المنجزة ما بين الشركات الأعضاء في المجمع المحددة حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.

\* رقم الأعمال SODMAC  $\times 70\% \times 2\% =$  الرسم على النشاط المهني

مبلغ التخفيض = رقم الأعمال SODMAC  $\times 30\%$

الجدول التالي يمثل أثر الرسم على النشاط المهني على المؤسسة :

الجدول رقم (3.7) جدول الرسم على النشاط المهني الخاص بشركة SODMAC.

السنوات	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال SODMAC	مبلغ التخفيض 30%	TAP1
2009	1866777330	1822467482.91	5467402446	25514544.76
2010	2164113094	2148420801.73	644526240.3	30077891.22
2011	2046659481	2040494247.66	612148274.1	28566919.47
2012	1584087791	1579315980.35	473794794	22110423.72

المصدر : من إعداد الطالبة حسب الوثائق الممنوحة من طرف المؤسسة.

\* أما لكيفية حساب الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال بالنسبة للزبائن الآخرين فيحسب الرسم على النشاط المهني مباشرة دون إعفاء على النحو التالي :

رقم الأعمال  $\times 2\%$  مباشرة :

الجدول رقم (3.8) جدول الرسم على النشاط المهني الخاص بالزبائن.

السنوات	رقم الأعمال الزبائن	TAP2
2009	44309847.6	886196.94
2010	15692293.20	313845.86
2011	6165234.10	123304.68
2012	4771810.92	95436.22

المصدر : من إعداد الطالبة حسب الوثائق الممنوحة من طرف المؤسسة.

رقم الأعمال الإجمالي = رقم الأعمال SODMAC + رقم أعمال الزبائن  
\* ولحساب قيمة الرسم على النشاط المهني التي تدفعها المؤسسة لقباضة الضرائب تقوم بجمع الرسم على النشاط المهني SODMAC والرسم على النشاط المهني الخاص بالزبائن.

الجدول رقم (3.9) جدول أثر الرسم على النشاط المهني على المؤسسة.

السنوات	TAP1	TAP2	TAP G
2009	25514544.76	886196.94	26400741.7
2010	30077891.22	313845.86	30391737.08
2011	28566919.47	123304.68	28690224.15
2012	22110423.72	95436.22	22205859.94
المجموع	106269779.2	1418783.7	107688562.9

المصدر: من إعداد الطالبة حسب الوثائق الممنوحة من طرف المؤسسة.

من خلال دراستنا لأثر أهم الضرائب في المؤسسة فيما يخص الضرائب المباشرة نستنتج أن الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني لهما أثر مباشر بالنسبة للمؤسسة ويؤثران مباشرة على خزينة المؤسسة، أما الضريبة على الدخل الإجمالي في المؤسسة يتم دورها في الاقتطاع من المصدر بالنسبة لأجور العمال وذلك من خلال خصم قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي حسب السلم المطبق، بالإضافة إلى تأثيرها على خزينة المؤسسة عند تسديدها. أما فيما يخص الضرائب غير مباشرة الرسم على القيمة المضافة تلعب المؤسسة دور الوسيط حيث أنها تقبض قيمتها من الزبائن وتسترجعها من مشترياتها، ولكن قد تؤثر على الخزينة إذا كان الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمشتريات يفوق بكثير الرسم على القيمة المضافة على المبيعات ففي هذه الحالة تتطلب عملية التسوية وبالتالي تؤثر على التوازن المالي للمؤسسة.

ولمعرفة كيف تسجل الضرائب المباشرة وغير المباشرة في وثيقة G50. أنظر الملحق (3.4)

**المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لمختلف ضرائب المؤسسة.**

هناك نوعين من الضرائب تدفعها المؤسسة، النوع الأول هي الضرائب المباشرة والنوع الثاني الضرائب غير المباشرة تمثل تكاليف تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية وكل هذا يتطلب معالجة محاسبية من المؤسسة.

**المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للضرائب المباشرة.**

**\*المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي :**

وهي ضريبة مفروضة على كل عامل على إحدى لا تتحمله المؤسسة بل العامل هو الذي يدفعه ويتم التصريح بها ويمكن أن نقدم ملاحظة أن لكل عامل نسبته الخاصة يدفعها بحسب الحالة العائلية.

		التاريخ		
	<b>XXX</b>	أعباء المستخدمين.		<b>63</b>
<b>XXX</b>		الضرائب والرسوم القابلة للتحويل	<b>442</b>	
		من أطراف أخرى.		
<b>XXX</b>		المستخدمون-الأجور المستحقة.	<b>421</b>	
		* إثبات الضرائب*		

\* تدفع المؤسسة قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب ويكون التسديد بأحد حسابات النقديات ويكون التسجيل كالتالي :

		الضرائب والرسوم القابلة للتحويل	442
	XXX	من أطراف أخرى.	
XXX		النقديات.	512
		*التسديد عن طريق النقديات*	

\* المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات :

لسنة 2010 :

	51693598	الضرائب على الأرباح المبنية	695
		على نتائج الأنشطة العادية	
51693598		الضرائب على النتائج	444

	51693598	الضرائب على النتائج	444
51693598		عمليات الجمع	451

أنظر الملحق رقم (5.3)

لسنة 2011 :

	87665013	الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	695
87665013		الضرائب على النتائج	444

	87665013	الضرائب على النتائج	444
87665013		عمليات المجمع	451

أنظر الملحق رقم (6.3)

لسنة 2012 :

	69957566	الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	695
69957566		الضرائب على النتائج	444

69957566	الضرائب على النتائج	444
69957566	عمليات الجمع	451

أنظر الملحق رقم (7.3)

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للضرائب غير المباشرة.

\* المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة :

حققت المؤسسة خلال شهر مارس لسنة 2013 مايلي :

رقم الأعمال الإجمالي : 243914060.93

رقم أعمال شركة SODMAC : 34564135.40

وهناك شركات أخرى معفاة من الرسم على القيمة المضافة حيث كان رقم الإجمالي لها يساوي :  
3523030.37

نقوم بالفرق بين رقم الأعمال الإجمالي ورقم الأعمال شركة SODMAC ورقم الأعمال شركات معفاة من الرسم على القيمة المضافة.

$$205826897.16 = 3523030.37 - 34564135.40 - 243914060.93$$

$$\text{مبلغ البيع} \leftarrow 34990570 = 17\% \times 205826897.16$$

$$\text{مبلغ الشراء} \leftarrow 13557690$$

مبلغ البيع - مبلغ الشراء = مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحقة.

$$21432880 = 13557690 - 34990570$$

التسجيل المحاسبي لهذه العملية :

الشراء :

		2013/03	
	<b>79739353</b>	مشتريات	<b>38</b>
	<b>13555690</b>	الرسوم على رقم الأعمال	<b>445</b>
<b>93295043</b>		موردو المخزونات والخدمات	<b>401</b>

البيع :

		2013/03	
	<b>278904650</b>	الزبائن	<b>411</b>
<b>243914060</b>		مبيعات البائع	<b>70</b>
<b>34990590</b>		الرسوم على رقم الأعمال	<b>445</b>

التسايد :

		<b>2013/03</b>			
	<b>34990590</b>	الرسوم على رقم الأعمال		<b>445</b>	
<b>21434900</b>		البنك	<b>512</b>		
<b>13555690</b>		الرسوم على رقم الأعمال	<b>445</b>		

\* المعالجة المحاسبية للرسوم على النشاط المهني :

في شهر أفريل سنة 2013 كانت المعلومات كالتالي :

رقم الأعمال الإجمالي : 209349927.53

الشركات المعفاة كان رقم أعمالها الإجمالي يساوي : 2102566.10

$207247361.43 = 2102566.10 - 209349927.53$

$2901463.06 = 207247361.43 \times 70\% \times 2\%$

حساب الرسم على النشاط المهني الخاص بالشركات المعفاة :

$42051.322 = 2102566.10 \times 2\%$

الرسم على النشاط المهني المستحق.  $\leftarrow 2943514.382 = 2901463.06 + 42051.322$



التسجيل المحاسبي لهذه العملية :

		<b>2013/04</b>	
<b>2943514.38</b>	<b>2943514.38</b>	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	<b>642100</b>
<b>2943514.38</b>		الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	<b>447100</b>

التسديد :

		<b>2013/04</b>	
<b>2943514.38</b>	<b>2943514.38</b>	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات	<b>447100</b>
<b>2943514.38</b>		البنك	<b>512</b>

خلاصة الفصل :

بهذا نكون قد أسقطنا الدراسة النظرية للضرائب بعد التطرق إلى جميع الضرائب المفروضة على المؤسسة وكيفية المعالجة المحاسبية الخاصة بالضرائب، استنتجنا أن للضرائب أثر على المؤسسة كلما ارتفعت الضرائب كان لها تأثير كبير على المؤسسة وبالتالي إنتاج المؤسسة في تدهور أما إذا كان العكس فهذا يشجع المؤسسة على تطوير نشاطها.

الخطاتمة

الخاتمة العامة :

لقد تمكنا من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة الضريبية في مؤسسة من الغوص في الأنواع المختلفة للضرائب التي تخضع لها المؤسسة وأثرها على نتائج هاته الأخيرة، الشيء الذي جعلنا نلاحظ أن أغلب هذه الفرائض بمعدلاتها الحالية المرتفعة نسبيا من شأنها أن تعرقل وتحد من حجم الاستثمار وتوسع المؤسسات وتطورها، وكمثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الأرباح المعاد استثمارها والتان رغم تعرضهما للتخفيض المستمر) آخر تخفيض ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2006 حيث خفض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 30% إلى 25% كما خفض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من 15% إلى 12.5% ألا أن نسبتها تبقى مرتفعة بالنظر إلى طموحات الجزائر في زيادة الاستثمار وترقيته.

كما مكنتنا هذه الدراسة من التعمق في كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب وكيفيات وأدوات تسديدها، فالمحاسبة بصفتها المتابع لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة تعد الأساس الذي يستند إليه عند فرض الضريبة وتقديرها لذا كان لزاما على إدارة الضرائب مراقبة هذه المحاسبة والتحقق في مدى صدقها وتعبيرها عن الواقع. كما تعرفنا على مختلف الطرق التي تستعملها المؤسسات لتتخلص من العبء الضريبي فهي تخضع إلى أشكال وأنواع متعددة من الضرائب والرسوم وإلى ضعف الرقابة الجبائية عليها بسبب قلة الإمكانيات المادية لإدارة الضرائب وندرة الكفاءات العاملة بها وكثرة الثغرات في القانون الجبائي إلا أنه ورغم ذلك لا يسعنا إلا أن نشي على الجهود التي تبذلها الدولة في سبيل تحسين الاستثمار والنهوض بالتنمية عن طريق الإصلاحات المستمرة منذ سنة 1992م إلى غاية يومنا هذا ولقد قامت بالتخفيض في معدلات عدة أنواع من الضرائب كما ألغت أخرى بصفة نهائية ونذكر على وجه الخصوص الدفع الجزافي الذي تم إبعاده من قائمة الضرائب المفروضة على المؤسسات.

ولقد استطعنا من خلال هذا البحث الاطلاع على واقع المؤسسات الجزائرية وكيفية تعاملها مع الضرائب المفروضة عليها كما عاينا مختلف إجراءات معالجتها المحاسبية لهذه الضرائب وذلك من خلال دراسة حالة شركة الاسمنت بالحساسنة.

وفي الأخير نرجوا أن نكون قد أحطنا ولو بجزء يسير بجوانب هذا الموضوع الذي يستحق فعلا البحث فيه بصفة مستمرة وهذا بالنظر لطبيعته المتغيرة وحساسيته الواضحة.

\*اقتراحات وتوصيات :

يمكننا إدراج التوصيات التالية :

-لكي تتمكن الدولة من الوصول إلى مسعاها المتعلق بتحسين مستوى الاستثمار والنهوض بالتنمية عليها إعادة الاعتبار الوظيفي للضريبة، وذلك بعدم حصرها كأداة لتمويل الميزانية فقط بل جعلها كذلك وسيلة تحفيز الاستثمار ونمو المشاريع.

-على المؤسسات الاعتماد على التسيير الجبائي لأنه أحسن وسيلة لتخفيض الضرائب.

\*آفاق البحث :

من خلال قيامنا بماته الدراسة استخلصنا أن الميدان الجبائي يستحق البحث الدائم والغوص المتواصل فيه وذلك بسبب طبيعته المتجددة وأهدافه المتغيرة ، وأما المحاسبة انطلاقا من وظيفتها تواكب بإجراءاتها هذا التغير والتحول المستمر لذا يمكن للباحثين التطرق لموضوع المحاسبة الضريبية من عدة جوانب أخرى بالتفصيل (محاسبة الرسم على القيمة المضافة، ومحاسبة الضريبة على أرباح الشركات...إلخ) وذلك بعدم التركيز على التسجيل المحاسبي فقط بل التطرق إلى المعالجة لها.

# قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية :

- 1/ د. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999م.
- 2/ د. أمين السيد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، سنة 2009م.
- 3/ د. بوغون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، Bages Bleues، سنة 2011م.
- 4/ د. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2010م.
- 5/ د. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة-الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2007م.
- 6/ د. حسن صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، سنة 1999م.
- 7/ د. خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار حامد، عمان سنة 2009م.
- 8/ د. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الطبعة الثانية، دار هوم، سنة 2006م.
- 9/ د. عاشور كتوش، المحاسبة العامة-أصول ومبادئ د م ج، بن عكنون، الجزائر، سنة 2003م.
- 10/ د. عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، سنة 2003م.
- 11/ د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، سنة 1976م.
- 12/ د. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، سنة 2004م-2005م.
- 13/ د. عدي عفانة، عادل القطاونة، الجديد في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2004م.

- 14/ د. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2005م.
- 15/ د. غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 1998م.
- 16/ د. فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، وائل درويش الملا الأهلية للنشر والتوزيع، سنة 1990م.
- 17/ د. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007م.
- 18/ د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، دار هومه، سنة 2003م.
- 19/ د. محمد عباس المحرزي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، سنة 2003م.
- 20/ منسي أسعد عبد المالك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم، 1970م.
- 21/ د. منصور أوسرير.أ. محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، الشركة الجزائرية بوداود، سنة 2009م.
- 22/ د. منصور أحمد البديوي، المحاسبة والمراجعة في المحاسبة الضريبية، كلية التجارة الاسكندرية.
- 23/ د. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول Transmedia، الجزائر، سنة 1990م.
- 24/ د. يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1972م.

مذكرات :

- 1/ د. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتعريض الاستثمار، مذكرة ماجستير.
- 2/ د. ناصر مراد محاضرات ودروس معهد العلوم الاقتصادية، معسكر، 1998م-1999م .
- 3/ مذكرة تخرج، الرسم على القيمة المضافة والتسجيل الخاسبي، جامعة الجيلالي اليابس، جوان 2004م.



قوانين :

1/ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2011م.

2/ قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، سنة 2006م.

المراجع باللغة الفرنسية :

1/ pierre beltrame "Fiscalité en France" édition hachette. Livre paris.

2/ philippe colin-gilles gervaise-maryine rossetti "Fiscalité pratique"-danger-1994.

3/ ahmed tessa- ibrahim hammadou "Fiscalité de l'Entreprise" Pages Bleues.2010.

الملاحق

00078581

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE  
DES IMPÔTS  
Cachet du Service

Numéro d'Identification Fiscale : 09986100631731  
Article d'imposition : 20100000141  
Numéro du registre de commerce : 071051498  
Code Activité : 201102

DECLARATION DE L'IMPÔT  
SUR LES BENEFICES DES SOCIETES  
(TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE)

Structure auprès de laquelle  
la déclaration a été déposée  
(Numéro et date)

ANNEE D'IMPOSITION .....  
RESULTAT DE L'ANNEE .....

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE CLOS LE .....  
PERIODE DU ..... AU .....

**A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :**

1) Désignation de l'entreprise (Raison sociale, forme et nationalité) : Société des Ciments  
de Saïda (S.A.S.)

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : Production et Commercialisation  
Ciments

3) Adresses en Algérie : BP 95 Saïda  
- du siège social ou du principal établissement :  
- Au 1<sup>er</sup> janvier 20 .....

Téléphone : ..... Fax : ..... Email : .....  
- Au 1<sup>er</sup> janvier 20 ..... (en cas de changement d'adresse en cours d'année) .....

Téléphone : ..... Fax : ..... Email : .....

4) Nom, Prénom et Adresse du représentant légal en Algérie pour les entreprises non résidentes : .....

Téléphone : ..... Fax : ..... Email : .....

**NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE DONT L'ENTREPRISE A UTILISÉ LES SERVICES**  
(préciser si ce ou ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

Numéro d'Identification Fiscale : .....  
(cabinet comptable indépendant)

**IMPRIME DESTINE A  
L'ADMINISTRATION**

**N.I.F** 0 9 9 8 2 0 1 0 0 6 3 1 7 3 1

**Désignation de l'entreprise : Société de Ciments de Saida ..**

.....  
**Activité : Unité de production de ciment**

**Adresse : BP 95 SAIDA**

**Exercice clos le**

**31 DECEMBRE 2012**

**BILAN (ACTIF)**

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements , provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif			0	
<b>Immobilisations incorporelles</b>	3 474 041	1 415 749	2 058 292	2 009 9
<b>Immobilisations corporelles</b>			0	
Terrains	2 713 979	0	2 713 979	2 713 9
Bâtiments	943 466 530	932 952 046	10 514 484	12 290 3
Autres immobilisations corporelles	5 450 756 258	3 894 676 710	1 556 079 548	1 234 146 1
Immobilisations en concession			0	
<b>Immobilisations en cours</b>	577 541 011	0	577 541 011	827 927 8
<b>Immobilisations financières</b>			0	
Titres mis en équivalence			0	
Autres participations et créances rattachées	1 108 845	0	1 108 845	1 108 8
Autres titres immobilisés			0	
Prêts et autres actifs financiers non courants	11 577 669	0	11 577 669	13 321 7
Impôts différés actif	45 729 537	0	45 729 537	55 328 7
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>7 036 367 870</b>	<b>4 829 044 505</b>	<b>2 207 323 365</b>	<b>2 148 847 7</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
<b>Stocks et encours</b>	856 687 528	79 039 558	777 647 970	832 908 1
<b>Créances et emplois assimilés</b>			0	
Clients	89 182 008	486 480	88 695 528	79 731 0
Autres débiteurs	18 907 563	0	18 907 563	12 227 1
Impôts et assimilés	49 507 851	0	49 507 851	49 777 2
Autres créances et emplois assimilés			0	
<b>Disponibilités et assimilés</b>			0	
Placements et autres actifs financiers courants			0	
Trésorerie	471 126 500	0	471 126 500	540 649 4
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>1 485 411 450</b>	<b>79 526 038</b>	<b>1 405 885 412</b>	<b>1 515 293 0</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>8 521 779 320</b>	<b>4 908 570 543</b>	<b>3 613 208 777</b>	<b>3 664 140 7</b>



