جامعة البليدة -2-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

تخصص:محاسبة وتدقيق

المحاسبة الجبائية في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

دراسة حالة النظام المحاسبي المالي في مؤسسة CR METAL

من طرف

أوكريف صارة

أمام اللجنة المشكلة من:

رزيق كمال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة -2-	رئيسا
دراوسي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة -2-	مشرفا ومقررا
العرابي حمزة	أستاذ محاضر(ب)	جامعة البليدة -2-	عضوا مناقشا
رميدي عبد الوهاب	أستاذ محاضر(أ)	جامعة المدية	عضوا مناقشا

البليدة، جوان 2014.

الشكر

" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ **" صدق الله العظيم (سورة النحل الآية 19)**

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم و أعطانا من القوة و المقدرة ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى و إتمام عملنا المتواضع ، و ما التوفيق إلا بالله .

أتقدم بأسمى عبارات الشكروالتقدير إلى الأستاذ المشرف **الدكتور دراوسي مسعود** على نصائحه ووجيهاته القيمة و الذي لم يبخل علي بمساعدته أثناء فترة بحثي فشكر خاص له .

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى السيد المؤطر **حمادوش عبد الكريم** مدير المحاسبة والمالية لمؤسسة البناءات المعدنية CRMETAL الذي كان حريصا على توجيهي في الميدان العملي وإلى كل طاقم قسم المحاسبة والمالية و قسم الموارد البشرية .

وأوجه شكري أيضا إلى كل أساتذتي قبل وبعد التدرج .

وأخيرا إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد ،وأخص بالذكر ابتسام معمر الطيب ، فروخي عثمان وزينب حجاج.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع :

إلى من أحبا أن يراني في هذا المقام .....إلى والدي الغاليين

إلى كل أفراد عائلتي إلى مهدي ، وصديقاتي (هنية، خديجة، منى،نذيرة،نوال) الذين أحاطوني بالعون المعنوي والدعاء؛

إلى المشرف على هذا العمل الدكتور **دراوسي مسعود؛**

إلى كل زملائي لما بعد التدرج؛

إلى جميع من علمني حرفا خلال مراحل دراستي وأنار طريقي بنور العلم .

الملخص

هناك علاقة قوية بين المحاسبة والجباية، وهذا راجع إلى التكامل الموجود بينهما والمتمثل في أن تحديد النتيجة الجبائية يعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية. إن تكييف الممارسة المحاسبية الجزائرية مع المرجعية المحاسبية الدولية والمعروفة بمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية « IAS/IFRS » يوجه النظام المحاسبي المالي الذي يعطي بدوره رؤية اقتصادية صادقة عن المؤسسة.

إضافة إلى ذلك، فإن هذا التغيير في الإطار التشريعي المحاسبي المتعلق بكيفية المعالجة المحاسبية يجب احترامه، دون تجاهل القواعد و القوانين الجبائية التي تسهر مصالح إدارة الضرائب على مراقبتها.

وبالتالي، فإن الإفصاح عن القوائم المالية لا تخدم فقط المستثمرين و البنوك و مسيرو الشركات و الموظفين، بل حتى مديريات إدارة الضرائب بإعتبارها الممثل القانوني للدولة، فمن هذا المنطلق يمكن إعتبار البحث بأنه موضوع المحاسبة الجبائية.

Résumé

Il existe un lien fort entre le résultat fiscal et le résultat comptable, c'est le principe de l'interaction des règles fiscales et comptables. La convergence du droit comptable algérien vers le référentiel international, plus connu sous l'appellation « IAS/IFRS » oriente notre Système Comptable Financier vers une vision plus-en-plus économique de l'entreprise.

Ainsi, cette mutation fondamentale du cadre régissant l'élaboration et la présentation des états financiers a pour conséquence la conformité règlementaire de ces derniers, avec les dispositions fiscales, que l'Administration Fiscale veille à leurs respects.

De ce fait, les utilisateurs des états financiers ne servent plus seulement aux investisseurs, banquiers, dirigeants et salariés,... etc. mais aussi à l'Administration Fiscale comme étant le représentant légal de l'état.

Enfin, à travers notre étude nous qualifions le précèdent de la comptabilité fiscale .

الفهرس

العنصر **رص**

الشكر
الإهداء
ملخص
الفهرس
فهرس الأشكال
فهرس الجداول
فهرس الملاحق
قائمة المختصرات
المقدمة العامة 12

الفصل 1: الإطار النظري للمحاسبة الجبائية والمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد..... 17
1.1. المؤسسة والمحاسبة..... 18
1.1.1 مفهوم المؤسسة وتصنيفها..... 18
2.1.1.مفاهيم عامة في المحاسبة..... 24
3.1.1 . النظام المحاسبي في المؤسسة..... 34
2.1. النظام الجبائي للمؤسسات..... 38
1.2.1. ماهية الجباية..... 38
2.2.1. الأنظمة الجبائية..... 43
3.2.1. التصريحات والعقوبات الجبائية..... 56
3.1. المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي..... 68
1.3.1. الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية..... 68
2.3.1. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي..... 75
3.3.1. عرض القوائم المحاسبية والجبائية..... 78
خلاصة الفصل..... 90

الفصل 2 :المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات في المؤسسة

تمهيد..... 91
1.2. دراسة الضرائب حسب المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي..... 92
1.1.2. المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل..... 92
2.1.2.المعالجة المحاسبية والجبائية لعقود الإيجار..... 98

3.1.2. معالجة النواتج ، الأعباء و الإعانات..... 106
2.2.المعالجة المحاسبية للعمليات الجبائية الجارية في المؤسسة..... 116
1.2.2. دراسة العمليات مع البنوك..... 116
2.2.2.المعالجة المحاسبية للتصريح بالرسم على القيمة المضافة..... 124
3.2.2. معالجة الأجور في المؤسسة..... 134
3.2. المعالجة المحاسبية والجبائية لأعمال نهاية الدورة 141
1.3.2.معالجة مؤونات تدني قيم الأصول..... 141
2.3.2. معالجة مؤونة تدهور قيم الخصوم والاهتلاكات..... 153
3.3.2. معالجة عمليات التسوية 159
خلاصة الفصل 165

الفصل 3 : دراسة تطبيقية في مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL

تمهيد..... 166
1.3. مدخل إلى مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL..... 167
1.3.1. تعريف ومهام مؤسسة البناءات المعدنية..... 167
2.3.1. أهداف المؤسسة و هيكلها التنظيمي..... 169
3.3.1.التنظيم المحاسبي والنظام الجبائي لمؤسسة البناءات المعدنية 175
2.3. التصريحات الجبائية والشبه الجبائية الملزمة بتقديمها المؤسسة..... 179
1.2.3.معالجة ضرائب الأجور..... 179
2.2.3. المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة 184
3.2.3. التصريحات الجبائية و الشبه جبائية 191
3.3.الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة 203
1.3.3. إعداد ميزان المراجعة في المؤسسة..... 203
2.3.3. عرض القوائم الجبائية لمؤسسة البناءات المعدنية 214
3.3.3. تحديد النتيجة الجبائية..... 218
خلاصة الفصل..... 224

الخاتمة العامة 225
قائمة المراجع..... 229
الملاحق..... 240

فهرس الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التعريف الإجرائي للمحاسبة	26
02	نظام المعلومات	28
03	مفهوم نظام المعلومات المحاسبي	29
04	بيانات نظام المعلومات المحاسبية	30
05	مخطط النظام المحاسبي المركزي	35
06	النظام الجبائي لمسئولي الشركات	55
07	تطور المعايير المحاسبية الدولية	70
08	المنهج المتبع لإعداد القوائم الجبائية الختامية للمؤسسات الخاضعة للنظام المبسط	82
09	منهج إعداد القوائم الجبائية الختامية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي	88
10	توضيح الفروقات الدائمة والمؤقتة المدرجة في حساب النتيجة الجبائية	95
11	معيار معرفة ضرائب مؤجلة أصول / خصوم	97
12	ميكانيزم عقد الإيجار –التمويلي	99
13	معايير تصنيف عقد الإيجار التمويلي و عقد إيجار تشغيلي	100
14	تصنيف الإعانات	111
15	العناصر المكونة للأجر	137
16	كيفية حساب ضريبة على الدخل الإجمالي	138
17	كيفية حساب تدهور قيم التثبيتات	144
18	تدهور قيم المخزونات	147
19	تدني قيمة الزبائن	149
20	تدني قيم الأصول المالية	152
21	الهيكل التنظيمي لمديرية التخطيط والتسيير	170
22	الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمحاسبة	171
23	الهيكل التنظيمي للمديرية التجارية	173
24	الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية	174
25	التنظيم المحاسبي في مؤسسة CRMETAL	176
26	خصائص وأشكال الجباية الإيكولوجية	190

فهرس الجدوال

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	خصائص شركات الأشخاص	22
02	خصائص شركات ذات المسؤولية المحدودة	23
03	خصائص شركات الأموال	23
04	(IFU)جدول دفع المكلفين الخاضعين للنظام	44
05	السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	45
06	أجال ومبلغ دفع قسط الضريبة	46
07	التصريحات الجبائية الواجبة على المؤسسة	56
08	العقوبات المفروضة في حالة عدم التصريح أو التأخر أو الخطأ في التصريح	63
09	المعايير المتعلقة بالضرائب	74
10	مستخدمي القوائم المالية	79
11	التقارب البنكي	123
12	الحدث المنشئ ووجوب الدفع	126
13	النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة غير المعاد استثمارها	160
14	المنح والتعويضات المقدمة لعمال مؤسسة CR METAL الخاضعة للضمان الاجتماعي و IRG	180
15	بطاقة الأجر لأحد عمال مؤسسة CR METAL	181
16	الميزانية جانب الأصول لسنة 2011	215
17	الميزانية جانب الخصوم لسنة 2011	216
18	جدول حسابات النتائج في 2011/12/31	217
19	جدول أعباء المستخدمين،الضرائب الرسوم و المدفوعات المماثلة	219
20	الأعباء و المنتوجات العملياتية الأخرى	220
21	جدول الاهتلاكات وتدني القيم	220
22	جدول المؤونات وتدهور القيم	221
23	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة	222

فهرس الملاحق

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التصريح بالاشتراكات التعاضدية	240
02	الميزانية جانب الأصول لمؤسسة CR METAL لسنة 2011	241
03	الميزانية جانب الخصوم لمؤسسة CR METAL لسنة 2011	242
04	جدول حسابات النتائج لمؤسسة CR METAL لسنة 2011	243
05	جدول أعباء المستخدمين،الضرائب الرسوم و المدفوعات المماثلة	245
06	الأعباء و المنتوجات العملياتية الأخرى	246
07	جدول الاهتلاكات وتدني القيم	247
08	جدول المؤونات وتدهور القيم	248
09	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة	249

قائمة المصطلحات

المصطلح	باللغة العربية	أو الفرنسية باللغة الانجليزية
BIC	الأرباح الصناعية والتجارية	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	أرباح المهن غير الحرة	Bénéfices non commerciaux
EURL	المؤسسة بشخص واحد ذات مسؤولية محدودة	entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International accounting standard
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International accounting standard board
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية	International accounting standard committee
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	L'impôt sur les bénéfices des sociétés
IFRIC	لجنة التفسير المعايير الدولية	International financial reporting interpretation committee
IFU	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	Régime de l'impôt forfaitaire unique
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu global
PRC	مكافأة المردودية الجماعية	prime de rendement collectif
PRI	مكافأة المردود الفردية	prime de rendement individuel
SARL	الشركة ذات مسؤولية محدودة	société à responsabilité limitée
SCA	شركة ذات أسهم	sociétés en commandité par action
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système comptable financier
SCS	شركة التوصية البسيطة	société en commandité simple
SNC	شركة التضامن	société en non collectif
TAP	الرسم على النشاط المهني	la taxe sur l'activité professionnelle
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée
CACOBATPH		**L**a Caisse Nationale des Congés Payés et du chômage intempéries des secteurs du Bâtiment, des Travaux Publics et de l'Hydraulique

المقدمة

عرفت الممارسة المحاسبية تغيرا كبيرا مع التطورات الإقتصادية والإجتماعية على مر العصور، وفي ظل الواقع الإقتصادي الجديد بدءا من التوجه إلى إقتصاد السوق، وفضلا عن إفرازات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، قامت الجزائر بإصلاح جذري لنظامها المحاسبي بهدف مواكبة هذه المتطلبات ، وذلك باعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المنظومة المحاسبية الدولية، و الذي أصبح ساري التطبيق في مؤسساتها الاقتصادية في مطلع سنة 2010 .

غيرت معايير المحاسبة الدولية مفهوم المحاسبة من أداة تهدف الى استخراج الوعاء الضريبي، الى مفهوم أوسع و أشمل ، حيث تسعى المعايير المحاسبية الى ايجاد نظام محاسبي مستقلا عن النظام الجبائي، يهدف إلى الإستجابة مع متطلبات الأسواق المالية، المتمثلة في الحصول على معلومة مالية مفصلة، ذات مصداقية وموثوقية.

إلا أن النظام المحاسبي بصفة عامة ذو صلة وطيدة بالنظام الجبائي، فالأول يعمل على توفير المعلومات المتولدة من الأنشطة الإقتصادية والأحداث التجارية، من خلال إعداد قوائم مالية تعطي صورة عن الوضعية المالية في فترة زمنية معينة للمؤسسة الإقتصادية، أما الثاني فيعتبر أداة من أدوات تدخل الدولة في الحياة الإقتصادية للمؤسسات من خلال فرض مجموعة من الضرائب والرسوم إستنادا على مخرجات النظام المحاسبي وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة النظام الجبائي على وجه الخصوص و النظام الإقتصادي ككل .

في حين أن التحديات الكبرى التي يطرحها تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية هي إشكالية وجوب إستقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي، أو بمعنى اخر فك الإرتباط بينهما، الأمر الذي يولد مخاوف لدى المؤسسات ،والذي يجعلها تفضل إستبعاد هذه المقاربة والحفاظ على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على إبقائها تحت مراقبة المصالح الجبائية ، وذلك للحد من ظاهرة وقوعها في التهرب والغش الضريبي الذي ينجم عنه فرض غرامات وعقوبات على المؤسسة ، لذلك تولي المؤسسات الجزائرية بشكل خاص أهمية كبرى لمحاسبتها الجبائية .

إشكالية الدراسة :

من خلال ما سبق يمكن طرح الاشكالية التي نحن بصدد معالجتها على الشكل التالي :

كيف تتم المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؟

والتي تندرج منها الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى توافق المحاسبة الجبائية مع مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لمختلف الضرائب و الرسوم في المؤسسة ؟
- هل يتماشى التشريع الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية ؟
- ماهي التصحيحات اللازمة للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المتعلقة بالجانب الجبائي في مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL في ظل النظام المحاسبي المالي، و التشريعات الجبائية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة انطلقنا من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يوجد إرتباط قوي بين المحاسبة والجباية مما يجعل مخرجات النظام المحاسبي المالي أداة فعالة لحساب الوعاء الضريبي بشكل صحيح و موثوق فيه؛

الفرضية الثانية: تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي أولا، ثم ماتنص عليه التشريعات الجبائية؛

الفرضية الثالثة: يتماشى التشريع الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية؛

الفرضية الرابعة: في معالجة العمليات المرتبطة بمختلف الضرائب و الرسوم ، تعتمد المؤسسة أولا أولوية المقاربة الجبائية كأساس للتقييم و التسجيل المحاسبي ، ثم على ما هو منصوص في مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي لتجنب أي أخطاء تؤدي بها الى غرامات.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة، ودمجها ومدى موافقتها مع الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره مستمد من المعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وأيضا مدى قدرة النظام الجبائي الجزائري على التكيف مع التوجه الدولي المتزايد نحو التوحيد وتكييف الممارسة المحاسبية .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والمتمثلة في :

- الالمام بالقواعد الجبائية باعتبارها فن معقد له تقنيات وأدوات خاصة؛
- معرفة الأسس التي يتم اعتمادها لإخضاع المؤسسات لنظام جبائي معين؛
- دراسة المحاسبة الجبائية لمدى أهميتها في المؤسسات الجزائرية؛
- التطرق إلى أهم المعايير المحاسبية الدولية التي لها علاقة بالضرائب ؛
- معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع التشريع الجبائي الجزائري؛
- اسقاط الجانب النظري للمحاسبة الجبائية على مؤسسة CR METAL.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات نذكر من بينها :

- موافقة موضوع البحث للتخصص الدراسي؛
- الرغبة الشخصية في الالمام بالقوانين الجبائية؛
- اثراء المكتبة بإضافة مرجع نظرا لنقص المراجع في هذا الموضوع؛

- موضوع البحث من المواضيع التي يكتنفها بعض الغموض والمطروح في الساحة الإقتصادية والمهنية حاليا؛
- محاولة التقريب والربط بين الجانب النظري للموضوع واسقاط ذلك على المؤسسة محل الدراسة.

منهج الدراسة:

بغرض الوصول إلى أهداف الدراسة،اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي وذلك عند تناولنا الإطار النظري للمحاسبة الجبائية والمعايير المحاسبية الدولية ثم المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات في المؤسسة ، أما في الجانب التطبيقي للدراسة اعتمدنا على منهج دراسة حالة لإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة في هذا الموضوع ،تم تحديد الإطار العام وحدود البحث كالأتي:

الحدود المكانية:

تمثلت الحدود المكانية لدراستنا التطبيقية على إحدى المؤسسات الوطنية الجزائرية وهي مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL، المتواجدة بالبليدة .

الحدود الزمنية:

فيما يخص الحدود الزمنية للدراسة فتم الاعتماد على سنة 2011 ابتداء من 2011/01/01 إلى2011/12/31. وذلك لأنه مرت سنة على تطبيق النظام المحاسبي المالي أي أن الإطارات المسيرة للمؤسسة محل الدراسة بدأت تتأقلم مع هذا النظام وبالتالي زيادة المصداقية في تقديم المعلومات اللازمة لإثراء الجانب التطبيقي من البحث.

خطة وهيكل البحث:

تضمنت الدراسة مقدمة عامة و ثلاث فصول تضمن كل فصل ثلاث مباحث، وكل مبحث ثلاث مطالب، وتعقبهم خاتمة قدمت تلخيصا عاما لمحتوى الدراسة، واختبارا للفرضيات وللنتائج التي تم التوصل إليها، وفي الأخير تم تقديم بعض الاقتراحات التي رأيناها ضرورية بناءا على النتائج التي توصلنا إليها وذلك وفق ما يلي :

- **الفصل الأول : " الإطار النظري للمحـاسبة الجبـائية والمعايير المحاسبية الدولية "** حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمؤسسة، المحاسبة، الجباية، النظام الجبائي، المحاسبة الجبائية، النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؛

- **الفصل الثاني : " المعالجـة المحاسبيـة والجبائيـة لمختلف العمليـات في المؤسسة "** حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من العمليات الدورية إلى غاية أعمال نهاية السنة؛

- **الفصل الثالث :** والذي خصص لـ : **"دراسة تطبيقية في مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL "** حيث تطرقنا إلى معالجة الالتزامات الجبائية والشبه جبائية للمؤسسة اتجاه مصالح الضرائب والهيئات الاجتماعية الأخرى، وكيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

الفصل 1

الإطار النظري للمحاسبة الجبائية والمعايير المحاسبية الدولية

باعتبار المؤسسة خلية أساسية في اقتصاد كل دولة، تولى لها أهمية كبيرة وذلك من خلال توفير جو ملائم لها وتكييفها، لتواكب التغيرات الاقتصادية.

إن علم إدارة المؤسسات يسعى إلى دراسة مختلف المستويات الداخلية والخارجية المتعلقة بعملية تسييرها وهذه الأخيرة قد تواجه عراقيل في عملية تحقيق أهدافها، ومن بين هذه العراقيل نذكر التغيرات الاقتصادية للبلاد، التضخم والانكماش، وخاصة إهمال الجانب الجبائي في عملية التسيير الذي ينجم عنه مشاكل عديدة كالعبئ الضريبي والعقوبات الجبائية.

تفرض ضرائب ورسوم متعددة على المؤسسات كل حسب شكلها القانوني وطبيعة نشاطها، حيث يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على تحديد الوعاء الضريبي أي تقدير قيمة الربح أو الدخل الخاضع للضريبة، والذي يتم معرفته من خلال مسك محاسبة منتظمة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل و المتمثل في الإطار النظري للمحاسبة الجبائية إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : المؤسسة والمحاسبة حيث تم التطرق إلى المؤسسات، شكلها القانوني والمحاسبة بشكل عام والمحاسبة الجبائية بشكل خاص و كذا النظام المحاسبي المستعمل من قبل المؤسسات الجزائرية.

المبحث الثاني : النظام الجبائي للمؤسسات حيث تم التطرق هنا إلى ماهية الجبائية، الأنظمة الجبائية التي يخضع لها المكلف وكذا التصريحات الملزم بها اتجاه مصالح الضرائب و العقوبات الناتجة عن التأخير أو عدم التصريح أو التصريح بالخطأ لمجمل المداخيل.

المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي حيث تم التطرق هنا بصفة عامة إلى المعايير المحاسبية الدولية، التوافق الدولي و أهم المعايير التي لها علاقة بالضرائب بالإضافة إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري و القوائم المالية التي جاء بها هذا الأخير مع مقارنتها بتلك التي نص عليها التشريع الجبائي الجزائري.

1.1. المؤسسة والمحاسبة

تعتبر المؤسسة ركيزة من ركائز النظام الاقتصادي حيث أن تطور هذا النظام وانفتاحه يكون راجع إلى تطور المؤسسة، وترتبط ميكانيزمات المؤسسة بنظامين مهمين هما نظام الإنتاج ونظام المعلومات، حيث تعتبر المحاسبة حجر الأساس في هذا الأخير فهي تتكفل بمهمة وصف وترجمة الأحداث المتعددة والمتنوعة التي تحدث في حياة المؤسسة.

1.1.1.مفهوم المؤسسة وتصنيفها

مرت المؤسسات بتغيرات وتطورات مسايرة لتلك التي شهدتها الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية التي عاشتها المجتمعات وقد شغلت بال الكثير من المفكرين كونها نواة النشاط الاقتصادي.

1.1.1.1 تعريف المؤسسة

تعددت تعاريف المؤسسة وهذا راجع إلى الاختلاف في الاتجاهات الاقتصادية والتطور الذي شهدته طرق تنظيم المؤسسة وكذا اتساع نشاط المؤسسات ومن بين هذه التعاريف نذكر :

- المؤسسة هي كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين أو القيام بكليهما معا (إنتاج + تبادل) بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزماني الذي يوجد فيه وتبعا لحجم ونوع المؤسسة؛ [1] ص 11
- المؤسسة هي مجموعة من الموارد المنظمة والمهيكلة تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة؛ [2] ص 15
- هي وحدة اقتصادية تقوم بتسيير الوسائل المادية وغير المادية، المالية والبشرية من أجل الإنتاج (خلق قيمة مضافة) أو بيع (تحقيق هامش) منتوجات أو خدمات أو بضائع بهدف تلبية احتياجات الزبائن من جهة وتحقيق الربح من جهة أخرى؛[3] ص 8-9
- المؤسسة هي وحدة اقتصادية مستقلة تقوم بمزج عناصر الإنتاج المختلفة من عمل ورأس المال واستهلاكات وسيطية بهدف إنتاج وبيع السلع والخدمات؛[4] ص 16
- يعرفFrançois peroux المؤسسة على أنها منظمة تجمع أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس أموال وقدرات من أجل إنتاج سلعة ما والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من كلفته.

أما حسب اتجاه L.von bertolanffy فإن المؤسسة كمنظمة تعتبر في نفس الوقت هيكلا اجتماعيا واقعيا ومتعامل اقتصادي وتتمتع بخصائص تنظيمية ويمكن وضعها كنظام مفتوح وهذا معناه أن المؤسسة نظام :

- لأنها مكونة من أقسام مستقلة، مجمعة حسب هيكل خاص بها؛
- لأنها تمتلك حدود تمكنها من تحديدها وتفصلها عن المحيط الخارجي؛
- هي نظام مفتوح لأنها تتكيف بوعي مع تغيرات المحيط بفعل القرارات المتخذة من طرف مسيرها. [1] ص ص 47-48

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن المؤسسة هي هيكل تنظيمي اقتصادي ذو طابع قانوني يجمع بين الوسائل المادية، المالية والبشرية تعمل بصفة منتظمة ومتناسقة بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة.

2.1.1.1 خصائص المؤسسة

من خلال دراسة مفهوم المؤسسة يمكن استخلاص بعض الخصائص وهي :

- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛
- خضوع المؤسسة لقوانين السوق؛
- السعي لتحقيق الربح؛
- يجب أن تكون المؤسسة متفاعلة مع بيئتها؛
- ضمان الموارد المالية حتى تتمكن من الاستمرار في نشاطها؛
- التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل والعمل على بلوغها؛
- ملكيتها تعود لشخص أو مجموعة من الأشخاص الذين يتخذون القرارات الأساسية بما يتطابق مع مصالحهم؛
- يشمل مصطلح المؤسسة فكرة الزوال إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها؛
- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها للحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤوليتها؛
- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع، فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي تعتبر مورد رزق للكثير من الأفراد، ومن خلال هذه الخصائص نستخلص أن للمؤسسة أهمية كبيرة تبرز في :

- تحقيق الربح؛
- إنتاج السلع والخدمات؛
- توفير مناصب الشغل؛
- رفع المستوى المعيشي للسكان. [4] ص 17

3.1.1.1 محيط المؤسسة وتصنيفاتها

يقصد به محيط العمل الخاص بالمؤسسة وهو ذلك الجزء من المحيط الإداري (الذي يلائم عملية وضع وتحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة) ويتكون هذا المحيط من مجموعة من المتعاملين هم : الزبائن، الموردين والعاملين، المؤسسات المنافسة بالإضافة إلى جماعات الضغط أو التأثير كالحكومات واتحاد العمال ومصالح الضرائب وغيرها. [1] ص83

تختلف المؤسسات من حيث شكلها القانوني، حجمها وقطاع نشاطها.

1.3.1.1.1. تصنيف المؤسسات وفق معيار الحجم

يستعمل هذا المعيار عدة مؤشرات منها عدد العمال، رقم الأعمال، المساحة ورأسمال حيث نجد :

- مؤسسات كبيرة : وهي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل وقد تكون محلية أو متعددة الجنسيات؛
- مؤسسات متوسطة : هي تلك التي يتراوح عدد العمال فيها من 20 إلى 500 عامل؛
- مؤسسات صغيرة : هي المؤسسات التي لا يتجاوز عدد عمالها 20 عامل؛
- مؤسسات مصغرة : هي المؤسسات التي تضم عدد قليل من العمال حيث لا يتجاوز 10 عمال.

وتجدر الإشارة إلى أنه هناك عدة انتقادات حول هذا المعيار لأنه يمكن أن تكون المؤسسة كبيرة ولا تستخدم عدد كبير من العمال لهذا نادرا ما يتم التصنيف وفق هذا المعيار.[4] ص22

2.3.1.1.1.تصنيف المؤسسة حسب معيار النشاط

حيث نجد :

- مؤسسات صناعية : هي مؤسسات ذات الطابع الصناعي التي تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات مصنعة وتنقسم إلى :

- مؤسسات الصناعات الثقيلة (الاستراتيجية): وتعتبر أساس كل الصناعات تقريبا وهي مؤسسات صناعة التجهيزات الأساسية كمؤسسات الحديد والصلب...الخ؛
- مؤسسات الصناعات الخفيفة (التحويلية) :ينطوي نشاطها على تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية أو وسيطية كالجلود...الخ.

- مؤسسات تجارية : تسعى إلى توزيع وتسويق الإنتاج وتشمل مؤسسات البيع بالجملة والتجزئة؛
- مؤسسات فلاحية : هي التي تهتم برفع إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم بإنتاج نباتي، حيواني وكل والموارد الأولية ذات المصدر الفلاحي؛
- مؤسسات مالية : تقوم بالنشاطات المالية مثل : البنوك، شركات التأمين...الخ
- مؤسسات الخدمات : تتولى تقديم خدمات معينة (إنتاج غير مادي) كمؤسسات النقل. [4] ص22

3.3.1.1.1. تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني

تصنف المؤسسات حسب طبيعة الملكية القانونية كما يلي:

- مؤسسات خاصة **:** وهي تلك المؤسسات التي تعود ملكيتها لشخص أو مجموعة من الأشخاص وتخضع لقانون خاص بها وتتخذ عدة أشكال هي :
  - المؤسسات الفردية : هي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى شخص طبيعي واحد؛
  - الشركات : وهي عقد بمقتضاه يشترك شخصان أو أكثر من أجل القيام بمشروع بغية تحقيق الأرباح وتنقسم إلى شركات الأشخاص وشركات الأموال.
- مؤسسات عامة (العمومية) **:** تنشأ من طرف الدولة وتعود ملكيتها لها ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو عدة الأشخاص تعينهم الجهة الوصية ومن أشكال المؤسسات العمومية نجد :
  - مؤسسات تابعة للوزارات: وتسمى بالمؤسسة العمومية الاقتصادية وتأخذ شكل شركة المساهمة؛
  - مؤسسات تابعة للجماعات المحلية : وتأخذ شكل شركة ذات مسؤولية محدودة.
- مؤسسات مختلطة **:** تكون ملكيتها مشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص والأسباب التي أدت إلى ظهورها هو سعي الدولة إلى الاستعانة برؤوس الأموال الخاصة (المحلية والأجنبية) والتكنولوجيا المتقدمة (الآلات، طرق الإنتاج والخبرة). [4] ص22

4.1.1.1 أشكال وخصائص الشركات التجارية

تصنف الشركات التجارية حسب معيار مسؤولية الشركاء محدودة وغير محدودة وحسب مبلغ حصصهم إلى :

1.4.1.1.1شركات الأشخاص : حيث نجد :

- شركة التضامن(SNC) : الشركاء لديهم مسؤولية غير محدودة وبالتضامن عن ديون الشركة.
- شركة التوصية البسيطة (SCS) : تكون مسؤولية الشركاء المتضامين (les associés commandités) غير محدودة وبالتضامن، وبالنسبة لشركاء الموصون (les associés commanditaires)محدودة وذلك في حدود حصتهم.

ويمكن تلخيص خصائص شركات الأشخاص في الجدول رقم 01.

الجدول رقم (01) : خصائص شركات الأشخاص [5] ص 218

الخصائص	شركة التضامن	شركة التوصية البسيطة
عدد الشركاء	إثنان على الأقل	شريك واحد على الأقل وشريك موصى
قانون الشركاء	لهم صفة التاجر	الشريك له صفة التاجر أما الشريك الموصى له صفة مؤجر أموال
رأس المال الجماعي	لا يوجد حد أدنى محدد فهو مقسم إلى حصص جماعية	لا يوجد حد أدنى محدد فهو مقسم إلى حصص جماعية

2.4.1.1.1 الشركة ذات المسؤولية المحدودة : حيث نجد :

- المؤسسة بشخص واحد ذات مسؤولية محدودة (EURL)؛
- الشركة بشخصين أو أكثر ذات مسؤولية محدودة (SARL). [5] ص 218

حيث يمكن تلخيص خصائص شركات ذات المسؤولية المحدودة في الجدول رقم 02.

الجدول رقم (02) : خصائص شركات ذات المسؤولية المحدودة [5] ص 219

الخصائص	SARL	EURL
عدد الشركاء	إثنان أو أكثر	واحد
قانون الشركاء	ليس له صفة التاجر	ليس له صفة التاجر
رأس المال الجماعي	لا يقل عن 100 000دج	لا يقل عن 100 000دج
مسؤولية الشركاء	محدودة في حدود حصصهم	محدودة في حدود حصصهم

3.4.1.1.1 شركات الأموال : هي شركات نظامها غير قائم على شخصية الشركاء حيث نجد :

- الشركات ذات الاسهم (SPA) وتعتبر من اهم الشركات الاموال ، و يعتبر الاشخاص فيها مساهمين؛
- الشركات المجهولة (SA) : تلجأ إلى جلب الأموال من الجمهور؛
- شركة بالأسهم البسيطة (SAS)؛
- شركة ذات أسهم (SCA): وهي نادرة نسبيا، وهي تتشكل من عدد من مؤجري الأموال.

ويمكن تلخيص خصائص شركات الأموال في الجدول الموالي :

الجدول رقم (03): خصائص شركات الأموال [5] ص 219

الخصائص	(SCA)	(SA)
عدد الشركاء	لا يقل عن 3 شركاء	لا يقل عن 7 شركاء
قانون الشركاء	ليس لهم صفة التاجر	ليس لهم صفة التاجر
رأس المال الجماعي	مقسم إلى أسهم مبلغها يجب أن يكون: -على الأقل 5 ملايين دينار إذا كانت الشركة تلجأ إلى الادخار العلني -1مليون دينار على الأقل في الحالة المعاكسة	مقسم إلى أسهم مبلغها يجب أن يكون : -على الأقل 5 ملايين دينار إذا كانت الشركة تلجأ إلى الادخار العلني -1مليون دينار على الأقل في الحالة المعاكسة
مسؤولية الشركاء	محدودة في حدود حصصهم	محدودة في حدود حصصهم

2.1.1 مفاهيم عامة في المحاسبة

إن التطور السريع الذي طرأ على النظم الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى نشوء علوم جديدة بعد الحرب العالمية الثانية بحيث أعطى للمحاسبة دورا قياديا في توجيه النشاط الاقتصادي والتي أصبحت اليوم تلعب الدور الأساسي في خدمة إدارة المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أكبر وأهم نظام معلومات على مستوى هذه الأخيرة.

1.2.1.1 مراحل تطور الفكر المحاسبي

يمكن عرض ملخص حول مراحل تطور الفكر المحاسبي على النحو التالي :

المرحلة الأولى : ما قبل عام 1494.

تميزت هذه المرحلة بضعف الجانب الفكري، ظهور المنشآت الفردية، استخدام النقود وازدياد حركة التجارة بين الدول.

يطلق عادة على هذه المرحلة بمرحلة "إمساك الدفاتر" حيث يتم التركيز فيها على كيفية إثبات العمليات وتبويبها في الدفاتر. [8] ص 35

المرحلة الثانية : من 1495 إلى غاية 1800.

تميزت هذه المرحلة بظهور القيد المزدوج وبصفة خاصة حين وضع عالم إيطالي يدعى Luca pacioli كتاب وصف فيه طريقة القيد المزدوج. [9]بدون صفحة

وفي هذه المرحلة انتقلت حركة التجارة في المجال الدولي إلى انجلترا، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة، وفي عام 1522 م وحتى 1528 م ظهرت سجلات لحسابات التكاليف في انجلترا، وعلى الرغم من تأثر الممارسة في انجلترا في بادئ الأمر بما كان معمول به في إيطاليا إلا انه ما لبث أن ظهر أول تطبيق لما عرف بعد ذلك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة في عام 1543م بواسطة كتاب Hugh old castle أستاذ الرياضيات الإنجليزي، وفي عام 1547 أصدرت ترجمة له وتحليل ثم تلى ذلك صدور عدة كتب.

وفي هذه المرحلة يرجح البعض أول تطبيق منظم للمحاسبة وظهور قواعد مفهومة لإمساك الدفاتر لكتاب Charles Smell والذي نشر عام 1701 م متضمنا 69 قاعدة لإمساك الدفاتر. [8] ص37

المرحلة الثالثة : من 1801 إلى غاية 1955.

تتميز هذه المرحلة بظهور الثورة الصناعية في أوروبا، وظهور المنشآت الكبيرة، وانتشار السكك الحديدية وظهور ضرائب الدخل في صورة تشريعات منظمة مما كان لذلك أثر واضح على بداية التحول من مسك الدفاتر إلى المحاسبة.

كما تميزت هذه المرحلة بظهور الشخصية المعنوية للشركات بعد أن انفصلت الملكية عن الإدارة، مما كان له أثر مباشر على تغيير النظرة على طبيعة معادلة الميزانية وطبيعة كل من الأصول والالتزامات. [8]ص 37

المرحلة الرابعة : من 1956إلى غاية 1970.

تميزت هذه المرحلة بظهور المنظمات المهنية والأقسام العلمية المهتمة بأمر المهنة إلى جانب ظهور الكثير من الدراسات حول نظرية المحاسبة، ثم ظهرت كتابات أخرى متميزة في هذه المرحلة والتي اهتمت بمشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد منها :

- دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) سنة 1965؛

ظهور المدخل المعياري في عرض نظرية المحاسبة إلى جانب المدخل الوصفي التفسيري. [8]ص 37

المرحلة الخامسة : من1971 إلى يومنا هذا.

يمكن وصف هذه المرحلة بمرحلة التقدم السريع في مجال المحاسبة نتيجة أساليب بحوث العمليات والأساليب الإحصائية والحاسب الآلي والمعايير المحاسبية الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مما كان من نتيجته اتساع مجال الدراسة في نظرية المحاسبة، وتطور الأساليب المستخدمة في القياس والتوصيل.

وتتميز هذه المرحلة باتخاذ المنهج العلمي في صياغة نظريات محددة في مجالات معينة في طريق التعارف على نظرية عامة للمحاسبة بعد تحديد المشكلة وتحديد البيانات المناسبة ووضع الفروض واختبار صحة الفروض. [8]ص 37

ومن بين المجالات الأساسية للأبحاث المحاسبية التي ظهرت خلال هذه الفترة نذكر :

- دراسات متعلقة بالفترة المحاسبية؛
- دراسة مرتبطة بمدى صلاحية المعلومات المحاسبية؛
- دراسات متعلقة بالأهمية النسبية؛
- دراسات متعلقة بموضوعية المقاييس المحاسبية؛
- دراسات تختص بمدى الثبات في التطبيق المحاسبي؛
- دراسات مرتبطة بمدى توافر بدائل محاسبية؛
- دراسات مرتبطة بقيمة متطلبات الإفصاح المحاسبي؛
- دراسات مرتبطة بمعايير المراجعة....الخ. [8]ص 37

2.2.1.1 مفهوم وأهداف المحاسبة

1.2.2.1.1 تعريف المحاسبة

لقد تعددت تعاريف المحاسبة باختلاف وجهة النظر إليها، فهناك من يراها كعلم وهناك من يراها كمهنة أو كتقنية ومن بين تلك التعاريف نذكر :

➢ التعريف الإجرائي **:** هي نظام تحليل وتسجيل وتصنيف وترحيل وترصيد وتلخيص وعرض وتفسير الأحداث والعمليات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية أو منشأة معينة خلال فترة زمنية معينة من أجل مساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات [10]ص 24، ويمكن تمثيل هذا التعريف في الشكل رقم 01.

الشكل رقم (01) : التعريف الإجرائي للمحاسبة [10] ص 25



➢ التعريف التقني : المحاسبة هي نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتسجيل العمليات المالية على شكل أرقام التي تسمح بإعداد قوائم مالية تعكس صورة المنشأة وحالتها المالية ونتائج التي حققتها في نهاية السنة.[11] ص 07

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للمحاسبة كما يلي: "المحاسبة هي نظام للمعلومات يسمح بجمع المعطيات ومعالجتها وإخراجها على شكل معلومات ملخصة في قوائم مالية ومن ثم إيصالها للأطراف المهتمة بالأمر بهدف اتخاذ قرارات رشيدة."

2.2.2.1.1 أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة إلى تحقيق أغراض وفوائد كثيرة منها :

➢ الاحتفاظ بسجلات دائمة ومنظمة بعناية وشاملة لكافة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة للرجوع إليها عند الحاجة؛

➢ بيان نتيجة كل عملية مالية والآثار المتجمعة لكافة العمليات على المركز المالي للمؤسسة؛

➢ الحكم على كفاءة إدارة المشروع في تحقيق الأهداف التي ترمي إليها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وذلك عن طريق التعرف على المركز المالي للمشروع؛

➢ تحديد مقدار الأرباح التي ينبغي توزيعها على أصحاب المشروع؛ [9] ص 14

➢ توفير المعلومات اللازمة وحماية العملاء (الزبائن، الموردين، المساهمين، الدائنين، المستخدمين، إدارة الضرائب...الخ)؛

➢ المساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات؛ [12] ص 05

➢ في حالة وقوع نزاع بين التجار فهي تكون كدليل إثبات وهذا حسب المادة 12 من القانون التجاري الجزائري "الدفاتر التجارية التي تمسك بشكل مضبوط يمكن أن تستخدم من قبل القاضي كدليل بين تجار العمليات التجارية"؛ [13] بدون صفحة

➢ الكشف بقدر الإمكان على المعلومات المتعلقة ببنود القوائم المالية والتي يحتاجها ذو العلاقة (الأطراف التي لها مصلحة في أمور المشروع). [14] ص 16

3.2.1.1 المحاسبة كنظام معلومات

نظرا لما تلعبه المحاسبة من دور هام في النظام الاقتصادي والاجتماعي ومساهمتها في اتخاذ القرارات من طرف الأفراد والمنشآت المعينة ولما تقدمه من بيانات ومعلومات تفيد إدارة المشروع فهي تعتبر نظام للمعلومات.

1.3.2.1.1 مفهوم نظام المعلومات

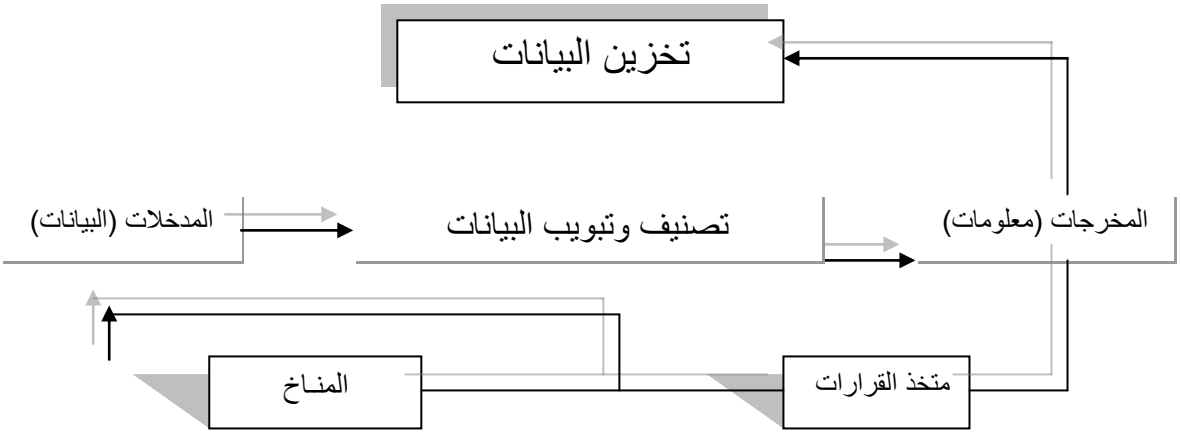
يمكن الوصول إلى مفهوم نظام المعلومات من خلال تعريف العناصر التالية :

- النظام : هو مجموعة متداخلة من العناصر التي تعمل مع بعضها لبعض وفق قواعد وأسس معينة لتحقيق غرض معين؛
- البيانات Data : هي المادة الخام التي تتكون منها المعلومات مثل البيانات التي تتضمنها العمليات المالية في المؤسسة أو مع الجهات المختلفة خارج المؤسسة؛

- المعلومات:هي البيانات التي تمت معالجتها والتي تصدر عن المؤسسة كنتيجة لمعالجة المعلومات مثل القوائم المالية. [10]ص 26

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم 02.

الشكل رقم (02) : نظام المعلومات [15] بدون صفحة



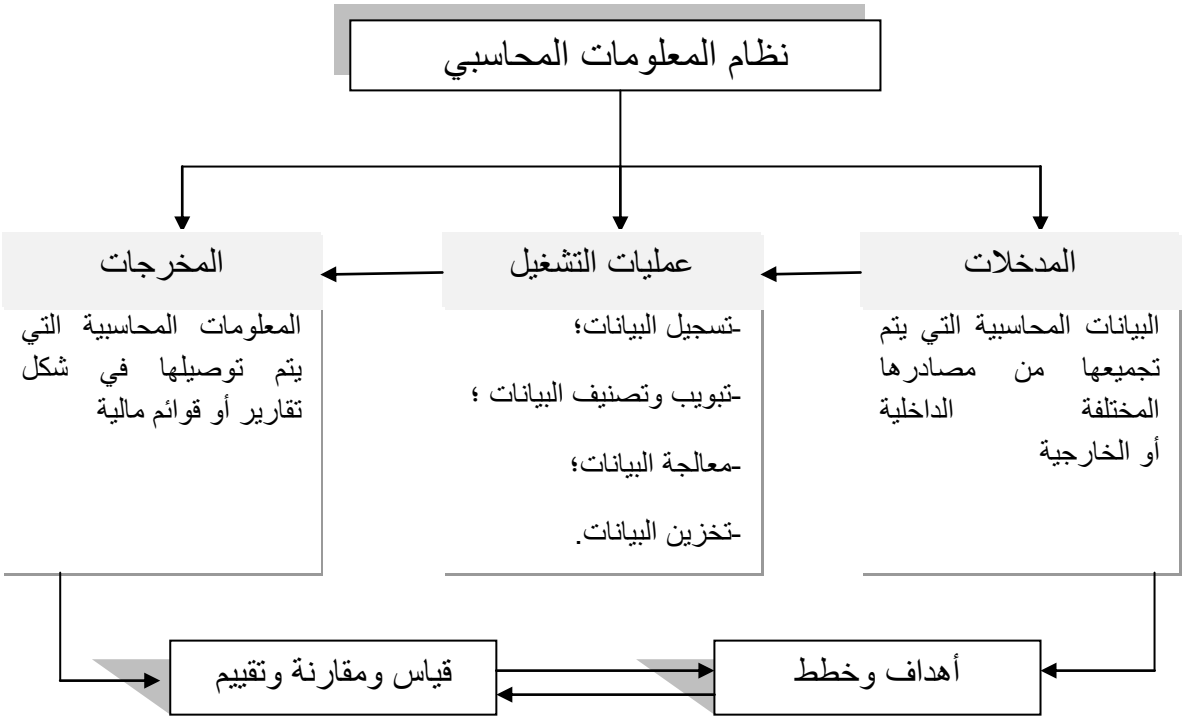
ومن الشكل رقم (02) يمكن استنتاج أن نظام المعلومات هو عبارة عن معالجة للبيانات (مدخلات النظام) وذلك عن طريق تصنيفها، تبويبها وتحويلها إلى معلومات (مخرجات النظام) تساعد متخذي القرار في إدارة المشروع.

2.3.2.1.1 نظام المعلومات المحاسبي

- تعريف نظام المعلومات المحاسبي :

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي على أنه مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع، تبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية[16] ص32، والشكل رقم 03 يوضح ذلك :

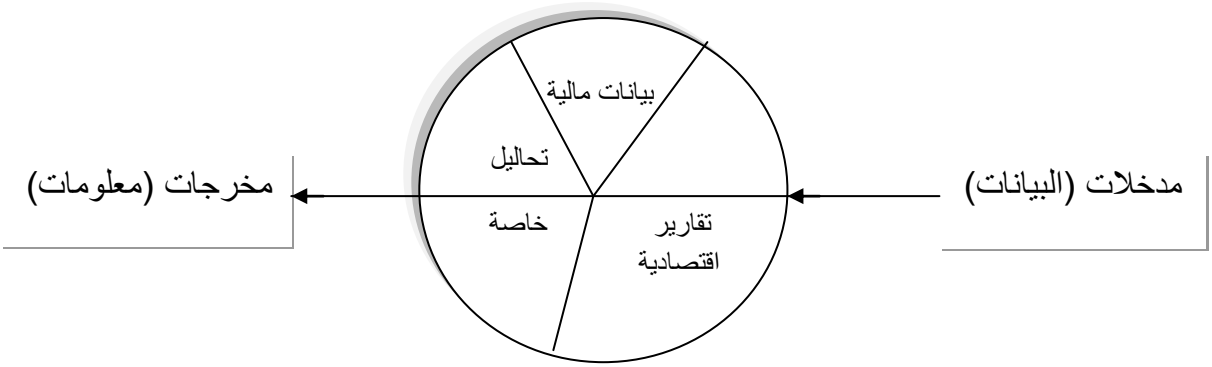
الشكل رقم (03) : مفهوم نظام المعلومات المحاسبي [16] ص32



كما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية لمستخدميها داخل وخارج المؤسسة. [17] ص 48

- دور نظام المعلومات المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات : يمكن تقسيم البيانات التي تتولد عن نظام المعلومات المحاسبي في المشروع إلى ثلاثة مجموعات وذلك كما يظهر في الشكل رقم (04)

الشكل رقم (04) : بيانات نظام المعلومات المحاسبية [15] ص 4



هكذا يمكن لمتخذ القرارات أن يعتمد على البيانات المحاسبية بمفردها أو قد يجمع بينها وبين البيانات التي تتولد عن نظم المعلومات الأخرى في المشروع.

يتطلب على المحاسب الذي تقع على مسؤوليته اتخاذ القرارات الاعتماد على ما يلي :

- أن تكون المعلومات التي يقدمها المحاسب متعلقة بالمتغيرات التي يحتويها نموذج القرار وهذا ما يسمى بملائمة المعلومات لنماذج القرار؛
- أن تكون المعلومات التي يقدمها المحاسب متعلقة بمتغيرات القرارات ذات قيمة تنبؤية عالية نسبيا وهذا ما يلقي على عاتق المحاسب عبئ تحسين وسائل قياسه للأحداث المتعلقة بنماذج قرارات الإدارة، ومحاولة اختيار أفضل تلك الوسائل التي تزيد من القدرة التنبؤية لهذه النماذج؛

أن تكون الفائدة التي يمكن أن تعود من استخدام المعلومات الملائمة في اتخاذ القرار أكبر من التكلفة الناتجة عن إمداد هذه المعلومات(مقارنة تكاليف إنتاج المعلومات بالعائد المتوقع من استخدامها).[15] ص 4

4.2.1.1. حقول المحاسبة

تتمثل حقول المحاسبة في مختلف أشكال أو أنواع هذه الأخيرة نذكر منها :

1.4.2.1.1 المحاسبة المالية

هي نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية، عددية، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية. [18] بدون صفحة

كما يمكن تعريف المحاسبة المالية على أنها وصف لمختف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بداية وحتى نهاية نشاطها، والتي تكون بين المؤسسة في حد ذاتها والمتعاملين معها (موردين وزبائن)،إذ كل عملية يجب أن تكون مرفقة بوثائق تبريرية تشمل على معلومات مالية وغير مالية تسجل وتعالج هذه الأخيرة من قبل المحاسب المالي والذي يعتمد على مبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما من أجل إعداد قوائم مالية والتي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة. [19] ص 23

2.4.2.1.1 تدقيق الحسابات

تتضمن مراجعة مستقلة للحسابات والسجلات والبيانات المالية يقوم بها محاسب قانوني. [14] ص 17

وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية المدة المحددة باعتماده على مدى تماشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحاسبية الدولية، وتشمل عملية التدقيق ما يلي :

- الفحص : وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها؛
- التحقيق **:** وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛
- التقرير **:** وهو بلوغ نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها مكتوبة تقدم لمستخدمي القوائم المالية. [20] ص9

3.4.2.1.1 المحاسبة الإدارية

تستخدم كلا من البيانات التاريخية والتقديرية لمساعدة الإدارة في القيام بأعمالها اليومية والتخطيط للعمليات المستقبلية، فالمحاسب الإداري غالبا ما يهتم بتحديد البدائل المتاحة للأعمال وإعداد التقارير لتقييم كل بديل لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المالية السليمة بالنسبة لتحديد الأسعار أو الاختيار بين البدائل المتاحة مثل أن تقوم المؤسسة بإنتاج سلعة معينة أو شرائها من الغير، أو هل تستمر المؤسسة في إنتاج سلعة معينة أو التوقف عن إنتاجها. [14] ص 17

4.4.2.1.1 محاسبة التكاليف

تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتهدف إلى ترشيد أداء الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة. [21] ص3

5.4.2.1.1 المحاسبة الجبائية

تهتم بتحضير القوائم المالية حسب قانون الضريبة من أجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة وسنتطرق بالتفصيل لهذا النوع (الحقل) من المحاسبة في الفرع الخامس.

6.4.2.1 النظم المحاسبية

تعتبر حقلا محاسبيا متخصصا يهتم بتصميم واستخدام الإجراءات بالنسبة لتسجيل البيانات الاقتصادية والتقرير (الإعلام) عنها، وعلى محاسب النظم المحاسبية تصميم الإجراءات اللازمة لحماية ممتلكات المؤسسة وتزويد تدفق فعال للمعلومات، وهذا الأمر يتطلب المعرفة في مجال معالجة البيانات بما في ذلك معرفة البرامج وأجهزة الحاسوب. [14] ص 17

7.4.2.1.1.المحاسبة الدولية

هي مجموعة المعايير المحاسبية المقبولة دوليا والتي تستعمل على نطاق دولي ولاسيما من طرف الشركات متعددة الجنسيات العابرة للقارات، وهذا ما يتيح مجالا واسعا للمحاسبة لاعتبار أنها اليوم أصبحت دولية بعد ما كانت محلية ويعطيها الصبغة العالمية حيث أطلق عليها مصطلح "عولمة المحاسبة".[22] ص 02

8.4.2.1 المحاسبة الحكومية (المحاسبة العمومية)

تهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل لإيرادات ومصروفات الدولة، وتقدم التقارير عن أنشطة الحكومة إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة فيها. [23] ص 4

ففي الجزائر نص عليها القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المعدل والمتمم بالقانون رقم 98-12 في 31 ديسمبر 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 والقانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000،حيث يحدد هذا القانون التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها. [24] ص 245

9.4.2.1. المحاسبة الاجتماعية

يعتبر هذا النوع من المحاسبة فرعا جديدا، وهنا المحاسب مطالب بقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة فمثلا المحاسبون في هذا المجال يمكن أن يقوموا بقياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث. [14] ص 20

10.4.2.1.محاسبة الشركات

هي المحاسبة التي تهتم بإجراءات تأسيس الشركات، تغيرات رأس المال، تقسيم الأرباح والفوائد، تصفية واندماج الشركات، تجميع الحسابات...الخ. [25] ص 03

11.4.2.1.محاسبة التسيير

المسير هو بحاجة إلى معلومات أكثر دقة من أجل اتخاذ قراراته، فمحاسبة التسيير توفر ذلك من خلال تزويده بمعلومات مختلفة تمكنه من الإجابة عن الأسئلة التالية : ما هي تكلفة البضاعة ؟ الإنتاج ؟ تكلفة الخدمة ؟ مساهمة كل عامل في مردودية المؤسسة ؟ على أي أساسا يمكن للمسير تطوير المنتج من أجل المنافسة ؟ على أي معيار تستند كل وحدة في تطوير وتنفيذ نشاطها...الخ. [26] ص 03

5.2.1.1.المحاسبة الجبائية

1.5.2.1.1. تعريف المحاسبة الجبائية

هي محاسبة تجمع بين علم أو تقنية المحاسبة وعلم الجباية في آن واحد، فهي ليست محاسبة صرفة كما يدل عليها اسمها، فالمشرع الجبائي يتأثر بالمحاسبة المالية وقواعدها المتعارف عليها حيث يلزم المكلفين بمسك دفاتر وسجلات معينة[27] ص 11،وتقديم التصريحات الجبائية المختلفة التي تعكس الالتزام الضريبي لكل مكلف وتقديمها إلى مصلحة الضرائب[28] ص 02،وتحديد الإيرادات والتكاليف واجبة الخصم.

وبذلك يمكن القول أن المحاسبة الجبائية لها جانبان، جانب علمي نظري في القواعد والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بيان ضريبي سليم، وجانب تطبيقي فني تتفاعل في سبيل انجاز الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لترجمة أهداف المشروع الجبائي، ومواجهة متطلباته من اختبار النظام المحاسبي بسجلاته ودفاتره ومستنداته وتسجيل مصداقية وموثوقية العمليات الخاصة بالمؤسسة، ثم استخراج وعرض وتحليل البيانات المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة وإعداد التصريحات، وفحص الدفاتر والسجلات للتحقق من صحة هذه التصريحات ومصداقيتها. [27] ص 11

2.5.2.1.1. خصائص المحاسبة الجبائية

تتمثل خصائص المحاسبة الجبائية في ما يلي :

- تخضع إلى النظام المحاسبي المطبق؛
- تخضع إلى القوانين الجبائية المفروضة لكل دولة[29] ص23 ،ففي الجزائر مثلا تخضع إلى :
  - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
  - قانون الرسم على رقم الأعمال؛

- قانون الضرائب غير المباشرة؛
- قانون التسجيل؛
- قانون الطابع؛
- القانون التجاري؛
- قانون الإجراءات الجبائية.

3.1.1. النظام المحاسبي في المؤسسة

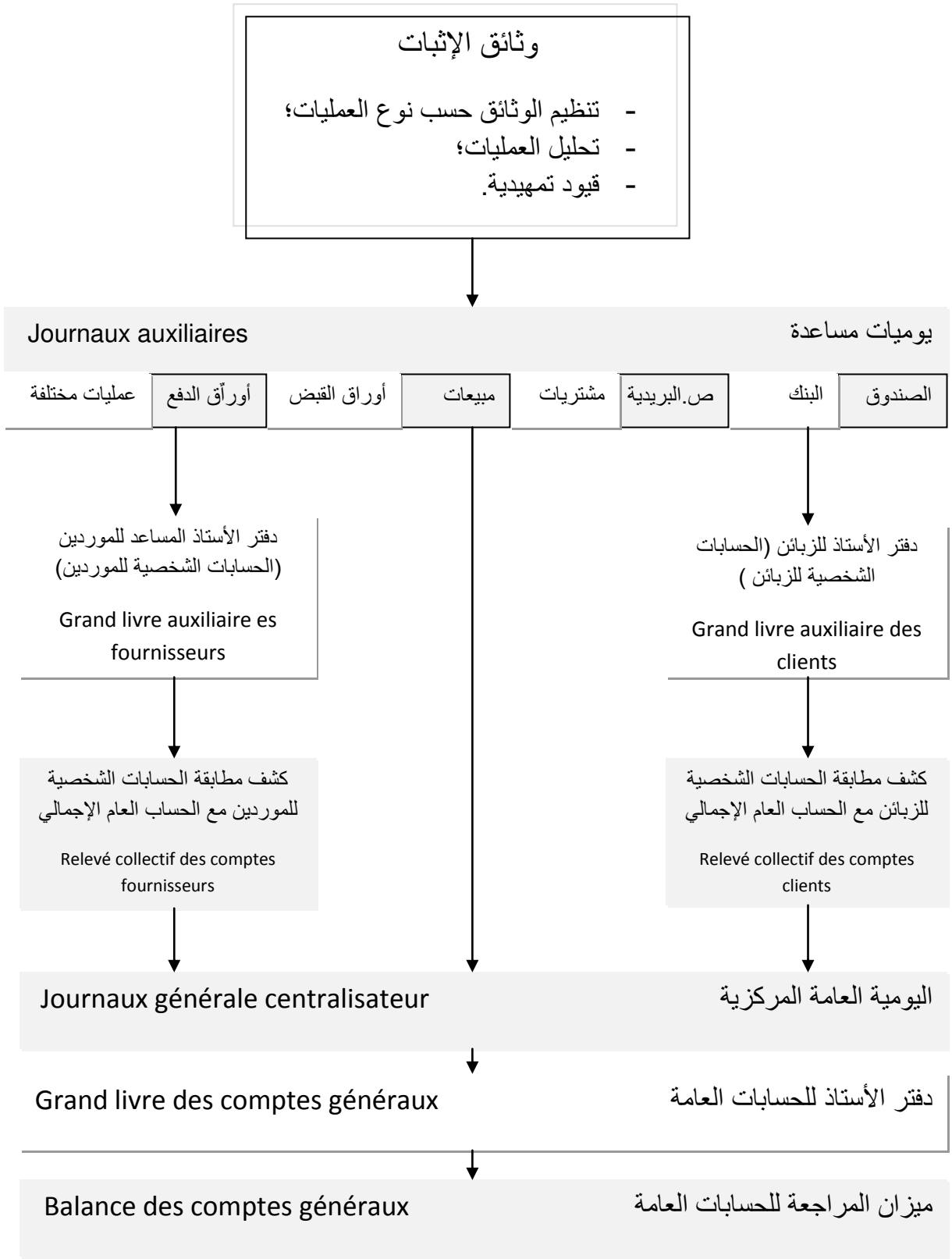
إن القانون التجاري ألزم على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات. [30] بدون صفحة

1.3.1.1 النظام المحاسبي المركزي

مع النمو الاقتصادي توسع حجم الإنتاج وتعددت العمليات التي تقوم بها المؤسسة الواحدة وتنوعت حتى أصبح عدد كل نوع يفوق بكثير قدراتها للمعالجة المحاسبية في اليوم الواحد، وقد نشأ عن ذلك صعوبة في تسجيل العمليات في اليومية العامة ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ في نفس اليوم الذي تتم فيه.

لذا أصبح من الصعب على المؤسسة إعداد وثائقها المحاسبية في الأوقات المناسبة وبالسرعة اللازمة، ومن ثم نشأ مبدأ تقسيم العمل وذلك لتجاوز عقبات النظام الكلاسيكي تطبيقا لهذا المبدأ ظهر "النظام المحاسبي المركزي" الذي يشير إلى استعمال عدد من اليوميات المساعدة إلى جانب دفتر اليومية العامة وعدد آخر من دفاتر الأستاذ المساعدة بجانب دفتر الأستاذ العام،[31] ص 23 وفيما يلي مخطط يوضح النظام المحاسبي المركزي في المؤسسة :

الشكل رقم (05) : مخطط النظام المحاسبي المركزي [31] ص 23



2.3.1.1 خصائص النظام المحاسبي المركزي

يمكن تلخيص المسكغاتاعèةن المحاسبي وفقا للنظام المركزي فيما يلي :

- تقسيم اليومية العامة إلى يوميات مساعدة مختصة يكون التسجيل فيها يوميا ثم تلخيصها أو تركيزها دوريا في اليومية العامة المركزية؛
- فتح دفتر أستاذ مساعد للموردين وثاني للزبائن إلى جانب دفتر الأستاذ العام وذلك للمتابعة الشخصية لهذه الحسابات؛
- تكون حركة الحسابات الشخصية للزبائن والموردين يوميا في دفتر الأستاذ المساعد الخاص بكل نوع وذلك بهدف معرفة أرصدتها في كل وقت ومراقبة صحة الحسابات العامة على مستوى دفتر الأستاذ العام؛
- يتوقف عدد اليوميات المساعدة الممكن استعمالها على :
  - مدى تكرار العمليات المماثلة أي تلك التي تنتمي إلى نفس العائلة؛
  - ضرورة توزيع العمل على عدة عمال. [31] ص 25

3.3.1.1 تنظيم العمل في النظام المحاسبي المركزي

يتم تسجيل وثائق الإثبات على مستوى كل مصلحة في اليومية المساعدة الخاصة بها، بصفة عامة يشمل نشاط المؤسسة أساسا اليوميات المساعدة وفق التنظيم الآتي :

- المشتريات : اليومية المساعدة للمشتريات؛
- المبيعات: اليومية المساعدة للمبيعات؛
- التسديدات الفورية :
  - اليومية المساعدة للبنك-مدفوعات؛
  - اليومية المساعدة للصندوق-مدفوعات؛
  - اليومية المساعدة للصكوك البريدية-مدفوعات.
- التحصيلات الفورية :
  - اليومية المساعدة للبنك-مقبوضات؛
  - اليومية المساعدة للصندوق-مقبوضات؛
  - اليومية المساعدة للصكوك البريدية-مدفوعات.
- التسديدات والتحصيلات الآجلة :
  - اليومية المساعدة لأوراق القبض؛

- اليومية المساعدة لأوراق الدفع.

مثلا، وعلى مستوى مصلحة "المشتريات" تسلم الفواتير الواردة من الموردين ثم تقيد في اليومية المساعدة للمشتريات، بنفس الطريقة وفي مصلحة "المبيعات" يتم تسجيل الفواتير المحررة من طرف المؤسسة (مصلحة الفوترة) ثم تسجل في اليومية المساعدة للمبيعات[31] ص 25.

وبالنسبة للعمليات التي لا تتكرر كثيرا وليس لها يومية مساعدة خاصة بها، فإنها تسجل في اليومية المساعدة للعمليات المختلفة (نذكر على سبيل المثال العمليات الخاصة بالتصريح بالرسم على القيمة المضافة التي تتم دوريا).

ملاحظة :

هناك بعض العمليات التي تمسك وتسجل مباشرة في اليومية العامة المركزية دون المرور باليوميات المساعدة ونذكر منها :

- عمليات الفتح والإقفال للحسابات؛
- العمليات الخاصة بتصحيح الأخطاء المحاسبية المسجلة في اليوميات المساعدة والتي اكتشفت بعد عملية التركيز في اليومية العامة المركزية؛
- عمليات التصحيحات الجردية في آخر السنة. [31] ص 26

4.3.1.1 الدفاتر القانونية

وهي الدفاتر التي نص عليها القانون التجاري الجزائري والتي نذكر منها :

- دفتر الجرد؛
- دفتر اليومية : يجب أن يكون مرقم ومطبوع من طرف العدالة.
- دفتر الأجور؛
- سجل الإيرادات والنفقات؛
- سجل الموارد البشرية. [32] بدون صفحة.

2.1 النظام الجبائي للمؤسسات

تعد الضريبة بشكل خاص والجباية بشكل عام فن معقد له تقنياته وأدواته ويفترض إلماما واسعا بالمادة التشريعية.

1.2.1. ماهية الجباية

لفهم ماهية الجباية يجب معرفة ما يلي :

1.1.2.1. تعريف الضريبة وقواعدها

1.1.1.2.1 مفهوم الضريبة

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة، من خلال هذا التعريف يمكننا تحديد أهم خصائص الضريبة والمتمثلة في :

- الضريبة اقتطاع مالي؛
- الضريبة تدفع بصفة إلزامية وإجبارية من قبل الأفراد وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات؛
- تدفع الضريبة بصفة نهائية أي أنها غير قابلة للاسترداد؛
- تدفع الضريبة بدون مقابل أي أنّ دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة؛
- تجبى الضريبة لتحقيق منفعة عامة ولا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة. [33] ص08

2.1.1.2.1 قواعد فرض الضريبة

يقصد بقواعد فرض الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة(الخزينة العمومية) ومصلحة الممولين وتتمثل هذه القواعد فيما يلي : [33] ص10

- قاعدة العدالة: تقوم على فكرة أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع حصته من الضريبة حسب مقدرته التكلفية على أن تتحدد بشكل عادل بحيث يساهم في تحمل الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة من القيام بواجباتها اتجاه الوطن والمواطن؛[34] ص 20

- قاعدة الملائمة في التحصيل: ويقصد بها أن تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول، وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرا وأكثر تقبلا لعبئ الضريبة مثل IRG/Salaires تقتطع ساعة دفع الأجر، وبهذا تشكل وقتا ملائما للأجراء؛

- قاعدة اليقين: مضمونها أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعاؤها، سعرها) أو ميعاد الوفاء بها؛[33] ص 10

- قاعدة الاقتصاد في النفقات: يقضي هذا المبدأ تخفيض نفقات تحصيل الضريبة، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف تقلل من مداخيل خزينة الدولة؛[35] ص 92

- قاعدة الثبات : أي أن لا تتغير حصيلة الضريبة تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصا في أوقات الكساد حيث تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب زيادة الدخول والإنتاج وتقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة إلى مضايقات مالية كبيرة؛

- قاعدة المرونة: أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه. [33] ص 10

3.1.1.2.1 أهداف الضريبة

تهدف الضريبة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تحديدها فيما يلي :

- الأهداف المالية : تعتبر الضريبة الوسيلة المثلى لتمويل الخزينة العامة للدولة هذا إلى جانب الوسائل التمويلية الأخرى كالقروض العامة، أي أن الضريبة تقوم بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود، المستشفيات والجامعات وشق الطرق...الخ)؛

- الأهداف الاقتصادية : يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :
  - تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب جزئيا أو كليا؛
  - حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب جزئيا أو كليا؛

- الأهداف الاجتماعية : تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية والتي نذكر منها :

- تحقيق حدة التفاوت بيت الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة، ويتم ذلك من حيث التصاعدية على الدخول؛
- التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض؛

- الأهداف السياسية: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية). [33] ص 12

2.1.2.1. الضريبة والرسوم

لم تعد التسمية هي التي تفرق بين الضريبة والرسم بحيث يطلق مصطلح "الرسم" على العديد من الضرائب كالرسوم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، الرسوم الجمركية التي هي في الواقع ضرائب.

1.2.1.2.1 تعريف الرسم

الرسم هو اقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة يؤديها له يترتب عليها نفع خاص. [33] ص 16

2.2.1.2.1 الفرق بين الضريبة والرسم

يكمن الفرق في :

- تعتبر الضريبة اقتطاعا ذو صيغة عامة وإجبارية والتي لا توجه حصيلتها لتغطية نفقة عامة معينة؛
- الرسم هو اقتطاع يؤدي لخدمة مقدمة دون أن يكون حتما تكافؤ بين قيمة الرسم والتكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة؛[36] ص 72
- حصيلة الرسم أقل من نفقات أداء الخدمة؛
- الضريبة تحدد وفق المقدرة المالية للمكلف؛

3.2.1.2.1 التشابه بين الرسم والضريبة

كليهما مبلغ نقدي يفرض ويجبى جبرا، وأن حصيلة كل منهما تستخدم في تغطية النفقات العامة. [33] ص 16

4.2.1.2.1 الإتاوات

تأخذ الدولة بمبدأ الإتاوات نتيجة تقديم عمل له مصلحة عامة، إلاّ أنه يعود بمنفعة خاصة إلى فئة معينة من المواطنين، كارتفاع القيمة الرأسمالية للعقارات كنتيجة لقيام بمشاريع جديدة (توصيل الكهرباء والمياه...الخ)، ففي هذه الحالة تلجأ إلى تحصيل مبالغ نقدية من أصحاب هذه العقارات مقابل ارتفاع قيمة ممتلكاتهم ويسمى المقابل إتاوات. [33] ص 16

3.1.2.1. المسائل الفنية للضريبة

تتمثل هذه المسائل في مجمل العمليات التي تنظم عملية الاقتطاع الضريبي بكامل مراحلها والمتمثلة في تحديد الوعاء الضريبي، ربط الضريبة وتحصيلها.

1.3.1.2.1 تحديد الوعاء الضريبي

الوعاء الضريبي هو ذلك العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة والمحدد بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أي المبلغ الذي يخضعه القانون للضريبة والذي يعرف بأساس الضريبة كما أن وعاء الضريبة يعرف بأنه الشيء الذي تقتطع منه الضريبة ويعني تحديد الوعاء الخاضع للضريبة. [37] ص115

نستنتج من هذا التعريف أنه لتحديد الوعاء الضريبي يجب المرور بالنقاط التالية :

- المادة الخاضعة للضريبة : في هذا الإطار نجد أن الضريبة إما تفرض على الدخل أو على رأس المال أو على الإنفاق وذلك كما يلي :

الضريبة على الدخل : فالدخل "هو عبارة عن مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت قد يكون رأس المال أو العمل أو تركيبتهما معا، بصفة دورية منتظمة وبصورة متجددة "،حيث تفرض عليه ضريبة على الدخل وهي تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة حيث تفرضها على كافة الدخول التي تحقق من العمل أو رأس المال وهي تتميز بالدورية والاستمرارية النسبية؛[37] ص115

- الضريبة على رأس المال : فرأس المال "هو مجموع ما يملكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة "، حيث تفرض عليه ضريبة تسمى ضريبة على رأس المال؛

- الضريبة على الإنفاق : يطلق على الضرائب المباشرة بالضرائب على الإنفاق لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه؛[36] ص 89

- تقدير وعاء الضريبة : تعتبر عملية التقدير من الركائز الأساسية لتحديد مقدار الضريبة المفروضة تقديرا حقيقيا ويتم ذلك بأسلوبين :

- أسلوب التقدير غير المباشر : هي طريقة تقديرية تعتمد على مؤشرات ودلالات الخارجية مثل إيجار السكن، عدد العمال العاملين لدى المكلفين...الخ أو تقدير بشكل جزافي أي اعتماد إدارة الضرائب على استخلاص الوعاء الضريبي على قرائن قانونية يقيمها المشّرع كالقيمة الإيجارية للمسكن ورقم الأعمال التاجر، ويكمن الاختلاف في هذين العنصرين في كون الضريبة حسب المظهر الخارجي تفرض على المظاهر نفسها، بينما في التقدير الجزافي تفرض على الدخل ذاته مستدلا عليه بالمظاهر الخارجية. [38]ص 11 أسلوب التقدير المباشر : تجنبت هذه الطريقة تقدير الوعاء بالمظاهر الخارجية أو القرائن القانونية لتقدير الوعاء المباشر وذلك وفق طريقتين :

- طريقة الإقرار أو تصريح المكلف : حيث يقوم المكلف نفسه بمنح الإدارة الضريبية المعلومات الخاصة بحجم دخله عن حسن نية وأمانة وصدق منه، مع احتفاظ إدارة الضرائب بالحق في رقابة الإقرار أو تعديله إذا ما ثبت على الخطأ أو الغش؛
- طريقة التصريح من الغير : وفي هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتصريح بها، كأن يلتزم المستأجر بالتصريح عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك أو المؤجر والمستقرض بالتصريح عن قيمة الفوائد التي يدفعها لصاحب رأس المال. [36] ص 11

3.3.1.2.1 ربط وتحصيل الضريبة

وفي هذه المرحلة يعين المكلف بالضريبة والإعفاءات التي تمنح له من ثم يستبعد من الدخل الخاضع للضريبة وصولا إلى وعائها الذي تحسب على أساسه الضريبة واجبة السداد، ليتم بعد ذلك تحصيل دين الضريبة من المكلف بها في الميعاد أو المواعيد المحددة وبأسلوب أو الأساليب الذي يحدده قانون الضرائب، ويمكن التمييز بين الأساليب التالية :

- التوريد المباشر : وفيه يتم تحصيل الضريبة مباشرة من المكلف بها لصالح مصلحة الضرائب، وذلك بعد الانتهاء من ربط الضريبة وتقدير مبلغ الضريبة، وتنتشر هذه الطريقة بكثرة في تطبيق على رسم النشاط المهني والتي يقوم بها بدفعها دفعة واحدة مباشرة إلى مصلحة الضرائب؛

- الأقُساط المقدمة : يقوم الممول بمقتضى هذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لإقرار يقدمه مكلف عن دخله محتمل أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة الماضية، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة فيما بعد، وهذه الطريقة تتجسد في الضريبة على أرباح الشركات لتحقيق العبء المالي على الممول؛

- الحجز من المنبع : في هذه الحالة يكلف القانون شخص معنوي للقيام بتحصيل الضريبة من الممول، وذلك باقتطاعها من منبعها قبل تسليم المكلف بها لماله أو لأجره ودفعها لمصلحة الضرائب عنه، وتطبق هذه الطريقة في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG. [36] ص11

2.2.1. الأنظمة الجبائية

هناك عدة أنظمة أو أنماط ضريبية يخضع لها المكلفين بالضريبة وذلك حسب رقم أعمالهم.

1.2.2.1 أنظمة فرض الضريبة

حيث نجد أربعة أنظمة والمتمثلة في:

1.1.2.2.1 النظام الحقيقي

يطبق هذا النظام على :

- الأشخاص المعنويين الذين تخضع أرباحهم إلى الضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم؛
- الأشخاص الطبيعيين (المكلفين أفراد) أو شركات الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية [33] ص144 مع ضرورة أن يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج[39] بدون صفحة ؛

يترتب على المكلف مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها، وعليهم أن يقدموها عند الطلب لأعوان الإدارة الجبائية، وهذا طبقا للتنظيم الساري المفعول. [40] بدون صفحة .

2.1.2.2.1 النظام المبسط

يطبق هذا النظام على المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000دج ويقل عن 30.000.000دج.

3.1.2.2.1 نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدد الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا بالنسبة للمكلفين الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي على 10.000.000دج [39] بدون صفحة فيما يخص بالمكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا رئيسيا يتمثل في بيع السلع والمواد واللوازم الموجهة للاستهلاك في عين المكان أو توفير السكن وباقي النشاطات إذا تعلق الأمر بغيرهم أي غير المكلفين بالضريبة وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب هي التي تقوم بتحديد رقم الأعمال والأرباح والضرائب التي تنتج عليها وعليه تقوم الإدارة بالتحريات

المستمرة واستطلاعات على المكلف بالضريبة يمكن أن تكون مختلفة في السنوات الثلاثة. [41] ص 38

يتعين على المكلفين الخاضعين للنظام (IFU) الالتزامات التالية :

- سجل مرقم ومؤشر يتضمن تلخيصا سنويا للمشتريات المدعمة بالفواتير أو المستندات الثبوتية؛
- سجل مرقم ومؤشر يعرض تفاصيل المبيعات الخاصة بهم إذا كان نشاطهم يتمثل في شراء وإعادة البيع أو الإنتاج؛
- دفتر يومي يتم ضبطه يوما بيوم يعرض التفاصيل الخاصة بإيرادتهم المهنية إذا كان نشاطهم يتمثل في الخدمات؛

هذه الوثائق يتم تقديمها بناءا على طلب من إدارة الضرائب [42] بدون صفحة

- تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بالربع (1/4) كل ثلاثة أشهر قبل آخر يوم من كل فصل مدني؛
- عندما ينقضي الفصل في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع لأول يوم عمل يليه،[43] بدون صفحة

والجدول الموالي يوضح الدفع الخاص بالمكلفين الخاضعين لـ (IFU)

الجدول رقم (04) : جدول دفع المكلفين الخاضعين للنظام (IFU) [44] بدون صفحة

الفترة	تاريخ الدفع
الفصل الأول	قبل 01 أفريل
الفصل الثاني	قبل 01 جويلية
الفصل الثالث	قبل 01 أكتوبر
الفصل الرابع	قبل 02 جانفي

4.1.2.2.1 نظام التصريح المراقب

يطبق هذا النظام وجوبا على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي من صنف الأرباح غير التجارية (أرباح المهن الحرة). [33] ص 145

المكلفون الخاضعون لهذا النظام ملزمون بمحاسبة مبسطة من تكاليف وإيرادات الخاصة بهم. [41] ص 39

2.2.2.1 الضريبة على الدخل الإجمالي

هناك عدة أصناف للدخل نذكر منها:

1.2.2.2.1 الأرباح الصناعية والتجارية

"تعتبر أرباح صناعية وتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون (معنويون) والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها"[45] بدون صفحة .

تخضع المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص (SN, SCS) إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية التجارية(IRG/BIC). [46] بدون صفحة

- المعدلات المطبقة :

- إذا كانت الأرباح أو المداخيل المحققة من قبل المكلفين تابعة للنظام المبسط فإنها تخضع إلى IRG/BIC وفقا لمعدل ثابت 20%؛[47] ص 05
- إذا كان الدخل المحقق من قبل المكلفين خاضع أو تابع إلى النظام الحقيقي فإنه خاضع إلى السلم الضريبي الموضح [48] بدون صفحة في الجدول رقم 05.

الجدول رقم (05) : السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي[48]بدون صفحة

شرائح (فئات) الدخل (دج)	المعدل (%)
لا يتجاوز 120.000	0
360.000-120.001	20
1.440.000-360.001	30
أكثر من 1.440.000	35

- كيفية دفع الضريبة: تختلف كيفية أو طريقة دفع الضريبة باختلاف النظام المطبق حيث نجد :

- بالنسبة للنظام الحقيقي: يكون دفع الضريبة حسب الأقساط المؤقتة (التسبيقات على الحساب) وذلك وفق الجدول التالي :

الجدول رقم(06) : أجال ومبلغ دفع قسط الضريبة [49] ص 04

الأقساط	آجال الدفع	مبلغ القسط
القسط الأول	من 15 فيفري إلى 15 مارس	30%(المعدل حسب السلم الضريبي×الربح أو الدخل الصافي للسنة (n -1)
القسط الثاني	من 15 ماي إلى 15 جوان	
قسط التسوية		الفرق بين جمع القسطين والضريبة واجبة الدفع للسنة المعنية

ملاحظة : عند حساب قسط التسوية قد يكون المكلف دفع أكثر من الضريبة المستحقة أي أن مجموع القسطين أكبر من الضريبة المستحقة هنا يرفق المكلف صورة طبق الأصل لوصل دفع القسطين (les quittances) مع القوائم الجبائية الختامية مع طلب إعادة دفع الفارق (l'excédant) أو يكون مجموع القسطين أصغر من الضريبة المستحقة هنا على المكلف أن يصرح بالفارق في سلسلة G50 ويقوم بصورة طبق الأصل لهذه الأخيرة ويرفقها بالقوائم الجبائية الختامية.

- النظام البسيط :

- المكلفين الخاضعين لهذا النظام يقومون بحساب ودفع الأقساط المؤقتة إلى قباضة الضرائب بدون إشعار مسبق، مبلغ القسط يمثل 30% من 20% معدل (IRG/BIC) مضروب في الدخل أو الربح للسنة السابقة(n-1) وإذا لم يحدث أي ختم لسنة مالية فيمثل 30% من 20% مضروب في الدخل أو الربح المحقق في فترة الإخضاع الضريبي الأخير.
- بالنسبة إلى قسط التسوية : على المكلفين دفع الفارق ويكون كأقصى حد لذلك آخر أجل لدفع التصريحات السنوية [49] ص 04 ويعالج قسط التسوية بنفس الطريقة المتبعة في النظام الحقيقي.

2.2.2.2.1 أرباح المهن غير التجارية (BNC)

"تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية و كمداخيل مماثلة للأرباح غير التجارية، أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل".[50] بدون صفحة

- تحديد الربح الخاضع للضريبة: يتكون الربح الواجب أخذه بعين الاعتبار في أساس ضريبة الدخل من فائض الإيرادات الكلية على النفقات المترتبة عن ممارسة المهنة، يأخذ هذا الربح في حساب المكاسب أو الخسائر الناتجة عن استثمار مقومات الأصول المخصصة لممارسة المهنة وعن كل التعويضات المقبوضة مقابل التوقف عن ممارية المهنة أو تحويل الزبائن.

كما يأخذ في الحسبان المكاسب الصافية بالرأس المال المحققة بمناسبة التنازل بمقابل عن القيم المنقولة وحصص الشركة.

إن المصاريف القابلة للحسم تشمل ما يلي :

- إيجار المحلات المهنية؛
- الضرائب والرسوم المهنية التي يتحملها المكلف بالضريبة بصفة نهائية؛
- الإهتلاكات المحققة وفقا للقواعد المطبقة في مجال الإيرادات الناجمة عن النشاطات الصناعية والتجارية؛[51] بدون صفحة

في حالة غياب مبررات مجمل النفقات الضرورية لمزاولة المهنة يمكن أن يطبق تخفيض جزافي في حدود 10% من النفقات المصرح بها وغير المبررة[51] بدون صفحة .

- المعدل المطبق :

- يخضع المكلفين بدفع (IRG/BNC) إلى نظام التصريح المراقب وبمعدل نسبي يقدر بـ 20%؛
- إن طريقة دفع (IRG/BNC) هي نفسها المتبعة لدفع (IRG/BIC) بالنسبة للخاضعين للنظام البسيط؛ [49] ص 07

3.2.2.2.1 الاقتطاعات من المصدر الخاصة بـ (IRG)

تتمثل الاقتطاعات المصرح بها في سلسلة "G50" :

- الرواتب والأجور تخضع إلى اقتطاع من المصدر بتطبيق الجدول التصاعدي بالشرائح؛
- مداخيل الديون والودائع والكفالات بمعدل 10% لما الفوائد تفوق 50.000دج وإذا كانت أقل أو تساوي فإن معدل الاقتطاع من المصدر 1%؛
- تخضع الأرباح الموزعة على الشركاء في شركات الأموال إلى اقتطاع من المصدر بمعدل 15% تحريري؛
- تخضع نواتج سندات الخزينة المجهولة الاسم الاقتطاع من المصدر بمعدل 50% تحريري؛[48] بدون صفحة

- العلاوات، العائد، المكافآت الأخرى غير تلك الشهرية إلى معدل 15%؛
- تخضع لاقتطاع من المصدر بمعدل 15% محرر المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية الفردية التي لا تملك إقامة مهنية في الجزائر.

ملاحظات :

- الأشخاص الطبيعيون الخاضعون إلى IRG/BIC أو IRG/BNC عليهم دفع 5.000 دج على الأقل سنويا ومهما كانت النتيجة المحققة؛[49] ص ص 04-07
- يعفى من الضريبة IRG/Salaires الأشخاص الذين يقل أجرهم على 18.000 دج؛

3.2.2.1 الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بضريبة على أرباح الشركات. [54] بدون صفحة

1.3.2.2.1 الخاضعين إلى IBS

- تخضع شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري اختيارا إلى الضريبة على أرباح الشركات وذلك بتقديم طلب الاختيار ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة المؤسسة؛
- تخضع اختيارا أيضا لهذه أيضا لهذه الضريبة الشركات المدنية على شكل أسهم؛

تطبق هذه الضريبة وجوبا على :

- شركات الأموال (المساهمة SPA وذات المسؤولية المحدودة SARL والوحيدة EURL)؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- المؤسسات التعاونية الاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة القوانين المالية؛
- المؤسسات التي تحقق العمليات المتمثلة في عمليات شراء العقارات من أجل بيعها وعمليات تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث أو العتاد اللام لاستغلالها. [56] ص72

2.3.2.2.1 معدلات الضريبة على أرباح الشركات

- 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية، الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه؛
- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛

- 25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة (تجارية وخدماتية) عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم؛[57] بدون صفحة
- 20%على المبالغ المجمعة في إطار عقد التسيير. [58] ص 10

3.3.2.2.1 كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات

تدفع IBS بصفة تلقائية لدى قباضة الضرائب بعد قيام المكلف بحساب مبلغ الضريبة بنفسه دون لزوم إشعار مسبقا من طرف مصلحة الضرائب لهذا الأخير بالتسديد

يتم التسديد التلقائي وفق ثلاث أقساط متبوعة بقسط التسوية وآجال الدفع تكون وفق :

القسط الأول : 15 فيفري ⟵ 15 مارس

القسط الثاني : 15 ماي ⟵ 15 جوان

القسط الثالث : 15 أكتوبر ⟵ 15 نوفمبر

مبلغ القسط يمثل 30% بالنسبة لدخل السنة السابقة، وإن لم يحدث أي ختم لسنة مالية فيمثل 30% بالنسبة للربح المحقق في فترة الإخضاع الضريبي الأخير. [59]بدون صفحة

4.3.2.2.الاقتطاعات من المصدر الخاصة بـ IBS

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة لـ IBS كما يلي :

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات؛
- 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها؛
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير؛
- 24% بالنسبة إلى :

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛
- الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج؛

- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية (تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل) [57] بدون صفحة

ملاحظة : على المكلفين الخاضعين إلى IBS دفع 5.000 دج كضريبة على أرباح الشركات على الأقل كل سنة مهما كانت النتيجة المحققة. [59] ص 16

4.2.2.1. الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يخضع رقم أعمال المؤسسات إلى الرسم على القيمة المضافة وذلك مهاما كان الشكل القانوني للمؤسسة. [47] ص 17

يتميز هذا الرسم بأنه :

- ضريبة حقيقية تمس استعمال الدخل أي عملية الإنفاق أو الاستهلاك التلقائي للسلع والخدمات؛
- ضريبة غير مباشرة : لأنها تدفع على خزينة الدولة وليس على المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي وإنما عن طريق المؤسسة التي تضمن إنتاج وتوزيع السلع والتي تعتبر المكلف القانوني؛
- ضريبة حيادية : لا تؤثر على نتيجة المكلف القانوني كون أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها؛
- ضريبة مؤسسة عن طريق ميكانيزم الدفع بالتقسيط؛
- ضريبة ترتكز على ميكانيزم الخصم. [60] ص 10

1.4.2.2.1العمليات التي تخضع إلى الرسم على القيمة المضافة

هناك نوعين من العمليات التي تخضع لهذا النوع من الرسم

- العمليات الخاضعة وجوبا : العمليات الخاضعة اجبارا لـ TVA تتمثل في أغلب عمليات النشاط الاقتصادي وهي :

- العمليات المتعلقة بنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- العمليات المحققة عن ممارسة نشاط حر؛
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور أو مشروبات أخرى مماثلة؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى والنشاطات المتعددة وكذا التجارة؛

- عمليات التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام جزافي؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات التي غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- عمليات الاستيراد. [61] بدون صفحة

- العمليات الخاضعة اختيارا : ولقد تم تحديدها من قبل المشرع بالإضافة إلى نماذج الاختيار، ويتعلق الاختيار بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق TVA وحسب الأطراف المعنية بالتسليم:
  - في حالة التصدير؛
  - المكلفين بالرسم الآخرين؛
  - الشركات البترولية؛
  - المؤسسات المستقبلة من طرف نظام الشراء بالإعفاء. [62] بدون صفحة

2.4.2.2.1 العمليات المعفاة من TVA

إن التشريع الخاص بالرسم على القيمة المضافة ونظرا لتوسع مجال تطبيقها فإن المشرع يمنح إعفاءات في مجالات محصور في أربع محاور أساسية.

- الإعفاءات الخاصة بالعمليات المنجزة بالداخل :
  - عمليات البيع المتعلقة بالعمليات التي تخضع إلى رسوم خاصة كالمنتجات المتعلقة بالمذابح؛
  - عمليات السلع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع للضريبة غير المباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك؛
  - العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل أو يساوي رقم أعمالهم 100.000دج المؤدي للخدمات و130.000دج بالنسبة لبقية الخاضعين للضريبة؛
  - العمليات التي تتم بين وحدات المؤسسة الواحدة؛
  - تعفى من TVA المنتوجات والمواد الغذائية للأعمال والخدمات المحددة في المادة 09 من قانون TVA. [63] بدون صفحة

- الإعفاءات الخاصة بعمليات الاستيراد :
  - كل المنتجات التي تعفى من TVA في الداخل فهي معفاة كذلك عند الاستيراد؛
  - كل البضائع التي توجد تحت الأنظمة المؤقتة للحقوق الجمركية كالإيداع، القبول المؤقت للعبور، كما يحدد المشرع نوعية البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي؛

- البضائع والأشياء المستوردة من طرف الهيئات الدبلوماسية؛
- الأشياء الموجهة للمتاحف والمكتبات؛
- العينات التي ليس لها قيمة سلعية؛
- النقود والذهب؛
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة؛
- السفن البحرية وكذلك آليات الصيد البحري. [64] بدون صفحة

- العمليات المعفاة التي تتم عند التصدير :

باستثناء عمليات التصدير للتحف الفنية، الأحجار الكريمة والمعادن فإن باقي البضائع المصدرة معفية من TVA بشرط :

- تقييد محاسبي للصادرات بصورة منتظمة مع وضع العلامات اللازمة للبضائع المصدرة لمعرفة اتجاهها وقيمتها –تقييد علامات البضائع في وثيقة إثبات؛
- يجب أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات. [65] بدون صفحة

- عمليات الشراء بالإعفاء : إن هذه الوضعية تكون إزاء الأشخاص الذين لا يكونون مكلفين قانونيا بـ TVA إلا أن هؤلاء الأشخاص قد يشترون سلعا تكون خاضعة أو متضمنة للرسم على القيمة المضافة فعندئذ قد يطرح مشكل استرجاع TVA المدفوعة إلا أن تقنية الشراء بالإعفاء تسمح لهم بتحقيق مشتريات غير منتظمة لـ TVA ويستفيد من هذا النظام :

- موردو الشركات البترولية؛
- الأشخاص الذين يقومون بعملية التصدير؛
- مشتريات التجهيزات الموجهة إلى عمليات خاضعة لـ TVA من طرف المؤسسات التي تمارس نشاطات ذات أولوية في المخططات التنموية.

ويتم الحصول على هذا الإعفاء من بموجب قرار يتخذه المدير الجهوي للضرائب المتخصص إقليميا بعد تقديم طلب اعتماد من طرف الأشخاص المعنيين. [60] ص 38

3.4.2.2.1 معدلات الرسم على القيمة المضافة

يخضع المكلفين لهذا الرسم إلى معدلين هما :

- المعدل العادي 17%؛[66] بدون صفحة

- المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 7% [67] بدون صفحة ويطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والأشغال والخدمات التي نصت عليها المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

5.2.2.1 الرسم على النشاط المهني (TAP)

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال الذي يحققه المكلفين بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى IRG/BIC،IRG/BNC أو IBS. [68] بدون صفحة

1.5.2.2.1 الإيرادات التي لا تدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة لـ TAP

- رقم الاعمال الذي لا يتجاوز 80.000دج إذا ما تعلق الأمر بالمكلفين المتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع السلع، المواد، التجهيزات ومواد غذائية من أجل الاقتناء أو الاستهلاك السريع؛
- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 50.000دج إذا تعلق الأمر بتقديم خدمات؛
- مبلغ عمليات البيع المتعلقة بمنتوجات ذات الاستهلاك الواسع المدعمة بميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض؛
- مبلغ عمليات البيع، التسليم أو السمسرة الذي يتعلق باللوازم أو المواد الموجهة مباشرة للتصدير متضمنا عمليات معالجة صنع المنتوجات النفطية الموجهة للتصدير؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد الاستراتيجية وكيفيات تحديد الأشعار لبعض المواد والخدمات الاستراتيجية عندا لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة بنسبة 10% المنصوص عليها قانونا.

2.5.2.2.1 رقم الأعمال المعفى من TAP

يعفى من الرسم على النشاط المهني رقم الاعمال المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب في إطار الاستثمار، إعفاء لمدة 3 سنوات وترفع هذه المدة إلى 6 سنوات عند ممارسة النشاط في المناطق ترقيتها. [69] بدون صفحة

3.5.2.2.1. معدل الرسم على النشاط المهني

يطبق معدل الرسم على رقم الأعمال أو المداخيل المهنية ويحدد هذا المعدل بـ 2%،ويتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني عند التسليم المادي للفاتورة أما بالنسبة للأشغال العمومية والمهن الحرة والبناء بالدفع. [70] بدون صفحة

4.5.2.2.1. التخفيض في الرسم على النشاط المهني

يطبق على رسم الأعمال الخاضع لـ TAP معدلات تخفيض مختلفة :

- تخفيض بمعدل 30% بالنسبة للنشاطات التالية :

➢ رقم الاعمال المحقق ضمن نشاطات البيع بالجملة؛

➢ مبلغ العمليات المحققة من عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمنتوجات المتضمن سعر بيعها ما يزيد عن 50%.

- تخفيض بمعدل 50%بالنسبة لـ:

➢ مبلغ عمليات البيع بالجملة المتعلق بالمنتوجات التي يتضمن سعرها أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

➢ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تتعلق بالأدوية في الشروط المزدوجة والمصنفة باستراتيجية كما تم تحديدها في المسوم التنفيذي رقم 96-31 لـ 15 جانفي 1996 وأن هامش الربح بالتجزئة يكون بين 10% و30%؛

➢ مبلغ العمليات المحققة بين الشركات الاعضاء لنفس التجمع حيث أن تخفيض 50% المطبق على هذا المبلغ يتراكم مع مبالغ التخفيضات الاخرى.

- تخفيض بمعدل 75%بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز الأزوت؛
- تخفيض قدره 40 % من رقم الأعمال الخاضع للضريبة يستفيد منه تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة لجبهة التحرير الوطني أو أرامل الشهداء وذلك لمدة سنتين الأولتين من الشروع في مباشرة النشاط بشرط فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي. [71] بدون صفحة

5.5.2.2.1. النظام الجبائي لمسئولي الشركات

يمكن تلخيص الضرائب واجبة الدفع من قبل مسئولي الشركات وحسب كل نوع أو صنف من المؤسسات التجارية في الشكل رقم (06).

الشكل رقم (06) : النظام الجبائي لمسئولي الشركات [72] بدون صفحة



(IRG/BNC) : الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الغير تجارية.

(IRG/SLR) : الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب و أجور.

(IRG/RCM) : الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة.

ملاحظة : تجدر الإشارة إلى أنه توجد أصناف أخرى من المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي نذكر منها مداخيل رؤوس الأموال المنقولة إلى :

- مداخيل القيم المنقولة **:** وهي المداخيل الناتجة عن الأسهم و السندات و حصص في رأس المال المؤسسات.[73] بدون صفحة
- مداخيل الحقوق و الودائع و الكفالات : وهي الفوائد التي تدفعها البنوك و شركات الاقتراض.[74] بدون صفحة

3.2.1 التصريحات والعقوبات الجبائية

يستند كل نظام جبائي على تصريحات يجب أن يقدمها المكلف إلى إدارة الضرائب والتي يصرح بموجبها مقدار الوعاء الضريبي بصورة مفصلة.

1.3.2.1 التصريحات الجبائية

المكلف بالضريبة ملزم بدفع عدة تصريحات سواء تعلق الأمر ببداية نشاطه أو بفترة النشاط أو في آخر السنة.

يمكن تلخيص التصريحات الجبائية حسب كل نظام جبائي وحسب كل صنف في الجدول رقم (07).

الجدول رقم (07) : التصريحات الجبائية الواجبة على المؤسسة [75] بدون صفحة

التصريحات	النظام الجبائي	مكان إيداع التصريح	آخر أجل لإيداع التصريح	الوثيقة المستعملة
التصريح بالوجود: -بالنسبة للخاضعين لـ: **IRG** -بالنسبة للخاضعين لـ:**IBS**		مفتشية الضرائب لمكان تواجد النشاط	خلال 30 يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط	Série Gn°08
التصريحات الشهرية للضرائب والرسوم واجبة الدفع نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر : -**IRG/BIC** النظام الحقيقي/الاقتطاع من المصدر -**IBS** الأقساط المؤقتة -**IRG/RCM** الاقتطاع من المصدر -**TAP/** الأقساط مؤقتة **TVA** -	النظام الحقيقي	قباضة الضرائب التابعة لمكان ممارسة النشاط	خلال 20 يوم من الشهر التالي	Série Gn°50 Série Gn°50A
التصريح بمجموع المداخيل **IRG**		مفتشية الضرائب لمكان مقر العمل	قبل 30 أفريل من كل شهر	Série Gn°01
التصريحات المهنية: -الربح الصناعي والتجاري **(BIC)** -الأرباح غير التجارية**(BNC)** -التصريح برقم الاعمال	النظام المبسط	-مركز الضرائب المتواجد في مكان ممارسة النشاط - مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	قبل 1 أفريل من كل سنة	Série Gn°11 Série Gn°11ter
	النظام الحقيقي	- مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط -مركز الضرائب المتواجد في مكان	قبل 30 أفريل من كل سنة	Série Gn°11bis Série Gn°11bis

				ممارسة النشاط	
		نظام تصريح المراقب	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط -مركز الضرائب المتواجد في مكان ممارسة النشاط	قبل 1 أفريل من كل سنة	Série Gn°13
		نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	قبل 1 أفريل من كل سنة	Série Gn°12
التصريح بالضريبة على أرباح الشركات **IBS**			- مفتشية الضرائب - مديرية المؤسسات الكبرى(DGE) - مركز الضرائب (CDI)	قبل 30 أفريل من كل سنة	Série Gn°4 Série Gn°4bis Série Gn°4ter
التصريح بالرسم على رقم الأعمال	**BIC**	النظام الحقيقي	- مفتشية الضرائب - مركز الضرائب لمكان تواجد النشاط	قبل 30 أفريل من كل سنة	Série Gn°11 Série Gn°11bis
	BIC	النظام المبسط	- مركز أو مفتشية الضرائب في مكان تواجد النشاط	قبل 30 أفريل من كل سنة	Série Gn°11ter
	BNC	نظام التصريح المراقب	- مفتشية الضرائب - مركز الضرائب لمكان تواجد النشاط	قبل 30 أفريل من كل سنة	Série Gn°13
	IBS	النظام الحقيقي	- مفتشية الضرائب - مديرية المؤسسات الكبرى(DGE)	قبل 30 أفريل من كل سنة	Série Gn°4 Série Gn°4bis Série

			-مركز الضرائب (CDI		Gn°4ter
التصريح بالرسم العقاري للممتلكات المبنية وغير المبنية: التصريح بالرسم العقاري على التغيرات في المشتملات أو التخصيص			مفتشية الضرائب لمكان تواجد العقار	بالنسبة للبنايات الجديدة والتغيرات في المشتملات أو التخصيص في شهرين ابتداء من انتهاء التنفيذ	Série Gn°31 Série Gn°36
التصريح بالضريبة على الثروة			مفتشية الضرائب التابعة للمقر	كل أربع سنوات وكآخر أجل 03/31 من السنة الرابعة	Série Gn°37

- التصريح بالوجود déclaration d'existence Gn°08: يحتوي هذا التصريح على :
  - المعلومات الخاصة بالمكلف (اسم، لقب، الاسم التجاري، العنوان، المقر الاجتماعي.....)؛
  - الشكل القانوني للشركة؛
  - طبيعة النشاط الرئيسي؛
  - نشاطات ثانوية أخرى مع ذكر عناوين المؤسسات الثانوية؛
  - مكان محاسبة واسم وعنوان المحاسب. [76] بدون صفحة

- التصريح بالرسوم والضرائب المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر Gn°50A:

يحتوي هذا التصريح على :

- معلومات خاصة بالمكلف (الاسم، النشاط، العنوان، رقم التعريف الاحصائي (NIS)؛
- الرسم على رقم الأعمال؛

- الاقتطاعات من المصدر(IRG/salaires)، واقتطاعات من المصدر أخرى خاصة بـ IRG أو IBS؛[77] بدون صفحة

➢ التصريح G n°50: يحمل نفس معلومات المذكورة بالنسبة إلى (G n°50A) إضافة إلى:

- حق الطابع؛
- الرسم على القيمة المضافة. [77] بدون صفحة

➢ التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي Gn°1: يحتوي هذا التصريح على :

- إطار خاص يحمل بيانات متعلقة بالمكلف؛
- الحالة العائلية وطلب لفرض الضريبة المشتركة بين الزوج والزوجة؛
- تفصيل لأصناف المداخيل الخاضعة للضريبة (مداخيل مقبوضة في الجزائر، مداخيل فلاحية المستخلصة من الاستثمار المباشر، أرباح المهن الصناعية والتجارية....الخ)؛
- تكاليف تحسم من الدخل الإجمالي الصافي (المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة). [78] بدون صفحة

➢ التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية Gn°11: يجب على المكلف التصريح بـ :

- المعلومات الخاصة به وبمقره، عنوانه هو شركائه، الرقم الإحصائي، مكان مسك المحاسبة، بسم الخبير أو المحاسب؛
- النتيجة الجبائية مع تحديد الربح الإجمالي، الأرباح التي لم يعاد استثمارها، الأرباح المعاد استثمارها والأرباح المعفاة؛
- الرسم على النشاط المهني وذلك من خلال تحديد طبيعة كل العمليات والقيمة الخام لرقم الأعمال لكل نشاط ممارس. [79]بدون صفحة

➢ التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية Gn°11ter يصرح المكلف بـ:

- المعلومات الخاصة به وبمقره، عنوانه هو وشركائه، الرقم الاحصائي ، مكان مسك المحاسبة، اسم الخبير أو المحاسب؛
- عدد الأشخاص المستخدمين؛
- مبلغ الأجور المدفوعة؛
- النتيجة الجبائية (الربح أو العجز)؛
- معلومات متعلقة بالرسم على النشاط المهني وذلك من خلال تفصيل كل العمليات التي تخص المؤسسة أو الوحدة(العمليات الخاضعة للضريبة وفق ما نصت عليه المادة 219 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والعمليات المعفاة التي نصت عليهم المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة). [80] بدون صفحة

➢ التصريح بالأرباح غير التجارية Gn°13 : يصرح المكلف بـ :

- معلومات خاصة؛
- معلومات متنوعة تتمثل في : خدمات مؤمنة بصفة منتظمة ومكافأة بأجور(تعيين المستخدمين، طبيعة الخدمات، قيمة الأجور)؛
- المستخدمون الأجراء(عددهم والقيمة الخام للأجور)؛
- التثبيتات والاهتلاكات (تاريخ الحيازة، الثمن الكلي خارج الرسم...)؛
- تحديد الفوائض؛
- عناصر الإخضاع الضريبي (الايرادات، النفقات المهنية، تحديد النتيجة). [81] بدون صفحة

➢ التصريح برقم الأعمال Gn°12: يقدم المكلف كل من :

- المعلومات الخاصة به وبمحله أو مؤسسته مع رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي؛
- بسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده)؛
- معلومات متنوعة أخرى تتمثل في عدد الأشخاص المستخدمين، قيمة الأجور والأعباء الاجتماعية، القيمة السنوية للإيجارات، السيارات المستعملة (نفعية أو سياحية)؛
- قسم الاستعلام في حالة التنازل أو توقيف النشاط؛
- التنازل عن الاستثمار(طبيعته، تاريخ الحيازة، سعر التنازل، فائض القيمة)؛
- معلومات متعلقة برقم الأعمال وذلك بذكر العمليات المتعلقة بالنشاط بالتفصيل؛
- جدول مفصل للأعباء. [82] بدون صفحة

➢ التصريح بالضريبة على أرباح الشركات Gn°4: يصرح المكلف بـ:

- معلومات تتعلق بالمؤسسة (عنوان المقر، الشكل القانوني، رقم النشاط، رقم التسجيل التجاري..)
- اسم وعنوان المحاسب؛
- الرسم على النشاط المهني (العمليات الخاضعة للضريبة العمليات المعفاة)
- النتيجة المحققة الخاضعة إلى IBS؛
- اقتطاعات من المصدر لـ IBS بالنسبة لرؤوس الأموال المنقولة؛
- تفصيل توزيع النتائج على الشركاء؛[83] بدون صفحة

- التصريح بالرسم العقاري على الملكيات المبنية G31: يصرح بـ:
  - موقع المحل، مالك المحل أو المنتفع به، معلومات أخرى خاصة بالمحل؛
  - مشتملات السكن وذلك من خلال تحديد عدد الطوابق وكل العناصر الملحقة بالمسكن؛
  - الغرف والملحقات ذات الاستعمال التجاري أو غير التجاري. [84] بدون صفحة

- التصريح بالرسم العقاري على الملكيات المبنية (التغيير في المشتملات أو في التخصيص) Gn°36: يصرح المكلف بـ :
  - الملكية التي تعرضت للتغيير (العنوان، اسم المنتفع أو المالك.....)؛
  - معلومات تخص التغيير (تاريخ الانجاز النهائي للتغيير، طبيعة التغيير....). [85] بدون صفحة
- التصريح الخاص بالضريبة على الأملاك Gn°37: يصرح المكلف بـ :
  - معلومات خاصة بالمكلف؛
  - معلومات خاصة بالممتلكات؛
  - الأساس الخاضع للضريبة. [86] بدون صفحة

ملاحظة : إضافة إلى تصريحات المذكورة سابق يقدم أيضا المكلف :

- التصريح بالمرتبات والأجور المدفوعة خلال السنة Gn°29: حيث يصرح فيها بـ:
  - المرتبات والأجور المدفوعة لكل عامل أو موظف؛
  - قيمة الاقتطاع من المصر المتعلقة بـ IRG/salaire. [87] بدون صفحة يقوم بإيداع هذا التصريح كل من المؤسسات الخاضعة إلى IRG أو إلى IBS
- كشف تفصيلي للعملاء ETAT 104: في هذا التصريح يقوم المحاسب بذكر الزبائن والعملاء الذين قامت المؤسسة بالتعامل معهم، الاسم، العنوان، رقم المادة الخاضعة، لرقم التسجيل الجبائي ورقم الأعمال المحقق مع كل واحد. [88] بدون صفحة

2.3.2.1 العقوبات الجبائية

قد يفرض على المكلف عقوبات جبائية ناتجة إما عن عدم التصريح أو تأخر أو خطأ في ذلك، ويمكن تلخيص هذه العقوبات في الجدول التالي :

الجدول رقم (08) : العقوبات المفروضة في حالة عدم التصريح ، التأخير أو الخطأ في التصريح. [75]

بدون صفحة

تعيين التصريح	عدم التصريح	التأخر في التصريح	التصريح الخاطئ
1- التصريح بالوجود	تطبق غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج		
2- التصريحات الشهرية	بعد قيام الإدارة الجبائية بإشعار المكلف لتسوية وضعيته خلال شهر واحد : - فرض تلقائي للضريبة؛ - غرامة 25%من الحقوق المترتبة؛ - القيام بعملية الإشعار الفوري؛ - التصريح الذي يحتوي على عبارة "لاشيء" تترتب عليه غرامة جبائية تقدر بـ500دج.	**فترة التأخير لا تتجاوز شهر:** - تطبق غرامة 10% من مبلغ الحقوق المترتبة وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإشعار المكلف لتسوية وضعيته في أجل شهر. **الدفع المتأخر للحقوق :** - غرامة تأخير بـ 10%؛ - بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال تطبق عقوبة إضافية لكل شهر تأخير تتمثل في 3% مطيقة على الغرامة المذكورة أعلاه(من 10% إلى 25%)	
3- التصريح	- **بعد شهرين من انتهاء أجل إيداع التصريح :**	- **فترة التأخير لا تتجاوز الشهر :**	**1-نقائص في التصريح :** -زيادة بـ10% إذا كان مبلغ الرسوم

بالضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**	-فرض تلقائي للضريبة بتطبيق زيادة تتمثل بـ 25%؛ -تقوم إدارة الضرائب بإشعار المكلف بالضريبة عن طريق البريد مرفق بوصل أو إشعار الاستلام وإذا لم يتم الإيداع خلال 30 يوم ابتداء من تاريخ الإبلاغ تفرض على المكلف زيادة 35% على مجموع الحقوق.	زيادة تتمثل في 10%؛ **- <u>فترة التأخير تزيد عن الشهر وتقل عن شهرين</u> :** زيادة بنسبة 20% **- <u>التصريح بعبارة "لا شيء" أو "معفى" أو "العجز"</u> :** غرامة بـ: - 2.500دج إذا كانت فترة التأخير شهر واحد؛ - 5.000دج إذا كانت فترة التأخير شهرين؛ - 10.000دج إذا كانت فترة التأخير تفوق شهرين.	واجبة الدفع (المتملص منها) يقل أو يساوي 50.000دج؛ -زيادة 15% إذا كان المبلغ المتملص منها يزيد عن 50.000دج ويقل أو يساوي عن 200.000دج؛ -25% إذا كان مبلغ المتملص منه يزيد عن 200.000دج؛ **2-<u>القيام بعمليات التهرب</u> :** -تطبق زيادة قدرها 100% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000دج؛ -تطبق زيادة قدرها 200% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص أكثر من 500.000دج للدورة الواحدة؛ -المكلف معرض إلى دفع غرامة مقدرة بـ1000 دج عدة مرات في حالة تقديم وثائق خاطئة أو لا معنى لها أو تلك التي توصلت إليها إدارة الضرائب.
4- التصريح بالضريبة على أرباح الشركات **IBS**	**<u>بعد شهرين من انتهاء أجل إيداع التصريح :</u>** - فرض تلقائي للضريبة بتطبيق زيادة تتمثل بـ 25%؛ -بعد 30 يوم من استلام الإشعار اعتبارا من تاريخ	**- <u>فترة التأخير لا تتجاوز الشهر:</u>** زيادة تتمثل في 10%؛ **- <u>فترة التأخير تزيد عن الشهر وتقل عن شهرين</u> :** زيادة بنسبة 20%	**1- <u>نقائص في التصريح :</u>** - زيادة بـ10% إذا كان مبلغ الرسوم واجبة الدفع (المتملص منها) يقل أو يساوي 50.000دج؛ - زيادة 15% إذا كان المبلغ المتملص منها يزيد عن 50.000دج ويقل أو يساوي عن

	التبليغ تطبق زيادة بنسبة 35% من مجموع الحقوق؛	- **التصريح بعبارة "لاشيء" أو "معفى" أو" العجر" :** غرامة بـ : - 2.500دج إذا كانت فترة التأخير شهر واحد؛ - 5.000دج إذا كانت فترة التأخير شهرين؛ - 10.000دج إذا كانت فترة التأخير تفوق شهرين.	200.000دج؛ - 25% إذا كان مبلغ المتملص منه يزيد عن 200.000دج؛ **2- القيام بعمليات التهرب :** - تطبق زيادة قدرها 100% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000دج؛ - تطبق زيادة قدرها 200% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص أكثر من 500.000دج للدورة الواحدة؛ - المكلف معرض إلى دفع غرامة مقدرة بـ1000 دج عدة مرات في حالة تقديم وثائق خاطئة أو لا معنى لها أو تلك التي توصلت إليها إدارة الضرائب.
5- التصريح بالرسم على رقم الأعمال **(TAP)**	**بعد شهرين من انتهاء أجل إيداع التصريح :** - فرض تلقائي للضريبة بتطبيق زيادة تتمثل بـ 25%؛ - بعد 30 يوم من استلام الإشعار اعتبارا من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة 35% من مجموع الحقوق؛	- **فترة التأخير لا تتجاوز الشهر:** زيادة تتمثل في 10%؛ **- فترة التأخير تزيد عن الشهر وتقل عن شهرين:** زيادة بنسبة 20% - **التصريح بعبارة "لاشيء" أو "معفى" أو" العجر":** غرامة بـ :	**- نقائص في التصريح :** - زيادة بـ10% إذا كان مبلغ الرسوم واجبة الدفع (المتملص منها) يقل أو يساوي 50.000دج؛ - زيادة 15% إذا كان المبلغ المتملص منها يزيد عن 50.000دج ويقل أو يساوي عن 200.000دج؛ - 25% إذا كان مبلغ المتملص منه يزيد عن 200.000دج؛ **2- القيام بعمليات التهرب:**

		- 2.500دج إذا كانت فترة التأخير شهر واحد؛ - 5.000دج إذا كانت فترة التأخير شهرين؛ - 10.000دج إذا كانت فترة التأخير تفوق شهرين.	- تطبق زيادة قدرها 100% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000دج؛ - تطبق زيادة قدرها 200% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص أكثر من 500.000دج للدورة الواحدة؛ - المكلف معرض إلى دفع غرامة مقدرة بـ1000 دج عدة مرات في حالة تقديم وثائق خاطئة أو لا معنى لها أو تلك التي توصلت إليها إدارة الضرائب. وقد تصل هذه الغرامة إلى 10.000دج لعدة مرات في حالة تقديم المعلومات المطلوبة خاطئة وغير دقيقة المكلف أيضا معرض إلى دفع غرامات بين 5000 و50.000دج إذا كان متهم بعملية التهرب الضريبي أو من تسوية الضريبة وذلك من خلال المعلومات المقدمة وغير دقيقة المقدمة في قائمة العملاء.
6- التصريح بالضريبة على الثروة		فرض تلقائي للضريبة خلال 30 يوم وذلك ابتداء من تاريخ الإبلاغ يمكن لهذا الأجل أن يصل إلى 60 يوم في حالة	**1- <u>نقائص في التصريح :</u>** - زيادة بـ10% إذا كان مبلغ الرسوم واجبة الدفع (المتملص منها) يقل أو يساوي 50.000دج؛ - زيادة 15% إذا كان المبلغ

		الأملاك الخاضعة للضريبة ناتجة عن ميراث	المتملص منها يزيد عن 50.000دج ويقل أو يساوي عن 200.000دج؛ - 25% إذا كان مبلغ المتملص منه يزيد عن 200.000دج؛ **2- <u>القيام بعمليات التهرب</u> :** - تطبق زيادة قدرها 100% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000دج؛ - تطبق زيادة قدرها 200% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص أكثر من 500.000دج للدورة الواحدة؛ - المكلف معرض إلى دفع غرامة مقدرة بـ1000 دج عدة مرات في حالة تقديم وثائق خاطئة أو لا معنى لها أو تلك التي توصلت إليها إدارة الضرائب
7- التصريح بالرسم العقاري	غرامة جبائية تقدر بمبلغ 5.000دج		
8- التصريح بالملكية ومحلات الإيجار	**<u>بعد شهرين من انتهاء أجل إيداع التصريح :</u>** -فرض تلقائي للضريبة بتطبيق زيادة تتمثل بـ 25%؛		**<u>-نقائص في التصريح :</u>** -زيادة بـ10% إذا كان مبلغ الرسوم واجبة الدفع (المتملص منها) يقل أو يساوي 50.000دج؛ -زيادة 15% إذا كان المبلغ المتملص

	-بعد إرسال الإشعار تفرض زيادة قدرها 25% على مجموع الحقوق		منها يزيد عن 50.000دج ويقل أو يساوي عن 200.000دج؛ -25% إذا كان مبلغ المتملص منه يزيد عن 200.000دج؛ **2-القيام بعمليات التهرب:** -تطبق زيادة قدرها 100% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000دج؛ -تطبق زيادة قدرها 200% على مجموع الحقوق إذا كان المبلغ المتملص أكثر من 500.000دج للدورة الواحدة؛ -المكلف معرض إلى دفع غرامة مقدرة بـ1000 دج عدة مرات في حالة تقديم وثائق خاطئة أو لا معنى لها أو تلك التي توصلت إليها إدارة الضرائب.

3.1 المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

كل المؤسسات التي تنشط داخل الجزائر سواء كانت جزائرية، أجنبية أو متعددة الجنسيات ملزمة بمسك محاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي، المستمد بحد ذاته من المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية.

1.3.1.الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات أو هيئات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي.

1.1.3.1. الهيئات المعنية بوضع المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل الهيئات المعنية بوضع المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي :

1.1.1.3.1 لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

أنشأت في 1973 وقد بدأت هذه المنظمة كمبادرة من منظمات المحاسبية المهنية من تسعة بلدان [89] بدون صفحة وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها،واعتبرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بعد تشكيلها الهيأة ذات المسؤولية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية [90] ص 05 وقد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبة الدولية في جويلية 1975 [91] ص 133

2.1.1.3.1 مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

تم هيكلة IASC إلى هيئة جديدة تمثلت في IASB في أفريل 2001 وهذا بعد تغير هيكلها الذي يعطي لها أكثر أهمية واستقلالية[92] ص 10،تقع على عاتقه مسؤولية تطوير معايير التقارير المالية الدولية ويهدف إلى :

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية؛
- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بها لغرض إعداد قوائم مالية على مستوى الدولي. [93] ص 32

3.1.1.3.لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC

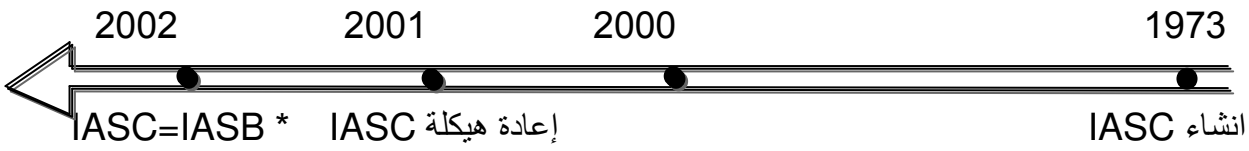
قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة SIC إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC وهذا عام 2002، بحيث تهدف هذه الأخيرة إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم. [90] ص 60

- أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات السابقة عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- ففي عام 2002 أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قوائمها الموحدة المالية، وأصبح التشريع نافذ المفعول في عام 2005 وينطبق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلد بما في ذلك فرنسا وألمانيا وإيطاليا...الخ؛
- وفي عام 2005 أصبحت هذه المعايير إجبارية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط؛
- البلدان العربية التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي مصر، البحرين، الأردن، الكويت، لبنان، عمان، قطر، الإمارات العربية المتحدة، يضاف إلى ذلك أن بلدانا عربية تتبنى معايير

محاسبية وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل السعودية ودول المغرب العربي والعراق. [94] بدون صفحة

ويمكن تلخيص تطور المعايير المحاسبية الدولية في الشكل رقم 07.

الشكل رقم (07) : تطور المعايير المحاسبية الدولية[95] ص 03.



الانتقال إلى معايير الدولية

IAS=IFRS لإعداد التقارير المالية

2.1.3.1. أهمية المعايير المحاسبية الدولية

يجب الاعتراف بأن عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تكتنفها الكثير من الصعوبات، وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة، ولاشك أن توفر نظام محاسبي دولي موحد سيحقق مزايا نذكر منها ما يلي :

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف؛
- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف المؤسسات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛
- اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف ستعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين الأمر الذي يساهم في التقليل من درجة مخاطرة الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
- سهولة إجراء عملية المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل، وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.[91] ص 124

3.1.3.1. التوحيد والتوافق المحاسبي

نتيجة لتطور وتقدم الممارسات المحاسبية ونظرا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية والاهتمام المتزايد بها ومن خلال الحضور القوي للهيئات المهتمة باستحداثها، وعليه فإن التوحيد المحاسبة يعني

تطبيق لغة موحدة (مصطلحات، قواعد...) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمحاسبة.

1.3.1.3.1. مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي

لقد تعددت مفاهيم التوحيد المحاسبي وتباينت في طريقتها بين من تناولت التوحيد المحاسبي بالمفهوم ومن تناوله بالأهداف وعليه :

التوحيد المحاسبي هو عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه وهو يجرى على المستويات الثلاث التالية :

- على مستوى المبادئ **:** يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية إلى يتم اعتمادها (تطبيقها)؛
- على مستوى القواعد : ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية وتتطلب هذه العملية ما يلي :
  - حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
  - الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات الأفضل تماشيا مع متطلبات المبادئ الموضوعية؛
  - الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.
- على مستوى النظم : ويشمل التوحيد في هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي بأسره، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها. [96] ص 62

ومما سبق نستنتج أن التوحيد المحاسبي الدولي يقوم على توحيد الأنظمة والممارسات المحاسبية ولكن هذا الأمر يعد شبه مستحيلا نظرا لتفاوت واختلاف هذه الأخيرة.

2.3.1.3.1. مصادر الاختلاف المحاسبي

يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دولة إلى أخرى، وفيما يلي أهم العوامل التي تفسر الاختلاف في الأنظمة المحاسبية :

- النظام القضائي : تنقسم الدول إلى مجموعتين، مجموعة القانون العرفي ومجموعة القانون المكتوب، حيث تتميز الأولى باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير

واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية)،أما المجموعة الثانية فهي تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية)، وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية عكس الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي؛

- طرق تمويل المؤسسات : تتمثل في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية بهدف حماية أموالها، ففي دول المنظومة الأنجلوساكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا السوق المالي الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات) لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئة من المعلومات الكفيلة بإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات، بينما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

- النظام الجبائي : يعدو الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في دول المنظومة الأنجلوساكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة، وعلى العكس فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

- عوامل قيمية وثقافية أخرى : تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، دور ومكانة مهنة المحاسبة، مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي، المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة. [97] بدون صفحة

3.3.1.3.1. التوافق المحاسبي الدولي

يعد التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تساعد في ظل تعدد الارتباطات بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية والإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات خاصة التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي كانت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية كما يساعد التوافق

المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول. [96] ص 104

وعليه فإن التوافق المحاسبي يفيد في الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية ويتميز عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي، وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع مادامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي يتميز به كل دولة.

كما اعتبر التوافق على أنه:

- مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها على عكس التقييس الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد؛
- على أنه مسار حتمي بالنسبة لشركات متعددة الجنسيات التي يفترض أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية حتى وإن كانت القوائم المالية معدة بالاستناد إلى المعايير الدولية إلا أنها ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية (قانونية-ثقافية).[97] ص 06

4.3.1.3.1. أهم المعايير التي لها علاقة بالضرائب

إن المعايير المحاسبية الدولية مرتبطة فيما بينها فلا يمكن أن نجد معيار واحد خاص ببند الميزانية ولكن نجد معايير مرتبطة بشكل مباشر مع البند بالإضافة إلى شروحات أخرى بهذا الأخير والجدول رقم (09) يبين أهم المعايير المرتبطة مع الضرائب.

الجدول رقم (09) : المعايير المتعلقة بالضرائب [98] بدون صفحة .

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ آخر تعديل /تاريخ السريان	التفسيرات المتعلقة به
IAS 8	السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية، و الأخطاء	1978/2/1	2005/1/1	SIC 2, 18
IAS 12	ضرائب الدخل	1979/7/1	2012/1/1	SIC 25
IAS 17	عقود الإيجار	1982/9/1	2010/1/1	SIC 15, 27
IAS 18	الإيراد	1982/12/1	2009/4/16	SIC 27, 31
IAS 19	منافع الموظفين	1983/1/1	2013/1/1	-
IAS 20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983/4/1	2004/1/1	SIC 10
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1983/7/1	2009/7/1	SIC 7
IAS 23	تكاليف الاقتراض	1984/3/1	2009/1/1	-
IAS 26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد	1987/1/1	1994	-

2.3.1 الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

قامت الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، تجسد ذلك في عدة نصوص قانونية تشريعية وأخرى تنظيمية نذكر منها:

- القانون رقم 07-11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 الذي ألغى الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني 1395 هـ الموافق لـ 29 أفريل 1975م والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني وحل محله،وهو مرفق بعدة نصوص تطبيقية؛
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 20 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008م والمتضمن أحكام القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- القرار الصادر بتاريخ 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية؛
- القرار الصادر بتاريخ 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 09 -110 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 14 بتاريخ 11 ربيع الثاني 1430 هـ الموافق لـ 7 أفريل 2009 المتعلق بتحديد شروط وكيفية مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي.

1.2.3.1. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية :

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

1. كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين للنظام المحاسبي بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛[99]بدون صفحة
2. يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. [100]

2.2.3.1. مبادئ النظام المحاسبي المالي

حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية الأساسية التي تعتبر الركيزة لكل مرجع محاسبي والذي يسمح بإعداد كشوف مالية على أساسها نذكر ما يلي :

- محاسبة التعهد: تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي؛
- استمرارية الاستغلال: يتم إعداد القوائم المالية انطلاقا من فرضيتين، الأولى أن النشاط يعتبر مستمرا والثانية أن المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور[31] ص 12؛
- استقلالية الدورات؛
- الحذر Prudence : أي أنه :
  - لا يتم الاعتراف بالنواتج إلا عندما تكون مؤكدة؛
  - يجب الاعتراف بالعبئ إذا كان محتملا.

إن تطبيق مبدأ الحذر المفرط يضر بمصداقية المعلومات المالية.

- ديمومة الطرق: هي ضرورية من أجل بلوغ هدف قابلية المقارنة عبر الزمن للمعلومات المالية حسب (SCF art 138-3) فإن تغيير الطرق المحاسبية يشكل استثناءا لهذا المبدأ؛
- التكلفة التاريخية: حسب المادة (SCF art 121-1) طريقة التقييم للعناصر المسجلة في المحاسبة مبنية على أساس التكلفة التاريخية؛
- اللامقاصة ؛
- الأهمية النسبية: تتحدد عندما يكون ترك المعلومة التي يتم إعدادها أو عدم دقتها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية. [5] ص 35
- تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: أي أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب المظهر القانوني؛
- مبدأ ارتباط الميزانية الافتتاحية؛[5] ص 31
- بالإضافة إلى القبلية للفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية للمقارنة، مبدأ ثبات وحدة النقد، مبدأ القيد المزدوج، الصورة العادلة. [31] ص 15؛

3.2.3.1. أهداف النظام المحاسبي المالي.

من أهداف النظام المحاسب المالي ما يلي :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية باعتباره نظام دولي؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- محاولة جعل القوائم تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، تغيراتها وأداء المؤسسة؛
- التمكين من قابلية المقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المسويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوقة وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوقة بها وشاملة لمجموع تعاملات المؤسسة كما يسمح بإعداد التصريحات الجبائية بموضوعية ومصداقية. [101] بدون صفحة

4.2.3.1. مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

تنقسم مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي إلى سبعة أصناف وهي :*

- حسابات الميزانية وتتمثل في :

  - الصنف رقم 01: حسابات رؤوس الأموال
  - الصنف رقم 02: حسابات التثبيتات
  - الصنف رقم 03: حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها
  - الصنف رقم 04 : حسابات الغير

➢ الصنف رقم 05: الحسابات المالية

- حسابات التسيير و تتمثل في :

➢ الصنف رقم 06: حسابات الأعباء
➢ الصنف رقم 07:حسابات المنتجات

3.3.1 عرض القوائم المحاسبية و الجبائية

لقد تم وضع ونشر الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC وعدل سنة 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB. [92] ص 23

مع العلم أن الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية هو "ذلك الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس هذه الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية " [102] ص77

1.3.3.1. مفهوم ومستخدمي القوائم المالية

1.1.3.3.1. القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية في تلك الوسائل التي يتم بموجبها نقل صورة مختصرة للأطراف المعنية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وعن الأرباح التي تحققها،[103] ص 22 وتتمثل القوائم المالية في:

- الميزانية: تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، تقدم موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية؛
- قائمة الدخل: تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء وتعتبر قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) وثيقة تلخيصية للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية؛

- قائمة تدفقات الخزينة : يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وقائمة الدخل، يتم عرض قائمة التدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية.
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة: يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية.
- الملاحق: هي عبارة عن جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوام المالية، كما تحتوي على الطرق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية، قائمة الدخل، قائمة تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم، الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع وشركة الأم. [5] ص 77

2.1.3.3.1. مستخدمي القوائم المالية

هناك سبعة أصناف تستخدم القوائم المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، يمكن تلخيصهم في الجدول التالي.

الجدول رقم (10) : مستخدمي القوائم المالية [5] ص 77

المستخدمون	حاجتهم من المعلومات
المستثمرون	خطر وربحية
الموظفون	الاستقرار والربحية
المقرضون	احتمال سداد المبالغ المقترضة والفوائد عند الاستحقاق
الموردون	احتمال أن تسدد المبالغ عند الاستحقاق
الزبائن	استمرارية النشاط
الحكومات	تخصيص الموارد واحترام الالتزام بالمعلومات
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، العمالة المولدة، نماء ورفاهية المؤسسات

2.3.3.1. أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع لتكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين الذي سبق ذكرهم، وهي تبنى على أساس فرضيتين هما : [5] ص 81

-أساس الاستحقاق : تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب هذا الأساس يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ويجري تقيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في القوائم المالية غن الفترات التي تمت فيها؛

- الاستمرارية : يجرى عادة إعداد القوائم المالية بافتراض أن المشروع مستمر، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع نية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عمليات بشكل عام، ففي مثل هذه الحالة فإن البيانات المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، ويجب أن يفصح على الأساس المستخدم. [5] ص 33

3.3.3.1. الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وهي :

- القابلية للفهم **:** يعني يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين لهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي؛
- الملائمة: يقصد بملائمة المعلومات المالية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين إذ تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة، عادة ما تكون المعلومات المالية مرتبطة بطبيعتها وأهميتها النسبية؛
- الموثوقية: تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز، تندرج ضمن هذه الخاصية أربع خصائص أخرى وهي :
  - التمثيل الصادق للمعلومة المالية؛
  - الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني؛
  - الحيادية : يتم إعداد القوائم المالية بكل موضوعية؛
  - الحيطة والحذر : عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف؛
- القابلية للمقارنة **:** حيث يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في نفس المدة و نفس القطاع. [31] ص 13

4.3.3.1. القوائم الختامية الجبائية La laisse fiscale

يتم الاعتراف و التصريح ببند في القوائم المالية اذا كان :

- يؤدي إلى منافع في المستقبل تتدفق على المنشأة؛
- ناتج عن نفقة؛

- إمكانية قياس تكلفته بموثوقية. [5] ص 33

فبعد قيام المؤسسة بتحديد نتيجة الدورة المحاسبية، تقوم بإعداد قوائم ختامية تتضمن في مجملها ترجمة أو خلاصة لكل ما تحمله من نفقات وما تحصلت عليه من إيرادات خلال الفترة ومختلف التغيرات التي طرأت على ذمتها المالية.

1.4.3.3.1. الفرق بين القوائم المالية والجبائية.

بالنسبة للقوائم المالية فهي ذات الاستعمال العام أي تخص المستخدمين لهم معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة، انجازها وتدفقاتها النقدية وذلك لمساعدتهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية كما سبق الذكر.

3. -أما بالنسبة للقوائم الجبائية فهي ذات الاستعمال الخاص فهي تخص مستخدم واحد وهو الدولة أي مصلحة الضرائب حيث أن إعداد هذه الأخيرة يهدف إلى تحديد النتيجة الجبائية مع تقديم معلومات ملحقة توضيحية. [104] ص ص 09 11

2.4.3.3.1.القوائم الختامية الجبائية

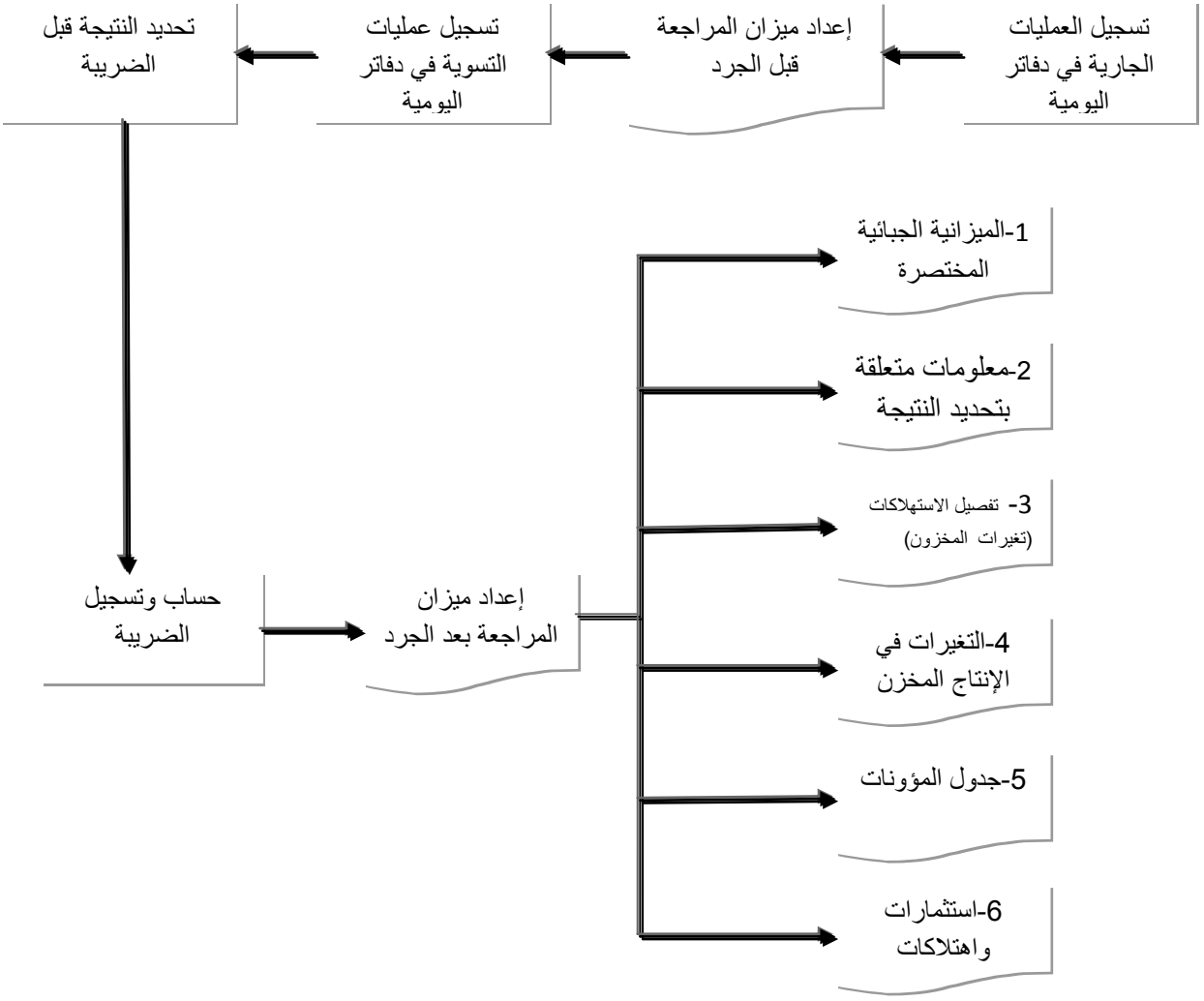
لقد ألزم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المكلفين على تقديم جملة من القوائم والتصريحات، حدد شروطها في المادتين 152 و153، كما أنه ألزم على تقديم التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بغرض تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أن يقدموا بدلا وعوضا عن الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [105] بدون صفحة:

- ميزانية الجبائية المختصرة
- معلومات متعلقة بتحديد النتيجة
- تفصيل الاستهلاكات (تغيرات المخزون)
- التغيرات في الإنتاج المخزن
- جدول المؤونات
- استثمارات واهتلاكات

ويمكن تلخيص المنهج المتبع لإعداد القوائم الجبائية الختامية للمؤسسات الخاضعة للنظام المبسط في الشكل التالي.

الشكل رقم(08) : المنهج المتبع لإعداد القوائم الجبائية الختامية للمؤسسات الخاضعة للنظام المبسط [106] بدون صفحة



أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين إلى النظام الحقيقي أن يقدموا قوائم جبائية ختامية مرفقة بالتصريحات السنوية (راجع المطلب الثالث من المبحث الثاني) والمتمثلة في[107] ص 02:

- الميزانية (أصول وخصوم): تسمى أيضا Série Gn°02 تعد وفقا للمبادئ المتبعة لإعداد القوائم المالية.
- حسابات النتائج:جدول حسابات النتائج المرفق في القوائم الجبائية يختلف عن ذلك المرفق في القوائم

المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث أن الإيرادات والنفقات تقدم في حسابات النتائج حسب طبيعتها بالمبلغ الصافي من الرسم على القيمة المضافة TVA والحسومات، التنزيلات والتخفيضات الممنوحة والمتمثلة في :

- حـ /700مبيعات البضائع Ventes de marchandises: تشمل جميع عمليات إعادة البيع بما في ذلك الصادرات؛
- الإنتاج المباع produit vendu : يشمل المنتوج المباع (التام حـ/701،الوسيطي حـ/702،المتبقي حـ/703)، (دراسات حـ/705، أدءات مقدمة حـ/706)،والعملي؛
- الإنتاج الملحق Produits des activités annexes(حـ/708): هو إنتاج الأنشطة المساعدة (منتوجات المصالح المستغلة لصاح المستخدمين، المطعم، النقل، وكل انتفاعات المستخدمين وعائدات استرجاعات التغليف، التنازل عن التموينات)؛
- رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتنزيلات والحسومات أي رقم الأعمال خارج الرسم؛
- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون Production stockée ou déstockée (حـ/72): يقتصر على التغير في المواد والخدمات المخزنة المنتجة من طرف المؤسسة والمتمثل في الفرق بين مخزون آخر مدة ومخزون أول مدة، الرصيد قد يكون دائنا إذا هناك تفريغ (déstockage) أو مدينا إذا هناك تخزين (stockage)؛
- الإنتاج المثبت Production immobilisée(حـ/73) : يمثل تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي وعناصر الأصل العيني والمسجلة ضمن الأصول الثابتة أو غير الجارية للمؤسسة؛
- مشتريات البضائع المباعة Achats de marchandises vendues (حـ/600) : هو مبلغ البضائع المخزنة، المستهلكة من أجل عمليات البيع؛
- مواد أولية Matières premières (حـ/601) : تتمثل في مبلغ المواد الأولية المستهلكة التي تدخل في الإنتاج المصنع للمؤسسة؛
- تموينات أخرى Autres approvisionnements (حـ/602) : المواد واللوازم القابلة للاستهلاك الممكن تخزينها؛
- تغيرات المخزون Variations des stocks (حـ/603) : هو المبلغ الناتج عن الفرق بين المخزون النهائي ومخزون أول مدة قد يكون مدين (مخزون أول مدة أكبر من مخزون آخر مدة) أو دائن (مخزون آخر مدة أكبر من مخزون أول مدة)؛
- استهلاكات أخرى :كل المشتريات غير القابلة للخزين (ماء، طاقة....) أو غير المخزنة من قبل المؤسسة كاللوازم التي لا يمكن تخزينها؛

- خدمات أخرى Autres services(حـ/61،62): يسجل في هذا السطر الخدمات التالية:
  - تكاليف الإيجار والتعمير (copropriété)؛
  - تكاليف دراسات والأبحاث؛
  - تكاليف التوثيق وغيرها؛
  - تكاليف نقل السلع والعمال؛
  - الخدمات البنكية وما يماثلها؛
  - الاشتراكات وغيرها.
- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة Impôts, taxes et versements assimilés Impôts, taxes et versements assimilés (حـ/64): هي كل الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال السنة ما عدا الرسم على القيمة المضافة TVA والضريبة على أرباح الشركات IBS من جهة، ومن جهة أخرى هي كل المدفوعات التي تقرها السلطة العمومية أو الدولية لتمويل مصلحة اقتصادية أو اجتماعية؛
- إجمالي فائض الاستغلال l'excédent brut d'exploitation: وهو القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛
- منتجات عملياتية أخرى Autres produits opérationnels(حـ/75) : تعتبر العناصر حسب الطبيعة التي تظهر في هذا الحساب مكونة لناتج النشاطات العادية للمؤسسة ويتضمن ما يلي[107] ص 02 :
- الأتاوى عن الامتياز والبراءات الاختراع، والتراخيص والعلامات والتصرفات، وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة (حـ/751)؛
- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أصول مثبتة غير مالية (تثبيتات عينية أو معنوية، سندات المساهمة) (حـ/752)؛
- الرواتب التي تلخصها المؤسسة باسم وظائفها الإدارية (متصرف إداري، مسير...) لدى مؤسسات أخرى من نفس المجمع الذي ينتمي إليه (حـ/753)؛
- حصة إعانات الاستثمار التي تحول إلى ناتج (حـ/754)؛
- حصة ناتج العمليات المشتركة (حـ/755) على مستوى حسابات الميزانية عمليات حصة الخسارة الواجب اقتطاعها من الشركاء وعلى مستوى الشركاء المساهمين الأرباح التي تعود إليهم؛
- تحصيلات على الحسابات الدائنة (حـ/756)؛
- المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير (حـ/757) مثل تعويضات التأمين المحصلة؛

- منتوجات التسيير العادية الأخرى (حـ/758) مثل عائدات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية، التراجع، الغرامات، التبرعات المسموح بها...الخ[108] بدون صفحة
- الأعباء العملياتية الأخرى (حـ/65)Autres charges opérationnelles : يسجل في هذا الحساب ما يلي :

- إتاوات التنازل عن البراءات، الرخص، العلاقات، التصرفات، أنظمة البرمجة المعلوماتية، الحقوق والقيم المماثلة(حـ/651)؛
- ناقص القيم المستخرج عن تحويل أصل ثابت غير مالي (حـ/652)؛
- أجور الإداريين المتعلقة بوظائفهم (حـ/653)؛
- الخسائر نتيجة الحسابات الدائنة غير القابلة للتحصيل (حـ/654)؛
- حصة الناتج عن التعاملات المشتركة (حـ/655)؛
- غرامات السوق، غرامات ضريبية أو جزئية، الهيئات والتبرعات المسموح بها (حـ/656)؛

- استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات (حـ/78) Reprises sur pertes de valeur et provisions: عندما تكون المؤونة أو خسائر القيمة المسجلة مسبقا غير مبررة تقيد في هذا الحساب؛
- المنتوجات المالية (حـ/75) Produits financiers: يتمثل في منتوجات المساهمات، عائدات الأصول المالية، فارق التقييم عن الأصول المالية-فوائض القيمة، أرباح الصرف، الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية ومنتوجات مالية أخرى؛
- أعباء مالية (حـ/66)Charges financières : هي مجموع أعباء الفوائد، الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات، فارق التقييم عن أصول مالية –نواقص القيمة، خسائر الصرف، الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية والأعباء المالية الأخرى؛
- عناصر غير عادية élément extraordinaires: كل العناصر الاستثنائية غير المرتبطة بنشاط المؤسسة سواء كانت أعباء (حـ/67 العناصر غير العادية-أعباء مثل حدوث كارثة طبيعية غير متوقعة أو حـ/77 العناصر غير العادية-منتجات). [108] بدون صفحة

ملاحظة: يجب إضافة ملحق يبرز طبيعة ومبلغ العنصر الاستثنائي ويضاف هذا الأخير إلى القوائم الختامية. [109] بدون صفحة

- الضرائب واجبة الدفع على النتيجة (حـ/695 وحـ/698) وتتمثل في :
  - حـ/695 الضرائب على الأرباح الناتجة عن الأنشطة العادية؛
  - حـ/698 الضرائب الأخرى عن النتائج. [108] بدون صفحة

الجداول الملحقة الخاصة بالقوائم الجبائية : تتمثل في 13 جدول وهي كالتالي :

الجدول رقم 01: جدول حركة المخزون هذا الجدول خاص بالمؤسسات التي تقوم بعملية الجرد الدائم؛

الجدول رقم 02: جدول تغيرات الإنتاج المخزن هذا الجدول خاص بالمؤسسات التي تقوم بعملية الجرد المتناوب؛

الجدول رقم 03:أعباء المستخدمين، الضرائب، الرسوم، المدفوعات المماثلة وخدمات أخرى: يتضمن تفاصيل للأعباء الواردة في قائمة الدخل؛

الجدول رقم 04: الأعباء والمنتوجات العملياتية الأخرى: يتضمن تفاصيل للأعباء ونواتج العملياتية الواردة في قائمة الدخل؛

الجدول رقم 05: الاهتلاكات وخسائر القيمة: بالنسبة لثلاثة الأسطر الأولى تبرز الفروقات الناتجة عن حساب الاهتلاكات وفقا لأحكام SCF والاهتلاكات وفقا للقوانين أو الأحكام الجبائية؛

الجدول رقم 06: جدول تثبيتات المؤسسة أو المقتناة خلال السنة المالية: يعرض في هذا الجدول تثبيتات المؤسسة المقتناة خلال السبة المالية؛

الجدول رقم 07:جدول التثبيتات المباعة (فوائد أو نواقص القيمة) خلال السنة المالية: فائض أو ناقص القيمة المشار إليه في هذا الجدول ناتج عن حساب الاهتلاك ووفقا لقواعد جبائية(تحديد أساس الاهتلاك ومدته) والخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة التثبيتات المباعة؛[107] ص 03

الجدول رقم 08:جدول المؤونات وخسائر القيمة خسائر القيمة على المخزونات يجب أن توضح بالتفصيل كالآتي :

- خسائر القيمة عن المخزونات البضائع؛
- خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم(توريدات)؛
- خسائر القيمة عن التموينات الأخرى؛
- خسائر القيمة عن الإنتاج الجاري؛
- خسائر القيمة عن الإنتاج المخزن؛
- خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

ويوضح هذا الجدول أيضا كل من :

- مؤونات المعاشات والواجبات المماثلة؛

- مؤونات الضرائب؛
- مؤونات التنبرعات؛
- مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين؛

تدرج أيضا المؤونات وخسائر القيمة الأخرى وللتوضيح أكثر يمكن أن يلحق جدول توضيحي لهذه الأخيرة وذلك كمايلي :

الجدول رقم 1/8: جدول خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة: يدرج في هذا الجدول كل خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة؛

الجدول رقم 2/8 :خسائر القيمة عن أسهم الشركة وحصصها: يدرج في هذا الجدول خسائر القيمة عن أسهم الشركة؛

الجدول رقم 09:جدول تحديد النتيجة: يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق إعادة إدراج الأعباء غير القابلة للخصم (استردادات) للنتيجة المحاسبية وطرح كل من الخصومات والعجز السابق القبل للخصم؛

الجدول رقم10:جدول تخصيص النتائج والاحتياطات يوضح هذا الجدول كيفية تخصيص والاحتياطات؛

الجدول رقم 11: جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة). [107] ص 104

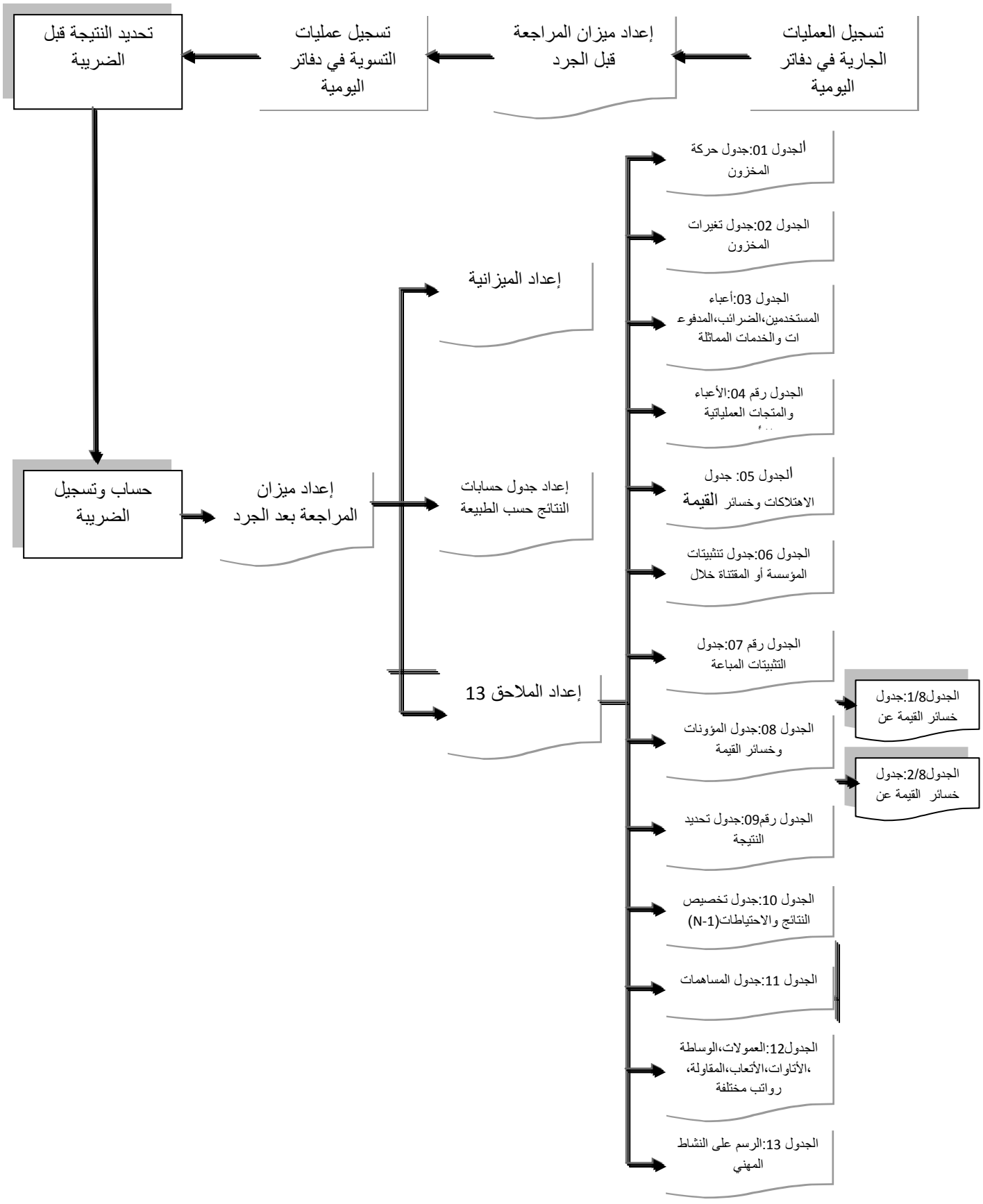
الجدول رقم 12:العمولات، الوساطة، الإتاوات ،الأتعاب، المقاولة، رواتب مختلفة وأعباء المقر: على المسيرين في المؤسسات الذين يدفعون أثناء ممارسة مهنهم أتعاب وأتاوى عن براءات ورخص وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية وغيرها من المكافآت إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين أن يصرحوا بهذه المبالغ في الجدول رقم 12 مع ألقاب وأسماء المستفيدين وعنوانهم ورقم تعريفهم الجبائي (NIF). [110] بدون صفحة

الجدول رقم 13: الرسم على النشاط المهني : يعرض في هذا الجدول البيانات التالية :

- مكان دفع الرسم على النشاط المهني؛
- رقم الأعمال الخاضع للرسم؛
- رقم الأعمال المعفى من الرسم؛
- الرسم على النشاط المهني المدفوع. [107] ص 06

ويمكن تمثيل منهج إعداد القوائم الجبائية الختامية للمؤسسات الخاضع للنظام الحقيقي في الشكل التالي :

الشكل رقم (09) : منهج إعداد القوائم الجبائية الختامية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي [111] بدون صفحة .



أما بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام (IFU) ونخص هنا المؤسسات الفردية فهي ملزمة بتقديم التصريح برقم الأعمال في سلسلة Gn°12 **(** série Gn°12) والتي تتضمن جميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة وصاحبها وكذا معلومات عن نشاطها مع معلومات عن :

- التنازل عن الاستثمار cession d'investissement؛
- معلومات متعلقة برقم الأعمال renseignements relatifs au chiffre d'affaires؛
- جدول مفصل للأعباء état détaillé des dépenses et frais divers. [112] بدون صفحة

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للإطار النظري للمحاسبة الجبائية يمكن أن نستنتج ما يلي :

- أن المؤسسة هي نواة النشاط الاقتصادي حيث تمثل مجموعة من الوسائل المادية و المالية تنصب في تحقيق غاية محددة هي تحقيق الربح، لها أشكال و تصنيفات و ذلك حسب المعيار المعتمد و لكن في دراستنا هذه اعتمدنا على تصنيف المؤسسات التجارية دون غيرها و هذا لطبيعة موضوعنا؛
- إن المحاسبة تقنية تحدد الذمة المالية للمؤسسة، فهي تسجل كل تدفقات النقدية لكل العمليات المالية التي تقوم بها هذه الأخيرة، ولذا لها دور كبير في حياة المؤسسة فهي تحدد حقوقها و التزاماتها اتجاه الغير سنركز دراستنا هذه على التزاماتها اتجاه إدارة الضرائب بدراسة حقل واحد من حقول المحاسبة و المتمثل في المحاسبة الجبائية لها؛
- أن الضرائب و الرسوم من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل ميزانيتها من جهة، و لتحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية من جهة أخرى، فهي تمثل التزاما للمؤسسة عليها دفعه بواسطة تقديم تصريحات بالمداخيل، وإذا لم يتم تقديم أو التأخير في إيداع هذه الأخيرة او احتوائها على معلومات خاطئة، وجب على المكلف او المؤسسة عقوبات جبائية؛

و عليه فان كل المؤسسات التجارية ملزمة بمسك محاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمستمد من المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية مع ضرورة تطبيق ما جاء به التشريع الجبائي والسؤال المطروح هنا كيف عالج المشرع الجبائي مختلف العمليات المحاسبية ؟ أو بصيغة أخرى ماهي المعالجة الجبائية لمختلف العمليات المحاسبية ؟ وهذا ما سنحاول الاجابة عليه في الفصل الموالي.

الفصل 2

المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العماليات في المؤسسة

إذا كان تكييف النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أمرا ضروريا فإن المحافظة على الإرتباط بين المحاسبة والجباية سيؤدي لا محالة إلى إعادة المعالجات على مستوى التصاريح الجبائية للمؤسسات، لذلك تولي المؤسسات الجزائرية أهمية كبرى لمحاسبتها الجبائية ، وذلك لمدى التأثير الجبائي على نتيجتها.

يظهر هذا التأثير في التعديلات والتصحيحات التي تخضع لها النتيجة المحاسبية للمؤسسة وهذا طبقا لما ينص عليه التشريع الجبائي ، خاصة فيما يخص معالجة الأعباء والنواتج ،وذلك بهدف تحديد النتيجة الجبائية أو الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحدد الضريبة على الأرباح .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل والمتمثل في المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : معالجة مختلف الضرائب حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي حيث تطرقنا في هذا المبحث إلى معالجة ضرائب الدخل ، عقود الإيجار ، الإعانات، الأعباء والنواتج.

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للعمليات الجبائية الجارية في المؤسسة وهي العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة والمتمثلة في العمليات مع البنوك ، المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة ،التصريح G :50 ومعالجة الأجور.

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية والجبائية في نهاية الدورة حيث تناولنا في هذا المبحث مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة والمتمثلة أساسا مؤونات تدني قيم الأصول والخصوم،الاهتلاكات ومختلف عمليات التسوية الأخرى كمعالجة فوائض و إعادة التقييم من أجل تحديد النتيجة الجبائية.

1.2. دراسة الضرائب حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم ما جاء به كل من المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة الضرائب الدخل ، عقود الإيجار ، الأعباء والإيرادات ومعالجتها جبائيا .

1.1.2.المعالجة المحاسبية و الجباية لضرائب الدخل

نظرا لأهمية الضريبة فإن هيئة معايير المحاسبة الدولية ومنذ سنة 1979 نشرت المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بالمحاسبة على ضرائب الدخل والذي شرع في تطبيقه في جانفي 1981.

أما الجزائر أخذت بمتطلبات هذا المعيار من خلال تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010 والمصادق عليه في مارس 2009،[5] ص173 والذي خصص قسم من الفصل الثالث للضرائب مؤجلة. [113] ص 67

1.1.1.2.الهدف من معيار ضرائب الدخل

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل أو الضرائب على الأرباح وذلك من خلال :

- تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للنتائج الجبائية الحالية والمستقبلية؛
- إزالة أو محو الفروقات بين القيم المحاسبية والجبائية. [114] ص05

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن عبئ (أو ناتج) الضريبة يساوي إلى المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الصافية فهو يميز إذن الضريبة المستحقة وخصوم وأصول الضريبة المؤجلة. [5] ص173

2.1.1.2.الضرائب المستحقة

1.2.1.1.2. مفهوم الضرائب المستحقة

هي مبلغ الضرائب على الدخل أو على الأرباح واجبة الدفع (أو المسترجعة) على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبة) للدورة والذي يحدد حسب التشريعات الجبائية لكل دولة. [115] ص 114

2.2.1.1.2. التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة

- الضريبة المستحقة للدورة والدورات الماضية يجب أن تسجل كخصم في حالة عدم سدادها؛
- إذا كان المبلغ المسدد خلال الدورة والدورات السابقة يزيد عن المبالغ المستحق لهذه الدورات فإن الفائض يسجل كأصل [114] ص 24.

3.1.1.2.الضرائب المؤجلة

1.3.1.1.2. مفهومها

هي مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب خصم مؤجلة) أو القابلة للتحصيل (ضرائب أصول مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية أي لا تخص الدورة الزمنية الحالية. [116] ص 130

كما يعتبر فرض الضرائب المؤجلة ،طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. [114] ص 19

ترتكز نظرية الضرائب المؤجلة على ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة (la méthode du report de l'impôts) والتي تنبني على الفكرة التي تقضي بأنه سوف يكون هناك تعادل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الخاضعة على مدار حياة المؤسسة باستثناء بما يتعلق بالفروقات الدائمة أو النهائية ،حيث يقتصر على ترحيل فقط الفروقات الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية والجبائية ،والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني (le décalage temporel) أي الناتجة عن التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي للإيراد أو العبئ ،والأخذ بعين الاعتبار هذا الإيراد أو العبئ في حساب النتيجة الجبائية.

وعليه فإنه عند الحديث عن الضريبة المؤجلة ،فإن الأمر يتعلق فقط الأخذ بعين الاعتبار الفروقات المؤقتة ،ومن هنا وجب في هذا الإطار التمييز بين الفروقات المؤقتة والدائمة. [117] ص ص 244-245

2.3.1.1.2. الفروقات الدائمة أو النهائية

تتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة،والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة ،وتنتج هذه الفروقات عندما تخصم بعض العناصر محاسبيا بينما يجب إعادة إدراجها جبائيا . [118] ص 150

الفروقات الدائمة سواء كانت أعباء أو نتائج لا تنشأ ضريبة مؤجلة،[114] ص 10أي ليس لها أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة ،وهذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي ،وبالتالي فهي لا تحدث أي لإضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة ،أي أن أثرها يقتصر فقط على الدورة المعنية وهو أثر نهائي غير رجعي. [117] ص 245

ومن بين هذه الفروقات يمكن ذكر ما يلي :

- الغرامات والإتاوات؛
- أعباء غير قابلة للخصم نهائيا؛
- النواتج المستبعدة من الوعاء الضريبي مثل (فوائض قيمة التنازل المنصوص عليها في المادتين 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة). [114] ص 10
- إذا تجاوز السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية مثل تلك المتعلقة بالهدايا ذات الطابع الإشهاري،الإشهار المالي،الرعاية،الكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية أو الثقافية ،الإعانات والتبرعات والهدايا الممنوحة لصالح مؤسسات البحث العلمي أو لصالح الجمعيات ذات الطابع الخيري...الخ.[117] ص 245

تدرج هذه الأعباء والنواتج ويعترف بها في الجدول رقم 09من الميزانية الجبائية (la liasse fiscale) والمتمثل في جدول تحديد النتيجة الجبائية. [119] بدون صفحة

3.3.1.1.2. الفروقات المؤقتة

تتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة ،أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة والنتيجة الجبائية من جهة أخرى،لبعض عناصر الأعباء والنواتج ،هذه الفروقات تظهر خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

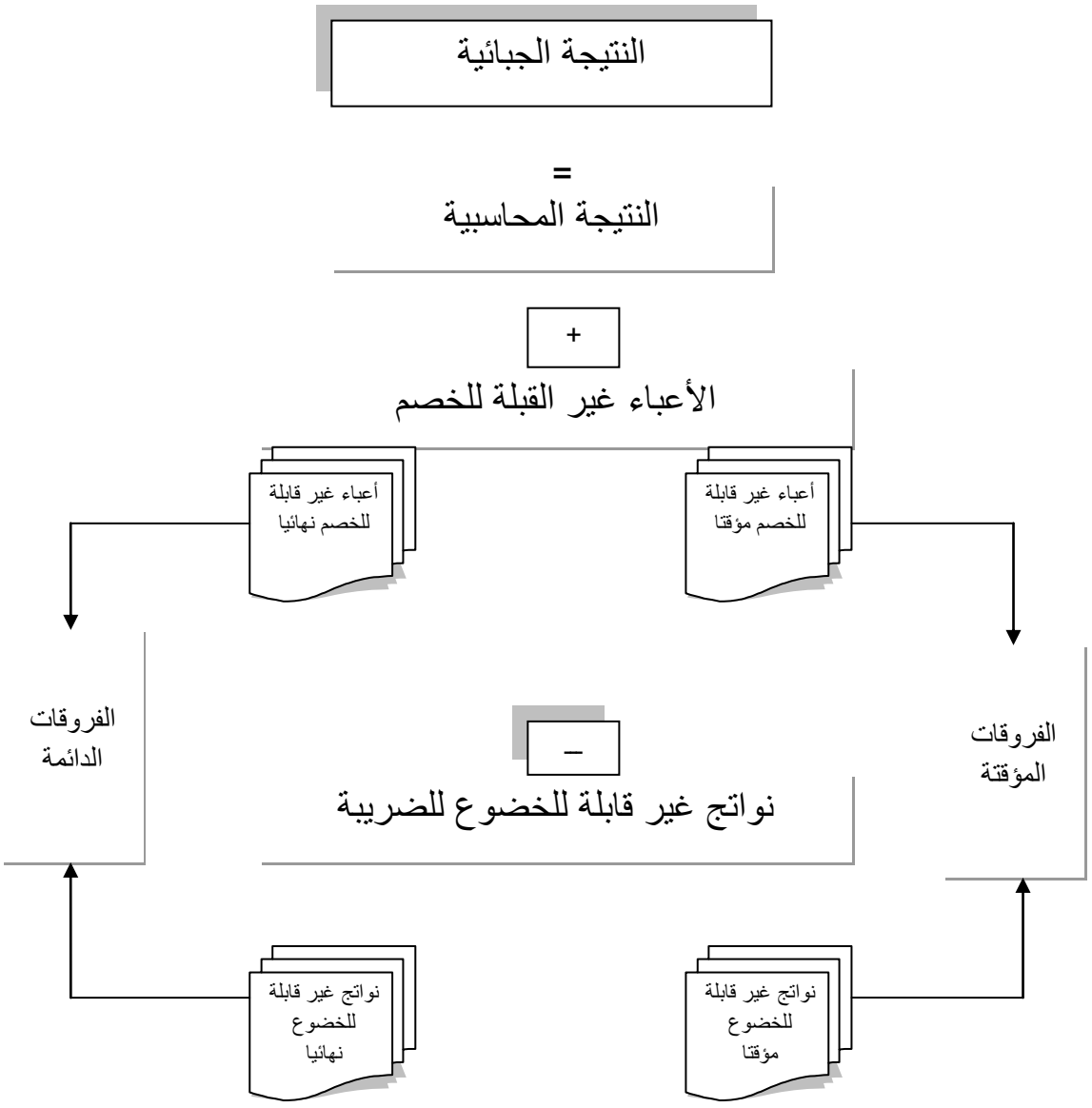
وبالتالي يمكن القول بأن الفروقات المؤقتة تنجم من التفاوت الزمني بالأخذ بعين الاعتبار الأعباء أوالنواتج في حساب النتيجة المحاسبية والجبائية،الأمر الذي يؤدي إلى ظهور وضعية جبائية مؤجلة وأخرى كامنة تنتج عنها إما ضريبة مؤجلة مدينة أو ضريبة مؤجلة دائنة،أي تؤدي إلى الدفع المسبق للضريبة أو تأخيرها إلى دورات لاحقة ،ومن بين هذه الفروقات يمكن ذكر ما يلي:

- اختلاف معدلات الاهتلاك المطبقة من قبل المؤسسة وتلك المنصوص عليها من قبل التشريع الجبائي،إعانات الاستغلال التي لم يتحصل بعد على مبلغها في نهاية السنة وتجدر الملاحظة إلى أن الوضعية الجبائية المؤجلة مرتبطة بالعمليات التي وقع الحدث المنشئ للضريبة الخاصة بها ،وعليه فإن

إعفاء أو إخضاع العناصر الخاصة بالجباية المؤجلة سوف يحدث بتاريخ قد يكون محددا أو غير محدد لكن أكيد،أي أن الأثر يمتد عبر الزمن،أما الوضعية الجبائية الكامنة فتوافق العمليات التي لها احتمال الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها إذا تحققت بعض الشروط أو اتخذت بعض القرارات[117] ص ص 245-246.

ويمكن تلخيص كيفية حسابات النتيجة الجبائية مع الأخذ بعين الاعتبار للفروقات الدائمة والمؤقتة من خلال الشكل التالي .

الشكل رقم (10): توضيح الفروقات الدائمة والمؤقتة المدرجة في حساب النتيجة الجبائية [117] ص247



ومن الشكل نميز نوعين من الفروقات المؤقتة :

- الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة : يقال عن الفروقات المؤقتة أنها خاضعة للضرائب عندما تكون مصدر لإنشاء ضريبة في الفترات اللاحقة،وذلك عندما تصبح النتيجة الجبائية أكبر من النتيجة المحاسبية والتي بدورها تعطي أو تولد ضريبة مؤجلة - خصوم. [120] ص 200

ولتوضيح ذلك نأخذ المثال التالي :

قامت المؤسسة "أ" بالتخفيض في ضريبة الدورة n وهذا ناتج عن تحقيق فائض قيمة بـ : 150.000دج على مجموعة عقار منكوب والذي حصلت على إثره المؤسسة على تعويض من مصلحة التأمين.

الحل :

خصم الضريبة المؤجلة لهذا الفائض = 150.000×0,25=37.500 دج (IBS %25)

وعلية فالتسجيل المحاسبي يكون كالأتي [05] ص 175:

693		فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	37.500	
	134	ضرائب مؤجلة على الخصوم		37.500
		تسجيل IBS المفروضة على فائض القيمة		

- الفروقات المؤقتة القابلة للخصم **:** يقال عن الفروقات المؤقتة أنها قابلة للخصم عندما سوف ينجم عندها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح للضريبة للفترات اللاحقة ،وذلك عندما تصبح النتيجة الجبائية أقل من النتيجة المحاسبية والتي بدورها تعطي أو تولد ضريبة مؤجلة-أصول. [120] ص 201
ولتوضيح ذلك نأخذ المثال التالي :

المؤسسة "ب" أدمجت ضريبيا الاشتراكات الاجتماعية للتضامن ،وحصة مساهمة الموظفين في جهود البناء للدورة n والمقدرة بـ : 60.000دج ،وقامت بتخفيض الضريبة للعناصر الموافقة للسنة n-1 بمبلغ 54.000دج،(IBS 25%).

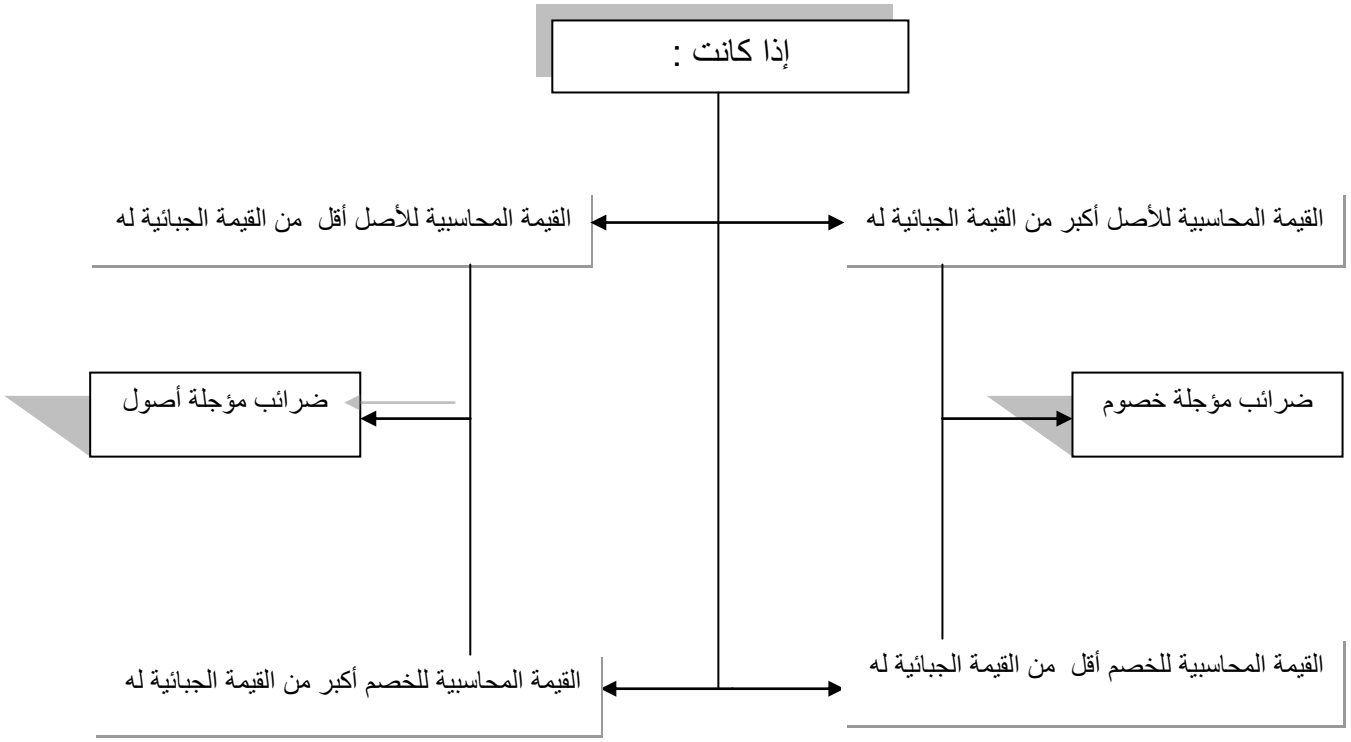
الحل : وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالآتي[05] ص 176:

692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول	13.500	
	133	ضرائب مؤجلة عن الأصول		13.500
		إخراج الضريبة المؤجلة عن الأصول لـ :		
		54.000*0.25 n-1		

133		ضرائب مؤجلة عن الأصول	15.000	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		15.000
		الضريبة المؤجلة عن الأصول لـ: n		
		0.25*60.000		

ملاحظة : يمكن توضيح معيار معرفة أو التمييز فيما إذا كانت ضرائب مؤجلة أصول أو خصوم في الشكل التالي :

الشكل رقم (11) : معيار معرفة ضرائب مؤجلة أصول / خصوم[121] ص 217



4.3.1.1.2.القيمة المحاسبية للأصول والخصوم

وهي القيمة التي تسجل بها الأصل أو الخصم في الميزانية.

5.3.1.1.2.القيمة الجبائية للأصول والخصوم

- القيمة الجبائية للأصل la valeur fiscale d'un actif: هي قيمة المبلغ الذي سيسمح بخصمه من النتيجة الجبائية في تاريخ الاسترداد .

- القيمة الجبائية للخصم _(la valeur fiscale d'un passif): القيمة الجبائية للخصم تتوافق مع القيمة المحاسبية أو الدفترية بعد خصم المبالغ. [120] ص 202

4.1.1.2.تقييم ضريبة الدورة

تقيم ضريبة الدورة بتقييم كل من الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة .

1.4.1.1.2. تقييم الضرائب المستحقة

يتم تقييم الضريبة المستحقة للدورة المعينة بناء على المعدلات والقواعد الجبائية سارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة. [117] ص 251

2.4.1.1.2. تقييم الضرائب المؤجلة

يتم تقييم وإعادة النظر في قيمة أصول وخصوم الضريبة المؤجلة عند تاريخ إقفال كل دورة،وهذا على أساس المعدلات والقواعد الجبائية السارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة أو المعدلات والقواعد الجبائية التي يرتقب تطبيقها خلال الدورة التي سوف تتحقق فيها أصول أو خصوم الضريبة المؤجلة. [05] ص 176

2.1.2. المعالجة المحاسبية والجبائية لعقود الإيجار

عندما تحتاج المؤسسة إلى أصل أو عقار أو تجهيز يمكنها أن تصبح مالكة له ،وذلك عن طريق تمويله بواسطة قرض أو عن طريق أموال خاصة أو مستأجرة ، وعليه فإن عقد الإيجار يأخذ صفة عقد عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي.

1.2.1.2. مفهوم عقد الإيجار التمويلي و التشغيلي

يمكن التمييز بينها فيما يلي:

1.1.2.1.2. عقد الإيجار التمويلي(Crédit bail) Location financement

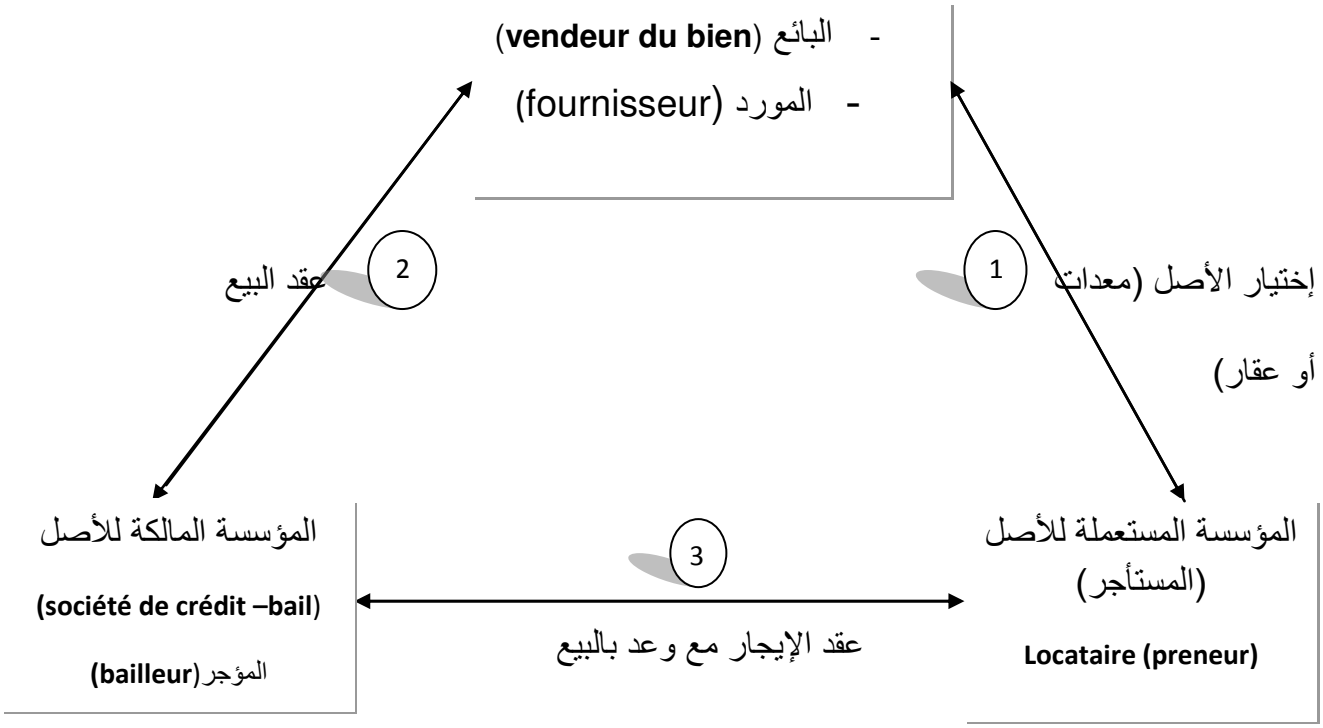
هو عبارة عن عملية تأجير لأصل ما تكون هذه العملية وفق عقد متبوع بوعد بيع يقدمه المؤجر للمستأجر عند انقضاء فترة التأجير[122] ص 187، يسمى هذا العقد بعقد الإيجار التمويلي يحدد سعر البيع وفق للقيمة العادلة على أن يكون أقل منها مع الأخذ بعين الاعتبار أو في الحسبان جميع الأقساط المدفوعة خلال مدة الإيجار،[123] ص 257 وعليه فإنه يمكن إبراز الإيجار التمويلي من زاويتين هما القانونية والاقتصادية.

- الزاوية القانونية : يمكن أن يحلل عقد الإيجار التمويلي على أنه :
  - تأجير أصل (عقار أو تجهيز) مقابل إتاوة؛
  - الوعد ببيع نفس الأصل مقابل سداد سعر مناسب يأخذ في الحسبان الإتاوة أو الأقساط المدفوعة[05] ص 179.

- الزاوية الاقتصادية : يعتبر قرض الإيجار على أنه أحد وسائل التمويل الذي يمكن استخدامه بنفس درجة التمويل بالأموال الخاصة أو التمويل باللجوء إلى الاقتراض،أي هنا تغليب الطابع الاقتصادي على الطابع القانوني أو تغليب المنفعة على الملكية. [115] ص 120

يمكن تلخيص ما سبق في الشكل الموالي :

الشكل رقم (12) : ميكانيزم عقد الإيجار –التمويلي [124] بدون صفحة



2.1.2.1.2. عقد إيجار تشغيلي

عقد الإيجار البسيط يشير إلى أي عقد عدا عقد التمويل بالإيجار[122] ص 179.

2.2.1.2. 3.معايير التصنيف

يمكن تصنيف أو التمييز بين عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار التشغيلي في الشكل التالي :

الشكل رقم (13) : معايير تصنيف عقد الإيجار التمويلي و عقد إيجار تشغيلي ص ص 282-283



عقد الإيجار التمويلي **عقد إيجار تشغيلي**

من الشكل نستنتج أن تصنيف عقد الإيجار التمويلي أو عقد إيجار تشغيلي يعتمد على حقيقة المعاملة بدلا من شكل العقد.

3.2.1.2. المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي

كل أصل يكون موضع عقد الإيجار التمويلي يسجل عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على القانوني [126] بدون صفحة

وهو التاريخ الذي يجوز للمستأجر فيه ممارسة حقه في استخدام الأصل المؤجر وهو تاريخ الاعتراف الأولي بعقد الإيجار .

1.3.2.1.2 لدى المستأجر

يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بالقيمة الأدنى بين القيمة العادلة للأصل والقيمة الحالية أو المحينة.

- عندما يدخل الأصل تحت مراقبة المستأجر : يسجل في الجانب المدين الأصل أو التثبيت المستأجر وفي الجانب الدائن حساب ديون عن عقد إيجار – تمويل [128] ص 91

2×		التثبيتات	×××	
	167	ديون التمويل بالإيجار		×××
		إبرام عقد الإيجار		

- عند تسديد الأتاوى (الأقساط) المنصوص عليها في العقد : يسجل حـ/167 ديون التمويل بالإيجار في الجانب المدين بمبلغ الإتاوى أو القسط المنصوص عليه في العقد مع تسجيل الرسم على القيمة المضافة في حـ/442 ويسجل في الجانب الدائن حـ/ البنك [05] ص 180 .

167		ديون التمويل بالإيجار	×××	
442		دولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل	×××	
	512	بنك		×××
		تسديد القسط		

أما الدفعات بمقتضى الإيجار يجب أن توزع بين العبء المالي واستهلاك لرصيد الدين ،العبء المالي يجب أن يوزع على مختلف المدة المغطاة بواسطة عقد إيجار بشكل يمكن الحصول على معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي المستحق والمسجل في حسابات الخصوم لكل دورة. [123] ص ص 258-259

تسمى الفائدة المدفوعة بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار وهو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد

الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة. [127] ص 287

ويكون التسجيل المحاسبي لقسط الفوائد في آخر السنة كما يلي : [05] ص 181

661		أعباء الفوائد	×××	
	×168	فوائد مستحقة		×××
		تسجيل قسط الفوائد		

يدفع قسط الفوائد في بداية السنة الموالية ويسجل محاسبيا كما يلي :

1688		فوائد مستحقة	×××	
167		ديون التمويل بالإيجار (بالقيمة المتبقية)	×××	
442		دولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل	×××	
	512	بنك		×××
		دفع قسط السنة n+1 فوائد السنة n		

ملاحظة: استعملنا حـ/ 1688 فوائد مستحقة كحساب فرعي ل حـ/ 168 اقتراضات أخرى وديون مماثلة نظرا لأن الفوائد تتعلق بأحد الخصوم المالية. [05] ص 181

2.3.2.1.2 .لدى المؤجر

وهنا ميز النظام المحاسبي المالي بين :

- المؤجر غير الصانع : فإن الدين المتشكل من الاستثمار الصافي الموافق للأصل المؤجر يسجل في حـ/274 قروض وديون على عقود التمويل بالإيجار في مقابل الديون الناتجة عن اقتناء الأصل (تكلفة الشراء تتضمن المصاريف الأولية المرتبطة بالتفاوض وإتمام العقد) . [126] ص 58

- المؤجر الصانع أو المنتج : يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا لمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة بالنسبة للمبيعات النهائية،الأرباح أو الخسائر على المبيعات تسجل في حسابات النتيجة[126] ص 59،ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

274		قروض وديون على عقود التمويل بالإيجار	×××	
	700	مبيعات منتجات		×××
		التنازل على المعدات كتمويل بالإيجار		
512		بنك	×××	
	274	قروض وديون على عقود تمويل بالإيجار		×××
	445	الدولة ،الرسوم على رقم الأعمال		×××
		الدفع في 1 /1 / n (بدون فوائد)		

أما في نهاية السنة فيكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

2768		فوائد منتظرة	×××	
	763	دخل القروض		×××
		تسجيل الفوائد المنتظرة من/n1/1 إلى/n/12/31		

ملاحظة : استعملنا حـ/ 2768 كحساب فرعي لـ حـ/ 276 ديون تجهيز أخرى . [05] ص 182

3.2.1.2. المعالجة المحاسبية للقرض بالإيجار بعد رفع خيار الإيجار

عندما يرفع المستأجر خيار الشراء ،يسجل الأصل في حسابات أصول ميزانيته بتكلفة الشراء والتي تساوي السعر التعاقدي للتنازل المشترط من قبل الشركة المؤجرة.

بعد ذلك يهتلك الأصل من قبل المؤسسة على المدة المحتملة للاستعمال المحددة عند رفع الخيار ،يتبع نظام الأصول المستعملة. [128]ص 375

- حالة قرض بالإيجار منقول[128]ص 183: إذا كان التثبيت عبارة عن منقول فالتسجيل المحاسبي يكون كالأتي :

21x		التثبيتات العينية – منقولة	×××	
442		الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل	×××	
	512	البنك		×××
		فاتورة الشراء رقم.....		

- حالة قرض بالإيجار عقار : إذا كان التثبيت عبارة عن عقار فالتسجيل المحاسبي يكون كالأتي :

21x		التثبيتات العينية – عقار	×××	
	512	البنك		×××
		فاتورة الشراء		

4.2.1.2. التنازل عن عقد الإيجار La cession-bail (lease-back)

هي العملية التي يتم إثرها بيع أصل من أصول المؤسسة مع عقد بيع إيجار ، في مقابل مبلغ مالي مع استرجاع الأصل في شكل عقد إيجار. [128] ص 375

تعتمد المؤسسات التي تعاني من ضائقة مالية على هذا النوع من العقود ، حيث تتنازل للغير على البعض من أملاكها عن طريق البيع مقابل حصولها على سيولة نقدية ، شرط أن تبقى بصفة المستغل لهذا الملك في شكل عقد إيجار . [116] ص 132

5.2.1.2. المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التشغيلي

المعالجة المحاسبية لهذا النوع من عقود الإيجار سواء من المؤجر أو المستأجر تكون على النحو التالي:

1.5.2.1.2. لدى المستأجر

يتم تسجيل عقد الإيجار التشغيلي في الأعباء في حسابات النتيجة على أساس خطي خلال مدة القرض. [05] ص 185

وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالأتي :

613		إيجارات	×××	
442		الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل	×××	
	512	البنك		×××
		تسديد القسط ،شيك رقم.....		

2.5.2.1.2. لدى المؤجر

الأصول التي تكون موضع عقد إيجار بسيط يجب عرضها في ميزانية المؤجر حسب طبيعتها، أما الإيرادات المتعلقة بالإيجار والمتأتية من عقد الإيجار البسيط يجب ن تسجل في النواتج بشكل خطي خلال مدة عقد الإيجار،وتثبت محاسبيا كما يلي :

- في 01/01/ن :

512		البنك	×××	
	706	تقديم الخدمات الأخرى		×××
	445	دولة.رسوم مجمعة		×××
		تحصيل الدفعة الأولى		

- في 12/31/ن : وفي نهاية السنة يقوم المستؤجر بحساب قسط الاهتلاك ويثبت في دفاتره المحاسبية وفق التالي :

681		مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة	×××	
	28	اهتلاك التثبيتات		×××
		قسط الاهتلاك		

6.2.1.2. المعالجة الجبائية لعقود الإيجار

- للمستأجر حق قابلية خصم الإهتلاكات من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية نهاية مدة العقد المذكورة ؛ [129] ص 11
- لاتدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع (Lease-back) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة؛ [130] بدون صفحة
- لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. [131] بدون صفحة

3.1.2. معالجة النواتج ، الأعباء و الإعانات

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية الاعتراف ومعالجة كل من النواتج و الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة وكذا كيفية معالجة الإعانات المتحصل عليها .

1.3.1.2. النواتج و الأعباء

يتم استخدام مبدأ المقابلة كأساس للاعتراف بتحقيق الإيراد ، حيث يحدد هذا المبدأ توقيت و قيم الاعتراف بكل من الأعباء و النواتج . [103] ص 314

1.1.3.1.2. معالجة النواتج

يعالج المعيار المحاسبي الدولي 18 "الإيراد" الإيرادات أو النواتج، سواء كانت نتيجة بيع السلع أو تقديم خدمات أو أنواع أخرى من الإيرادات. [115] ص 147

- مفهوم الإيراد : يعرف الإيراد كما يلي :

➢ حسب المعيار المحاسبي الدولي" 18 " :هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج عن العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة ، يؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات داخلة للأصول أي تعزيز قيمة الأصول أو الانخفاض في قيمة الالتزامات على المؤسسة .

➢ حسب النظام المحاسبي المالي (scf) : إن إيرادات أو منتجات السنة المالية تتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم . [122] ص 69

- القواعد الجبائية الخاصة بالنواتج **:** بغية الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة فإنه يتم إدماج كل النواتج التي حققتها المؤسسة على مدار الدورة ، حيث أن هذه النواتج لا تضم فقط النواتج المرتبطة بالاستغلال بل تتعداها إلى تلك التي تعتبر خارج الاستغلال .

ولكون تسجيل النواتج يكون في مصلحة إدارة الضرائب فإنه لا توجد أي شروط محددة لإدماجها في الوعاء الضريبي، ماعدا تلك المتعلقة ببعض النواتج الاستثنائية كفوائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل أو تلك الناتجة عن إعادة التقييم ....الخ حيث يعتبر بعض هذه النواتج معفى من الضريبة و البعض الأخر خاضعا إلى معدل خاص غير المعدل العادي . [117] ص 136

- التسجيل المحاسبي للنواتج **:** تسجل النواتج وفق القيد التالي : [132] ص 15

512		البنك	×××	
	7x	النواتج		×××
	4457	الرسم على القيمة المضافة المستحقة		×××
		شيك رقم		

2.1.3.1.2. الأعباء

تعتبر حسابات الأعباء من أهم الحسابات الأساسية المحددة للنتيجة في المؤسسة ،و تبرز أهميتها في إمكانية استعمالها لتخفيض الوعاء الضريبي، ولضمان ايرادات الدولة قام التشريع الجبائي الجزائري بوضع شروط صارمة لقابلية خصم هذه الأعباء.

- الشروط العامة لقابلية خصم الأعباء : يتم تقسيمها إلى :

الشروط الشكلية : هي الشروط التي لها صلة بالعبء ذاته وهي :

- يجب أن يحدث العبئ نقصا في قيمة الأصل صافي ؛
- يجب استخدام العبئ لصالح المؤسسة ؛
- يجب أن يتعلق العبئ بالدورة التي تم من خلالها الإلتزام . [117] ص 133

الشروط الموضوعية:هي الشروط التي يجب أن تستوفيها الأعباء ليتم خصمها جبائيا،وتتمثل في

- يجب أن يكون العبئ فعليا و مبررا ؛
- تسجيل الأعباء في محاسبة المؤسسة؛
- اعداد الكشوف الخاصة بالأعباء .

- الشروط الخاصة لقابلية خصم بعض الأعباء: قام المشرع الجبائي بتقييد خصم بعض الأعباء بشروط نوعية،علاوة على استجابتها للشروط الموضوعية والشكلية سالفة الذكر.
- الأعباء القابلة للخصم : يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- مصاريف المستخدمين: لكي يتم قبول خصمها جبائيا يجب أن تستوفي الشروط التالية:

- يجب أن تتعلق بعمل تم فعليا.
- يجب أن لا يبالغ في قيمتها مقارنة بالعمل المؤدى.
- يجب أن تؤدي إلى دفع اشتراكات اجتماعية . [117] ص 133

- المصاريف المالية: كل المصاريف المالية الخاصة بالإقراضات المبرمة داخل الجزائر أي بالعملة الوطنية قابلة للخصم بشرط أن تكون لفائدة المؤسسة ومدفوعة خلال الدورة، أما فيما يتعلق بالمصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر فقبول خصمها مرهون بتقديم اعتماد الذي تستلمه السلطات المالية المختصة من البنك المركزي وبارتباطها بالدورة التي تم في خلالها التزام بها [133] بدون صفحة
- الأعباء الجبائية : كل الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني يقبل بخصمها من النتيجة الجبائية. باستثناء الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات التي لا تعتبر كعبئ وإنما كتخصيص إجباري لجزء من أرباح المؤسسة لصالح الدولة [117] ص 134

كما أن العقوبات و الغرامات الجبائية غير قابلة للخصم من الوعاء الضريبي .

➢ أجور الغير : تتمثل أساسا في :

- الأتاوى المستحقة عن براءات , رخص وعلامات الصنع؛
- مصاريف المساعدة التقنية و مصاريف المقر؛
- العمولات والأجور الأخرى المدفوعة للأشخاص غير المرتبطين بعقد عمل مع المؤسسة بصفة أجراء عندها ؛

إذا كانت هذه الأجور مدفوعة بالعملة الوطنية ،فإنها قابلة للخصم من النتيجة الجبائية ولكن بتوفر الشرطين المواليين:

- أن يتم إعداد قائمة ترفق التصريح السنوي الخاص بالنتيجة ،وتظهر اسم وعنوان المؤسسة وعنوان المستفيدين وكذلك المبالغ المدفوعة لصالحهم؛[117] ص 133
- أن تكون مدفوعة فعليا خلال الدورة المعنية ؛

أما إذا كانت هذه الأجور مدفوعة من قبل المؤسسة بعملة أخرى غير العملة الوطنية ،فإن خصمها (باستثناء مصاريف المقر) لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون بـ :

- تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة (البنك المركزي الجزائري) وبارتباطها بالدورة التي تم في خلالها دفعها فعليا؛

وفيما يتعلق بمصاريف المقر المدفوعة بالعملة الأجنبية فخصمها مرتبط بـ:

- تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة؛
- ارتباطها بالدورة التي تم في خلالها الالتزام بها؛
- إعداد قائمة خاصة بها ترفق التصريح السنوي الخاص بالنتيجة .

وهناك أعباء أخرى قابلة للدفع نص عليها التشريع الجبائي الجزائري . [133] بدون صفحة

الأعباء غير القابلة للخصم : هذا الصنف من الأعباء يضم الإهتلاكات و المؤونات [117] ص 135....إلى اخره ، سنتطرق لهم بالتفصيل في المبحث الثالث .

- التسجيل المحاسبي للعبئ : يكون وفق للقيد التالي : [135] ص 136

6x		إيجارات	×××	
4456		الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	×××	
	512	البنك شيك رقم.....		×××

2.3.1.2. المعالجة المحاسبية للإعانات

تلجأ الدولة والمؤسسات التابعة لها إلى تشجيع ودعم مؤسسات القطاع الخاص وخصوصا تلك المؤسسات التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من فئة كبيرة من المستثمرين و السؤال المطروح هنا كيف يتم اخضاع الاعانات للضرائب وما هي مدة الإخضاع؟

1.2.3.1.2. مفهوم الإعانات

لقد خصص المعيار المحاسبي الدولي رقم "20" محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية لدراسة ومعالجة الإعانات

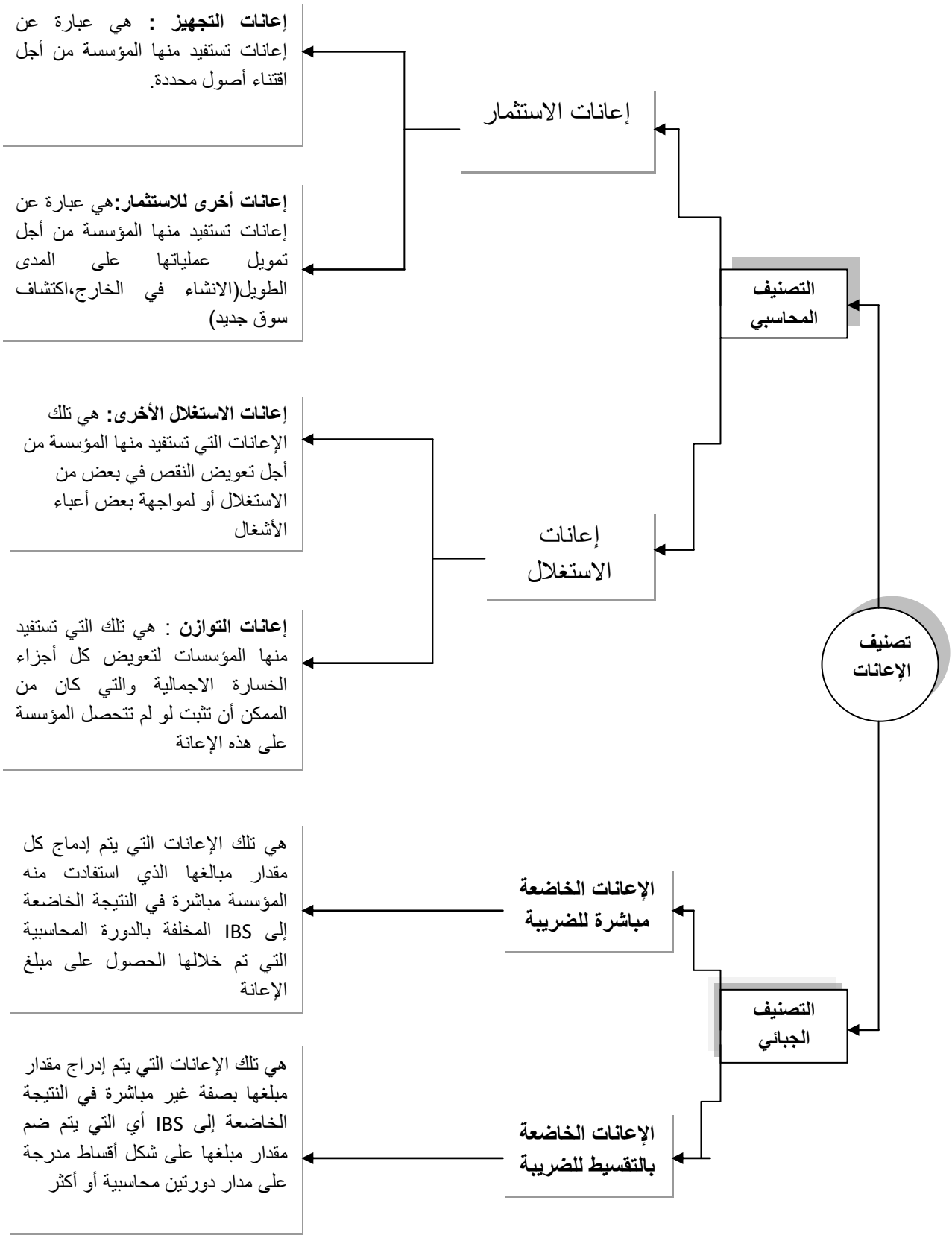
- مفهوم الإعانات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 20: هي عبارة عن منح أو مساعدات حكومية تقدمها الدولة لمؤسسة ما بهدف تزويدها بمنافع اقتصادية معينة . [127] ص 350

- مفهوم الإعانات حسب النظام المحاسبي المالي : هي عملية تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها ماضيا ومستقبلا. [122] ص 273

2.2.3.1.2.تصنيف الإعانات

يمكن أن نميز ما بين التصنيف المحاسبي والتصنيف الجبائي للإعانات من خلال الشكل رقم 14

الشكل رقم (14) : تصنيف الإعانات [117] ص ص 196-200



3.2.3.1.2.المعالجة الجبائية والمحاسبية للإعانات

- إعانات الاستغلال الأخرى وإعانات التوازن :هي إعانات تمثل عنصر من عناصر النتيجة الصافية للسنة التي تم الحصول عليها [136] بدون صفحة ،وهي تسجل في حـ/74 إعانات الاستغلال وتضم كل من الحسابين الفرعيين حـ/741 إعانات التوازن و حـ/748 إعانات الاستغلال الأخرى.

إعانات التوازن : تستلم المؤسسة إخطار أو إشعار بأنها ستستلم مبلغ الإعانة؛

- إذاكان مبلغ الإعانة قد حصّل :يسجل القيد التالي [135] ص 96:

512		البنك	Xxx	
	741	إعانات التوازن		xxx
		تحصيل الإعانة		

- إذا كان مبلغ الإعانة قيد التحصيل : يسجل القيد التالي :

441		دولة –تعاونيات عمومية	Xxx	
	741	إعانات التوازن		xxx
	445	دولة.رسوم مجمعة		xxx
		تسجيل الإشعار		

و عند تحصيل الإعانة يرصد حـ/441 ويكون التسجيل كالآتي :

512		البنك	Xxx	
	441	دولة-تعاونيات عمومية		xxx
		تحصيل الإعانة		

1-1.إعانات الاستغلال : تقيد إعانات الاستغلال الأخرى كما يلي :

- إذا كان مبلغ الإعانات قد حصّل : يسجل القيد التالي :

512		البنك	Xxx	
	748	إعانات الاستغلال الأخرى		xxx
		تحصيل الإعانة		

- إذا كان مبلغ الإعانة قيد التحصيل : يسجل القيد التالي:

441		دولة –تعاونيات عمومية	Xxx	
	748	إعانات الاستغلال الأخرى		xxx
		تسجيل الإشعار		

- وعند تحصيل الإعانة نهائيا يرصد حـ/441 ويكون التسجيل كالآتي :

512		البنك	Xxx	
	441	دولة –تعاونيات عمومية		xxx
		تحصيل الإعانة		

- في نهاية الدورة : عند تحويل مبلغ الإعانة إلى السنوات المالية المعنية بتغطية التكاليف :هنا يوجد طريقتين :

الطريقة الأولى : تغطية التكاليف

487		منتجات معاينة مسبقا	Xxx	
	748	إعانات الاستغلال الأخرى		xxx

الطريقة الثانية : التخفيض المباشر للتكاليف

487		منتجات معاينة مسبقا	Xxx	
	6×	التكاليف المعنية		xxx

- إعانات التجهيز والاستثمار الأخرى: حسب التشريع الجبائي فإن هذه الإعانات تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها. [136] بدون صفحة

يتم التسجيل لهذه الإعانات في حـ/13 المنتجات والأعباء المؤجلة-خارج دورة الاستغلال وبالضبط في الحسابين الفرعيين:

- حـ/131 إعانات التجهيز؛
- حـ/132 إعانات الاستثمار الأخرى. [126] ص 53 تتم معالجة إعانات التجهيز والاستثمار بنفس الطريقة،فالفرق الجوهري بينهما يكمل في كون إعانات التجهيز تمنح للمؤسسة من أجل حيازة أو انشاء استثمارات معينة بينما إعانات الاستثمار تمنح للتمويل أنشطة على المدى الطويل ،ويكون التسجيل المحاسبي لهذا النوع من الإعانات كما يلي:

أولا : تسجيل الاشعار باستلام الإعانة

441		دولة –تعاونيات عمومية	xxx	
	131	إعانات التجهيز		xxx
	أو 132	إعانات الاستثمار الأخرى		xxx
		تسجيل الإشعار		

ثانيا : حالة استلام الإعانة : نميز حالتين[137] ص 43 :

- في حالة استلام الإعانة نقدا يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

512		بنك	xxx	
	441	دولة – تعاونيات عمومية		xxx
		شيك رقم		

- في حالة استلام الإعانة في شكل عيني : يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

21		التثبيتات العينية	xxx	
	441	دولة – تعاونيات عمومية		xxx
		الحصول على الإعانة		

ملاحظة : تسجل هذه الإعانات في الأموال الخاصة لأنها تمثل مصدر للتمويل هذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

أما المعيار المحاسبي الدولي IAS20 المتعلق بالإعانات العمومية فإنه يمنع تسجيل الإعانة مباشرة كأموال خاصة لأنها لا تشكل مساهمات من قبل الشركاء. [127] ص 351

4.2.3.1.2.إخضاع الإعانة للضريبة

يتم تسديد الإعانات التجهيز والاستثمار بالتمييز فيما إذا كانت هذه الإعانات موجهة لتمويل عنصر أو لأصل ثابت قابل للاهتلاك أو غير قابل للاهتلاك.

- إعانات موجهة لتمويل ، لإنشاء أو حيازة أصل ثابت قابل للاهتلاك: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 والنظام المحاسبي المالي يتم الاعتراف بالإعانة على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي يهتلك فيها الأصل وحسب قسط الاهتلاك المحسوب لكل دورة أي في كل تاريخ إقفال. [138] بدون صفحة

وتخضع من الناحية الجبائية إلى الضريبة على أرباح الشركات لكل دورة أي في كل تاريخ إقفال. [136] بدون صفحة

ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي [137] ص 42:

681		مخصصات الاهتلاك	Xxx	
	28×	اهتلاكات		xxx
		تسجيل قسط الاهتلاك		
131 أو 132		إعانات التجهيز أو الاستثمار	Xxx	
	754	حصة الإعانات المسجلة في النتيجة		xxx
		تحويل جزء من الإعانة للنتيجة		

- إعانات موجهة لإنشاء أو حيازة أصل غير قابل للاهتلاك : حسب المعيار المحاسبي رقم 20 فإنه يتم الاعتراف بالإعانة على أنها دخل خلال توزيع الإعانة على القرارات اللازمة للوفاء بشروط الإعانة[122] ص 274 ، وإذا لم تتوفر شروط الوفاء أو السداد في عقد الإعانة فإن النظام المحاسبي

المالي يفرض الاعتراف بها لمدة 10 سنوات[139] بدون صفحة ،وعليه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

131 أو 132		إعانات التجهيز أو الاستثمار	Xxx	
	754	حصة الإعانات المسجلة في النتيجة		xxx
		تحويل جزء من الإعانة إلى النتيجة		

2.2 المعالجة المحاسبية للعمليات الجبائية الجارية في المؤسسة

سنتطرق في هذا المبحث مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة والمتمثلة في العمليات مع البنوك ،المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة مرفقا بالتصريح الشهري G:50 ومعالجة الأجور.

1.2.2 دراسة العمليات مع البنوك

تتعامل المؤسسات لمختلف عملياتها مع البنوك ،سنتطرق لها في هذا المطلب .

1.1.2.2. العمليات الجارية :تتمثل العمليات الجارية مع البنوك فيما يلي :

1.1.1.2.2. الخدمات البنكية

يقدم البنك عدة خدمات للزبائن،البعض من هذه الخدمات تكون مجانية مثل مصاريف فتح حساب بنكي ،وأخرى بالمقابل مثل المصاريف اللازمة لفتح حساب بنكي،إن مبلغ الخدمات البنكية المدفوع للبنك يعتبر عبئ على المؤسسة لذلك وجب تسجيله في محاسبة المؤسسة [140] ص 01 وبالضبط ح/ 626 والذي يضم جميع الأعباء الخدماتية التي يقدها البنك للمؤسسة في إطار مهامه البنكية . [141] ص204 وعليه فالتسجيل المحاسبي يكون كالآتي [140] ص 02:

627		خدمات بنكية	××××	
4456×		TVA لقابلة للاسترجاع	××××	
	512	البنك		××××
		شيك رقم.....		

2.1.1.2.2. تحويلات الأموال من الصندوق إلى البنك

تستعمل المؤسسات اليوميات المساعدة لذلك يكون التسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة للصندوق كما يلي :

580		تحويلات داخلية	××××	
	53	الصندوق		××××

أما في يومية البنك :

512		البنك	××××	
	580	تحويلات داخلية		××××

ملاحظة : عند انتهاء سير عملية التحويل يجب أن يرصد حـ/ 580 باعتباره حساب وسيط. [140] ص 02

2.1.2.2. عجز الخزينة

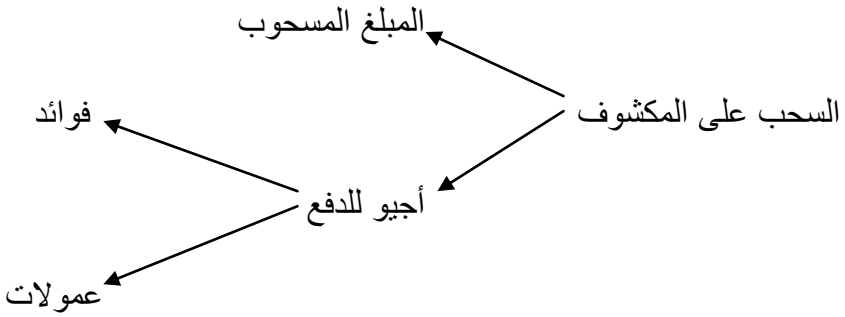
قد تعاني خزينة المؤسسة من عجز وعليها تغطية ذلك العجز،فقد تلجأ إلى :

1.2.1.2.2. السحب على المكشوف

حـ/ الصندوق: يمثل رصيد الصندوق كمية الأموال أو النقود الموجودة أو المتاحة لدى المؤسسة ،قد يكون الرصيد مدين (وجود كمية من النقود أو الأموال في صندوق المؤسسة) أو معدومة فمن غير الممكن أن يكون دائن ؛

حـ/ البنك : يمثل مبلغ الأموال الموضوعة في الحساب الجاري للمؤسسة ،قد يكون مدين (وجود أموال في الحساب) أو معدوما (لا يوجد أموال) أو دائنا (المؤسسة قامت بسحب الأموال أكثر من الموضوعة في الحساب) .

إن سحب أكثر من الأموال المتواجدة في الحساب الجاري للمؤسسة بتصريح من البنك يسمى بالسحب على المكشوف،ويجب على المؤسسة إعادة المبلغ المقترض للبنك بإعتباره قرض أو دين قصير المدى مع تسديد الفوائد والعمولات والتي تسمى بالأجيو(agios). [142] ص 191



الفوائد = مبلغ القرض × معدل الفائدة × المدة

يكون التسجيل المحاسبي للأعباء التي تتحملها المؤسسة نتيجة هذه العملية كالآتي:[140] ص 03

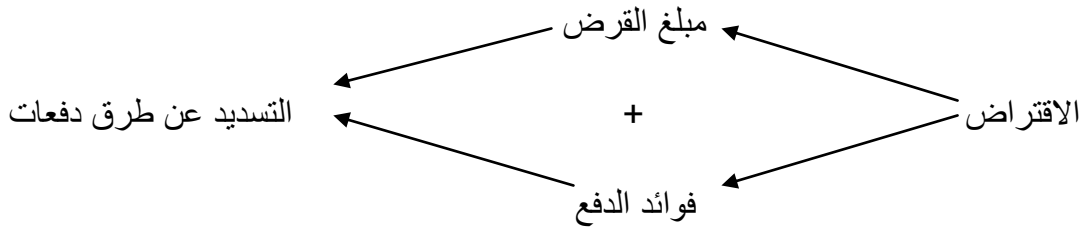
661		أعباء الفوائد	××××	
627		خدمات بنكية	××××	
4456×		TVAالقابلة للاسترجاع		
	512	البنك		××××
		تسجيل الأعباء		

ملاحظة : الفوائد لا تخضع للرسم على القيمة المضافة.

2.2.1.2.2. الاقتراضات

تلجأ المؤسسة إلى الاقتراضات عندما لا تملك ما يكفي في خزينتها لتمويل استثمار(أواقتنائه) وذلك بطلب قرض طويل المدى ،تتحمل المؤسسة تكاليف مقابل الحصول على القرض. [143] ص 02

عالج المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض وكيفية الاعتراف بها كمصروف . [127] ص 393



حيث أنه في حالة ما إذا كانت تكاليف الإقتراض تؤدي إلى توليد منافع مستقبلية للمؤسسة ويمكن تقييمها بطريقة موثوقة فإنه يمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها ، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذ هذه التكاليف بعين الإعتبار في تحديد تكلفة الأصل ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة. [144] ص06

تتمثل شروط الاعتراف بتكاليف الإقتراض ضمن تكلفة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 في: [145] بدون صفحة

- ارتباط تكاليف الإقتراض مباشرة لإمتلاك، إنشاء أو تصنيع الأصل المؤهل، بمعنى أنها تمثل تلك الأعباء التي كان بالإمكان تجنبها لو لم تتم النفقات الرأس مالية على هذا الأصل؛
- هناك احتمال أن تحقق المؤسسة منافع مستقبلية من هذا الإنفاق؛
- تكلفة هذا الإقتراض يمكن قياسها بشكل موثوق به.

- تسديد الدفعات -فائدة ثابتة : [140] ص03

- الفائدة = مبلغ القرض في بداية المدة × معدل الفائدة؛
- الاهلاك الثابت = مبلغ القرض × المدة ؛
- الدفعة = قسط الاهلاك + الفائدة؛

- التسجيل المحاسبي :

- تحويل مبلغ القرض إلى حساب بنك المؤسسة (المقترض) :

512		البنك	Xxxx	
	164	قروض لدى مؤسسات القرض		xxxx
		الحصول على القرض		

➢ تسديد الدفعة من طرف المؤسسة :

164		قروض لدى هيئات القرض	xxxx	
661		أعباء الفوائد	xxxx	
	512	البنك		xxxx
		تسديد الدفعة الأولى		

- تسديد الدفعات -فائدة مركبة :

على المقترض تسديد مبلغ القرض بدفعات متساوية حيث يتم حساب الدفعة: [140] ص 03 كما يلي :

$$a = v_0 . \frac{i}{1-(1+i)^{-n}}$$

حيث : a الدفعة ، v_0 القيمة الحالية للقرض ، i معدل الفائدة ، n المدة .

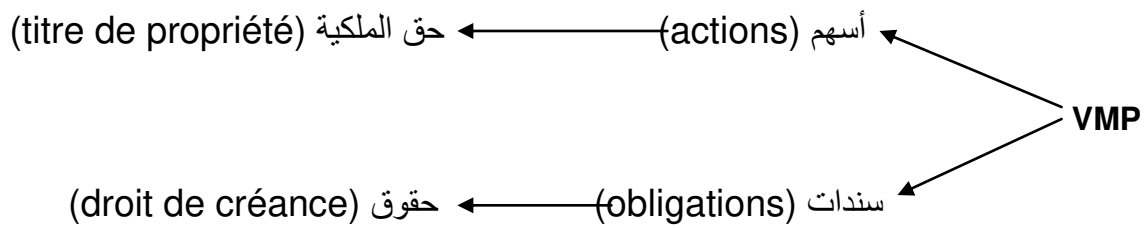
➢ قسط الاهلاك = الدفعة – الفائدة

أما بالنسبة للتسجيل المحاسبي فهو نفسه.

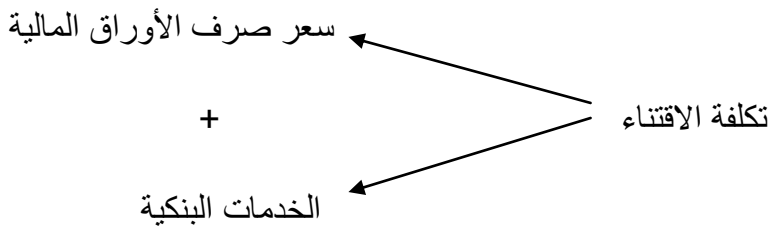
3.1.2.2. فائض في الخزينة

عندما يكون للمؤسسة فائض في الخزينة أي أن الأموال المتاحة تفوق حاجاتها لتمويل نشاطها على المدى القصير،عندئذ تلجأ المؤسسة إلى البحث عن تشغيل هذا الفائض في جهة أخرى،أي تستطيع استثماره باللجوء إلى المضاربة بهدف ربح الأموال على المدى القصير. [140] ص 03

وذلك ما يسمى بالقيم المنقولة للتوظيف les valeurs mobilières de placement(VMP) وتنقسم حسب النظام المحاسبي المالي إلى : [141] ص 151



1.3.1.2.2. التسجيل المحاسبيا للاقتناء



يكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالآتي [140] ص 05:

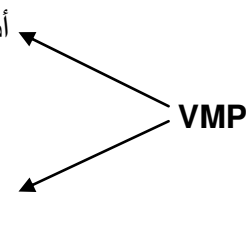
4456		ر.ق.م القابلة للاسترجاع	xxxx	
		الأسهم ،مخولة في حق الملكية قيم منقولة		
503		للتوظيف	xxxx	
627		خدمات بنكية	xxxx	
	512	البنك		xxxx
		إقتناء أسهم		

مما سبق نستنتج أن :

القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير ،وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي تكتسبها المؤسسة مع نية الاحتفاظ بها . (تسجل في حـ / 50 حسب النظام المحاسبي المالي).

2.3.1.2.2. التسجيل المحاسبي لإيرادات الناتجة من القيم المنقولة

تدمج الإيرادات الناتجة من القيم المنقولة للتوظيف في النتيجة الخاضعة للضريبة وذلك مهما كانت الأنظمة الجبائية المطبقة في المؤسسة (...,BIC , BNC). [146] ص 157



[140] ص 06

وعليه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

512		البنك	Xxxx	
	762	عائدات الأصول المالية		xxxx
		التسجيل المحاسبي لإيرادات الناتجة من القيم المنقولة		

3.3.1.2.2. التنازل

نميز حالتين :

التنازل ← سعر التنازل أكبر من سعر الاقتناء ← فائض قيمة

التنازل ← سعر التنازل أقل من سعر الاقتناء ← ناقص قيمة

تدرج الأرباح الصافية الناتجة عن عملية التنازل للقيم المنقولة، ضمن الأرباح الخاضعة للضرائب على الأرباح ، أما في حالة العكس فيعترف بناقص القيمة المحققة كعبئ وهو قابل للخصم .

4.1.2.2. التقارب البنكي

قد تقوم المؤسسة بعملية التقارب البنكي إما كل شهر أو كل ثلاثي أو كل سداسي أو في نهاية كل سنة وذلك حسب حجم المعاملات البنكية لكل مؤسسة.

1.4.1.2.2. هدف التقارب البنكي

تهدف عملية التقارب البنكي إلى مراقبة رصيد حساب البنك في محاسبة المؤسسة مقارنة مع رصيده في كشف الحساب البنكي المتحصل عليه من قبل البنك،[147] ص 317فبعض العمليات تظهر في الكشف البنكي ولا تظهر في حساب البنك لدى المؤسسة مثل أجيو الناتج عن عملية السحب على المكشوف والبعض تظهر في حساب البنك لدى المؤسسة ولا تظهر في الكشف البنكي مثل شيك لم يصرف بعد والذي أعطته المؤسسة لأحد مورديها،فعملية التقارب البنكي تسمح بتقريب الأرصدة ومعرفة ما إذا كانت هناك أخطاء. [11] ص 123

1.4.1.2.2. كيفية القيام بعملية التقارب البنكي

- يسجل رصيد العمليات المرتبطة بعملية التقارب البنكي في جدول يسمى كشف التقارب البنكي

الجدول رقم (11) : التقارب البنكي [11] ص 123

تاريخ	البيان	العمليات المسجلة لدى المؤسسة		العمليات المسجلة لدى البنك	
		مدين	دائن	مدين	دائن
	الرصيد				

- التسجيل المحاسبي : نميز حاليتين

➢ عمليات محصلة عن طريق البنك ولم تسجل في محاسبة المؤسسة: (les opérations d'encaissements) ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي[11] ص 124 :

512		البنك	Xxx	
	441	زبائن		xxx
	76	نواتج مالية		xxx
	511	قيم للتحصيل		xxx
		مقاربة بنكية – تحصيل-		

- عمليات سددت عن طريق البنك ولم تصرف بعد (les opérations décaissements) ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي : [11] ص 125

627		خدمات بنكية	xxx	
4456		ر.ق.م القابلة للاسترجاع	xxx	
401		موردو المخزونات والخدمات	xxx	
403		موردو –أوراق الدفع	xxx	
	512	بنك		xxx
		مقاربة بنكية – تسديد -		

2.2.2. المعالجة المحاسبية للتصريح بالرسم على القيمة المضافة

يحسب الرسم على القيمة المضافة على أساس الفرق بين الرسم على المبيعات المستحق للشهر (N) والرسم على المشتريات القابل للاسترجاع للشهر (N-1). [148] ص63

1.2.2.2. حساب قاعدة الرسم على القيمة المضافة

تعرف القاعدة الخاضعة (أو الوعاء) الخاضع للرسم على أنها المبلغ الذي يطبق عليه الرسم لحساب قيمة الرسم حيث أن:

"ثمن البضائع، الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف ،الحقوق والرسم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ".

فالرسم على القيمة المضافة يمس مجموع العناصر المكونة لسعر بيع السلع أو الخدمات وعلى وجه الخصوص الأعباء التي يتحملها المورد،ويتم تحديد القاعدة الخاضعة على حسب طبيعة العمليات المحققة ويتضح ذلك فيما يلي:

- بالنسبة لعمليات البيع يتحدد وعاء الضريبة بمبلغ المبيعات خارج الرسم؛
- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم يتحدد وعاء الضريبة من قيمة المواد أو البضائع المستلمة مقابل تلك المستلمة بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء؛
- بالنسبة للأموال المنقولة يتحدد وعاء الضريبة من ثمن البيع بالجملة للسلع المماثلة يضاف إليها الربح العادي للمنتوج؛
- بالنسبة للأموال العقارية فيتحدد الوعاء الضريبي بثمن تكلفة الإنجاز؛
- بالنسبة للصفقات الأشغال العقارية المبرمة مع الشركات الأجنبية يتكون الوعاء من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية والمحولة إلى العملة الوطنية بسعر الصرف الرسمي المعتمد تاريخ إمضاء الصفقة؛

- بالنسبة للعمليات التي تتم عند التصدير تكون القاعدة الخاضعة من قيمة البضائع لدى الجمارك مضاف إليها كل الحقوق الرسوم الجمركية؛
- بالنسبة للعمليات عند الاستيراد تتمثل قيمة البضائع لدى الجمارك قاعدة لحساب الرسم على القيمة المضافة. [149] بدون صفحة

2.2.2.2. عمليات الخصم المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بإمكانية خصم الرسم قابل للاسترجاع على المشتريات والرسم المستحق على المبيعات وللاستفادة من حق الخصم يجب توفر الشروط الأتية :

1.2.2.2.2. شروط الاستفادة من الخصم :

- يجب أن تتم العملية من طرف شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة؛
- يجب أن يكون الرسم القابل للاسترجاع مسجل في فاتورة الشراء ؛
- يجب احترام المواعيد الزمنية لاسترجاع الرسم وفي هذا المجال نميز نوعين بين موعدين هما:
- بالنسبة للمواد القابلة للاستهلاك والخدمات فان عملية الخصم تتم في الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة؛
- بالنسبة للمواد القابلة للاهتلاك (الاستثمارات) فإن عملية الخصم تتم في شهر شراء أو إنشاء هذه الأموال؛
- لا يكون الخصم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في العملية الخاضعة فعلا بعد تحويلها أو بدون ذلك. [150] بدون صفحة

2.2.2.2.2. الحدث المنشئ ووجوب دفع الضريبة أو الرسم

- الحدث المنشئ: هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة اتجاه الخزينة.....
- وجوب الدفع : تجعل الدين واجب الدفع للخزينة العمومية ،وهنا يحق لمصلحة الضرائب المطالبة بالدين . [142] ص 44

ويمكن تلخيص الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة ووجوب الدفع في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) : الحدث المنشئ ووجوب الدفع [142] ص 44

	تسليم الأصل المنقول	أداءات مقدمة	الاسترادات	تسليم المؤسسة لذاتها	الاقتناءات الداخلية
الحدث المنشئ	عند التسليم	تاريخ تقديم أو تنفيذ الخدمة	تاريخ الوصول	الاستعمال الأولي	التسليم
وجوب الدفع	عند التسليم	تاريخ تحصيل مبلغ الخدمة	جمركة السلع	الاستعمال الأولي	في 20 من الشهر الموالي لشهر الاقتناء

3.2.2.2. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

1.3.2.2.2. الحسابات الخاضعة لتسجيل الرسم على القيمة المضافة

يستعمل حـ/ 445 دولة ،الرسوم على رقم الأعمال لتسجيل جميع الرسوم المحتسبة على رقم الأعمال. [108] ص68

يمكن تقسيم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية :

- حـ/ 4455 رسوم على رقم الأعمال المستحقة؛
- حـ/44551 الرسم على القيمة المضافة للدفع (TAV à décaisser)؛
- حـ/ 4456 الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع (TVA déductible)؛
- حـ/ 44562 الرسم على القيمة المضافة على التثبيتات القابلة للاسترجاع؛
- حـ/ 44566 الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات؛
- حـ/44567 تسبيقات على الرسم على القيمة المضافة précompte-crédit TVA؛
- حـ/ 4457 الرسم على رقم الأعمال المستحق الدفع للمؤسسة؛
- حـ/ 4458 الرسم على القيمة المضافة –تسوية :ينقسم إلى :
- حـ/ 44586 الرسم على القيمة المضافة المسترجعة- تسوية ؛
- حـ/ 44587 الرسم على القيمة المضافة مستحقة – تسوية. [152] ص 157

2.3.2.2.2. شرح الحسابات

- حـ/ 44571 الرسم على القيمة المضافة المستحقة: يستعمل هذا الحساب في تسجيل الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات،الذي ينشأ دين للخزينة العمومية أو إلى مصلحة الضرائب . [152] ص 158 يتمثل أساس فرض الرسم على القيمة المضافة المستحقة فيما يلي[153] ص 158 :

أساس فرض الضريبة = سعر البيع خارج الرسم – تخفيض في السعر + مصاريف الملحقة الضرورية بالبيع

- حـ/4456 الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع : هو مبلغ الرسم القابل للاسترجاع وفق التشريع الجبائي ويستعمل هذا الحساب عند تسجيل المشتريات والذي ينشأ بدوره دين على الخزينة العمومية اتجاه الموردين،وينقسم بدوره هذا الحساب إلى حسابين فرعيين هما :
  - حـ/ 44562 الرسم على القيمة المضافة على التثبيتات القابلة للاسترجاع : يشمل الرسم المطبق على المشتريات من التثبيتات ؛
  - حـ/ 44566 الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات : يشمل كل عمليات شراء السلع والخدمات ما عدا التثبيتات[152] ص 158 .
- حـ/44551 الرسم على القيمة المضافة للدفع: يمثل مبلغ الفارق عندما يكون الرسم على القيمة المضافة المستحقة على المبيعات أكبر من الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على المشتريات؛
- حـ/44567 تسبيقات على الرسم على القيمة المضافة: يمثل مبلغ الفارق عندما تكون الرسم على القيمة المضافة المستحقة على المبيعات أصغر من الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على المشتريات. [154] ص 40
- حـ/ 4458 الرسم على القيمة المضافة –تسوية :ينقسم إلى حسابين فرعيين هما :
  - حـ/ 44586 الرسم على القيمة المضافة المسترجعة- تسوية : هو مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع الموجودة في الفواتير؛
  - حـ/ 44587 الرسم على القيمة المضافة مستحقة – تسوية: هو مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحقة الموجود في الفواتير. [152] ص 159

3.3.2.2.2. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

سنتطرق إلى التسجيل المحاسبي خلال و في آخر السنة المالية مع حسابات التسوية الخاصة بـالرسم على القيمة المضافة.

- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة خلال الفترة n: [152] ص 160 وتتمثل في:
- عمليات شراء السلع أو الخدمات : تسجل محاسبيا وفق القيد التالي

38×		مشتريات مخزنة	×××	
44566		ر.ق .م قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	×××	
	401	موردوا المخزونات		×××
		فاتورة شراء		

- عمليات شراء الاستثمارات أو التثبيتات: تسجل محاسبيا وفق القيد التالي :

2××		تثبيتات	×××	
44566		ر.ق .م قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	×××	
	404	موردوا التثبيتات		×××
		فاتورة شراء		

- عمليات البيع : تسجل المبيعات محاسبيا وفق القيد التالي :

411		زبائن	×××	
	7××	حسابات المنتجات		×××
	44571	ر.ق.م المستحقة على المبيعات		×××
		فاتورة بيع		

- <u>تسجيل عمليات تسوية الرسم على القيمة المضافة</u> **:** يتم تسجيل هذه العمليات في نهاية الفترة n أي في الفترة (31-12 - n) وتتمثل في [152] ص 160 :

- معالجة الفواتير و التخفيضات التجارية (RRR) قيد التحصيل:

- تسجيل فاتورة قيد التحصيل : وهي الفواتير الخاصة بالمشتريات و التي لم تصل بعد للمؤسسة وتقيد محاسبيا وفق مايلي:

38×		مشتريات مخزنة	×××	
44586		ر.ق .م قابلة للاسترجاع –تسوية	×××	
	408	موردوا فواتير التي لم تصل إلى صاحبها		×××
		تسجيل عملية الشراء		

- تسجيل التخفيضات (RRR) قيد التحصيل **:** والمتمثلة في الحسومات والتنزيلات والتخفيضات التي لم تتحصل عليها المؤسسة بعد وتقيد محاسبيا وفق مايلي :

4098		زبائن	×××	
	38	مشتريات مخزنة		×××
	44586	ر.ق .م قابلة للاسترجاع –تسوية		×××
		تسجيل التخفيضات		

- معالجة الفواتير فواتير قيد الانجاز ، و تخفيضات ستمنح

- **ت**سجيل فواتير قيد الانجاز **:** وهي تخص عمليات البيع التي لم تعد بعد وتقيد محاسبيا كما يلي :

418		زبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	×××	
	7××	حسابات المنتجات		×××
	44587	ر.ق.م المستحقة –تسوية		×××
		تسجيل عملية البيع		

تسجيل الوعد بالتخفيض : والمتمثلة في الحسومات والتنزيلات والتخفيضات المطلوب منحها للزبائن. وتقيد محاسبيا كمايلي :

7××		حسابات المنتجات	×××	
44587		ر.ق.م المستحقة –تسوية	×××	
		(RRR)المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب		
	4198	**إعدادها**		×××
		تسجيل الوعد بالتخفيض		

- التسجيل المحاسبي في الفترة الموالية n+1

➢ فواتير قيد التحصيل (قيد الاستلام): عند وصول فاتورة الشراء يسجل القيد التالي :

408		موردوا فواتير التي لم تصل إلى صاحبها	×××	
	401	موردو المخزونات والخدمات		×××
		وصول فاتورة الشراء		
4456		ر.ق.م قابلة للاسترجاع	×××	
	44586	ر.ق .م قابلة للاسترجاع –تسوية		×××

➢ التخفيضات قيد التحصيل : يسوى حساب المورد بعد وصول الفاتورة المتضمنة للحسومات والتنزيلات والتخفيضات ويقيد محاسبيا كما يلي :

401		موردو المخزونات والخدمات	×××	
	4098	(RRR) الواجب الحصول عليها		×××
44586		ر.ق .م قابلة للاسترجاع –تسوية	×××	
	4456	ر.ق.م قابلة للاسترجاع		×××
		تسوية		

➢ <u>فواتير قيد الانجاز (التحرير)الواجب إعدادها</u>:عند إعداد الفواتير يسجل القيد التالي

411		زبائن	×××	
	418	زبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد		×××
		إعداد فاتورة البيع		
44587		ر.ق .م مسحقة –تسوية	×××	
	44571	ر.ق.م مسحقة على المبيعات		×××
		تسوية ر.ق.م		

➢ <u>التخفيضات الواجب منحها</u> **:** عند إعداد فاتورة الحسومات ،التنزيلات والتخفيضات يكون التسجيل المحاسبي كالأتي :

4198		**(RRR) المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب اعدادها**	×××	
	411	زبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد إرسال فاتورة (RRR)		×××
44571		ر.ق.م مسحقة على المبيعات	×××	
	44571	ر.ق .م مسحقة –تسوية تسوية ر.ق.م		×××

4.2.2.2. التسجيل المحاسبي للتصريح G 50

كما سبق وذكر فإن التصريح بالرسم على القيمة المضافة , IRG/salaire وحقوق الطابع يكون في سلسلة G 50.

1.4.2.2.2. تسجيل التصريح G 50

يكون هذا التسجيل في آخر يوم من الشهر n:

- تسجيل الرسم على رقم الأعمال TAP: [155] ص 01 يسجل الرسم على رقم الأعمال محاسبيا كما يلي :

642×		الضرائب والرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال	×××	
	447×	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة تسجيل (TAP) المستحقة		×××

- تسجيل الرسم على القيمة المضافة : هنا نميز ثلاث حالات [152] ص 01 :

- قيمة الرسم على القيمة المضافة المستحقة أكبر من الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع:

44571		ر.ق.م المستحقة	×××	
	4456	ر.ق.م القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		×××
	44562	ر.ق.م القابلة للاسترجاع على التثبيتات		×××
	44551	ر.ق.م للدفع		×××
		تسجيل TVA مستحقة الدفع		

- قيمة الرسم على القيمة المضافة المستحقة أقل من الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع:

44571		ر.ق.م المستحقة	×××	
44567		تسبيقات على ر.ق.م	×××	
	44566	ر.ق.م القابلة للاسترجاع على التثبيتات		×××
	44562	ر.ق.م القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		×××
		تسجيل التسبيق على TVA		

- قيمة الرسم على القيمة المضافة المستحقة يساوي الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع:

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي

44571		ر.ق.م المستحقة	×××	
	44562	ر.ق.م القابلة للاسترجاع على التثبيتات		×××
	44566	ر.ق.م القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		×××
		تسجيل TVA		

1.4.2.2.2. التسجيل المحاسبي للتصريح يوم إيداعه (تاريخ الدفع): يكون ذلك خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي . [60] ص 58 ويكون التسجيل المحاسبي كالأتي[155] ص 01 :

- الحالة الأولى **:** قيمة الرسم على القيمة المضافة المستحقة أكبر من الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع:

447×		الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	×××	
442a		IRG/salaire	×××	
442b		حقوق الطابع	×××	
4451		الرسم على القيمة المضافة المستحقة للدفع	×××	
	512/53	بنك أو صندوق		×××
		دفع 50 G		

- الحالة الثانية : قيمة الرسم على القيمة المضافة المستحقة أقل من الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع :

447×		الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	×××	
442a		IRG/salaire	×××	
442b		حقوق الطابع	×××	
	512/53	صندوق أو بنك		×××
		دفع 50 G		

- الحالة الثالثة : قيمة الرسم على القيمة المضافة المستحقة يساوي الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع:

447×		الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	×××	
442a		IRG/salaire	×××	
442b		حقوق الطابع	×××	
	512/53	بنك أو صندوق		×××
		دفع 50 G		

3.2.1. معالجة الأجور في المؤسسة

يتوقف احتساب الأجور واستنتاج الأعباء الملحقة بها على المعرفة التامة للإجراءات القانونية الخاصة بالعمل والضمان الاجتماعي . [31] ص 60

عالج المعيار المحاسبي الدولي 19 "منافع الموظفين" كل منافع الموظفين أثناء خدمتهم وكذلك المنافع العاملين بعد التقاعد إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية. [127] ص 335

1.3.2.2. مفاهيم عامة

يجب معرفة بعض المصطلحات المتعلقة بمعالجة الأجور نذكر منها :

1.1.3.2. المدة القانونية للعمل

هي 40 ساعة خلال الأسبوع أثناء الظروف العادية وتتوزع هذه الساعات على خمسة أيام كاملة على الأقل على أن لا تتجاوز بأية صفة كانت 12 ساعة في اليوم. [156] بدون صفحة

2.3.2.2. العناصر المكونة للأجرة

تتكون الأجرة من الأجر الأساسي ، الساعات الإضافية ومختلف التعويضات والمكافآت .

- الأجر الأساسي (القاعدي) salaire de base : يحدد الأجر الأساسي لكل فئة من العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها المؤسسة؛[157] بدون صفحة
- الساعات الإضافية les heures supplémentaires : يجب أن لا تتعدى الساعات الإضافية 20% من المدة القانونية العادية مع مراعاة أنه لا يجب أن تزيد 12 ساعة في اليوم تحت أي حال من الأحوال؛
  - تقيم الأرباح ساعات الإضافية الأولى المؤداة في أوقات عادية بزيادة 50 %؛
  - تقيم الساعات الإضافية الأخرى (ما بعد الأربع ساعات الأولى المؤداة في أوقات عادية بزيادة 75%)؛
  - بينما تقيم الساعات الإضافية المؤداة ليلا (ما بين التاسعة ليلا والخامسة صباحا) بزيادة 100% عن التسعيرة العادية. [157] بدون صفحة

- المكافآت والتعويضات :

- المكافآت : المكافأة هي كل مبلغ من المال يدفع للأجير إضافة إلى أجرته العادية قصد حثه عى الإنتاج والزيادة في المردود، ونذكر منها :

➢ مكافأة المردودية الجماعية prime de rendement collectif (PRC):تعد هذه المكافأة حسب انتاجية العمل الجماعي من العمال ومدى تحقيقهم للأهداف أو للخطة الانتاجية وذللك اعتمادا علة الكميات المادية ،النوعية،التكاليف .....الخ

➢ مكافأة المردود الفردية prime de rendement individuel(PRI): يكون المردود الفردي مقياسا لكمية العمل وتقدر المكافأة المرتبطة بهذا المجهول أو عقوبة في حالة انعدامه وتمنح لكل عامل يستحقها شهريا أو كل ثلاثة أشهر وذلك حسب درجة ما تحقق من أهداف.

- التعويضات : هو عنصر من مكافأة مالية أو من أجر يخصص لتعويض زيادة تكلفة المعيشة أو تسديد مصاريف مرتبة عن ممارسة المهنة أو لتعويض ضرر[31] ص 61 نذكر منها :

➢ تعويض الخبرة المهنية : وهو مكافأة الأقدمية في العمل والمولدة للخبر المهنية ويكون مبلغه مرتبطا بطبيعة منصب العمل؛

➢ تعويض منصب العمل : يمنح للعمال الذين يعينون في عامل تابع لمنصب يتطلب العمل في أفواج متناوبة، حيث يجوز للمؤسسة المستخدمة أن تنظم العمل عل أساس أفواج متناوبة إذا اقتضت ذلك حاجة الانتاج أو الخدمة ؛

➢ تعويض الضرر : يقيم هذا التعويض وفقا للاتفقيات الجماعية وذلك حسب منصب وخطورة العمل (عمل غير صحي ،أعمال شاقة،قذارة.....) [158]بدون صفحة

- هناك تعويضات أخرى تتمثل في تعويض السلة الذي لا يقل عن 50 دج لكل وجبة غذاء إلا في حالة تقديم تبرير مقنع يتم إثباته قانونيا وعدد الأيام القابلة للتعويض هو 22 يوما كأقصى حد. [159] بدون صفحة

- منافع المستخدمين : هي كل المنافع المعطاة من قبل المؤسسة إلى مستخدميها لقاء الخدمات التي قاموا بها؛ [115] ص 123

- أجر المنصب salaire de poste: هي عن مجموع الاجر القاعدي ،الساعات الإضافية ، التعويضات و المنح عدا الخاصة بالنقل والسلة

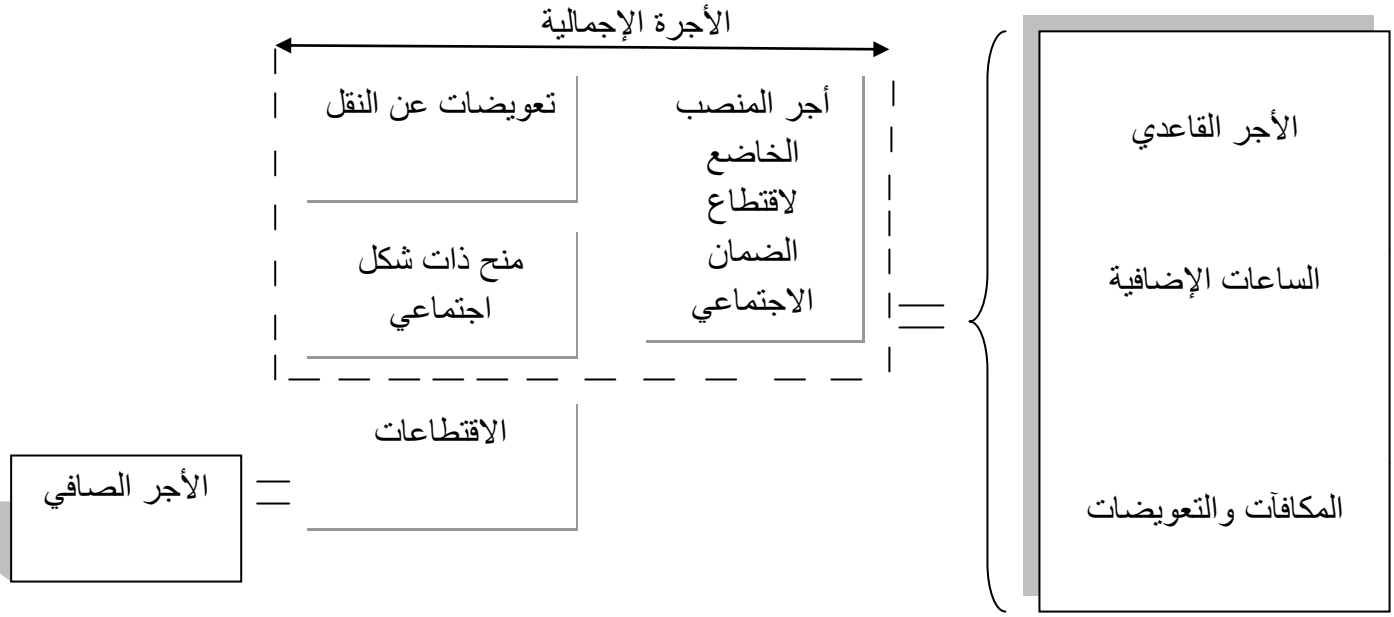
- الأجر الصافي : هو الأجر الإجمالي بعد طرح مختلف الاقتطاعات مهما كانت طبيعتها (إجبارية،اختيارية أو معارضة على الأجور إن وجدت)؛

- الأجر الإجمالي : يتكون من اجر المنصب ،العناصر المكملة العناصر الأخرى (منح عائلية،الأجر الوحيد،تعويض السلة،تعويض السكن) . [31] ص 64

ملاحظة **:** العناصر الأخرى مجموعة لا تدخل في حساب الضريبة على الدخل الإجمالي ولا في حساب الضمان الاجتماعي .

والشكل رقم (15) يلخص ما تم التطرق إلي

الشكل رقم (15): العناصر المكونة للأجر[160] ص 95



3.3.2.2. الاقتطاعات على الأجور

هناك نوعين من الاقتطاعات على الأجور (إجبارية واختيارية):

1.3.3.2.2. الاقتطاعات ذات الطابع الإجباري

حيث نجد الاشتراك في الضمان الاجتماعي ،الضريبة على الدخل الإجمالي والمعارضة على الاجور

- الاشتراك في الضمان الاجتماعي la sécurité sociale: "ينطوي وجوبا تحت التأمينات الاجتماعية للأشخاص الذين يشتغلون على مستوى التراب الوطني أيا كانت جنسيتهم سواء كانوا يعملون بأية صفة من الصفات وحيثما كان كان لصالح الفرد أو جماعة من أصحاب العمل، ومهما كان مبلغ أو طبيعة أجرهم وشكل أو صلاحية عقد عملهم أو علاقتهم فيه ...." [161] بدون صفحة

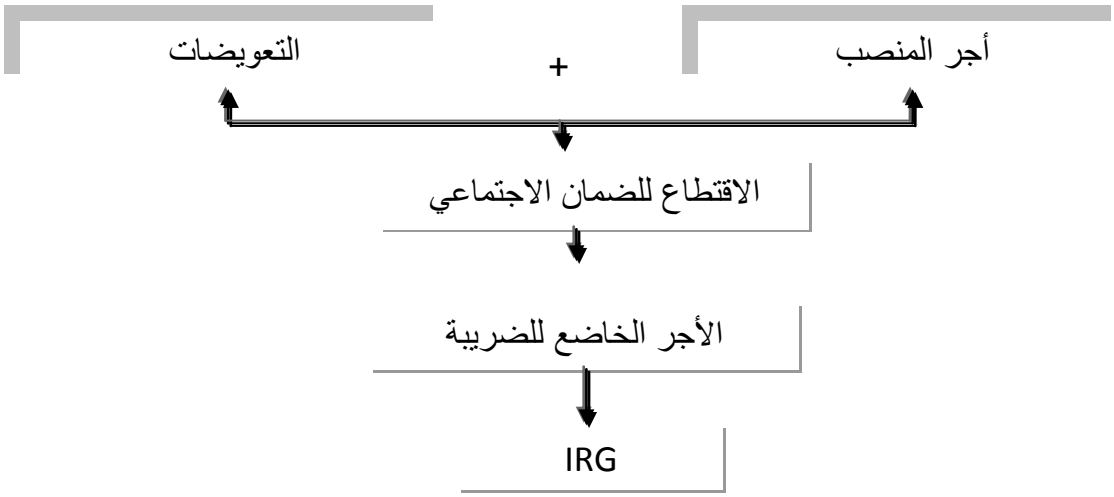
يؤسس الاشتراك في الضمان الاجتماعي على أجر المنصب بمعدل 9%[160] ص 96

الاشتراك في الضمان الاجتماعي = أجر المنصب × 9%

- الضريبة على الدخل الإجمالي : تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء وفق جدول يتكون من عمودين :
  - العمود الأول : يمثل الأساس الخاضع للضريبة ؛
  - العمود الثاني : يمثل مبلغ الاقتطاع الشهري[31] ص 64.

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة في الأجر الخاضع للضريبة والذي يمثل بدوره مجموع أجر المنصب والتعويضات (ماعدا نقل ،سلة) مطروحا منه المبلغ المقتطع للضمان الاجتماعي ،ويمكن تمثيل كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الشكل التالي :

الشكل رقم (16) : كيفية حساب ضريبة على الدخل الإجمالي[160] ص 96



- الاعتراضات على الأجور : قد يتعرض العامل إلى حكم قضائي يجبره على دفع جزءا من أجرته إلى طرف آخر،قد يكون ذلك بواسطة المؤسسة المستخدمة حيث تكلف هذه الأخيرة بحذف أو اقتطاع المبلغ الذي وضع عليه الحجز ودفعه مباشرة إلى من له الحق فيه . [160] ص 64

2.3.3.2.2. الاقتطاعات ذات الطابع الاختياري:

من بين الاقتطاعات التي لها طابع اختياري نذكر على سبيل المثال القروض،تسبيقات على الأجور،مشتريات بالتقسيط ...الخ. [160] ص 66

4.3.2.2. التسجيل المحاسبي لأجور العمال

يتمثل فيما يلي :

-تسجيل التسبيق : في حالة وجود تسبيقات على الأجور يكون التسجيل المحاسبي[147] ص 226 كما يلي :

425		المستخدمون التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة	xxxx	
	53	الصندوق		xxxx
		تسجيل التسبيق		

- تسجيل الأجر الإجمالي: يتم تسجيل الأجر الإجمالي كما يلي[147] ص 227

63		أعباء المستخدمين	xxxx	
	421	المستخدمون- الأجور المستحقة		xxxx
		تسجيل الأجر الإجمالي		

- تسجيل بطاقة الأجر: لا يوجد شكل موحد لبطاقة الأجر ،إلا أنه يجب أن تتضمن العناصر التالية:

- تعريف العامل (الاسم ،اللقب ،المهنة،الصندوق المهني ،رقم التسجيل في الضمان الاجتماعي ،رقم حسابه البنكي....)؛

- تعريف المؤسسة المستخدمة (الاسم، العنوان،.....)،تفضيل أجر المنصب،تفضيل العناصر المكملة، تفضيل العناصر الأخرى ،تفضيل الاقتطاعات،الأجر القابلة للدفع (الصافية) [31] ص 68، والتسجيل المحاسبي يكون كالتالي :

421		المستخدمون – الأجور المستحقة	××××	
	425	**المستخدمون-التسبيقات والمدفوعات على الحساب**		××××
	427	**المستخدمون –الاعتراضات على الأجور**		××××
	431	**الضمان الاجتماعي**		××××
	442	**الدولة ،الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل**		××××
		تسجيل بطاقة الأجر		

تسجيل دفع الأجر الصافي : يكون تسجيل الأجر كما يلي :

421		المستخدمون – الأجور المستحقة	××××	
	512	البنك		××××
		دفع بشيك رقم		

5.3.2.2. أعباء صاحب العمل

إضافة إلى تسديد الأجور، يتحمل صاحب العمل أعباء أخرى تتمثل في :

- الضمان الاجتماعي وذلك بمعدل 26%؛
- حوادث العم ؛
- الأمراض الناجة عن ممارسة المهنة؛

تحسب هذه الأعباء كما يلي :

التأمينات الاجتماعية = مجموع مبالغ للأجر المنصب × 26%.[160] ص 99 الضريبة على الدخل الإجمالي. [160] ص 69

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي[160] ص 100:

63		**أعباء المستخدمين**	××××	
	442	**الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل**		××××
	431	**الضمان الاجتماعي**		××××
	421	**المستخدمون –الأجور المستحقة**		××××
		تسجيل اشتراكات أصحاب العمل		

ثم تأتي مرحلة دفع الاشتراكات الاجتماعية والاقتطاعات الجبائية ، فيكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

431		الضمان الاجتماعي	××××	
442		الدولة ،الضرائب الرسوم القابلة للتحصيل	××××	
	512	البنك		××××
		شيك رقم		

3.2. المعالجة المحاسبية والجبائية لأعمال نهاية الدورة

تضم أعمال نهاية السنة كل العمليات المحاسبية و العمليات الخارجة عن المحاسبة، وهي ضرورية لأنها تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة، لذلك فان على المحاسب أن يقوم بهذه الأعمال وخاصة عمليات التسوية وتصحيح الأخطاء وهذا قبل إعداد القوائم النهائية وتقديمها إلى مصلحة الضرائب، خصوصا وأن أي خطأ في التصريح بالمبالغ ينجر عنه غرامات وعقوبات صارمة.

1.3.2. معالجة مؤونات تدني قيم الأصول

يتم تشكيل المؤونات لتدني قيم الأصول استنادا إلى مبدأ الحيطة والحذر ،ولكن التشريع الجبائي الجزائري لا يسمح بتشكيلها إلا إذا كانت تستجيب لشروط موضوعية وشكلية. [117] ص 163

1.1.3.2. مفاهيم عامة حول تدني القيم

1.1.1.3.2. مفهوم التدني

- مفهوم التدني: هو مقدار الخسارة أو النقص في القيمة ويحسب حسب النظام المحاسبي المالي كالآتي [162] ص 368:

الخسارة أوالنقص في القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

- القيمة القابلة للتحصيل: هي تمثل **أكبر** قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة حيث أن :
  - سعر البيع: هو المبلغ الذي من الممكن قبضه من بيع الأصل عند التعامل في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف لديهم ما يكفي من المعلومات مطروحا منها مصاريف البيع.؛ [163] ص 306
  - قيمة المنفعة : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل وخروجه في نهاية مدة المنفعة. [101] ص 304

2.1.1.3.2. مفهوم المؤونات

نميز مفهومين للمؤونات واحد من الناحية المحاسبية والثاني من الناحية الجبائية

- التعريف المحاسبي للمؤونات : هي عبارة عن تكاليف أومبالغ مالية مكونة لمواجهة حوادث محتملة ذات تأثير مباشر على نشاطات المؤسسة وهي نوعان ،مؤونة تدني قيم الأصول ومؤونات الخسائر والأعباء . [117] ص 164
- التعريف الجبائي للمؤونات : تعرف المؤونات من وجهة النظر الجبائية على أنها اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة لمجابهة أعباء أو خسائر محددة بدقة،ومحتملة الوقوع في المستقبل ،وهذا بناء على أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة بشرط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة وبارزة في الجداول الملحقة للمؤونات . [164] بدون صفحة

2.1.3.2. أهمية ودور المؤونات

1.2.1.3.2.أهمية المؤونات

يمكن إبراز عملية تكوين المؤونات من خلال :

- إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ،وهذا من خلال عرض ميزانية تعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة ؛[127] ص 571
- تشكيل المؤونة يؤمن المؤسسة من بعض الأخطار محتملة الوقوع في المستقبل. [117] ص 165

2.2.1.3.2.دور المؤونات

يتمثل دور المؤونات في استجابتها للمتطلبات الاقتصادية والمالية والمحلية

- على المستوى المحاسبي : تشكيل المؤونة يستجيب محاسبيا إلى منطق الحيطة والحذر من جهة ومن جهة أخرى إلى منطق إظهار الصورة الصادقة لحسابات كما يتطلبها التدقيق المحاسبي والمالي لتأثيرها في القرار فالمؤونة تسمح بضبط الميزانية وذلك من خلال المساهمة في إظهار المبالغ المتعلقة بالتدهور والديون المحتملة. . [117] ص 166

- على المستوى المالي : تشكل عنصرا من العناصر المكونة للتمويل الذاتي لمؤسسة إذ أنها عبارة عن أعباء قابلة للخصم من نتيجة المؤسسة ولكنها لا تترجم على الأقل فوريا عن طريق اقتطاعات فعلية من خزينتها ،إذا فالمؤونات التي تشكل مصدرا من مصادر التمويل الذاتي هي تلك التي لها الطابع الاحتياطي.
- على المستوى الاقتصادي **:** هي عبارة عن مبالغ مالية من أرباح المؤسسة ،توجب على المؤسسة تشكيلها وابقائها لمواجهة أخطار محتملة لاحقة. [117] ص 166

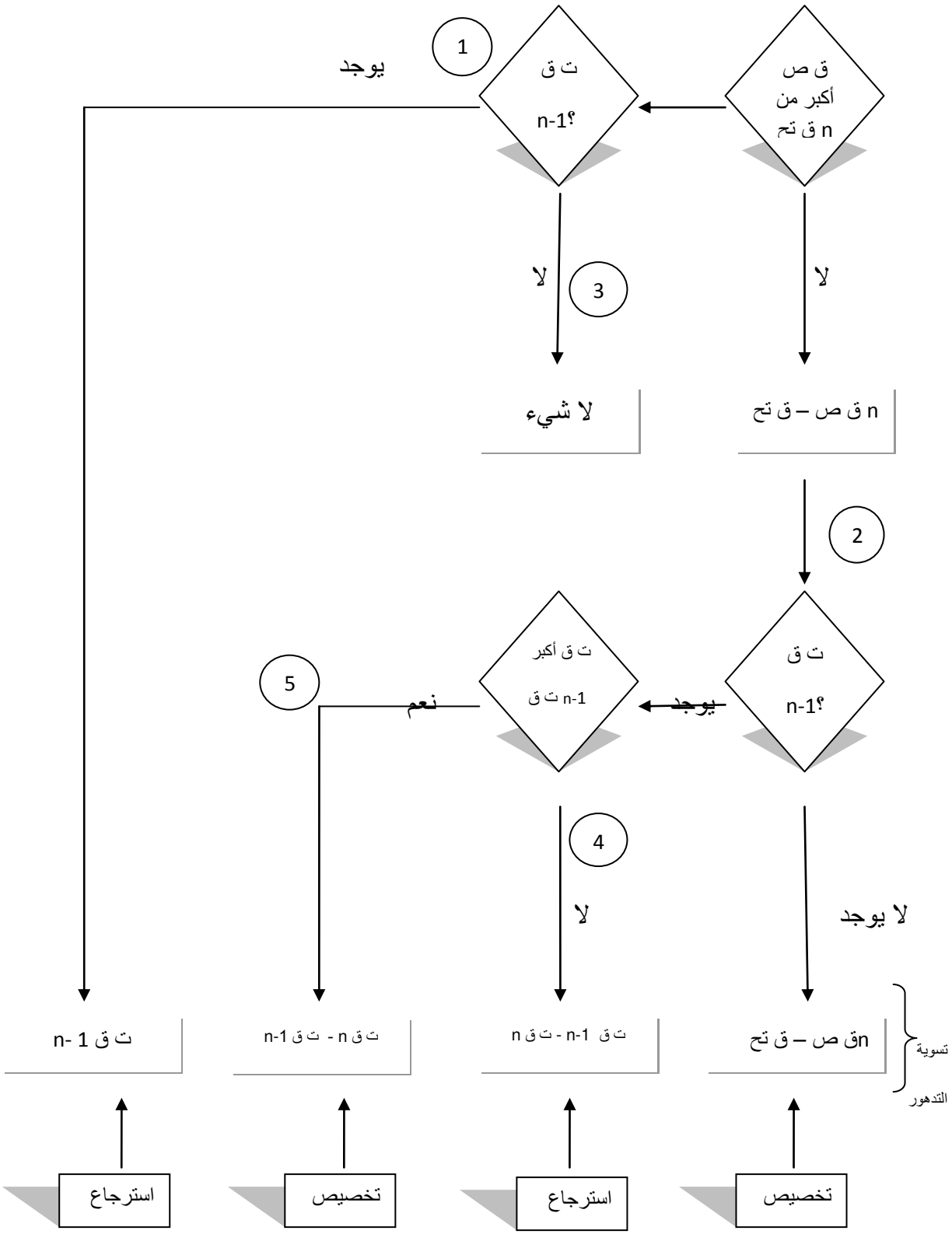
2.1.3.2.مؤونة تدني قيم الأصول

تعرف مؤونة تدني قيم الأصول على أنها عبارة عن التسجيل المحاسبي للتدهور الذي يصيب قيمة عنصر من عناصر الأصول ،هذا التدهور قد يمس التثبيتات غير المعنوية والعينية غير القابلة للاهتلاك مثل الأراضي وأموال التجارة ،التثبيتات المالية،المخزونات،حسابات الزبائن والقيم المنقولة للتوظيف. [165] ص 20

1.2.1.3.2. مؤونة تدني قيمة التثبيتات

يمكن شرح عملية التدني في قيمة التثبيتات وكيفية تشكيل مؤونة التدني أو استرجاعها من خلال الشكل رقم (175)

الشكل رقم (17) : كيفية حساب تدهور قيمة التثبيتات [166] ص 02



ق ص : القيمة الصافية ت ق n-1: تدهور القيمة في 31-12- n-1

ق تح : القيمة التحصيلية في 31-12- n-1 ت ق n : تدهور القيمة في 31-12- n

نستنتج من الشكل السابق وحسب المراحل :

(1) : في حالة القيمة الصافية للتثبيت أكبر من القيمة القابلة للتحصيل: إذا كان هناك تدهور في لقيمة للسنة (n-1) فإن المؤونة المخصصة للسنة (n-1) تسترجع؛

(2) : القيمة الصافية أصغر من القيمة الحالية : نحسب الفرق بينهما، وفي حالة عدم وجود تدهور للقيمة للسنة (n-1) ، فإنها تخصص مؤونة لتدهور القيمة بقيمة الفرق بين القيمة الصافية والقيمة القابلة للتحصيل

(3) : القيمة الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل :ولم يكن هناك تدهور للسنة (n-1) فإنه لا تخصص ولا تسترجع أية مؤونة؛

(4) : القيمة الصافية أصغر من القيمة القابلة للتحصيل ،فإنه يحسب الفرق بينهما ،ويوجد تدهور القيمة لسنة (n-1)، وتدهور القيمة للسنة (n-1) أكبر من التدهور الحادث في السنة (n) عندئذ تسترجع المؤونة المخصصة بقيمة الفرق بين تدهور القيمة للسنة (n-1) وتدهور القيمة للسنة (n)؛

(5) : القيمة الصافية أصغر من القيمة القابلة للتحصيل ،يحسب الفرق بين القيمتين ،ويوجد تدهور القيمة للسنة (n-1)، وتدهور القيمة للسنة (n) أكبر من تدهور القيمة للسنة (n-1)،فإنه تخصص مؤونة بقيمة الفرق بين قيمة تدهور القيمة للسنة (n) والسنة (n-1).

ويكون التسجيل المحاسبي لتدهور قيمة التثبيتات العينية كما يلي :

- يتم اعتماد حـ/29 خسائر القيمة عن التثبيتات عند ثبوت الخسارة في القيمة بحسم حسابات التخصيص المتعلقة (بالاستغلال،أو الحسابات المالية أو الاستثنائية) المعنية (حـ/ 68)
- يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي :
- الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزيد مبلغ خسارة القيمة؛
- الجانب الدائن لـ حـ/ 78 (من نفس الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا). [108] ص 61 وعليه التسجيل المحاسبي يكون كالآتي :

- <u>في نهاية السنة n-1:</u>

681		**مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة**	××××	
	×29	خسائر القيمة على التثبيتات		××××
		خسائر القيمة على التثبيتات		

- <u>في نهاية السنة n</u>**:** نميز حاليتين :

➢ <u>في حالة تخصيص المؤونة</u> [167] ص 272:

681		**مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة**	××××	
	×29	خسائر القيمة على التثبيتات		××××
		خسائر القيمة على التثبيتات		

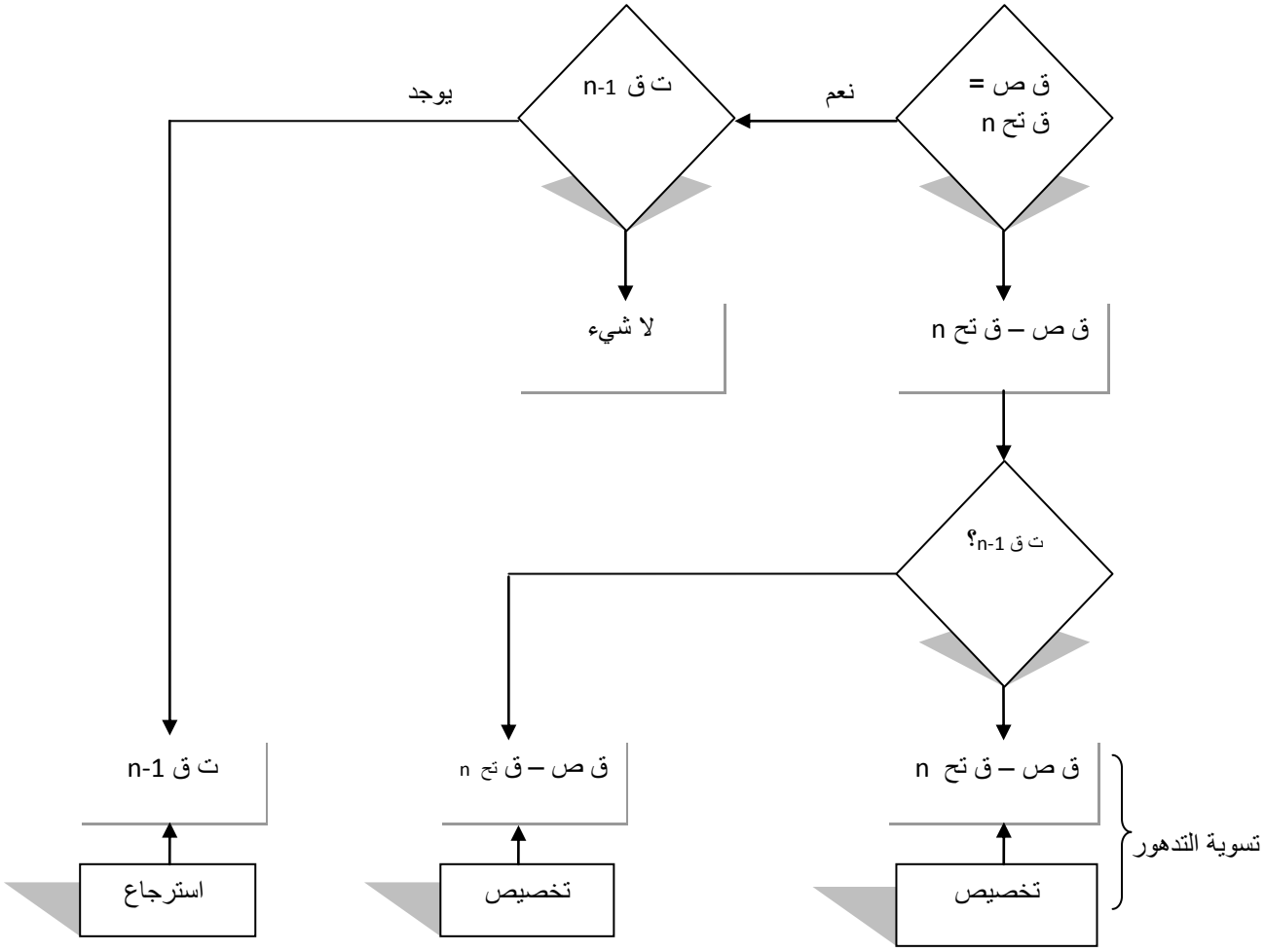
➢ <u>في حالة الاسترجاع</u> **:** تسترجع المؤونة وتدرج في حساب النتائج

×29		خسائر القيمة على التثبيتات	××××	
	781	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة**		××××
		خسائر القيمة على التثبيتات		

<u>2.2.1.3.2.مؤونة تدني قيمة المخزونات</u>

يمكن شرح عملية التدني في قيمة المخزونات وكيفية تشكيل أو تخصيص واسترجاع المؤونة من خلال الشكل رقم (18).

الشكل رقم (18) : تدهور قيم المخزونات [166] ص 04



في نهاية السنة يتم تقييم المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ بالقيمة الحالية. [168] ص 268

التدني في قيمة المخزونات يحسب مقارنة بين تكلفة الاقتناء (تكلفة الانتاج)والقيمة الحالية عند الجرد. [169] ص 218

حسب المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS02) فإن القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة الحالية وهي سعر البيع المقدر ضمن شروط العادية للاستغلال ناقص تكاليف البيع المقدرة. [169] ص 163

تقيد خسائر قيمة المخزونات في الجانب الدائن لحسابات حـ/ 39× خسائر قيمة المخزونات وفي المقابل من الجانب المدين حسابات المخصصات المعنية.

يعاد تسوية حساب خسائر القيمة الخاصة بطبيعة كل عناصر المخزنة في نهاية كل سنة مالية بـ :

- الخصم من الجانب المدين حسابات المخصصات الموافقة لها إذا رفع مبلغ المؤونة؛

- التقييد في الجانب الدائن لحساب 78 (بنفس المستوى الحساب المستخدم للمخصصة) وإذا كان مبلغ المؤونة محفضا أو ملغى؛

يظهر في الميزانية مبلغ المخزونات الصافي بعد طرح خسائر القيمة. [108] ص 64

وعليه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي[170] ص 148 :

- في نهاية السنة n-1:

685		مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة	××××	
	39×	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ		××××
		استرجاع مؤونة التدهور للتثبيتات		

- في نهاية السنة n: نميز حاليتين :

في حالة تخصيص المؤونة:

685		مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة	××××	
	39×	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ		××××
		استرجاع مؤونة التدهور للتثبيتات		

- حالة استرجاع المؤونة :

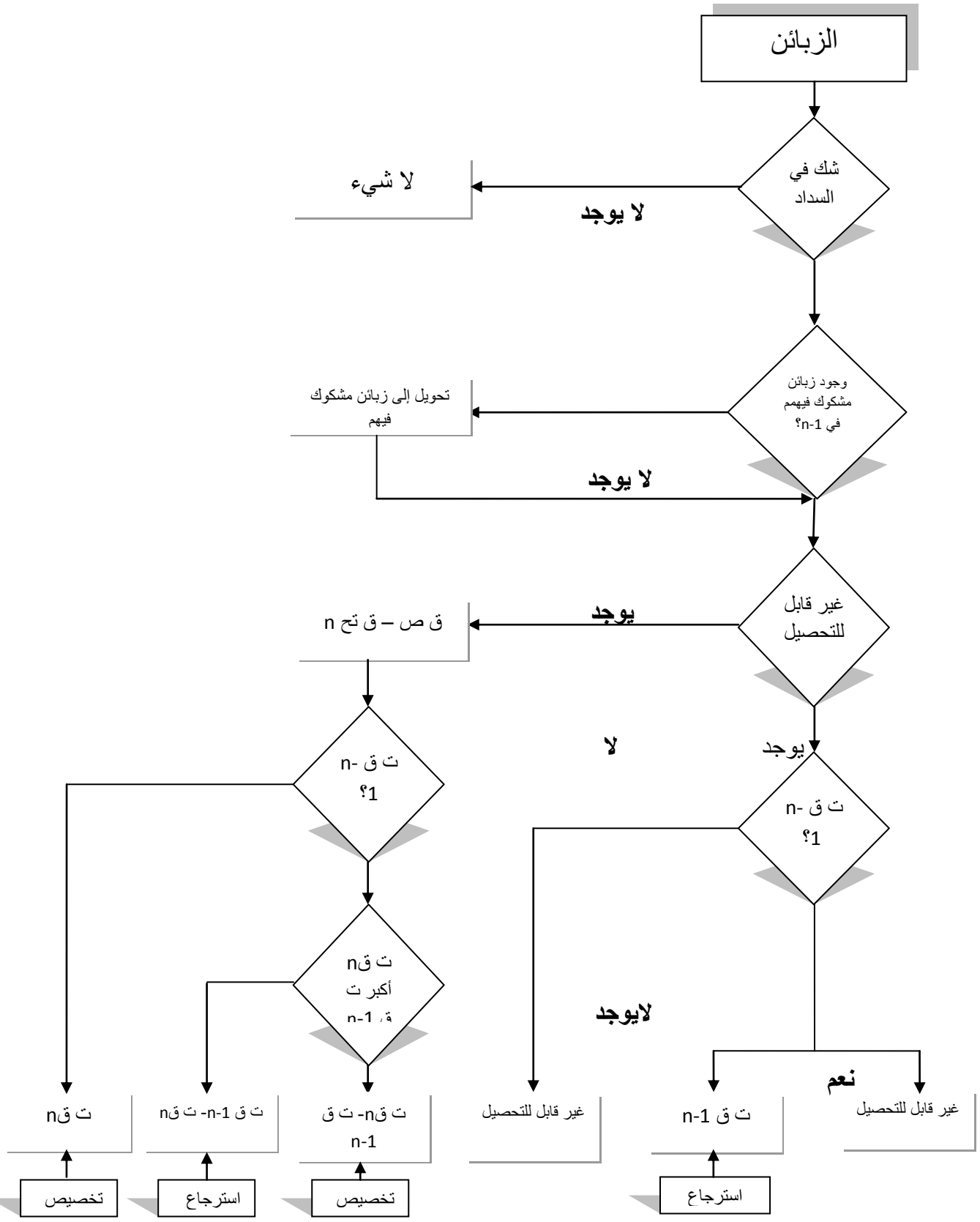
39×		خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	××××	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات		××××
		استرجاع مؤونة التدهور للتثبيتات		

3.2.1.3.2مؤونة تدني قيم حقوق الزبائن

يكون تحصيل الحقوق على الزبائن في بعض الأحيان غير مؤكد لوجود صعوبات مالية تمنع المدين من تسديد دينه في التاريخ المحدد،مثل وجود نزاع أو إفلاس المدين ...الخ ،وبالتالي فقيم الحقوق

على الزبائن معرضة لإمكانية عدم تحصيلها ومنه انخفاض قيمتها. [117] ص 168 والشكل التالي يوضح عملية التدني

الشكل رقم (19) : تدني قيم الزبائن[166] ص 06



تقيد خسائر القيمة لحقوق الزبائن في حـ/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير [108] ص 70،وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالأتي :

- <u>عندما يصبح الزبون مشكوك فيه</u> (n-1) [152] ص 244 :

➢ تحويل حقوق الزبائن إلى زبائن مشكوك فيهم :

416		الزبائن المشكوك فيهم	××××	
	411	الزبائن		××××
		تحويل الزبائن إلى زبائن مشكوك فيهم		

➢ تسجيل تدهور القيمة بالمبلغ المحتمل للخسارة:

685		**مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة**	××××	
	491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		××××
		تدهور قيمة الزبائن		

- <u>في نهاية السنة n:</u> نميز حاليتين [152] ص 244:

➢ عند تخصيص مؤونة التدني (زيادة تدني القيمة) : أي عند رفع قيمة المؤونة يكون التسجيل بمبلغ المؤونة للسنة (n-1) مضافا إليه مبلغ الزيادة المقدر.

685		مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة	××××	
	491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		××××
		تدهور قيمة الزبائن		

➢ عند استرجاع مؤونة التدني : في حالة وفاء الزبائن تلغى مؤونة التدني بالقيد التالي :

491		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	××××	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		××××
		إلغاء المؤونة		

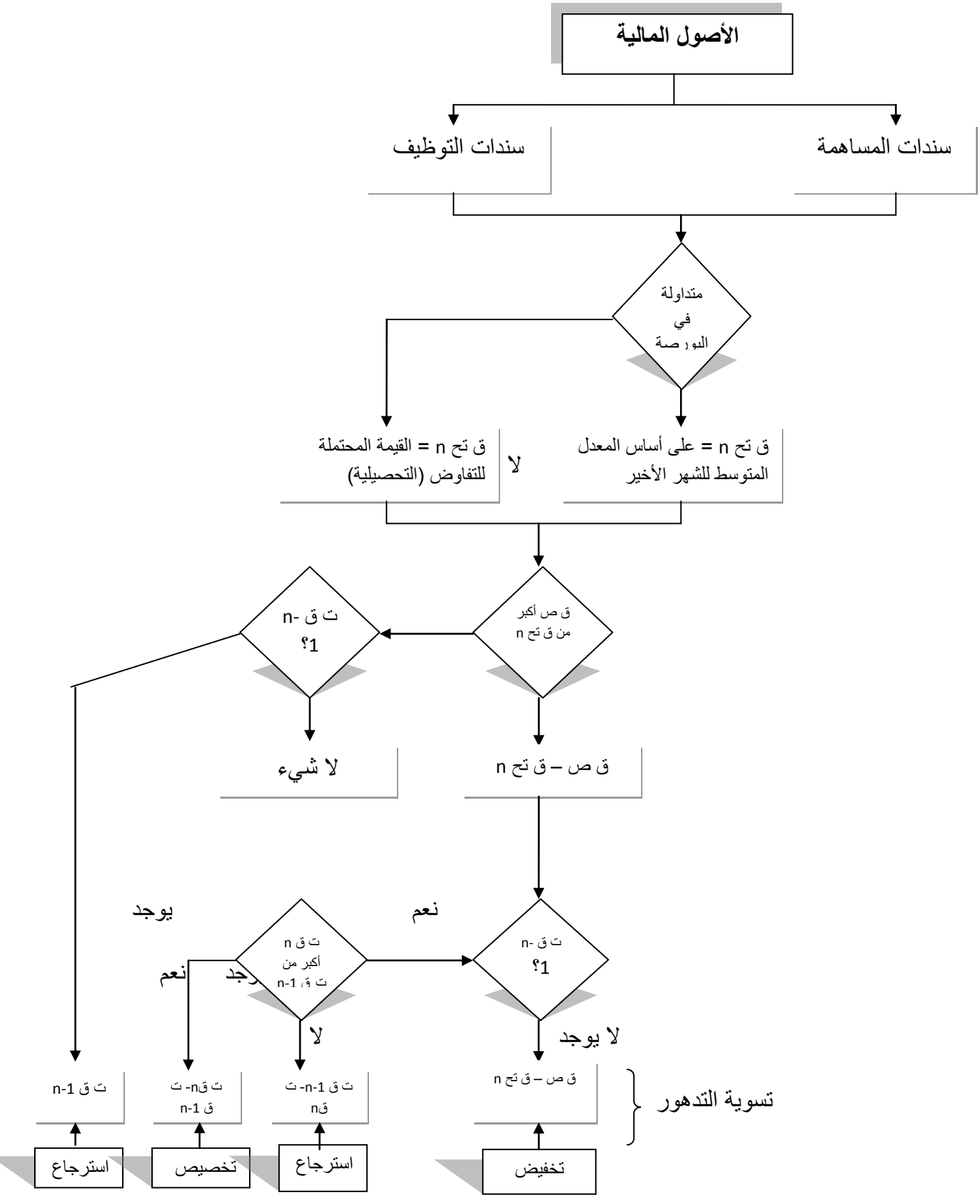
2.2.1.3.2.مؤونة تدني قيم السندات

صنف النظام المحاسبي المالي أربعة أصناف من السندات :

- سندات المساهمة والديون المرتبطة : هي سندات الاحتفاظ بشكل دائم ضروري لنشاط المؤسسة ،لأنها تسمح بممارسة نفوذ المؤسسة التي أصدرت السندات أو مراقبتها المساهمات في الفروع،المنشآت الزميلة والمؤسسات المشتركة.
- سندات التجهيز لنشاط الحافظة : يتمثل نشاط الحافظة لمؤسسة استثمار كل أو جزء من أصولها في حافظة سندات من أجل الحصول تقريبا على مردودية مقبولة ،يمارس هذا النشاط دون التدخل في تسيير الشركات التي تمت الحيازة على سنداتها . [05] ص 43
- سندات التجهيز الأخرى: ممثلة لحصص من رأس المال أو توظيفات على المدى الطويل ،للمؤسسة الإمكانية أو الرغبة في الاحتفاظ بها حتى حلول أجلها .
- قروض وديون : قروض وديون تم إصدارها من قبل المؤسسة ليست لديها الرغبة أو الإمكانية لبيعها على المدى القصير،ديون على الزبائن وديون أخرى للاستغلال لأكثر من 12 شهر ،فروض لأكثر من 12 شهر ممنوحة إلى الغير. [05] ص 44

ويمكن شرح تدني قيمة الأصول المالية من خلال الشكل رقم(20).

الشكل رقم (20): تدني قيم الأصول المالية [166] ص 07



التسجيل المحاسبي: عند إثبات الخسارة في القيمة لأصل من الأصول المالية الجارية يتم تقييدها في حـ/59 خسائر القيمة عن الأصول المالية [108] ص 73 وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالآتي :

- في حالة تخصيص المؤونة :

686		مخصصات الاهتلاك والتموينات وخسائر القيمة	××××	
	296	خسائر القيمة عن المساهمات		××××
	297	خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى		××××
	59	خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية		××××
		تخصيص المؤونة		

- في حالة استرجاع المؤونة :

296		خسائر القيمة عن المساهمات		
297		خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى		
59		خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	××××	
	786	الإسترجاعات المالية عن خسائر القيمة		××××
		إلغاء مؤونة التدني		

2.3.2. معالجة مؤونة تدهور قيم الخصوم والاهتلاكات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى معالجة مؤونة تدهور قيم الخصوم من خلال معالجة المؤونات للأعباء –خصوم غير جارية والتي تنقسم بدورها إلى :

- مؤونة المعاشات والالتزامات المماثلة؛
- مؤونات الضرائب؛
- مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية.

وكذا معالجة الاهتلاكات للأصول.

عرف النظام المحاسبي المالي مؤونة الأعباء على أنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد،وتدرج في الحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون للمؤسسة التزام راهن(قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موردا أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يكون القيام بتقدير هذا الالتزام موثوقا من
- لا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراج أصلا في الحسابات. [171] بدون صفحة

1.2.3.2. معالجة مؤونة المعاشات والالتزامات المماثلة

يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش،وتكميلات التقاعد،وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد المستخدمين لديها ولشركائها ووكلائها في شكل أرصدة.

وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة الحالية لمجموع التزامات المؤسسة حيال المستخدمين لديها باستعمال فرضيات حسابية وطرق محاسبية ملائمة. [172] بدون صفحة

1.2.3.2.2 المعالجة الجبائية لمؤونات المعاشات

إن المؤونات المشكلة من قبل المؤسسات لمواجهة أو لتسديد تعويضات التقاعد الناتجة إما عن التقاعد أو التقاعد المبكر لموظفيها غير قابلة للخصم. [153] ص 46

أي أنه من المنظور الجبائي الحالي، لا تسمح بتشكيل مؤونات لإلتزامات التقاعد ومنافع مما قد يترتب على تشكيلها معالجات جبائية وإعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة .

2.2.3.2.2التسجيل المحاسبي لمؤونات المعاشات نميز حاليتين[137] ص 63 :

- في حالة ارتفاع المؤونة المشكلة (تخصيص) : يكون التسجيل المحاسبي كمايلي :

683		مخصصات مؤونات الأعباء والخسائر	××××	
	153	مؤونة المعاشات والالتزامات المماثلة **تخصيص المؤونة**		××××

- في حالة انخفاض المؤونة المشكلة (استرجاع) سابقا تقوم المؤسسة بإلغاء جزء منها وفق القيد التالي :

153		مؤونة المعاشات والالتزامات المماثلة	××××	
	783	**استرجاعات-مؤونات الأعباء والخسائر-خصوم غير جارية**		××××
		إلغاء المؤونة		

2.2.3.2.معالجة المؤونات الموجهة لتغطية للضرائب

يتم تخصيص هذه المؤونة لمواجهة العبء المحتمل للضريبة المرتبطة بالدورة ولكن تكون مؤجلة في الوقت الحاضر .

يسجل هذا النوع من المؤونات في الحساب 155 مؤونات الضرائب. [137] ص 66

1.2.2.3.2. المعالجة الجبائية لمؤونات الضرائب

- إن خصم هذا النوع من المؤونات يؤجل إلى غاية دفع الضريبة أو الرسم؛
- يتم إعادة إدراج المخصص من المؤونة في نهاية الدورة في حالة عدم دفع الضريبة أو الرسم،وفي حالة دفع هذا الأخير يتم خصمه من المخصص المشكل للدورة السابقة. [153] ص 47

2.2.2.3.2. التسجيل المحاسبي لمؤونات الضرائب

عند إقفال السنة n وفي حالة ارتفاع المؤونة المشكلة يسجل القيد التالي :

683		مخصصات –مؤونات الأعباء والخسائر	××××	
	155	مؤونات الضرائب		××××
		تخصيص المؤونة		

أما عند انخفاض المؤونة المشكلة أي استرجاع يكون القيد كالتالي :

155		مؤونات الضرائب	××××	
	783	استرجاعات-مؤونات الأعباء والخسائر- خصوم غير جارية		××××
		إلغاء جزء من المؤونة		

أما عند وقوع العبء يتم تسجيل دين الضريبة في الجانب المدين حـ/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة أو في حـ/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها بمقابل حـ/ 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية الحسابات الملحقة.

3.2.3.2. معالجة المؤونات الأخرى للأعباء-خصوم غير جارية و مؤونات أخرى

يتم تخصيص هذه المؤونة لمواجهة جميع الأعباء محتملة الوقوع ماعدا مؤونة للضرائب والمؤونات المعاشات والمؤونات لتجديد التثبيتات التثبيتات (الامتياز) حـ/ 156 [137] ص 72
تسجل محاسبيا في حـ/158 المؤونات الأخرى للأعباء-خصوم غير جارية وتمر بنفس مراحل التسجيل المحاسبي للمؤونات المذكورة سابقا .

إضافة إلى أنواع المؤونات التي سبق ذكرها ،فإن التشريع الجبائي الجزائري نص على بعض المؤونات الخاصة ببعض النشاطات والتي لاتستلزم توفر كل الشروط الجبائية الخاصة بتكوين مؤونة كما أنها ليست إجبارية ويتعلق الأمر بـ :

- مؤسسات القرض أو المؤسسات البنكية التي تقوم بعملية الاقراض المتوسطة أو الطويلة الأجل وكذلك المؤسسات المسموح لها بالقيام بعمليات القرض العقاري والتي يرخص لها بتشكيل مؤونة معفاة من الضريبة على أرباح الشركات لمواجهة الأخطار النوعية المتعلقة بالقروض الممنوحة وهذا بشرط أن لا يتجاوز المخصص السنوي 5% من مبلغ القرض المتوسط أو الطويل الأجل؛

- المؤسسات المانحة لقروض متوسطة الأجل من أجل تسديد مبيعات أو أشغال تنجزها في الخارج والتي يرخص لها أيضا بتشكيل مؤونة معفاة من IBS ،لمواجهة الأخطار النوعية المتعلقة بالقروض الممنوحة وهذا بشرط أن لا تتجاوز المخصص السنوي 2% من مبلغ القروض من مبلغ القروض المتوسطة الأجل التي تظهر في الميزانية الختامية للدورة المعنية والمرتبطة بالعمليات المنجزة في الخارج،والتي نتائجها تدخل ضمن الوعاء الضريبي[173] بدون صفحة ؛

➢ المؤونـات التنظيميـة المسموح بهـا ، وفقـا لـبعض الشـروط لهيئـات ومؤسسـات التـأمين والمتمثلـة فـي مؤونات الضمان ومؤونات الإتمام الإجباري للديون التقنية ولها قابلية الخصم.

4.2.3.2. المعالجة المحاسبية و الجبائية للإهتلاكات

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فانه يقع على عاتق المؤسسة اثناء كل عملية جرد اثبات الاهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف اظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة.

1.4.2.3.2. مفهوم الاهتلاك هناك مفهومين للاهتلاك من الناحية الجبائية و من الناحية المحاسبية.

➢ مفهوم الاهتلاك محاسبيا : يعرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني او معنوي و يتم حسابه كعبئ .

➢ مفهوم الاهتلاك جبائيا : يعرف التشريع الجبائي الاهتلاك على أنه اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة الخاضعة لـ (IBS) للأخذ بعين الاعتبار الخسارة أو النقص الذي يلحق بعنصر من عناصر الاصول الثابتة بفعل الاستعمال أو عامل الزمن يشترط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة و بارزة في الجداول الملحقة الاهتلاك و بالضبط في الجدول رقم 5 من القوائم الجبائية.

2.4.2.3.2. شروط قابلية خصم الاهتلاكات : طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فخصم قسط الاهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخيصها كالتالي :

- **الشروط الموضوعية :** و هي الشروط التي بها صلة بالاهتلاك في حد ذاته لخصمه من الوعاء الضريبي و هي :

➢ يجب أن ينصب تطبيق الاهتلاك على عناصر الاصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض، وهذا يعني ان الاهتلاك لا يخص إلا الاصول الثابتة التي تتعرض قيمتها للانخفاض اللارجعي.
➢ تخصص الاهتلاكات للأصول الثابتة الظاهرة في الميزانية.
➢ يجب أن يكون الاهتلاك مطبق على أساس وفي حدود تكلفة الاصل الثابت : إما تكلفة الحيازة أو تكلفة الانتاج أو عند إعادة تقييمه بناء على القيمة المعاد تقييمها.
➢ يجب أن يكون استعمال الاصل الثابت ضمن النشاط العادي و هذا طبقا للقاعدة التي تنص على أنه لا يمكن خصم أي تكاليف من الوعاء الضريبي إلا إذا كانت ضرورية للاستعمال.
➢ يجب خصم مخصصات الاهتلاك فقط من نتائج الدورات التي شكلت فيها عدم امكانية تأجيل المخصصات. سواء في حالة تحقيق المؤسسة لنتيجة موجبة أو حالة تكبدها لنتيجة سالبة.

- الشروط الشكلية : و هي التي يجب أن يستوفيها مخصص الاهتلاك المشكل ليتسنى خصمه جبائيا والتي تتمثل في : [117] ص 137

➢ يجب تسجيل الاهتلاك في محاسبة المؤسسة ، و ذلك ليكون محل خصم من النتيجة الخاضعة للضريبة.

➢ تسجيل الاهتلاك في جدول خاص للاهتلاكات.

3.4.2.3.2. طرق حساب الاهتلاك : هناك عدة طرق يمكن اعتمادها حسب المعيار المحاسبي الدولي ''16''، ولكن النظام المحاسبي المالي اعتمد الطرق التالية :

-طريقة الاهتلاك الخطي : تقوم هذه الطريقة على افتراض الاهتلاك دالة لعامل الزمن و تخصص اقساطه بطريقة ثابتة على مدى سنوات العمر الانتاجي للمثبتات بغض النظر عن استخدامه أو تقادمه.

مخصص الاهتلاك (قسط)=القيمة القابلة للاهتلاك ÷العمر الانتاجي

بحيث : القيمة القابلة للاهتلاك الاصلية – الخردة

- طريقة الاهتلاك المتناقص : يتم تحميل سنوات عمر التثبيت باهتلاك يتناقص تدريجيا بازدياد عمر الأصل حيث نتحمل السنوات الاولى الجزء الأكبر الاهتلاك.

- طريقة مستوى النشاط (طريقة عدد الوحدات المنتجة) : بعض المثبتتات يرتبط تناقص واستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط ،أو وحدات الانتاج ،فاستهلاك منافع الاصل ليس تابع للزمن (العمر الانتاجي كما هو تابع لكيفية استخدام الاصل)، و لهذا عادة ما يعبر عن العمر الانتاجي لهذه المثبتات بوحدات النشاط.

بحيث : معدل الاهتلاك =القيمة القابلة للاهتلاك ÷ عدد وحدات النشاط الاجمالية

وعليه : قسط الهتلاك السنوي يحسب بضرب مستوى نشاط الاصل في الدورة المالية على معدل الاهتلاك للوحدة الواحدة، و بهذا تحمل كل دورة بما يقابل المستوى الفعلي لاستخدام التثبيت. [162] ص 343

ملاحظة : تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد انعكاس تطور المنافع التي يدرها الاصل بصورة صادقة.

➢ الاهتلاك الخطي يقود الى عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل؛

➢ الطريقة التناقصية تؤدي الى عبئ متناقص على مدة الأصل النفعية؛

- طريقة الوحدات الانتاج يترتب عليها عبئ يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل.

3.4.2.3.2. التسجيل المحاسبي للاهتلاكات

يسجل قسط الاهتلاك في حساب خاص و هو حساب 28 " اهتلاك التثبيتات " والذي ينقسم بدوره الى عدة حسابات فرعية حسب نفس مستوى التفصيل للحسابات 20 : تثبيتات معنوية وحـ 21 تثبيتات عينية التي يتضمنها.

3.3.3. معالجة عمليات التسوية

إضافة إلى المعالجات السابقة يوجد معالجات لعمليات أخرى سوف نتطرق إليها بالتفصيل في هذا المطلب .

1.3.3.3.المعالجة المحاسبية و الجبائية لفوائض القيمة الخاصة بالتنازل

تخضع الارباح التى تحققها المؤسسة نتيجة تنازلها عن بعض عناصر التثبيتات للضريبة إلا أنه وبهدف تشجيع المؤسسة على تجديد أو تعويض استثمار فان إدارة الضرائب تعفى هذه الأرباح من الضريبة وهذا وفق لعدة شروط.

1.1.3.3.3. شروط الاعفاء من الخضوع للضريبة على فائض قيمة التنازل

- الالتزام الكتابى من طرف المؤسسة بإعادة استثمار زيادة القيمة؛
- أن يتم استثمار الفائض فى مدة اقصاها ثلاث سنوات ابتداء من نهاية السنة التى تم فيها التنازل.

2.1.3.3.3. أنواع فوائض القيمة

يميز قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بين نوعين من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاصول الثابتة حيث نجد:

- فائض قيمة الناتج عن تنازلات قصيرة المدى: هو ذلك الفائض الناتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة او محدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل؛
- فائض قيمة الناتج ن تنازلات طويلة المدى: هو ذلك الفائض الناتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ اكثر من ثلاث (3) سنوات[174] بدون صفحة .

2.1.3.3.3. المعالجة الجبائية لفوائض قيمة للتنازل

إن التشريع الجبائي الجزائري ميز أو فرق بين حالة اعادة استثمار هذه الفوائض المحققة وبين حالة عدم استثمارها حيث نجد:

- حالة عدم استثمار فوائض القيمة الناتجة عن تنازل الاصول الثابتة : يمكن تلخيص معدلات الإخضاع في هذه الحالة فى الجدول التالي :

الجدول رقم(13) :النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة غير المعاد استثمارها [175] ادوت صفحة

نوع فائض القيمة	الحصة المعفية من IBS	الحصة المدمجة فى ربح المؤسسة الخاضعة الى IBS	مدة الاحتفاظ بالأصل المتنازل عنه
فائض القيمة قصير المدى	30%	70%	اقل او يساوى ثلاث سنوات
فائض القيمة طويل المدى	65%	35%	اكثر من ثلاث سنوات

يكون التسجيل المحاسبي في حالة التعهد باستثمار فائض القيمة كما يلي[176] ص 13 :

752		فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات	××××	
	147	فائض القيمة المعاد استثماره		××××
		التعهد بإعادة الإستثمار		

أما في حالة عدم الوفاء بإعادة إستثمار الفائض يدمج الفائض ضمن النتيجة الخاضعة للضرائب بالحصة الموضحة في الجدول أعلاه وتسجل محاسبيا وفق القيد التالي :

147		فائض القيمة المعاد استثماره	××××	
	12	نتيجة السنة المالية		××××
		إدماج الفائض ضمن النتيجة		

- حالة اعادة استثمار فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الاصول الثابتة: هذه الحالة قد تبدى المؤسسة رغبتها فى اعادة استثمار فائض القيمة المحققة ولكن لاتستطيع الوفاء أو الإلتزام كليا ، وعليه نميز الحالات التالية :

- التجسيد الكلي للالتزام : في هذه الحالة يتم اعادة استثمار الفائض كليا حيث يرصد حساب فائض التنازل المعاد استثمار حـ/147 بـ حـ/×28

حيث يعتبر فائض القيمة بمثابة قسط الاهتلاك الأول للاستثمار الجديد و عليه فان قاعدة حساب اقساط الاهتلاك للاستثمار الجديد سوف تصبح كالأتي:

قاعدة حساب قسط الاهتلاك = تكلفة حيازة للاستثمار الجديد - فائض القيمة المعاد استثماره و المرحل الى ح/28.

-حالة التنفيذ الجزئي للالتزام: هى الحالة التى يتم فيها اعادة استثمارجزء من فائض القيمة عند نهاية الاجل المحدد وعليه يتم ترصيد حـ/147 فائض قيمة التنازل المعاد استثماره من جهة بمبلغ فائض القيمة الغير المعاد استثماره فى حـ/11 الترحيل من جديد و من جهة أخرى بمبلغ فائض القيمة المعاد استثماره فى حـ/ 28 اهتلاك التثبيت الجديد الذى تمت حيازته حيث يعتبر فائض القيمة بمثابة قسط الاهتلاك الاول للاستثمار الجديد و عليه قاعدة حساب اقساط الاهتلاك للاستثمار الجديد سوف تكون كالأتي:

قاعدة حساب قسط الاهتلاك = تكلفة حيازة الاستثمار الجديد -فائض القيمة المعاد استثماره

- حالة عدم التجسيد الفعلي للالتزام: هي الحالة التي لا يتم اعادة استثمار القيمة سواء كليا أو جزئيا، عند انقضاء الاجل المحدد و المقدر بثلاث سنوات ، وبالتالي يعاد ادماج المبلغ كليا في الربح الخاضع للضريبة ويسجل محاسبيا ويتم ترصيد حـ/ 147.. بحساب ح/12 او حساب ح/11[176] ص 13

- ملاحظة : العمليات الخاصة بحيازة الأسهم أو حصص تضمن للمستغل اهتلاك ما يعادل 10% من رأس مال شركة اخرى تعتبر بمثابة اصول ثابتة .،و عليه تخضع هذه الاصول الى نفس النظام الجبائي - في حالة التنازل عليها و الخاص بفوائد القيمة الناتجة عن التنازل عن الاصول الثابتة. [174] ص 13

2.3.3.3.فوائض القيمة الناتجة عن عملية اعادة التقييم

تهدف عملية إعادة التقييم لأصول المؤسسة إلى تصحيح القيم التاريخية لهذه الأصول على ضوء الاثار المتأنية من تدهور العملة و ارتفاع المستوى العام للأسعار ،وبالتالي اظهار عناصر الميزانية بصورة اكثر شفافية و مصداقية.

1.2.3.3.3. مراحل اعادة التقييم

تمر عملية اعادة التقييم بعدة مراحل و هي:

- القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي: حسب معايير المحاسبة الدولية فانه يوجد نموذجين للقياس اللاحق و هما:
  - نموذج التكلفة: بناءا على هذا النموذج يتم تسجيل القيد بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم و متراكم خسارة التدني في قيمة الأصل؛
  - نموذج اعادة التقييم بموجب هذا النموذج يسجل البند بقيمة اعادة التقييم.و التي تمثل القيمة العادلة بتاريخ اعادة التقييم مطروحا منها الاهتلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم.ويشترط الاستخدام هذا النموذج ان يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق و في سوق نشط.
- إعادة تقييم مخصصات الاهتلاك: في حالة تقييم مخصصات الاهتلاك في يتم حساب اهتلاك الأصل في ضوء التغير في قيمة الأصل المعاد تقييمه
- استخراج فرق اعادة التقييم: والذي يتمثل في الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية(الدفترية)و القيمة العادلة للأصل عند تاريخ اعادة التقييم [127]

ملاحظة:

- عند اختيار المؤسسة لأحد النموذجين السابقين الذكر فيجب عليها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات البند والفئة من الأصول.وهذا تفاديا لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة؛
- نص النظام المحاسبي المالي على اعادة التقييم باستعمال القيمة المنفعية أو القيمة القابلة للتحصيل، و ذلك لصعوبة استعمال القيمة العادلة كأساس للتقييم لعدم توفر سوق ناشط في الجزائر؛
  - السوق النشط حسب النظام المحاسبي المالي أو السوق الفعال، هي السوق التي تتوفر على الشروط التالية: [108] ص ص 06-07 المواد التي يتم التعامل بها في السوق تكزن متجانسة؛

- وجود مشتريين و بائعين راقيين في كل وقت؛
- وجود أسعار متاحة للجمهور.

1.2.3.3.3. المعالجة المحاسبية و الجبائية لإعادة التقييم

نميز الحالات التالية :

الحالة الأولى: القيمة المحاسبية تفوق القيمة القابلة للتحصيل

هنا يتطلب الامر تسجيل مؤونات خسائر القيمة على الاصول الثابتة و يكون التسجيل المحاسبي كالأتي: [137] ص 19

- تسجيل فارق اعادة التقييم:

105		فارق إعادة التقييم	××××	
	2×	التثبيتات		××××
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

-تشكيل مؤونة التدهور أو خسائر القيمة: تشكل بمقدار الفارق بين القيمة المحاسبية و القابلة للتحصيل

682		مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة		
		للاصول للغير جارية	××××	
	29×	خسائر القيمة على التثبيتات		××××
		تشكيل مؤونة		

الحالة الثانية : القيمة المحاسبية اقل القيمة القابلة للتحصيل

أي أن المؤسسة تحقق فائض من جراء عملية اعادة التقييم هنا المؤسسة اختيارين:

- إما تقوم بإدماج فائض القيمة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة اي تسجيل الضريبة كتكلفة تحتسب على الدورة اين طبقت اعادة التقييم . و يكون التسجيل المحاسبي [137] ص 21كما يلي:

-

695		الضرائب عن الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية	××××	
	444	الدولة الضرائب على النتائج		××××
		إدماج الفائض		

- أو لا يدمج فائض القيمة الناتج عن اعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة اي تقتطع الضرائب المناسبة المؤجلة من فارق اعادة التقييم. و يكون التسجيل المحاسبي كالأتي:

105		فارق إعادة التقييم	××××	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		××××
		تسجيل الضريبة المؤجلة		

3.3.3.3. الضريبة على ارباح الشركات

عندما تحقق المؤسسة نتيجة ايجابية إذا كانت خاضعة للضريبة يجب على المؤسسة تحميل الدورة التى تحقق فيها هذا العبئ وتتم عملية التسجيل المحاسبى يجعل ح/695 الضريبة على الارباح الارباح المبنية على النتائج الانشطة العادية مدينا مقابل الحساب 444 للدولة ضرائب على النتائج وعند تسوية الضريبة يرصد الحساب الاخير باستعمال احد حسابات الخزينة وفق اثبات العبئ بتاريخ 12/31/.

أما بالنسبة لمعدلات الضريبة على ارباح الشركات المطبقة، كيفية دفع الأقساط فقد تم التطرق إليهم في الفصل الأول (أنظر الصفحة 31). وعلية فالتسجيل المحاسبي يكون :

695		الضرائب عن الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية	××××	
	444	الدولة الضرائب على النتائج		××××
		تسجيل قسط (IBS)		
444		الدولة الضرائب على النتائج	××××	
	512	البنك		××××
		الدفع بشيك		

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات في المؤسسة يمكن أن نستنتج ما يلي :

- تعتبر النتيجة من مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة ، و هي تعكس مردوديتها ، إما أن تتكبد خسارة (نتيجة سالبة) أو ربح (نتيجة موجبة) ؛
- تعد المؤسسة خاضعة للضرائب على الأرباح ولكن هذه الضريبة لا تحسب على أساس النتيجة المحاسبية وإنما على أساس النتيجة الجبائية؛
- يمثل رصيد النتيجة الفرق بين مختلف نواتجها وأعبائها بحيث لايوجد شروط محددة لإدماج النواتج ضمن الوعاء الضريبي إلا في حالات استثنائية كفوائض القيمة و عملية إعادة التقييم؛
- تبرز أهمية إستعمال الأعباء في إمكانيتها لتخفيض الوعاء الضريبي لذلك وضع التشريع الجبائي شروط صارمة لخصم الأعباء من النتيجة الجبائية تمثلت في شروط موضوعية وأخرى شكلية؛
- الضرائب المؤجلة تسمح بإحترام مبدأ إستقلالية الدورات وهذا لأنها تأخذ بعين الإعتبار كل الأعباء التي ساهمت في تحقيق الربح الخاصة بالدورة؛
- تختلف معالجة عقود الإيجار حسب نوع العقد المبرم؛
- بالنسبة لإعانات الاستغلال و الإستثمار فبعضها يعتبر معفى من الضريبة و البعض الاخر خاضع لها، فمعالجة الإعانات تختلف حسب مصدر الحصول عليها، الغاية المرجوة؛
- تعتبر مؤونات التدني على الصعيد المحاسبي ، أعباء محتملة تنشا خلال الدورة، مما يستوجب تحميلها محاسبا كعبئ وتسجيلها عند نهاية كل دورة ، أما جبائيا فهي بمثابة عبئ قابل للخصم من الوعاء الضريبي أيضا ولكن خصمها مرهون بمدى إستجابتها لجملة من الشروط ؛
- يعد الإهتلاك على الصعيد المحاسبي كعبئ وهمي ناتج عن تناقص قيمة الأصل ، فهو يحمل كعبئ في نهاية كل سنة والى غاية انتهاء مدة النفعية ، وجبائيا هو ايضا عبئ قابل للخصم ولكن بشروط يجب ان يستوفيها قسط الاهتلاك .

وفي الفصل الموالي و هو الفصل التطبيقي سنحاول التطرق الى ما تناولناه في الفصلين السابقين وإسقاطه في دراسة تطبيقية لمؤسسة البناءات المعدنية في البليدة CRMETAL .

الفصل 3

دراسة تطبيقية في مؤسسة CR METAL

تمهيد :

تدعيما للدراسة النظرية في الفصلين السابقين، ارتأينا أن نجرى دراسة تطبيقية نحاول من خلالها إسقاط المعرفة النظرية على ما هو موجود في المؤسسة الاقتصادية ، وتم اختيار مؤسسة البناءات المعدنية CRMETAL بالبليدة لتناسبها وملائمتها مع موضوع دراستنا .

وعلى هذا الأساس نتناول في هذا الفصل المتكون من ثلاث مباحث النقاط التالية :

المبحث الأول :مدخل إلى مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL وذلك من خلال إعطاء لمحة تاريخية على المؤسسة ، نشاطها وتنظيمها المحاسبي و الجبائي .

المبحث الثاني : التصريحات الجبائية والشبه الجبائية الملزمة بتقديمها المؤسسة وذلك بمعالجة مجموع العمليات التي لها علاقة بإلتزامات المؤسسة لدى الإدارة الضريبية و لدى الهيئات الإجتماعية الأخرى.

المبحث الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة CR METAL حيث تم التطرق إلى أعمال نهاية السنة الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال القيام بالتسويات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية.

1.3. مدخل إلى مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مؤسسة البناءات المعدنية من خلال التطرق إلى نشأتها،تطورها إضافة إلى التنظيم المحاسبي و الجبائي لها .

1.1.3. تعريف ومهام مؤسسة البناءات المعدنية

مؤسسة البناءات المعدنية CR-METAL هي مؤسسة وطنية ،وتعتبر من أقدم المؤسسات في الجزائر، وسنتعرض لتقديمها من خلال الفروع الآتية :

1.1.1.3. تعريف مؤسسة البناءات المعدنية CR-METAL

مؤسسة البناءات المعدنية CR-METAL هي فرع من فروع المؤسسة الوطنية للهياكل المعدنية والنحاسية ENCC (entreprise nationale des constructions et chaudronnerie)، ولها إدارة شبه مستقلة من ناحية التسيير المالي والإداري.

تعتبر هذه المؤسسة من مؤسسات مساهمة *(S.P.A) رأس مالها 100.000.000دج،مقسم إلى 20.000 سهم بقيمة اسمية 5000دج للسهم.

مقر الاجتماعي للفرع يقع بنهج كريتلي مختار رقم 130، البليدة ،أما المقر الاجتماعي لمجمع (ENCC) يقع بوهران ويتفرع إلى 11 وحدة :

- المنشأة الجزائرية للتجهيزات الصناعية الساحل الأحمر حسين داي؛
- منشأة الإنتاج الميكانيكي والنحاسي -عنابة؛
- منشأة البناء المعدني - البليدة؛
- وحدة تنقية تجارية- حسين داي؛
- منشأة انجاز التجهيزات النحاسية- غليزان؛
- منشأة التركيب والصيانة الصناعية - سطيف؛
- منشأة التركيب والصيانة الصناعية - حميز؛
- منشأة التركيب والصيانة الصناعية- نعامة؛
- منشأة التركيب والصيانة الصناعية - وهران؛
- خلية حاسي عامر- وهران؛

*- (S.P.A) : Société Par Action

- رقم هاتفها:025291820 و025414481؛
- رقم الفاكس:025413286 ،
- بريدها الالكتروني: www.crmetal.spa.com

2.1.1.3. لمحة تاريخية عن المؤسسة

تعود نشأة مؤسسة ENCC إلى سنة 1953 تحت اسم (EST.J.CARMELI) نسبة إلى مالكها، وفي سنة 1963 بعد الاستقلال أصبحت ملكا للدولة، إلا أنها لم تصبح وطنية إلا بعد سنة 1964 ،تحت اسم المؤسسة الوطنية للمؤسسات الحديدية (ENCM)، وفي سنة 1975 ارتبطت هذه المؤسسة بالمؤسسة الوطنية للبناء(SN.METAL) ومقرها في الجزائر العاصمة ،ونظرا لتوسعها عجزت هذه الأخيرة عن تسيير شؤونها فانقسمت بدورها إلى أربع مؤسسات مستقلة [177] بدون صفحة تتمثل في:

- مؤسسة الهياكل المعدنية والنحاسية ENCC ؛
- مؤسسة العمارات الحديدية؛
- مؤسسة العربات ؛
- المؤسسة الوطنية للمعدات والأشغال العمومية.

ومن أهم أهداف هذا الانقسام ما يلي :

- تخفيف العبء الذي كان على عاتقها؛
- توفير مناصب شغل على المستوى الوطني.

كانت المؤسسة منذ نشأتها تسير تحت نظام الاقتصاد الموجه من طرف الدولة، وبعد الانتقال إلى اقتصاد السوق،وجدت الدولة أن مؤسستها عاجزة عن تسديد ديونها اتجاه البنوك، فاضطرت إلى التطهير المالي لمؤسستها اتجاه البنوك في سنة 1994.

وبعد الدراسات التي قامت بها المؤسسة الأم(ENCC) في سنة 2001 والتي من خلالها تبين لها أنها غير قادرة على أداء مهامها وهذا راجع إلى أن معظم الوحدات عرفت عجزا ماليا ، لذا عملت على منح كل وحدة استقلاليتها على شرط أن تغطي كل الوحدات ديونها اتجاه المؤسسة الأم، وبالفعل في جويلية 2001، أخذت جميع وحدات (ENCC)شبه استقلال ،حيث تغير اسم جميع الوحدات من بينها وحدة البليدة(ENCC)، إلى مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL.

كما تحصلت مؤسسة CR METAL على شهادة الجودة العالمية (ISO9001) من طرف منظمة الشهادات الأجنبية(SGS) وذلك في أفريل 2002 كون المؤسسة تعد إنتاجية خدمية.

3.1.1.3.مهام المؤسسة

مؤسسة CR METAL تعمل على إنتاج وصناعة وتسويق المنتوجات التالية :

- صناعة الصفائح الحديدية: عمارات صناعية، مخازن، هياكل صناعية؛
- صناعة كل الهياكل المعدنية :خزان ،العوازل ،صناعة الجسور؛
- صناعة التجهيزات الصناعية بمختلف أنواعها: العناصر الخاصة بمعامل الاسمنت،الأجر،تجهيزات خاصة بالرافعات ؛
- صناعة القوالب الحديدية: مواد البناء ،مختلف الأشغال العامة؛
- صناعة القفالة :الأبواب،الدرج،النجارة الحديدية.

2.1.3 أهداف المؤسسة و هيكلها التنظيمي

من خلال هذا المطلب سنحاول ابراز الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة إضافة إلى هيكلها التنظيمي.

1.2.1.3. أهداف المؤسسة

من بين الأهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها نذكر:

1.1.2.1.3.الأهداف الاقتصادية : والتي من بينها :

- المساهمة في تحقيق التنمية الوطنية؛
- الاستغناء عن الاستيراد من الخارج؛
- رفع المستوى المعيشي للأفراد من خلال توفير فرص للعمل ؛
- العمل على تلبية رغبات زبائن المؤسسة التي تتعامل معهم سواء من القطاع العام أو الخاص.

2.1.2.1.3.الأهداف التقنية : من بين الأهداف التقنية نذكر ما يلي :

- العمل على تحسين وتنويع تشكيلة منتجاتها؛

- العمل على تحقيق عائد مناسب من رأس المال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية والمهارات الفنية للعمال؛
- العمل على دخول منتجات المؤسسة إلى الأسواق الدولية؛
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق.

2.2.1.3.الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي المعتمد من قبل مؤسسة البناءات المعدنية من خلال الأشكال التالية:

1.2.2.1.3.المديرية العامة

تتكون المديرية العامة من مسؤول المديرية وسكرتيرا ،بحيث تتمثل مهام مسؤول المديرية في:

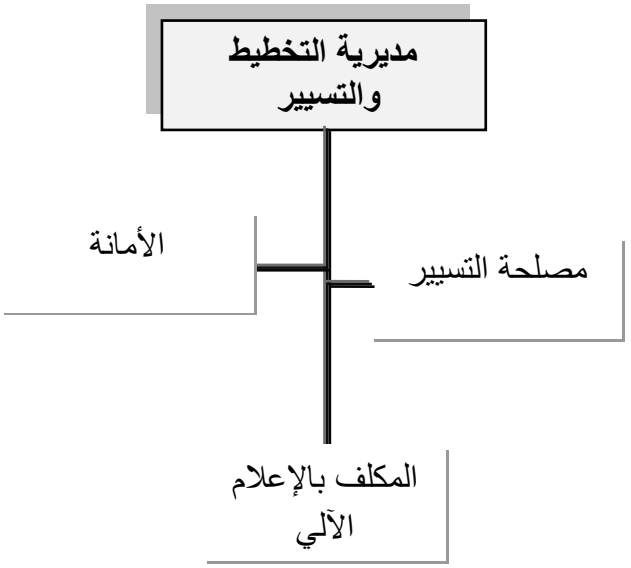
- مراقبة تسيير كل نشاط وكل مصلحة على حدى والربط والتنسيق فيما بين جميع المصالح والأقسام؛
- ضمان السير الحسن للمنشأة لتحقيق نتيجة جيدة ؛
- التحكم في العطل السنوية للعمال.

2.2.2.1.3.مديرية التسيير والتخطيط

مديرية التسيير والتخطيط تعمل على تحقيق الانسجام بين مصالح و أقسام المنشأة ومراقبة التسيير من خلال توفر المعلومات المتكاملة عن نتائج التقارير وتحقيق تخطيط محكم في ضوء إستراتيجية عمل منظمة وموزعة على باقي أقسام ومصالح المؤسسة مما تحقق الانسجام والتكامل في العمل.

تنقسم هذه المديرية إلى الأمانة، المكلف بالإعلام الآلي ،مصلحة التسيير وذلك وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (21) : الهيكل التنظيمي لمديرية التخطيط والتسيير [178] بدون صفحة



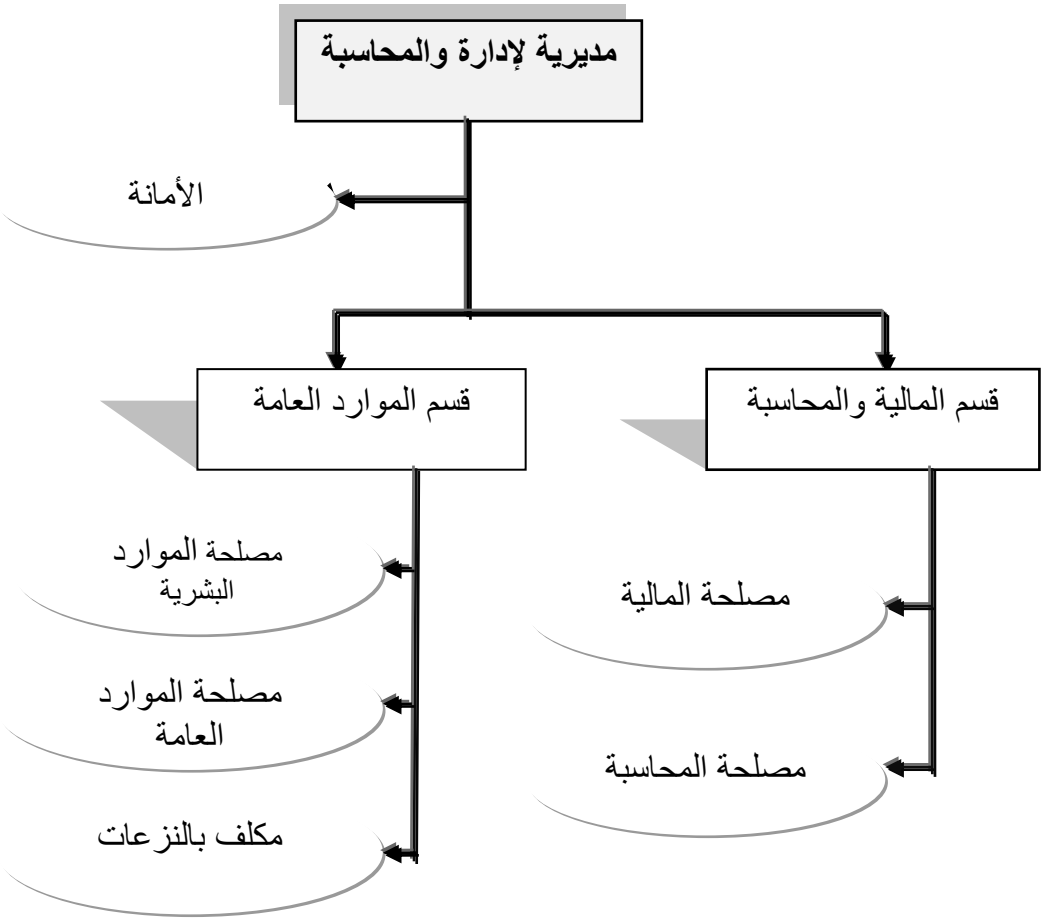
3.2.2.1.3.مديرية الإدارة والمحاسبة

تعتبر هذه المديرية حلقة وصل بين جميع الوظائف حيث تقوم بجمع المعلومات وجميع الأعمال التي تقوم بها مختلف مصالح وأقسام المنشأة وتتمثل مهامها في:

- متابعة العمليات الحسابية والمالية للمنشأة بصفة دائمة
- مراقبة الميزانية وتحديدها يوميا وسنويا مع التدقيق على صحة الحسابات الموجودة في الميزاني
- المراقبة والتحليل الشهري والسنوي للخزينة

تنقسم هذه المديرية إلى: الأمانة ، قسم المالية والمحاسبة إضافة إلى قسم الموارد العامة الذي ينقسم بدوره إلى مصلحة الموارد العامة المكلفة بالتبرعات ومصلحة الموارد البشرية، ويمكن توضيح ذلك في الشكل رقم (22).

الشكل رقم (22) : الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمحاسبة [178] بدون صفحة



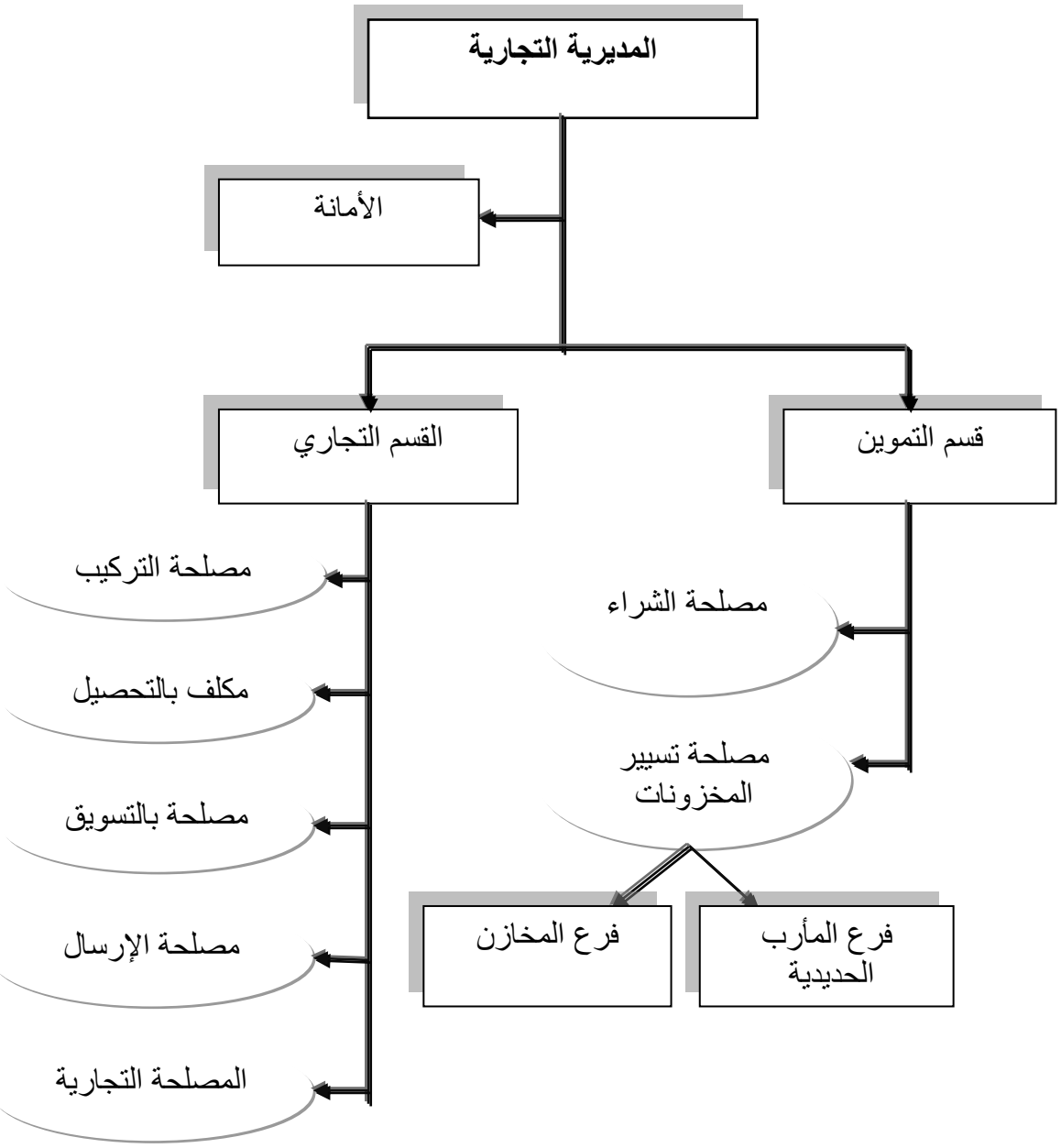
4.2.2.1.3.المديرية التجارية

تعمل المديرية التجارية على احترام البرنامج الخاص للمؤسسة ويعتبر القسم التجاري الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها نظرا للدور الذي تقوم به في تسويق المنتوجات من خلال المكلف بالتسويق ،وتتمثل مهامها:

- الاتصال بزبائن المؤسسة الدائمين في حالة توفير الإنتاج؛
- بيع المنتوجات للزبائن؛
- الإشراف على عملية نقل المنتجات للزبائن الدائمين في حالة وجود كميات كبيرة من المنتوجات؛
- اعداد تقرير شهري يحدد حجم المبيعات الشهرية لمعرفة التكاليف والمقارنة بين الأشهر من حيث المبيعات؛
- مراقبة التفاصيل المتعلقة بعملية البيع والشراء بكل دقة.

حيث تنقسم هذه المديرية إلى: الأمانة ، القسم التجاري، قسم التموين، وكل قسم يتفرع إلى عدة مصالح والشكل الموالي يلخص ذلك

الشكل رقم (23) : الهيكل التنظيمي للمديرية التجارية [178] بدون صفحة



5.2.2.1.3.المديرية التقنية

تتفرع هذه المديرية إلى الأمانة ،مصلحة المراقبة النوعية ،قسم الصيانة ،قسم الهندسة، قسم الإنتاج ، حيث تنحصر مسؤولية هذا الأخير في رفع وزيادة الإنتاج مع المتطلبات السوق وتتمثل مهامه في:

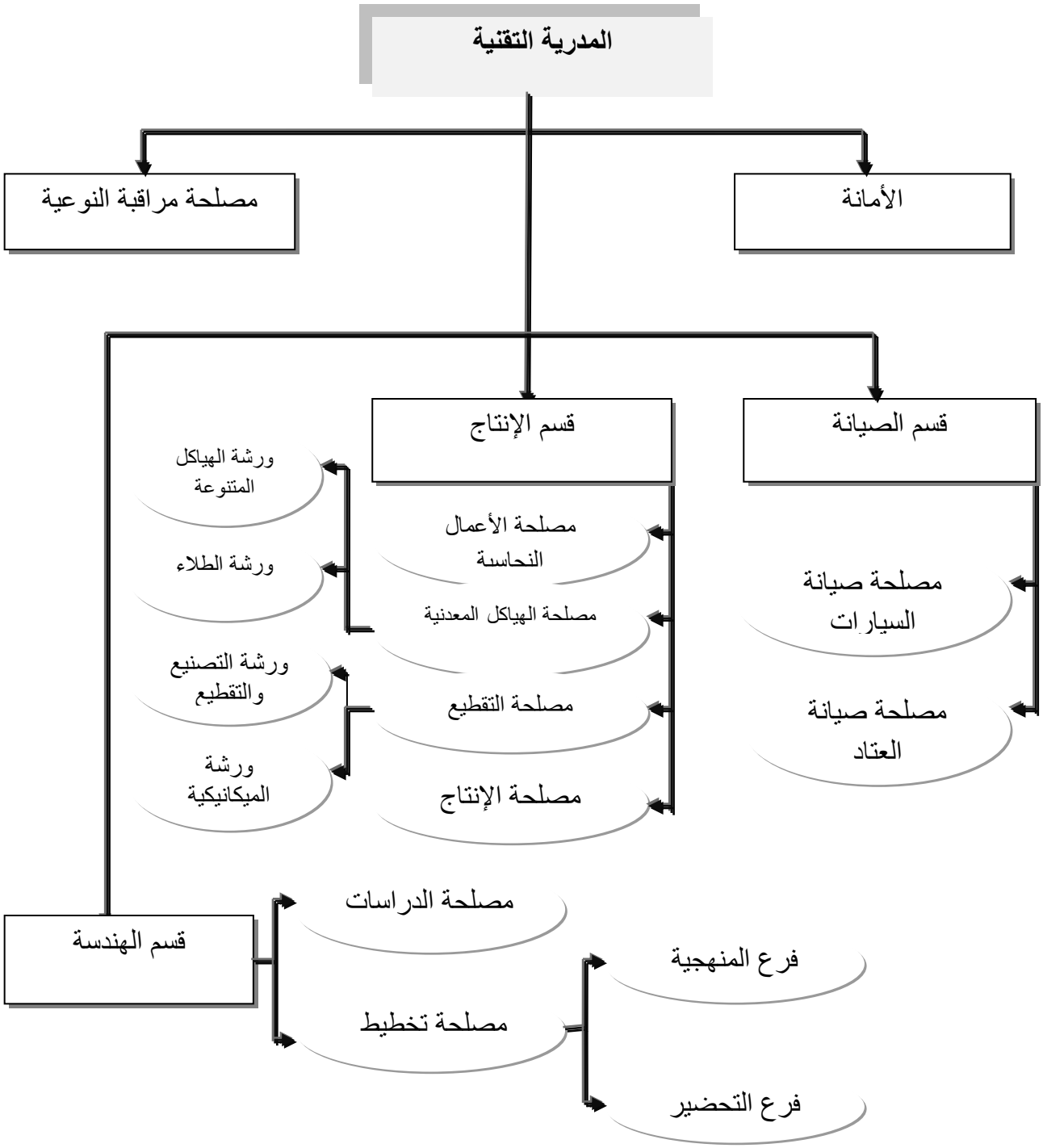
- احترام البرنامج الخاص بالمؤسسة على مدى السنة؛
- مراقبة استعمال المواد الأولية والمعدات ؛
- المشاركة في إعداد وتحديد الميزانية .

أما مسؤولية مصلحة مراقبة النوعية فتتمثل في العمل على مراقبة نوعية المنتجات التي تقدمها المؤسسة قصد تحقيق الجودة التي تحقق أقصى مبيعات وأرباح ممكنة.

أما مصلحة الصيانة فإنها تعمل على مراقبة الآلات الإنتاجية والمعدات وهذا تحسبا لأي حادث قد يعرقل عملية الإنتاج كما تقوم بصيانة السيارات و العتاد،إضافة إلى قسم الهندسة الذي يضم مصلحة الدراسات ومصلحة التخطيط .

وعليه يمكن تلخيص ذلك وفق الشكل رقم (24).

الشكل رقم(24) : الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية [178] بدون صفحة



من خلال ما تم التطرق إليه سابقا نلاحظ أن للمؤسسة جانب تنظيمي يسمح بأن تكون عملية الاتصال بداخلها محكمة حيث أن كل قسم من الأقسام مرتبط بالأخر وكل مديرية مرتبطة بالأخرى وتنقسم الأقسام إلى مصالح وكل مصلحة إلى فروع ،وكل فرع يقوم بوظيفة معينة تتضمن السير الحسن لعمل المؤسسة.

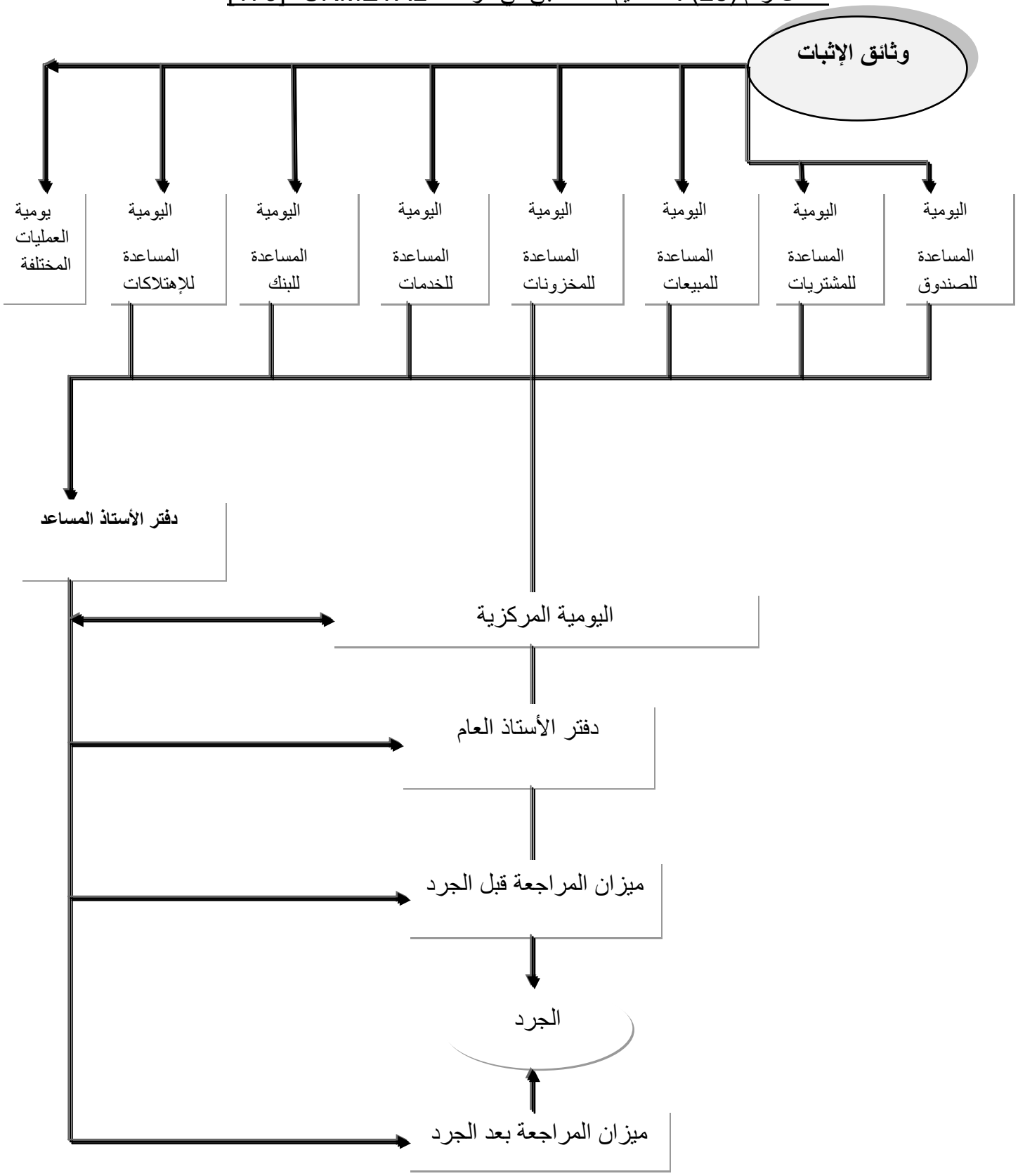
3.1.3.التنظيم المحاسبي والنظام الجبائي لمؤسسة البناءات المعدنية

تتبع المؤسسة تنظيم محاسبي و كذا نظام جبائي معينين وهذا راجع إلى الطابع القانوني لها .

1.3.1.3.التنظيم المحاسبي

تتبع مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة البناءات CRMETAL تنظيم محاسبي متناسق يمثل طريقة سير العمل في المصلحة من خلال توزيع المهام والاختصاصات بين العمال،كما تعتمد على طريقة النظام المركزي والقائم على إعداد يومية مركزية تستند إلى يوميات مساعدة مختلفة وهذا حسب حجم المؤسسة ،والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (25) : التنظيم المحاسبي في مؤسسة CRMETAL، [179]



من خلال الشكل نلاحظ أن المؤسسة :

- تقوم بتسجيل جميع عملياتها اعتمادا على وثائق الإثبات الخاصة بهذه الأخيرة؛
- قسمت اليوميات المساعدة حسب حجم وطبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
- إعداد اليوميات المساعدة بين العاملين يساعد على تطبيق نظام الرقابة الداخلية؛
- يومية العمليات المختلفة تضم جميع العمليات الأخرى؛

2.3.1.3.النظام الجبائي

1.2.3.1.3.التزامات المؤسسة اتجاه مصلحة الضرائب

بما أن مؤسسة **CR METAL** هي شركة مساهمة فهي وفقا للمادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع إلى النظام الحقيقي وجوبا،وعليه فإن المؤسسة ملزمة بإعداد جميع التصريحات التي نص عليها هذا النظام وتقديمها في الوقت المحدد لمصلحة الضرائب،ونذكر من بين التصريحات الشهرية ما يلي :

- التصريح برقم الأعمال الشهري في سلسلة G50.A والذي تقدمه إلى قباضة الضرائب التابعة لها؛*
- التصريح بالرسم على القيمة المضافة ،الضريبة على الدخل الإجمالي والذي تقدمه إلى مديرية كبريات المؤسسات DGE المرفقة بـ : ETAT 104 وهو الكشف التفصيلي للزبائن الذين تعاملت معهم المؤسسة؛

أما بالنسبة للتصريحات السنوية نذكر:

- التصريح بمجموع المداخيل Gn°01- IRG قبل 30 أفريل؛
- التصريح بالضريبة على أرباح الشركات IBS في سلسلةGn°4 BISS لدى مديرية كبريات المؤسسات DGE؛

وعلى ذكر ضريبة على أرباح الشركات فإنه يقوم التصريح بها بعد القيام بعملية التجميع الجبائي على مستوى المؤسسة أو الشركة الأم باعتبار مؤسسة **CR METAL** هي فرع تابع.

* وفقا لقانون المالية 2013 تقوم المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بإيداع التصريح برقم أعمالها لدى المديرية وذلك ضمن السلسة (G50) وليس على مستوى قباضة الضرائب (يرفق التصريح بقرص CD).

2.2.3.1.3.الامتيازات الجبائية لمؤسسة CR METAL

بما أن مؤسسة **CR METAL** هي فرع تابع لمؤسسة الهياكل المعدنية والنحاسية ENCC فلديها امتيازات جبائية ناتجة عن العمليات مابين الفروع تتمثل في ما يلي :

- لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيم المحققة بين شركات من نفس المجمع بحسب ما جاء في المادة 138 مكرر ؛
- لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم على النشاط المهني للعمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة ؛
- تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة للعمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع [180] ص 28؛
- يمكن للمدينين بالرسم الذين يجمعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم، أن يخصموا حسب نفس شروط الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل السلع و الخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء المجمع ؛
- تعفى من حقوق التسجيل في إطار تطبيق النظام المذكور في المادة 138 مكرر العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء، و العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات [181] ص87؛

في حال ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بعدل 19% في حال ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق. و في الحالة العكسية، يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال.

2.3. التصريحات الجبائية والشبه الجبائية الملزمة بتقديمها المؤسسة

تلتزم مؤسسةCRMETAL بدفع الضرائب التي فرضها النظام الحقيقي والتصريح بها لدى مصلحة الضرائب وتصريحات أخرى شبه جبائية تقدمها للهيئات الإجتماعية الأخرى. ونظرا لكبر حجم العمليات التي تقو بها المؤسسة،قمنا بإختيار شهر أفريل .

1.2.3. معالجة ضرائب الأجور

تقوم مصلحة الموارد البشرية في المؤسسة بترجمة ساعات العمل الفعلية إلى مبالغ مالية يجب دفعها للعمال ، وتعتمد هذه المصلحة على مجموعة من الإجراءات للقيام بهذه الوظيفة .

1.1.2.3.إجراءات حساب الأجر : وهي كالتي

- الاحتفاظ بالسجلات الخاصة بالعاملين بالوحدة ومعدل الأجر لكل عامل؛
- التحقق من زمن العمل لكل عامل من خلال بطاقة العامل ؛
- احتساب الأجر المستحق لكل عامل؛
- احتساب وخصم الضرائب و الإقتطاعات المختلفة من كل عامل و من بين الإقتطاعات نذكر الإشتراكات الاجتماعية والضرائب الدخل على الأجور(IRG/salaire) ؛
- تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات دفع الأجور ؛
- إعداد كشوف الأجور و الرواتب علما أن كشف الأجرة هو وثيقة شهرية تثبت الحالة القانونية للعامل وكافة البيانات ، والتفصيل راتب العامل وهي موحدة على مستوى المؤسسة، شكلا أما مضمونا فهي تختلف من عامل إلى اخر وهذا حسب المنصب ،حسب مقر العمل وهنا نخص بالذكر تعويضات الخطر ....إلى اخره.

2.1.2.3.المنح والتعويضات التي تقدمها المؤسسة إلى عمالها

تختلف المنح و التعويضات المقدمة للعمال باختلاف ظروف العمل و وضعية العامل،والجدول التالي يلخص ذلك ويوضح ما إذا كانت خاضعة للضريبة أو الاشتراكات الاجتماعية :

الجدول رقم (14) : المنح والتعويضات الخاضعة للضمان الاجتماعي وضريبة الدخل على الأجور[182] بدون صفحة

طبيعة المنح أو التعويض	خاضعة للضمان الاجتماعي	خاضعة لـ IRG
تعويض التنقل	نعم	نعم
عطلة مدفوعة الأجر	نعم	نعم
ساعات إضافية	نعم	نعم
تعويض الازعاج	نعم	نعم
منحة المردودية الفردية	نعم	نعم
منحة المردودية الجماعية	نعم	نعم
تعويض النقل باستعمال السيارة الخاصة بالعامل	لا	نعم
منحة السلة	لا	نعم
منحة النقل	لا	نعم
المنح العائلية	لا	لا
منحة الأجر الوحيد	لا	لا
منح الدخول المدرسي	لا	لا
مصاريف التنقل والبعثات	لا	لا
منح الاغتراب	نعم	نعم

من خلال الجدول يتضح أن الأجر والراتب يتكون من عدة منح وتعويضات تختلف حسب المنصب، طبيعة العمل، المنطقة الجغرافية بالإضافة إلى مختلف التعويضات، هذه المنح إما أن تكون خاضعة لإقتطاعات الضمان الإجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور،إما أن تخضع للضريبة على الدخل فقط في حين توجد منح وتعويضات معفية .

3.1.2.3.كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي والاشتراكات الاجتماعية

سنأخذ بطاقة الأجر لأحد عمال المؤسسة وهي كالتالي :

الجدول رقم (15) :بطاقة الأجر لأحد عمال مؤسسة CR METAL،[182] بدون صفحة

البيان	المبلغ	المعدل	خاضع لـ IRG	خاضع لـ S.S	المبلغ المستفاد	اقتطاع
الأجر القاعدي			20.119,00	20.119,00	20.119,00	
اقتطاع الغيابات	0,50	116,07	58,04	58,04	—	58,04
تعويض السلة	20,00	350,00	7000,00	—	7000,00	—
منحة المردودية الفردية	20.119,00	9,30	1865,67	1865,67	1865,67	—
تعويض النقل	—	—	900,00	—	900,00	—
منحة الازعاج	19,00	20,00	—	—	—	380,00
منحة الازعاج	20,00	10,00	200,00	200,00	200,00	—
منح أخرى	19,00	10,00	190,00	190,00	190,00	—
اقتطاع ضمان اجتماعي	22.316,63	9,00	2.008,5	—	—	2.008,5
اقتطاع التعاضدية	22.316,63	1,50	—	—	—	334,75
IRG	28.208,13	—	—	—	—	2.184,90
المجموع			28.208,13	22.316,63	30.274,67	4.966,19
					المبلغ الصافي	25.308,48

وعليه : المبلغ الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG = الأجر القاعدي – اقتطاعات الغياب +تعويض السلة + منحة المردودية الفردية + تعويض النقل + منح الازعاج – اقتطاعات الضمان الاجتماعيS.S = 20.119,00 - 58,04 +7000,00+ 1865,67+ 900,00 +(190,00+200,00) - 2.008,5 = 28.208,13 دج يقابله مبلغ IRG المقتطع 2.184,90 دج وهذا حسب سلم الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور.

المبلغ الخاضع للاشتراكات الاجتماعية = الأجر القاعدي – اقتطاع الغياب + منحة المردودية الفردية + منح الازعاج = 22.316,63دج

اقتطاع الاشتراكات الاجتماعية = 22.316,63 × 9% = 2008,50

4.1.2.3.التسجيل المحاسبي للأجور لشهر أفريل

بعد اعداد بطاقة الأجر لكل عامل تجمع المبالغ ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي [183]:

المدين	الدائن	البيـــــــــــــان	المـــدين	الدائن
631000		الأجر القاعدي	5 .743.910,24	
631350		أجر رمزي فترة التدريب المهني	72.688,69	
631011		ساعات إضافية 150%	76.703,88	
631012		ساعات إضافية 175%	34.805,39	
631310		منح الوفاء	1.317.470,94	
631300		تعويضات جزافية حسب الوظيفة	380.000,00	
631100		العطل	198.280,07	
631321		منح السلة	1.424.100,00	
631301		منح المردودية الفردية	910.486,63	
631315		منح خاصة بالعمل مكان القذارة	75.595,00	
631314		منح الأعمال الشاقة	41.504,00	
631313		منح العمل في الأماكن غير الآمنة	44.577,00	
631312		منح الخطر	97.665,00	
631309		تعويضات جزافية لقسم الخدمات الدائمة	10.400,00	
631308		منح المشقات	25.000,00	
631317		تعويضات أخرى للازعاج	31.264,50	
631325		النقل	277.301,04	

631324		تعويضات جزافية لاهتلاك سيبرات العمال	382.710,85	
431700		منح عائلية	82.450,00	
631352		منح عائلية إضافية	281,25	
631351		تعويضات الأجر الوحيد	281.800,00	
631307		منح أخرى	11.649,66	
631070		إضافات على الأجور	62.842,45	
631316		تعويضات المنصب	11.758,21	
481603		زيادات التقاعد	971.969,29	
431702		تعويضات مصاريف العلاج	1.946,89	
431701		تعويضات يومية للتسديد	41.489,33	
432000		تسديد مصاريف العلاج-التعاضدية	486,72	
432002		منح الولادات	800	
625100		مصاريف البعثات	126.270,00	
1534000		استردادت العمال-منح مقدمة من الأرباح	223.924,00	
	425100	تسبيقات ممنوحة للمستخدمين		366.000,00
	431610	اقتطاعات الضمان الاجتماعي		889.950,23
	425500	اقتطاعات على الأجور		38.000,00
	425200	استردادات -مصاريف البعثات		1000
	425606	ترحيل – أجور		9.17
	422500	اقتطاعات مختلفة		540.675,00
	442000	IRG/SALAIRE		1.091.102,97
	421600	الأجر الصافي للدفع		9.895.576,41
	432708	التعاضدية للدفع		22.000,00
	432600	إشتراكات التعاضدية		117.826,42
		تسجيل بطاقة الأجر		
635000		الاشتراكات في الضمان الاجتماعي- التامين على العلاج	1.236.042,03	
	431600	الضمان الاجتماعي -صاحب العمل		1.236.042,03
635304		الاشتراكات في CACOPATH	741.625,22	
	432800	الاشتراكات في CACOPATH المستحقة		741.625,22

	98.833,36	الاشتراكات في CACOPATH		635304
98.833,36		الاشتراكات في CACOPATH المستحقة	432800	
	247.208,41	الاشتراكات في الضمان الاجتماعي- التامين على العلاج		635000
247.208,41		الضمان الاجتماعي -صاحب العمل التأمين على البطالة	431600	
	49.441,68	الاشتراكات في الضمان الاجتماعي- التامين على العلاج		635000
49.441,68		الضمان الاجتماعي -صاحب العمل	431600	
	148.325,04	مساهمات الإشتراكات الإجتماعية		637000
148.325,04		أموال الخدمات الإجتماعية	422600	
	49.441,68	مساهمات الإشتراكات الإجتماعية		637000
49.441,68		أموال الخدمات الإجتماعية	422600	
		تسجيل الإشتراكات		

2.2.3.المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة

علاوة على الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور،فإن المؤسسة تطبق عليها ضرائب ورسوم أخرى كالرسم على القيمة المضافة ،الرسم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل إلى غيرها .

1.2.2.3.الرسم على القيمة المضافة

تخضع معظم العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى TVA إلا في حالات استثنائية .

1.1.2.2.3.الرسم على القيمة المضافة للمبيعات : تقوم المؤسسة بدفع هذا الرسم على عمليات البيع المتعلقة بنشاطها عدا العمليات المتعلقة بالبيع ما بين وحداتها فهي معفية من ذلك.

- TVA المستحقة على الأداءات المقدمة : تسجل المؤسسة مبلغ الرسم المستحق على الأداءات المقدمة والمتمثلة في الخدمات للغير ، في الحساب الفرعي حـ/ 445712 .

قدرت TVA المستحقة على الأداءات المقدمة لشهر أفريل بـ: **781.391.40 د.ج** وكان التسجيل المحاسبي كما يلي :

41100		الزبائن	5.377.811.40	
	445712	TVA المستحقة على الأداءات المقدمة		781.391.40
	704100	الأداءات المقدمة		4.596.420.00
		TVA المستحقة على الأداءات المقدمة		

- TVA المستحقة على أشغال المقدمة للغير:

تسجل المؤسسة مبلغ الرسم المستحق على الأشغال المقدمة للغير ، في الحساب الفرعي حـ/ 445713 .قدرت TVA المستحقة على الأشغال المقدمة لشهر أفريل بـ: **6.963.320,78 د.ج** وكان التسجيل المحاسبي كما يلي :

41100		الزبائن	47.924.031,25	
	445713	TVA المستحقة على أشغال المقدمة		6.963.320,78
	704103	مبيعات الأشغال		40.960.710,47
		TVA المستحقة على مبيعات الأشغال		

وعليه فإن TVA المستحقة على المبيعات لشهر أفريل قدرت بـ: 7.744.713,00 دج حيث حققت المؤسسة رقم أعمال يقدر بـ 56.213.026,00 دج وتحصلت على اعفاء بمبلغ 10.673.890,00دج بالتالي :

TVA المستحقة على المبيعات = (رقم الأعمال الكلي – رقم الاعمال المعفى) ×17%

= (10.673.890,00-56.213.026,00) ×17%

= 7.744,713دج

2.1.2.2.3.الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على المشتريات وهو مبلغ الرسم القابل للاسترجاع والذي يعتبر دين على الخزينة العمومية اتجاه الموردين بشكل عام،وتستعمل المؤسسة قيد الدراسة الحسابات الفرعية التالية :

- TVA القابلة للاسترجاع على مشتريات البضاعة : وتشمل عمليات شراء السلع وتسجل العمليات في الحساب الفرعي حـ/445601، قدرت TVA القابلة للاسترجاع على مشتريات السلع لشهر أفريل بمبلغ 1.094.585,91 د.ج وكان التسجيل المحاسبي لمجمل المشتريات من السلع كمايلي :

38000		مشتريات البضاعة	6.438.740,67	
445601		TVA القابلة للاسترجاع على مشتريات	1.094.585,91	
	401000	موردو مخزونات		7.533.326,58
		فاتورة شراء		

TVA القابلة للاسترجاع على مشتريات المواد الأولية : وتشمل عمليات شراء المواد الأولية وتسجل العمليات في الحساب الفرعي حـ/445602، قدرت TVA القابلة للاسترجاع على مشتريات المواد الأولية لشهر أفريل بمبلغ 4.378.343,65 د.ج وكان التسجيل المحاسبي لمجمل المشتريات من المواد الأولية كمايلي :

381000		مشتريات المواد الأولية	25.754.962,68	
445602		TVA القابلة للاسترجاع على مشتريات	4.378.343,65	
	401001	موردو المخزونات		30.133.306,33
		فواتير شراء...		

- TVAالقابلة للاسترجاع على الخدمات : وتشمل العمليات شراء الخدمات كالترميمات والإصلاحات تأجير معدات النقل إلخ....، قدرت في شهر أفريل بمبلغ **360.424,43 د.ج** وتسجل هذه الأخيرة في القيد التالي :

615051		ترميم معدات مكتب	20 018,19	
618100		مصاريف تكوين العمال	306 000,00	
625201		مصاريف الفندقة	370 390,00	
625200		مصاريف الإقامة	48 227,57	
613120		استئجار معدات نقل	1 050 000,00	
615151		إصلاح معدات مكتب	20 090,00	
626101		مصاريف الهاتف	35 042,74	
615130		ترميم معدات الإنتاج	9 500,00	
602227		لوازم المكتب	36 000,00	
615140		ترميم معدات النقل	31 000,00	
616007		التأمين من الأخطار	193 874,11	
445603		TVA القابلة للاسترجاع على الخدمات	360.424,43	
	401002	موردوا الخدمات		2.480.566,93
		فاتورة رقم.....		

- TVA القابلة للإسترجاع على الممتلكات القابلة للإهتلاك :قدرت لشهر أفريل بـ: 609.966,00 د.ج وكان التسجيل المحاسبي كالتالي :

2.2.2.3.الرسم على النشاط المهني

تقوم مؤسسة CRMETAL بدفع الرسم على النشاط المهني شهريا وبطريقة الدفع الحقيقي وذلك بتطبيق معدل 2% على رقم الأعمال الخاضع للرسم المحقق شهريا ، بتخفيض 30 % راجع للبيع بالجملة أي :

الرسم على النشاط المهني = رقم الاعمال×70% × 2%

بالإضافة إلى إمكانية حصولها على تخفيضات و ذلك حسب طبيعة العملية والجهة المتعاملة معها .
وقد قدر رقم الأعمال الإجمالي لشهر أفريل بـ: 56.213.026,00 والمقسم كالأتي :

- رقم أعمال خاضع للرسم بتخفيض 30% : 44.928.344,00 وعليه الرسم المستحق الدفع لهذا المبلغ يكون : 44.928.344,00×0,7×0,02= 628.997,00دج ؛
- رقم أعمال خاضع للرسم بدون تخفيض : 628.792,00 وعليه الرسم المستحق : 628.792,00×0,02=12.575,00دج؛
- رقم أعمال معفى :وهو ناتج عن التعامل ما بين الوحدات أي أن والمقدر بـ : 10.673.890,00دج

وعليه الرسم على رقم الأعمال لشهر أفريل = (628.997,00+12.575,00)=641.572,00دج.

3.2.2.3.المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم الأخرى

215100		المنشات التقنية	2.152.821,11	
218001		تركيب شبكات الإعلام الآلي	1.435.214,18	
445600			609.966,00	
	40400	موردو التثبيتات		4.198.001,29
		فاتورة إستلام خدمات		

كما ذكرنا سابقا فإن هناك ضرائب ورسوم أخرى تقوم بدفعها المؤسسة ونذكر منها ،حقوق التسجيل، الرسم على المنشآت المبنية والرسم على الأنشطة الملوثة للبيئة.

1.3.2.2.3.الرسم على المنشآت المبنية

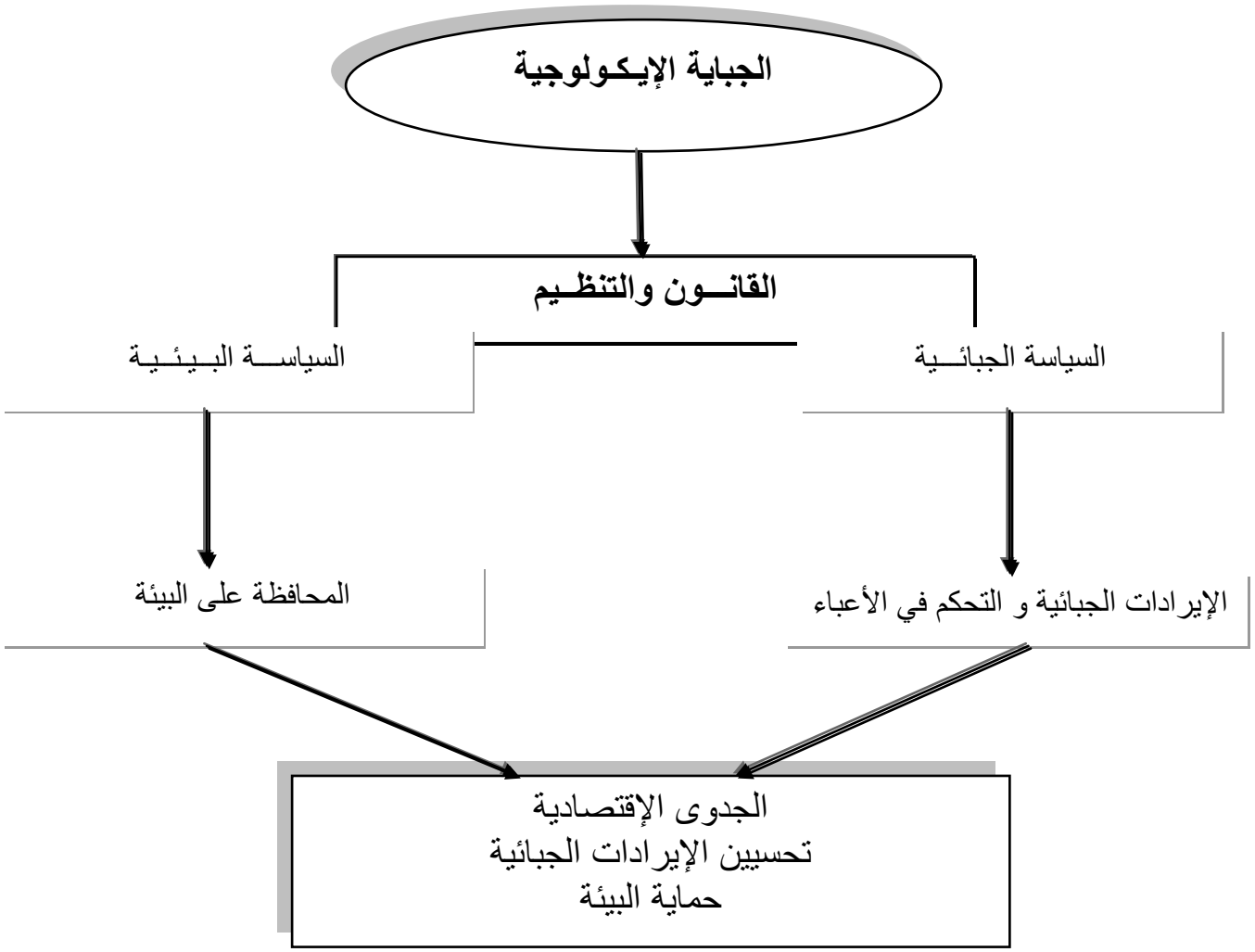
قامت المؤسسة بدفع الرسم على المنشآت المبنية لعقارين بـإجمالي 2.291.277,11 دج وغرامة تأخير لأحد العقارين قدرت بـ 372.819,28 دج. سجلت في الحساب حـ/ 656 الغرامات والعقوبات الجبائية ، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي :

645301		الرسم على المشأت المبنية	800.000,00	
	512000	الحساب الجاري BNA		800.000,00
		شيك رقم 5592660		
645301		الرسم على المشأت المبنية	1.491.277,11	
656000		الغرامات والعقوبات الجبائية	372.819,28	
	512000	الحساب الجاري BNA		1.864.096,39
		شيك رقم 5592660		

2.3.2.2.3.الرسم على الأنشطة الملوثة للبيئة

يعتبر الرسم على الأنشطة الملوثة للبيئة أحد الرسوم التي تفرضها الجباية الإيكولوجية، على المؤسسات للحد من عملية التلوث البيئي ويمكن تحديد خصائص هذا النوع من الجباية، وأهدافها موضحة في الشكل رقم (26)

الشكل رقم (26) : خصائص وأشكال الجباية الإيكولوجية،[184]،ص06



من الشكل نستنتج أن الجباية الإيكولوجية تهدف للمساهمة من الحد من التلوث البيئي، عن طريق ما تتناوله الجباية الإيكولوجية من إجراءات ردعية سواء كانت ضرائب أو رسوم أو غرامات مالية من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق الفعالية البيئية والإقتصادية ، بإعتبار أن الضرائب الكبيرة على التلوث تؤدي بالمكلف إلى التقليل منه.

وعليه فمؤسسة البناءات المعدنية ملزمة بدفع هذا الرسم والمقدر سنويا بـ : **90.000,00 دج** ، ويسجل محاسبيا في حـ/645701 الرسم على الأنشطة الملوثة للبيئة.

645701		الرسم على الأنشطة الملوثة للبيئة	90.000,00	
	512000	البنك		90.000,00
		شيك رقم 5592659		

3.3.2.2.3.حقوق التسجيل

بصفة عامة هي كل العقود العمومية او الخاصة المقدمة لمكاتب التسجيل والمتعلقة بنقل الملكية إما بالمقابل أو بالمجان ، فعملية نقل الملكية بالمقابل تخص بيع العقارات والمنقولات أو التنازل عن الحقوق أما النقل المجانى للملكية يخص ملكية الأموال المنقولة أو العقارات التى تمليه نية التبرع بدون مقابل لصالح المستفيدين.

دفعت مؤسسة البناءات المعدنية خلال سنة 2011 ،مبلغ **500 د.ج** كرسم على حقوق التسجيل وكان التسجيل المحاسبي كمايلي :

645001		حقوق التسجيل	500.00	
	530002	الصندوق		500.00
		تسوية وصل الضرائب رقم225757		

3.2.3. التصريحات الجبائية و الشبه جبائية

تلتزم المؤسسة بتقديم تصريحات جبائية لدى إدارة الضرائب والمتمثلة في التصريح الشهريG50 وأخرى شبه جبائية تقدمها لإدارة الهيئات الاجتماعية والمتمثلة في الاشتراكات لدى الهيئات الاجتماعية والتعاضدية.

1.3.2.3. التصريح الشهري لقائمة G50

بعد تسجيل العمليات في دفتر اليومية يجب إعداد التصريح الشهري G 50 الذي تدفعه المؤسسة لمصلحة الضرائب قبل 20 من كل شهر، وهذا حسب المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1.1.3.2.3.المعلومات الواجب توفرها لملأ التصريح بـ G50

اعتمادا على المبالغ المسجلة في شهر أفريل وهي كالأتي :

بالنسبة لرقم الأعمال:

- رقم أعمال خاضع للرسم على النشاط المهني بتخفيض 30% : يقدر بـ 44.928.344,2دج؛
- رقم أعمال بدون تخفيض : 628.792,00دج والرسم هو 12.575,00دج؛
- رقم الأعمال المعفى من الرسم : 10.673.890,00 د.ج.

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي من التسجيل المحاسبي للأجور لشهر أفريل نستخرج أن المبلغ الخاضع للضريبة هو 9.125.455,00دج وعليه الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور تساوي1.091.103,00 دج

بالنسبة للرسم على القيم المضافة : رقم الأعمال الكلي بلغ 56.213.026,00دج والمعفى 10.763.890,00دج إذن رقم الاعمال الخاضع لمعدل 17% هو 45.557.136,00 دج وعليه TVA المستحقة بلغت 7.744.713,00دج

- TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات تساوي 5.833.354,00دج؛
- TVA القابلة للاسترجاع على التثبيتات تساوي 609.966,00دج؛
- تسبيق TVA(précompte antérieurs) قدر بـ 58.293.344,00دج.

مع الإشارة إلى أنه على المؤسسة وباعتبارها فرع فهي ملزمة على إعداد تصريحين G50 و G50A حيث :

- تصرح بالضريبة على الدخل الأجمالي والرسم على القيمة المضافة في G50 وتدفعها لدى مديرية كبريات المؤسسات؛
- تصرح في G50Aبرقم أعمالها وتدفعه لدى مفتشية الضرائب التابعة لها.

2.1.3.2.3.التسجيل المحاسبي لـ G50

455713		TVAعلى أداء الخدمات	7.744.713,00	
	445800	تسبيقات على TVA		7.744.713,00
445800		تسبيقات على TVA	6.443.320,00	
	445601	TVA لقابلة للاسترجاع على السلع		6.443.320,00
		TVA G50,DGE,avril2011		

3.1.3.2.3.التسجيل الحاسبي لـ G50A

642000		الرسم على رقم الأعمال	641.572,00	
	447600	TVA مشتريات تثبيتات		641.572,00
		TAP RCD G50A,avril2011		

إستنادا للمعلومات السابقة يملأ التصريح كالتالي :

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION .....

INSPECTION DES IMPOTS DE .....

RECETTE DES IMPOTS DE .....

COMMUNE DE :

NIS

NIF

Article l'imposition

Trimestre .....

Mois de **2011 أفريل**

A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

Activité/profession : .....

Adresse : .....

CODE ACTIVITE

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2 %

Série G n° 50

CODE	Opérations imposables	Chiffre d'affaires	Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer en DA
C1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50 %			
C1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30 %	44 928 344 ,00	31449 840 ,00	628 792,00
C1 A 13	Affaires sans réfaction	628 792,00	628 792,00	12 575 ,00
C1 A 14	Affaires exonérées	10 673 890,00	00	
C1 A 20	Recettes professionnelles (professions libérales)			
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant **TOTAL**	**56 231 026,00**	**32 078 632 ,00**	**641 572,00**

A c o m p t e s IBS

Code	Acomptes IBS	Determination des acomptes provisionels	Montant à payer en DA
E 1 M10	Acomptes provisionnel		
2		**TOTAL**	

I R G salaires et autres retenues à la source IRG / I B S

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer en DA
E 1 L20	I R G / Traitement salaires, pensions et rentes viagères	9 125 455,00	Barème	1 091 103,00
E 1 L30	I R G / Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	
E 1 L40	I R G / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15%	
E 1 L60	I R G / Revenus de bons de caisse anonymes		60%	
E 1 M30	I B S / Revenus des entreprises étrangères non installées en Algerie (1)		24%	
3	**(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise** **TOTAL**	**9 125 455,00**		**1 091 103,00**

Droit de timbre sur état

CODE	Opérations imposable	C, A imposable	Taux	Montant à payer en DA
E 2 E 00			1%	
	TOTAL			

Impöts et taxes non repris ci-dessus

CODE	Opérations imposable	C, A imposable	Taux	Montant à payer en DA
	TOTAL			

RECAPITULATION EN DA			Cadre reservé au contribuable	Cadre réservé à la recette des impôts	Cadre reservée au service d'assiette
1 - TAP	C/500 026/A			Reçu ce jour la présente déclaration enregistrée sous le N°_____	Déclaration enregisrrée le _____
2 - AP / IRG	C/201 001/M1				
3 - 1 IRG Salaire	C/201 001/100	1 091 103,00	Certifié sincère et véritable le	Payée par chèque banque	
3. 2 - IRG / Autres ret, sources. 001/101/A/B/C	C/201		le contenu de la présente	n°_____	Observations éventuelles
3. 3 - IBS / Ret à la source	C/201 001/M2 et 3		déclaration et conforme aux documents comptables	du _____ tiré sur l'agence_____	
- T I C 003/303/A/B/	C/201		A Blida Le		
4 - Droit de timbre	C/201 002/201		à 20/02/2012	Par cheque postale	
5 - Autres	C/_____		le	n° _____ en numéraaire_____	
6 - TVA	C/500 020/A		cachet Signature	Prise en recette par quittance	
Montant total à payer		1 091 103,00		de ce jour	

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la **TVA**	Chiffre d'affaires **Total**	Chiffre d'affaires **Exonéré**	Chiffre d'affaires **Imposable**	Taux	Montant des droits (en DA)
E3B11	Biens produits et denrées (art. 23 du C/TVA)	-	-	-	7%	-
E3B12	Prestations de services (art. 23 du C/TVA)	-	-	-		-
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du C/TVA)	-	-	-		-
E3B14	Actes médicaux	-	-	-		-
E3B15	Commissionnaires et courtiers	-	-	-		-
E3B21	Production biens et denrées (art. 21 C/TVA)	56 231 026,00	10 673 890,00	45 557 136 ,00	17%	7 744 713
	TOTAL GENERAL	**56 231 026,00**	**10 673 890,00**	**45 557 136 ,00**		**7 744 713**

B/ Déductions à opérer

	NATURE DES OPERATIONS	MONTANT
E3B91	Précompte antérieur	**58 293 344**
E3B92	TVA / **achats** de matières et **services** (art.29 CTCA)	5 833 354
E3B93	TVA / achats **biens amortissables** (art.38 CTCA)	6 099 660
E3B94	Régularisation **prorata** déduction (art.40 CTCA)	-
E3B95	TVA / **factures annulées** ou imp (art.18 CTCA)	-
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	-
	Total des déductions (B)	**64 736 664**

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dus	**7 744 713**
E3B97	Régularisation du prorata (art.40 CTCA)	-
E3B98	- Reversement (art.40 CTCA)	-
	TOTAL A RAPPELER (C)	7 744 713,00
B	- Total des déductions	**64 736 664**
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)	**-**
E3B99	(A porter dans cadre récapitulation) PRECOMPTE à reporter(B-C)	**36 991 951**

2.3.2.3.التصريح بالضمان الاجتماعي

طبقا للمادة 21 من قانون رقم 83-14 المعدل بالمادة 118 من القانون رقم 86-15 المؤرخ في 29-12-1986 يجب ان تدفع الإشتراكات الإجتماعية كالتالي :

- خلال الثلاثون يوما التابعة لنهاية كل فصل مدني , إذا كان المستخدم يشغل أقل من 10 أجراء ؛
- خلال الثلاثون يوما التابعة لنهاية كل شهر , إذا كان المستخدم يشغل أكثر من 9 أجراء.

طبقا للمادة 24 من قانون رقم 83-14 المعدل بالمادة 119 من القانون رقم 86-15 المؤرخ في 29-12-1986 في حالة انعدام الدفع في الاجال المحددة للاشتراكات تتسبب في إضافة زيادة تقدر بـ : 5% تطبق على كل قيمة الاشتراكات المستحقة.

الاشتراكات الأساسية تضاف إليها زيادة تقدر بـ: 1 % على كل شهر متأخر.

1.2.3.2.3.طبيعة الإشتراكات : تتمثل في :

- التأمينات الإجتماعية ؛
- حوادث العمل؛
- التقاعد؛
- التقاعد المسبق؛
- التأمين عن البطالة.

2.2.3.2.3.وعاء الإشتراكات

وهو المبلغ الكلي الخاضع للاقتطاع , وفقا للقوانين المعمول بها حاليا (الأمر 95-01 المؤرخ في 21 جانفي 1995 و كذا المرسوم التنفيذي 96- 208 المؤرخ في 5 جوان 1996) .

3.2.3.2.3.عدد الأجراء : يجب على المستخدم وضع العدد الإجمالي الحقيقي للأجراء المتواجدين بالمؤسسة في اخر يوم للفترة المحددة بما فيها الأجراء المتغيبون بسبب مرض أو عطلة ؛

4.2.3.2.3.تحديد الوعاء الخاضع للاقتطاع من الاشتراكات الاجتماعية يحسب كالتالي :

الأجر الخاضع للإقتطاع من الاشتراكات الاجتماعية(S.S) = الأجر القاعدي + ساعات إضافية 150%+ ساعات إضافية 175% + منح الوفاء+العطل + منح المردودية الفردية + منح خاصة بالعمل مكان القذارة +منح الأعمال الشاقة +منح العمل في الأماكن غير الآمنة +منح الخطر +تعويضات جزافية لقسم الخدمات الدائمة +منح المشقات +تعويضات أخرى للازعاج +منح أخرى

+إضافات على الأجور +تعويضات المنصب +زيادات التقاعد +استردادت العمال-منح مقدمة من الأرباح .ومنه :

الأجر الخاضع للإقتطاع من الاشتراكات الاجتماعية(S.S) = 5.743.910,24 + 76.703,88 + 34.805,39+ 1.317.470,94+198.280,07 +910.486,63 ,00+ 75.595+ 41.504+ 44.577,00 + 97.665,00 +10.400,00+25.000,00+0 31.264,5+ 11.649,66+ 62.842,45+ 11.758,21+ 971.969,29+ 223.924,00

الوعاء الخاضع للاقتطاع من الاشتراكات الاجتماعية= 9.889.806,26 د.ج

وعليه يصرح بالوعاء في التصريح التالي :

SECURITE SOCIALE الضمان الاجتماعي	DESTINATAIRE
C N A S	EPE CR.Metal Ste de Construction Métallique
AGENCE DE BLIDA	
51 AVENUE MEKERKEB BENYOUCEF	Filiale de L´ENCC
BLIDA	
0 9 0 0 0	130 avenue Kritli Mokhtar
NO CCP : 3800 79 62	
NO COMPTE TRESOR :	BLIDA 09000
NO TELEPHONE :	

CODE AGENCE	DATE DE RECEPTION	PERIODE DE COTISATION
0900		04/2011

NUMERO COTISANT	CLASSE COTISANT
0913140772	

DECLARATION DE DE COTISANT

A Fournir au plus tard le meme avec la mention " **NEANT**"

CODE	NATURE DES COTISATIONS	DECOMPTE DES COTISATIONS			MOUVEMENT DU PERSONNEL (*)		EFFECTIF TOTAL
		ASSIETTE	TAUX	MONTANT	ENTREE	SORTIE	EN EXERCICE
R 22	REGIME GENERAL	9.889.806,26	34,50%	3.411.983,16	08	03	33
R 98	F N P O S	0,00	0,50%	49.449,03			
R 38	O P R E B A T	0,00	0,13%	0,00			
		TOTAL DES COTISATIONS DUES		3.461.432,19			

BORDEREAU DE VERSEMENT DES COTISATIONS

JOURNEE	CANAL	PERIODE	Montant versé à déduire……	
		0	Montant du versement..……	0,00

IDENTIFICATION COTISANT

0

0

0

N° 0

Montant en lettres : trois millions quatre cents soixante un mille quatre cents trente deux dinars et dix neuf sentîmes

REGLEMENT PAR : Chéque bancaire N° :

Chéque postal N° :

Caisse reçu N° :

3.3.2.3.التصريح بالعطل مدفوعة الاجر و البطالة الناتجة عن سوء الاحوال الجوية في قطاعات البناء و الاشغال العمومية و الري la cacobatph

الصندوق الوطني للعطل مدفوعة الأجر و البطالة الناتجة عن سوء الاحوال الجوية في قطاعات البناء و الاشغال العمومية و الري حيث يتولى هذا الصندوق تسيير العطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية التي يتمتع بها العمال المنتمون الى قطاعات البناء و الاشغال العمومية و الري. [185]

يتكفل الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية لقطاعات البناء و الأشغال العمومية و الري بالمهام التالية :

- ضمان تسيير العطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية للعمال التابعين لقطاعات البناء و الأشغال العمومية و الري؛
- ضمان تحصيل الاشتراكات المقررة من قبل التشريع و التنظيم الساريين المفعول؛
- المساهمة في انشاء الخدمات الاجتماعية لفائدة العمال التابعين لاختصاصات الصندوق و ذوي حقوقه؛.
- ضمان اعلام المستفيدين و مستخدميهم؛
- تعتبر النشاطات التي تدخل ضمن حيز أنظمة العطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية التي يسيرها الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر تلك التي تنص عليها التالية :

بالنسبة للعطل المدفوعة الأجر:

-المراسم التنفيذية 48/97 المؤرخ في 04-02-97 و 212/98 المؤرخ في 20-06-98؛

بالنسبة للبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية:

-المراسم التنفيذية 47/97 المؤرخ في 97/02/04 و 211/98 المؤرخ في 20-06-98؛

الوعاء الخاضع للاقتطاع من أجل الإشتراك في الصندوق الخاص بالعطل مدفوعة الاجر و البطالة الناتجة عن سوء الاحوال الجوية في قطاعات البناء و الاشغال العمومية و الري هو نفسه الأجر أو الوعاء الخاضع للإشتراكات الاجتماعية ويساوي : 9.889.806,26 د.ج

وعليه التصريح يكون كالأتي :

الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية في قطاعات البناء و الأشغال العمومية و الري

الوكالة الجهوية	**الاسم الاجتماعي و العنوان**
لـ BLIDA	**CR METAL** 130 AVENUE KRITLI MOKHTAR BP 01 BLIDA

الفترة	تاريخ الاستقبال	رقم المستخدم
Avril 2011		09 131 407

تصريح بالإشتراكات

تسلم في أجل أقصاه ..... حتى مع ذكر ملاحظة لا شيء

الرمز	طبيعة الإشتراكات	حساب الإشتراكات			عدد المؤمنين
		الوعاء	النسب	المبلغ	
1	العطل المدفوعة الأجر	9.889.806,26	12,21%	1.207.545,34	332
2	البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية	9.889.806,26	0,75%	74.173,55	332
	مجموع الإشتراكات			1.281.718,89	

جدول دفع الإشتراكات			
يوم	قناة	فترة	ب.ن.ع.س.أ.ج المدفوعة و الواجب خصمها ..... -
		0	مبلغ المدفوعات..... 1.281.718,89

تعريف المشترك
0
0
0

المبلغ بالحروف :

التسديد عن طريق: 0
صك بنكي رقم 0
صك بريدي رقم 0
وصل صندوق رقم

مصادق عليه بدقة

بـ البليدة في 13/04/2011

ختم و إمضاء المشترك

4.3.2.3.التصريح بالإشتراكات التعاضدية

تقوم المؤسسة باقتطاع 1,5% من الأجر الخاضع لاقتطاع الضمان الاجتماعي شهريا كإشتراك لهيئات التعاضدية، التي تقوم بدورها بتقديم خدمات أو أداءات مكملة للأداءات التي يقدمها الضمان الإجتماعي لعمال المؤسسة والمتمثلة في:

- أدءات فردية :

- تعويضات مكملة 20% تكملة للأداءات التي يقدمها الضمان الاجتماعي؛
- إعانات نقدية تخص المصاريف الباهضة (الأمراض المزمنة ، الإعاقة ، العمليات الجراحية ، الكوارث الطبيعي)؛

حيث يسقط الحق في الاستفادة من الأداءات العينية المرتبطة بالتأمين على المرض والتعويضات اليومية في مدة أقصاها سنتان (02) من تاريخ تعويضها من طرف الضمان الاجتماعي.

- أداءات ذات طابع اجتماعي:

- خدمات خاصة بالنظارات 500 دج عن كل زجاجة و1000 دج عن كل إطار نظارة؛
- خدمات جراحية وأعمال طبية – تحاليل وأعمال مخبرية؛
- علاج الأسنان: نصف طاقم 2500 دج طاقم كل 5000 دج؛
- أجهزة اصطناعية للسمع ؛
- أجهزة السير الاصطناعية والأجهزة الصغيرة.

- الـمـنـح:

- منحة الوفاة؛
- وفاة المنخرط العامل أو التقاعد أو المشارك 400.00,00 دج؛
- وفاة زوج (ة)المنخرط (ة) إذا كان(ت) غير عامل(ة) 25.000,00 دج؛
- وفاة أحد الزوجين المنخرطين 50.000,00 دج؛
- وفاة أحد أطفال المنخرط 15.000,00 دج؛
- وفاة أحد الأشخاص تحت الكفالة 6000,00 دج؛
- منحة التقاعد 20.000,00 دج؛
- منحة الزواج 10.000,00 دج؛
- منحة الازدياد 3.000,00 دج؛

- منحة اليتيم - يتيم الأبوين 600,00 دج شهريا؛
- يتيم وليه لا يعمل 300,00 دج شهريا ؛
- يتيم وليه يعمل 200,00 دج شهريا؛
- منحة الأرملة غير العاملة 500,00 دج شهريا؛

يصرح بإشتراكات التعاضدية في تصريح خاص.*

3.3. الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

إن الأهمية الكبرى لأعمال نهاية السنة في نظام المحاسبة ككل هي نتيجة للدور و الأهداف التي تسعى هذه الأعمال وراء تحقيقها،و من أهم هذه الأدوار نذكر المطابقة بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية و ضبط كل التصحيحات اللازمة ثم اعداد القوائم الختامية و المصادقة عليها.

1.3.3. إعداد ميزان المراجعة في المؤسسة

تقوم مؤسسة البناءات المعدنية CR METALبإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد و الذي تعتبر نتائجه مؤقتة ،ويجب اعادة النظر فيها للوصول إلى الصورة الحقيقية من خلال عملية الجرد ،وتصحيح الاخطاء،و من ثم اعداد ميزان المراجعة بعد الجرد.

1.1.3.3.إعداد ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد

لقد تم تلخيص المجاميع والأرصدة قبل وبعد الجرد لمؤسسة البناءات المعدنية لدورة 2011 في الجدول التالي[186] :

علما أن :

المبالغ الظاهرة بالإشارة السالبة (-) هي المبالغ بالأرصدة الدائنة.

المبالغ الظاهرة بالإشارة الموجبة (+) هي المبالغ بالأرصدة المدينة.

* أنظر الملحق رقم (01)

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد في 01/01	قبل الجرد		بعد الجرد		الفروقات
			المجاميع في 31/12	الرصيد	المجاميع في 31/12	الرصيد	
1010	رأس المال	-680 100 000,00	0,00	-680 100 000,00	0,00	-680 100 000,00	0,00
1050	فارق اعادة التقييم	-8 644,63	0,00	-8 644,63	0,00	-8 644,63	0,00
1060	الاحتياطيات القانونية	-39 148 836,51	0,00	-39 148 836,51	0,00	-39 148 836,51	0,00
1061	الاحتياطيات النظامية	-14 675 383,61	0,00	-14 675 383,61	0,00	-14 675 383,61	0,00
1062	ربح خاضع لمعدل مخفض	-25 462 842,10	0,00	-25 462 842,10	0,00	-25 462 842,10	0,00
1100	ترحيل من جديد	47 033 666,45	0,00	47 033 666,45	-63 397 890,87	-16 364 224,42	63 397 890,87
1150	اثبات حسابات الاصول	3 979 501,63	0,00	3 979 501,63	-2 123 265,77	1 856 235,86	2 123 265,77
1156	تسوية حسابات الاصول	165 138 324,59	0,00	165 138 324,59	-2 841 709,54	162 296 615,05	2 841 709,54
1157	تسوية الأهتلاكات	-16 319 802,39	0,00	-16 319 802,39	-3 828 101,79	-20 147 904,18	3 828 101,79
1158	تسوية الضرئب والرسوم	-1 021 106,06	0,00	-1 021 106,06	-1 011 198,31	-2 032 304,37	1 011 198,31
1159	تسوية المنتجات الأخرى	-5 077,82	0,00	-5 077,82	0,00	-5 077,82	0,00
1200	النتيجة	-73 782 531,43	0,00	73 782 531,43	73 782 531,43	147 565 062,86	-73 782 531,43
1330	الضرائب المؤجلة على الاصول	52 129 556,78	0,00	52 129 556,78	-3 246 656,52	48 882 900,26	3 246 656,52
1340	الضرائب المؤجلة على الخصوم غير الجارية	0,00	0,00	0,00	-1 093 149,29	-1 093 149,29	1 093 149,29
1530	مؤونة موجهة	-175 537 024,25	0,00	-175 537 024,25	9 187 203,18	-166 349 821,07	-9 187 203,18
1640	الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	-62 530 100,77	-2 583 398,76	-65 113 499,53	-38 516 284,03	-103 629 783,56	38 516 284,03
1648	الفوائد على القروض	-4 489 854,32	4 489 854,32	0,00		0,00	0,00
1681	الديون لأكثر من سنة	-39 260 087,66	3 598 795,06	-35 661 292,60		-35 661 292,60	0,00
2040	برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	2 724 083,00	480 000,00	3 204 083,00		3 204 083,00	0,00
2080	شهرة المحل	4 569 400,00	0,00	4 569 400,00	0,00	4 569 400,00	0,00
2110	الاراضي	629 014 567,04	0,00	629 014 567,04	0,00	629 014 567,04	0,00
2120	عمليات ترتيب و تهيئة الاراضي	4 767 538,16	0,00	4 767 538,16	0,00	4 767 538,16	0,00
2130	المباني	125 796 594,05	0,00	125 796 594,05	0,00	125 796 594,05	0,00
2150	معدات و الأدوات	133 491 169,18	1 818 737,62	135 309 906,80		135 309 906,80	0,00
2180	عملياات التهيئة و المنشأت التقنية	19 307 836,88	491 300,00	19 799 136,88		19 799 136,88	0,00
2181	معدات النقل	57 152 649,90	19 790 363,19	76 943 013,09		76 943 013,09	0,00
2182	تجهيزات المكتب	12 207 438,02	1 797 772,31	14 005 210,33		14 005 210,33	0,00

2183	معدات إجتماعية أخرى	9 993 976,04	773 131,62	10 767 107,66		10 767 107,66	0,00
2804	اهتلاك برمجيات المعلوماتية	-2 527 381,53	0,00	-2 527 381,53	-191 945,05	-2 719 326,58	191 945,05
2813	اهتلاك المباني	-113 740 915,63	0,00	-113 740 915,63	-978 272,62	-114 719 188,25	978 272,62
2815	اهتلاك معدات و الأدوات	-81 061 149,65	0,00	-90 229 566,14	-9 168 416,49	-99 397 982,63	9 168 416,49
28180	اهتلاك عمليات التهيئة و المنشآت التقنية	-12 767 023,51	0,00	-12 767 023,51	-681 940,81	-13 448 964,32	681 940,81
28181	اهتلاك معدات النقل	-48 693 553,80	0,00	-48 693 553,80	-5 697 133,77	-54 390 687,57	5 697 133,77
28182	اهتلاك تجهيزات المكتب	-10 631 704,37	0,00	-10 631 704,37	-1 037 540,02	-11 669 244,39	1 037 540,02
28183	اهتلاك المعدات الاجتماعية الاخرى	-9 190 784,64	0,00	-9 190 784,64	-379 483,91	-9 570 268,55	379 483,91
3100	المواد الاولية و اللوازم	146 376 116,52	-42 590 232,70	103 785 883,82	-42 590 232,70	61 195 651,12	42 590 232,70
3200	المواد و اللوازم القابلة للاستهلاك	14 283 426,69	-541 251,87	13 742 174,82	-541 251,87	13 200 922,95	541 251,87
3300	سلع قيد الانجاز	7 387 908,79	10 808 529,09	18 196 437,88	10 808 529,09	29 004 966,97	-10 808 529,09
3550	المنتجات المصنعة	38 274 487,15	27 000 971,83	65 275 458,98	27 000 971,83	92 276 430,81	-27 000 971,83
3700	المخزونات الخارجية	1 434 998,00	-1 434 998,00	0,00	-1 434 998,00	-1 434 998,00	1 434 998,00
3810	مشتريات المواد الاولية و اللوازم	0,00	-10 713,52	-10 713,52	-10 713,52	-21 427,04	10 713,52
3820	مشتريات التموينات الاخرى	0,00	10 713,52	10 713,52	10 713,52	21 427,04	-10 713,52
3910	خسائر القيمة عن المخزونات	-9 703 247,22	4 298 504,84	-5 404 742,38	4 298 504,84	-1 106 237,54	-4 298 504,84
4010	موردو المخزونات و الخدمات	-95 457 057,28	-28 879 252,01	-124 336 309,29		-124 336 309,29	0,00
4040	موردو التثبيتات	-1 859 327,15	-3 711 679,12	-5 571 006,27		-5 571 006,27	0,00
4080	موردو الفواتير التي لم تصل الى صاحبها	-2 050 219,58	0,00	-2 050 219,58	0,00	-2 050 219,58	0,00
4090	الموردون المدينون:التسبيقات والمدفوعات على	425 315,97	377 488,49	802 804,46		802 804,46	0,00
4110	الزبائن	352 367 176,77	-59 512 419,80	292 854 756,97		292 854 756,97	0,00
4160	الزبائن المشكوك فيهم	70 758 831,79	4 404 346,00	75 163 177,79		75 163 177,79	0,00
4180	الزبائن, الفواتير التي لم تعد بعد	45 543 809,71	-18 555 709,59	26 988 100,12	-18 555 709,59	8 432 390,53	18 555 709,59
4190	المستلمة	-199 309 121,47	55 538 644,97	-143 770 476,50		-143 770 476,50	0,00
4210	المستخدمون ,الاجور المستحقة	-1 738 683,75	201 492,14	-1 537 191,61		-1 537 191,61	0,00
4220	اموال الخدمات الاجتماعية	-1 357 970,02	-2 441 038,59	-3 799 008,61		-3 799 008,61	0,00
4230	مشاركة الاجراء في النتيجة	-897 631,19	897 631,19	0,00		0,00	0,00
4250	المستخدمون، التسبيقات على الأجور	1 667 172,07	-1 652 029,03	15 143,04		15 143,04	0,00
4310	الضمان الاجتماعي	1 152 989,42	1 159 668,61	2 312 658,03		2 312 658,03	0,00

4320	منح للدفع	-4 233 697,43	-1 322 210,10	-5 555 907,53		-5 555 907,53	0,00
4420	الضريبة على الدخل الاجمالي	8 029 383,79	-9 643 717,81	-1 614 334,02		-1 614 334,02	0,00
4440	الضريبة على ارباح الشركات	-22 773 587,46	20 311 268,39	-2 462 319,07	20 311 268,39	17 848 949,32	-20 311 268,39
4456	القيمة المضافة على المشتريات	64 054 245,07	-63 544 887,23	509 357,84		509 357,84	0,00
4457	القيمة الضافة على المبيعات	-13 622 433,45	13 622 433,45	0,00		0,00	0,00
4458	تسبيق	45 783 674,36	69 434 149,19	69 434 149,19		69 434 149,19	0,00
4470	تسبيقات على الضرائب و الرسوم المختلفة	13 352 095,82	-13 352 095,82	0,00		0,00	0,00
4476	الضربية على رقم الاعمال للدفع	178 837,00	-1 066 349,00	-887 512,00		-887 512,00	0,00
4477	حق الطابع للدفع	6 040,21	-6 040,21	0,00		0,00	0,00
4478	ضرائب اخرى للدفع	-18 361 663,36	1 193 935,44	-17 167 727,92		-17 167 727,92	0,00
4550	الشركاء,الحسابات الجارية	-165 430 828,39	10 973 827,72	-247 069 972,68		-247 069 972,68	0,00
4700	مصروفات في انتظار التخصيص	1,44	0,00	1,44	0,00	1,44	0,00
4760	نواتج في انتظار التخصيص	-459 376,18	-430 534,78	-889 910,96	-430 534,78	-1 320 445,74	430 534,78
4846	مؤونة موجهة للضرائب	0,00	-307 733,00	-307 733,00	-307 733,00	-615 466,00	307 733,00
4847	مؤونة موجهة لللعطل و المنح	-6 573 827,90	1 448 914,68	-5 124 913,22	1 448 914,68	-3 675 998,54	-1 448 914,68
4848	مؤونة موجهة للتقاعد	-4 478 046,12	-6 590 633,49	-11 068 679,61	-6 590 633,49	-17 659 313,10	6 590 633,49
4860	الاعباء المسجلة سلفا	-4 269 756,71	957 947,96	-3 311 808,75	957 947,96	-2 353 860,79	-957 947,96
4870	النواتج المسجلة سلفا	0,00	5 753 417,31	5 753 417,31	5 753 417,31	11 506 834,62	-5 753 417,31
4910	خسائر القيمة عن حسابات الغير	-61 236 273,09	-4 474 451,35	-65 710 724,44	-4 474 451,35	-70 185 175,79	4 474 451,35
5120	البنك	4 433 463,42	39 744 818,56	44 178 281,98		44 178 281,98	0,00
5190	التغطية البنكية	-61 388 634,44	60 892 345,27	-496 289,17		-496 289,17	0,00
5300	الصندوق	808 721,56	-802 222,71	6 498,85	-802 222,71	-795 723,86	802 222,71
5410	وكالات التسبيقات	777 881,67	-350 536,85	427 344,82		427 344,82	0,00
5420	الاعتمادات	1 552 307,93	-722 163,70	830 144,23		830 144,23	0,00
5810	تحويلات الاموال	200 000,00	0,00	200 000,00	0,00	200 000,00	0,00
6010	المواد الاولية المستهلكة	0,00	248 317 584,31	248 317 584,31	248 317 584,31	496 635 168,62	-248317584,31
6020	اللوازم المستهلكة	0,00	72 017 571,69	72 017 571,69	72 017 571,69	144 035 143,38	-72 017 571,69
6070	المشتريات غير المخزنة	0,00	2 702 439,34	2 702 439,34	2 702 439,34	5 404 878,68	-2 702 439,34
6080	مصاريف الشراء الاخرى	0,00	711 957,00	711 957,00	711 957,00	1 423 914,00	-711 957,00

6110	التقاول العام	0,00	2 567 040,00	2 567 040,00		0,00
6130	الايجار	0,00	8 483 500,00	8 483 500,00		0,00
6150	الصيانة و التصليحات	0,00	3 353 484,58	3 353 484,58		0,00
6160	التأمينات	0,00	1 097 417,35	1 097 417,35		0,00
6180	الخدمات الاخرى	0,00	1 320 432,38	1 320 432,38		0,00
6220	اجور و اتعاب الغير	0,00	1 779 968,00	1 779 968,00		0,00
6230	الاشهار	0,00	1 759 505,79	1 759 505,79		0,00
6240	نقل البضائع	0,00	3 671 000,00	3 671 000,00		0,00
6250	التنقلات و الاستقبلات	0,00	10 323 764,62	10 323 764,62		0,00
6260	مصاريف البريد و الاتصالات	0,00	936 251,79	936 251,79		0,00
6270	الخدمات المصرفية	0,00	6 273 688,06	6 273 688,06		0,00
6310	اجور المستخدمين	0,00	60 398 373,70	60 398 373,70		0,00
6311	الساعات الاضافية	0,00	2 021 380,60	2 021 380,60		0,00
6312	اجور اخرى	0,00	174 136,42	174 136,42		0,00
6313	منحة المردودية	0,00	11 174 609,28	11 174 609,28		0,00
6314	منحة الخبرة المهنية	0,00	13 828 609,97	13 828 609,97		0,00
6315	منح اخرى	0,00	47 548 741,33	47 548 741,33		0,00
6350	اشتراكات الضمان الاجتماعي	0,00	26 440 529,37	26 440 529,37		0,00
6351	اشتراكات	0,00	12 187 816,99	12 187 816,99		0,00
6370	الاعباء الاجتماعية الاخرى	0,00	3 309 772,97	3 309 772,97		0,00
6420	الضريبة على رقم الاعمال	0,00	5 623 208,00	5 623 208,00		0,00
6450	حق التسجيل	0,00	500,00	500,00		0,00
6451	حق الطابع	0,00	43 634,74	43 634,74		0,00
6457	ضرائب و رسوم اخرى	0,00	3 676 733,20	3 676 733,20		0,00
6530	اتعاب الحضور	0,00	612 750,00	612 750,00		0,00
6560	الغرامات و العقوبات	0,00	3 224 986,46	3 224 986,46		0,00
6580	أعباء أخرى للتسيير	0,00	390 555,05	390 555,05		0,00
6610	اعباء الفوائد	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6810	مخصصات الاهتلاكات للاصول غير الجارية	0,00	0,00	0,00	17 942 787,62	-17 942 787,62

6811	خسائر القيمة للأصول غير الجارية	0,00	0,00	0,00	191 945,05	191 945,05	-191 945,05
6850	خسائر القيمة للاصول الجارية	0,00	0,00	0,00	28 285 838,63	28 285 838,63	-28 285 838,63
6860	مؤونات للعناصر المالية	0,00	0,00	0,00	10 307 733,00	10 307 733,00	-10 307 733,00
6920	فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول	0,00	0,00	0,00	13 050 931,93	13 050 931,93	-13 050 931,93
6930	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	0,00	0,00	0,00	1 093 149,29	1 093 149,29	-1 093 149,29
6950	الضرائب عن الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية	0,00	0,00	0,00	2 904 116,07	2 904 116,07	-2 904 116,07
7000	المبيعات من البضائع	0,00	-42 000,00	-42 000,00		-42 000,00	0,00
7010	المبيعات من المنتوجات	0,00	-546 357 681,66	-546 357 681,66		-546 357 681,66	0,00
7030	المبيعات من المنتوجات المتبقية	0,00	-568 312,00	-568 312,00		-568 312,00	0,00
7040	مبيعات الاشغال	0,00	-66 747 943,07	-66 747 943,07		-66 747 943,07	0,00
7080	ايجار المعدات و الادوات	0,00	700 000,00	700 000,00		700 000,00	0,00
7230	تغير المخزونات الجارية	0,00	-10 808 529,09	-10 808 529,09	-10 808 529,09	-21 617 058,18	10 808 529,09
7240	تغير المخزونات من المنتجات	0,00	-27 000 971,83	-27 000 971,83	-27 000 971,83	-54 001 943,66	27 000 971,83
7560	المدخولات عن الحسابات الدائنة	0,00	-396 864,80	-396 864,80		-396 864,80	0,00
7580	المنتوجات الاخرى للتسيير	0,00	-2 494 344,27	-2 494 344,27		-2 494 344,27	0,00
7680	المنتوجات المالية الاخرى	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7850	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	0,00	0,00	0,00	-23 736 646,17	-23 736 646,17	23 736 646,17
		0,00	0,00	0,00	279 608 439,27	279 608 439,27	-279608 439,27

2.1.3.3.تحديد وتسوية الفروقات

1.2.1.3.3.الجرد المادي

تستخرج أثناء عملية الجرد فروقات ناتجة عن إختلاف ما هو مسجل بالدفاتر وما هو موجود فعلا.

ومن بين هذه الفروقات نذكر :

- قيم مسجلة بالدفاتر و لكن تم استخراجها من ذمة المؤسسة؛
- مخزونات اتلفت أو أفسدت و أصبحت غير قابلة للاستعمال و البيع؛
- تدني قيم بعض الأصول؛
- تدهور قيمة بعض الخصوم؛
- نفقات تعود الى الدورة و لم تدفع نفقات لا تعود الى الدورة و لكنها دفعت و سجلت و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

2.2.1.3.3.الجرد المحاسبي

وهو تدوين أو تسجيل القيود الجردية أو عمليات التسوية وفقا للنتائج التي أسفرت عنها عمليات الدورة،واعتمادا على الفروقات الناتجة عن عملية الجرد التي قامت بها مؤسسة البناءات المعدنية

يمكن تقييد البعض من عمليات التسوية لبعض الحسابات فيما يلي[179] :

	42 407 740,19	تغير المخزونات من المنتجات		724001
27 019 319,35		مراجل عادية تامة الصنع	355000	
1 018 181,82		مراجل متقدمة تامة الصنع	355001	
14 370 239,02		إنشاءات معدنية تامة الصنع	355002	
		إلغاء التغير في المخزون للسداسي الأول 2011		
	25 864 750,25	إنشاءات معدنية تامة الصنع		355002
	34 127 203,35	مراجل عادية تامة الصنع		355000
	2 838 187,23	مراجل متقدمة تامة الصنع		355001
	2 445 318,15	خردة موجهة للبيع		358100
65275458.98		منتوج مخزن	724001	
		تسجيل مخزون المنتجات تامة الصنع والجارية		
	8250575,18	مخصصات الإهتلاك للمنشات والآلات		681012
8250575,18		إهتلاك المنشات والآلات	281510	
		قسط الإهتلاك لسنة 2011		
	2468638,97	مخصصات إهتلاك معدات الإنتاج		681012
2468638,97		إهتلاك معدات الإنتاج	281823	
		قسط الإهتلاك لسنة 2011		
	2772142,78	مخصصات إهتلاك معدات الرفع		681012
2772142,78		إهتلاك معدات الرفع	281830	
		قسط الإهتلاك لسنة 2011		
	1 014 130,00	زبائن- مؤسسات خاصة –المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعدد		418002
	12 145 250,00	زبائن- مؤسسات خاصة –المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعدد		418002
	2 227 285,00	زبائن- مؤسسات مختلطة –المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعدد		418003
	468 130,00	زبائن- مؤسسات أخرى –المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعدد		418005
	11 116 560,00	زبائن- مؤسسات أخرى –المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعدد		418005
26.971.355		منتجات تامة من منشآت المعدنية		
		تسجيل الفواتير التي لم تعد بعد		

	73782531,43	نتيجة السنة المالية		120000
73782531,43		الترحيل من جديد	701002	
		تخصيص نتيجة الدورة 2010،محضر مجلس الإدارة		
	3056729,11	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		692000
3056729,11		الضرائب المؤجلة على الأصول	110000	
		ترصيد الحساب الدائن ، حسب الأمر 2009/64، القيد 07		
	3245771,44	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		692000
3245771,44		الضرائب المؤجلة على الأصول	133000	
		ترصيد الحساب الدائن ، حسب الأمر 2009/64، القيد 05		
	142946	الضرائب المؤجلة على الأصول		133000
142946		تسوية مخصصات المؤونات ،الإهتلاكات وخسائر القيمة	133000	
		ترصيد الحساب المدين ، حسب الأمر 09/64، القيد 10		
	3828101,79	الضرائب المؤجلة على الأصول		133000
3828101,79		تسوية الضرائب و الرسوم	115608	
		ترصيد الحساب المدين ، حسب الأمر 09/64، القيد 09		
	2123265,77	الضرائب المؤجلة على الأصول		133000
2123265,77		تسوية حسابات الأصول	115703	
		ترصيد الحساب المدين ، حسب الأمر 09/64، القيد 06		

133000		الضرائب المؤجلة على الأصول	1.191,09	
	115000	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		1.191,09
		ترصيد الحساب المدين ، حسب الأمر 09/64، القيد 04		
692000		فرض الضرائب المؤجلة على الأصول	8.319.948,43	
	133000	الضرائب المؤجلة على الأصول		8.319.948,43
		إلغاء الضرائب المؤجلة على عمليات إعادة هيكلة الحسابات		
391000		خسائر القيمة على المخزونات، المواد الأولية واللوازم	9703247,22	
	391000	خسائر القيمة على المخزونات، المواد الأولية واللوازم		5 404 742,38
	785100	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر		4 298 504,84
		إعادة تسوية المخزون والمواد الأولية 2011/12/31		
416300		زبائن مشكوك فيهم- مؤسسات أجنبية	4508391,66	
	411100	زبائن –مؤسسات أجنبية		4508391,66
		تحويل الحقوق إلى زبائن مشكوك فيهم		
416002		زبائن مشكوك فيهم - مؤسسات خاصة	1552300,6	
	411002	زبائن- مؤسسات خاصة		1552300,6
		تحويل الحقوق إلى زبائن مشكوك فيهم		
491607		مؤونة زبائن مشكوك فيهم	61 236 273,09	
685141		خسائر القيمة للاصول الجارية	4 474 451,35	
	491607	مؤونة زبائن مشكوك فيهم		65710724,44
		إعادة تسوية المؤونة		
481602		مؤونة متعلقة بالاجور	6573827,9	
	785101	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		6573827,9
		استرجاع المؤونة		

	5124913,22	خسائر القيمة للاصول الجارية		685147
5124913,22		مؤونة متعلقة بالاجور	481602	
		تسجيل المؤونات المتغيرة- عطل ومنح		
	600000,00	خسائر القيمة للاصول الجارية		685144
600000,00		الاعباء المسجلة سلفا	486200	
		تسجيل مؤونات الأشغال		
	1035395,84	الضرائب المؤجلة على الاصول		133000
		فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول	692000	
1035395,84		**تسوية الضرائب المؤجلة على مؤونات التقاعد**		
	1093149,29	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		693000
1093149,29		الضرائب المؤجلة على الخصوم غير الجارية	134000	
		تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم على المنتجات المسجلة مسبقا		
	2904116,07	الضريبة على ارباح الشركات		695000
2904116,07		الدولة- الضريبة على ارباح الشركات	444600	
		تسجيل لضريبة على ارباح الشركات		

2.3.3. عرض القوائم الجبائية لمؤسسة البناءات المعدنية

قامت مؤسسة البناءات المعدنية كغيرها من المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي بإعداد مجموعة من القوائم الجبائية الملزمة بها اتجاه مصلحة الضرائب، والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج و 13 جدول ملحق وهذا طبقا لما نص عليه التشريع الجبائي الجزائري ،وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض الميزانية الختامية للمؤسسة و كذا دراسة جدول حسابات النتائج .

1.2.3.3. عرض الميزانية الختامية للمؤسسة

1.1.2.3.3. الميزانية جانب أصول

الجدول رقم (16) : الميزانية جانب الأصول لسنة 2011 ، [178] بدون صفحة

الوحدة :دج

الأصول	ملاحظة	إجمالي	اهتلاكات و مؤونات	صافي
أصول غير متداولة				
فارق الشراء		-	-	-
التثبيتات المعنوية		7 773 483,00	2 719 326,58	5 054 156.42
التثبيتات العينية		1 016 403 074,01	294 027 919,22	722 375 154 ,79
أراضي		629 014 567,04	-	629 014 567,04
مباني		125 796 594,05	114 719 188,25	11 077 405,80
تثبيتات عينية أخرى		261 591 912,92	179 308 730,97	82 283 181,95
التثبيتات الجارية انجازها		-	-	-
التثبيتات المالية		48 882 900,26	-	48 882 900,26
السندات الموضوعة موضع المعادلة				
- المؤسسات المشاركة		-	-	-
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة		-	-	-
السندات الأخرى المثبتة		-	-	-
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية		-	-	-
الضرائب المؤجلة على الأصول		48 882 900,26	-	48 882 900,26
مجموع الأصول غير المتداولة		1 073 059 457,27	248 159 964,44	726 058 737,33
أصول متداولة				
مخزونات و منتجات قيد التصنيع		200 999 955.52	5 404 742,38	195 595 213,12
الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة		490 274 514,31	65 710 724,44	424 121 992.87
الزبائن		395 006 034,88	65 710 724,44	329 295 310,44
المدينون الآخرون		19 077 894,49		19 077 894,49
الضرائب		70 437 167,63	441 797	69 995 370,63
الموجودات و ما يمثلها		-	-	-
توظيفات و أصول مالية جارية		-	-	-
أموال الخزينة		45 940 099,47	-	45 940 099,47
مجموع الأصول المتداولة		737 214 569,28	71 115 466,82	665 657 305,46
المجموع العام للأصول		1 810 274 026,55	367 862 712,62	1 441 969 516,93

نلاحظ أن مؤسسة البناءات المعدنية CRMETAL تستند لمبدأ الحيطة و الحذر وذلك من خلال تشكيل مخصصات للإهتلاك و المؤونات لمختلف أصولها ولكن السؤال المطروح هنا هل المؤسسة قيد الدراسة تحترم القواعد المحاسبية وشروط قابلية الخصم التي جاء بها النظام والتي نص عليها التشريع الجبائي ؟ هذا ما سنحاول الإجابة عنه من خلال المطلب الثالث.

2.1.2.3.3. الميزانية جانب الخصوم

الجدول رقم (17) : الميزانية جانب الخصوم لسنة 2011 ،[178] الوحدة :دج

الخصوم	ملاحظة	السنة ن
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر		680 100 000,00
رأس المال غير المطلوب		-
العلاوات والاحتياطات		79 287 062,22
فارق إعادة التقييم		8 644,63
فارق المعادلة		-
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)		49 278 984,73
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ،ترحيل من جديد		-125 603 340,12
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**683 071 351,46**
الخصوم غير المتداولة		
القروض والديون المالية		136 707 677,40
الضرائب(المؤجلة والمرصود لها)		1 093 149,29
الديون الأخرى غير الجارية		-
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا		166 349 821,07
الحسابات الجارية للشركاء		111 090 720,32
الخصوم غير المتداولة		**415 241 368,08**
الخصوم المتداولة		
الموردون وحسابات الملحقة		131 957 535,14
الضرائب		22 183 756,61
الديون الأخرى		188 721 386,88
خزينة الخصوم		794 118,76
مجموع الخصوم المتداولة		**343 656 797,39**
مجموع كل الخصوم		**1 441 969 516,93**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17) أن المؤسسة تشكل مؤونات لخصومها غير المتداولة والمقدرة بـ 166 349 821,07 دج ، ولكن السؤال المطروح هو هل يتم تشكيل هذه المؤونات وفق ما نص عليه التشريع الجبائي؟ وهل هي قابلة للخصم جبائيا؟

2.2.3.3. عرض جدول حسابات النتائج

فيما يلي جدول حسابات النتائج لمؤسسة CR METAL في 2011/12/31 المعد وفق ما نص عليه التشريع الجبائي الجزائري.

الجدول رقم (18) : جدول حسابات النتائج في 2011/12/31،[178]، وحدة القياس دج

الفصـــول		N	
		المدين	الدائن
المبيعات من البضائع			42 000,00
المبيعات من المنتوجات	المبيعات من المنتوجات تامة الصنع		546 925 993,66
	تقديم الخدمات		
	مبيعات الأشغال		66 747 943,07
منتوجات الأنشطة الملحقة			700 000,00
التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة			
رقم الأعمال الصافي من التنزيلات والتخفيضات و الحسومات			**614 415 936,73**
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزونات			37 809 500,92
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
ا- إنتاج السنة المالية			**652 225 437,65**
مشتريات البضائع المباعة			
المواد الأولية		248 317 584,31	
التموينات الأخرى		72 017 571,69	
تغيرات المخزونات			
مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة			
مشتريات أخرى		3 414 396,34	
التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات			
الخدمات الخارجية	التقاول العام	2 567 040 ;00	
	الإيجارات	8 483 500,00	
	الصيانة والتصليحات و الرعاية	3 353 484,58	
	أقساط التأمينات	1 097 417,35	
	العاملون الخارجيين عن المؤسسة		
	أجور الوسطاء والأتعاب	1 779 968,00	
	الإشهار	1 759 505,79	
	التنقلات والمهمات والإستقبالات	10 323 764,62	
الخدمات الخارجية الأخرى			
التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من الخدمات			
اا- استهلاك السنة المالية		**365 315 604,91**	
ااا- القيمة المضافة للإستغلال			286 909 832,74
أعباء المستخدمين		176 909 834,21	

الضرائب والرسوم والأعباء المماثلة	9 344 075,94	
إجمالي فائض الإستغلال		100 655 922,59
المنتجات العملياتية الاخرى		2 891 209,07
اللأعباء العملياتية الأخرى	4 228 291,51	
مخصصات الاهتلاكات	18 134 732,67	
المؤونات	10 307 733,00	
خسائر القيمة	28 285 838,63	
استرجاع على حسائر القيمة و المؤونات		23 736 646,17
النتيجة العملياتية		**66 327 182,02**
المنتوجات المالية		
الاعباء المالية		
النتيجة المالية	**0,00**	**0,00**
النتيجة العادية		**66 327 182,02**
عناصر غير عادية (منتجات)()		
عناصر غير عادية (اعباء)		
النتيجة غيرالعادية	**0,00**	**0,00**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج	2 904 116,07	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتاج	14 144 081,22	
صافى نتيجة السنة المالية		**49 278 984,73**

نلاحظ من الجدول رقم (18) الموجه إلى مصلحة الضرائب يختلف شكلا عن ذلك المعد وفق النظام المحاسبي المالي ،حيث يبين مختلف عناصر وحسابات التسيير في المؤسسة ، بدءا بتحديد رقم الأعمال الصافي من التنزيلات والتخفيضات، إيرادات وإستهلاكات السنة بالتفصيل من أجل تحديد القيمة المضافة للإستغلال، تحديد النتيجة العملياتية لمختلف الأعمال المتعلقة بالتسيير، بالإضافة إلى توضيح النتيجة المالية ،بالتالي تحديد النتيجة العادية التي تحتسب منها الضريبة على أرباح الشركات والتي قدرت 2.904.116,07 د.ج واجبة الدفع لمصالح الضرائب ، في حين قدلرت الضرائب المؤجلة بـ : 14.144.081,22 د.ج .

3.3.3. تحديد النتيجة الجبائية

تقوم مؤسسة CR METAL بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي وذلك بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم إلى النتيجة المحاسبية وبطرح ايرادات غير خاضعة للضريبة وهذا ما سنحاول ابرازه من خلال هذا المطلب.

1.3.3.3. عرض جداول الأعباء

باعتبار الأعباء من بين الحسابات الأساسية المحددة لنتيجة المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى هي أحد الأدوات التي يستعملها المكلف بالضريبة لتخفيض النتيجة عن طريق تضخيمها ومن هذا المنطلق وبغية ضمان إيرادات الدولة قام التشريع الجبائي إضافة إلى الشروط الصارمة لقابلية خصم الأعباء بإلزام المكلفين بإعداد جداول تفصيلية للأعباء،وعلى هذا الأساس قامت مؤسسة CR METAL بإعداد الجداول التالية :

الجدول رقم (19) : جدول أعباء المستخدمين،الضرائب الرسوم و المدفوعات المماثلة،[178]

الوحدة :دج

الفصول	المبالغ
خدمات اخرى	
الاعباء الايجارية و اعباء الملكية المشتركة	
الدراسات و الابحاث	
التوثيق و المستجدات	1.320.432,28
نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين	3.671.000,00
مصاريف البريد والإتصالات	936.251,79
الخدمات المصرفية و ما شابهها	6.273.688,06
الاشتراكات و المستجدات	
المجموع(1)	**12.201.372,23**
أعباء المستخدمين	
اجور المستخدمين	134.971.714,88
اجور المستغل الفردي (في حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحددة)	
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	134.971.714,88
الاشتراكات المستغل الفردي المدفوعة للهيئات الاجتماعية(في حالة مؤسسة EURL)	
الاعباء الاجتماعية الاخرى	3.309.772,97
اعباء المستخدمين الاخرى	
المجموع (2)	**176.909.834,21**
الضرائب , الرسوم و المدفوعات المماثلة	
الضرائب , الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الاجور	
الضرائب و الرسوم غير المسترجعة عن رقم الاعمال	5.623.208,00
الضرائب و الرسوم الاخرى (خارج الضرائب عن النتائج)	3.720.867,94
المجموع (3)	**9.344.075,97**
المجموع (1) + (2) + (3)	**198.455.282,38**

الجدول رقم (20): الأعباء و المنتوجات العملياتية الأخرى ،[178] الوحدة :دج

الاعباء العملياتية الاخرى	المبالغ
الاتاوى المترتبة على الامتيازات, البراءات , الرخص, برامج المعلوماتية, و الحقوق و القيم المماثلة	
نواقص القيم عن خروج اصول مثبتة غير مالية	
اتعاب حضور	612.750,00
خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	
قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة	
غرامات و العقوبات, الاعانات الممنوحة, الهبات و التبرعات	3.224.986,46
الأعباء العملياتية الجارية للتسيير	
اعباء اخرى للتسيير الجاري	390.555,05
المجموع	**4.228.291,51**
المنتوجات العملياتية الاخرى	
الاتاوى المترتبة على الامتيازات, البراءات , الرخص, برامج المعلوماتية, و الحقوق و القيم المماثلة	
فوائض القيمة عن خروج اصول مثبتة غير مالية	
اتعاب حضور و اتعاب الاداريين او المسير	
اقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية	
قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة	396.864,80
المنتوجات الاستثنائية للتسيير الجاري	
منتوجات اخرى للتسيير الجاري	2.494.344,27
المجموع	**2.891.209,07**

2.3.3.3. التسويات الخاصة ببعض العمليات

تقوم مؤسسةCR METAL ببعض التصحيحات الخاصة بالعمليات التالية بغرض الأحكام التشريع الجبائي :

1.2.3.3.3.الاهتلاكات

الجدول رقم (21): جدول الاهتلاكات وتدني القيم ، [178] الوحدة دج

البيـــــان	الاهتلاك المتراكم في بداية الدورة	قسط الاهتلاك المحاسبي (1)	الاهتلاك المتراكم في نهاية الدورة	قسط الاهتلاك الجبائي (2)	الفروقات (1)-(2)
شهرة المحل	–	–	–	–	–
التثبيتات معنوية	2.527.381,53	191.945,05	2.719.326,58	191.945,05	00,00
التثبيتات العينية	276.085.131,06	17.942.787,62	29.027.919,22	17.880.403,90	62.383,72
أصول أخرى مالية	–	–	–	–	–
المجموع	**278.612.513,13**	**18.134.732,67**	**296.747.245,80**	**18.072.348,80**	**62.383,72**

نلاحظ من خلال الجدول رقم (21) أنه هناك فارق موجب على مستوى التثبيتات العينية يقدر بـ : 62.383,72 دج أي أن قسط الاهتلاك المحاسبي أكبر من الجبائي وهذا راجع إلى انتهاء مدة الاهتلاك لمعدات نقل المسموح بها جبائيا .

2.2.3.3.3.المؤونات وتدهور القيم

الجدول رقم (22) : جدول المؤونات وتدهور القيم ، [178] الوحدة:دج

البيـــــــــــان	مؤونات المتراكمة في بداية الدورة	مخصص المؤونات الدورة	استرجعات	مؤونات المتراكمة في نهاية الدورة
تدهور قيمة المخزونات	9.703.247,22	5.404.742,38	9.703.247,22	5.404.742,38
تدهور قيمة الحقوق	61.236.273,09	65.710.724,44	61.236.273,09	65.710.724,09
مؤونات التقاعد	167.662.974,55	9.755.974,55	–	177.418.500,68
مؤونات أخرى موجهة للمستخدمين	6.573.827,90	5.124.913,22	6.573.827,90	5.124.913,22
مؤونات موجهة لتغطية الضرائب	12.352.095,82	307.733,00	12.352.095,80	307.733,00
مؤونات أخرى	4.269.756,71	3.311.808,75	4.269.756,71	3.311.808,75
المجموع	**261.798.175,29**	**89.615.447,92**	**94.135.200,74**	**257.278.422,47**

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هناك إسترجاع في مؤونة قيم المخزونات ويرجع ذلك إلى تحسن الأسعار في السوق، أما بالنسبة لقيمة الحقوق فقد إرتفع مخصص المؤونات بسبب إرتفاع قيمة الزبائن المشكوك فيهم كما سجلت المؤسسة إرتفاع في مؤونة التقاعد بسبب توقع خروج المستخدمين للتقاعد، من جهة أخرى تم إسترجاع مؤونات أخرى موجهة للمستخدمين، ولتغطية الضرائب ومؤونات أخرى.

3.3.3.3.كيفية تحديد النتيجة الجبائية

يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مضافا اليها بعض التعديلات و المتمثلة في اعادة ادراج بعض العناصر و المتمثلة في الاستردادات (les réintégrations) وخصم عناصر أخرى و هي الخصومات (les déductions)، والجدول الموالي يوضح ذلك :

جدول رقم (23) : تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ، [178] الوحدة : دج

النتيجة الصافية للسنة(حسابات النتائج)	**الربح**	**49 278 984,73**
الاستردادات		
اعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم		
حصص الاشهار المالي و الرعاية الخاصة غير قابلة للخصم		
الاشتراكات و الهبات غير القابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		7 656 396,49
الاهتلاكات غير قابلة للخصم		62 383,72
مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجارى (ملك المستأجر) (المادة 27 ق. م . ت. 2010)		
الايجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)		
الضريبة على ارباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	2 904 116,07
	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	14 144 081,22
خسائر القيمة غير قابلة للخصم		175 946,51
الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم		1 656 813,14
استردادات اخرى( )		
مجموع الاستردادات		**26 599 737,15**
الخصومات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الاصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173من ق .ض.م.و.ر.م.)		
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من تنازل على الاسهم و الاوراق المماثلة و كذلك تلك المتأتية من الاسهم او حصص هيئات التوظيف الاموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة فى البورصة		
المداخل المتأتية من توزيع الارباح الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات او تلك المعفاة صراحة (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.ر.و)		
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض االايجارى (المقرض المؤجر)(المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
الايجارات خارج النتيجة المالية (الملك المستاجر))(المادة 27 ق.م.ت.2010)		
تكملة الاهتلاكات		
خصومات اخرى		60 593 900,46
مجموع الخصوم		**60 593 900,46**
العجز السابق القابل للخصم (المادة 147من ق .ض.م.و.ر.م.)		
المجموع القابل للخصم		**0,00**
النتيجة الجبائية	**الربح**	**15 284 821,42**

ومن الجدول أعلاه نلاحظ :

- أن تم اعادة ادراج مبلغ 7.656.396,49 دج الخاص بالمؤونات الغير قابلة للخصم؛
- إعادة ادراج مخصص اهتلاك بمبلغ 62.383,72 دج و هو الفارق بين الاهتلاك المحاسبي المقدر بـ : 17.942.787,62 دج للتثبيتات العينية، والاهتلاك الجبائي المقدر بـ: 17.880.403.90 دج , و الخاصة ببعض المعدات الصناعية التي مازالت صالحة للاستعمال و التي يسجل مخصص اهتلاكها محاسبيا أما جبائيا فهي غير قابلة للخصم؛
- إعادة إدراج الضرائب المستحقة على النتيجة بمبلغ 2.904.116,07 دج. باعتبارها تخصيص اجباري لجزء من ارباح المؤسسة الى الاعباء المالية للدولة؛
- إدراج التغير في الضرائب المؤجلة بمبلغ 14.144.08122 دج؛
- إعادة إدراج مبلغ 175.946,51 دج والذي يخص مؤونة سجلت لمواجهة خسائر القيمة لأحد الزبائن المشكوك و لكن تم استرجاعها؛
- تم إدراج أيضا مبلغ الغرامات والعقوبات و المقدر بـ 1.656.813,14 دج.لأنها غير قابلة للخصم و ذلك وفق ما جاءت به المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

وعليه فمجموع الاستردادات يقدر بـ : 26.599.737,15 دج أما بالنسبة للخصومات تقدر بـ60.593.900,46 دج و المتمثلة في :

- أعباء سابقة عن 2011 متعلقة بإعادة هيكلة الحسابات و التي قدرت بـ : 36.018.803,81 دج و التي كانت مدرجة ضمن استردادات (2010) لإلغائها يجب إعادة خصمها في هذه السنة؛
- مؤونة متعلقة بتقديم ضمانات (عربون) و أعباء مالية تقدر ب: 2.711.808,75 دج؛
- تصحيح أخطاء المحاسبة للدورة السابقة (2010) بمبلغ 3.922.425,00 دج؛
- أعباء الدورات السابقة و المسجلة مباشرة في الاموال الخاصة ة بالضبط في حـ/ 11 ترحيل من جديد؛
- ايرادات مسجلة مسبقا و الناتجة عن استرجاع المصاريف المالية (2011) و المقدرة بمبلغ 4.489.854,32 دج؛
- مؤونة لمواجهة منح مقدمة للعمال تم تشكيلها من النتيجة للدورة السابقة (2010) و هذا بقرار من رئيس المدير العام و ذلك لتحفيز العمال.

خلاصة الفصل

من خلال الفصل التطبيقي في مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL ، حاولنا إسقاط الجانب النظري المتمثل في معالجة مختلف العمليات المتعلقة بالجانب الجبائي والشبه الجبائي خلال الدورة ، بدءا بتحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة، والتي تعد كعبء عليها (كضرائب على النشاط المهني، الأرباح على الشركات ، حقوق التسجيل ...إلى اخره)، وضرائب أخرى تقوم بتحصيلها من المنبع أي أن المؤسسة تقوم بدور الوسيط بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية (كالرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور...).بالإضافة، ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية قمنا بتوضيح مراحل تحديد نتيجة المؤسسة محاسبيا وجبائيا، وتسجيل كل العمليات وفق النظام المحاسبي المالي في يومية المؤسسة ، كما قمنا بعرض القوائم المالية وكافة التصريحات الجباية .

خاتمة

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي جاء بفلسفة جديدة على البيئة المحاسبية الجزائرية بمختلف أطرافها، فمن المؤكد كان له انعكاسات ناتجة عن تغيير الممارسة المحاسبية وهذا تبعا لتغير المفاهيم والمبادئ التي جاء بها ، المستمدة من النموذج المحاسبي الأنكلوسكسوني وبالضبط من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية « IAS/IFRS » وهو ما يعكس تأثيره على الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية، ومن أهم هذه الأطراف المصالح أو الإدارة الجبائية ، بإعتبارها يد الدولة في الحياة الإقتصادية.

فلطالما ارتبطت القواعد المحاسبية بالقواعد الجبائية في معظم دول العالم وخصوصا الجزائر كون أن المخطط المحاسبي الوطني السابق كان مستمد من المنظومة الفرنكوفونية ،والذي كان يلبي متطلبات الدولة بالدرجة الأولى لأنه كن يخدم النظام الجبائي بشكل خاص.

لكن تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي يتطلب الفصل بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والتركيز على الجانب الإقتصادي للتعاملات والأحداث وليس على الشكل القانوني ، وهذا ما يضع تحديا كبيرا أمام النظام الجبائي من أجل تكييفه ليتلائم مع القواعد المحاسبية الجديدة ،التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي والمتمثلة في الإهتلاكات، خسائر قيم التدني، الضرائب المؤجلة، إعادة التقييم بالقيمة العادلة والقرض الإيجاري .

قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي لموضوع المحاسبة الجبائية وذلك لمعالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فقد قمنا من خلال هذا البحث بدراسة ثلاث جوانب بصفة عامة والمتمثلة في المعايير المحاسبية ، النظام المحاسبي المالي والجباية وسلطنا الضوء على الجانبيين الأخيرين،وذلك بمحاولة ربطهما في موضوع واحد هو المحاسبة الجبائية للمؤسسة.

من خلال فصول الدراسة الثلاث السابقة،يمكن عرض نتائج اختبار الفروض،النتائج النهائية ،الاقتراحات المقدمة إضافة إلى أفاق البحث كما يلي :

نتائج اختبار الفروض :

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال الجزء النظري ومن الجزء التطبيقي ، يمكن بلورة نتائج اختبار الفرضيات كما يلي :

بالنسبة للفرضية الأولى **:" يوجد إرتباط قوي بين المحاسبة والجباية مما يجعل مخرجات النظام المحاسبي المالي أداة فعالة لحساب الوعاء الضريبي بشكل صحيح و موثوق فيه "**، فقد تم إثباتها من خلال الفصل الأول والثاني من الدراسة، فرغم تطبيق نظام محاسبي مالي مكيف مع معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية الذي يتطلب الفصل بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي إلا أن الإرتباط مازال قوي بينهما وهو ما أكدته المادة السادسة من قانون المالية التكميلي 2009 والتي نصت على على ضرورة إحترام المؤسسات للتعاريف والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي .

بالنسبة للفرضية الثانية **" تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي أولا، ثم ماتنص عليه التشريعات الجبائية "** فقد تم إثباتها من خلال الفصل الثاني والفصل التطبيقي من الدراسة ، حيث تم إثبات أن المؤسسات تمسك محاسبة جبائية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي ولكن مع مراعاة قوانين التشريع الجبائي ، فهي تستند على مخرجات النظام المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي والقيام بالتصاريح اللازمة .

بالنسبة للفرضية الثالثة **" يتماشى التشريع الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية "** ، فقد تم إثبات عكسها وذلك لوجوب إخضاع بعض العمليات لمعالجة جبائية تختلف عن المعالجة المحاسبية ،وهي العمليات التي تؤثر في الوعاء الضريبي .

بالنسبة للفرضية الرابعة **" في معالجة العمليات المرتبطة بمختلف الضرائب و الرسوم، تعتمد المؤسسة أولا أولوية المقاربة الجبائية كأساس للتقييم والتسجيل المحاسبي، ثم على ما هو منصوص في مبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي لتجنب أي أخطاء تؤدي بها الى غرامات"** فقد أثبت عكس ذلك، فمؤسسة البناءات المعدنية CR METAL تعتمد على القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة الضرائب والرسوم ومختلف العمليات الجبائية مع حرصها على القيام بالتعديلات اللازمة التي أوجبها التشريع الجبائي لتجنب أي خطأ في الإخضاع و التصريح ينجم عنه فرض غرامات أو عقوبات جبائية .

نتائج الدراسة:

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها في :

- اختلاف الشكل القانوني ورقم الأعمال للمؤسسات يحدد نوع النظام الجبائي التي تخضع له هذه الأخيرة؛
- تمثل الضرائب والرسوم التزام للمؤسسة عليها دفعه وتقديم تصريحات جبائية لمجمل مداخيلها، وعدم وفائها بدفع التزاماتها اتجاه الإدارة الجبائية يولد عقوبات جبائية؛
- المحاسبة الجبائية لاتدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يكمن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للخصم ضريبيا، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- إخضاع الإعانات للضريبة مرتبط بمصدر الحصول عليها والغاية المرجوة؛
- حساب أقساط الإهتلاك وتشكيل المؤونات يكون حسب شروط محددة في القانون الجبائي؛
- بالنسبة لعقود الإيجارفإن التشريع الجبائي رغم أنه ينص على تغليب الطابع القانوني على الإقتصادي إلا أنه سمح للمستأجر بخصم الإهتلاكات من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية نهاية مدة العقد وهذا ماجاء في المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010؛
- يعتبر فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع (Lease-back) كمساعدة تقدمها الدولة للمؤسسات المتعسرة، لذلك فهو غير خاضع للضريبة على الأرباح؛
- إختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية إضافة إلى المعالجات الجبائية الواجبة لبعض العمليات فهو راجع أيضا إلى وجود فروقات عالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم "12" ضرائب الدخل والمتمثلة في الفروقات الدائمة والتي ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي لأنها تخص الدورة فقط وفروقات مؤقتة الناتجة عن التفاوت الزمني لوقوع العبئ أو الإيراد، مما يؤدي إلى دفع ضريبة مسبقة أو تأخيرها للدورات اللاحقة؛
- أن الفصل بين المحاسبة والجباية بشكل تام يبقى نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولوغير مباشرة ونسبية بحيث يتم عرض معلومات محاسبية محايدة من الناحية الإقتصادية وغير مشوهة بالإعتبارات الجبائية ولكن مع التمكن في نفس الوقت من إستعمال هذه المعلومات للقيام بالتصاريح الجبائية المختلفة ، لذلك يجب على المشرع الجزائري تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي؛
- رغم حرص مؤسسة البناءات المعدنية CR METAL على تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي إلا أنها تقوم بإعداد قوائمها المالية لغرض جبائي ؛

- رغم أن مؤسسة البناءات المعدنية عبارة عن شركة أسهم إلا أنها لا تعطي أي أهمية لنظام مداخيل القيم المنقولة .

الاقتراحات المقدمة :

يمكن الخروج بالاقتراحات التالية:

- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية لجعلها أكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي؛
- لا بد من العمل أكثر على تبسيط القوانين الجبائية لجعلها أكثر قابلية للفهم؛
- يجب على المؤسسات الجزائرية رد الإعتبار لما جاء به النظام المحاسبي المالي من قواعد ومبادئ مغايرة لمبادئ المخطط المحاسبي الوطني والتي لازالت قائمة في القوانين الجبائية؛
- ضرورة انشاء هيئة مختصة في مواكبة التطورات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية لجعلها تتوافق مع النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي؛
- ضرورة اهتمام مؤسسة CR METAL بتطبيق قواعد التقييم وذلك لإعطاء صورة أكثر مصداقية لها وتطبيق نظام مداخيل القيم المنقولة بإعتبارها شركة مساهمة.

آفاق البحث:

وفي الأخير يمكن القول أن هذا العمل كغيره من الأعمال البحثية يحتاج إلى دراسات أخرى لإثرائه، وقد مكنتنا هذه الدراسة من تسجيل بعض المواضيع التي قد تكون بذور بحوث مستقبلية، والتي نذكرها فيما يلي:

- دراسة المحاسبة الجبائية لكل مؤسسة حسب شكلها القانوني؛
- دراسة واقع التجميع الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- مدى تأثير تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء على النتيجة الجبائية؛
- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية ؛
- النظام الجبائي لمداخيل القيم المنقولة .

قائمة المراجع

1. ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.
2. بن يعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
3. Jean pièrre Lahille , **analyse financière** , 3ème édition, dunod , Paris, 2007
4. لابري الشيخ، **الاقتصاد والمؤسسة**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2003.
5. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
6. المادة 551 من القانون التجاري الجزائري
7. المادة 563 من القانون التجاري الجزائري
8. محمود السيد الناغي، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، المكتبة العصرية، مصر، 2002
9. وزارة التربية والتعليم، **مدخل إلى علم المحاسبة**، متوفر على الموقع الإلكتروني : http :book.ed.edu.sa (تاريخ التصفح 15-10-2011)
10. خالد جمال جعارات، **مبادئ المحاسبة المالية**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2009
11. Beniabouche Mohand Cid, **La comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier(SCF)**, OPU, Algérie, 2010
12. Cyrille Mandou, **comptabilité générale de l'entreprise** ,1er édition, debook, Paris, France, 2003
13. المادة 12 من القانون التجاري الجزائري
14. نعيم دهمش،**مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة،عمان،الأردن،2010
15. حسين مصطفى الهلالي، **تصميم وتقييم نظام المعلومات المحاسبية**، ندوة الدعم المؤسساتي والمعلومات لعمل المراكز الاستراتيجية في الحكومة،مصر،6-10 فيفري 2004، متوفر على الموقع الإلكتروني : www.jps-dir.com/forum/forums-asp(date de consultation :12-11-2010 à 22h00)
16. هاشم أحمد عطية، **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، مصر.

17. أحمد حسين علي حسن، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003-2004.

18. الجريدة الرسمية رقم 19، المادة 03 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمعدل بالأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 يوليو 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

19. Hervé stolowy, **comptabilité et analyse financière**, édition de boeck ,1er édition, Paris, France, 2006.

20. خالد راغب الخطيب، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، درا المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998

21. المؤسسة الوطنية للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة التكاليف**، المملكة العربية السعودية، ص 3، متوفر على الموقع الإلكتروني: www.maktoobblog.com (date de consultation : 20-06-2011 à 20h00)

22. نوسافه سليمان، خليل عبد القادر، **نحو توافق دولي لنظام محاسبي ومالي**، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة،الجزائر،يومي16-17 نوفمبر 2009.

23. المؤسسة الوطنية للتعليم الفني والتدريب المهني، **المحاسبة العمومية**، المملكة العربية السعودية، ص 4، متوفر على الموقع الإلكتروني: www.maktoobblog.com (date de consultation : 20-06-2011 à 20h00)

24. المادة 02 من قانون المحاسبة، برتي للنشر،2010-2011

25. Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité des sociétés**, 8eme édition, édition lextenso, Paris, France, 2011.

26. Brigitte et autres, comptabilité **de gestion : manuel**, édition dunod, Paris, France, 2006.

27. جلال الشافعي، **مبادئ المحاسبة الضريبية**، الدار الجامعية، مصر، 2005-2006

28. منصور أحمد البديوي، **المحاسبة الضريبية**، الدار الجامعية، مصر، 2001

29. ياسر صالح الفريحات، **المحاسبة في علم الضرائب**، درا المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

30. المادة 09 من القانون التجاري الجزائري

31. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010

32. المادة 09 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري

33. حميدة بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010

34. مؤيد جميل محمد مياله، **علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فليسطين،2006، ص20، **http://www .najah.edu/thesis/465.pdf** (date de consultation:14-09-2011 à 22h00)

35. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار النشر هومه،الجزائر، 2003

36. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار النشر هومه، الجزائر، 2003

37. الرويلي صالح، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998

38. بدوي محمد عباس، **المحاسبة الضريبية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 1997

39. قانون المالية التكميلي لسنة 2011، **www.joradp.dz** (date d consultations:20-07-2011

40. المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

41. بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، بحث، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2010

42. المادة رقم 01 من قانون الإجراءات الجبائية

43. المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

44. **les obligations et les sanctions, impôt forfaitaire unique**, www.mfdgi-gor.dz, (date de consultation:12-01-2012à22h00)

45. المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

46. Article n°06 de la loi de finances 2010

47. Ministère des finances, direction générale des impôts, **guide fiscale du jeune promoteur d'investissement**, 2012

48. المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

49. direction générale des impôts, **l'impôt sur le revenu global**, www.mfdgi.gor.dz, (date de consultation:12-01-2012)

50. المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2010

51. المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2010
52. المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2010، معدلة بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 1998 ومتممة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2009
53. المادة 05 من قانون المالية لسنة 2005، قانون رقم 04-21 المؤرخ في 29-12-2004
54. المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
55. المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
56. حميدة بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
57. المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
58. Guide des contribuables relevant des CDI, ministère des finances, direction générale des impôts, 2011, p10, www.mfdgi.gov.dz (date de consultation : 01-03-2012)
59. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, guide pratique du contribuable 2010, www.mfdgi.gov.dz (date de consultation : 20-06-2010 à 22h00).
60. Ministère des finances, direction générale des impôts, **Guide pratique de la TVA**, édition du sahel, Algérie, 2010
61. المادة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال
62. المادة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال
63. المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال
64. المادة 11 من قانون الرسم على رقم الأعمال
65. المادة 13 من قانون الرسم على رقم الأعمال
66. المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة21 من **قانون المالية لسنة2001**
67. المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة17 من **قانون المالية التكميلي** لسنة 2009
68. المادة 217 من **قانون الضرائب المباشرة** والرسوم المماثلة
69. المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
70. المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
71. المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

72. من إعداد الطالبة بالإعتماد على **Régime fiscal des dirigeants de sociétés** (www.mfdgi.gov.dz) date de consultation le 02/01/2012 ; 22h00.

73. المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

74. المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

75. Guide Pratique des Déclarations Fiscales, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, édition du sohel, Algérie, 2010

76. Série Gn°08, déclaration d'existence

77. Série Gn50A, impôts et taxes perçus ou comptant ou par voie de retenue à la source

78. Série Gn°01, impôts sur le revenu global

79. Série Gn°11, déclaration des bénéfices industriels et commerciaux

80. Série Gn°11 ter, déclaration des bénéfices industriels et commerciaux

81. Série Gn°13, déclaration des bénéfices non commerciaux

82. Série Gn°12, déclaration du chiffre d'affaires

83. Série Gn°4, déclaration de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

84. Série Gn°31, taxe foncière sur les propriétés bâties

85. Série Gn°36, taxe foncière sur les propriétés bâties (changement de consistance ou d'affectation)

86. Série Gn°37, déclaration relative à l'impôt sur le patrimoine

87. Série Gn°29, déclaration des traitements et émoluments divers payés pendant l'année

88. Etat des clients, annexe « 104 ».

89. Pascale Renault, **la normalisation comptable**, état des lieux en 09 mars 2010: www.cairn.ac-versailles.fr/spip.php?article419

90. مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين،ص05،متوفر على الموقع الإلكتروني : www.kantakji.com(date de consultation :17-10-2010 à 22h00

91. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008

92. C.Maillet Baudriet et autres, **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, 5ème édition, sup foucher, 2008

93. خالد جمال جعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2008

94. صالح القرا، مدونة العلوم المالية، متوفر على الموقع الالكتروني : http ://sqarra .wordpress.com/redwan

95. Ministère des Finances, DGI, **aux formation nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS et au nouveau système comptable financière**, Algérie, 2008.

96. مداني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004

97. مداني بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي-مفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، موفرة على الموقع الالكتروني :(www.3odz-justgoo.com/t231-topic (date de consultation 17-09-2011 à 23h00

98. من إعداد الطالبة بالإعتماد على : http://www.iasplus.com/en/standards/ias

99. الجريدة الرسمية رقم 19، المادة 04 من القانون 07-11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 في 25 نوفمبر 2007

100. الجريدة الرسمية رقم 19، المادة 05 من القانون 07-11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 في 25 نوفمبر 2007

101. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاد شمال افريقيا، العدد السادس، 2009

102. خليفاتي جمال، **مدى موافقة البيئة الجزائرية للنظام المحاسبي المالي**،مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة البليدة، الجزائر، 2011

103. محمد أبو نضار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008

104. [104] Le BMGI centre en collaboration avec DLG présentent un thème sur**" le bilan financier et la laisse fiscale"**, animé par Dr Mokrani, 2010

105. [105] Article 20 bis à 2 du code des impôts directes et taxes assimilées

106. من إعداد الطالبة

107. [107]Ministère des finances, direction générale des impôts, **notice destinée aux contribuables sur la laisse fiscale(régime du bénéficié réel),(IRG/BIC),IBS** : www.mfdgi.gov.dz

108. الجريدة الرسمية، العدد رقم 19، 25 مارس 2009،**www.joradp.dz**

109. [109] Laisse fiscale, régime réel, 2011

110. المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

111. من اعداد الطالبة

112. Série Gn°12, déclaration du chiffre d'affaires (régime de l'impôt forfaitaire unique).

113. [113]Code de comptabilité , édition berti, Algérie,2011

114. [114] Mourad el.besseghi ,formation **sur les impôts différés selon les normes IAS/IFRS et le SCF**, Blida,Algérie,2010

115. [115] Brun stéphan, l'essenteil des normes comptables internationales IAS/IFRS , édition gualino,Paris, France, 2004

116. [116] لخضر علاوي،**نظام المحاسبة المالية**،الصفحات الزرقاء،الجزائر،2011

117. [117] يوسف مامش،**أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**،دار المحمدية العامة،الطبعة الأولى ،الجزائر.

118. Jean-michel coeynoq et autre , **comptabilité financière approfondie**,3eme édition , édition vuibert, Paris, France,2008

119. Laisse fiscale 2011

120. Claude lopater et autres , **comptes consolidés** , édition francis lefebvre, Paris, France

121. wolfgan dick et autres, **comptabilité financière en IFRS**, 2emeédition, peasson ,France,2009

122. A .Kaddouri et autres, **cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS ,**ENAG édition, Algérie ,2009

123. Brun stéphan ,**les normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition guolino , paris , France ,2006

124. [124] Daniel antrigue, **le crédit bail mobilier et immobilier**, www.public.iutenligne.net(date de consultation : 10-10-2011 à 23h00)

125. من إعداد الطالبة بالاعتماد على : محمد أبو نضار ،**معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية**،المكتبة الوطنية ،عمان ،الأردن 2008، ص ص 282-283

126. الجريدة الرسمية ،المادة 2-135 من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008،يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

127. محمد أبونصار ، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية**،المكتبة الوطنية،عمان ، الأردن،2008

128. Jacqueline Delahaye et autre , **Finance d'entreprise** , DCG6, edition DUNOD , Paris,France , 2007

129. المادة 27 الجريدة الرسمية رقم 49،الصادرة في 29 أوت 2010 والمتضمنة قانون المالية التكميلي لسنة 2010

130. المادة 173-4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

131. المادة 173-5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

132. Manuel de comptabilité générale de la classe 07,sonatrach ,janvier , Algérie ,2010

133. المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

134. المادة 141-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

135. Manuel de comptabilité générale de la classe 06,sonatrach ,janvier , Algérie ,2010

136. المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

137. Manuel de comptabilité générale de la classe 01,sonatrach, janvier 2010,Algérie

138. المادة 124-2 من الجريدة الرسمية رقم 19

139. المادة 124 – 4 من الجريدة الرسمية رقم 19

140. Stéphane Gozé ,**comptabilité et finance d'entreprise**, synthese banque , terminale STG-CFE , 2011

141. لبوز نوح ,**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد** ,الجزء الأول ,مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية , بسكرة,الجزائر , 2010

142. Monnier philippe et autre ,**les techniques bancaires** ,Dunod ,2eme édition,Paris,France,2010

143. Rachida boursali , **les normes comptables du SCF** , édition ALOULFIA TALITA , Algérie , 2010

144. محمد براق ، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، مقال مقدم، جامعة سعد دحلب البليدة ،الجزائر ,2011

145. تكاليف الإقتراض ، المعيار المحاسبي الدولي 23، الفقرة 11

146. Bernet rollande et autre ,**pratique des marches des capitaux** ,édition DUNOd , Paris , France, 2010

147. Moussa hammam , **Comptabilité Générale selon le système comptable financier et les normes IFRS** ,Tome1 édition LE SAVOIR , Tizi ouzou , Algérie , 2011

148. H.devasse et autres, **manuel de comptabilité** , édition Berti , Algérie , 2010

149. المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال

150. المادة 29 من قانون الرسم على رقم الاعمال

151. H.duvasse,M scaranuzza ,**comptabilité ,fiscalité BTS1**, édition foucher pochette , Paris ,France ,2000

152. Manuel de comptabilité générale de la classe 04,sonatrach, janvier 2010,Algérie

153. Denis lefév et autres , **droit fiscal 20-01-2012** , édition hachette , Paris , France,2011

154. A.bechkir et autre ,**Les opérations Comptables selon le SCf** , pages bleues, bouira , Algérie, 2O10

155. Abdelkak yahiaoui ,**essais SCF-comptabilité de la déclaration G50** ,Conseil nationale de comptabilité

156. المادة 26 من القانون 90 -11 المتضمن علاقات العمل

157. المادة 118 والمادة 120 من القانون 90-11 المتضمن علاقات العمل

158. المادة 120 من قانون 90-11 المتضمن علاقات العمل

159. المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

160. N .merzouk,A.bechkir, **les opérations comptables selon le SCF** , edition page bleu , Algérie,2010

161. المادة 06 من قانون 83-11 المؤرخ في 02 جويلية 1983 المتعلق بالتأمينات الاجتماعية

162. بن ربيع حنيفة،**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IRFS** ،الجزء الأول،2011

163. Hanri Dayasse et autres, **introduction à la comptabilité,** édition sup'foucher, Paris, France, 2009

164. المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

165. Luc bernet rollande, **pratique de l'analyse financière**, édition dunod , Paris , France , 2009

166. Stéphan Gozé , **le principe de prudence-les dépréciations** ,2011

167. Manuel de comptabilité générale de la classe 02,sonatrach ,janvier , Algérie ,2010

168. M.friedérich,G.langlois, **introduction à la comptabilité**, édition sup'foucher ,Paris ,France,2006

169. M.friedérich,G.langlois, **comptabilité financière**, édition suo'foucher, Paris, France

170. Manuel de comptabilité générale de la classe 03,sonatrach ,janvier , Algérie ,2010,p148

171. المادة 125 من الجريدة الرسمية رقم 19

172. المادة 136 من الجريدة الرسمية رقم 19 ،

173. المادة 141 مكرر 5 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

174. المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

175. من إعداد الطالبة بالإعتماد على المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
176. مدني بلغيث ، مطبوعة مستوفاة لمقيلس المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي ،2011 ،
177. من وثائق المؤسسة
178. قسم المحاسبة والمالية للمؤسسة
179. من اعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة
180. المادة 31 مكرر، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2012،
181. المادة 347 مكرر4، قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، 2012، صفحة
182. مصلحة الموارد البشرية للمؤسسة CR METAL
183. من إعداد الطالبة بالإعتماد على يومية الأجور للمؤسسة
184. H-BENZIDANE , La fiscalité écologique en Algérie: Une alternative pour la protection de l'environnement , Doctorant en économie, Faculté de droit et des sciences commerciales, Université de Mostaganem
185. المادة (04) الجريدة الرسمية العدد 08 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 97-45 المؤرخ في رمضان عام 1417 الموافق ل 04 فبراير 1997.
186. من إعداد الطالبة بإعتماد على ميزان مراجعة المؤسسة

الملاحق

الملحق رقم (01) : التصريح بالاشتراكات التعاضدية

MUTUELLE SOCIALE DES TRVAILLEUES DE LA METALURGIE (M.S.T.M)

116 Rue Tripoli-H-Dey ALGER B.P 114 Tél :77-02-03 - Fax : 59-82-49- Télex :65281

Bordereaux trimestriel des salaires déclaré et le versement des cotisations ouvriéres
Retenue opérée au titre de la mutuelle «M.S.T.M »
(y joindre un listing nominatif des salaires déclarés suivant ventilation de la paie)

MOIS : AVRIL 2011

SOCIETE : CR METAL
ADRESS : 130 AVE KRITLI MOKHTAR BLIDA

1°/ Salaires trimestriels soumis à CNASAT donnant lieu au cal de cotisation ouvrière:

9.888.336 DA 26 CTS x 1,5% = 148.325 DA 04 CTS

2°/Décompte des prestations :

20% Mutuelle……..486 DA72..……..……..CTS
Frais de lunetterie……..DA……..……CTS
Prothèses dentaire……..DA..……..CTS
Cures thermales …….. …….DA..……..CTS
Prime de mariage -remariage…….....DA ……..……CTS
Prime de naissance +Circoncision ……..800 DA 00…….CTS
Prime de retraite……..DA……..CTS
Frais de voyages ……DA……..CTS
Allocation de décès (conjoint)……..DA…..……CTS
Allocation de décès de (enfant mineur)……..DA……CTS
Frais d'accouchement……..DA ……..……..CTS
Appareillage Orthopédique (gros)…… . …….DA..……..……CTS
Frais Chirurgicaux……...DA……CTS

TOTAL DES DEDUCATION ……1286.DA 72……CTS

3°/Le montant net du versement s'élève au total :……..147.038DA 32…….CTS
*Versé par chèque barré ou virement.
Au profit de la mutuelle « M.S.T.M » compte BNA n°611.200.016/04 Agence sise au 31 Rue de tripoli HUSSEINE-DEY(ALGER)

Fait à BLIDA
Le…28/03/2012

NB/ CETTE DECLARATION DOIT-ETRE ADRESSE A LA MUTUELLE AU PLUS TARD DANS LES TRENTE (30) JOUR QUI SUIVANT L'ECHANCE DU TRIMESTRE .
FAUTE DE QUOI DES DES DISPOSITION PENALES SERONT APLIQUEES.
Conformément à.L'ART. 15 de la loi 90-33 du 25/12/90
Relative aux mutuelle Sociales

الملحق رقم (02): الميزانية جانب الأصول لمؤسسة CR METAL لسنة 2011

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2011			2010
	Montant bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeur	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif			**0,00**	
Immobilisations incorporelles	**7 773 483,00**	**2 719 326,58**	**5 054 156,42**	**4 766 101,47**
Immobilisations corporelles	**1 016 403 074,01**	**294 027 919,22**	**722 375 154,79**	**715 646 637,67**
Terrains	629 014 567,04		629 014 567,04	629 014 567,04
Bâtiments	125 796 594,05	114 719 188,25	11 077 405,80	12 055 678,42
Autres immobilisations corporelles	261 591 912,92	179 308 730,97	82 283 181,95	74 576 392,21
Immobilisations en concession			0,00	
Immobilisations encours			**0,00**	**0,00**
Immobilisations financières	**48 882 900,26**	**0,00**	**48 882 900,26**	**52 129 556,78**
Titres mis en équivalence			0,00	
Autres participations et créances rattachées			0,00	
Autres titres immobilisés			0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00	
Impôts différés actif	48 882 900,26		48 882 900,26	52 129 556,78
TOTAL ACTIF NON COURANT	**1 073 059 457,27**	**296 747 245,80**	**776 312 211,47**	**772 542 295,92**
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	**200 999 955,50**	**5 404 742,38**	**195 595 213,12**	**198 053 689,93**
Créances et emplois assimilés	**490 274 514,31**	**65 710 724,44**	**424 121 992,87**	**504 264 450,61**
Clients	395 006 034,88	65 710 724,44	329 295 310,44	407 433 545,18
Autres débiteurs	19 077 894,49		19 077 894,49	11 158 439,94
Impôts et assimilés			69 995 370,	85 672 465,49
Autres créances et emplois assimilés	5 753 417,31		5 753 417,31	
Disponibilités et assimilés	**45 940 099,47**	**0,00**	**45 940 099,47**	**7 934 551,96**
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
Trésorerie	45 940 099,47		45 940 099,47	7 934 551,96
TOTAL ACTIF COURANT	**737 214 569,28**	**71 115 466,82**	**665 657 305,46**	**710 252 692,50**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 810 274 026,55**	**367 862 712,62**	**1 441 969 516,93**	**1 482 794 988,42**

الملحق رقم (03): الميزانية جانب الخصوم لمؤسسة CR METAL لسنة 2011

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2011	2010
	Montant bruts	Net
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	680 100 000,00	680 100 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(l)	79 287 062,22	79 287 062,22
Ecarts de réévaluation	8 644,63	8 644,63
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	49 278 984,73	73 782 531,43
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-125 603 340,12	-198 805 506,40
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**683 071 351,46**	**634 372 731,88**
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	136 707 677,40	106 280 042,75
Impôts (différés et provisionnés)	1 093 149,29	12 352 095,82
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	166 349 821,07	163 184 928,43
Compte courant des associés	111 090 720,32	120 636 256,71
TOTAL II	**415 241 368,08**	**402 453 323,71**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	131 957 535,14	99 366 604,01
Impôts	22 183 756,61	54 809 547,87
Autres dettes	188 721 386,88	230 241 969,13
Trésorerie Passif	794 118,76	61 550 811,82
TOTAL III	**343 656 797,39**	**445 968 932,83**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**1 441 969 516,93**	**1 482 794 988,42**

الملحق رقم (04): جدول حسابات النتائج لمؤسسة CR METAL لسنة 2011

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

COMPTES DE RESULTAT

Rubriques		2011		2010	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
Ventes de marchandises			42 000,00		3 543 173,20
Production vendue	Produits fabriqués		546 925 993,66		609 669 471,62
	Prestations de services				
	Vente de travaux		66 747 943,07		13 054 104,51
Produits annexes			700 000,00		11 033 279,80
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		**0,00**	**614 415 936,73**	**0,00**	**637 300 029,13**
Production stockée ou déstockée			37 809 500,92	41 894 328,34	
Production immobilisée					5 496 740,00
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice		**0,00**	**652 225 437,65**	**0,00**	**600 902 440,79**
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		248 317 584,31		209 543 069,79	
Autres approvisionnements		72 017 571,69		25 895 561,25	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		3 414 396,34		3 797 322,34	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	2 567 040,00		13 631 908,25	
	Locations	8 483 500,00		2 025 436,98	
	Entretien, réparations et maintenance	3 353 484,58		3 025 683,16	
	Primes d'assurances	1 097 417,35		897 982,32	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	1 779 968,00		1 938 416,30	
	Publicité	1 759 505,79		574 116,75	
	Déplacements, missions et réceptions	10 323 764,62		4 389 013,35	
Autres services		12 201 372,23		12 575 568,36	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**365 315 604,91**	**0,00**	**278 294 078,85**	**0,00**
III- Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		**0,00**	**286 909 832,74**	**0,00**	**322 608 361,94**
Charges de personnel		176 909 834,21		143 419 665,30	
Impôts et taxes et versements assimilés		9 344 075,94		8 784 553,60	
IV- Excédent brut d'exploitation		**0,00**	**100 655 922,59**	**0,00**	**170 404 143,04**
Autres produits opérationnels			2 891 209,07		1 467 862,72
Autres charges opérationnelles		4 228 291,51		2 294 544,52	
Dotations aux amortissements		18 134 732,67		13 369 541,09	
Provision		10 307 733,00		45 950 243,56	

Pertes de valeur	28 285 838,63		5 641 775,61	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		23 736 646,17		3 167 026,27
V-Résultat opérationnel	**0,00**	**66 327 182,02**	**0,00**	**107 782 927,25**
Produits financiers				270 760,11
Charges financières			16 551 937,86	
VI-Résultat financier	**0,00**	**0,00**	**16 281 177,75**	**0,00**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**0,00**	**66 327 182,02**	**0,00**	**91 501 749,50**
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Impôts exigibles sur résultats	2 904 116,07		23 215 384,46	
Impôts différés (variations) sur résultats	14 144 081,22		-5 496 166,39	
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**0,00**	**49 278 984,73**	**0,00**	**73 782 531,43**

الملحق رقم (05) : جدول أعباء المستخدمين،الضرائب الرسوم و المدفوعات المماثلة

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services

Rubriques	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	
Etudes et recherches	
Documentation et divers	1 320 432,38
Transports de biens et transport collectif du personnel	3 671 000,00
Frais postaux et de télécommunications	936 251,79
Services bancaires et assimilés	6 273 688,06
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	**12 201 372,23**
Charges de personnel	
Rémunérations du personnel	134 971 714,88
Rémunérations de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Cotisations aux organismes sociaux	38 628 346,36
Charges sociales de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Autres charges sociales	3 309 772,97
Autres charges de personnels	
TOTAL (2)	**176 909 834,21**
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	5 623 208,00
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	3 720 867,94
TOTAL (2)	**9 344 075,94**
TOTAL (1) +(2) +(3)	**198 455 282,38**

الملحق رقم (06) : الأعباء و المنتوجات العملياتية الأخرى

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE	NIF: 099009010179234
Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa **Activité:** Construction métallique **Adresse:** 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida	EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	612 750,00
Perte sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	3 224 986,46
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	390 555,05
TOTAL	**4 228 291,51**
Autres produits opérationnels	**Montants**
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrée sur créances amorties	396 864,80
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	
Autres produits de gestion courante	2 494 344,27
TOTAL	**2 891 209,07**

الملحق رقم (07) : جدول الاهتلاكات وتدني القيم

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeur

Rubriques et postes	Dotation cumulée en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1)-(2)
Goodwill				0,00		0,00
Immobilisations incorporelles	2 527 381,53	191 945,05		2 719 326,58	191 945,05	0,00
Immobilisations corporelles	276 085 131,60	17 942 787,62		294 027 919,22	17 880 403,90	62 383,72
Participations				0,00		0,00
Autres actifs financiers non courants				0,00		0,00
Total	**278 612 513,13**	**18 134 732,67**	**0,00**	**296 747 245,80**	**18 072 348,95**	**62 383,72**

الملحق رقم (08): جدول المؤونات وتدهور القيم

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs

Rubriques (nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprise sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexe)	9 703 247,22	5 404 742,38	9 703 247,22	**5 404 742,38**
-Pertes de valeurs sur créances (1)	61 236 273,09	65 710 724,44	61 236 273,09	**65 710 724,44**
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (2)	0,00			**0,00**
-Provisions pour pensions et obligations similaires	167 662 974,55	9 755 526,13		**177 418 500,68**
-Provisions sur litiges	0,00			**0,00**
-Autres provisions liées au personnel	6 573 827,90	5 124 913,22	6 573 827,90	**5 124 913,22**
-Provisions pour impôts.	12 352 095,82	307 733,00	12 352 095,82	**307 733,00**
-Autres provisions à détailler sur états annexes	4 269 756,71	3 311 808,75	4 269 756,71	**3 311 808,75**
Total	**261 798 175,29**	**89 615 447,92**	**94 135 200,74**	**257 278 422,47**

الملحق رقم (09): تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة

IMPRIMER DESTINE AU CONTRIBUABLE

NIF: 099009010179234

Désignation de l'entreprise: CR-METAL Spa
Activité: Construction métallique
Adresse: 130, Avenue Kritli Mokhtar BP 01 Blida

EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal

I. Résulat net de l'exercice (compte de résultat)	**Bénéfice**	**49 278 984,73**
	Perte	0,00
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		7 656 396,49
Amortissements non déductibles		62 383,72
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	2 904 116,07
	Impôt différé (variation)	14 144 081,22
Pertes de valeurs non déductibles		175 946,51
Amendes et pénalités		1 656 813,14
Autres réintégrations (*)		
	Total des réintégrations	**26 599 737,15**
III- Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		

Autres déductions (*)		60 593 900,46
	Total des déductions	**60 593 900,46**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2006		
Déficit de l'année 2007		
Déficit de l'année 2008		
Déficit de l'année 2009		
	Total des déficits à déduire	**0,00**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**15 284 821,42**
	Perte	**0,00**