



جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم مالية ومحاسبية

العنوان

المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

E.I.M.S

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

اعداد الطالبين: بن نابي حسين
طبيي احمد عبد الجبار

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ/ شيشة نوال	أستاذة محاضرة ب - جامعة الجليلي بونعامة	رئيسا
أ/ طايلب فاتح	أستاذ مساعد ب - جامعة الجليلي بونعامة	مشرفا
أ/ شيخ التهامي إبراهيم	أستاذ مساعد أ - جامعة الجليلي بونعامة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016

الاهداء

إلى الوالدين الكريمين

إلى اخوتنا واخواتنا وأقاربنا.

إلى أساتذتنا الكرام.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على تحصيل ثمرة جهودنا

إلى كل من اطلع على هذه الدراسة

إلهم جميعا نهدي هذا العمل

كلمة شكر

الحمد لله الذي علّمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله

علينا عظيما، والشكر لله أولا وأخيرا على توفيقه

لإنجاز هذا العمل.

ومن شكر الله أن نشكر أهل الفضل ونخص أولهم

الأستاذ المشرف " طاييب فاتح " الذي لم يدخر جهدا لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل

و على المجهود الذي بذله معنا من خلال متابعته للعمل بنصائحه القيمة،

والشكر موصول كذلك إلى كل أساتذة جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة،

كما نشكر كل موظفي المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

على دعمهم لنا وعلى المعلومات المقدمة من طرفهم، وبالأخص المؤطر السيد بن

شعبان عبد القادر الذي أبدا تعاوننا معنا

إلى كل طلبة محاسبة وتدقيق دفعة 2017، و كل من وسعهم قلبنا ولم تسعهم ورقتنا

لكم جميعا كل شكري

تمثل هذه الدراسة محاولة لإيضاح مفهوم المحاسبة الجبائية بصفة عامة، من خلال دراسة تشخيصية لأهم الضرائب والرسوم المكونة للنظام الجبائي الجزائري الحالي الذي عرف العديد من التعديلات، وكيفية معالجتها محاسبيا، بالإضافة إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي في دراسة هذا الموضوع من الجانب النظري، بغرض تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي، إلى جانب إتباع المنهج التجريبي في دراسة الحالة التطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M.S.

وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة تكيف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، لكي يتم تحقيق التوافق والإنسجام بين النظامين، من أجل ضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي الجزائري، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

Résumé

Cette étude représente une tentative de clarifier de manière générale la notion de la comptabilité fiscale, à travers une étude diagnostique des impôts les plus importants qui constituent le système fiscal algérien, qui a subi de nombreux amendements, ainsi que la façon de passer du résultat comptable au résultat fiscal.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, l'approche descriptive suivante dans l'étude de ce sujet du point de vue théorique a été suivie, afin d'identifier les différents concepts associés à la comptabilité fiscale et au système comptable financier, ainsi que la méthode expérimentale dans l'étude du cas pratique de l'entreprise industrielle de matériel sanitaire E.I.M.S.

Cette étude a conclu à la nécessité d'adapter les lois et règlements fiscaux avec le système comptable financier, afin de parvenir à l'harmonie entre les deux systèmes pour asseoir les états financiers devant servir les objectifs de l'entreprise et de l'administration fiscale.

Mots clés : le système comptable et financier, le système fiscal algérien, le résultat comptable, le résultat fiscal.

	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الاختصارات
أ	المقدمة.....
05	الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي.....
05	تمهيد.....
06	المبحث الأول: مدخل للمحاسبة الجبائية.....
06	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي.....
06	أولاً: ماهية المحاسبة الجبائية.....
07	ثانياً: ماهية النظام المحاسبي المالي.....
09	المطلب الثاني: دراسة الضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري.....
09	أولاً: الضريبة على أرباح الشركات (IBS).....
13	ثانياً: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).....
15	ثالثاً: الرسم على القيمة المضافة (TVA).....
17	رابعاً: الرسم على النشاط المهني (TAP).....
19	المبحث الثاني: نظرة لبعض الدراسات السابقة.....
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
19	أولاً: مذكرات ماجستير.....
21	ثانياً: مذكرات ماستر.....
22	ثالثاً: الملتقيات والمجلات.....
23	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.....
24	خلاصة الفصل.....
26	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي.....
26	تمهيد.....

27	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي.....
27	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي.....
29	المطلب الثاني: مهام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي.....
30	المطلب الثالث: مصالح المؤسسة ومهامها.....
35	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي.....
37	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة
37	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الاجمالي - صنف الاجور-.....
42	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للرسوم في المؤسسة.....
50	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسة.....
54	المطلب الرابع: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة.....
58	المطلب الخامس: التقييم الشخصي للدراسة الميدانية.....
59	خلاصة الفصل.....
61	الخاتمة.....
64	المراجع.....
67	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	(1-1)
12	تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات	(2-1)
15	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي	(3-1)
38	جدول تقييم الأقدمية حسب المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	(1-2)
40	جدول يلخص عناصر الأجر للعامل محل الدراسة	(2-2)
54	جدول تحديد النتيجة الجبائية	(3-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
32	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية	(1-2)
36	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي	(2-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	الرقم
67	الكشف الخاص بالرسم على القيمة المضافة المسترجع لشهر فيفري	01
68	التصريح الشهري لوثيقة G50	02
69	التصريح الشهري لوثيقة G50	03
70	التصريح الشهري لوثيقة G50	04
71	جدول تحديد النتيجة الجبائية	05

قائمة الاختصارات

CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales des Travailleurs Salariés
CNR	Caisse Nationale Des Retraites
E.I.M.S	Entreprise Industrielle de Matériel Sanitaire
I.E.P	Prime d'Expérience Professionnelle
I.T.P	Indemnité Travail de Poste
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IRG	Impôt sur le Revenu Global
P.R.C	Prime de Rendement Collectif
P.R.I	Prime de Rendement Individuelle
SCF	Systeme Comptable Financier
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle
TUGP	Taxe Unique Globale à la Production
TUGPS	Taxe Unique Globale Sur Les Prestations de Services
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	
ق.ض.م.و.ر.م	

مقدمة

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

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

إشكالية البحث:

بناء على ما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية نقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة حسب النظام الجبائي الجزائري؟
- ماهي آلية التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف يتم الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؟
- ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي عند معالجة مختلف الضرائب والرسوم؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة انطلقنا من الفرضيات التالية:

- تخضع المؤسسة إلى الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ؛
- يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم كل حسب نوعه وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي أولاً، ثم ما تنص عليه التشريعات الجبائية ؛
- تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إجراء عدة تغييرات وإدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي ؛
- في معالجة العمليات المرتبطة بمختلف الضرائب والرسوم، تعتمد المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي على ما هو منصوص عليه في مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي.

مبررات اختيار موضوع البحث:

- يمكن حصر الأسباب المؤدية لإختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:
- الإهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لإرتباطه بمجال التخصص ؛
- الرغبة الشخصية في الإلمام بالقوانين الجبائية ؛
- توسيع المعارف في المحاسبة الجبائية، ومحاولة ربط المعارف الأكاديمية بمتطلبات الحياة العملية.

أهداف البحث:

- بالإضافة إلى الإجابة على التساؤلات الفرعية لإشكالية البحث، وإختبار صحة الفرضيات المعتمدة، يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:
- معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع التشريع الجبائي الجزائري ؛
- الإلمام بالقواعد الجبائية باعتبارها فن معقد له تقنيات وأدوات خاصة ؛
- تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؛
- توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة ؛
- دراسة المحاسبة الجبائية لمدى أهميتها في المؤسسات الجزائرية.

أهمية البحث

تستمد هذه الدراسة أهميتها من مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة، ودمجها ومدى توافقها مع الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال محاولة معرفة مختلف الإلتزامات الخاصة بالمؤسسة إتجاه إدارة الضرائب، كذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية في ظل التباين الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

حدود البحث:

تمثلت الحدود المكانية لموضوع بحثنا في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M.S المتواجدة بمدينة مليانة، أما فيما يخص الحدود الزمنية للدراسة فقد تم الإعتماد على القوانين الجبائية لسنة 2017 فيما يتعلق بالجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على سنوات 2015، 2016 و 2017 عند المعالجة المحاسبية لمختلف الضرائب والرسوم في المؤسسة محل الدراسة.

منهج البحث:

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، تم الإعتماد على طريقة IMRAD في المعالجة المنهجية للموضوع، وذلك من خلال إتباع المنهج الوصفي في دراسة هذا الموضوع من الجانب النظري، بغرض تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي، إلى جانب إتباع المنهج التجريبي في دراسة الحالة التطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة.

هيكل البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، بحيث تضمن الفصل الأول الجانب النظري لموضوع البحث والذي تطرقنا فيه إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى تقديم لأهم الضرائب والرسوم المفروضة في النظام الجبائي الجزائري، كما تطرقنا كذلك إلى مختلف الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية للموضوع بغرض إسقاط المعارف النظرية المدروسة في الفصل السابق ميدانيا، بحيث تطرقنا من خلاله إلى معالجة الالتزامات الجبائية للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي إتجاه إدارة الضرائب، وكيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

الفصل الأول

الاطار النظري للمحاسبة الجبائية والنظام

المحاسبي المالي

تمهيد

نتيجة لإنتهاج الجزائر سياسة الإنفتاح نحو الخارج لم تكن بمنأى أو معزل عن التغيرات الدولية العالمية التي أصبحت كضرورة حتمية، حيث أخذت الجزائر على عاتقها مهمة تكييف أنظمتها المحاسبية مع القواعد المحاسبية الدولية، أين قامت بإصلاحات محاسبية مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال إصدار نظام محاسبي مالي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، الذي بدأ تطبيقه سنة 2010.

مع تبني النظام المحاسبي المالي الذي من المؤكد أن يحمل في طياته الكثير من الانعكاسات التي تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، التي من أهمها الجانب الجبائي المرتبط إرتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، وباعتبار المحاسبة الجبائية جزء من النظام المحاسبي كان لزاماً على الدولة القيام بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، لجعل المؤسسة الجزائرية تحظى بإطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية يمكنها من تحسين العلاقة بين المحاسبة والجبائية. لذا سيتم عرض من خلال هذا الفصل أساسيات عن النظام المحاسبي المالي والمحاسبة الجبائية ومختلف الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع مع التطرق إلى مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي جاء بها النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة الجبائية

إن النظام المحاسبي بصفة عامة ذو صلة وطيدة بالمحاسبة الجبائية، فالأول يعمل على توفير المعلومات المتولدة من الأنشطة الإقتصادية والأحداث التجارية، من خلال إعداد قوائم مالية، اما الثاني فيهدف إلى تحديد قيمة الضريبة بالاستناد على القوائم المالية.

المطلب الاول: ماهية المحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي

1. ماهية المحاسبة الجبائية

للمحاسبة الجبائية جانبان، جانب علمي نظري تتمثل في القواعد والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بيان ضريبي سليم، وجانب تطبيقي يهدف إلى ترجمة أهداف المشرع الجبائي.

1.1. تعريف المحاسبة الجبائية

المحاسبة الجبائية هي المحاسبة التي تتحدد من خلالها ضرائب المؤسسات والتي تقوم على أساس علاقة اتصال المحاسبة والجبائية،¹ فهي فرع من فروع المحاسبة المالية إذ أن المحاسبة الجبائية لا تخرج عن إطار فرضيات ومبادئ وقواعد المحاسبة المالية إلا بحدود ما يقضي به التشريع الجبائي.² فالمشرع الجبائي يتأثر بالمحاسبة المالية وقواعدها المتعارف عليها، حيث يلزم المكلفين بمسك دفاتر وسجلات معينة، وتقدير التصريحات الجبائية المختلفة التي تعكس الالتزام الجبائي لكل مكلف وتقديمها إلى مصلحة الضرائب، وتحديد الإيرادات والتكاليف واجبة الخصم.³

2.1. خصائص المحاسبة الجبائية

وتتمثل خصائص المحاسبة الجبائية فيما يلي:

- المحاسبة الجبائية خاضعة للنظام المحاسبي المطبق ؛
- تخضع إلى القوانين الجبائية المفروضة لكل دولة، ففي الجزائر مثلا تخضع إلى: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع⁴ ؛

¹ Christine Collette, Jacques Richard, **Les Systèmes Comptables Français et Anglo-Saxons**, 2002, Dunod, Paris, P 205.

² محمد حسين أبو نزار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مركز شباب الجامعة، عمان، 1996، ص 35.

³ صارة أوكريف، المحاسبة الجبائية في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2014، ص 33.

⁴ نفس المرجع والصفحة سابقا.

- إن المحاسبة الجبائية تهدف إلى توفير معلومات تتعلق بتحديد وعاء الضريبة.¹

2. ماهية النظام المحاسبي المالي

نتيجة للتطورات التي شهدتها العالم بصفة عامة والقطاع الاقتصادي بصفة خاصة أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي موحد تعمل به جميع دول العالم، هذا الوضع جعل الجزائر امام حتمية التحول إلى النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية لمواكبة هذه التطورات.

1.2. تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري، حيث نصت المادة الثالثة منه على أن:
المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.²

2.2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

من خلال المادة 04 من القانون 07-11 المتضمن للشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي فان الأطراف المعنية بالالتزام بالنظام المحاسبي المالي هي:³
- الشركات الخاضعة الأحكام القانون التجاري ؛
- التعاونيات ؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية الذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ؛
- كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية بسيطة.

3.2. أهداف النظام المحاسبي المالي

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

¹ عمر الفاروق زرقون، انعكاس الاصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011، ص70.

² القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 03.

³ نفس المرجع والصفحة سابقا.

- تقييم عناصر الميزانية وفق لمبدأ الصورة العادلة ؛
- تسمح بإعداد التصريحات الجبائية بموضوعية ومصداقية ؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية ؛¹
- توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا ؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة عبر الزمن بين المؤسسة نفسها، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة؛
- نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات.²

4.2. خصائص النظام المحاسبي المالي

يمكن إبراز أهم خصائص النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات ؛
- يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ؛³
- إدخال مفهوم القيمة العادلة « juste valeur » ، والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول و الخصوم بقيمتها العادلة وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة ؛
- إدخال مفهوم التحيين « actualisation » والذي يهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم ؛
- تفوق الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.⁴

¹ صارة أوكريف، المحاسبة الجبائية في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 77.

² محمد أمين بريري، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني الثاني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المركز الجامعي الوادي يومي 5 و6 ماي 2013.

³ عمر الفاروق زرقون، انعكاس الاصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

⁴ عبد النور بوعلي، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015، ص 78.

المطلب الثاني: دراسة الضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري

بعد الإصلاحات الجبائية الأخيرة أصبح النظام الجبائي الجزائري يتكون من أربع ضرائب ورسوم رئيسية والتي سنتطرق لها في هذا المطلب.

1. دراسة الضرائب على النتيجة

1.1. الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".¹

1.1.1. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، فإن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الخضوع الاجباري أو الاختياري للشركات:

1.1.1.1. الشركات الخاضعة إجباريا

تفرض على الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي شركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.²

2.1.1.1. الشركات الخاضعة اختياريًا

هناك بعض الشركات خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) لكن سمح لها القانون باختيار منها الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إذ يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها، علما أن هذا الاختيار نهائي ولا رجعة فيه، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل:

- شركات التضامن ؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

² محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " IAS 12 " في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2013، ص 72.

- شركات التوصية البسيطة ؛
- جمعيات المساهمة.¹

2.1.1. معدلات الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية، حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، وفي هذا المجال حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالية:²

1.2.1.1. المعدل العادي (Le taux normal)

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار ؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

2.2.1.1. المعدلات الخاصة (Les taux spécifiques)

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يوضحه الجدول التالي:

¹ حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013، ص 298.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

الجدول رقم (1-1): معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات

النشاط الخاضع للضريبة	المعدل
- بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات ؛ - بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية (تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل).	10%
- بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.	20%
- بالنسبة للمداخل التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات ؛ - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر ؛ - العائدات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم.	24%
- بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الإسمية أو لحاملها.	40%

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

3.1.1 حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، وإنما يتم تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي.¹ فالربح الخاضع (الجبائي) يتضمن نتيجة النشاطات العادية بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة (التخفيضات)، ويتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط العادي، ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي:²

الربح الخاضع (الجبائي) = النتيجة المحاسبية الصافية + الاستردادات - التخفيضات

Bénéfice fiscal = Bénéfice comptable + Réintégrations – Déductions

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص 74-75.

Rabah Boussaid et autres , **Dossier Pédagogique de Séminaire Portant sur Les Impôts**²

Diffères, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012, p 8.

أما الاستردادات فهي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائياً لأنها لا تعتبرها أعباء عادية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي، حيث نجدها في المواد 141، 168، 169، 171، 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث قسمت إلى الأعباء غير القابلة للخصم جزئياً والأعباء غير القابلة للخصم كلياً. أما التخفيضات فهي تلك الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كأعباء تطرح من إيرادات المؤسسة، وتناولتها المواد 147، 147 مكرر، 169-03، و172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

4.1.1. آلية تسديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تدفع الضريبة على أرباح الشركات لدى قابض الضرائب الذي يوجد فيه المقر الرئيسي للمؤسسة، ويتم تسديدها بصفة تلقائية، دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب، وآخر أجل للتسديد هو 04/30 ن+1، ويتم تسديدها وفق نظام التسبيقات (Les Acomptes) ومبلغ كل تسبيق هو 30% من ربح السنة السابقة المقفلة في تاريخ استحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم إقفالها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة (ن-2)، وفي حال بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5% من رأس المال هو الربح ثم تحسب تسبيقاتها عادياً.²

إن عملية التسديد تتم على شكل ثلاث تسبيقات تدفعها الشركة بالإضافة إلى رصيد التصفية في الوثيقة رقم (G50) وتدفع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

المبلغ	تاريخ التسديد	الاقساط
(ربح السنة ن-2) × (معدل الضريبة) × 30%	من 20 فيفري إلى 20 مارس	التسبيق الأول
(ربح السنة ن-1) × (معدل الضريبة) × 30%	من 20 ماي إلى 20 جوان	التسبيق الثاني
(ربح السنة ن-1) × (معدل الضريبة) × 30%	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	التسبيق الثالث
(ربح السنة ن) × (معدل الضريبة) - مجموع التسبيقات	آخر أجل 30 أفريل من السنة المالية	رصيد التسوية

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013، ص 298.

¹ أمينة كلوش، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص ص 62-63.

² محمد أبركان، تبني معايير المحاسبة الدولية واثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016، ص 54.

2.1. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

لقد ميز المشرع الجزائري بين الشخص الطبيعي والمعنوي ضمن الاصلاح الضريبي فيخضع الأول للضريبة على الدخل الاجمالي، أما الثاني فيخضع للضريبة على أرباح الشركات.

1.2.1. مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

يقصد بالضريبة على الدخل الإجمالي تلك الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المحقق من مصادر مختلفة ومتعددة،* بحيث تنص المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.¹

2.2.1. خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تتسم الضريبة على الدخل الإجمالي بعدة خصائص منها:

- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على المداخل المحققة خلال السنة ؛
- ضريبة مباشرة: لأن المكلف لا يمكنه نقل عبئها إلى الغير ؛
- ضريبة شخصية: حيث تراعي الوضعية الشخصية للمكلف ؛
- ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة ؛
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي إلى مفتشية الضرائب محل إقامته بموجب وثيقة G 01 يصرح بجميع مداخله قبل الفاتح من ماي من كل سنة ؛²
- ضريبة تصاعدية: بحيث يرتفع معدل الضريبة بارتفاع شرائح الدخل ؛
- تفرض على الدخل الصافي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام.³

* هذه المداخل محددة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2017 وتتمثل في: الأرباح المهنية، عائدات المستثمرات الفلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والاجور والمعاشات والريوع العمرية، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

² محمد أبركان، تبني معايير المحاسبة الدولية واثرها على النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 54.

³ عبد النور بوعلي، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

3.2.1. المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - صنف الأجور -*

- تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح في تكوين الدخل الاجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الاجمالي، بحيث يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب الإقطاع من المصدر المداخل التالية والتي تعتبر أجوراً لتأسيس الضريبة:¹
- المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة ؛
 - المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا كتعويض مقابل عملهم ؛
 - العلاوات والتعويضات والتسديدات والمنح المدفوعة لمسيري الشركات.

4.2.1. الإعفاءات الواردة على الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف الأجور -

حسب المادة 68 من (ق.ض.م. و.ر.م) هناك أشخاص ومداخل تستفيد من إعفاء دائم نذكر منها:

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي، بالإضافة إلى الأشخاص الأجانب الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين ؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب ؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة والتعويضات عن المنطقة الجغرافية وتعويض التسريح ؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم ؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد، المنح العائلية، منحة الأمومة ؛
- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشهم عن 20.000 دج شهريا وكذلك العمال المتقاعدون الذين تقل معاشات تقاعدهم في النظام العام عن هذا المبلغ.²

* سنهتتم بالضريبة على الدخل الاجمالي - صنف الاجور - فقط لوجوده في المؤسسة محل الدراسة التطبيقية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

² أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014، ص ص 05-06.

5.2.1. حساب اقتطاع الضريبة المطبقة على الدخل الإجمالي - صنف الأجور -

تحسب الضريبة على الدخل الاجمالي للأجراء أو العمال التابعين للمؤسسات، وفق جدول شهري للضريبة المطبقة على الدخل الاجمالي للأجراء، والذي تم إنجازه طبقاً لأحكام المادة 104 من (ق.ض.م. و.ر.م) والتي تمنح للأجراء الخاضعين للضريبة تخفيضاً نسبياً على الضريبة يساوي 40% بالنسبة للمبالغ الخاضعة،¹ غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12 000 دج/ سنويا أو يزيد عن 18 000 دج/ سنويا (أي بين 1 000 دج و1 500 دج/ شهريا).²

الجدول رقم (3-1): الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0%	لا يتجاوز 120 000
20%	من 120 001 إلى 360 000
30%	من 360 001 إلى 1 440 000
35%	أكثر من 1 440 000

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص 25.

2. دراسة الرسوم

يعرف الرسم بصفة عامة بأنه اقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة، أو غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص.

1.2. الرسم على القيمة المضافة (TVA)

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم من خلال قانون المالية لسنة 1991 الذي يدخل الرسم على القيمة المضافة (TVA) خلفاً للرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS).

¹ حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص ص 183-184.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

1.1.2. مفهوم الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا،¹ ويتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين (منتجو وموزعو السلع والخدمات) ليدفع إلى مصالح تحصيل الضرائب، فالمتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة الخاضعة للرسم.²

2.1.2. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة (TVA)

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، وبالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، أما بالنسبة للأشغال العقارية وتقديم الخدمات فيكون من قبض الثمن كليا أو جزئيا، وفيما يخص التسليمات للذات يكون الحدث المنشئ التسليم، وبالنسبة للواردات والصادرات فيكون عند تقديم البضاعة للجمارك.³

3.1.2. وعاء الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال الخاضع للرسم، ويشمل هذا الأخير ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها أي رقم الأعمال خارج الرسم.⁴ يمكن أن يخصم من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حالة فوترتهم للزبون: التخفيضات والحسومات المالية، حقوق الطوابع الجبائية، المبلغ المودع بالأمانة على الأغلفة المسترجعة، المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.⁵

4.1.2. معدلات الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يحسب الرسم على القيمة المضافة بناء على معدلات نسبية، بحيث يخضع المكلفين بهذا الرسم إلى معدلين هما:

¹ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث: جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 124.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 124.

³ يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، العدد 13، الجزائر، ديسمبر 2012، ص 127.

⁴ عفاف العلوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص 38.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة

- المعدل العادي نسبته 19% ؛
- المعدل المخفض نسبته 9% والذي يطبق على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات التي نصت عليها المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.¹

5.1.2. حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يحسب الرسم على القيمة المضافة على أساس الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات (الرسم المحصل من العملاء لدى عمليات بيع السلع والخدمات)، والرسم على المشتريات القابل للاسترجاع (الرسم المسدد إلى المورد لدى عمليات شراء السلع والخدمات والاستثمارات) وفق العلاقة التالية:²

$$\text{الرسم المستحق الدفع} * = \text{الرسم المحصل على المبيعات} - \text{الرسم القابل للاسترجاع}$$

2.2. الرسم على النشاط المهني (TAP)

الرسم على النشاط المهني هو عبارة عن رسم يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة والتابعين للنظام الحقيقي والنظام المبسط وأصحاب المهن الحرة.³

1.2.2. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني (TAP)

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر، المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الاجمالي في صنف الأرباح المهنية** أو للضريبة على أرباح الشركات.⁴

2.2.2. معدل الرسم على النشاط المهني (TAP)

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2% يرفع هذا المعدل إلى نسبة 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن النشاط نقل المحروقات بواسطة الأتابيب، كما يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017.

² Anne-Marie Bouvier, Charlotte Disle, **Introduction à La Comptabilité**, Dunod, Paris, 2008, p 37.

* يكون هناك رسم مستحق الدفع إلا في حالة إذا كان الرسم المحصل على المبيعات أكبر من الرسم القابل للاسترجاع.

³ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 135.

** الأرباح المهنية: هي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

التخفيضات بالنسبة لنشاطات الانتاج، أما فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25%.¹

3.2.2. الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP)

يتمثل أساس فرض هذا الرسم بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة في رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة، أما بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فيتمثل في رقم الأعمال المتضمن الرسم على القيمة المضافة، ولتحديد الأساس الخاضع للضريبة يجب الأخذ بالحسبان التخفيضات المتمثلة في 30 %، 50%، 75% التي وردت في نص المادة رقم 219 من (ق.ض.م. و.ر.م).²

4.2.2. الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني (TAP)

- يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:³
- بالنسبة للبيع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة ؛
 - بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

5.2.2. نظام دفع الرسم على النشاط المهني (TAP)

يحسب مبلغ الدفع على أساس قسط رقم الأعمال الخاضع للرسم، أو الإيرادات المهنية الخام، شهريا أو فصليا مع تطبيق النسبة المعمول بها.⁴

إن تسديد الرسم يتم على أساس حساب المبيعات الفعلية او بواسطة التسبيقات في حالة اختيار المكلف لهذا النظام الأخير أما التسديد الفعلي للرسم فيتم خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي شهر (أو الفصل تبعا للحالة) الذي يحقق خلاله رقم الاعمال.⁵

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

² République algérienne démocratique et populaire, Ministère des finances, direction générale des impôts, **Système Fiscal Algérien**, 2017.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 358-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

⁵ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 136.

المبحث الثاني: نظرة لبعض الدراسات السابقة

يدرس هذا المبحث الدراسات التي سبقت هذه الدراسة مرتبة حسب الدرجة العلمية من الأحدث إلى الأقدم وهذا في المطلب الأول أما الثاني فتطرق إلى مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الاول: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات المحاسبية موضوع المحاسبة الجبائية، وفيما يلي بعض الدراسات السابقة في حدود ما تحصلنا عليه والذي له صلة بالموضوع.

1. مذكرات ماجستير

➤ صارة أوكريف، المحاسبة الجبائية في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى الإلمام بالقواعد الجبائية باعتبارها فن معقد له تقنيات وأدوات خاصة، وذلك من خلال دراسة المحاسبة الجبائية لمدى أهميتها في المؤسسات الجزائرية ومعرفة الأسس التي يتم إعتماها لإخضاع المؤسسات إلى نظام جبائي معين، بحيث تم ذلك من خلال التطرق إلى أهم المعايير المحاسبية التي لها علاقة بالضرائب من أجل معرفة مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة ودمجها ومدى موافقتها مع الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره مستمد من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

توصلت الدراسة إلى:

- إختلاف الشكل القانوني ورقم الأعمال للمؤسسات يحدد نوع النظام الجبائي الذي تخضع له هذه الأخيرة؛
- المحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلى تلك الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح من النفقات إلى تلك القابلة للخصم جبائيا، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الجبائية ؛
- إن الفصل بين المحاسبة والجبائية بشكل تام يبقى نظري، لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، بحيث يتم عرض معلومات محاسبية محايدة من الناحية الاقتصادية وغير مشوهة بالاعتبارات الجبائية ولكن مع التمكن في نفس الوقت من استعمال هذه المعلومات للقيام بالتصاريح الجبائية المختلفة، لذلك وجب على المشرع الجزائري تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

➤ محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل "IAS 12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2013.

هدفت الدراسة إلى معرفة تحديات وأفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "الضرائب على النتيجة" في ظل الاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجبائية وذلك من خلال توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة وتحديد المعالجات المحاسبية والجبائية اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع إبراز ضرورة تعديل التشريع الجبائي لقبول المعايير المحاسبية الدولية والتطبيق السليم له.

خلصت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ينعكس بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لاسيما المنظومة الجبائية، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبية نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى القواعد الجبائية بالدرجة الأولى، مما يجعل من تكييف الإطار القانوني والجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق هذا النظام الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة. .

➤ **تسديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.**

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان العلاقة وكذا التباين الموجود بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، ما يدعو إلى ضرورة العمل على ربط المفاهيم الجديدة التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والتي بني على أساسها النظام المحاسبي المالي الجديد والقواعد الجبائية الحالية، من أجل الوصول إلى تكييف متطلبات الشفافية الاقتصادية والمالية التي تركز عليها المعايير الدولية والمتطلبات المتعلقة بتطبيق القوانين الضريبية الجزائرية التي تسعى إلى تعظيم مواردها، كما هدفت إلى محاولة تبيان نقاط التباين بين القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية من أجل تسليط الضوء على الجهود المبذولة للمقاربة بين القوانين الضريبية والنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تساعد على التقليل من هذا التباين. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة نذكر ما يلي:

- تتميز المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بكونها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الانجلوسكسوني، الذي يعمل على تفضيل مصلحة المستثمرين على باقي مستعملي القوائم المالية، ومن أهم التحديات التي تواجه تطبيق هذه المعايير، هي التوجه الضريبي والحكومي فبعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي، على عكس هدف المعايير التي تعمل على عرض قوائم مالية ذات موضوعية، وبهذا فهي تطرح فكرة فصل المحاسبة عن الجبائية بصفة عامة؛

- يتضمن النظام الجبائي الجزائري جملة من القواعد والقوانين تبقي العلاقة بين المحاسبة والجبائية متواصلة وبقوة، حتى مع تغير الثقافة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية، ما يؤدي إلى تسجيل فروقات مفاهيمية ونوعية بين النظامين الجبائي والمحاسبي المالي ؛
- تتركز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية، والتي من شأنها أن تؤثر على الوعاء الضريبي، حيث تجعل صورة المعالجات التي تسمح بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة في بعض النقاط كما هو الحال بالنسبة لحالات إعادة تقييم الاصول، استعمال القيمة العادلة، حالة القرض الإيجاري... ؛
- وفي الأخير يلاحظ أنه من خلال الجهود المبذولة والحلول المقترحة أن الدولة الجزائرية تسعى دائما إلى تكييف قواعد وقوانين النظام الجبائي الجزائري وفقا للمفاهيم المحاسبية الجديدة، بهدف تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما تعلق بالجانب المحاسبي الجبائي.

2. مذكرات ماستر

- محمد أبركان، تبني معايير المحاسبة الدولية واثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016.
- هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، وذلك من خلال محاولة معرفة العلاقة بين المحاسبة والجبائية في إطار التغييرات المحاسبية الجديدة، وكذلك معرفة أهم انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، كما هدفت إضافة على ما سبق إلى معرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الحالية.
- من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعمل على تسهيل المعاملات المحاسبية بين مختلف المؤسسات الوطنية والأجنبية باعتباره متقارب إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية عرفت عدة إصلاحات تماشيا مع النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي، وهو ما يعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية.
- عفاف العلوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.
- سعت هذه الدراسة إلى التعرف على الوظيفة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة بها، بالإضافة إلى التعرف على موقع الضريبة والرسم عند اختيار مصادر التمويل وذلك من خلال بيان كيفية الاستفادة من القوانين والتشريعات الضريبية والمحاسبية بما يخدم مصلحة المؤسسة، كما هدفت إلى متابعة المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في مؤسسة خبز الجنوب ومدى تطبيقها للإصلاحات التي شهدتها القطاع الاقتصادي. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج نختصرها فيما يلي:

- إن الضرائب والرسوم تتميز بمرونتها وفقا لتجديد التشريعات الضريبية جراء تعديلات قوانين المالية ؛
- إن النظام المحاسبي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم مالية تقدم وضعية حقيقية للمؤسسة ؛
- إن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت بشكل كبير في تعديل الجانب الضريبي بوجود المعيار الدولي رقم 12.

3. الملتقيات والمجلات

- يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، العدد 13، الجزائر، ديسمبر 2012.

هدف هذا البحث إلى محاولة إيضاح مفهوم النظام الضريبي والسياسة الضريبية بصفة عامة، وإلى دراسة تشخيصية لأهم الضرائب المكونة للنظام الضريبي الجزائري الحالي الذي عرف العديد من التعديلات، مع محاولة اختبار مدى قدرة هذا النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المرسومة للسياسة الضريبية. في حين توصل الباحث من خلال هذا المقال إلى أن النظام الضريبي الجزائري لا يتميز بالبساطة وذلك نظرا لأنه يعرف تعديلات وتغييرات مستمرة في إطار قوانين المالية، سواء تعلق الأمر بمجال الإخضاع أو الاعفاء أو معدلات الضرائب المفروضة، لكن في مقابل ذلك يبقى يتميز بالعدالة سواء ما تعلق الأمر باختلاف المعاملة الضريبية للأشخاص والمداخيل، أو حتى مجالات الاعفاء.

- علي عزوز، محمد متناوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

هدفت هذه المداخلة إلى محاولة الوقوف على الأسس والآليات التي تسمح بتكييف النظام الجبائي الجزائري مع قواعد المحاسبة الدولية، من خلال عرض مشروع النظام المحاسبي المالي والوقوف على تحديات وانعكاسات تطبيق هذا الأخير على المؤسسات في الجزائر ومدى تأثيره على النظام الجبائي الجزائري.

توصلت هذه المداخلة إلى أن الجزائر وبإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال نظام محاسبي مالي جديد، فهي حددت تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي للمحاسبة، من خلال إجراء إصلاح محاسبي عمل على تطبيق المبادئ والقواعد التي تنص عليها المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بحيث نتج عن هذا التطبيق تأثيرات على عدة جوانب مرتبطة بالمحاسبة، من خلال التأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على مبادئ وقواعد المخطط الوطني للمحاسبة، لاسيما النظام الجبائي الجزائري، المؤسسات ومهنة المحاسبة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

يتضح من خلال إستعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل ما بدأتها سابقتها من الدراسات في حين الدراسة الحالية تعتبر حلقة وصل لما بدأتها من الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، فلقد اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في معالجة مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية سواء من الناحية المحاسبية أو الجبائية ودراسة الجوانب النظرية الخاصة بها، بحيث حاولنا التركيز على الجانب التطبيقي البحت بغية معرفة مدى توافق المحاسبة الجبائية مع مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى الوقوف على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية من أجل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، كما هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تماشي النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي وتوجهاته الدولية، إذا يعتبر هذا التكامل ضروريا من أجل الوصول إلى الكفاءة المنتظرة من النظامين المحاسبي والجبائي.

خلاصة الفصل

تعتبر الضرائب والرسوم من أهم الموارد المالية للدول لتمويل ميزانيتها من جهة، ولتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من جهة أخرى، وبما أن النظام المحاسبي المالي بصفة عامة ذو صلة وطيدة بالنظام الجبائي، فلأول يعمل على توفير المعلومة المتولدة من الأنشطة والأحداث الاقتصادية، من خلال إعداد قوائم مالية تعطي صورة عن الوضعية المالية في فترة زمنية معينة للمؤسسة الاقتصادية، أما الثاني فيعتبر أداة من أدوات تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية للمؤسسات من خلال فرض مجموعة من الضرائب والرسوم إستنادا على مخرجات النظام المحاسبي، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة النظام الجبائي على وجه الخصوص والنظام الإقتصادي ككل. وعليه فإن كل المؤسسات التجارية ملزمة بمسك محاسبة وفق النظام المحاسبي المالي مع ضرورة تطبيق ما جاء به التشريع الجبائي، وهذا ما سنحاول التأكد منه من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد
الصحي

تمهيد

تدعيما للجانب النظري الذي تطرقنا إليه سابقا لموضوع المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، وجب أن نجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع، وذلك بإختيار نموذج من المؤسسات الاقتصادية تمثل في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M.S، بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، مبحث خاص بالمؤسسة محل الدراسة يشمل عرضاً عاماً لها، أما المبحث الثاني فسوف نتطرق فيه إلى أهم الضرائب والرسوم المطبقة في المؤسسة وكيفية معالجتها محاسبياً، بالإضافة إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وهذا بالاعتماد على مختلف القوائم المالية والجداول الجبائية للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

لقد إرتأينا أن تكون دراستنا التطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بمليانة، وسوف نتطرق في هذا المبحث إليها من خلال أخذ نظرة عامة حولها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

لإجراء دراسة تطبيقية حول المؤسسة يستوجب التعرض إلى تاريخها التأسيسي ونمط التسيير الموجود داخلها، بالإضافة إلى تطور الهيكل التنظيمي لها، والتي لخصناها في هذا المطلب.

1. نشأة ومراحل تطور المؤسسة

قبل التطرق إلى النشأة يجب القول أنها فرع تابع للمؤسسة الوطنية للصناعات الكهرو منزلية وهي تقع بولاية تيزي وزو، تضم عدة وحدات وفروع موزعة عبر التراب الوطني من بينها فرع مليانة (المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي) وهي محل دراستنا التطبيقية.

بعد تحولات شملت أجهزتها الداخلية وكذا أعمالها، فقد كانت مؤسسة وطنية للمواد المنفعية المعدنية حيث نشأت بالأمر 236 / 67 المؤرخ في ديسمبر 1967، حيث تمحورت أعمالها في صناعة وتركيب المواد المعدنية الحرارية، وعلى أثر برنامج 1974 / 1977 أسس مشروع وحدة الطرق والطلاء.

1.1. تعريف المؤسسة

المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي – فرع مليانة – تقع في مدخل مدينة مليانة على طريق عين التركي مساحتها الإجمالية تقدر 81.907 متر مربع وهي مزودة بسلسلة إنتاج تعمل 08 ساعات يوميا و 05 أيام في الأسبوع (الجمعة والسبت عطلة) وتحتوي على الأقسام التالية:

- الجناح الإداري ؛
- مخزن المنتجات تامة الصنع، وآخر لتخزين المواد الأولية ؛
- ورشة الصناعة والتصليح ؛
- ورشة الإنتاج ؛
- إضافة إلى وحدة تجارية عبارة عن مخزن خاص بالبيع متواجد بولاية عين الدفلى، وتظم حاليا 134 عاملا موزعين على عدد من المصالح متناسقة فيما بينها لمتابعة عملية الإنتاج من أول مراحلها إلى عملية ما بعد البيع، أما عن طبيعتها القانونية فهي لا تزال تخضع للقطاع العام في شكل شركة ذات أسهم.

2.1. القدرة التنافسية للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

تواجه المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي منافسة داخلية وخارجية، رغم أنها ولفترة ماضية كانت لها حصة سوقية معتبرة عبر مختلف مناطق الوطن، حيث كانت تحتل حصة سوقية تقدر بحوالي 60% في منتج حوض الحمام، وحوالي 30% في المنتجات الأخرى. تتعرض اليوم مؤسسة E.I.M.S إلى منافسة شديدة، ويمكن التطرق إلى أهم منافسيها كما يلي:

1.2.1. المنافسة الداخلية

تتمثل المنافسة الداخلية في المؤسسات التي تقوم بإنتاج نفس منتجات مؤسسة E.I.M.S وتؤدي نفس الغرض، لكن الاختلاف فقط يكون في طبيعة المواد الأولية المستعملة من طرف هذه المؤسسات، ويمكن التطرق إلى أهمها:

- المؤسسة الخاصة "حداد" بالعلمة وهي تختص بإنتاج حوض المطبخ، مغسل فردي باستعمال الخزف ؛
- مؤسسة E.C.G لصناعة المواد الصحية للخزف بميلة متخصصة في صناعة أحواض المطبخ ؛
- مؤسسة E.C.O لصناعة المواد الصحية للخزف بالغرب "الغزوات" وتختص بإنتاج حوض مطبخ، مغسل فردي، مغسل مرش ؛
- مؤسسة B.C.R لصناعة أحواض المطبخ "INOX" والتي بدورها تعد كمؤسسة منافسة لمؤسسة. وحسب مسؤولي المؤسسة فإن كل هذه المؤسسات لا تعتبر منافسة بدرجة كبيرة لارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة بأسعار منتجات مؤسسة E.I.M.S نظرا لطبيعة موادها الأولية المكلفة كثيرا.

2.2.1. المنافسة الخارجية

هناك كذلك مجموعات من المؤسسات التي تتنافس مؤسسة E.I.M.S من خارج الوطن، والتي تتمثل أهمها في:

1.2.2.1. المؤسسات الأوروبية

أهم المؤسسات المنافسة لمؤسسة E.I.M.S تتمثل في:

- مؤسسة ريكا البرتغالية لصناعة المواد الصحية تقوم بإنتاج نفس المنتجات، ولا تعتبر منافس قوي أمام مؤسسة E.I.M.S وذلك لارتفاع أسعار منتجاتها ؛
- المؤسسة الإسبانية لصناعة المواد الصحية: هذه المؤسسة ليس لها وجود كبير في السوق الوطنية، ولا تعد منافس قوي لمؤسسة E.I.M.S لأن أسعار منتجاتها متقاربة مع أسعار منتجات E.I.M.S ولكنها أقل جودة منها.

2.2.2.1. الشركات الصينية

تعتبر أول المنافسين لمؤسسة E.I.M.S في الوقت الحالي، وذلك لأنها تقدم نفس المنتجات باستخدامها لنفس المواد الأولية، لكن أسعارها منخفضة مقارنة بأسعار E.I.M.S، مما جعل هذه الأخيرة تتراجع حصتها في السوق الوطنية في الآونة الأخيرة، وحسب مسؤولي مؤسسة E.I.M.S فإن أسباب الانخفاض في أسعار المنتجات الصينية يعود إلى:

- استخدام الشركات الصينية لصفائح معدنية أقل جودة من الصفائح التي تستعملها مؤسسة E.I.M.S ؛
- مادة الطلاء بدورها تعتبر أقل جودة، كما أن هذه الشركات الصينية تستخدم طبقة طلاء واحدة مما يخفض من تكاليفها رغم أن ذلك يجعل هذه المنتجات معارضة للتأكسد، وبذلك فإن منتجات الشركات الصينية لا تتوافق مع المواصفات الدولية للجودة.

ومع إعادة بعث وزارة السكن لمختلف مشاريع السكن خاصة مشاريع عدل وبانتهاج الدولة الجزائرية لسياسة تدعيم الإنتاج الوطني تعترم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي استرجاع حصتها السوقية، وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية.

المطلب الثاني : مهام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

إن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة - كغيرها من المؤسسات الإنتاجية لها عدة مهام تتمثل في إنتاج مجموعة الأدوات الصحية وتتمثل في :

- حوض مغسل فردي 600 ملم / 485 ملم مصنوعة من الفولاذ مطلي مرتين بالخرزف على الألوان وحسب الطلب ؛
- مغسل جماعي 1200 ملم / 485 ملم هو الآخر مطلي مرتين ومصنوع من الفولاذ ويوجه هذا المنتج إلى المدارس والجامعات والمؤسسات العمومية ؛
- مصرف مياه مطبخ إينوكس 500ملم / 1200 ملم سمك الورقة (1ملم) مصنوع من قطعة واحدة ودون تلحيم ؛
- مصرف مياه مطبخ من الفولاذ مطلي بالخرزف:
 - 100 ملم / 600 ملم (حوض واحد) ؛
 - 1200 ملم / 500 ملم (حوضين) ؛
- حوض مرش الحمام ؛
- وقد تم إعادة فتح ورشة إنتاج المدفآت حيث قدرت ب 2000 وحدة لموسم 2009 وكان ذلك حسب الطلب.

كما أن هناك عمل ثانوي تقوم به المؤسسة، حيث تم على مستواها نقل المنتجات الكهرو منزلية إلى نقاط البيع بعين الدفلى إلى بيع كل هذه المنتجات المختلفة تباع بمقياس معين وألوان مختلفة إضافة إلى كل القطع الملحقة.

المطلب الثالث: مصالح المؤسسة ومهامها

للمؤسسة عدة مديريات ومصالح تنطوي تحت هيكلها التنظيمي الذي تدير عليه وذلك كما يلي:

1. المديرية العامة:

تتفرع إلى مجموعة من المصالح:

1.1. مصلحة مراقبة النوعية

يسهر على سير المصلحة ثلاثة موظفين وهم رئيس المصلحة ومساعديه مهمتهم مراقبة النوعية والجودة المطلوبة في المنتج عبر مراحل التصنيع ومدى قبوله للبيع وكذا مطابقته للمواصفات المرغوبة، وذلك دون إغفال الموارد الأولية المستعملة علما أن المؤسسة متحصلة على شهادة الجودة إيزو 9001 / 2008.

2.1. مصلحة الأمن والوقاية

تتكون هذه المصلحة من أعوان أمن يقسمون حسب نوبات العمل وذلك للسهر على أمن الوحدة ليلا ونهارا، وفريق آخر منهم مكلفون بمراقبة مدى أمن العمال في خط الإنتاج من حيث ارتداء الملابس اللازمة للعمل، الأحذية الخاصة، القفازات، واقي الفحم والنظارات لمنع دخول الطلاء إلى العين.

وعلى ذلك يمكن تصنيف العمال حسب الدرجات وحسب السلم الإداري كما يلي:

- إطار سامي بدرجة إطار ما بين 15 و19؛
- عون مهارة ما بين 11 و14؛
- عون تنفيذ (عادي) بدرجة ما بين 7 و10.

2. مديرية الإدارة والمالية

مكلفة بتسيير الأعمال المالية والإدارية للمؤسسة، وتعتبر العمود الفقري في خلق التوازن بين المصالح إذا تنسق وتخطط البرامج التي تعتمد عليها المؤسسة في أمورها وتضم مصلحتين لها وهما:

1.2. إدارة الموارد البشرية، الإدارة العامة والشؤون القانونية

يتركز عمل أعضائها المتكون من ثلاثة عمال هم رئيس المصلحة الذي مهمته التنسيق بين مختلف الوظائف الرئيسية وتمثيل المؤسسة أمام الجهات الإدارية والقضائية والمسير الاجتماعي ومسير العمال والأجر.

أما مسير العمال والأجور توكل له مهمة مراقبة الحركة اليومية للعمال من بداية النشاط اليومي إلى نهايته، بالإضافة إلى إعداد كشوف الراتب والعلوات، أما بالنسبة للمسير الاجتماعي فهو يهتم بالجوانب الاجتماعية للعمال من التأمينات والضمان الاجتماعي ضف على ذلك فرع الوسائل العامة.

2.2.2. مصلحة المحاسبة والمالية

تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل المدخلات والمخرجات من وإلى المؤسسة سواء كانت مواد أولية أو لوازم أو حيازة تشييات في حساباتها الخاصة، كما أنها متفرعة إلى عدة جوانب: صندوق، البنك، المشتريات، المبيعات، الخدمات، الأجور والاستثمارات. وترجم هذه الجوانب في نهاية كل سنة إلى قوائم مالية وتحليلات حسابية لكل حساب بحيث تكون هذه الأرقام مطابقة مع المخزون والبنك والصندوق وجرى نهاية السنة.

1.2.2. مهام مصلحة المحاسبة والمالية

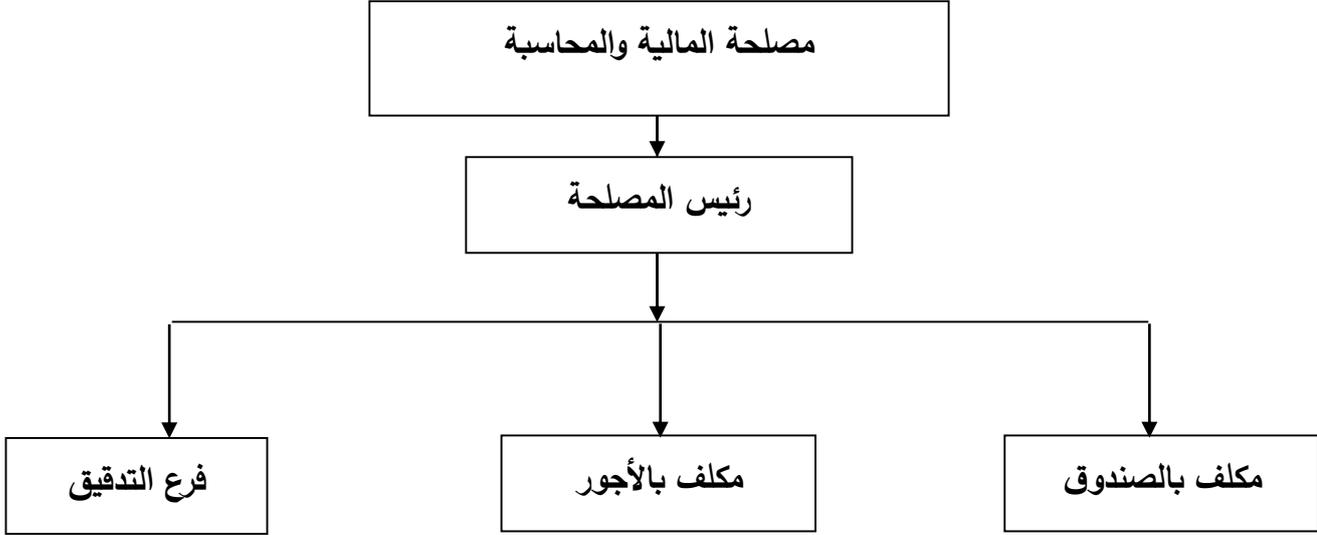
ونجد من أهم مهام مصلحة المالية والمحاسبة ما يلي:

- السهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة ؛
- السهر على الوفاء بالتزامات المؤسسة اتجاه الغير، مثل الوفاء بالديون الجبائية تجاه الإدارة الضريبية...؛
- القيام بإدارة الأصول وخاصة الأصول المتداولة قصيرة الأجل ؛
- المراقبة الدورية للخزينة ؛
- المراقبة اليومية للمخزون ؛
- الرقابة على حسابات الزبائن ؛
- تحصيل المبالغ المالية من الزبائن وكذا دفع مستحقات الموردين ؛
- الإشراف على دفع القروض والديون ؛
- إعداد الميزانية الختامية وكل الجداول المرفقة ؛
- متابعة ومراقبة الحساب البنكي سواء للإيرادات أو المدفوعات ؛
- تحرير الفواتير المتعلقة بالمخرجات والمدخلات وكذا مراقبة الميزانية ؛
- تقدير الميزانيات أي إعداد الميزانية التقديرية العامة لنشاطات المؤسسة ؛
- يراقب رئيس المصلحة الراتب المرسل إليه من طرف مصلحة الاجور ويتأكد من كيفية الحساب، ثم يقوم بتحويل الراتب ومن ثم تسجيله في اليومية المساعدة الخاصة بالراتب، ويراقب وضعية الضمان الاجتماعي الخاصة بالعمال نهاية كل شهر .

2.2.2. هيكل مصلحة المحاسبة والمالية

يمكن توضيح هيكل مصلحة المحاسبة والمالية كما يلي:

الشكل (2-1): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية



من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

سنحاول فيما يلي تقديم دراسة لهيكل مصلحة المحاسبة والمالية ونجد أن هذه المصلحة تتكون من:

1.2.2.2. رئيس المصلحة:

تتمثل مهمته في الإشراف العام على كل الوظائف والمهام داخل المصلحة ومراقبتها، ويعد مديرا للمحاسبة والمالية في نفس الوقت، ويمكن اعتباره مدير مالي في المؤسسة بالنظر إلى مهامه داخل المؤسسة من الرقابة والإدارة والإشراف على الجوانب المالية داخل المؤسسة، ونجد أن كل من المكلف بالأجور والمكلف بالصندوق بالإضافة إلى المدقق يعمل تحت سلطته، ونجد كذلك أنه في هذه المؤسسة يعتبر مكلف بالمالية يقوم بما يلي:

مكلف بالمالية: مهمته في هذه الحالة مكملة لفرع التدقيق المحاسبي حيث يقوم بمقارنة المعلومات المسجلة في الوثائق ومدى تطابقها وتصحيح الأخطاء والاختلالات إن وجدت مثلا : مقارنة فاتورة الشراء، وصل التسليم وسند الطلب.... وغيرها من العمليات التي تسمح له بالوقوف على الأخطاء والانحرافات داخل المؤسسة لتفاديها مستقبلا.

1.1.2.2.2. فرع التدقيق

يقوم بمراجعة وضبط الحساب البنكي، المراقبة الدورية لعمليات الشراء والبيع، التأكد من دخول وخروج السلع وتطابق الحسابات.

2.1.2.2.2. المكلف بالصندوق

مهمته تتمثل في:

- تغطية الديون القصيرة الأجل؛

- توفير السيولة اللازمة لتغطية مختلف احتياجات المؤسسة الضرورية مثل: دفع فواتير الكهرباء، الهاتف، تصليح الآلات، شراء قطع الغيار... الخ. وتوفير السيولة يعتبر الهدف الرئيسي للإدارة المالية والمدير المالي داخل المؤسسات لتجنب الشركة من خطر الوقوع في العسر المالي.
- يتم تمويل الصندوق من الحساب البنكي للمؤسسة أو من الإيرادات المحصلة نقداً من نشاط المؤسسة.

3.1.2.2.2. المكلف بالأجور

يقوم بإعداد أجور العمال والموظفين ومتابعة ما يطرأ عليها من تعديلات وذلك بالتنسيق مع مصلحة المستخدمين.

3.2.2. التنظيم المحاسبي لمصلحة المحاسبة والمالية

تتبع مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي تنظيم محاسبي متناسق يمثل طريقة سير العمل في المصلحة من خلال توزيع المهام والاختصاصات بين العمال، إذ تعتمد على طريقة النظام المركزي والقائم على إعداد يومية مركزية تستند إلى يوميات مساعدة مختلفة تسجل فيها كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والمتعلقة بالمشتريات، المبيعات، المخزونات، الصندوق، الخدمات، البنك ...

3. مديرية الإنتاج والاستغلال

مختصة أساساً في مراقبة سير عملية الإنتاج ودورته الإنتاجية ابتداءً من دخوله إلى المصنع (الإنتاج) كمادة أولية على أن يصبح تام الصنع، ويضم هذا القطاع أربع خطوط عبر ورشتي الإنتاج، بالإضافة إلى مصلحة الصيانة.

1.3. ورشة الطرق: في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله المناسب، إذ تمر عملية الإنتاج فيها بثلاثة خطوط وهي:

- الخط الأول: يحتوي على ضاغطة من الحجم الكبير بقدر 1600 طن وضاغطة من الحجم المتوسط بقدر 600 طن متخصصة في إنتاج حوض الحمام.

- الخط الثاني: يحتوي على ثلاثة ضاغطات وهذا الخط مختص في إنتاج باقي المنتجات الأخرى:

- الأولى بطاقة 600 طن ؛
- الثانية بطاقة 500 طن ؛
- الثالثة بطاقة 315 طن.

- الخط الثالث: متخصص في صنع القطع الصغيرة مثل: أرجل حوض حمام.

2.3. ورشة الطلي: مهمتها إكمال عمل الورشة السابقة، وهي تحتوي على الخط الرابع للتنظيف والعمل فيها يتم على مستويين:

- لما تصل القطعة من ورشة الطرق يتم تنظيفها من الزيوت والصدأ وتجهيزها لعملية الطلاء الأولي (الطلاء الأسود) ؛

- بعد الطلاء الأولي تمر السلعة لتجفف تم تمرر ثانية لأخذ اللون المطلوب وبعد عملية التجفيف الثانية تصبح القطعة تامة الصنع إذا توضع مباشرة في حاويات خشبية سعة الواحدة 20 قطعة.
- يحتوي قسم الإنتاج على تجهيزات مختلفة تتمثل في: الفرن، المكابح، الضاغطات، الرافعات، وهو بطاقة إنتاجية تقدر بحوالي 500 قطعة في اليوم، ويبلغ عدد عمال هذا القسم 18 عامل (عمال ورؤسائهم).

3.3. مصلحة الصيانة

حسب طبيعة عمل هذه المصلحة فهي على علاقة مباشرة مع مختلف مصالح الوحدة إذا توكل لها صيانة كل المعدات وأدوات التدخل في حالة وجود أعطال (انجاز مخططات الآلات العادية والكهربائية). تتكون هذه المصلحة من 17 عامل: رئيس المصلحة، وباقي العمال مقسمون حسب مهامهم من خراطة والصيانة التلقائية (الوقاية والتدخلات الصغيرة ومراقبة الطاقة الكهربائية الغاز والمياه) ضبط الآلات، ميكانيك، تلحيم وثلاث سائقين.

4. المديرية التقنية التجارية

1.4. المصلحة التجارية

هي المصلحة المختصة أساسا في تصريف المنتج عبر نقاط البيع المختلفة ويكون البيع بالجملة والتجزئة، بالنسبة لعدد العمال التابعين للمصلحة هم:

- رئيس المصلحة: وهو المسؤول عنها والمكلف بالبحث عن الزبائن ؛
- رئيس فرع البيع ؛
- مسير المخزونات والتوزيع.

ويعتمد في تحديد سعر البيع على سعر الشراء للمواد الأولية بما فيها التكاليف الملحقة وهامش الربح أدناه 10% وأقصاه 25%.

2.4. مصلحة التموين وتسيير المخزونات

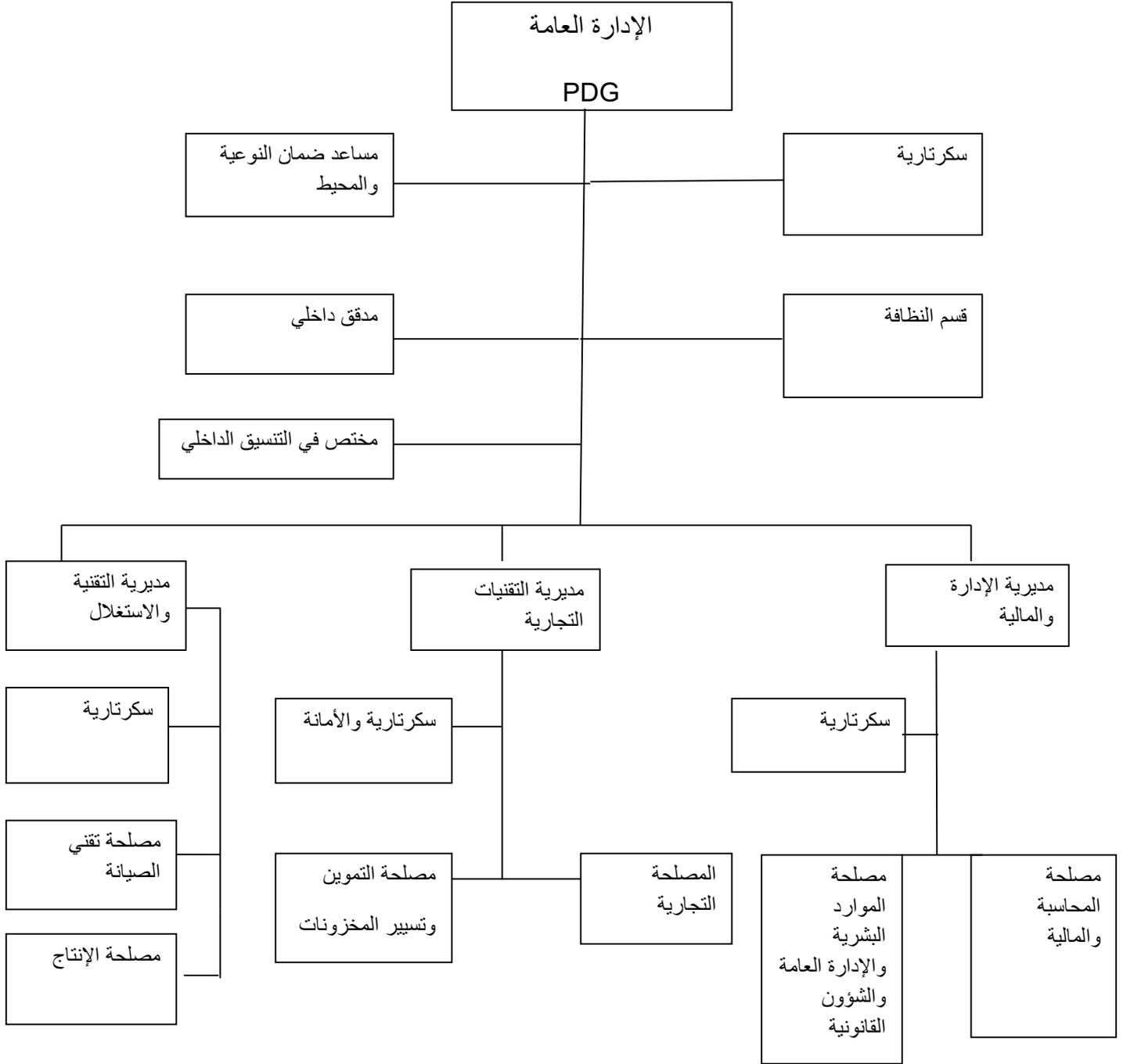
مهمتها الأساسية هي تموين المؤسسة بالمواد الأولية اللازمة للإنتاج من صفائح حديدية وطلاء ومواد أخرى خاصة بالإدارة، وتعتمد في ذلك على موردين من داخل الوطن وخارجه. ويشرف على هذه المصلحة رئيس المصلحة وأربعة عمال تحتوي على ثلاث مخازن:

- مخزون للمواد الأولية بكل أنواعها ؛
- مخزون قطع الغيار و وسائل النقل ؛
- قسم المشتريات مهمته تحرير طلب الشراء بعد استلام طلب التموين من مسير المخزون، أما قسم تسيير المخزونات فمهمته مراقبة حركة المخزونات وإعداد تقارير يومية لها.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط العديد من مراكز اتخاذ القرار ونقاط تنفيذها بالنظر إلى مختلف الاتجاهات المعتمدة كمسارات للاتصال فيها بينما، مع العلم أن تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك لا بد أن يستجيب هذا الهيكل لمختلف تسعى المؤسسة للوصول إليها. وما يتميز به الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي * فرع مليانة * هو تعرضه للعديد من التغيرات والتعديلات، وذلك ليتجاوب مع المتغيرات والمتطلبات الجديدة للتسيير على الصعيد الداخلي والخارجي. وعليه ركزنا اهتمامنا على الهيكل التنظيمي الذي استقرت عليه المؤسسة في الآونة الأخيرة الذي نجده مكونا من المديرية العامة وثلاث مديريات فرعية تضم مختلف المصالح، ويمكن توضيح ذلك أكثر في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمضرائب والرسوم في المؤسسة

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الإجمالي - صنف الاجور -

يخضع أجر العامل إلى اقتطاع مبلغ من المال خلال كل شهر والذي يحدد بعد حساب وعاء الأجر الخاضع للضريبة بحيث تدخل هذه الضريبة في حساب أجور العمال عن طريق إعداد كشف الأجر* الذي يلخص إجمالي حقوق العامل بناء على عدد ساعات العمل الفعلية.

1. العناصر المكونة للأجر في المؤسسة محل الدراسة

من أجل تحديد الأجر الخاضع للضريبة يجب معرفة العناصر المكونة للأجر وكيفية إعداده بالنسبة للمؤسسة الصناعية للعتاد الصحي والتي تتكون من 134 عامل حيث يتكون الأجر عادة من العناصر التالية:

• الأجر الأساسي: **Salaire de base**

هو أجر محدد في سلم الأجور حيث لكل صنف الدرجة الخاص بها وكذا الأجر الموافق له، بحيث يحدد الأجر الأساسي لكل فئة من العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها المؤسسة.

• الساعات الإضافية: **Les Heures Supplémentaires**

يترتب عن الساعات الإضافية تعويضات للعمال تزيد عن الأجر العادي للساعة، بحيث يجب أن لا تتعدى الساعات الإضافية 20% من المدة القانونية** العادية مع مراعاة أنه لا تتعدى 12 ساعة في اليوم تحت أي حال من الأحوال، وتقيم الزيادة ب 50% للأربع ساعات الأولى في الأوقات العادية للأسبوع، كما تقيم الزيادة ب 75% للساعات الأخرى بعد الأربعة الأولى في الأسبوع، بينما تقيم الساعات الإضافية المؤداة ليلا (ما بين التاسعة ليلا والخامسة صباحا) بزيادة 100% عن التسعيرة العادية.

• تعويض الخبرة المهنية: **(I.E.P)**

هو تقييم للخبرة أو الأقدمية التي حصلها العامل في منصب عمله، بحيث يكون تحديد قيمة التعويض مرتببا بطبيعة المنصب الذي يشغله العامل وفقا للاتفاقيات الجماعية، وتحسب على أساس الأجر الأساسي حسب العلاقة التالية:

$$\text{تعويض الخبرة المهنية} = \text{النسبة المئوية} \times \text{الأجر الأساسي}$$

حيث يتم حساب تعويض الخبرة المهنية في المؤسسة وفق السلم الموضح في الشكل التالي:

* كشف الأجر: هي وثيقة شهرية تثبت الحالة القانونية للعامل وكافة البيانات الخاصة به مع تفصيل راتب العامل، وهي موحدة على مستوى المؤسسة شكلا، أما مضمونها فهي تختلف من عامل لأخر.
** المدة القانونية للعمل خلال الأسبوع هي 40 ساعة أثناء ظروف العمل العادية، أما بالأيام فهي 22 يوم في الشهر.

الجدول رقم (1-2): جدول تقييم الاقدمية حسب المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

الاقدمية في المؤسسة	النسبة الممنوحة
من 1 سنة إلى 5 سنوات	10%
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	15%
من 11 سنوات إلى 15 سنوات	20%
من 16 سنوات إلى 28 سنوات	25%
من 29 سنوات إلى 32 سنوات	35%

المصدر : مصلحة الموارد البشرية

• **تعويض عمل المنصب: (I.T.P)**

هو تعويض تمنحه المؤسسة للعمال الذين يعينون في منصب يتطلب العمل في الأوقات غير العادية، كالعمل المتناوب أو العمل ليلا وفي العطل والأعياد، وتتراوح نسبتها في المؤسسة بين 0% و 30% من الأجر القاعدي.

• **تعويض الضرر: Indemnité de nuisance**

يمنح هذا التعويض للعمال الذين يشتمل منصبهم على ظروف عمل تنطوي على جهود شاقة، أو قذارة، أو على خطر، ونسبة هذا التعويض في المؤسسة محصورة بين 0% و 26% من الأجر القاعدي.

• **منحة المردودية الجماعية: (P.R.C)**

تعد هذه المكافأة حسب انتاجية العمل الجماعي للعمال ومدى تحقيقهم للأهداف أو للخطة الانتاجية، بحيث يخضع منح هذه المكافأة الى تحقيق بعض المقاييس والأهداف المحددة من قبل المؤسسة بمشاركة ممثلي العمال، فهي تحسب على أساس نسبة مئوية من الأجر القاعدي بحيث تتراوح نسبتها في المؤسسة بين 0% و 20%.

• **منحة المردودية الفردية: (P.R.I)**

تحدد على أساس درجة الإنتاجية التي يحققها كل عامل خلال الشهر مقارنة مع البرنامج المسبق المحدد للإنتاج المطلوب تغطيته مع الأخذ بعين الاعتبار لكمية ونوعية العمل المقدم بالإضافة الى الغيابات وسلوك العامل داخل المؤسسة وتتراوح نسبتها في المؤسسة بين 0% و 20%.

• **منحة المشاركة في نتائج المؤسسة:**

يمكن منح العمال منحة المشاركة في نتائج المؤسسة على أساس النتائج السنوية المسجلة وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

• **منحة السلة: Prime de panier**

هي منحة تقدم للعامل لتغطية مصاريف الغذاء لغياب هذا الأخير في المؤسسة، ومبلغ السلة محدد بـ 350 دج لكل يوم عمل باعتبار أن عدد الأيام القابلة للتعويض هو 22 يوما كأقصى حد، وأثناء غياب العامل لا يمكنه الاستفادة من هذه المنحة مهما كانت المبررات.

• **منحة النقل: Prime de transport**

يمنح هذا التعويض بحسب عدد الكيلومترات ما بين مكان العمل ومقر سكن العامل، وهذا عندما لا تضمن المؤسسة النقل لعمالها، بحيث حدد مبلغ تعويض النقل في المؤسسة بـ 5 دج للكيلومتر الواحد، وذلك وفق القانون الداخلي الخاص بالمؤسسة.

• **منحة الصندوق: Prime de caisse**

تمنح هذه المنحة للعامل الذي يشتغل في منصب الصندوق والذي يقوم بمسك الأموال يوميا داخل المؤسسة تقدر هذه المنحة بـ 2000 دج في الشهر كحد أقصى.

• **المنح العائلية: Les allocations familiales**

تتمثل هذه المنحة في تقديم مبلغ مالي وذلك على أساس عدد الأطفال الذين هم تحت كفالة العامل حتى بلوغهم سن 18 سنة، وقد حددت قيمة المنحة لكل طفل بـ 600 دج، بشرط أن لا يتعدى الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي 18 000 دج وعدد الأطفال (5)، أما إذا لم يتحقق هذا الشرط فالمنحة ستكون 300 دج، نفس الشروط بالنسبة لمنحة التمدريس والمقدرة بـ 800 دج للطفل، والطفل السادس يأخذ 400 دج.

1.1. **الاقتطاعات على الأجور**

هناك نوعين من الاقتطاعات على الأجور (إجبارية واختيارية)

1.1.1. **الاقتطاعات الإجبارية**

هي الاقتطاعات التي تخصم من الأجر بقوة القانون وبصفة شهرية، والتي تتمثل في الاشتراك في الضمان الاجتماعي، الضريبة على الدخل الإجمالي والمعارضة على الاجور.

• **اشتراكات الضمان الاجتماعي: Cotisations de sécurité sociale**

هو الاشتراك الشهري الذي يجب على العامل دفعه بصفة إجبارية وقانونية، حيث يدفع هذا المبلغ من طرف المؤسسة بعد خصمه من الراتب الشهري للعامل إلى الهيئات الاجتماعية والمتمثلة في الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء (CNAS) والصندوق الوطني للتقاعد (CNR). ويؤسس الاشتراك في الضمان الاجتماعي على أجرة المنصب بمعدل 9 % وفق العلاقة التالية:

$$\text{اشتراقات الضمان الاجتماعي} = \text{أجرة المنصب} \times 9\%$$

• الضريبة على الدخل الإجمالي:

نحصل على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال سلم الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجر الصادر سنة 2008 إذ يتكون هذا الجدول من عمودين، العمود الأول يمثل الأساس الخاضع للضريبة والعمود الثاني يمثل مبلغ الاقتطاع الشهري الخاص به. بحيث يتمثل الأساس الخاضع للضريبة في الأجر الخاضع للضريبة والذي يتكون بدوره من أجرة المنصب وكل المنح والتعويضات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي مطروحا منه المبلغ المقتطع للضمان الاجتماعي.

2.1.1. الاقتطاعات الاختيارية

من بين الاقتطاعات التي لها طابع اختياري نجد تسبيقات على الأجر، القروض، الاشتراكات الدورية الخاصة بالتعاضدية، مشتريات بالتقسيط... الخ.

3. كيفية حساب الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي والاشتراقات الاجتماعية

سنقوم بدراسة حالة عامل في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي، بحيث نلخص مختلف العناصر المكونة لأجره في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): جدول يلخص عناصر الأجر للعامل محل الدراسة

عناصر الاجرة	الأساس	المعدل	المبلغ المستفاد	الاقتطاعات
الأجر القاعدي	24 532	-	24 532	
تعويض الخبرة المهنية	24 532	25%	6 133	
منحة المردودية الفردية	24 532	13%	3 189.16	
منحة المردودية الجماعية	24 532	13%	3 189.16	
تعويض الضرر	24 532	8%	1 962.56	
منحة منصب العمل	24 532	9%	2 207.88	
الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي	-	-	41 213.76	
منحة السلة	22	350	7 700	
منحة النقل	-	-	900	
المنحة العائلية	-	-	300	
الأجر الخام			50 113.76	
اقتطاع الضمان الاجتماعي	41 213.76	9%	-	3 709.24

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

7 330	-	-	46 104.52	الضريبة على الدخل الإجمالي
526.46	-	-	-	اقتطاع التعاضدية
11 565.7	50 113.76			المجموع
	38 548.06			الأجر الصافي

من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المحاسب

• الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي: (أجرة المنصب)

الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي = الأجر الأساسي + تعويض الخبرة المهنية + منحة المردودية الفردية + منحة المردودية الجماعية + منحة منصب العمل + تعويض الضرر
 الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي = 24 532 + 6 133 + 3 189.16 + 3 189.16 + 2 207.88 + 1 962.56
 = 41 213.76 دج

• حساب اقتطاع الضمان الاجتماعي :

اقتطاع الضمان الاجتماعي = 9% × 41 213.76 = 3 709.24 دج

اعباء صاحب العمل = 26% × 41 213.76 = 10 715.58 دج

• الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي :

الأجر الخاضع لل IRG = أجرة المنصب + منحة السلة + منحة النقل - اقتطاعات الضمان الاجتماعي
 = 41 213.76 + 7 700 - 900 + 3 709.24 = 46 104.52 دج

وبالاعتماد على الجدول الشهري للضريبة المطبقة على الدخل الاجمالي للأجراء، والذي تم إنجازه طبقاً لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتم استخراج مبلغ الاقتطاع الشهري كما يلي، بحيث يطرح من المبلغ المتحصل عليه مبلغ 1 500 دج الذي يشكل التخفيض الأقصى:

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

الحساب	نسبة الضريبة	الفرق	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة (د.ج)
-	%0	10 000	لا يتجاوز 10 000
4 000	%20	20 000	من 10 001 إلى 30 000
4 831.06	%30	16 103.52	من 30 001 إلى 46 104.52
8 831.06	المجموع		
1 500	التخفيض		
7 331.06	I.R.G		

كما أنه يمكن استخراج مبلغ الاقتطاع بطريقة أخرى وذلك بالاعتماد على سلم الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الاجور لسنة 2008، وهي الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي، بحيث نستخرج اقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي التي يقابله الأجر الخاضع، وعليه فإن حصة IRG المقتطع هي 7 330 د.ج.

• الأجر الصافي الواجب الدفع:

الأجر الصافي = الأجر الخام - مجموع الاقتطاعات

$$= 50\,113.76 - 11\,565.7$$

$$= 38\,548.06 \text{ د.ج}$$

4. التسجيل المحاسبي لبطاقة الأجر

يتم التسجيل المحاسبي بطاقة الأجر للعامل محل الدراسة كما يلي:

المبلغ		2017-02-26	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	24 532	من ح/ أجور المستخدمين		63100000
	2 207.88	ح/ منحة منصب العمل		63100004
	1 962.56	ح/ تعويض الضرر		63100005
	6 133	ح/ تعويض الخبرة المهنية		63100011
	3 189.16	ح/ منحة المردودية الفردية		63100012
	3 189.16	ح/ منحة المردودية الجماعية		63100013
	900	ح/ منحة النقل		63100019

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

	700	ح/ منحة السلة		63100020
	300	ح/ المنح العائلية		63100033
38 548.06		إلى ح/ المستخدمون - الاجور المستحقة -	42100000	
7 330		ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي *	44700010	
3 709.24		ح/ اشتراكات الضمان الاجتماعي	43100010	
		تسجيل بطاقة الأجر		
	10 715.58	من ح/ الاشتراكات المدفوعة للضمان الاجتماعي		63500020
10 715.58		إلى ح/ اشتراكات الضمان الاجتماعي	43100020	
		اعباء صاحب العمل		

5. التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي

تلتزم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي باعتبارها مكلفة بتحصيل الضريبة على الدخل الاجمالي باكتتاب وإرسال التصريح الشهري بالضريبة في في وثيقة G50 ** إلى مفتشية الضرائب التابعة لها، فمن خلال بطاقة الأجر للعامل محل الدراسة نستخرج أن المبلغ الخاضع للضريبة هو 46 104.52 دج، وعليه الضريبة على الدخل الاجمالي للأجور تساوي 7 330 دج يتم التصريح به ودفعه قبل 20 مارس، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		2017-03-13	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	7 330	من ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي		44700010
7 330		إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA	51200010	
		شيك رقم 3841263		

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للرسوم في المؤسسة

باعتبار أن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي تابعة للنظام الحقيقي تفرض عليها عدة ضرائب ورسوم والتي تقوم بحسابها وتقييدها حسب النظام المحاسبي المالي.

* من خلال التسجيل المحاسبي للأجور نلاحظ أن المؤسسة تستعمل الحساب 447 عند تسجيل الضريبة على الدخل الاجمالي وهو الحساب الخاص بالرسوم الاخرى، لذا وجب على المؤسسة تسجيل الضريبة على الدخل الاجمالي في الحساب 442 المخصص للضرائب المحصلة من الغير.
** أنظر الملحق رقم 02.

1. الرسم على القيمة المضافة (TVA)

بما أن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي تعتبر مؤسسة إنتاجية، فإنها خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% على معظم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ومن أجل توضيح كيفية حساب الرسم على القيمة المضافة والتصريح الشهري به أخذنا شهر فيفري من سنة 2017 كمثال تطبيقي.

1.1. الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات

تقوم المؤسسة بدفع الرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع المتعلقة بنشاطها والمتمثلة في عملية بيع البضائع، عملية بيع المنتجات التامة والمنتجات المتبقية والتي تكون بها عيوب مثلا، بالإضافة إلى مختلف الخدمات الأخرى المقدمة للغير بحيث تقوم المؤسسة بتأجير مختلف معداتها للغير كحاملات البضائع وغيرها.

1.1.1. الرسم على القيمة المضافة المحصل على مبيعات البضائع

تسجل المؤسسة مبلغ الرسم المحصل على مبيعات البضائع في الحساب الفرعي ح/ 44500001، بحيث قدرت TVA المحصلة على مبيعات البضائع لشهر فيفري بـ 172 865 دج، وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		2017-02-28	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
172 865	1 082 683.83	من ح/ الزبائن إلى ح/ tva المحصلة على مبيعات البضائع	44500001	41100010
909 818.83		ح/ مبيعات البضائع TVA المحصلة على مبيعات البضائع	70000000	

5.1.1. الرسم على القيمة المضافة المحصل على مبيعات المنتجات التامة

تسجل المؤسسة مبلغ الرسم المحصل على مبيعات المنتجات التامة في الحساب الفرعي ح/ 44500002، بحيث قدرت TVA المحصلة على مبيعات المنتجات التامة لشهر فيفري بـ 5 216 597.22 دج، وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبلغ		2017-02-28	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5 216 597.22	32 672 372.1	من ح/ الزبائن إلى ح/ tva المحصلة على مبيعات المنتجات التامة	44500002	41100020
27 455 774.88		ح/ مبيعات المنتجات التامة TVA المحصلة على مبيعات المنتجات التامة	70100000	

3.1.1. الرسم على القيمة المضافة المحصل على مبيعات المنتجات المتبقية

تسجل المؤسسة مبلغ الرسم المحصل على مبيعات المنتجات المتبقية في الحساب الفرعي ح/ 44500003، بحيث قدرت TVA المحصلة على مبيعات المنتجات المتبقية لشهر فيفري بـ 132 621.73 دج، وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		2017-02-28	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
132 621.73	830 630.85	من ح/ الزبائن إلى ح/ tva المحصلة على مبيعات المنتجات المتبقية	44500003	41100030
698 009.12		ح/ مبيعات المنتجات المتبقية TVA المحصلة على مبيعات المنتجات المتبقية	70300000	

4.1.1. الرسم على القيمة المضافة المحصل على الخدمات الاخرى المقدمة للغير:

تسجل المؤسسة مبلغ الرسم المحصل على الخدمات الاخرى المقدمة للغير في الحساب الفرعي ح/ 44500004، بحيث قدرت TVA المحصلة على الخدمات الاخرى المقدمة للغير لشهر فيفري بـ 49 766 دج، وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبلغ		2015-02-28	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
49 766	311 692.5	من ح/ الزبائن إلى ح/ tva المحصلة على الخدمات الآخري المقدمة للغير	44500004	41100040
261 926.5		ح/ تقديم الخدمات الآخري TVA المحصلة على الخدمات الآخري المقدمة للغير	70600000	

وبالاعتماد على مبيعات المؤسسة خلال شهر فيفري نلاحظ أنها حققت رقم أعمال إجمالي قدر بـ 325 528 29 دج ولم تحصل على أي إعفاء، ومنه فإن الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات لهذا الشهر كان 5 571 850 دج وعليه:

$$\bullet \text{ TVA المحصلة على المبيعات} = \text{رقم الأعمال الإجمالي} \times \text{معدل TVA}$$

$$= 29 \ 325 \ 528 \times 19\%$$

$$= 5 \ 571 \ 850 \text{ دج}$$

2.1. الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على المشتريات

هو مبلغ الرسم القابل للاسترجاع والمتعلق بكل عمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال نشاطها مع مختلف الموردين و يتعلق بالرسم القابل للاسترجاع على المشتريات، الخدمات، والتثبيات... بحيث تقوم المؤسسة بتسجيل هذا الرسم في ح/ 442*.

1.2.1 الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على مشتريات السلع والخدمات

تسجل المؤسسة TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات والخدمات في الحساب 44200010، بحيث يشمل كل عمليات شراء البضاعة والمواد الأولية واللوازم بالإضافة إلى شراء الخدمات، ونظرا لكثرة العمليات سوف نأخذ كمثال فاتورة شراء مواد أولية وفاتورة خاصة بمصاريف الفندقية والتي تسجل محاسبيا كما يلي:

* من خلال التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات نلاحظ أن المؤسسة تستعمل الحساب 442 عند التسجيل المحاسبي له، وهذا خطأ، إذ يجب على المؤسسة استعمال الحساب 445 الخاص بالرسم على القيمة المضافة.

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبلغ		2017-02-13	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
148 750	125 000 23 750	من ح/ مشتريات المواد الأولية ح/ tva القابلة للاسترجاع على المشتريات إلى ح/ موردو المخزونات فاتورة رقم 37/17	40100010	38100010 44200010
11 499	9 663 1 836	من ح/ مصاريف الفندقة ح/ tva القابلة للاسترجاع على الخدمات إلى ح/ موردو الخدمات فاتورة رقم 17/17	40110020	62500030 44200010

وبعد الانتهاء من تسجيل كل عمليات المتضمنة الرسم القابل للاسترجاع على المشتريات في يومية المؤسسة، يقوم المحاسب قبل 20 من شهر مارس بإعداد جدول خاص بالرسم على القيمة المضافة المسترجع * لشهر فيفري والمتضمن أسماء وعناوين الموردين، رقم التعريف الجبائي، رقم السجل التجاري، تاريخ ورقم الفاتورة وكذا مقدار الرسوم المطابقة، وهذا بغرض الحصول على استرجاع الرسم على القيمة المضافة، إذ يتوجب على المؤسسة أن تودع مع التصريح الشهري G50 الكشف الخاص بفواتير الشراء كبيان على العمليات التي قامت بها المؤسسة، بحيث نلاحظ من خلال هذا الكشف أنه تم استرجاع مبلغ TVA بقيمة 42 500 دج متعلق بفاتورة خاصة بالاشتراكات السنوية للهاتف الخليوي تعود إلى ديسمبر 2016 والتي تم استرجاعها في شهر فيفري، بالإضافة إلى إشعار مدين من البنك الخاص بشهر جانفي بمبلغ TVA بقيمة 38 دج والتي تم استرجاعها في شهر فيفري، وعليه بلغ مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع لشهر فيفري بـ 3 533 850.65 دج.

3.1. الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع:

بعد أن تم حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات، وقيمة الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع لشهر فيفري، يتم حساب قيمة الرسم المستحق الدفع بالفرق بينهما وفق العلاقة التالية:

$$\text{الرسم المستحق الدفع} = \text{الرسم المحصل على المبيعات} - \text{الرسم القابل للاسترجاع}$$

$$= 5\ 571\ 850 - 3\ 533\ 850.65 = 2\ 038\ 000 \text{ دج.}$$

* أنظر الملحق رقم 01.

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

وقبل 20 من مارس تكون المؤسسة ملزمة بالتصريح بالرسم على القيمة المضافة في وثيقة G50 * والتي تدفعها لدى قبضة الضرائب التابعة لها، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		2017-03-13	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3 533 850	5 571 850	من ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل إلى ح/ tva القابلة للاسترجاع على المشتريات والخدمات	44200010	44500000
2 038 000		ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع	44500050	
		TVA G50, fevrier 2017		

وعند التسديد نسجل القيد التالي:

المبلغ		2017-03-13	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 038 000	2 038 000	من ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA	51200010	44500050
		تسديد TVA واجبة الدفع		

2. الرسم على النشاط المهني (TAP)

إن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي خاضعة للنظام الحقيقي، وبالتالي فهي ملزمة بدفع الضريبة على النشاط المهني بصدد رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة وهذا مهما كنت نتيجتها، ولمعرفة كيفية حساب هذا الرسم سوف نأخذ شهر فيفري كمثال لذلك.

5.2. طريقة حساب الرسم على النشاط المهني (TAP)

تقوم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بدفع الضريبة على النشاط المهني شهريا، بحيث يحدد هذا المعدل ب 1% من رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة المحقق شهريا دون الاستفادة من أي تخفيض كون المؤسسة إنتاجية، بحيث يتم الحصول على رقم الأعمال من قبل المصلحة التجارية، ومن ثم يتم التأكد منه وذلك بمقارنته مع رقم الأعمال المسجل محاسبيا.

بحيث يتم استخراج مبلغ الرسم على النشاط المهني وفق العلاقة التالية:

* أنظر الملحق رقم 03.

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 1\%$$

- رقم الأعمال لشهر فيفري الخاص بالبيع بالجملة قدر بـ 27 686 825 دج، وعليه الرسم المستحق الدفع لهذا المبلغ يكون: $27\ 686\ 825 \times 1\% = 276\ 868$ دج؛
- رقم الأعمال لشهر فيفري الخاص بالبيع بالتجزئة قدر بـ 841 908 دج، وعليه الرسم المستحق الدفع لهذا المبلغ يكون: $841\ 908 \times 1\% = 9\ 088$ دج؛
- ومنه الرسم على النشاط المهني المستحق الدفع لشهر فيفري هو $285\ 957 = 9\ 088 + 868\ 276$ دج*

وبعد القيام بحساب مبلغ الرسم على النشاط المهني المستحق تقوم المؤسسة بالتصريح برقم اعمالها لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان فرض الضريبة من خلال في وثيقة G50 * في المكان المخصص بالتصريح ب (TAP) وذلك قبل 20 مارس 2017، وكان التسجيل المحاسبي له كما يلي:

المبلغ		2017-03-13	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
285 957	285 957	من ح/ الرسم على النشاط المهني إلى ح/ الرسوم- الرسم على النشاط المهني - TAP G50, fevrier 2017	44700020	64200010
285 957	285 957	من ح/ الرسوم- الرسم على النشاط المهني - إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA شيك رقم 3841263	51200010	44700020

3. الرسم على المنشآت المبنية

وهو رسم تدفعه المؤسسة على أساس جميع ممتلكاتها العقارية (المبنية وغير المبنية)، بحيث قامت المؤسسة بدفع هذا الرسم الخاص بسنوات 2013، 2014، 2015 و 2016 بقيمة 1 017 840 دج، وهذا إثر تلقي

* من خلال ما سبق نلاحظ أن المؤسسة لديها رقم أعمال محصل من مبيعات البضائع والخدمات المقدمة للغير والتي يجب أن يخضع للرسم على النشاط المهني بنسبة 2% باعتباره متأتي من النشاط التجاري، وبالتالي يجب على المؤسسة تخصيص رقم اعمالها حسب النشاط.

** أنظر الملحق رقم 02.

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المؤسسة إشعار من إدارة الضرائب مفاده تسديد الرسم المتعلق بالسنوات الأربع الأخير الذي لم تسدده المؤسسة، وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		2017-03-26	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 017 840	1 017 840	من ح/ الرسم على المنشآت المبنية إلى ح/ الرسوم- الرسم على المنشآت المبنية-	44700040	64500020
1 017 840	1 017 840	من ح/ الرسوم- الرسم على المنشآت المبنية- إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA شيك رقم 3841263	51200010	44700040

4. رسم التطهير

هو رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية يطبق على كل الملكيات المبنية، وعليه فإن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ملزمة بدفع هذا الرسم والذي قدر بـ 75 365 دج، وكان التسجيل المحاسبي له كما يلي:

المبلغ		2017-01-25	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
75 365	75 365	من ح/ رسم التطهير إلى ح/ الرسوم- رسم التطهير -	44700050	64500031
75 365	75 365	من ح/ الرسوم- رسم التطهير - إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA شيك رقم 3522699	51200010	44700040

5. الرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة:

يدخل هذا الرسم تحت سياسة الجباية البيئية والتي تركز على مبدأ "ملوث مسدد"، وهذا بغرض المساهمة في الحد من التلوث البيئي، وعليه فإن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي وباعتبار طبيعة نشاطها ملزمة بدفع هذا الرسم سنويا والذي قدر بقيمة 000 360 دج، بحيث كان التسجيل المحاسبي له كما يلي :

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبلغ		2017-02-03	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
000 360	000 360	من ح/ الرسم على النشاطات الملوثة والخطرة على البيئة إلى ح/ الرسوم- الرسم على النشاطات الملوثة والخطرة على البيئة -	44700070	64500050
000 360	000 360	من ح/ الرسوم- رسم التطهير - إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA شيك رقم 3697063	51200010	44700070

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسة

تعتبر الضرائب المؤجلة كل الضرائب الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، وتصنف إلى ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم. ولدراسة هذا النوع من الضرائب تقربنا من مصلحة المحاسبة والمالية، وبالضبط المحاسب الذي زدنا بنسخة من الميزانية وحسابات النتائج الذين يحتويان على عنصر الضريبة المؤجلة للحالات المطبقة في المؤسسة فقط، وبالضبط حالة العطل المدفوعة، وحالة مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد.

1. الضرائب المؤجلة على العطل المدفوعة

تقوم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي في نهاية كل سنة بتكوين مؤونة اعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر، وبالاعتماد على أساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات قامت المؤسسة في نهاية سنة 2015 برصد مؤونة خاصة بحقوق العطل المدفوعة المتعلقة بسنة 2016 بقيمة 3 439 290.40 دج، وبما أن النظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فإن هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها أي خلال سنة 2016، إذن فهي مستردة في الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية لتحديد الربح الجبائي للدورة المرتبطة بها، وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية (قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية المعدومة، ويكون التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة كالتالي:

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبلغ		2015-12-31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 729 595.55	2 729 595.55	من ح/ أجور المستخدمين (عطل غير مسددة) إلى ح/ المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها تسجيل ديون العطل المدفوعة للسداسي الثاني 2016	42800010	63100000
709 694.85	709 694.85	من ح/ الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية إلى ح/ الهيئات الاجتماعية - الأعباء واجب دفعها - تسجيل أعباء الشركة (2 729 595.55 × 26%)	43800010	63500030

ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن العطل المدفوعة الأجر كالتالي:

المبلغ		2015-12-31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
653 465.18	653 465.18	من ح/ ضريبة مؤجلة أصول إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة (3 439 290.40 × 19%)	69200000	13300000

وعند تسديد مبلغ العطل المدفوعة (Congé payer) يتم ترصيد ح/ 428 وح/ 438 إلى ح/ 512، وعندها يتم استخدام أصول الضريبة المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية أعلاه كما يلي:

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبلغ		2016-08-25	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	2 729 595.55	من ح/ أجور المستخدمين (عطل غير مسددة) ح/ الهيئات الاجتماعية - الاعباء واجب دفعها إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA تسديد العطل المدفوعة		42800010
	709 694.85			43800010
3 439 290.40			51200010	
653 465.18	653 465.18	من ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول إلى ح /ضريبة مؤجلة أصول ترصيد ضريبة مؤجلة أصول	13300000	69200000

2. الضرائب المؤجلة على مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد

يتم حساب التزام منح الذهاب إلى التقاعد على أساس افتراضات إكتوارية وفق متغيرات ديموغرافية (احتمال الوفاة، احتمال بقاء العامل في المؤسسة حتى خروجه إلى التقاعد) ومتغيرات مالية (معدل ارتفاع الأجور، معدل التحيين)، وبناء على المعطيات المقدمة من فرع الأجور، وبعد حساب قيمة الالتزام لكافة عمال المؤسسة، بلغت القيمة الإجمالية في نهاية سنة 2015 لمؤونة منح الذهاب إلى التقاعد 55 035 007.56 دج، بحيث يجب إعادة تقدير هذه المؤونات بزيادة مبلغ المؤونة جزئيا في نهاية كل سنة، إلى غاية تسديد هذه التعويضات في نهاية الخدمة عند خروج الأجير إلى التقاعد، ومنه قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لهذه المؤونة في نهاية السنة كما يلي:

المبلغ		2015-12-31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	55 035 007.56	من ح/ مخصصات منح الذهاب إلى التقاعد إلى ح/ مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد تسجيل مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		68300000
55 035 007.56			15300020	

وبما أن القواعد الجبائية تنص على أن هذه المؤونة المدرجة كعبء غير قابلة للخصم إلا عند التسديد الفعلي لهذه المؤونة إلى المستفيدين منها خلال السنة المالية المتعلقة بالتسديد، بحيث تكون القاعدة الجبائية معدومة في

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

تاريخ محاسبة المؤونة، أما القاعدة المحاسبية فتكون بقيمة 55 035 007.56 دج، وبالتالي هذا الفرق الناتج بين التسجيل المحاسبي للمؤونة والادراج الجبائي لها ينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول كما يلي:

المبلغ		2015-12-31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10 456 651.44	10 456 651.44	من ح /ضريبة مؤجلة أصول إلى ح/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن منح الذهاب إلى التقاعد (55 035 007.56 × 19%)	69200000	13300000

وخلال سنة 2016 قامت مؤسسة E.I.M.S بدفع جزء من المؤونة كتعويضات الذهاب إلى التقاعد إلى المستفيدين منها والذين قدر عددهم ب 17 عامل، بحيث بلغت قيمة التعويضات الممنوحة لهم 32 973 653.49 دج سددت بشك بنكي، وعليه يتم تعديل قيمة الضريبة مؤجلة أصول والذي يتم استرداده لتحديد الربح الجبائي ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		2016-12-31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
32 973 653.49	32 973 653.49	من ح/ مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد إلى ح/المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها إستخدام المؤونة	42800020	15300020
32 973 653.49	32 973 653.49	من ح/المستخدمون، الأعباء الواجب إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA تسديد المؤونة	51200010	42800020
6 264 994.16	6 264 994.16	من ح/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول إلى ح /ضريبة مؤجلة أصول تعديل الضريبة مؤجلة أصول	13300000	69200000

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

(32 973 653.49 × 19%)

من خلال التسجيلات المحاسبية السابقة نلاحظ أنه عند تسديد المؤونة يتم استعمال الحساب 428 كحساب وسيطي وهذا راجع لضرورة تبيان أثر طبيعة العملية المعنية.

وكما أشرنا إليه سابقا يتم تغيير في قيمة المؤونة في السنة القادمة نتيجة التغيير في المتغيرات الديموغرافية والمالية كمعدل دوران العمال والتغيير في المدة المتبقية للذهاب إلى التقاعد والتغيير في معدل التحيين، حيث يتم رفع المؤونة في حساب 153 في الجانب الدائن والحساب 683 في الجانب المدين مع تسجيل قيد الضريبة المؤجلة أصول.

وفي الأخير نشير إلى أنه لم نصادف خلال دراستنا لهذه المؤسسة وفحص وثائقها المحاسبية أي تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم.

المطلب الرابع: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وضبط كل التصحيحات اللازمة حسب ما تنص عليه القوانين والتشريعات الجبائية.

1. تحديد النتيجة الجبائية:

تقوم المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي، وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) إلى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة للضريبة (التخفيضات)، بحيث اعتمدنا في حساب النتيجة الجبائية للمؤسسة على الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية*، والذي يوضح بشكل مفصل مراحل تحديد النتيجة الجبائية:

جدول رقم (2-3): جدول تحديد النتيجة الجبائية

37 439 598	ربح	أ. النتيجة الصافية للسنة (حسابات النتائج)
		ب. الاستردادات
		أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال
		حصص الهدايا الإخبارية غير قابلة للخصم
		حصص الأشهار والرعاية غير قابلة للخصم
		مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم
		الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم
		الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم

* أنظر الملحق رقم 05.

دراسة تطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

	مؤونات غير قابلة للخصم	
	الإهتلاكات غير القابلة للخصم	
	مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم	
	الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك المستأجر)	
	الايجارات خارج النواتج المالية	
897 217	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
6 276 057	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
	خسائر القيمة غير القابلة للخصم	
	غرامات وعقوبات	
	الاستردادات الأخرى	
7 173 274	مجموع الاستردادات	
	III. التخفيضات	
	فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الاصول الثابتة المعاد استثمارها	
	حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة	
	المدخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة	
	الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الايجار التمويلي	
	الايجارات خارج الاعباء المالية	
	الاهتلاكات التكميلية	
	التخفيضات الاخرى	
	مجموع التخفيضات	
	IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم	
	خسارة سنة 2012	
	خسارة سنة 2013	
	خسارة سنة 2014	
33 614 618	خسارة سنة 2015	
33 614 618	مجموع الخسائر القابلة للخصم	
10 998 254	ربح	النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول الجبائي رقم 09

• النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة:

تم استخراجها من حساب النتائج لسنة 2016، بحيث حققت المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي ربح قدر بـ 37 439 598 دج.

• الاستردادات:

تتكون استردادات المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي من خلال جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016 من الضريبة على أرباح الشركات فقط، بحيث تم استرداد مبلغ الضرائب المستحقة (IBS) والضرائب المؤجلة للرجوع إلى النتيجة الإجمالية للشركة قبل طرح الضرائب، وكانت مبالغها على التوالي 897 217 دج كضرائب على أرباح الشركات و6 276 057 دج للتغيير الحاصل في الضرائب المؤجلة المتعلقة بسنة 2016، ومنه أصبح مجموع الاستردادات يساوي 7 173 274 دج

• التخفيضات:

لم تسجل المؤسسة أي تخفيضات خلال سنة 2016.

• خسائر السنوات السابقة:

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات السابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية، حيث نجد خسارة السنوات السابقة للشركة كما يلي:

نتيجة المؤسسة لسنة 2014 خسارة: (36 893 222.97) دج

نتيجة المؤسسة لسنة 2015 ربح: 3 278 604.27 دج

مجموع الخسائر للتخفيض: (33 614 618) دج

• مما سبق نستخلص النتيجة الجبائية:

النتيجة المحاسبية الصافية = 37 439 598 دج

+ الاستردادات = 7 274 173 دج

- التخفيضات = 00 دج

- خسائر السنوات السابقة = (33 614 618) دج

النتيجة الجبائية = 10 998 254 دج

2. حساب الضريبة على أرباح الشركات

تم حساب مبلغ الضريبة المستحق على أرباح الشركات لسنة 2016 وفق الطريقة التالية:

النتيجة العادية قبل الضرائب: 44 612 872.71 دج
تغير الضرائب المؤجلة: (6 276 057.11) دج

النتيجة المحاسبية: 38 336 815.7 دج
خسائر السنوات السابقة: (33 614 618) دج

النتيجة الجبائية: 4 722 197 دج

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة
= 19% × 4 197 722 =
= 897 217.43 دج

1.2. التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات

المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي لا تقوم بدفع التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات، وإنما تقوم بحساب وتسديد مبلغ الضريبة المستحقة للدورة السابقة بعد إيداع الميزانية الجبائية لدى إدارة الضرائب، بحيث كان التسجيل المحاسبي كما يلي :

المبلغ		2016-12-31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	897 217.43	من ح/ الضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية		69500010
897 217.43		إلى ح/ الدولة، ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على أرباح الشركات	44400010	
897 217.43	897 217.43	من ح/ الدولة، ضرائب على النتائج إلى ح/ بنوك الحسابات الجارية BEA شيك رقم 4126355	51200010	44400010

المطلب الخامس: التقييم الشخصي للدراسة الميدانية

سنبرز في هذا المطلب أهم المهارات والمعارف المكتسبة إلى جانب الصعوبات المصادفة في الدراسة الميدانية

1. المهارات والمعارف المكتسبة

إن الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع مكنتنا من الاحاطة أكثر بالممارسات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال ربط المعارف النظرية المكتسبة من قبل مع ما هو مطبق في الواقع العملي من خلال الاستفادة من تجربة و خبرة العاملين في الميدان، بحيث أصبح لدينا إطلاع أكثر على العلاقة الوطيدة التي تربط المحاسبة بالجباية من خلال الالمام بمختلف القوانين والتشريعات الجبائية سارية المفعول، كما اثمرت هذه الدراسة على اكتساب معرفة إضافية بالقوائم المالية في صورة الميزانية وحساب النتائج، بالإضافة إلى تكوين فكرة لا بأس بها حول مختلف الجداول الجبائية وكيفية اعدادها وبالأخص جدول النتيجة الجبائية الذي من خلاله تعرفنا على مختلف التسويات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية، كما تم التعرف على مختلف التصريحات الجبائية الملزمة بتقديمها المؤسسة في اجالها القانونية وذلك بمعالجة مختلف العمليات التي لها علاقة بالتزامات المؤسسة لدى الإدارة الضريبية، كل هذا ساهم في زيادة المعرفة في مجال المحاسبة الجبائية.

2. الصعوبات المصادفة في الدراسة الميدانية

ككل موضوع بحث علمي يتم التطرق إليه، هناك صعوبات تواجه الدارسين، فالانتقال من الجانب النظري إلى الجانب التطبيقي غالبا ما تحده عدة معوقات وذلك راجع للاختلاف الموجود بين ما تم دراسته نظريا و ما هو مطبق في الواقع العملي والمهني، ويمكن تلخيص أهم الصعوبات التي واجهتنا في الدراسة الميدانية في صعوبة الحصول على بعض الوثائق المحاسبية وهذا راجع لسرية المعلومات المالية والمحاسبية في المؤسسة خاصة فيما تعلق بالقوائم المالية وحساب النتائج المتعلق بالسنة قيد الدراسة بحجة أنه لم يتم إيداع القوائم المالية لدى الادارة الضريبية.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية في المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي، والتي حاولنا فيها معرفة مختلف الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة وكذلك المعالجة المحاسبية لها بناء على وثائق المؤسسة وتصريحاتها الجبائية، بالإضافة إلى معالجة مختلف العمليات المتعلقة بالجانب الجبائي خلال الدورة، نستنتج أنه مازالت هناك مشاكل تعترض المحاسبين في طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي رغم كل الجهود المبذولة لتكييفه مع النظام الجبائي، وهذا راجع للاختلاف من حيث المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبائي، وبغرض الحد من مختلف الاشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد يجب توطيد العلاقة بين إدارة الضرائب والمؤسسات الاقتصادية سعياً إلى تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، لكي يتم تحقيق التوافق والانسجام بين النظامين من أجل ضمان تصريح ضريبي يخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية.

خاتمة

تماشياً مع التغيرات العالمية، وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الإقتصادية العالمية، قامت الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، الذي حمل إنعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعاً لتغير مفاهيم ومبادئ وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، ولعل تبني الجزائر لهذا النظام يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية إحتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الإعتبارات الجبائية كما في السابق، هذا ما أدى إلى إحداث إختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية.

وعلى غرار العلاقة الموجودة بين النظامين، مست هذه التغيرات كذلك وبشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ما أدى إلى ضرورة المقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ولتوضيح ذلك جاء موضوع بحثنا ليلسط الضوء على محتوى كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بغرض الإحاطة بموضوع المحاسبة الجبائية ومعالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في: كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي التي حاولنا من خلالها التعمق قدر المستطاع في كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب والرسوم بإعتبار مخرجات النظام المحاسبي المالي تمثل الأساس الذي يستند عليه لتحديد الوعاء الضريبي والقيام بالتصاريح اللازمة.

إختبار الفرضيات:

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن إختبار الفرضيات كما يلي:

• الفرضية الأولى:

تخضع المؤسسة إلى الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، فقد تم إثباتها نسبياً، بحيث تخضع المؤسسة بالإضافة إلى تلك الضرائب والرسوم، إلى رسوم أخرى كرسوم التطهير، الرسم على النشاطات الملوثة للبيئة والرسم على المنشآت المبنية.

• الفرضية الثانية:

يتم التسجيل المحاسبي للضرائب والرسوم كل حسب نوعه وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي أولاً، ثم ما تنص عليه التشريعات الجبائية، فقد تم إثباتها من خلال الفصل 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.

• الفرضية الثالثة:

بخصوص الفرضية الثالثة والتي نصت على أن تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إجراء عدة تغييرات وإدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي فقد تحققت بحيث، أثبتت الدراسة التطبيقية أن تحديد الربح الجبائي يتم إنطلاقاً من الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافاً إليه الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) مطروح منها التخفيضات إن وجدت.

• الفرضية الرابعة:

بالنسبة للفرضية الرابعة والتي نصت على أنه عند معالجة العمليات المرتبطة بمختلف الضرائب والرسوم، تعتمد المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي على ما هو منصوص عليه في مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، فقد تم إثباتها، إذ أن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي تعتمد على القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة الضرائب والرسوم، مع حرصها على الإلتزام بالقواعد التي أوجبها التشريع الجبائي.

النتائج:

على ضوء هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج، نذكر أهمها على النحو التالي:

- تمثل الضرائب والرسوم إلتزام على المؤسسة عليها دفعها وتقديم تصريحات جبائية لمجمل مداخلها، وعدم وفائها بإلتزاماتها إتجاه الإدارة الضريبية يولد عقوبات جبائية ؛
- إن سمو النظام الجبائي على النظام المحاسبي المالي يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد الضريبة على النتيجة، وهذا ما يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
- المحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يكمن دمجها بمقتضى النظام الجبائي، ولا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للخصم ضريبياً، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة، و هذا ما يدل على أنه لا يمكن إعداد التصريحات الجبائية إلا بعد إعادة معالجة القوائم المالية لمطابقتها مع القواعد الجبائية ؛
- بالرغم من تغيير النظام المحاسبي في الجزائر إلا أن هناك استمرارية في الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في السابق والقائمة على الخلفية الجبائية، وهذا ما يدل على أن المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي تقوم بإعداد قوائمها لغرض جبائي.

الإقتراحات:

إنطلاقاً من هذه الدراسة، إستطعنا الخروج بالإقتراحات التالية:

- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية لجعلها أكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي ؛
- على النظام الجبائي كذلك التنازل على بعض المواد وإلغاءها كالمادة 141 التي تنص على أنه على المؤسسات احترام القانون الجبائي مع مراعاة عدم تعارضها مع النظام المحاسبي المالي ؛
- على المؤسسة المتابعة المستمرة والدورية فيما يخص كل التشريعات القانونية ومنها الجبائية كونها تتغير من وقت إلى آخر ؛
- تعتبر المحاسبة الجبائية نوعاً ما دقيقة ومتشعبة، الأمر الذي يتطلب متابعة خاصة على مستوى المؤسسة، ما يجعل من الضروري إنشاء مصلحة خاصة بمحاسبة الضرائب تتناول كل العمليات المتعلقة بها ؛
- ضرورة إعتدال المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي على نظام التسبيقات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات، وذلك لتفادي العقوبات الجبائية ؛
- ضرورة إهتمام المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي بإعادة النظر في التسجيلات المحاسبية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الاجمالي، وذلك بإعادة مراجعة الحسابات المرتبطة بها من خلال تكييفها مع مدونة الحسابات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

أفاق البحث:

من خلال تطرقنا إلى هذا الموضوع حاولنا الإجابة عن التساؤلات المطروحة ومناقشة الفرضيات المعتمدة، وكون الميدان الجبائي يستحق البحث الدائم والغوص المتواصل فيه، وذلك بسبب طبيعته المتجددة وأهدافه المتغيرة، فإن بحثنا هذا يحتاج إلى دراسات أخرى لإثرائه، وذلك من خلال التطرق إلى بعض المواضيع المهمة والتي نذكرها فيما يلي:

- المحاسبة الجبائية لمجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي ؛
- المعالجة الجبائية والمحاسبية للضريبة على أرباح الشركات للشركات الأم ؛
- الإهتلاكات والضرائب المؤجلة في ظل الإختلاف الجبائي والمحاسبي في الجزائر.

أولا : المراجع باللغة العربية

✓ الكتب

- ❖ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- ❖ حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كلبيك، الجزائر، الطبعة الاولى، 2013.
- ❖ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث: جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- ❖ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- ❖ محمد حسين أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مركز شباب الجامعة، عمان، 1996.

✓ المذكرات

- ❖ محمد أبركان، تبني معايير المحاسبة الدولية واثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016.
- ❖ صارة أوكريف، المحاسبة الجبائية في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2014.
- ❖ عبد النور بوعلي، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015.
- ❖ عفاف العلوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.
- ❖ عمر الفاروق زرقون، انعكاس الاصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011.
- ❖ محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " IAS 12 " في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2013.

- ❖ أمينة كحلوش، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.
- ❖ أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014.

✓ المجلات

- ❖ يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، العدد 13، الجزائر، ديسمبر 2012.

✓ الملتقيات

- ❖ محمد أمين بريري، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واثار ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني الثاني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المركز الجامعي الوادي يومي 5 و 6 ماي 2013.

✓ القوانين والتشريعات

- ❖ القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01-358 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

✓ Les Livres

- ❖ Anne-Marie Bouvier, Charlotte Disle, **Introduction à La Comptabilité**, Dunod, Paris, 2008.
- ❖ Christine Collette, Jacques Richard, **Les Systèmes Comptables Français et Anglo-Saxons**, Dunod, Paris, 2002.
- ❖ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, **Système Fiscal Algérien**, 2017.

✓ Les Séminaires

- ❖ Rabah Boussaid et autres, **Dossier Pédagogique de Séminaire Portant sur Les Impôts Diffères**, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012.

الملحق رقم 02: التصريح الشهري لوثيقة G50

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 Direction des Impôts
 AIN DEFLA
 Wilaya de :
 Inspection des impôts
 de : MILLANA
 Recette des impôts
 de : MILLANA
 Commune: بلدية
 000544020214660
 44020347121

Année: 2017
 Mois : Fevrier
 Trimestre

A rappeler
 Obligatoirement

Identifiant fiscal / N.I.S
 Article d'imposition

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
 OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
 DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M. EIMS-MILIANA
 Activité: Production et Commercialisation Art Sanitaire
 Adresse: BP 47 Route Hammama Miliana

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS
 CODE ACTIVITE

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 1%

Code	Opérations imposables	المعاملات الخاضعة للضريبة		Montant à payer (D.A)
		Chiffre d'affaires Brut	Imposable	
C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			-
C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction (Gros)	27 686 825		276 868
C1A13	Affaires sans réfaction (Detail)	908 841		9 088
C1A14	Affaires exonérées			-
C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			-
TOTAL		28 595 666	-	285 957

السموات على الضمان للضريبة على ارباح للشركات

Acomptes IBS		السموات على الضمان للضريبة على ارباح للشركات	
Acomptes et solde IBS		Détermination des acomptes et du solde de liquidation	
E1M10			A payer (D.A)
TOTAL			-

IRG salaires et autres retenues à la source IRG/IBS

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والأقطاعات الأخرى من المصدر ص.د.الص.إ.س		الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر والأقطاعات الأخرى من المصدر ص.د.الص.إ.س	
Catégories de revenus soumis à une retenue à la source		Revenu imposable	
		Taux	A payer (D.A)
E1L20	IRG / Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	Bareme	891 349
E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)	10%	
E1L40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	15%	
E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes	50%	
E1L80	IRG / Autres retenues à la source P Fid + P Var + Ind Retraite	10%	1 361
E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Presl. services) (1)	24%	
E1M40	IBS / Autres retenues à la source	10%	
TOTAL			892 710

(1) Jondre relevé détaillé des retenues

الملحق رقم 03: التصريح الشهري لوثيقة G50

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro
Exemple: 325 620 DA = 325 620

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

أرقام الأعمال الخاضعة للمريبة المضافة

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 dérivés (art. 23 du CTVA)	0			9%	0
E3B12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)	0			"	0
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)	0			"	0
E3B14	Actes Médicaux	0			"	0
E3B15	Commissionnaire et colliers	0			"	0
E3B16	Fourniture d'énergie	0			"	0
E3B21	Production: biens, produits, denrées	28 153 784			19%	5 349 219
E3B22	Revente en détail: biens, produits, denrées	909 818			"	172 865
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%	0			"	0
E3B24	Professions Libérales	0			"	0
E3B25	Opérations de banques et assurances	0			"	0
E3B26	Prestations de téléphone et téléx	0			"	0
E3B28	Autres prestations de services	261 926			"	49 766
E3B31	Débits de boissons	0			"	0
E3B32	Production biens et dérivés (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B33	Reventes en détail (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B34	Tabacs et allumettes	0			"	0
E3B35	Spéctacles, jeux divers et autres	0			"	0
E3B36	Autres prestations (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B37	Consommations sur place	0			"	0
TOTAL GENERAL DES C.A		29 325 528		0		5 571 850
B/ Déductions à opérer		ب - الخصومات المحزاة:				
NATURE DES DEDUCTIONS		ب - الخصومات				
MONTANT		مونتانت				
E3B91	Précompte antérieur	0				5 571 850
E3B92	TVA / achats de matières et services (art.29 CTCA)	3 533 850				
E3B93	TVA / achats biens amortissables (art.38 CTCA)					
E3B94	Régularisation prorata déduction (art. 40 CTCA)					5 571 850
E3B95	TVA / factures annulées ou imp (art. 18 CTCA)					0
E3B96	Autres déductions (indication de précomptes, etc.)					2 038 000
Total des déductions à opérer(B)		3 533 850				0
C/ TVA à Payer		ب - رقم الواجب دفعه				
C		- Total des droits dus				
E3B97	Régularisation du prorata (art. 40 CTCA)					5 571 850
E3B98	- Reversement (art. 40 CTCA)					5 571 850
B		- Total des déductions				
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)					2 038 000
E3B99	(A porter dans cadre récapitulatif) PRECOMPTE à reporter(B-C)					0

الملحق رقم 04: التصريح الشهري لوثيقة G50

Droit de timbre sur état		حس الطابع	
Code	Operations imposables	CA imposable	Taux
E2E00	Ventes En Espèces		1 139
	TOTAL		1 139

Impôts et taxes non repris ci-dessus		الضرائب والرسم الصادرة اعلانه	
CODE	Operations imposables	CA imposable	Taux
	TOTAL		

RECAPITULATION (EN D.A)		للخصم (دج)	
1 - TAP	C/500026/A	285 957	
2 - AP/IBS	C/201001/M1	-	
3.1 - IRG/Salaires	C/201001/100	892 710	
3.2 - IRG/ Autres retenues	C/201001/A B C		
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201001/M2 et 3		
- TIC	C/201003/303/A/B		
4 - Droit de timbre	C/201002/201	1 139	
5 - Autres	Taxe De Formation	-	
7 - TVA	C/201003/300/A/B/C	2 038 000	
MONTANT TOTAL A PAYER		3 217 806	

للخصم (دج)

Cadre réservé au contribuable

Cadre réservé à la recette

Cadre réservé à l'inspection

Certifie sincère et vérifiable le contenu de la présente déclaration conforme aux documents comptables

Reçu ce jour la présente déclaration enregistrée sous le n°

Enregistré le :

A. Miliana

Payée par Chq banque N°

Observations éventuelles

le : 12-03-2017

Chq poste du du Agence

En numéraire

Cachet, Signatur

Prise en recette par quit. N°

A le

Le receveur des impôts

Cachet, Signature

الملحق رقم 05: جدول تحديد النتيجة الجبائية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 0 5 4 4 0 2 9 0 0 1 2 5 7
Désignation de l'entreprise: EIMS	
Activité: fabrication materiel sanitaire	
Adresse: HAMMAMA	
Exercice du 01/01/2016 au 31/12/2016	

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	37 439 598
	Perte	
II Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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		
Amortissements non déductibles		
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	Impôts exigible sur résultat	897 217
	Impôts différé (variation)	6 276 057
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		7 173 274
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)		
Amortissement 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 *		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
Total des déficits à déduire		33 614 618
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	10 998 254
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre