جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة:

# الجباية المعمقة للمؤسسة

من اعداد الأستاذ: محمد بن الجوزي

السنة الجامعية

2025 – 2026

**فهرس المحتويات** **الصفحة**

**مقدمة** ..... أ

**أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG**

**I. مجال تطبيق ضريبة IRG**

**1.** المداخيل الخاضعة ..... **02**

**2.** الأشخاص الخاضعين ..... **02**

**3.** تحديد القاعدة الجبائية ..... **02**

**4.** التخفيضات ..... **03**

**5.** الإعفاءات (بالنسبة للأشخاص) ..... **03**

**6.** الاعباء القابلة للخصم ..... **04**

**II. الجوانب القانونية وبعض الأمثلة التطبيقية لمختلف أصناف الدخل الخاضع لضريبة IRG**

**1.** الأرباح الصناعية والتجارية ..... **05**

**2.** الرواتب والأجور ..... **12**

**3.** المعالجة الجبائية للاقتطاع من المنبع ..... **13**

**III. دراسات حالات شاملة**

**1.** الحالة الأولى ..... **15**

**2.** الحالة الثانية ..... **16**

**3.** الحالة الثالثة ..... **18**

**ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS**

**I. الجوانب القانونية والتنظيمية للضريبة على أرباح الشركات**

**1.** مجال التطبيق..... **22**

**2.** تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ..... **22**

**3.** النسب المطبقة والخاصة بالضريبة على أرباح الشركات ..... **23**

**4.** الإعفاءات ..... **24**

**II. الجوانب التنظيمية لتحديد الربح الخاضع للضريبة وكيفية تحديد دفع الأقساط**

**1.** المعالجة الجبائية لأهم كتل الأعباء ..... **25**

**2.** أحكام ذات أهمية في تحديد القاعدة الجبائية ..... **26**

**3.** كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات IBS ..... **27**

**III. دراسة حالات شاملة للضريبة على أرباح الشركات** .....

الحالة الأولى ..... **28**

الحالة الثانية ..... 31
الحالة الثالثة ..... 34
الحالة الرابعة ..... 36

**ثالثا: الرسم العقاري**

**I.مجال التطبيق**
**1.1** الملكيات الخاضعة للضريبة ..... 39
**2.1** الملكيات المعفية ..... 39
**3.1** تحديد الأساس الخاضع للضريبة ..... 40
**4.1** النسبة المطبقة ..... 41
**2. الملكيات غير المبنية**
**1.2** الملكية الخاضعة للضريبة ..... 41
**2.2** الأراضي الفلاحية ..... 42
**3.2** تحديد الأساس الخاضع للرسم ..... 42
**4.2** النسب المطبقة بالنسبة للملكيات غير المبنية ..... 43
**II. كيفية تطبيق الرسم العقاري على الملكيات المبنية** ..... 43

**رابعا: الرسم على القيمة المضافة**

**I. التعريف والجوانب التنظيمية (القانونية) للرسم على القيمة المضافة**
**1.** التعريف ..... 45
**2** .مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ..... 46
**3** . الإعفاءات ..... 47
**4** . وعاء أساس فرض الضريبة ..... 47
**5** . المعدلات ..... 48
**6.** الحدث المنشئ للضريبة ..... 48
7. تحصيل الرسم على القيمة المضافة ..... 49
**II.الجوانب التطبيقية للرسم على القيمة المضافة TVA**
مثال 1 ..... 50
مثال 2 ..... 50

**خامسا: أساسيات الرقابة الجبائية وعلاقتها بالمحاسبة**

**I. المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة**
**1.** تعريف المحاسبة والمبادئ المحاسبية ..... 53
**2.** مقومات النظام المحاسبي ..... 56
**3.** العلاقة بين المحاسبة والجبلية ..... 61

**II. المراجعة الجبائية**

**1.** ماهية المراجعة الجبائية ..... **64**

**2.** الكفاءات الواجب توافرها وحدود المراجع الجبائي ..... **72**

**3.** المراحل العملية المراجعة الجبائية ..... **76**

**III. الرقابة الجبائية**

**1.** مفهوم الرقابة الجبائية ..... **92**

**2.** أشكال الرقابة الجبائية ..... **94**

**3.** الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية ..... **98 الى 101**

**قائمة المراجع** ..... **102**

**المقدمة:**

تشتمل هذه المطبوعة على الجوانب القانونية والتنظيمية لمختلف أنواع الاقتطاعات الجبائية المشكلة للنظام الجبائي الجزائري والمتمثلة في كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الضريبة على أرباح الشركات IBS ، الرسم العقاري T. FONC، والرسم على القيمة المضافة TVA.

إن التطبيقات الواردة في المطبوعة تتيح اختبار الفهم الجيد للمعلومات والتحكم في الميكانيزمات والمبادئ الأساسية للقانون الجبائي. كما تتسم هذه التطبيقات بالوضوح والدقة بحيث يكون هدفها الأساسي هو جعل هذه المادة في متناول كل المعنيين بها.

وبالإضافة إلى ذلك، فإنها تدرج إجراءات قوانين المالية وتحديدا القوانين الجبائية المتمثلة في كل من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ( C.I.D.et T.A) وما يعرف بنظام الرسم على رقم الأعمال (T.C.A) وهذا لغاية 2024.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن تدخل بعض التعديلات في الإجراءات المطبقة في قوانين المالية للسنوات القادمة كالإجراءات التي اتخذت بشأن الرسم على القيمة المضافة وبعض الرسوم الأخرى بالنسبة لقانون المالية لسنة 2017.

يعالج كل محور بصفة مستقلة عن المحاور الأخرى ويتبع في ذلك إدراج الجوانب التنظيمية والقانونية وإعطاء بعض الأمثلة المبسطة التي تيسر المتابعة البيداغوجية للمادة. فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي تعالج أولا مختلف فئات الدخل الخاضعة للضريبة مع إعطاء أمثلة تطبيقية لجل هذه الفئات ثم التعرض إلى الحالات الشاملة. وكل حالة هي مستقلة وتكون معالجتها كاملة ومفصلة إلى أقصى الحدود.

إن معالجة وحل الأمثلة التطبيقية لتقنيات الجباية لا تتوقف عند التعرض للأرقام والتوصل إلى النتائج دون تقديم الشرح والتوضيح لهذه الأخيرة لأن الأمر يتعلق بالقانون، والذي يتطلب شرحا وترجمة يكون التحكم في كل منهما أمرا يستدعى التعمق والتدقيق.

إن التحكم في الجوانب التطبيقية للتقنيات الجبائية لا يتسنى إلا بالتحكم في أساسيات تطبيق القانون الجنائي مما يسمح بمعالجة الحالات الأكثر تعقيدا.

كما خصصنا في آخر هذه المطبوعة جزءا لا يقل أهمية من الأجزاء المتعلقة بالجوانب القانونية والتطبيقية، ألا وهو المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية وعلاقتها بالمحاسبة.

يمكن أن يكون محتوى هذه المطبوعة سندا بيداغوجيا لكل الطلبة المسجلين في التخصصات المختلفة والتي تدرج في برامجها المقررة مقاييس تعنى بتقنيات الجباية عموما والجباية المعمقة للمؤسسة المبرمجة لطلبة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة.

## أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

### I. مجال تطبيق ضريبة IRG

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة عل دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة 1 من ق ض م).

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية : (المادة 2 من ق ض م )

**1. المداخيل الخاضعة**

- أرباح صناعية وتجارية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- أرباح فلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذلك تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية .

**2. الأشخاص الخاضعين**

يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويمكن الرجوع للمواد 3 و4 من ق ض م للتفصيل في نقطة موطن التكليف وعلى العموم فان المشرع حدد فئات هؤلاء الأشخاص في :

- الأشخاص الطبيعيين.
- الشركاء في شركات الأشخاص.
- أعضاء الشركات المدنية المشكلة من اجل الممارسة المشتركة لمهمة اعضائها .
- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تتشكل في شكل شركات أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تتضمن قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

**3. تحديد القاعدة الجبائية**

تتحدد القاعدة الجبائية لضريبة IRG من مجموع أصناف المداخيل الصافية باستثناء تلك التي كانت موضوع قرض محرر، مع خصم التكاليف المذكورة أدناه (المادة 85 من ق ض م )

- فوائد القروض والديون المبرمة لاقتناء أو بناء السكنات على عاتق المكلف بالضريبة

- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية
- نفقات الإطعام
- عقد التامين الذي يبرمه المالك المؤجر
- مبلغ هامش الربح المتفق عليه مسبقا في إطار عقد بصيغة "المراجعة" المبرم من اجل اقتناء مسكن على عاتق المكلف بالضريبة كما تستفيد المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار السكنات من تخفيض بنسبة 25% عند حساب أساس الضريبة على الدخل الإجمالي

**4. التخفيضات**

يمكن للخاضعين لضريبة IRG أن يستفيدوا بتخفيض فيما يخص :

- الأزواج الذين يختارون الإخضاع المشترك يستفيدون بتخفيض 10% مطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

وبالإضافة إلى القانون السابق يمنح القانون الجبائي الجزائري التخفيضات التالية:

- 35% على الأرباح الناتجة عن نشاط المخابز (بالنسبة لمنتوج الخبز فقط)
- 30% على الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط التالية :(المادة 21 من ق ض م )

أ. يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات) باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية.

وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار دعما لتصريحاتهم السنوية

ب. للاستفادة من هذا التخفيض يجب أن يمسك المستفيدون محاسبة منتظمة و فضلا عن ذلك يجب أن يبينوا وبصورة مميزة في التصريح السنوي للنتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر كلفتها.

ج. يجب على الأشخاص في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في اجل اقل من 5 سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض. وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5%. كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام المذكور في الفقرة أ من هذه المادة مع زيادة قدرها 25% .

**5. الإعفاءات (بالنسبة للأشخاص)**

حسب المادة 5 من (ق ض م ) يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي

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

- كما تحدد المادة 6 من (ق ض م)، إخضاعا ضريبيا على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومدا خيل أولاده أو الأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته. ومن اجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مدا خيل متميزة من تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها.

أ. أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو 25 عاما إذا اتبعوا مداولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي .

ب. وفقا لنفس الشروط الذين يأويهم في بيته .

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

إن فرض ضريبة مشتركة، يمنح الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة وتحدد المادة 7 إخضاعا للضريبة على الدخل الإجمالي وبصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها.

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من اجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تتشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم او شركة محدودة المسؤولية وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة .
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها

**6. الاعباء القابلة للخصم**

في إطار النظام الحقيقي، الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي المحدد بعد خصم الأعباء المسموح بها قانونا.

وحتى تكون الأعباء قابلة للخصم يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لصالحها
- تتعلق بعبء فعلي و أن تكون مدعمة بمبررات كافية
- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية
- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية و التي صرفت خلالها

وعلى العموم يمكن إدراج هذه الأعباء تحديدا في :

- الأعباء العامة LES FRAIS GENERAUX
- الأعباء المالية LES FRAIS FINANCIERS
- الأعباء المختلفة LES FRAIS DIVERS
- الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني LES IMPOTS TAXES A CARACTERS PROFESSIONNEL
- الإهتلاكات LES AMORTISSEMENTS

- المؤونات LES PROVISIONS

ويمكن الرجوع إلى المادة 23 من (ق ض م) لتبيان مختلف الأعباء المنصوص عليها قانونا ويمكن تحديد الدخل الإجمالي والذي يساوي المبلغ الحسابي للمداخيل الفئوية

**II. الجوانب القانونية وبعض الأمثلة التطبيقية لمختلف أصناف الدخل الخاضع لضريبة IRG**

**1. الإرباح الصناعية والتجارية**

**أ. الأنظمة المطبقة:** يوجد نظامان للإخضاع الضريبي لهذه الفئة من المداخيل:

- النظام الحقيقي
- النظام المبسط

**أ.1 النظام الحقيقي:** يفرض النظام الحقيقي بصفة إجبارية في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال 000 000 8 دج إن رقم الأعمال السنوي الواجب اعتماده هو رقم الأعمال

- من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم .
- الرسم على القيمة المضافة محسوب بالنسبة لغير الخاضعين له .

إن المادة 11 من (ق ض م) تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق الضريبة على الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة نشاط تجاري أو حرفي وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

وتحدد المادة 12 من (ق ض م) بان تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق الضريبة على الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

- يقومون بعمليات الوساطة من اجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها .
- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم
- يؤجرون

- مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لإشغالها سوءا أ كان الإيجار يشتمل على العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا .
- القاعات المخصصة لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات .

- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة والممالح.
- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من طرف التجار الصيادين، الربانية الصيادين مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد وللتطرق للإعفاءات التي تخص هذه الفئة من المداخيل (الأرباح الصناعية والتجارية) يمكن الرجوع الى المادة 13 من (ق ض م) والمادة 13 مكرر من نفس القانون لمعرفة مختلف الإعفاءات التي حددها المشرع لصالح ممارسي النشاطات التجارية والصناعية.

**أ.2 النظام المبسط**

يطبق النظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة، إجباريا، على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 000 000 8 دج

**أ.2.1 مجال التطبيق**

- الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون أساسا ببيع السلع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم 000 000 8 دج, بما فيهم الحرفيون الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا .
- الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطات أخرى لتأدية الخدمات المتعلقة بصنف الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي 000 000 8 دج .
- الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطات متعلقة بالصنفين المذكورين أعلاه لا يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتعدى رقم أعمالهم 000 000 8 دج.

**ملاحظة:** المكلفون الجدد هم خاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ابتدءا من تاريخ دخولهم في النشاط.

**أ.2.2 النسب المطبقة**

يتم تطبيق معدل الضريبة الجزافية الوحيدة على رقم الأعمال المحقق و محدد كما يلي :

- 5% يطبق على نشاط الشراء لإعادة البيع
- 12% يطبق على الأنشطة الأخرى و تقديم الخدمات
- فيما يتعلق بمعدل الضريبة الجزافية الوحيدة المطبق على النشاط المختلط فانه يتم تحديده حسب حصة رقم الأعمال المتعلق بكل نشاط

**أ.2.3 الالتزامات المحاسبية**

يلتزم كل خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة بان يقدم ضمن تصريحه السنوي للنشاط الوثائق التالية :

- ميزانية ملخصة.
- حساب مبسط للنتائج الجبائية يبين من خلاله الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.
- جدول الإهنلاكات .
- كشوف المؤونات .
- جدول تغير المخزون.

**أ.2.4 طريقة الدفع**

يمكن للخاضعين للضريبة الجزافية أن يقوموا بدفعها بما يساوي 1/4 القيمة لكل ثلاثي وكحد أقصى اليوم الأخير من كل ثلاثي.

وإما أن الدفع سنويا بالنسبة للمبلغ الإجمالي وذلك في الفترة الممتدة من 1 سبتمبر إلى غاية 30 من نفس الشهر.

**ب. الإعفاءات (بالنسبة للمداخيل)**

تحدد المادة 13 من (ق ض م) الاستفادة من إعفاء دائم في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي :

- المداخيل المحققة من طرف المؤسسات التابعة لذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته
- المداخيل الناتجة عن عمليات تصدير السلع والخدمات. يحدد الدخل المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة

تتوقف الاستفادة من أحكام هذه الفقرة، على تقديم إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك موطن بالجزائر وفقا للشروط والآجال المحددة في التنظيم الساري المفعول .

- المداخيل التي يتم استخدامها خلال سنة تحقيقها، في المساهمة في رأس مال شركات إنتاج السلع والأشغال أو الخدمات يرتبط منح هذه الإعفاءات بالتحرير الكلي للمبلغ الموافق للدخل الذي تم استخدامه في هذه المساهمة يجب الاحتفاظ بالسندات المكتسبة لفترة لا تقل عن خمس(05) سنوات تحسب ابتدءا من السنة المالية التي تلي سنة الاكتساب. يترتب عن عدم الامتثال لهذا الشرط، المطالبة بإعادة الامتياز الجبائي الممنوح مع تطبيق زيادة بنسبة 25% .

أما المادة 13 مكرر من (ق ض م) تحدد الاستفادة من إعفاء مؤقت من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأنشطة التي يمارسها الشباب أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل، التي تسيرها "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولتية " أو الصندوق الوطني "للتامين على البطالة" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" وذلك لمدة ثلاث (03) سنوات ابتدءا من تاريخ الشروع في الاستغلال عندما تمارس هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم ترفع فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات ابتدءا من تاريخ الشروع في الاستغلال. وتمدد الفترة بسنتين (02)

عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة ويترتب على عدم احترام التعهد المرتبط بعدد مناصب العمل المنشاة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة للتسديد.

عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة الجنوب تستفيد من مساعدة "صندوق عمليات الاستثمار العمومي" المسجلة بعنوان ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا تمدد فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات ابتدءا من تاريخ الشروع في الاستغلال

- المداخيل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني لمدة عشر(10) سنوات

**ج. الالتزامات المحاسبية**

- مسك محاسبة مزدوجة مع
- الدفتر اليومي
- الدفاتر والدفاتر الإضافية

- إعداد الميزانية
- إعداد الفواتير مع ذكر معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة

**د. النسب المطبقة المادة 104 من (ق ض م)**

**د.1 الإخضاع عن طريق السلم التصاعدي:** تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح الصناعية والتجارية بتطبيق تقنية التصاعدية بالشرائح من خلال السلم الآتي :

| قسط الدخل الخاضع للضريبة | معدل الضريبة |
|---|---|
| لا يتجاوز 000 240دج | %0 |
| من 001 240 دج إلى000 480 دج | %23 |
| من 001 480 دج إلى000 960 دج | %27 |
| من001 960 دج إلى 000 920 1دج | %30 |
| من 1920001 دج إلى 3840000 دج | %33 |
| أكثر من 3840000 دج | %35 |

**د.2 الإخضاع الضريبي للمداخيل الصافية حسب أصنافها**

**د.1.2** الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية والمداخيل الفلاحية تخضع هذه المداخيل تبعا للجدول المبين أعلاه، في مكان ممارسة النشاط. يشكل هذا الإخضاع الضريبي دينا ضريبيا، يخصم من ضريبة الدخل الإجمالي، التي تعده المصالح الجبائية التابع لها موطن تكليف الخاضع للضريبة.

**د.2.2** المداخيل الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المتأتية من الإيجار، بصفة مدنية، للأملاك العقارية ذات الطابع السكني أو المهني المشار إليها في المادة 42 من (ق ض م) وهذا في مكان وجود العقار المبني أو غير المبني المؤجر يخضع مبلغ الإيجار السنوي الذي يقل عن أو يساوي 000 800 1 دج لمعدل محرر من الضريبة محدد بـ:

- 7% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية, بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذات طابع سكني
- 15% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالي, بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار ذو طابع تجاري او مهني غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله. كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات
- 15% تحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية, بالنسبة للأملاك غير المبنية. يخفض هذا المعدل إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية

يطبق إخضاع ضريبي مؤقت بمعدل 7% على مبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية الذي يتجاوز 00 800 1 دج يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي للدخل الإجمالي، المعد من طرف المصالح الجبائية التابع لها موطن تكليف الخاضع للضريبة.

**د.3.2 بالنسبة للمرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والربوع العمرية :**

**- المداخيل الشهرية**

يحسب الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي, بعنوان المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية على أساس الدخل الشهري، بناءا على الجدول المذكور أعلاه تستفيد هذه المداخيل من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يقدر بـ 40%. لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12000 دج أو يزيد عن 18000 دج سنويا (أي 1000 دج و1500 دج / شهريا)

- بالنسبة للمداخيل غير الشهرية تحدد لها المادة 67 من (ق ض م) اقتطاع من المصدر بنسبة 10% وبالنسبة للمداخيل المتأتية من الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، كالبحث والتدريس والمراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة والمنصوص عليها في نفس القانون إلى اقتطاع من المصدر بنسبة 10% محرر من الضريبة. وبالنسبة للرواتب المتأتية من جميع الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري يحدد معدل الاقتطاع بـ 15% محدد من الضريبة

**د.4.2 مدا خيل رؤوس الأموال المنقولة**

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر على عائدات الأسهم او الحصص الاجتماعية و المداخيل المماثلة (المادة 45 إلى 48 من نفس القانون) بـ 15% محررة من الضريبة وبالنسبة لإيرادات الديون والودائع والكفالات تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق بشأنها بـ 10%، ويمثل هذا لاقتطاع دينا ضريبيا يتم خصمه من الإخضاع النهائي تحدد نسبة 50% محررة من الضريبة بالنسبة لعائدات الأوراق غير الاسمية أو لحاملها وبالنسبة للفوائد الناتجة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للأفراد تحدد نسبة الاقتطاع كما يلي:

1% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل أو يساوي خمسين ألف دينار 000 50 دج 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 000 50 دج ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذا القسط من الدخل دينا ضريبيا يخصم من الاقتطاع النهائي.

**د.5.2**

فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية العينية، وكذا الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة

- تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية وكذا الحقوق العقارية الحقيقية المشار إليها في المادة 77 من (ق ض م) للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة تستفيد من تخفيض قدره 50% التنازلات عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي
- تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة والمشار إليها في المادة 77 من (ق ض م) لنسبة 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي وتطبق نسبة مخفضة تقدر بـ 5% في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة.

وعندما يتعلق الأمر بالمداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر فان التشريع المقرر في هذا الصدد يحدد نسبا للإخضاع على النحو التالي:

24% بالنسبة للمداخيل المنصوص عليها في المادة 33 من (ق ض م) المدفوعة من طرف المدينين المقيمين في الجزائر 15% بالنسبة لعائدات الأسهم او الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة المشار إليها في المادة 45 إلى 48 من (ق ض م)

20% بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة 15% بالنسبة للمبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق التأليف للفنانين، الذين لديهم موطن تكليفهم خارج الجزائر

وللتفصيل أكثر بالنسبة للمداخيل الفئوية يمكن الرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص مفهوم هذه المداخيل وكذا الإجراءات المتعلقة بها وذلك على النحو التالي:

بالنسبة لمداخيل المهن غير التجارية من المادة 22 إلى المادة 25 مكرر بالنسبة للمداخيل الفلاحية من المادة 35 إلى المادة 45 بالنسبة لربوع الأسهم او حصص الشركة والإيرادات المماثلة من المادة 45 إلى المادة 65 بالنسبة للمرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية من المادة 66 إلى المادة 76 بالنسبة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن الملكيات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة من المادة 77 إلى المادة 83

**هـ. أمثلة بسيطة عن ضريبة الدخل الإجمالي IRG**

هـ.1 حقق محمد خلال سنة 2024 دخلا يتشكل من العناصر التالية :

- ربح صافي محقق من خلال نشاطه التجاري 000 000 40 دج
- دخل عقاري ناتج عن تأجيره شقة ذات استعمال مهني تعود لملكيته: المبلغ الإجمالي المحصل عليه 000 500 دج
- أرباح أسهم محصلة عن طريق حيازة أسهم في شركة ذات مسؤولية محدودة المبلغ الصافي المحصل هو 000 200 1 دج

ومن جهة أخرى قام السيد محمد بـ :

- اكتتاب اشتراك للتامين عن الشيخوخة بصفة شخصية بمبلغ 000 120 دج
- تقديم طلب بشان الخضوع مع قريبته للضريبة المشتركة والتي تمارس مهنة حرة تصل أرباحها الصافية المحققة سنة 2024 إلى 000 598 دج

**المعالجة الجبائية :**

- الأرباح الصناعية والتجارية 000 000 4 دج (1)
- الدخل العقاري 425000 دج

500000 – (500000*15%)

بحيث تخضع المداخيل العقارية لأغراض تجارية أو مهنية لنسبة 15% محررة من الضريبة أي لا تدخل في الأساس الخاضع للضريبة المادة 104 من (ق ض م)

- مداخيل الأموال المنقولة 000 200 1 / 0,85 7, 764 411 1 بحيث أن عوائد رؤوس الأموال المنقولة تخضع لنسبة 15% وهي محررة من الضريبة
- الأرباح المتأتية من مهنة الزوجة 000 598 دج (2)

الدخل الخام الإجمالي (1) + (2) = 000 598 4 دج

- الدخل الخام الإجمالي 000 598 4 دج (1)
- اشتراكات التامين على الشيخوخة 000 120 دج (2)

الدخل الإجمالي الصافي الخاضع للضريبة (1) – (2) = 000 478 4 دج (1)

تخفيض الضريبة المشتركة 000 478 4 (1)

447 800 (2)

الدخل الإجمالي الصافي (1) – (2) = 030200 4 دج

| قسط الدخل الخاضع للضريبة | الفارق | المعدل | الضريبة |
|---|---|---|---|
| لا يتجاوز 000 240 | 240 000 | %0 | 0 |
| 240 000 ___ 480 000 | 240 000 | %23 | 55. 200 |
| 480 000 ___ 960 000 | 480 000 | %27 | 129.600 |
| 960 000 ___ 1 920 000 | 960 000 | %30 | 288.000 |
| 1 920 000 ___ 3 840 000 | 1 920 000 | %33 | 633.000 |
| **أكثر من 000 840 3** | **190200** | **%35** | **66.570** |

قيمة الضريبة الواجبة الدفع = 0+55.200+129.600+288.000+633.000+66.570=1.172.370 دج

هـ.2 ليكن مكلف بالضريبة قد تحصل في سنة 2024 على دخل متأتي من تأجيره مسكن لاستعمال سكني مقابل إجمالي مقدر بـ 900.000 دج الدخل الخاضع للضريبة 900.000 دج مبلغ الضريبة 900.000*7% = 63.000 دج

هـ.3 ليكن مكلف بالضريبة قد تحصل سنة 2024 على دخل متأتي من تأجيره مسكن ذي استعمال تجاري مقابل مبلغ إجمالي 500.000 دج الدخل الخاضع للضريبة 500.000 دج مبلغ الضريبة 500.000*15% = 75.000 دج

هـ.4 شركة ذات مسؤولية محدودة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات وتملك 5% من أسهم شركة أموال دفعت لها هذه الشركة 100.000 دج من أرباح الأسهم حققت الشركة ذات المسؤولية المحدودة ربحا يصل إلى 1.000.000 دج بما فيها مبلغ أرباح الأسهم المحصلة

- الربح المحقق 1.000.000 دج
- أرباح الأسهم المحصلة الموزعة 100.000 دج (معفاة من الضريبة)
- الضريبة على أرباح الشركات 100.000*19%=190000 دج

**2.الرواتب والأجور**

**أ. تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة**

تدرج المادة 66 من (ق ض م) المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والربوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي كما تعتبر المادة 67 من (ق ض م) أجورا لتأسيس الضريبة:

**1.** المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية وأعضاء شركات المساهمة

**2.** المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير وهذا مقابل عملهم

**3.** التعويضات والتسديدات والتخفيضات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم.

**4.** علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين

**5.** المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل ظرفي ذي طابع فكري.

كما تقرر المادة 68 من (ق ض م) إعفاءات خاصة بالمرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية يمكن تحديدها في النقاط التالية :

**أ.** الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي.

**ب.** الاشخاص من جنسية اجنبية الذين يمارسون في المخازن المركزية للتموين التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك .

**ت.** الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار تشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم

**ث.** التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل والمهمة.

**ج.** تعويضات المنطقة الجغرافية.

**ح.** المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة .

**خ.** التعويضات المؤقتة والمنح والربوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم

**د.** منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.

**ذ.** الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من اجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية. عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة

ر. معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء حرب التحرير الوطنية

**ز.** المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على اثر حكم قضائي

**س.** تعويضة التسريح

**ش.** التعويضات المرتبطة بالشروط الخاصة بالإقامة والعزلة في حدود 70% من الأجر القاعدي

أ. تحديد الدخل الخاضع للضريبة

تقرر المادة 69 من (ق ض م) لتحديد الدخل الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل الإجمالي، يؤخذ في الحسبان مبلغ المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمعاشات والربوع العمرية المدفوعة إلى المستفيدين وكذا الامتيازات العينية الممنوحة لهم وتفصل المواد 70, 71, 72, 73 من (ق ض م) في باقي المنح التي تضاف إلى الأساس الخاضع للضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ما يخصم من الدخل الخاضع للضريبة كالمبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد وكذا المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية

**ج. طريقة تحصيل الضريبة**

1. تقرر المادة 74 من (ق ض م) وخلافا لأحكام المادة 66 تحصل الضريبة عن طريق الاقتطاع من كل مبلغ مدفوع.
2. يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يقبضون من أشخاص طبيعيين أو معنويين لا يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، مرتبات أو تعويضات أو أجور أو إكراميات أو معاشات أو ربوع عمرية، بما فيها مبلغ الامتيازات العينية، أن يحسبوا بأنفسهم الضريبة المطبقة للمبالغ المدفوعة لهم وأن يدفعوا مبلغ هذه الضريبة وفقا للشروط والآجال المحددة بخصوص الاقتطاعات التي يقوم بها المستخدمون والمدينون بالراتب.
3. يتم اقتطاع ضريبة الدخل من المصدر وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد من 128 إلى 130 من (ق ض م)

3. **المعالجة الجبائية للاقتطاع من المنبع**

**أ. الاقتطاع من المنبع**

إن الاقتطاع من المنبع هو العملية التي بواسطتها تحصل إدارة الضرائب على قيمة الضريبة من شخص ما دون الممول لها. هذه التقنية تستعمل عادة لعدم التهرب من الضريبة، ويحدد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فئات الدخل الخاضعة للاقتطاع من المنبع كالأجور والمرتبات، وعوائد رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية ... الخ وقد يأخذ الاقتطاع من المنبع شكلين وذلك حسب طبيعة الدخل .

**ب. الاقتطاع من المنبع التحريري**

إن دفع الضريبة في هذه الحالة يكون بصفة نهائية ولا يمكن القيام بعملية تسوية في نهاية السنة، كما يعتبر الممول برئ الذمة المالية ولا يطالب من طرف الجهات المختصة بتقديم تصريح بذلك، تكون هذه التقنية أكثر وضوح في حالة الضريبة على المرتبات والأجور.

**ج. الاقتطاع من المنبع المنشئ لقرض ضريبي**

في هذه الحالة لا يكون الاقتطاع الضريبي نهائيا بحيث يستلزم الوضع عملية تسوية في نهاية السنة، وهذا باعتبار الاقتطاع من المنبع منشئ لدين ضريبي يخصم من الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة من خلال السلم الخاص. بها فالممول في هذه الحالة مطالب بتقديم تصريح نهائي موضحا من خلاله مجمل إيراداته والتي تتضمن أيضا تلك التي خضعت للاقتطاع من المنبع ومن ثم تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي لتطرح منها قيمة القرض الضريبي.

**مثال (1)**

شخص طبيعي مكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي حقق أرباحا غير تجارية قدرها 2.100.000 دج كما تحصل على قيمة صافية لحصص أرباح موزعة قيمتها 320.000 دج، وذلك من قيمة إجمالية مبلغها 400.000 دج أي بخصم 80.000 دج كاقتطاع من المنبع، إذن الاقتطاع من المنبع هنا يمثل 80.000 دج

الدخل السنوي الخاضع للضريبة 2.100.000 + 400.000 = 2.500.000دج

| | | | |
|---|---|---|---|
| لا يتجاوز 240000 | %0 | ← | 0 = %0*240.000 |
| 240.000 ← 480.000 | %23 | ← | 55.200 = %23*240.000 |
| 480.000 ← 960.000 | %27 | ← | 129.600 = %27*480.000 |
| 960.000 ← 1.920.000 | %30 | ← | 288.000 = %30*960.000 |
| 1.920.000 ← 3.840.000 | %33 | ← | 191.400 = %33*580.000 |
| | | | 664.200 = |

أكثر من 3.840.000 35%

**الضريبة الواجبة الدفع** = 664.200 – 80.000 = 584.200 دج

**مثال (2)**

شخص مكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG متزوج تحصل على أرباح تجارية قدرها 500.000 دج ،ومبلغا صافيا شهريا 53.000 دج كأجر شهري، المبلغ الشهري الخاضع للضريبة، 60.000 دج وذلك بخصم 7000 دج كاقتطاع من المنبع، إذن القرض الضريبي في هذه الحالة هو قيمة الاقتطاع من المنبع 7000 دج، مرجحا عن طريق التخفيضات التي يستفيد منها الأجراء أي 14000 دج (7000X2)

الدخل السنوي الخاضع للضريبة 500.000 + (12*60.000) = 1.220.000 دج

| | | |
|---|---|---|
| لا يتجاوز 240.000 | %0 | 0 = %0*240.000 |
| 240.000 ← 480.000 | %23 | 55.200 = %23*24.0000 |
| 480.000 ← 960.000 | %27 | 129.600 = %27*480.000 |
| 1.220.000 | | |
| 960.000 ← 1.920.000 | %30 | 78000 = %30*260.000 |
| 1.920.000 ← 3.840.000 | %33 | =262.800 |

اكثر من 3840000 %35

الضريبة الواجب دفعها = 262.800 – 14000 (2*7000) = 248.800

**III . دراسة حالات شاملة**

**1. الحالة الاولى**

شخص طبيعي يمتلك مؤسسة للصناعات النسيجية، ونظرا لقيامه بتسيير شؤون المؤسسة يتحصل على دخل شهري محدد بـ 52.000 دج، ونظرا لقيام صاحب المؤسسة بنشاطات إضافية لا تسمح له هذه الأخيرة من التواجد في العمل إلا 12,5 يوما. ومن خلال حصوله على الأجر الشهري يستفيد من علاوات مدمجة في دخله الشهري وهي على النحو التالي : علاوة الخبرة المهنية IEP 25%، علاوة المردودية الفردية PRI 10%، علاوة المردودية الجماعية PRC 1000 دج، علاوة الخدمة الدائمة (ساعات إضافية) IFSP: 5000 دج، علاوات المنحة العائلية ALLOC.FAM: 600 دج، كما يشارك في صندوق الضمان الاجتماعي S.SOS بـ 9% من أجره الإجمالي .

**المطلوب**

حساب الاجر الصافي والمتاح لصاحب المؤسسة علما أن قيمة الاقتطاع من المنبع فيما يخص أجره محدد بـ 1200 دج

**المعالجة الجبائية**

يحدد (ق ض م) في صنف الأجور والمرتبات عدد أيام العمل المفتوحة في الشهر بـ 26 يوما وبما أن الدخل الشهري لصاحب المؤسسة 52000 دج وعدد أيام عمله 12,5 يوما

26/52000 = 2000 دج وبالتالي تحدد قيمة الأجر الأساسي على النحو التالي :

2000*12,5 = 25000 دج

**ملاحظة**

قد يتحدد الأجر الأساسي عن طريق النقطة الاستدلالية المحددة حسب كل منصب عمل مشغول والمحددة من خلال قانون العمل المعمول به وذلك بضرب هذه النقطة في * 45 دج

وقد يتحدد الأجر الأساسي عن طريق مبلغ ساعة العمل X عدد الساعات التي يشتغلها العامل

حساب اجر المنصب والذي يساوي = الأجر الأساسي + العلاوات التي لها علاقة بالمنصب وهي :

IEP : 25000X25% = 6250 دج

PRI : 2500X 10% = 2500 دج

IFSP : (ساعات إضافية) = 5000 دج

اجر المنصب = 25000 + 6250 + 2500 + 5000 = 38750 دج

الأجر الإجمالي = اجر المنصب + العلاوات التي تمنحها المؤسسة والتي لبس لها علاقة بمنصب العمل وفي هذه الحالة لا يوجد إلا منحة المردودية الجماعية PRC و التي تساوي 1000 دج

إذن الأجر الإجمالي = 38750 + 1000 = 39750 دج

**الدخل الإجمالي = الأجر الإجمالي + منح اجتماعية**

الدخل الإجمالي = 39750 + 600 = 40350 دج

الدخل الخاضع للضريبة = الأجر الإجمالي – (9% من الأجر الإجمالي S.SOS )

= 39750 – 3577,5 = 36172,5

قيمة الاقتطاع من المنبع محدد بـ : 1200 دج شهريا

الأجر الصافي = 36172,5 – 1200 = 34972,5 دج

**الدخل المتاح = الأجر الصافي + منح اجتماعية**

= 34972,5 + 600 = 35572,5 دج

**2. الحالة الثانية**

باعتبار أن الأجر الإجمالي لصاحب مؤسسة 39.750 دج، استورد هذا الأخير آلات ومعدات مستعملة في الإنتاج، بحيث كانت تكلفتها 3.570.000 دج TTC بحيث مولت هذه العملية عن طريق قرض بنكي قيمته 3.000.000 دج، سعر الفائدة 10%، نسبة TVA المطبقة في عملية الاستيراد 19%، نسبة اهتلاك المعدات 20% سنويا، يمتلك صاحب المؤسسة 10% من رأس مال شركة أسهم. بحيث حققت هذه الأخيرة أرباحا مقدارها 20.000.000 دج، عوائد الأسهم تخضع للاقتطاع من المنبع بنسبة 15%.

يدفع صاحب المؤسسة كتلة اجرية للعمال الذين يوظفهم مقدارها 4.500.000 دج، جزء من محلات التخزين غير مستعملة وبناءا عليه يؤجرها للغير بمبلغ شهري قدره 15000 دج، كما يدفع سنويا رسما عقاريا قدره 30.000 دج. يشارك صاحب المؤسسة في صندوق التقاعد بنسبة 10%، وفي أول سنة لبداية 2023 حققت المؤسسة خسارة مالية قدرها 1.424.300 دج .

تمكنت المؤسسة في سنة 2024 من بيع 2000 وحدة تكلفة الواحدة 4000 دج، هامش الربح المرخص به في الفرع الصناعي 10%، كما يعتزم صاحب المؤسسة في سنة 2024 أن يستعمل 50% من دخله الإجمالي الصافي لتوسيع ورشات الإنتاج، وعند تصفح وثيقة الأجور والمرتبات لصاحب المؤسسة تبين أن قيمة الاقتطاع من المنبع التي تخص أجره محددة بقيمة 1200 دج .

**المعالجة الجبائية**

المداخيل المحصل عليها من طرف صاحب المؤسسة من خلال مزاولته لأنشطة مختلفة المداخيل الاجرية بالنسبة لهذا الصنف من المداخيل ما يؤخذ بعين الاعتبار هو الأجر الإجمالي و قد حدد من خلال المعطيات بـ 39.750 دج

إذن 39.750 X 12 = 477.000 دج

عوائد رؤوس الأموال

20.000.000 X 10% = 2.000.000 دج

تخضع للاقتطاع من المنبع

2.000.000 300.000 = 15% X دج

الدخل العقاري

15000 180.000 = 12 X دج

الرسم العقاري = 30.000

الدخل العقاري الصافي = 150.000 دج

الربح الصناعي و التجاري

**الربح المحاسبي = رقم الأعمال (CA) – 3 الأعباء**

**رقم الأعمال = سعر الوحدة الواحدة X عدد الوحدات المباعة**

**السعر = تكلفة الإنتاج + هامش الربح (MB)**

السعر = 4000 + 400 = 4400 دج

رقم الأعمال (CA) = 4400 8.800.000 = 2000 X دج

التكاليف المتعلقة بالاستغلال

اهتلاك المعدات = 3.000.000 600.000 = 20% X دج

الكتلة الاجرية = 4.500.000

سعر الفائدة = 3.000.000 300.000 = 10% X دج

3 الأعباء = 5.400.000 دج

الربح المحاسبي = رقم الأعمال (CA) – 3 الأعباء

= 8.800.000 – 5.400.000 = 3.400.000 دج

**3 /المداخيل**

المداخيل الاجرية 477.000

المداخيل العقارية 150.000

عوائد رؤوس الأموال 20.000.00

الربح التجاري 3.400.000

دخل إجمالي : 6.027.000 دج

المشاركة في صندوق التقاعد 10% من الدخل الإجمالي

6.027.000 602.700 = 10% X دج

الدخل الإجمالي الصافي = 6.027.000 – 602.700 = 5.424.300 دج

وبما أن المؤسسة حققت في سنة 2023 خسارة مقدارها 1.424.300 دج

إذن قيمة الدخل الخاضع للضريبة = 5.424.300 – 1.424.300 = 4.000.000 دج

يعتزم صاحب المؤسسة توسيع ورشات الإنتاج بحيث تعتبر هذه العملية عملية استثمارية يمنح بموجبها القانون الجبائي في مادته 21 من (ق ض م) تخفيضا بـ 30%

الدخل الموجه لإعادة الاستثمار 50% من الدخل الإجمالي الصافي

4.000.000 X 50% = 2.000.000 دج

التخفيض 2.000.000 X 30% = 600.000 دج

الدخل الخاضع للضريبة 2.000.000 – 600.000 = 1.400.000 دج

الدخل الخاضع للضريبة بعد التخفيض = 2.000.000 + 1.400.000 = 3.400.000 دج

حساب قيمة الضريبة من سلم ضريبة IRG

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| لا يتجاوز 240.000 | 240.000 | %0 | 0 | X 0% = |
| 240.000 480.000 | 480.000 | %23 | 55.200 | X 23% = |
| 480.000 960.000 | 960.000 | %27 | 129.600 | X 27% = |
| 960.000 3.400.000 | 1.920.000 | %30 | 288.000 | X 30% = |
| 1.920.000 أكثر من 3.840.000 | 3.840.000 | %33 | 1.480.000 518.000 | X 33% = |
| | | %35 | | = 990.000 |

الضريبة المحسوبة من خلال الجدول = 990.000دج إلا أن هناك عمليتين متعلقتين بالاقتطاع من المنبع

1. عوائد رؤوس الأموال 300.000
2. الأجور و المرتبات 14.400

(X 12 1200) = 314.400

الضريبة الواجب دفعها هي 990.000 – 314.400 = 675.000 دج

**3. الحالة الثالثة**

يحدد الدخل الشهري لمسيري شركة ذات مسؤولية محدودة SARL بـ 520.00 دج، و نظرا لقيام المسير A بنشاطات إضافية لم يتمكن من التواجد في العمل إلا 15 يوما، كما تحصل على العلاوات التالية: علاوة الخبرة المهنية IEP : 25%، علاوة المردودية الفردية PRI : 10%، علاوة المردودية الجماعية PRC : 1000 دج، منحة اجتماعية 900 دج، منحة العمل الدائم (ساعات إضافية) IFSP : 5000 دج ،كما تحصل على منحة اثر حكم قضائي لصالحه مبلغها 5000 دج، اشتراكاته في صندوق الضمان الاجتماعي 9%، الاقتطاع من المنبع جراء حصوله على الأجر 2315 دج، كما يزاول نشاطا تجاريا بتقديمه لخدمات صيانة خاصة بالسيارات و قد كان الحجم الساعي للعمل مقدرا ب 1460 دج سا \ عمل، اقترض مبلغ 300.000 دج لاقتناء معدات الصيانة سعر الفائدة 10%، اهتلاك المعدات 20% سنويا، المبالغ المخصصة للأجور المدفوعة كراء المحل و نفقات الإشهار حددت ب 800.000 دج، الخدمة المقدمة مقومة ب 1000 دج للساعة، كما دفع TVA 19% على معدات الصيانة، حقق فائض قيمة جراء بيعه لقطعة ارض

مقدارها 600.000 دج، اشتراكاته في صندوق التقاعد 10%، و للتوسع في خدمات الصيانة قدم للمصالح الجبائية قائمة للاستثمارات مقدرة ب 50% من دخله، إلا أن الوثائق المقدمة تثبت أن 20% منها فقط مسجلة في أصول المؤسسة في السنة المعنية كما أظهرت ميزانية السنة ن– 2 خسارة قدرت ب 164000 دج.

**المطلوب**

1. حساب الدخل الصافي و المتاح للمسير A
2. حساب الدخل الاجمالي الصافي الخاضع لضريبة IRG
3. حساب ضريبة IRG

**المعالجة الجبائية**

يحدد ق ض م في صنف المرتبات والأجور عدد أيام العمل (المفتوحة) في الشهر 26 يوما وبما أن الدخل الشهري لصاحب المؤسسة 52000 دج وعدد أيام عمله محدد بـ 15 يوما إذن:

52000 = 2000 دج و بناءا عليه يقوم الأجر الأساسي عل النحو التالي:

26

2000 X 15 = 30.000 دج

حساب اجر المنصب والذي = الأجر الأساسي + العلاوات التي لها علاقة بالمنصب

IEP : 30.000 X 25% = 7500 دج

PRI : 300.00 X 10% = 30.00 دج

IFSP : 5000 دج

منحة الحكم القضائي 5000 دج معفاة من الضريبة المادة 68 من ق ض م وبالتالي لا تحسب ضمن الدخل الخاضع للضريبة

اجر المنصب = 30000 + 7500 + 3000 +5000 = 45.500 دج

الأجر الإجمالي = اجر المنصب + العلاوات التي تمنحها المؤسسة والتي ليس لها علاقة بمنصب العمل وفي هذه الحالة لا توجد الا منحة المردودية الجماعية PRC = 1000 دج

الأجر الإجمالي = 45500 + 1000 = 46500 دج

الدخل الإجمالي= الأجر الإجمالي + منح اجتماعية (غير خاضعة للضريبة) المادة 68 من ق ض م

الدخل الإجمالي = 46500 +900 = 47400 دج

الدخل الخاضع للضريبة = الأجر الإجمالي – 9% من الأجر الإجمالي المادة 73 من ق ض م

= 46500 – 4185 = 42315 دج

الأجر الصافي = 42315 – 2315 = 40000 دج

بحيث حددت ضمن المعطيات قيمة الاقتطاع من المنبع بقيمة 2315 دج

**الدخل المتاح = الأجر الصافي + المنحة الاجتماعية**

= 40000 + 900 = 40900 دج

المداخيل المحصل عليها من طرف المسير A من خلال نشاطاته المختلفة

**الربح التجاري = رقم الأعمال 3 – (CA) الأعباء**

**رقم الأعمال = سعر الوحدة الواحدة X عدد الوحدات المباعة (ساعات العمل)**

= 1000 1.460.000 = 1460 X دج

الأعباء المتعلقة بمزاولة النشاط التجاري

سعر فائدة القرض

300.000 30.000 = 10% X دج

اهتلاك المعدات

300.000 60.000 = 20% X دج

المبالغ المخصصة لأجور العمال كراء المحل و نفقات الإشهار = 800.000 دج

3 الأعباء 30.000 + 60.000 + 800.000 = 890.000 دج

إذن الربح التجاري = 1.460.000 – 890.000 = 570.000 دج

فائض القيمة التي تحصل عليها من جراء بيعه لقطعة ارض و التي = 600.000 دج هي ضمن المداخيل التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي

مجموع المداخيل

المداخيل الاجرية ما يؤخذ بالنسبة لهذه الأخيرة هو الأجر الإجمالي

(46.500 X 12) = 558.000

الربح التجاري 570.000

حاصل فاض القيمة 600.000

1.728.000 دج

ومن بين الأعباء القابلة للخصم المشاركة في صندوق التقاعد والذي حدد بـ 10% من الدخل الإجمالي

1.7280.00 172.800 = 10% X دج

إذن الدخل الإجمالي الصافي = 1.728.000 – 172.800 = 1.555.200 دج

وبما أن المؤسسة حققت خسارة في السنة ن – 1 = 164.000 دج

1.555.200 – 164.000 = 1.391.200 دج

تعتزم المؤسسة القيام بالتوسع في خدمات الصيانة وبناءا عليه قدمت للمصالح الجبائية قائمة للاستثمارات قدرها 50% من الدخل الإجمالي الصافي المحقق إلا انه ما كان مسجلا في الوثائق المحاسبية لا يتعدى 20% من الدخل المحقق, إذن ما يستفيد به المسير A كتخفيض لا يتعدى 20% من الدخل

إذن 1.391.200 278.240 = 20% X دج

هذه القيمة هي التي توجه للاستثمار

التخفيض محدد بنسبة 30% المادة 21 من( ق ض م )

278.240 83.460 = 30% X دج

إذن الدخل الخاضع للضريبة = 278240 – 83460 = 194740 دج

+ 80% من الدخل المتبقى لدى المسير A بعد عملية الاستثمار

إذن مجموع الدخل الخاضع للضريبة 1.391.200 1.112.960 = 80% X+

194.740

1.307.700 دج

حساب قيمة الضريبة من سلم الضريبة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 0 | 240.000 | %0 | X 0% = 0 240.000 |
| 240.000 | 480.000 | %23 | X 23% = 55.200 240.000 |
| 480.000 | 960.000 | %27 | X 27% = 129.600 480.000 |
| 1.307.700 | | | |
| 960.000 | 1.920.000 | %30 | X 30% = 104.310 374.700 |
| 1.920.000 | 3.480.000 | %33 | 289.110 |
| اكثر من 3.480.000 | | %35 | |

قيمة الضريبة = 289.110 دج إلا أن ما دفع كضريبة على الأجر والمرتبات يعتبر اقتطاع من المنبع, بحيث أن هذا الاقتطاع يعتبر كقرض ضريبي يخصم من قيمة الضريبة وقيمة هذا القرض سنويا 2315 27.780 = 12 X دج

قيمة الضريبة الواجب دفعها = 298.110 – 27.780 = 261.330

## ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

### 1. الجوانب القانونية والتنظيمية للضريبة على أرباح الشركات

#### 1. مجال التطبيق

إن التشريع الجبائي للضريبة على الأرباح الشركات يميز بين نوعين من الشركات الخاضعة لها، النوع الأول هو الشركات الخاضعة وجوبا أما النوع الثاني فهو الشركات التي تخضع اختياريا.

- الشركات الخاضعة لضريبة IBS

- شركات الأموال وتتمثل في: شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء تلك المشار اليها في المادة 138 من (ق.ض.م).
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات IBS.
- المؤسسات والهيآت العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة.
- الشركات المدنية التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إن هذا النوع من الشركات مطالبة بتقديم تصريح لدى المفتشية المعنية، ويكون هذا الاختيار نهائيا طول مدة حياة الشركة.

### 2. تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد الربح الخاضع لضريبة IBS بالربح الصافي والذي يتكون بالفرق بين كل من:

- المنتجات المحققة من طرف المؤسسة (المبيعات، المنتجات الاستثنائية).
- مطروحا منها الأعباء المحتملة في خلال فترة النشاط (المصاريف المتنوعة، الأعباء المالية، الاهتلاكات، المؤونات، الضرائب والرسوم ذات الطابع الاجتماعي).

إن الوعاء الخاضع لضريبة IBS هو الربح الجبائي (والذي يختلف عن الربح المحاسبي) ويتحدد بالفرق بين نواتج المؤسسة أي مداخليها الإجمالية والأعباء المحتملة، كما يمكن التعبير عن هذا الربح الجبائي بالفرق بين الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة مع حسم الزيادات المالية واضافة الاقتطاعات التي تقوم بها المؤسسة خلال الفترة.

إن اخضاع أرباح الشركات الى ضريبة IBS لا يأخذ بعين الاعتبار وكقاعدة ضريبية الربح المحاسبي كون هذا الأخير يختلف عن الربح الجبائي، وهذا مرده الى كون التشريع الجبائي يرفض بعض التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، وقد يكون هذا الرفض نهائيا وذلك إذا تعلق الأمر بمصاريف غير استغلالية وقد ترفض لكونها تتجاوز الحد الأقصى والمحدد من طرف التشريع الجبائي المعمول به، كما يمكن أن ترفض البعض من هذه المصاريف مؤقتا حتى يتم تسديدها.

**الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاسترادات – التخفيضات**

**الاسترادات:** هي الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أنها مرفوضة من قبل التشريع الجبائي إما كليا لكونها غير استغلاليه أو لأنها تفوق الحد الأقصى المسموح به من قبل التشريح أو مؤقتا حتى يتم تسديدها.

**التخفيضات:** هي تكاليف لم تدرج في حساب الربح المحاسبي بينما التشريع الجبائي يعتبرها تكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة. وعموما هذه التكاليف تتمثل في خسائر السنوات السابقة والتي حددها القانون بثلاث سنوات.

وتحدد المادة 139 من (ق.ض.م) الأرباح الخاضعة للضريبة على النحو التالي:

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة إثنى عشر (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لاعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

إذا امتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة الى أكثر من الإثنى عشر (12) شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

في حالة عدم اعداد أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداءا من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة الى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها.

عندما يتم اعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية. وتخضع الامكانية المتاحة امام المؤسسات لاختتام سنتها المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

- كما تحدد المادة 140 من (ق.ض.م) الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي: هذا الأخير هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخضوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

ويتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، مع حسم الزيادات المالية واضافة الاقتطاعات التي يقوم بها المؤسسة خلال الفترة.

**3. النسب المطبقة والخاصة بالضريبة على أرباح الشركات**

تحدد النسب المطبقة بشأن الضريبة على أرباح الشركات على النحو التالي:

- 19% بالنسبة لأنشطة انتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء، الأشغال العمومية والري وكذلك الأنشطة السياحية والحماوية باستثناء وكالات السفر.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

في حالة تزامن عدة أنشطة، الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ملزمين بمسك محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصلة الأرباح لكل نشاط والذي يخصه تطبيق ضريبة IBS المناسبة له.

عدم مسك محاسبة منفصلة يترتب عليه وبطريقة آلية تطبيق معدل 26%.

الأنشطة الخاصة بانتاج السلع تمتد الى تلك التي تخص استخراج، صنع تحويل الإنتاج باستثناء أنشطة conditionnement أو الغرض التجاري بقصد إعادة البيع.

الاستثناء الخاص بأنشطة الإنتاج لا يشتمل كذلك على الأنشطة المنجمية والمحروقات.

النسب الخاصة بالاقتطاع من المنبع.

- 10% عائدات الديون والودائع.
- 50% من العائدات الناتجة عن الصناديق المجهولة الاسم.
- 20% من المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في اطار عقد التسيير.
- 24% من المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مستقرة بالجزائر في اطار صفقات تأدية الخدمات.
- 24% المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع يؤدى أو يستعمل في الجزائر.
- 24% الحاصلات المدفوعة للمخترعين المقيمين بالخارج، إما بموجب امتيازات رخصة استغلال براءتهم واما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.
- 10% من المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية التي كانت بلدائها الأصلية تفرض ضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، وإذا تم تغيير هذه النسب، سواءا بالزيادة أو بالنقصان فإنها تلجأ الى المعاملة بالمثل.
- **15%** الأرباح المحولة لشركة أجنبية غير مقيمة بالجزائر أو كل منشأة أخرى مهنية بالمفهوم الجبائي.
- فوائض القيمة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنوية غير المقيمة.

**4. الإعفاءات**

سنذكر فيما يلي أهم الإعفاءات التي تخص الضريبة على أرباح الشرطات ويمكن الرجوع الى (ق.ض.م) للتطرق الى باقي الإعفاءات الأخرى.

- الاستثمارات المنظمة بالمرسوم 08-06 المؤرخ في 15 جويلية المعدل والمتمم بالمرسوم 03-01 لـ 20 أوت 2001.
- فيما يخص النظام العام، تستفيد هذه الاستثمارات في مرحلة الاستغلال من اعفاء لضريبة IBS لمدة سنة الى ثلاث سنوات بعد دخول المشروع حيز التنفيذ، هذه المدة يمكن أن ترفع من ثلاث سنوات الى خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات التي يمكنها أن تنشئ 100 منصب شغل عند انطلاق الأنشطة.
- يستفيد من اعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ دخول النشاطات مرحلة الاستغلال والممارسة من طرف:
- الشباب المرقين المدعمين من طرف صندق دعم تشغيل الشباب (ENSEJ).

- الاستثمارات المحققة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام دعم انشاء نشاطات انتاج سلع وخدمات مسيرة من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة(CNAC).
- المرقين للأنشطة أو المشاريع المدعمة من الصندوق الوطني لتشجيع القرض المصغر (ANGEM).

إذا أقيمت هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها والمحددة وفق التنظيم، فإن مدة الإعفاء ترفع الى ست سنوات ابتداءا من الدخول حيز الاستغلال، كما أنه يمكن تمديد هذه المدة الى سنتين عندما يقوم المرقون للاستثمار بتوظيف ثلاثة عمال ولمدة غير محددة.

**II. الجوانب التنظيمية لتحديد الربح الخاضع للضريبة وكيفية تحديد دفع الأقساط**

**1. المعالجة الجبائية لأهم كتل الأعباء**

يخصص المشرع مجالا قانونيا واسعا لتحديد الأعباء القابلة للحذف فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات إلا أننا سنتعرض لأهم الأعباء والتي تكتسي أهمية أكبر من غيرها في تحديد القاعدة والتي على أساسها يتحدد مبلغ الضريبة.

**أ.** التكاليف العامة مهما كانت طبيعتها وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ماعدا تلك المباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال، اليد العاملة ونفقات المستخدمين المادة 141 من (ق.ض.م).

**ب.** الاهتلاكات المالية التي تمت في الحدود المقبولة حسب الاستعمالات في كل نوع من الأنشطة، وفيما يخص السيارات السياحية، هناك حد أقصى لهذه الاهتلاكات المالية حدد في قانون المالية بـ000 000 3 دج المادة 141 من (ق ض م).

**ت.** الضرائب الواقعة على عائق المؤسسة في خلال السنة المالية، باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

**ث.** مخصصات المؤونات لمواجهة الخسائر والتكاليف المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها نتيجة الأحداث الطارئة أنظر المادة 141 من (ق ض م).

**ج.** لا يمكن أن يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات أو المصادرات الواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية.

**ح.** الهدايا والهبات الممنوحة سواءا نقدا أو عينا ذات الطابع الإنساني والمحددة قيمتها عن طريق قوانين المالية.

**خ.** حد أقصى يقدره 000 000 10 دج فيما يخص مصاريف الرعاية والاشهار الرياضي للأنشطة الرياضية والشباب المسموح بخصمها عند تحديد الربح الجبائي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، ويشترط أن لا يتجاوز نسبة 10% من رقم أعمال الأشخاص المعنويين، ويشترط بأن تكون هذه الأعباء أو المصاريف مبررة.

**د.** كما يمكن خصم المبالغ المخصصة للاشهار المالي والكفالة من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة اثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية التي نحن بصدد تحديد ربحها الجبائي.

**ذ.** مصاريف الاحتفالات بما فيها مصاريف الإطعام، الفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزمة بها والمثبتة قانونا، والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة..

**2. أحكام ذات أهمية في تحديد القاعدة الجبائية**

**أ.** يتم حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة. أما قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة

ويحسب الاهتلاك المالي للتثبيتات حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 من (ق ض م) المقطعين 2 و3 الاهتلاك التنازلي أو التصاعدي المادة 141 من (ق ض م).

**ب.** يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية.

التوحيد يعنى به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية، الاختيار يتم من طرف الشركة الأم ويكون مقبولا من مجموعة الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (04) سنوات.

ج. كما سبق وأن ذكر فإن الضرائب الواقفة على كاهل المؤسسة هي أعباء قابلة للحذف فإذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها اشعار المؤسسة بدفعها. المادة 141 من (ق ض م).

د. في حالة تحويل شركة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة الى شركة أشخاص، فإن المبالغ التي استفادت من قبل من إعفاء من الضريبة على شكل حصص، والتي لم يخصص لها استعمال مطابق لتخصيصها، يعاد دمجها في الربح المحقق في السنة المالية التي وقع فيها تحويل الشركة.

هـ. في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنوات المالية الموالية، الى غاية السنة المالية الثالثة الموالية لسنة تسجيل العجز.

ر. لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، المداخيل المتأنية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة ولا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام (الفقرة هـ والفقرة ر) الا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة.

ز. يخضع الأشخاص المعنويون المشار اليهم آنفا وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، ويحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها وللتفصيل أكثر يمكن الرجوع الى المواد 141 مكررة 142، 143، 144، 145، 146، 147، و147 مكررة من (ق ض م).

### 3. كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن عملية دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم وفق ما يسمى بنظام التسبيقات المؤقتة بحيث تكون هذه التسبيقات محددة كالتالي:

- التسبيق المؤقت الأول من 20 فيفري الى 20 مارس .
- التسبيق المؤقت الثاني من 20 ماي الى 20 جوان.
- التسبيق المؤقت الثالث من 20 أكتوبر الى 20 نوفمبر.

أما رصيد التصفية يدفع يوم إيداع التصريح السنوي، وتتحدد قيمة كل تسبيق بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المعنى.

كما تحدد قيمة كل تسبيق على أساس الربح الجبائي لأخر سنة مالية بحيث يساوي 30% من مبلغ أو قيمة هذا الأخير، على أن تتم التسوية عن طريق ما يسمى بالرصيد الجبائي والذي يساوي: الضريبة على أرباح الشركات للسنة المالية المعنية ناقص مجموع التسبيقات المدفوعة أي:

**الرصيد الجبائي = الضريبة على أرباح الشركات – مجموع التسبيقات المدفوعة**

مثال تطبيقي عن كيفية حساب ودفع الأقساط المؤقتة

إذا كنا في السنة ن، لا يمكن معرفة النتيجة المحاسبية لهذه السنة الا في نهاية هذه الأخيرة، بالتالي نلجأ الى سنة ن–1 معتمدين في ذلك على النتيجة الجبائية، إلا أن هذه الأخيرة يصرح بها للمصالح الجبائية المعنية في سنة ن وتحديدا قبل 03/31/ للسنة ن وفي بعض الأحيان الى غاية نهاية أفريل من كل سنة.

وبما أن القسط الأول يجب أن يدفع ما بين 20 فيفري و20 مارس فإنه لا يمكن الاعتماد على نتيجة ن–1 وبالتالي نجا الى نتيجة ن –2 إذن السنوات المعنية ن، (ن–1)، (ن–2).

نفترض أن النتيجة الجبائية للسنة ن–2 = 36 000 000 دج.

الضريبة على أرباح الشركات 19% ← 36 000 000 × 19% = 6 840 000 دج.

قيمة القسط 30% ← 6 800 000 × 30% = 2 052 000 دج

القسط الأول يدفع ما بين 20/ فيفري و20/ مارس من السنة ن ويساوي 2 052 000 دج

القسط الثاني يدفع ما بين 20/ماي و20 جوان من السنة ن إلا أن الميزانية الجبائية للسنة ن –1 تودع لدى المصالح الجبائية قبل 31 /مارس للسنة ن ولهذا نعود للسنة ن–1 لحساب الأقساط المتبقية. فإذا كانت النتيجة الجبائية لسنة ن–1 = 45 000 000 دج.

الضريبة على أرباح الشركات 19% ← 45 000 000 × 19% = 8 550 000 دج

قيمة القسط 30% ← 8 550 000 × 30% = 2 565 000 دج

قسط القسط الأول 2 565 000 – 2 052 000 = 513 000 دج

إذن القسط الثاني = 2 565 000 + 513 000 = 3 078 000 دج

هذا المبلغ (3 078 000 دج) والذي يمثل القسط الثاني يدفع ما بين 20 ماي و20 جوان للسنة ن

القسط الثالث والذي احتسب على أساس النتيجة الجبائية للسنة ن −1 ويساوي 000 565 2 دج ويدفع ما بين 20/أكتوبر و20/ نوفمبر للسنة ن.

في نهاية السنة ن، وتحديد في 12/31 للسنة ن تقوم المؤسسة بإعداد الميزانية المحاسبية ومن ثم المرور الى الميزانية الجبائية وذلك بحساب ما يسمى بالاسترادات والتخفيضات إن وجدت وذلك بإعداد النتيجة الجبائية للسنة المعنية أي السنة ن.

إذن IBS للسنة ن = النتيجة أو الربح الجبائي × 19% = س

ومنه تترتب ثلاث حالات عن هذا الوضع وهي كالتالي:

- إذا كانت س = مجموع الأقساط الثلاثة ← الرصيد الجبائي = صفر (0)
- إذا كانت س > من مجموع الأقساط الثلاثة ← يجب دفع الفرق للمصالح الجبائية وهذا قبل 15/أفريل من السنة 1+
- إذا كانت س < الأقساط الثلاث فإن الفرق يعتبر تسبيق لسنة ن +1

**ملاحظة**

هذه القيم المطلقة والمعبر عنها الحرف س هي التي تمثل الرصيد الجبائي ويمكن حسابه كما سبق وأن ذكر من قبل على النحو التالي:

**الرصيد الجبائي = الضريبة على أرباح الشركات − ∑ التسبيقات المدفوعة**

**III. دراسة حالات شاملة للضريبة على أرباح الشركات .**

**الحالة الأولى**

شركة ذات أسهم أنتجت في سنة 2024 000 1 محرك كهربائي، وعند تصفح جدول الأعباء المسجلة في القوائم المحاسبية قدرت بـ000 200 6 دج، خصصت المؤسسة مبلغ 000 600 1 دج للاشهار بمنتجاتها، ولتنقل أحد إطارتها أقتنت المؤسسة سيارة سياحية بمبلغ 000 800 3 دج، أبرمت المؤسسة عقد قرض قيمته 000 000 5 دج سعرا لفائدة 3%، سجلت هذه الفوائد في المحاسبة سنة 2024 ولم تبرر الى غاية 2025، منحت المؤسسة خصما تجاريا لأحد زبائنها قدره 000 100دج، ولعدم احترامها للالتزامات الجبائية تحملت غرامات مالية حددت بـ 000 370 دج، تحصلت الشركة على عوائد صافية من جراء مساهمتها في رأس مال شركة أخرى قدرت بـ000 50 دج، القرض الذي أبرمته المؤسسة خصص لاستيراد آلات ومعدات انتاج، مما جعلها تتحمل TVA بنسبة 19% على مشترياتها، علما أن المؤسسة مدينة تجاه المصالح الضريبة بـ000 950 دج، حققت المؤسسة في سنة 2021 خسارة مقدارها 000 50 دج، تنازلت المؤسسة على بعض أصولها جراء تجديد الالات والمعدات وكان ذلك بقيمة 000 200 دج. قدمت المؤسسة هدايا تكريمية بمناسبة عيد العمال قيمته 000 000 1 دج علما بأن القانون لا يسمح كحد أقصى لمثل هذه الأعباء الا بـ 10% الربح الجبائي لسنة 2023 000 800 1 دج، ولسنة 2022 000 000 2 دج.

كلف انتاج وحدة واحدة 000 10 دج وهامش الربح المرخص به حدد بـ20%، مسير هذه المؤسسة يمتلك 10% من أسهم الشركة بحيث أن الأرباح المحصل عليها تخضع للاقتطاع من المنبع.

**المطلوب:**

1. حساب IBS لسنة 2024.
2. حساب الرصيد الجبائي لسنة 2025.
3. حساب TVA المحملة في المشتريات وكيفية استرجاعها.
4. استخراج حصة عوائد رؤوس الأموال المنقولة لمسير الشركة ثم حدد قيمة الضريبة الواجب دفعها.

**المعالجة الجبائية**

حساب الأقساط المدفوعة كتسبيقات

السنة ن ← 2024، ن –1 ← 2023، ن – 2 ← 2022

الربح الجبائي 2022: 000 000 2 دج

IBS 2022 ← 000 000 2 × 19% = 000 380 دج

قيمة القسط 000 380 × 30% = 000 114 دج

القسط الأول يدفع ما بين 02/20، 03/20

القسط الثاني يدفع ما بين 20/ 05 و 20/ 06

وقبل هذا التاريخ أي قبل 2024/03/31 توضع الميزانية الجبائية لدى المصالح المعنية بالنسبة للسنة ن–1 أي 2023

الربح الجبائي لسنة 2023 = 000 800 1 دج

IBS 2023 ← 000 800 1 × 19% = 000 342 دج

قيمة القسط 000 342 × 30% = 600 102 دج

الفرق بين القسطين 600 102 – 000 114 = 400 11 –

إذن القسط الثاني = 600 102 – 400 11 = 200 91 دج

ويدفع بين 20 /05 و 06/20

القسط الثالث = 600 102 دج ويدفع ما بين 10/20 و 11/20

مجموع الأقساط = 400 11 + 200 91 + 600 102 = 800 307

**الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاسترادات – التخفيضات**

abb CND BCOMP BFISC

**الربح المحاسبي = رقم الأعمال CA – ȝ الأعباء CT**

**رقم الأعمال CA = سعر الوحدة الواحدة × عدد الوحدات المباعة**

السعر = تكلفة الوحدة الواحدة + هامش الربح

= 10 000 + 2 000 = 12 000 دج

رقم الأعمال = 12 000 × 1 000 = 12 000 000 دج

ȝ الأعباء = 6 200 000 دج

الربح المحاسبي = 12 000 000 – 6 200 000 = 5 800 000 دج

**حساب الاستردادات CND**

بالنسبة لمصاريف الاشهار يحدد لها القانون الجبائي حدا أقصاه 10% من رقم الأعمال

رقم الأعمال 000 000 12 ← 10% من رقم الأعمال

1 200 000 = %10 × 12 000 000

إذن 000 600 1 – 000 200 1 = 000 40 دج ← CND

1 – اهتلاك السيارة: الحد الأقصى لحساب اهتلاك السيارات السياحية هو 000 000 3 دج، بينما المؤسسة قامت بشراء سيارة سياحية بـ000 800 3 دج

000 000 3 – 000 800 3 = 000 800 دج.

إذن 000 800 × 20% = 000 160 دج CND

2 – الفوائد المسجلة في المحاسبة ولم تبرر الى غاية سنة 2025

000 000 5 × 3% = 000 150 دج CND

3 – الهدايا الحد الأقصى المسموح به 10% من قيمتها

000 000 1 × 10% = 000 100 دج

إذن: 000 000 1 – 000 100 = 000 900 دج CND

4 – الخصم التجاري يعتبر تكاليف غير قابلة للحذف إذن تعتبر تكاليف مرفوضة من طرف التشريع الجبائي = 000 100 دج CND

5 – الغرامات المالية هي الأخرى أعباء غير قابلة للحذف وبالتالي تعبر CND = 000 370 دج.

6 إذن مجموع الاستردادات = 000 080 2 دج.

**الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات – التخفيضات**

= 000 800 5 + 000 080 2 – [000 50 خسارة + 000 50 عوائد خضعت للاقتطاع من المنبع]

= 000 780 7 دج

وبما أن المؤسسة تنازلت على بعض الأصول بقيمة 000 200 دج وبالتالي تضاف الى قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

إذن تصبح قيمة الأرباح الخاضعة = 000 780 7 + 000 200 = 000 980 7 دج.

إذن الضريبة على أرباح الشركات IBS = 000 980 7 × 19% = 200 516 1 دج.

**الرصيد الجبائي = قيمة الضريبة – ⅓ الأقساط**

= 200 516 1 – 800 307 = 400 208 1 دج

ويدفع قبل 2025/04/15

بالنسبة لـTVA مشتريات المؤسسة للآلات والمعدات بقيمة 000 000 5 ← 000 000 5 × 19% = 000 950 دج

وبما أن المؤسسة مدنية جبائيا تجاه المصالح الجبائية بقيمة 950 000 دج إذن الاسترجاع أو الحسم يتم بطريقة آلية عن طريق المقاصة 950 000 – 950 000 = 0

قيمة مدينة قيمة دائنة

بالنسبة العوائد رؤوس الأموال تكون المعالجة على النحو التالي:

- يجب حساب الربح الصافي للمؤسسة والذي = الربح المحاسبي – قيمة الضريبة

الربح الصافي = 5 800 000 – 1 516 200 = 428 380 دج

عوائد رؤوس الأموال لمسير الشركة 10% من راس مال الشركة

إذن 4 283 800 × 10% = 428 380 دج

وبما أن القانون يحدد نسبة الضريبة على عوائد رؤوس الأموال المنقولة بـ **15%**

إذن قيمة الضريبة الواجب دفعها من طرف مسير الشركة هي :

428 380 × 15% = 64 257 دج المادة: 104 من (ق ض م).

**الحالة الثانية:**

شركة SARL تقدم خدمات المراقبة التقنية للسيارات، القوائم المالية لسنة 2023 بينت أن الأعباء المسجلة قدرت بـ6 200 000 دج، من هذه الأعباء خصصت المؤسسة مبلغ 2 000 000 دج كمصاريف للرعاية والاشهار الرياضي، إقتنت الشركة سيارة بمبلغ 4 000 000 دج نسبة اهتلاكها 25%، إقترضت الشركة مبلغ 5 000 000 دج سعر الفائدة 5% سنويا والقسط السنوي المطالبة به 50 000 دج. الأعباء المالية الخاصة بالقرض سجلت في المحاسبة لسنة 2023 ولم تبرر الى غاية 2024، استعملت المؤسسة هذا القرض لتجديد معداتها التقنية ولاثبات هذه العملية قدمت فاتورة قيمتها 5 950 000 دج T.T.C علما أن الشركة مدينة تجاه المصالح الضريبية بمبلغ 750 000 دج، ونسبة TVA في هذا المجال 19% تنازلت الشركة على بعض أصولها بقيمة صافية مبلغها 200 000 دج، تحصلت الشركة على عوائد صافية جراء مساهمتها في رأس مال شركة أخرى قدرت بـ300 000 دج. شيدت الشركة عقارات لمزاولة نشاطها وذلك منذ 5 سنوات، مساحتها الاجمالية 500 م² منها 200 م² ملحقات بالعقارات المبنية سعر المتر المربع 560 دج و14 دج عن التوالي.

النشاط السنوي للشركة محدد بالحجم الساعي والذي كان يساوي 3 000 ساعة / عمل سعر الساعة محدد بـ 4 000 دج. مسير الشركة يمتلك 10% من رأس مال هذه الأخيرة .

**المطلوب:**

1. حساب المستحقات الجبائية المطالبة بها هذه الشركة (IBS) والضريبة العقارية (TFPB).
2. استخراج حصة عوائد رؤوس الأموال المنقولة لمسير الشركة ثم حدد قيمة الضريبة الواجب دفعها.
3. كيف يمكن استرجاع TVA المتعلقة بالمعدات التقنية، ثم توضيح وضعية الشركة تجاه المصالح الضريبية.

**المعالجة الجبائية**

**رقم الأعمالـــ = سعر الوحدة الواحدة × عدد الوحداتـ المباعة**

= 4 000 × 3 000 = 12 000 000 دج

وبما أن الأعباء المسجلة قدرت بـ 6 200 000 دج

إذن الربح التجاري $(B_{com})$ = 12 000 000 − 6 200 000 = 5 800 000 دج

- الربح الجبائي $(B_{FIS})$ = الربح المحاسبي $B_{comp}$ + الاستردادات (CND) – التخفيضات (Abb)
- حساب الاستردادات CND

خصصت الشركة مبلغ 2 000 000 دج كمصاريف للرعاية والاشهار الرياضي: فيما يخص هذا النوع من الأعباء يحدد (ق ض م) وبالنسبة للضريبة على أرباح الشركات.

بالنسبة للأشخاص المعنويين لا يجب أن يتعدى هذا الصنف من الأعباء 10% من رقم الأعمال.

رقم الأعمال 12 000 000 دج

12 000 000 × 10% = 1 200 000

إذن 2 000 000 − 1 200 000 = 800 000 دج $CN_1D$

- اقتنت الشركة سيارة بمبلغ 4 000 000 دج إلا أن (ق ض م) في مادته 141 يحدد سقفا فيما يخص حساب الاهتلاك الخاص بالسيارات السياحية قدره 3 000 000 دج وبناءا عليه فإن القاعدة الجبائية لحساب الاهتلاك هي 4 000 000 − 3 000 000 = 1 000 000 دج ونسبة الاهتلاك محددة بـ 25%

إذن: 1 000 000 × 25% = 250 000 دج CND 2

- القرض الذي ابرمته الشركة = 5 000 000 دج، سعر الفائدة 5%، القسط السنوي 50 000 دج

إذن: 5 000 000 × 5% = 250 000

أعباء القرض = 250 000 + 50 000 = 300 000 دج CND 3

هذه الأعباء سجلت في المحاسبة لسنة 2023، إلا أنها لم تبرر الى غاية 2024

إذن تعتبر استردادات أي أعباء غير مقبولة بالنسبة لسنة 2023.

- تنازلت الشركة عن بعض أصولها بقيمة صافية مبلغها 200 000 دج وفي هذا الصدد يحدد (ق ض م) في مادته 140 بحيث تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أي كانت طبيعتها، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الساري المفعول والمحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الأصول سواءا خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها.

- تحصلت الشركة على عوائد صافية أي كانت قد خضعت للاقتطاع من المنبع قيمتها 300 000 دج، وفي هذا الصدد لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة ولا تستفيد من تطبيق هذه الاحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة.

إذن هذه القيمة تخفض من الربح الخاضع للضريبة

**الربح الجبائي $(B_{Fis})$ = الربح المحاسبي $(B_{comp})$ + الاسترجادات $(CND)$ – التخفيضات $(Abb)$**

= 12 000 000 + 1 350 000 (CND) + 200 000 (تنازل عن الأصول) – 300 000 (عوائد صافية)

= 13 250 000 دج

وبما أن الشركة تقدم خدمات فإن نسبة IBS المحددة قانونا هي 26%

إذن الضريبة على أرباح الشركات: 13 250 000 × 26% = 3 445 000 دج

**الربح الصافي $(B_{Net})$ = الربح المحاسبي $(B_{comp})$ – الضريبة على أرباح الشركات (IBS)**

= 5 800 000 – 3 445 000 = 2 355 000 دج

حصة عوائد رؤوس الأموال المنقولة لمسير الشركة الذي يمتلك 10% من رأس مالها إذن حصته من الأرباح هي:

2 355 000 × 10% = 235 500 دج

إذن قيمة الضريبة الواجب دفعها هي 235 500 × 15% = 35 325 دج. هذه القيمة أي الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة تمثل الاقتطاع من المنبع الخاص بمسير الشركة الذي تحصل على قيمة صافية (أي بعد الاقتطاع)

- **حساب الضريبة العقارية (TFPB)**

$$B_I = VL \times SP$$

VL: القيمة الايجارية

BI: القاعدة الجبائية

SP: المساحة

**القاعدة الجبائية = القيمة الايجارية × المساحة**

القيمة الايجارية 560 دج للمتر المربع بالنسبة للعقارات المبينة المادة 257 من (ق ض م)

الساحة 300 م ²

560 × 300 = 168 000 دج

التخفيض 2% لكل نسبة، شيدت الشركة هذه العقارات منذ 5 سنوات، وحسب المادة 254 من (ق ض م) التي تحدد نسبة التخفيض 2% لكل نسبة.

إذن 5 × 2% = 10%

168 000 × 10% = 16 800

إذن القاعدة الجبائية = 168 000 − 16 800 = 151 200 دج.

تحدد المادة 261 من (ق ض م) نسبة الضريبة على العقارات المبنية وإذا كانت مساحتها ≥ 500 م² بـ 3%

إذن قيمة الرسم على العقارات المبنية = 151 200 × 3 % = 4 536 دج

بالنسبة للملحقات 200 م² لا توجد تخفيضات، سعر المتر المربع 14 دج

**BI = VL × SP**

200 × 14 دج = 2 800 النسبة محددة قانونا بـ5% المادة 261 من (ق ض م)

2 800 × 5% = 140 دج.

إذن المبلغ الإجمالي للرسم = 4 536 + 140 = 4 676 دج

إسترجاع TVA بالنسبة للمعدات المشتراة بقيمة 5 950 000 دج T.T.C

إذن المشتريات HT = $\frac{5\ 950\ 000}{1.19}$ = 5 000 000 دج

قيمة TVA = 950 000 (المدفوعة)

وبما أن المؤسسة مدينة بقيمة 750 000

إذن: دائنية الشركة: 950 000

مديونية الشركة: $\frac{-\ 750\ 000}{200\ 000}$

أي أن الشركة دائنة تجاه المصالح الضريبة بهذا المبلغ، وهذا ما يسمى بالجسم أو الاسترجاع المالي (deduction finianciere) عندما يتعلق الأمر بـ TVA التي تخص الاستثمارات، وهذا كون القرض الذي ابرمته الشركة كان مستعملا لتجديد المعدات التقنية والتي تعتبر في حد ذاتها عملية استثمارية.

**الحالة الثالثة:**

الشركة ذات الأسهم (فيجا) رأس مالها 10 000 000 دج، أنشئت سنة 1990 مختصة في انتاج وبيع المواد الغذائية، النتيجة المحاسبية المؤقتة في 2022/12/31 قبل فرض الضريبة قدرت بـ45 300 000 دج ورقم أعمالها ارتفع الى 1 000 000 000 دج أحسب النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات مع العلم أن:

1. أعباء أتعاب الحضور لاعضاء مجلس الإدارة الذي يتكون من سبعة أعضاء خلال السنة حددت بمبلغ 3 000 000 دج مع العلم أن القانون يسمح بمبلغ 30 000 دج للحصة الواحدة.
2. الشركة (فيجا) تحوز على 60% من رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة "عدنان" والتي كانت أرباحها لسنة 2022 15 000 000 دج، وحصة الأرباح لم تجرد في الدفاتر المحاسبية.
3. تحصلت الشركة أيضا على أرباح أخرى هي على التوالي:
   - من شركة الوردة البيضاء التي تملك فيها 20% من رأس المال، قيمة الأرباح 1 500 000 دج.
   - 5 000 000 من شركة "الطلاء الذهبية" التي تملك فيها 30% من الأسهم.
4. من بين الاهتلاكات المقيدة هنا الجزء الخاص باهتلاك سيارة سياحية اشترتها الشركة في 1 جويلية 2022 بقيمة 4 000 000 دج.

**المعالجة الجبائية**

إن حساب الضريبة على الأرباح يتم بإعادة إدماج التكاليف والمصاريف غير القابلة للخصم مع خصم الإيرادات الصافية من الضرائب.

1. **حدود الخصم لأتعاب الحضور**

30 000 × 6 = 180 000 دج بحيث أن القانون يسمح بمبلغ 30 000 دج للحصة الواحدة وعدد دورات انعقاد مجلس الإدارة أقصى حد هو 6 دورات في السنة.

وبما أن عدد أعضاء مجلس الإدارة هو سبعة أعضاء.

إذن 180 000 × 7 = 1 260 000 دج لمجموع الأعضاء وللسنة الواحدة وهذا ما يسمح به القانون، إذن يجب إعادة إدماج في حساب الضريبة على الأرباح المبلغ التالي:

3 000 000 − 1 260 000 = 1 740 000 دج

2. الشركة (فيجا) يجب عليها إعادة إدماج في حساب الضريبة على الأرباح مبلغ حصتها من الأرباح من شركة عدنان والمقدرة بـ

15 000 000 × 60% = 9 000 000 دج

3. الأرباح المتحصل عليها من فروع الشركة هي غير خاضعة للضريبة على الأرباح في الشركة (فيجا)

إذن المبلغين المتحصل عليهما1 500 000 دج و5 000 000 دج يخصمان عند حساب الضريبة على الأرباح.

4. بالنسبة للسيارة التي اشترتها الشركة واستعملت ابتداءا من 1 جويلية 2022 الاهتلاك الخاص بها يحسب كالتالي:

$4\ 000\ 000 \times 20\% \times \frac{6}{12} = 400\ 000$ دج

مدة الاستعمال تقدر قانونا بـ 5 سنوات

وحسب (ق ض م) الاهتلاكات المسموح بخصمها بالنسبة للسيارات السياحية تقدر على سعر شراء أقصاه 3 000 000 دج

إذن الاهتلاك المسموح به للخصم هو

$3\ 000\ 000 \times 20\% \times \frac{6}{12} = 300\ 000$

الفرق يعاد ادماجه في حساب الضريبة وهو

400 000 − 300 000 = 100 000 دج

النتيجة الجبائية المصححة

45 300 000 + 1 740 000 − 9 000 000 − (1 500 000 + 5 000 000) − 100 000

= 49 640 000 دج

بحيث أن:

45 300 000 دج النتيجة المحاسبية المؤقتة

1 740 000 الفرق في القيمة الاجمالية لاتعاب الحضور لأعضاء مجلس الإدارة

9 000 000 حصة الشركة والمقدرة بـ60% كمساهمة في رأس مال شركة عدنان والتي لم تسجل في الدفاتر المحاسبية.

1 500 000 دج و5 000 000 أرباح محصل عليها من عند كل من شركة الوردة البيضاء والطلاء الذهبي عن طريق المساهمة في هذه الشركات بنسبة 20% و 30% على التوالي، إلا أنها خضعت للاقتطاع من المنبع، ولهذا تخصم من النتيجة عند حساب الضريبة على الأرباح.

100 000 دج الفرق في قيمة الاهتلاك الخاص بالسيارة السياحية في حدود الحد الأقصى المسموح به فيما يخص هذه الأخيرة.

إذن الضريبة على الأرباح الشركات:

49 640 000 × 19% = 9 431 600 دج

**الحالة الرابعة**

شركة التضامن (SNC) حققت رقم أعمال مقدر بـ 300 000 000 دج خارج الضريبة في سنة 2023، الربح العادي المحاسبي للسنة قدر بـ 3 000 000 دج. تنشط هذه الشركة في فرع انتاج المواد البلاستيكية والمطاط.

1. باعت الشركة مبنى لأحد المقاولين في 01 جانفي 2023 بمبلغ 120 000 000 دج وكانت الشركة قد اشترتها جديدة في 01 جانفي 2013 بمبلغ 160 000 000 دج مع العلم أن الاهتلاكات تحسب على مدى 20 سنة وقد جردت في الدفتر بانتظام.
2. علاوة متعلقة بالتنازل على رخص الابداع بقيمة 2 000 000 دج.
3. اشترى الشركة سيارة لمسيرها بقيمة 4 000 000 دج في 01 جويلية 2012، نسبة الاهتلاك المعمول بها هي 20% سنويا.
4. دفعت الشركة مبلغ 150 000 دج للمساهمة في حماية البيئة.
5. في اطار تكفل المؤسسات بالأنشطة الرياضية دفعت الشركة لاحدى الفرق الرياضية مبلغ 5 000 000 دج.

**المطلوب:**

- حساب الربح الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة المستحقة الدفع.

**المعالجة الجبائية**

1. بيع المبنى ينتج عنه ما يلي:

قيمة الاهتلاك المقيدة

160 000 000 × 15% × 10 سنوات = 80 000 000 دج

بحيث أن نسبة هذا النوع من الاهتلاك هو 5% سنويا، وعدد سنوات الاهتلاك هو عشر سنوات أي من 2012 الى 2022.

القيمة الصافية الحسابية للمبنى: 160 000 000 – 80 000 000 = 80 000 000 دج

مبلغ القيمة الإضافية = سعر البيع – القيمة الصافية الحسابية

مبلغ فائض القيمة 120 000 000 – 80 000 000 = 40 000 000 دج

وهذا المبلغ يخصم منه 80% أي 32 000 000

إذن المبلغ الخاضع للضريبة = 8 000 000 دج وهذا حسب المادة 79 من (ق ص م)

2. قيمة العلاوة المتعلقة بالتنازل على رخص الابداع المقدر بـ 2 000 000 دج يعاد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وتطبيق الاهتلاك السنوي الذي يقدر بـ 20% إذن يخصم من الربح الخاضع للضريبة خلال السنة المبلغ التالي:

2 000 000 × 20% = 400 000 دج

3. السيارة التي اشترها الشركة لمسيرها بحيث لا يسمح القانون بخصم كل الاهتلاك، إذن حساب الاهتلاك يكون على النحو التالي:

الاهتلاك العادي: 4 000 000 × 20% × $\frac{6}{12}$ = 400 000 دج .

الاهتلاك الضريبي: 3 000 000 × 20% × $\frac{6}{12}$ = 300 000 دج

إذن المبلغ الواجب ادماجه في حساب الضريبة هو كالتالي:

400 000 – 300 000 = 100 000دج

4. المبلغ الذي دفعته الشركة للمساهمة في حماية البيئة والمقدر بـ 150 000دج يسمح بخصمه واعتباره من التكاليف العامة حسب القوانين الجزائرية.

5. المبلغ الذي ساهمت به الشركة لدعم النشاط الرياضي والمقدر بـ 5 000 000 دج يسمح بخصمه عند حساب الضريبة على الأرباح لأن (ق ض م) يسمح بخصمه بحدود 10% من رقم الأعمال على أن لا يتجاوز 30 000 000 دج.

حساب الربح الخاضع للضريبة

3 000 000 + 8 000 000 (–) 400 000 + 100 000 (–) 150 000 (–) 5 000 000

= 5 550 000

بحيث أن:

000 000 3: الربح المحاسبي لسنة 2022

000 000 8: فائض القيمة الصافية بعد التخفيض

000 400: القيمة الصافية لعلاوة التنازل على رخص الابداع

000 100: الفرق في قيمة الاهتلاك الخاص بالسيارة السياحية

000 150: قيمة المساهمة في حماية البيئة والتي يمكن خصمها

000 000 5: قيمة دعم النشاط الرياضي بحيث لا تتجاوز 10% من رقم الأعمال إذن الضريبة الواجب دفعها:

000 550 5 × 19% = 500 054 1 دج

## ثالثا: الرسم العقاري

### I. مجال التطبيق

#### 2.1 الملكيات الخاضعة للضريبة

تنص المادة 248 من (ق ض م) على أنه يؤسس رسم عقاري على الملكيات المبنية، مهما تكن وضعيتها القانونية، الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة.

كما تنص المادة 249 من (ق ض م) على أن تخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية التالية:

- المنشآت المخصصة لايواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة.
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواءا كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.

#### 2.1 الملكيات المعفية

تنص المادة 210 من (ق ض م) على أن تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وأن لا تدر دخلا، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة.

أما المادة 251 من (ق ض م) تنص على أن تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

- البنايات المخصصة للقيام بشعائر دنية.
- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية.
- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الديبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثليات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل.
- تجهيزات المستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر والمرابط والمطامر.

كما تحدد المادة 254 من (ق ض م) إعفاءات مؤقتة من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصصيها.
- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها، شريطة توفر الشرطين الآتيين.
- الا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 400 1 دج
- ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الأجر الوطني المضمون.

- البنايات واضافة البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من اعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" لمدة ثلاث (03) سنوات، ابتداءا من تاريخ إنجازها.

تحدد مدة الاعفاء بستة (06) سنوات عندما تكون هذه البنايات واضافات البنايات متواجدة في مناطق يجب ترقيتها.

- السكن العمومي الايجاري التابع للقطاع العام، شرط أن يستوفي المؤجر أو صاحب هذا السكن الشرطين المحددين في النقطة التالية من هذه المادة.

لا يستثنى الاعفاء المنصوص عليه في الفقرة 2 و5 من هذه المادة، أصحاب المساكن والسكنات من دفع رسم عقاري قدره 500 دج سنويا.

كما تنص المادة 253 من (ق ض م) على ما يلي: تتوقف العقارات أو أجزاء العقارات المخصصة للسكن المعفاة تطبيقا للمادة 252، عن الاستفادة من هذا الامتياز عندما يتم التنازل عنها لاحقا الى أشخاص آخرين للسكن فيها وتخصصيها للايجار أو لاستعمال آخر غير السكن، وذلك ابتداءا من أول يناير من السنة التي يلي مباشرة سنة الانتهاء من الحدث الذي ترتب عليه فقدان الاعفاء.

### 3.1 تحديد الأساس الخاضع للضريبة

تنص المادة 254 من (ق ض م) على أنه ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الايجارية الجبائية لكل م² للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2% سنويا، مراعاة لقدم الملكية ذات الاستعمال السكني. غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض بالنسبة لهذه المباني، حدا أقصى قدره 25%.

وتتحدد القاعدة الجبائية على النحو التالي:

BI: القاعدة الجبائية $B_I : VL \times SP$

VL: القيمة الايجارية VL : valeur locative

SP: المساحة SP : superficie

تنص المادة 255 من (ق ض م) بأنه لا تؤخذ بعين الاعتبار أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة.

المادة 256 من (ق ض م) ترجح القيمة الايجارية الجبائية بمعاملات، وهذا حسب المنطقة والمنطقة الفرعية.

يحدد تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية والمعدلات التي تطبق عليها بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالجماعات المحلية.

تحدد المادة 257 من (ق ض م) القيمة الايجارية الجبائية على النحو الآتي:

| التعيين | القيمة الايجارية |
|---|---|
| بنايات أو جزء من بنايات مخصصة للسكن | 520 دج |
| محلات تجارية وصناعية | 1 038 دج |
| أراضي ملحقة بمبان واقعة عن القطاعات العمرانية | 14 دج |
| ارضي ملحقة بمبان واقعة في القطاعات القابلة للتعمير | 12 دج |

ولتحديد مساحات الملكية المبنية ومن ثم إخضاعها للرسم العقاري يمكن الرجوع الى (ق ض م) وذلك من المادة 258 الى المادة 261 للتفصل فيها أكثر.

**4.1 النسب المطبقة**

حسب المادة 261 من (ق ض م) يحسب الرسم بتطبيق المعدلين المبينين أدناه على الأساس الخاضع للضريبة.

- الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة.

غير أنه بالنسبة للملكيات الثانوية الشاغرة المبنية للاستعمال السكني والمملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والتي لم يتم تأجيرها، تطبق عليها زيادة في المعدل قدرها 7%، بعنوان الرسم العقاري.

وتحدد كيفيات تطبيق أحكام هذه المادة، بموجب قرار مشترك بين الوزرين المكلفين بالمالية والجماعات المنحلية. يوضح صنف الأملاك المشار اليها في الفقرة السابقة وموقعها وكذلك شروط وكيفيات تطبيق هذا الاجراء عن طرق التنظيم.

- الأراضي التي تشكل ملحقات للملكية المبنية:

5%، عندما تقل مساحتها أو تساوي 500 م²

7%، عندما تفوق مساحتها 500 م² وتقل أو تساوي 100م ²

10%، عندما تفوق مساحتها 000 1م²

**2. الملكيات غير المبنية**

**1.2 الملكيات الخاضعة للضريبة**

تنص المادة 261 – د على أنه يؤسس الرسم العقاري السنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة وتستحق على الخصوص على:

- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
- مناجم الملح والسبخات.

- **الأراضي الفلاحية**

**2.2** كما تحدد المادة 261 – هـ إعفاءات تخص الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية وهي محددة كالتالي:

– الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أو الاسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة، وغير مدرة لأرباح.

لا يطبق هذا الاعفاء على الملكيات التابعة لهيآت الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.

- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- الأملاك التابعة للأوقاف العمومية والمتكونة من ملكيات غير مبنية

**3.2 تحديد الأساس الخاضع للرسم**

تحدد المادة 261 – والأساس الخاضع للرسم من حاصل القيمة الايجارية الجبائية للملكية غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو بالهكتار الواحد، حسب الحالة تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة.

كما تنص المادة 261– و– مكرر على أن ترجح القيمة الايجارية الجبائية بمعاملات محددة حسب المناطق والمناطق الفرعية. يتم تحديد تصنيف الملكيات غير المبنية، حسب المنطقة والمنطقة الفرعية، والمعاملات المطبقة عليها بقرار مشترك للوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية.

وتأتي المادة 261 –و– مكرر 1 لتحدد القيمة الايجارية الجبائية على النحو التالي:

| التعيين | القينة الايجارية |
|---|---|
| الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية | – 100 دج، للأراضي المعدة للبناء<br>– 18 دج، لباقي الأراضي المستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية |
| الأراضي المتواجدة في القطاعات القابلة للتعمير على المدى المتوسط والقطاعات العمرانية المستقبلية | – 34 دج، للأراضي المعدة للبناء.<br>– 14 دج، لباقي الأراضي المستعملة كأراضي للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية |
| المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والسبخات | – 34 دج |
| الأراضي الفلاحية | – 994 دج/ للهكتار للأراضي اليابسة<br>– 962 5 دج/ للهكتار للأراضي المسقية |

كما تنص المادة 261 – و مكرر 2 على أنه تعفى الكثبان السيفية (الرمل السيفي) من الضريبة على الاستغلال الفلاحي.

**4.2 النسب المطبقة بالنسبة للملكيات غير المبنية**

تنص المادة 261– ز: على ما يلي: يحسب الرسم بعد أن يطبق على أساس الضريبة بنسبة:

- 5% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية، بالنسبة العمرانية، تحدد نسبة الرسم كما يلي:
- 5%، عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500 م² أو تساويها.
- 7%، عندما تفوق مساحة الأراضي 500 م² وتقل أو تساوي 000 1 م²
- 10%، عندما تفوق مساحة الأراضي 000 1م²
- 3%، بالنسبة للأراضي الفلاحية

إلا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميرها والتي لم تنشأ عليها بنايات منذ ثلاث (03) سنوات، ابتداءا من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع الى 4 أضعاف.

**II. كيفية تطبيق الرسم العقاري على الملكيات المبنية**

يمتلك شخص ملكية عقارية مساحتها الاجمالية 500 م²، هذه المساحة الاجمالية تتشكل من 300م² تمثل مساحة مبنية تستعمل لحاجة السكن، أما المساحة المتبقية وهي 200م² تمثل ملحقات (أفنية، حدائق) عقد الملكية يوضح بأن الشخص قد امتلك هذا العقار منذ 15 سنة، والمخطط العمراني يحدد تواجد الملكية العقارية في منطقة مبلغ م² الواحد 560 دج للبنايات المخصصة للسكن و 14 دج للمتر المربع للأراضي الملحقة بمبان واقعة في القطاعات العمرانية.

$$B_I = VL \times SP$$

$B_I$ : القاعدة الجبائية

$VL$: القيمة الايجارية

$SP$: المساحة

إذن القاعدة الجبائية: القيمة الايجارية × المساحة

القيمة الايجارية محددة بـ 560 دج للمتر المربع بالنسبة للعقارات المبنية وهذا حسب المادة 257 من (ق ض م)

المساحة = 300 م²

300 × 560 = 168 000 دج

التخفيض الممنوح قانونا مقدر 2% لكل سنة، وبما أن الشخص كان قد امتلك هذا العقار منذ 15 سنة.

إذن التخفيض *2%* × 15 = 30% وهذا حسب المادة 254 من (ق ض م)، إلا أن القانون يحدد حد أقصى للتخفيض لا يتجاوز 25%

إذن التخفيض = 168 000 × 25% = 42 000 دج

إذن القاعدة الجبائية = 168 000 – 42 000 = 126 000 دج

تحدد المادة 261 من (ق ض م) نسبة الضريبة على الملكيات المبنية وإذا كانت مساحتها ≤ 500 م² بـ 5%

إذن قيمة الرسم على الملكيات المبنية = 126 000 × 5% = 6 300 دج

بالنسبة للملحقات والتي تقدر مساحتها 200 م² لا توجد تخفيضات بشأنها، وسعر المتر المربع بالنسبة للأراضي الملحقة بمبان واقعة في القطاعات العمرانية 14 دج.

$$B_I = VL \times SP$$

BI = 14 × 200 = 2 800 دج النسبة محددة قانونا بـ 5% المادة 261 من (ق ض م)

إذن 2 800 ×5% = 140 دج

إذن المبلغ الإجمالي للرسم = 6 300 + 140 =6 440 دج

## رابعا: الرسم على القيمة المضافة

### I. التعريف و الجوانب التنظيمية (القانونية) للرسم على القيمة المضافة

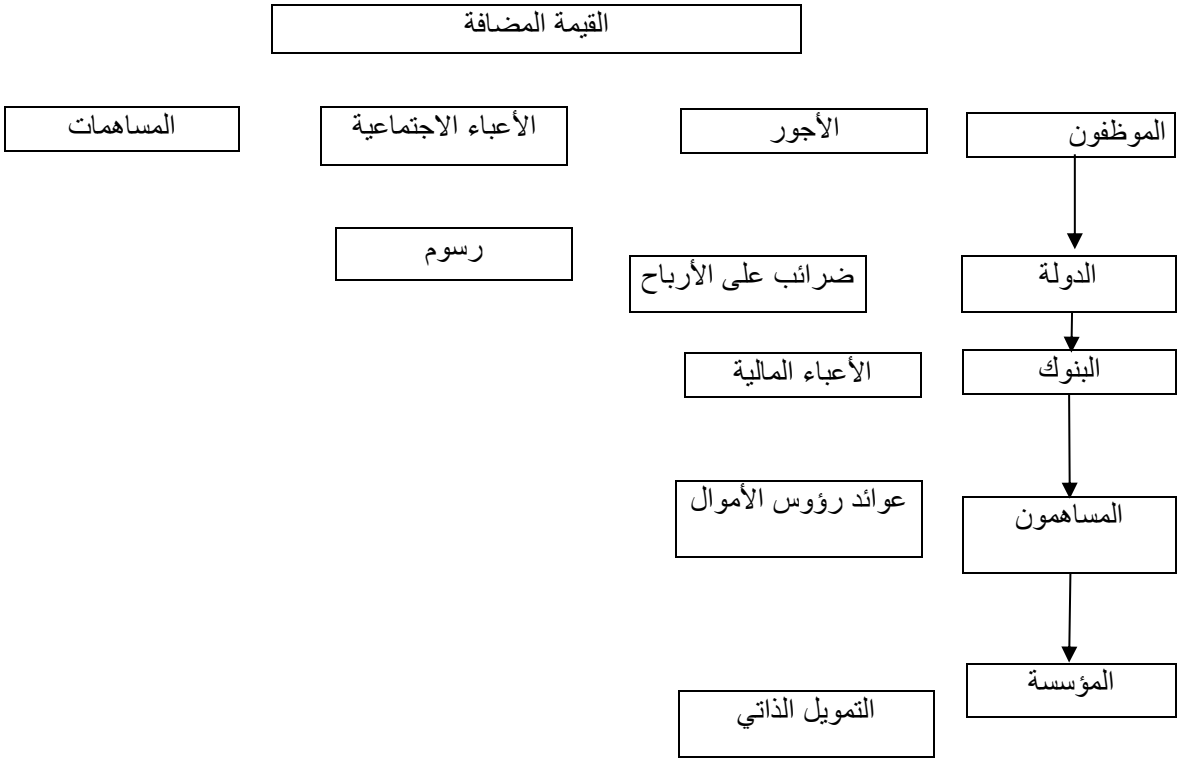
#### 1. التعريف

الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على القيمة المضافة من طرف المؤسسة القيمة المضافة تمثل الفرق بين قيمة السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة وقيمة السلع والخدمات المستعملة في عملية الإنتاج.

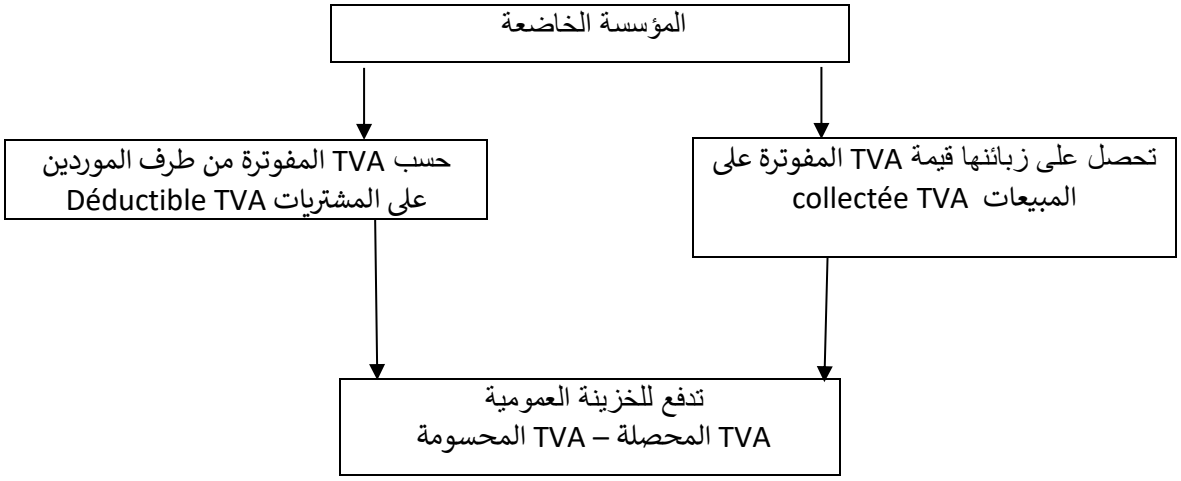
**الإنتاج – الاستهلاكات الوسيطية = القيمة المضافة**

القيمة المضافة تسمح للمؤسسة بتعويض مجموع الأعوان الذين ساهموا في تكوينها :

- العمال أو الموظفون الذين يتقاضون أجورا مقابل قوة عملهم .
- التنظيمات الاجتماعية التي تتلقى تعويضات من اجل تامين المرض ، البطالة و المعاشات .
- الدولة التي تدفع لها المؤسسة ضرائب و رسوم .
- البنوك التي تتلقى فوائد من طرف المؤسسات مقابل تسبيقات رؤوس الأموال التي قدمتها .
- تجديد التثبيتات عن طريق الاهتلاكات .
- المساهمون الذين يتلقون عوائد رؤوس الأموال جراء الأرباح المحققة .



إن الرسم على القيمة المضافة يقع عبئه على المستهلك الأخير ، وهو محصل بواسطة أو عن طريق المؤسسات الخاضعة له .




يعد الرسم على القيمة المضافة إحدى ركائز الإصلاح الضريبي الذي جاء به قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل حيز التنفيذ في 1 افريل 1992.

وهي ضريبة عير مباشرة تفرض على التداول (الإنتاج، التوزيع، الاستهلاك) والاستيراد. وتخص العمليات ذات الطابع التجاري، الصناعي، والمهن الحرة ابتدءا من 1996 ومجال الطب ابتدءا من سنة 1997، وتعفى العمليات ذات الطابع الفلاحي والخدمات العامة غير التجارية، كما تم إدماج قطاع البنوك والتأمين ابتدءا من 1 جانفي 1995 بعد أن كانت هذه الأخيرة خاضعة للرسم على عمليات البنوك و التامين (TOBA) .

**2 .مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة**

يمثل مختلف العمليات الخاضعة للرسم وفقا للقانون : و يكمن تصنيفها حسب ما جاء به قانون الرسم على القيمة المضافة إلى:

أ. **العمليات الخاضعة إجباريا للرسم**

هي تلك المنصوص عليها في المادة الثانية من القانون، هي 13 عملية يمكن جمعها في ستة مجموعات هي :

- عمليات البيع على المنقولات .
- عمليات الاستيراد .
- التسليمات لأنفسهم .
- أشغال عقارية .
- العمليات على البنوك والتأمينات منذ الفاتح جانفي1995.
- تقديم الخدمات .

**ب . العمليات الخاضعة اختياريا للرسم**

هي تلك التي لم يدمجها المشرع ضمن المجال التطبيقي لكن مؤدو هذه العمليات لهم الحق في التقدم لإدارة الضرائب بتصريح لدى المفتشية الجهوية التابعين لها ويصبحون خاضعين لها شهرا بعد التصريح وذلك لمدة 3 سنوات

وهذه العمليات هي تلك التي تتعلق بالتسليم :

- للمصدرين
- للمؤسسات البترولية
- المؤسسات المستفيدة من نظام شراء بإعفاء
- للأشخاص غير المدينة بالضريبة

**ج . الأشخاص الخاضعة للضريبة**

المنتجون ، الشركات الفرعية والتجار بالجملة والتجار بالتجزئة وفقا لقانون المالية لسنة 2001 .

**3 . الإعفاءات**

استجابة لاعتبارات وأهداف اقتصادية كتنمية بعض القطاعات واجتماعية مثل السلع الواسعة الاستهلاك وأخرى ثقافية قام المشرع بإعفاء بعض العمليات من الرسم على القيمة المضافة رغم وجودها في مجال التطبيق، ويمكن أن تجمع في أربع مجموعات:

- العمليات في الداخل : اغلبها تم إعفائها لدواعي اجتماعية مثل السلع الواسعة الاستهلاك أو لأنها خاضعة لرسم خاص بها .
- الاستيراد : كل العمليات المعفاة بالداخل تعفى أيضا إذا تم استيرادها
  - الأشياء الموجهة للمتاحف أو المكتبات
  - البضائع المستوردة من طرف البعثات الدبلوماسية
- التصدير : مبدئيا كل العمليات معفاة ما عدا تلك المتعلقة بتصدير التحف الفنية أو الأحجار الكريمة أو المعادن النفيسة ، وذلك نظرا لأهميتها.
- الشراء بإعفاء : هذا النظام يستفيد منه الأشخاص الممارسين لعمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة ويسمح لهم بشراء السلع اللازمة دون دفع TVA إذ لو لم يوجد هذا الإعفاء لما تمكنوا من استرجاع الرسم المثقل لعناصر التكلفة .

**4 . وعاء أساس فرض الضريبة**

يمثل أساس فرض الرسم على القيمة المضافة كل ما يشكل المقابل أو المبلغ المالي المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممون السلع أو مؤدي الخدمات من طرف الشخص الذي ستقدم له الخدمة أو السلعة .

ويحسب الوعاء انطلاقا من رقم الأعمال مع احتساب كل الرسوم و الحقوق ما عدا الرسم على القيمة المضافة .

و يمكن التفصيل حسب ما جاء في قانون الرسم على القيمة المضافة لكل عملية كالتالي :

- عمليات بيع المنتوجات و توزيعها : إذ في مرحلة الإنتاج الوعاء هو سعر البيع عند خروج السلع من المصنع ، أما في مرحلة التوزيع فيكون الوعاء بحسب شروط البيع بالجملة و هو السعر مع هامش الربح
- الأشغال العمومية : رقم الأعمال الخاضع للضريبة هو مقدار الصفقات أو المبالغ المذكورة في الفواتير .
- عمليات التسليم لأنفسهم : نميز بين :

– التسليمات للذات للمنقولات نأخذ سعر المنقول بأسعار البيع بالجملة .

– التسليمات للذات للعقارات رقم الأعمال المطبق عليه الرسم هو تكلفة الانجاز .

- وحدات نفس الشركة : يكون حسب سعر البيع بالشركة الأم .

**5 . المعدلات**

إن توزيع تطبيق هذه المعدلات يحددها قانون الرسم على القيمة المضافة والتعديلات الواردة في قوانين المالية وما يمكن ملاحظته في معدلات TVA المطبقة في الجزائر هو تغير نسبها وعددها فحسب قانون المالية لسنة 1992:

– المعدل المخفض 7%: يخص العمليات على السلع الواسعة الاستهلاك وتحدد بقوانين المالية.

– المعدل المخفض 13%: كان مطبق غلى العمليات الخاصة بالحليب ومشتقاته والمعادن والمواد الأولية المستعملة من طرف المؤسسات .

– المعدل المرتفع 40%: معظمها سلع كمالية و ترفيهية كما تضاف إليها العمليات التي تقوم بها مؤسسات التجميل.

– المعدل العادي 21%: تضم مختلف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة و لم تذكر في المعدلات الأخرى.

– تم إلغاء المعدل المرتفع 40% بموجب قانون المالية لسنة 1995 و تم ضم العمليات التي كانت خاضعة له إلى العمليات الخاضعة للمعدل العادي 21% .

– في 1998 تم تغيير المعدل المخفض من 13% إلى 14%.

– أما حاليا و ابتدءا من سنة 2001 أصبح الرسم على القيمة المضافة يفرض بمعدلين هما 7% و 17% إذ تم إدماج العمليات التي كانت خاضعة للمعدلين 14% و 21% في معدل واحد 17%.

وأخر تغيير نص عليه قانون الرسم على رقم الأعمال في المادتين 21 و 23 بمعدلين هما 9% و 19%.

**6. الحدث المنشئ للضريبة**

أ . **العمليات الجارية في الداخل** : و هو يختلف باختلاف العمليات :

– عمليات البيع : تفرض TVA عند التسليم القانوني أو المادي للسلع .

أ. لأشغال العقارية : عند القبض الكلي أو الجزئي لثمن الصفقة .

– التسليمات للذات : حالة منقولات تفرض TVA عند تسلم المنقول أما حالة العقارات فتفرض TVA عند الاستعمال الأول لهذا الملك .

– تقديم الخدمات : عند القبض الكلي أو الجزئي للثمن

ب . عمليات الاستيراد والتصدير : في كلتا الحالتين تفرض الضريبة عند تقديم السلع للجمارك و المكلف بدفعها هو من قام بالتصريح .

**7. تحصيل الرسم على القيمة المضافة**

حسابه : يتم حساب الرسم على القيمة المضافة انطلاقا من عملية أساسية و هي عملية الحسم و نعني بها استرجاع و اقتطاع المبلغ المدفوع من الرسم أثناء الشراء من المبلغ المحصل بعد فرض الرسم على رقم الأعمال . و تتم خلال 3 ثلاث مراحل هي :

– المرحلة الأولى : يحسب الرسم المستحق على المبيعات و ذلك بضرب المعدل المناسب في رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة .

– المرحلة الثانية : استخراج الرسم القابل للاسترجاع أو الحسم لمختلف المشتريات المحققة .

– المرحلة الثالثة : حساب المبلغ الواجب دفعه لإدارة الضرائب و هو الفرق بين الرقم المستحق على المبيعات و الرسم القابل للحسم الخاص بالمشتريات ، و هنا يمكن تسجيل 3 حالات :

– نتيجة الفرق معدومة : أي أن المؤسسة أو هذا الشخص لا يدفع للإدارة لان ما يجب أن يسترجعه (ما تدين له الخزينة) مساو لما يدين لها .

– نتيجة الفرق موجبة : يدفع ذلك المبلغ الناتج .

– نتيجة الفرق سالبة : لا يدفع للخزينة لأنها تدين له أكثر مما يدين لها ، لكن لا يسترد المبلغ من الخزينة و إنما يبقى على شكل قرض ضريبي و يعتبر كتسبيق عن المبالغ اللاحقة التي سيدين بها للخزينة.

ملاحظات حول عملية الحسم :

يمنح حق الحسم بشروط منها : أن تكون السلع المشتراة (و التي يراد حسم TVA المثقلة به) موجهة لعملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة .

أن تكون السلع و المواد المشتراة على حالتها الطبيعية .

أن لا يكون القانون قد استثناها من الحق في الحسم ، إذ تم استثناء عدة عمليات من الحق في الحسم منها : العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة ، العمليات المتعلقة بالألعاب و التسليمات و الأشخاص الخاضعين لنظام الحجز من المصدر و عمليات أخرى مذكورة في القانون .

هناك نوعان من الحسم يختلفان حسب اختلاف السلع :

الحسم المادي : و يخص جميع السلع و الخدمات إذ يتم حسمها من المبلغ الناتج عن فرض الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال حسب قاعدة التفاوت الشهري .

الحسم المالي : و يخص الاستثمارات أو مواد التجهيز و التي لا يتم حسمها من فرض الضريبة على المبيعات لكن من حساب خاص باسم الشخص الخاضع للضريبة .

## II. الجوانب التطبيقية للرسم على القيمة المضافة TVA

**مثال 1**

إنتاج سلعة X و توزيعها خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 9%

المنتج أ : باع إنتاجه للمنتج ب بسعر 000 80 دج

المنتج ب : بعد القيام بعمليات التعليب قام بيعها إلى التاجر بالجملة (ج) بسعر 000 100 دج

التاجر ج : باعها لتاجر بالتجزئة (د) بسعر 000 130 دج

التاجر د : باعها للمستهلك بمبلغ 000 145 دج

| | المنتج أ | المنتج ب | التاجر ج | التاجر د |
|---|---|---|---|---|
| المبلغ المستحق على المبيعات | 80.000X9% =7200 | 100.000X9% =9000 | 130.000X9% =11700 | 145.000X9% =13050 |
| المبلغ القابل للاسترجاع | 0 | 7200 | 9000 | 11700 |
| المبلغ المدفوع لإدارة الضرائب | 7200−0 =7200 | 9000−7200 =1800 | 11700−9000 =2700 | 13050−11700 =1350 |

**مثال 2**

وحدة إنتاجية A تنتج الخشب الخام ، كانت مبيعاتها من هذه المادة إلى وحدة التمليس B ما قيمته 000 50 دج ، هذه الأخيرة (الوحدة B) بعد قيامها بتمليس الخشب الخام تقوم ببيع إنتاجها إلى وحدة النجارة C التي تقوم بصناعة الأثاث المنزلي، كما تعتبر هذه الوحدة (C) بمثابة تاجر جملة و تمون في نفس الوقت تاجر التجزئة D و الذي يبيع هذه المنتجات الخشبية إلى المستهلكين .

فاذا علمت أن معدل TVA في هذا المجال الصناعي هو 19% و أن تكاليف الإنتاج الإجمالية علو مستوى الوحدة B كانت 80.000 دج بما فيها المشتريات 50.000 دج و التكاليف الإجمالية على مستوى الوحدة C كانت 120.000 دج بما فيها تكلفة المشتريات . هامش الربح المرح صبه في الفرع الصناعي هو 10%.

**المطلوب**

1 . حساب TVA المحملة في أسعار البيع و ذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج و كذلك المراحل التجارية .

2 . حساب عن طريق الحسم مبلغ TVA المسترجعة و مبلغ TVA المدفوع في كل المراحل الإنتاجية و التجارية

3 . حساب مبلغ TVA المحصل من طرف الخزينة العامة و TVA المحملة في أسعار السلع المشتراة من طرف المستهلكين.

**المعالجة الجبائية**

**المرحلة الأولى**

مبيعات A إلىB 50.000 دج T. H نسبة 19% TVA ←

50.000 B←A

9 500 %19 TVA

59500 ← رقم الأعمال CA

وهو المبلغ الذي يحققه A من خلال مبيعاته إلى Bإذن يتلقى ما قيمته 59.500 دج و أن مبيعاته إلى B= 50 000دج و بالتالي يجب عليه أن يدفع إلى الحزينة العامة ما قيمته 9500 دج كرسم على رقم الأعمال.

ملاحظة : الذي تحمل الرسم هو المنتج B

**المرحلة الثانية**

مبيعات B إلى C

تكاليف الإنتاج الإجمالية لتحويل الخشب الخام إلى خشب مملس 80.000 دج ←

تكاليف الإنتاج ← 80.000

هامش الربح 10% ← 8000

TTC. CA 88000

16720

TVA %19

.CA TTC 104720

وهو المبلغ الذي يحققه B من خلال مبيعاته إلى المنتج C و الذي يعتبر بمثابة تاجر جملة و كما سبق أن رأينا المنتج B كان قد تحمل من خلال مشترياته من عند A ما قيمته 9500 دج .

إذن ما يدفعه B إلى الخزينة العامة TVA على المبيعات 16720 – TVA على المشتريات 9500= 7220 دج

**المرحلة الثالثة**

مبيعات C إلى D تاجر التجزئة

تكاليف الإنتاج ← 120.000

هامش الربح 10% ← 12000

132000 دج رقم أعمال خارج الرسم

25080 TVA %19

←

157080 دج رقم أعمال متضمن الرسم

وهو المبلغ الذي يحققه C تاجر الجملة من خلال مبيعاته نحو D ، كما أن C قد تحمل ما قيمته 16720 دج كرسم على القيمة المضافة من خلال مشترياته عن المنتج B و بالتالي ما يدفعه C إلى الخزينة العامة TVA على المبيعات TVA – 25080 على المشتريات 16720 = 8360 دج

**المرحلة الرابعة**

مشتريات تاجر التجزئة من عند تاجر الجملة C هي بقيمة 157080 دج و هو رقم متضمن للرسم على القيمة المضافة و الذي يساوي 25080 دج إذن مبلغ المشتريات خارج الرسم = 157080 – 25080 = 132.000 دج و بما أن تاجر التجزئة D لا يبيع هذه المشتريات دون تحقيق ربح ، و بما أن هامش الربح 10% .

تكلفة المشتريات 132.000 دج

هامش الربح 10% ← 13200

145.200 رقم أعمال خارج الرسم

TVA %19 172.788

27588 دج رقم أعمال متضمن الرسم

وهو المبلغ الذي يمثل مبيعات تاجر التجزئة D إلى المستهلك و الذي يتضمن مبلغ 27.588 دج كرسم على القيمة المضافة ، و بما أن تاجر التجزئة D كانت مشترياته من عند تاجر الجملة C متضمنة لمبلغ 25080 دج كرسم على القيمة المضافة إذن ما يدفعه تاجر التجزئة إلى الخزينة العامة = TVA على المبيعات 27588 – TVA على المشتريات 25080=2508 دج

و أخيرا ما دفعه A إلى الخزينة العمومية 9500

ما دفعه B إلى الخزينة العمومية 7220

ما دفعه C إلى الخزينة العمومية 8360

ما دفعه D إلى الخزينة العمومية 2508 المجموع 27588 دج

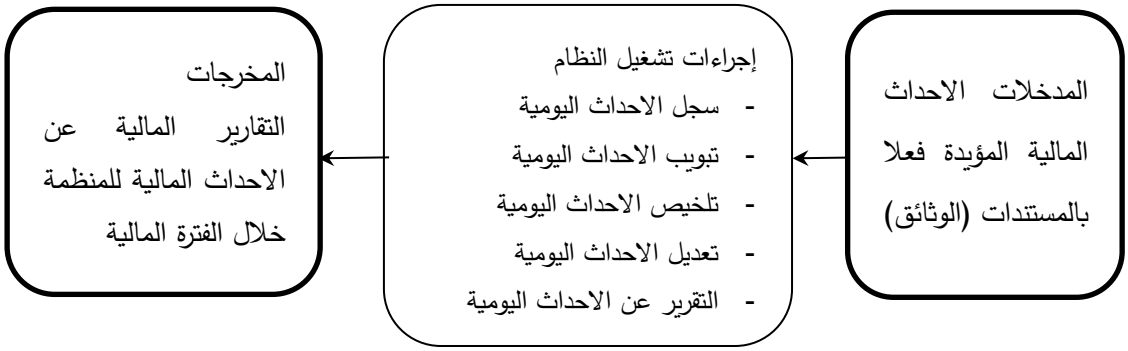
هذا المبلغ 27.588 دج و الذي دفعه كل من المنتج A و B ، و تاجر الجملة C ،و تاجر التجزئة D إلى الخزينة العمومية و هو بالضبط المبلغ الذي تحمله المستهلك الأخير .

## خامسا: أساسيات الرقابة الجبائية وعلاقتها بالمحاسبة

### I. المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة

#### 1. تعريف المحاسبة والمبادئ المحاسبية

إن المحاسبة كمصدر للمعلومات هي عبارة عن مصنع يتكون من مدخلات ومخرجات تمثل مدخلاته الأحداث الاقتصادية لتعالج هذه الأرقام وفق نظام محاسبي صُمم بشكل يتلاءم مع طبيعة عمل المشروع وأهدافه ووفق فرضيات ومبادئ محاسبية معينة لكي نتحصل في النهاية على نتائج ومعلومات محاسبية منظمة تساعد على اتخاذ القرار.




ومما سبق يمكننا تعريف المحاسبة كونها نظام للمعلومات تقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد أطراف عدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وحسب ما جاء به القانون الجزائري الصادر في الجريدة الرسمية (العدد 74 25-11-2007 في مادته الأولى: يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفية تطبيقه.

ومنه يتضح لنا ضرورة تطبيق هذا النظام المسمى بالمحاسبة المالية في المادة 3 من نفس القانون على أنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقسيمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

وعليه نستنتج إن النظام المحاسبي المالي SCF لم يعطي تعريفا للمحاسبة محددا، بل عرف المحاسبة مباشرة على أنها نظام يقوم بمجموعة من الإجراءات وخطوات لإتمام وظائف رئيسية تتمثل في تسجيل وتصنيف وتلخيص نتائج العمليات المالية وبذلك توفر المعلومات المالية الضرورية للإدارة لأجل اطلاع أصحاب المصلحة بالوضعية المالية للمؤسسة.

تظهر مكانة المحاسبة في المؤسسة من خلال ما تقدمه للمؤسسة من:

- تحديد نتيجتها (ربح أو خسارة)
- حساب الضرائب والرسوم الواجب تسديدها.
- لمراقبة التسيير.
- من أجل معرفة قيمة المؤسسة.

الافتراضات المحاسبية تتلخص في النقاط التالية:

- **محاسبة الالتزامات:** هي المحاسبة التي تسجل كل العمليات الاقتصادية عند حدوثها دون انتظار تسديدها من طرف المؤسسة أو الغير.
- **استمرارية الاستغلال:** هو أن كل التقييمات والمبادئ المستعملة لإعداد القوائم المالية في الحالة العادية، تكون في إطار استغلال المؤسسة سوف يستمر لعدة سنوات.

أما إذا كنا في حالة غير عادية مثل: الحل فإن إعداد القوائم المالية لا يكون بنفس الطريقة.

- **الاستقلالية الذاتية (الهيئة):** عندما نتكلم عن المؤسسة المفهوم يرمى إلى هيئة تجارية عادة تهدف إلى الربح، أما الهيئة هو مفهوم أوسع يحتوي على كل المؤسسات وعلى كل من يمارس خدمات إقتصادية ومالية بتكرار،

يمكن أن تكون نقابات. كل هذا يدخل في مفهوم الهيئة لكي تحدد مجال القيام بكل العمليات التي تحقق في هذا المجال في هذه الهيئة. وحتى يكون هناك إنفصال بين هذه الهيئة وبين التزامات مديريها ومسيريها.

- **الدورية:** يجب أن يتم تحديد دورية إعداد القوائم المالية، لأنها قادرة على التغيير مثل كما هو الحال في الفلاحة ليس N-01-01 إلى N-12-31 وفي الغالب تعودنا على إعداد القوائم المالية مرة في السنة.
- **وحدة القياس:** المحاسبة لا تسجل إلا العمليات التي يمكن تقييدها نقدًا، حيث يجب أن يحدد بأي عملة عادة هي العملة الوطنية التي تستعمل كوحدة قياس (العملة الأجنبية تقيم بالعملة الوطنية في آخر دورة).
- **المبادئ المحاسبية** وتنقسم إلى قسمين المبادئ الأساسية والمعلومات الناتجة عن المبادئ الأساسية.

- **المبادئ الأساسية**

- **مبدأ الصورة العادلة:** هذا المبدأ يرمي إلى أن القوائم المالية يجب أن تقوم بصفة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة وحقيقة النتيجة المحققة بدقة دون تشويه.

لما يكون تطبيق القوانين المتعلق بالمحاسبة المعينة، وهذا التطبيق يكون من طرف المؤهلين وفي الظروف الملائمة (العادية) نقول أن القوائم المالية تعطى صورة عادلة أما إذ ما لم يوجد شرط من شروط الثلاثة فإنها لا تعطى صورة العادلة.

- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: ينص هذا المبدأ على التركيز على الجوهر الاقتصادي للصفة أو الحادثة أو العملية عند تسجيلها محاسبيا وتقييدها (تمثيلها) في القوائم المالية الطبيعية قانونية (الشكل) للضفة أو العملية أو الحادثة ليست مهملة وإنما تترك في المركز الثاني.
- **مبدأ سهولة الفهم:** تقديم القوائم المالية يجب أن يكون بصفة سهلة للفهم لكي تكون هذه القوائم في متداول المستعملين أي اللغة المستعملة لا كون بمفهوم التنقيب بل بالأسلوب البسيط، ولكن مهما كانت بساطة اللغة المستعملة فلا يمكن فهم واستعمال هذه القوائم إلا بثلاث شروط.
- القوائم المالية تكون واضحة وكاملة بتقديم كل الشروحات الضرورية.
- أن تكون للمستعملين كفاءة (معرفة) في مجال التسيير المحاسبة والمالية.
- أن تكون للمستعملين إرادة للإطلاع على كل القوائم المالية.

- **مبدأ الملائمة:** يرفض على المعلومات المالية المقدمة أن تكون لها أهمية وفائدة للمستعملين، أي أن تكون هذه المعلومات معلومات مواتية ومعلومات المواتية هي التي تؤثر على تقييم أو قرارات المديرين والمسيرين.
- **مبدأ الموثوقية:** يهدف إلى أن المعلومات التي تقدم تكون صحيحة بدرجة لا يمكن التراجع عليها، أي نعتمد على استعمال هذه المعلومات التي تعبر عن الوضعية الحقيقية للعمليات، هذا لا يعني بأن تكون المعلومات بدقة في مجملها لكي تعبر عن الوضعية الحقيقية، ولا تبتعد عليها.
- **مبدأ قابلية المقارنة:** هذا المبدأ ينص على استعمال الطرق المحاسبية لكي يمكن أن نقارب القوائم المالية من سنة إلى سنة وأن نقارب من المؤسسة إلى مؤسسة أخرى، والطرق المحاسبية هي كل الطرق المستعملة في التقييم، كيفية التسجيل وكيفية التقديم وهذا لا يعني أنه ممنوع على الهيئة أن تغير الطرق المستعملة والتغيير مسموح في حالتين:
  - قوانين أو معايير جديدة تطبق على الهيئة.
  - لما المؤسسة تعتبر أن الطريقة الجديدة التي يمكن استعمالها تحسن في الصورة العادلة للقوائم المالية.
- **المعلومات الناتجة عن المبادئ الأساسية**

- **مبدأ الموضوعية:** هو أن تقييم وتسجيل العمليات يكون على أساس إظهار حقيقة وضعية العمليات ويبقى أن التقييم والتسجيل تشويه هذه العمليات أي معالجة هذه المعلومات لا يؤدي إلى تضخيمها أو تقليلها لأهداف مختلفة على حساب رغبات المسيرين.
- **مبدأ الحيطة والحذر:** بهدف إلى أن في تقييم العمليات يجب أن لا تضخم الإيرادات ولا تنخفض التكليف وهذا ضمان أن لا يؤجل الأخطار المالية للسنوات المقبلة وكذلك لتفادي المفاجآت في إعادة النظر السلبية في النتائج السابقة، أي أنه لا يجب استعمال هذا المبدأ لتشوية القوائم المالية حيث أن النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية نصت على أنه يجب أن يستعمل هذا المبدأ بموضوعية ونأخذ الحالات التي تكون الحالات التي يمكن وقوعها بصفة عامة فإن هذا المبدأ يقتضي بأن يتم تسجيل أي نقص للقيمة والخسائر المحتملة قبل تحقيقها الفعلي، في المقابل لا يمكن تسجيل الأرباح إلا بعد وقوعها الفعلي.
- **مبدأ الشمولية:** بنص على تسجيل كل العمليات التي أحدثت خلال الدورة دون استثناء سواءا كانت إيجابية أو سلبية ولذا يجب على الهيئة المعنية أن تقوم بالإجراءات التنظيمية الضرورية لكى لا تهمل أي عمل عملية متعلقة بالدورة ولكن هذا المبدأ ليس مطبقا دائما ولهذا فإنه من الصعب على المحاسب أن يكون على علم بكل العمليات وعليه يجب إعلام المحاسب بكل المعلومات والعمليات التي تحدث في المؤسسة حتى وإن لم تصل الوثائق بعد.
- **مبدأ الأهمية النسبية:** هذا المبدأ يعني أن المعايير المحاسبية لا تطبق على المبالغ أو العمليات التي لها مبالغ غير معتبرة سواءا في التسجيل أو التقييم وتختلف حسب أهمية المؤسسة أي على المؤسسة أن تحدد ما تسميه الأهمية النسبية.
- **مبدأ الاستقلالية السنوات:** يعتمد على أن كل سنة يجب أن تتحمل كل مصاريفها وكل إيراداتها الموضوعة خلال الدورة فلا يسمح بتأجيل التكليف والإيرادات للسنوات المقبلة كون هذه الأخيرة راجعة للسنة الجارية.

- **مبدأ مقابلة التكاليف والإيرادات ومقابلة الإيرادات والتكاليف:** هذا المبدأ يرمى إلى أن نبحث على كل التكاليف خلال الدورة التي تنتج هذه الإيرادات لتسجيلها كما يجب أن نبحث بالنسبة للتكاليف المسجلة ما هي الإيرادات المترتبة عليها.
- **مبدأ استقرارية الميزانية:** عند افتتاح السنة والحسابات يجب أن تفتح الارصدة الجديدة لهذه السنة بنفس الارصدة الموجودة في السنة السابقة. وهذا لكي تكون مواصلة لمسك المحاسبة وعدم انقطاع من سنة إلى أخرى، فعليه يجب أن يكون التواصل في الحسابات.
- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقبية، وهذا لكي تكون لنا صورة عادلة عن وضعية المؤسسة ولكي نتفادى تسوية الخصوم والأصول.

**2. مقومات النظام المحاسبي**

هي مجموعة من الوثائق والسجلات والتقارير والتعليمات المستخدمة في المحاسبة المالية.

- لمستندات Pieces Justificatives هي عبارة عن الوثائق الثبوتية التي يستند عليها كل تسجيل محاسبي وتكون مؤرخة ومعدة على ورقة أو أي دعامة. وهي الوثائق التي تحتوي البيانات التي يتم إدراجها ضمن النظام المحاسبي. ومن أجل المحافظة على الوثائق الثبوتية من التلف والضياع، تسجل محتوياتها في سند للتخصيص، بحيث تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم وفي وثيقة محاسبية وحيدة Pièce Comptable Inique

تكون منطلقاً للكتابات المحاسبية. والمستندات نوعين:

- **وثائق داخلية Documents Internes** : يتم إنشاؤها من طرف المؤسسة مثل الفاتورة الموجهة للزبائن، وصولات الصندوق التي تخص التسديدات والمقبوضات النقدية، كشوف الأجر، الشيكات المعدة من طرف المؤسسة لصالح الغير.
- **وثائق خارجية Documents Externes** : يتم إنشائها من طرف الغير مثل الفواتير المرسلة من طرف مورديها، كشف البنك المرسل من بنك المؤسسة، الشيكات المرسلة من طرف الزبائن لتسديد ما عليهم.
- **الدفاتر المحاسبية Livres Comptables**

تمسك المؤسسة الخاضعة لنظام المحاسبة المالية SCF دفاتر محاسبية إجبارية تتمثل في: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، بالإضافة إلى دفاتر غير إجبارية ولكن ضرورية مثل ميزان المراجعة.

- **دفتر اليومية Le Livre Journal**

أجبر القانون التجاري الجزائري مسك دفتر اليومية في المادة 09 "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو ان يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا". وعليه فهو دفتر تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة المتمثلة في حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة يوماً بيوم وعملية بعملية حسب التسلسل الزمني لوقوعها، ويمكن أن يتفرع دفتر اليومية إلى عدد من الدفاتر المساعدة وذلك حسب

احتياجات المؤسسة وفي هذه الحالة فدفتر اليومية يتضمن فقط الرصيد الشهري للتسجيلات الواردة في اليوميات المساعدة. يتم مسك دفتر اليومية وذلك بالتسجيل فيه عن طريق ما يسمى بالكتابة المحاسبية أو القيد المحاسبي، حيث أن هذا التسجيل يعتبر عملية نهائية غير قابلة للتغيير.

- **دفتر الأستاذ Le Grand Livre**

من المعروف من تعريف المحاسبة أنها تقوم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية في مجموعة من الدفاتر والسجلات، ففي دفتر اليومية تمت المرحلة الأولى وهي التسجيل، أما مرحلة التبويب فتتم عن طريق دفتر الأستاذ حيث يتم تبويب العمليات المتجانسة التي من نوع واحد في حساب واحد، مع الفصل بين العمليات المدنية والدائنة، وتُسمى عمليه نقل أطراف العمليات من دفتر اليومية إلى الحسابات المقابلة لها بدفتر الأستاذ بعملية الترحيل وعليه فدفتر الأستاذ يتضمن على مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

- **دفتر الجرد Le Livre D'inventaire**

تنص المادة 10 من القانون التجاري على ما يلي: "يجب أن يجرى سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم صاحب المقاولة وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج بالإضافة إلى جدول تغيرات الخزينة وجدول حركات رؤوس أموال.

تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها من طرف رئيس المحكمة من دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل إلى الهامش.

تحفظ هذه الدفاتر المحاسبية والدعائم التي تقوم مقامها (Le CD) لمدة عشر سنوات ابتداءا من تاريخ كل سنة مالية محاسبية.

- **ميزان المراجعة La Balance**

هو جدول غير إجباري ولكنه ضروري باعتباره هو الأساس الذي ينطلق منه في إعداد القوائم المالية، يلخص وضعية كل الحسابات المفتوحة بالمؤسسة مرتبة حسب تدرج الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ويتم إعداده دوريا عموما في كل شهر.

دور ميزان المراجعة يتلخص في النقاط التالية:

- مراقبة التسجيل في الحسابات.
- كشف الأخطاء في التسجيل.
- اداة تسيير بحيث أن عرض الحسابات مرتبة يسهل تحليل والتفسير.

- **القوائم المالية Etats Financiers**

جاءت تسميتها في النظام المحاسبي المالي SCF بالكشوف المالية وأنها تكون نتيجة لإجراء معالجة العديد من المعلومات وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض هذه القوائم وتضبط تحت المسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر بعد إقفال السنة المالية.

وقد عرفها النظام المحاسبي المالي SCF على أنها مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات وتشمل: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير رؤوس الأموال والملاحق.

الهدف من القوائم المالية هو إعلام كل من يهتم بوضع المؤسسة في فترة زمنية معينة. هناك عدة مستعملين منتظمين للقوائم المالية نذكر: المالكين الحاليين أو المحتملين للمؤسسة (المساهمين) حيث أنهم أول المهتمين بهذه القوائم. كما أنها تمكن المستعملين من أخذ قرارات ملموسة وعملية مثل: الاستثمار في المؤسسة أو لا، الحصول على موارد إضافية للمؤسسة، منح أو طلب قروض أو رفضه أو تحديد الوعاء الضريبي.

- **مكونات القوائم المالية**

- **الميزانية (قائمة المركز المالي) BILAN**

عرفها النظام المحاسبي المالي SCF بأنها: الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند إقفال الحسابات ومن الناحية المالية هي قائمة التي في تاريخ معين.

- تمثل في اليسار من الموارد المتاحة للشركة
- تصف في اليمين كيفية استخدام هذه الموارد.

أما من الناحية القانونية هي قائمة التي في تاريخ معين

- تمثل في اليمين أصول الشركة (ممتلكاتها)
- تمثل في اليسار الديون والمطلوبات المقرضين والغير بشكل عام.

الهدف من الميزانية هو تقديم الوضع المالي (الأصول والخصوم والأموال الخاصة) للكيان في وقت معين.

قدم النظام المحاسبي المالي SCF نموذجا لعرض الميزانية حيث بيّن أنه يجب أن تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصفة منفصلة على الأقل الفصول الآتية: عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول.

**في جانب الأصول:**

1. **الأصول غير الجارية:** وهي تلك الأصول المخصصة للاستعمال الدائم والمستمر في حاجات من نشاط المؤسسة مثل التثبيتات المعنوية والعينة أو التي تحوزها المؤسسة لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا تنوي المؤسسة إنجازها في غضون الأشهر الاثنى عشر التي يلي تاريخ قفل السنة المالية.
2. **الأصول الجارية:** هي الأصول التي ترتقب المؤسسة إمكانية إنجازها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، أو بتلك التي تقوم بحيازتها المؤسسة أساساً لغاية إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة ترتقب إنجازها في غضون الأشهر الاثنى عشر التي يلي إقفالها السنة المالية أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود.

ومنه نستنتج أن ترتيب الأصول يكون حسب درجة السيولة أي من الأقل سيولة إلى العنصر الأكثر سيولة.

**في جانب الخصوم:**

1. **رؤوس الأموال الخاصة:** هي الفائدة المتبقية بعدم حسم الخصوم الخارجية من مجموع الأصول، وهي تمثل الأموال التي تعود لأصحاب المؤسسة أو الساهمين في رأس مالها، مثل رأس المال والاحتياطات ونتيجة السنة المالية.
2. **الخصوم غير الجارية:** تشمل عناصر الخصوم التي ينتظر انقصائها بعد سنة من تاريخ إقفال السنة المالية، أي هي الديون طويلة الاجر.
3. **الخصوم الجارية:** هي تلك التي تنتظر المؤسسة انقضاءها في إطار دورة الاستغلال العادية أو التي يجب تسويتها في غضون الأشهر الاثنى عشر التي تلي تاريخ اقفال السنة المالية.

- **حساب النتائج Compte De Résultat**

عرفه النظام المحاسبي المالي SCF على أنه: كشف إجمالي للأعباء والمنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعينة، وعلى سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة أو حسب المادة 230 – 1 "هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكائن خلال السنة المالية، ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية، الربح (الكسب) أو الخسارة.

والشكل التالي يوضح كيف يتكون الربح والخسارة

| المنتوجات | الأعباء |
|---|---|
| خسارة | |

| المنتوجات | الأعباء |
|---|---|
| | ربح |

يتم تصنيف عناصر حساب النتائج حسب الطبيعة أي: حسب طبيعة الأعباء وحسب طبيعة المنتوجات والجدول التالي يوضح ذلك.

| **المنتوجات** | **حساب النتائج** | **الأعباء** |
|---|---|---|
| منتوجات الاستغلال | | أعباء الاستغلال |
| المنتوجات المالية | | الأعباء المالية |
| المنتوجات غير العادية | | الأعباء غير العادية |
| | | أعباء المستخدمين |
| | | الضريبة على الأرباح |
| **النتيجة (خسارة)** | | **النتيجة (ربح)** |

- **جدول سيولة الخزينة Tableau Des Flux De Trésorerie**

يتم إعداد جدول سيولة الخزينة بطريقتين: طريقة مباشرة والطريقة غير مباشرة الهدف منه هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد السيولة وما يعادلها وكذلك معلومات حسب استخدام هذه السيولة المالي، كما أنه يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

1. الطريقة المباشرة وهي الموصى بها تتمثل في:
   - تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية قصد إبراز تدفق مالي صافي.
   - تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.
2. الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان.
   - آثار المعاملات دون تغيير في الخزينة
   - التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)
   - التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

- **جدول تغير الأموال الخاصة Etat De Variation Des Capitaux Propres**

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.

المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبة كما يلي:

- النتيجة الصافية لسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال خاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة.
- عملية الرسملة.
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

- **الملاحق Annexes**

يشمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه الأخيرة تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- مكملات الإعلام ضرورية لفهم الميزانية، حسب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشتركة، والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة.
- وعليه يمكن القول أن الملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر المعلومات المكملة عن القوائم المالية.

### 3. العلاقة بين المحاسبة والجباية

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بُعد بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) والنظام الجبائي الجزائري، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الضريبي تعديلات للنتيجة المحاسبية، فإن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي.

لذلك فإن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، والعناصر التي تشكل اختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ترتكز عموماً في النقاط التالية:

**- معالجة الأصول المادية والمعنوية**

تعالج الأصول المادية والمعنوية وفق للقاعدتين المحاسبية والجبائية، على النحو الآتي:

**القاعدة المحاسبية والجبائية لمعالجة الأصول المادية والمعنوية**

| القواعد المحاسبية | القواعد الجبائية |
|---|---|
| تقيم عناصر الأصول المادية والمالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أولى للتسجيل، وبعدها يمكن التوجه نحو استعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول، ولكن من أهم مميزات هذا المبدأ عدم احترامه لمبدأ التحقيق(Principe De Réalisation) | غالبا ما يكون التقييم لهذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية، أما إعادة التقييم فهي ممكنة ومسموح بها فقط لبعض الأصول ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة فقط عندما يتحقق فعلا، أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق وهو الحال كذلك بالنسبة للمؤونات حتى تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا. |

وبهذا، فإن القاعدة المحاسبية تعمل على إعطاء الصورة الصادقة بانتهاجها لمبدأ القيمة العادلة على عكس القاعدة الجبائية.

**- حقوق الملكية الفكرية وفرق الاقتناء**

يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية والجبائية المعتمدة في هذا المجال.

**القاعدة المحاسبية والجبائية لمعالجة حقوق الملكية وفرق الاقتناء**

| القواعد المحاسبية | القواعد الجبائية |
|---|---|
| يجب أن تحمل حقوق الملكية الفكرية كالعلامة، الشهادة، المعرفة، لتكلفة الأصل عندما تتوفر شروط معينة (كتوقع منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة عن استعمال الأصل).<br>الأصول المعنوية المنتجة داخليا تعالج أيضا حسب القواعد السابقة، حيث تهتلك هذه الأخيرة على عدة سنوات، فرق الاقتناء والذي يعبر عن الفرق بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحدد وتكلفة اقتنائه، ويعالج بنفس القواعد المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية، كما يجب أن يخضع لاختبارات الخسارة في القيمة سنويا. | غالبا ما تكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة، فعملا بمبدأ الحيطة والحذر، التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي، كما لا يمكن خصمها جبائيا، ففرق الاقتناء الناتج عن اكتساب من طرف شركة أخرى لا يمكن على الاطلاق خصمه من الضريبة في العديد من الدول |

يعتبر هذا العنصر جد مهم بالنسبة للشركات المتعددت الجنسيات، لأنها كثيرا ما تظهر في حساباتهم وبإمكانها التأثير على نتيجتها المالية ما يؤدي إلى اختلافات في حساب الضريبة.

- **الاهتلاك**

يتم معالجة الاهتلاك وفق القاعدتين المحاسبية والجبائية، على نحو الأتي:

**القاعدة المحاسبية والجبائية لمعالجة الاهتلاك**

| | القواعد المحاسبية | القواعد الجبائية |
|---|---|---|
| **تعريف الاهتلاك** | هو توزيع نظامي للمبلغ المهتلك من أصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة. | التدني الذي يطرأ على الأصول بفعل الزمن ونتيجة استخدامها في العمل والإنتاج. |
| **مدة الاهتلاك** | مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع، أو استعمال الأصل في المؤسسة. | مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل، وتكون محددة من طرف الإدارة الجبائية مثل المباني 20 سنة. |
| **القيمة المتبقية** | قد تكون القيمة المتبقية لأصل ما موجبة، عندما تعرضه المؤسسة للبيع. | حسب القواعد الجبائية القيمة المتبقية دائما تساوي صفر. |
| **نمط الاهتلاك** | نمط الاهتلاك الخطي هو المستعمل دائما حسب القواعد المحاسبية، لكن في بعض الأحيان تستعمل نمط الاهتلاك المتناقص الضريبي | النمط الأكثر استعمالا حسب القواعد الجبائية هو المتناقص الضريبي |
| **مراجعة مخطط الاهتلاك** | يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك | لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك |

وهذه العناصر هي التي تشكل عموماً الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية.

- **الرزمة الجبائية La Liasse Fiscale**

إن العلاقة بين المحاسبة والجباية تكمن في ذلك الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية التي تعد الأساس لحساب الضريبة وهذا الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يتم من خلال الرزمة الجبائية وبالضبط في الجدول التاسع "جدول تحديد النتيجة الجبائية"، لأنه يوجد بعض المصاريف التي تدمج في النتيجة المحاسبية بينما لا تدمج في نتيجة الجبائية.

الرزمة الجبائية تتكون من الميزانية (الأصول والخصوم) من حساب النتائج ومن ثلاثة عشر جدولا ملحقا ويمكن تعريفها على أنها مجموعة من التصريحات الجبائية مقدمة من طرف المكلفين، والهدف من الرزمة الجبائية هو تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

الرزمة الجبائية تتكون من عنصرين:

- التصريح في حد ذاته
- من خلال تصريحهم السنوي للنتيجة، يجب على المؤسسات تقديم مجموعة من الجداول، (الجداول الأربعة عشر الملحقة).

وتحديد النتيجة الجبائية يكون من خلال الجدول التاسع لأنه يوجد بعض المصاريف التي تدمج في النتيجة المحاسبية بينما لا تدمج في النتيجة الجبائية ويكون ذلك التالي:

**النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات (الاستيرادات) – التخفيضات**

## II. المراجعة الجبائية

تتميز الأنظمة الضريبية الحديثة بما فيها النظام الضريبي الجزائري بأنها أنظمة تصريحية حيث يقدم فيها المكلفين تصريحا بأوعيتهم انطلاقا من نيتهم الحسنة حتى يثبت العكس.

ونظرا لتغير الجباية وعدم استقرار نصوصها ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة داخل المؤسسات قصد التخفيض من التكلفة الضريبية والحفاظ على أكبر قدر من الكفاءة، ومن هنا ظهر مفهوم المراجعة الجبائية.

### 1. ماهية المراجعة الجبائية

**– تعريف المراجعة الجبائية وأهميتها**

حتى يتسنى لنا فهم ماهية المراجعة الجبائية يجب في بادئ الأمر فهم المراجعة والتطرق باختصار إلى أنواعها

- **تعريف المراجعة**

المراجعة حسب ما جاء في القاموس اللغوي العربي، المراجعة مع رجع، رجوعا أي انصرف وعاد إلى شيء أي رجع إليه، كما أن كلمة المراجعة (Audit) مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (audit) معناها يستمتع (écoute) وليست (entendre)

يوجد عدة تعاريف للمراجعة نذكر منها:

**التعريف الأول:** على أنها: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها للنتائج من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

**التعريف الثاني:** "المراجعة عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

**التعريف الثالث:** "المراجعة فحص منتظم ومستقبل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرأين وتقييمها إجراء الرأي الفني من خلال تقريره.

**التعريف الرابع:** تُعرف المراجعة على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلّل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

**التعريف الخامس:** عرفت المراجعة على أنها: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلّل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن المراجعة ترتكز على النقاط التالية:

- **الفحص:** أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- **التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها.
- **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق بشكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

- **أنواع المراجعة**

يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، فمن هذه الأنواع يمكننا التمييز ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة، ومنها ما هو مستقل تمام الاستقلال.

**الأنواع المتداخلة للمراجعة**

يقصد بالتداخل بين أنواع المراجعة هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وأن الاختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للمراجعة، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زاوية وهي:

**من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة**

- **المراجعة الخارجية:** وهي أن تقوم جهة مستقلة من خارج المؤسسة (المراجعة الخارجية) بعملية المراجعة وذلك لهدف إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية، أو مدى صحة الإقرارات الجبائية المودعة، ومدى الالتزام بالنصوص والتشريعات الضريبية المعمول بها أو مدى مطابقة المنتج لمعايير الجودة، وهذا باختلاف موضوع مهمة المراجعة.
- **المراجعة الداخلية:** هي المراجعة التي يقوم بها موظف من داخل المؤسسة، ويهدف أساساً إلى التحقيق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية الموضوعية، واكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب وهي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية، وعرفها مجمع المراجعين الأمريكيين على أنها: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

**من حيث الالتزام:**

- **المراجعة الإلزامية (الإجبارية):** وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي لتلك الشركات التي ألزمها القانون بضرورة مراجعة في حساباتها، حيث نص المشروع الجزائري على إلزامية تعيين مندوب حسابات في القانون الأساسي بالنسبة لشركة الأموال.

فضلا عن ذلك فإن قانون المالية لسنة 2010 في المدة 44 أجبر جميع الشركات على التصديق عن حساباتها من طرف محافظي الحسابات عدا المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار جزائري (10 000 000 da).

- **المراجعة الإختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني، ففي بعض الأحيان يسعى أصحاب المؤسسات إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي للاطمئنان عن صحة المعلومات المحاسبية، وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، أو عن مدى نجاعة تسييرها الجبائي، فتلجأ الشركات غير الملزمة قانونًا وبصفة اختيارية لهذه المراجعة بغية تحديد حقوق الشركاء في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد مثلاً، أو لتجنب مخاطر جبائية محتملة وتقليص تكاليف الضريبية، فالمشرع الجزائري أجاز تعيين مندوب حسابات عند الاقتضاء في المادة 584 من القانون التجاري.

**من حيث النطاق**

- **المراجعة الكاملة:** وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي بغرض إعطاء رأي فني محايد ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق المراجعة حيث يقوم المراجع بتحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.
- **المراجعة الجزئية:** وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي ولكن ليس لغرض الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية، ولكن تقوم الإدارة بتحديد النشاط أو العملية القائمة المالية التي يخضعها المراجع للمراجعة، أي أن عمله يقتصر على بعض العمليات المحددة أو المعنية في مهمته، وعندما لا يكون المراجع مسؤولاً إلا على حالات المكلف لمراجعتها.

**من حيث الاختبارات**

- **المراجعة التفصيلية:** وهي التي يقوم بها المراجع بمراجعة كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم وعدد عملياتها قليل نسبياً.
- **المراجعة الاختبارية:** وهي أن يقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، وعدد عملياتها كثير.

**من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات:**

- **المراجعة النهائية:** وتتميز بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

- **المراجعة المستمرة:** في هذه الحالة تتم عملية فحص إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية. وعادة يتم ذلك بطريقة منتظمة وفق برنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.

**الأنواع المستقلة للمراجعة**

يقصد بالأنواع المستقلة للمراجعة هي تلك التي تختلف فيها مادة المراجعة من نوع إلى آخر وأهمها ما يلي:

1. **المراجعة المالية:** في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، وذلك بالمصادقة على نوعية القوائم المالية اعتمادا على الأدلة والقرائن لتدعيم رأيه الفني والمحايد حول مدى سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة.
2. **مراجعة العمليات (المراجعة التشغيلية):** "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤوليتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات، وتقديم تعاليق واقتراحات حولها". إذن هذا النوع من المراجعة يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة.
3. **المراجعة الجبائية:** هي عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة.
4. **مرتجعة الإعلام الآلي:** وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا مراجعة الإعلام الآلي، ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة.
5. **مراجعة الاستراتيجية:** يدرس هذا النوع من المراجعة الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغييرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسطر والغامض رغبة في التطوير أو البقاء على الأقل.
6. **مراجعة الجودة:** هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة مهنية ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة ووفقا لمعايير معينة من الجودة.
7. **مراجعة البيئة:** عرفت وكالة الحماية البيئة الأمريكية المراجعة البيئية كما يلي: "هي فحص انتقادي دوري منظم وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها".

- **تعريف المراجعة الجبائية**

وقد تناول موضوع المراجعة الجبائية عدة تعاريف صادرة عن طريق هيئات متخصصة أو أشخاص متمدرسين وسنذكر أهم هذه التعاريف على التوالي:

**التعريف الأول:** فحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) :عرفت المراجعة الجبائية على أنها: "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة".

**التعريف الثاني:** وعرفها البروفيسور م. كولين (M.P Colin) على أنها: "المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية".

**التعريف الثالث:** بالنسبة للأستاذين (P.bougon et J.M. Vallee) :عرفاها في كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي كما يلي: "المراجعة الجبائية تسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى".

من التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة الجبائية على أنها اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بتأكيد والتحقق من مدى انتظام المؤسسات تجاه، إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة، وهي مجموع العمليات التي يقوم بها المراجع الداخلي أو الخارجي من أجل:

- مراجعة الوضعية الجبائية للمؤسسة.
- استخراج النقائص المحتملة ذات الطابع الجبائي.
- كشف وتوضيح الإمكانيات التشريعية المقدمة في المجال الجبائي وخاصة تلك التي تسمح بالاقتصاد في الضريبة.
- وضع تحسينات ضرورية على الإجراءات ذات النمط الجبائي.
- تقييم المخاطر الجبائية.

- **أهمية المراجعة الجبائية**

- المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف استغلال الأمثل للأولى (نقطة القوة) وتصحح الثانية (نقطة الضعف)، حيث يمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة.
- المراجعة الجبائية تعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها من خلال التزامها بانقاص العبء الضريبي إلى حد أقصى ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة الجبائية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات، ويمكن القول أن المرتجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.
- تعمل المراجعة الجبائية على تفادي العقوبات التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة في حالة عدم احترام القوعد التي يفرضها التشريع الجبائي، سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمان.

- **أنواع المراجعة الجبائية والانتقادات الموجهة إليها**

تظهر أنواع المراجعة الجبائية من خلال النظر إلى من يقوم بالمراجعة الجبائية، حيث تعمل هذه الأخيرة بتكليف مراجع داخلي أو مراجع خارجي لأداء هذه المهمة، ونظرا لحداثة هذه المراجعة فقد وجهت لها عدة انتقادات.

- **أنواع المراجعة الجبائية**

يمكننا تمييز أنواع المراجعة الجبائية من خلال الجهة التي تقوم بعملية المراجعة وتنقسم من هذه الزاوية إلى: المراجعة الجبائية الداخلية والمراجعة الجبائية الخارجية.

**1.المراجعة الجبائية الداخلية**

يمكن تعريف المراجعة الجبائية الداخلية على أنها: مهمة يقوم بها الشخص أو عدة أشخاص أجراء داخل المؤسسة يقومون بوظائفهم تحت تصرف الإدارة، فالمراجعة الجبائية الداخلية هي فحص تقني صارم ومتقن يقوم به المراجع الداخلي الذي يتصف بالاستقلالية والكفاءة المهنية قصد الخروج برأي محايد ومبرر على مدى دقة ومصداقية المعلومة المرتبطة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وهذا من وجهة نظر القواعد القانونية والإجراءات الجبائية السارية المفعول. ومنه يمكن القول أن المراجعة الجبائية الداخلية بصفة عامة هي وظيفة رقابية تمارس داخل المؤسسة.

**2.المراجعة الجبائية الخارجية**

ينتسب هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة، والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماماً عن المؤسسة هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداءا من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير عن الناحية الجبائية، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة ومستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كذلك المراجعة الخارجية قد تكون كذلك مهمة تعاقدية، أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل قيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.

حيث أن مكتب المراجعة يقوم بما يلي:

- التأكد من أن الشركة غير معرضة للمخاطر الجبائية لم يتم تحديدها.
- التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى.
- تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها الشركة.

إن هذا العمل الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد اتخاذ القرارات المناسبة.

- **الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية**

باعتبار أن المراجعة الجبائية نوعًا حديث من أنواع المراجعة فبطبيعه الحال أنها تتعرض لعدة انتقادات تصب أغلبها في جزئية وخصوصية هذا النوع من المراجعة وكذا حداثته.

- **الانتقادات حول جزئية المراجعة الجبائية**

إن مهمة المراجعة الجبائية لا تأخذ بعين الاعتبار إلا الحاجات الجزئية للمؤسسة والمتمثلة في الجانب الجبائي فقط، وتهمل باقي جوانب احتياجات المؤسسة، حيث تتضح جزئية أن قصور المراجعة الجبائية على أمور جبائية، فالمراجعة الجبائية إذن باعتبارها عملية تقييم الاحتياجات الجبائية ومدى امتثال المؤسسة للقواعد الجبائية، فلا يمكن من الناحية العملية وصفها بأنها مستقلة، على العكس فهي تمثل جزء من المراجعة المحاسبية التي ترتكز هي بدورها عادة على رقابة مدى الانتظام الضريبي، فالمسير المحاسبي والمستشار الجبائي أو حتى محافظ الحسابات كل منهم يعمل على إجابة عن الاهتمامات الجبائية، خاصة إذا علمنا أن المراجعة المحاسبية أو حتى المراجعة القانونية تدرج ضمنها القواعد الجبائية، أي أن مادة الجباية ليست جديدة عن ميدان المراجعة.

- **الانتقادات حول تاريخ بداية مهمة المراجع الجبائية**

إن التشريع الضريبي أوجب على المؤسسة التزامات جبائية محددة تقوم بتأديتها خلال السنة، هذه التصريحات محددة من حيث تاريخ التصريح ومواعيد الأداء وكذا مكان الإيداع وذلك باختلاف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة.

إن هذه الالتزامات تجعل بداية مهمة المراجعة الجبائية بالصعوبة بمكان حيث عند انطلاق هذه الأخيرة فإنها تؤدي إلى عرقلة نشاط بعض الوظائف الأخرى كوظيفة الجباية، وظيفة المحاسبة وغيرها، خاصة إذا كانت هذه المهمة خارجية وغير دورية.

- **الانتقادات حول استقلالية المراجعة الجبائية**

خلال مهمة المراجعة الجبائية يعمل المراجع على دراسة العناصر الجبائية للمؤسسة، فقبل أن يبدي رأيه حول صحة المعلومات والقوائم المالية يجب عليه أن يقوم بدراسة المفاهيم الجبائية ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

وبما أن المحاسبة والجباية عنصران متكاملان لبعضهما فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بالمراجعة الجبائية، وكذلك وجود المراجعة القانونية التي تسمح بمراجعة الأحكام القانونية للمؤسسة بما فيها المسائل الجبائية.

ومن هنا يمكن أن نتساءل حول استقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجباية أن تكون هدف لمراجعة خاصة علما أن الجباية هي عبارة عن مادة مشتركة بين المحاسبة والقانون وهاتين مادتين خاضعتين لمهمة المراجعة.

- **الانتقادات حول حادثة المراجعة الجبائية**

إن عصر الحداثة بالنسبة للمراجعة الجبائية هو محل نزاع لدى الممارسين، حيث يعتبر المعارضين لفكرة الحداثة أن المراجعة الجبائية ليست أعمال وممارسات جديدة، بل هي عبارة عن أعمال قديمة للمراجعين المحاسبين والمستشارين الجبائيين، فالروابط الموجودة بين الجباية والمحاسبة هي روابط قوية ومتينة جدا، فالمراجعة كانت في بادئ الأمر مقتصرة في الميادين المحاسبية والمالية فقط وعليه استوجب عليها ضرورة أن تنبعث نحو الجباية التي أصبحت ذات مكانة مهمة ومؤثرة في المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنجم عنها في حالة التسيير السيء للقواعد والقوانين الجبائية. ونظرا لتعقد القواعد والقوانين الجبائية وضعت المؤسسة أمام أخطاء حقيقية إذا لم تحترمها ولم تطبقها، هذا كله أدى إلى زيادة الاهتمام بالمراجعة الجبائية رغم أنها أعمال وممارسات قديمة.

- **علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها**

وتطرقنا فيها إلي:

- **علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى**

**علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات المالية (المحاسبية)**

نوضح العلاقة الموجودة بينهما من خلال الجدول الآتي:

**علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة المالية (المحاسبية)**

| أوجه التشابه | أوجه الاختلاف |
|---|---|
| - المنهجية المتبعة: كلاهما يعتمد على النظام كلاهما يعتمد على القوانين والمبادئ ومجموعة من القواعد المحاسبية الجبائية<br>- كلاهما يقومان بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية. | - المراجعة المحاسبية تحدد الأسس التي يعتمد عليها المسير الجبائي والمراجعة الجبائية تتولى فحص الإقرارات الجبائية التي تحدد مبالغ الضرائب. |

وعليه نستطيع القول أنه لا يوجد اختلافات كثيرة بينهما، وأن المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية متشابهتان إلى حد كبير.

**علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة العملياتية**

نوضح العلاقة الموجودة بينهما من خلال الجدول الآتي:

**علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة العملياتية**

| أوجه التشابه | أوجه الاختلاف |
|---|---|
| | - المراجعة العملياتية أوسع نطاق من المراجعة الجبائية.<br>- المراجعة العملياتية ينتج عنها رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة عكس المراجعة الجبائية التي ينجم عنها عقوبات مالية وفقدان امتيازات جبائية. |

ومن خلال الجدول نلاحظ أن المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية مختلفتين حيث أن المراجعة العملياتية أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية ولكن رغم هذا الاختلاف فإن علاقة المراجعة العملياتية بالمراجعة الجبائية تكمن في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما إذا كانت عمليات المراجعة متشابهة.

- **المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهه لها**

- **المراجعة الاستشارية الجبائية**

إن المراجع ملزم قانونا بعدم التدخل في تسيير المؤسسة، إلا أن له إمكانية التعبير عن رأيه بتقديم توصيات وذلك في حدود مهمته، فهو يقترح حلول للمشاكل الجبائية، أما الاستشارة فهي تتم دون عملية مراجعة مسبقة، لأن المؤسسة بإمكانها استشارة خبراء في مجالات مختلفة، وعليه فالاختلاف بين المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية هو أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلولا على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها.

- **المراجعة والتسيير الجبائي**

التسيير الجبائي يرتكز على التحكم في نوعين من القرارات وهي:

- القرارات القانونية أو الجبائية، وهي القرارات التي ترتكز على الأفعال ذات طبيعة جبائية.
- قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي، وهي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة وليس الضريبة في حد ذاتها. فالمسيرين إذن لا يسعون من وراءها للوصول إلى أحسن حل جبائي بل يسعون للوصول إلى آثار ونتائج مثلى لحل جبائي مُعطى مسبقا.

أما المراجعة الجبائية فهي تقدير لمدى استعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية المتاحة وهذا من خلال التحقق من أن هذا الاستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم والذي يجعلها تسلك طريق أقل خضوعا للضريبة، وبالتالي فإن مجال المراجعة الجبائية هو مراقبة القرارات القانونية أو الجبائية للمؤسسة بعبارة أخرى هي مراقبة الخيارات الجبائية الاستراتيجية منها التكتيكية.

فالمراجعة الجبائية تعتبر أداة من أدوات التسيير الجبائي، باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الجبائي، وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فعالية.

- **المراجعة والتحقيق الجبائي**

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة من عدم الانتظام أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا.

**2. الكفاءات الواجب توافرها في المراجع وحدود المراجع الجبائية**

إن اختيار مراجع مؤهل لهذا النوع من المهام والذي يجب أن يتمتع بحرية مادية ومعنوية ومؤهلات وخبرة مهنية في الميدان الجبائي يؤدي إلى ضمان أكبر قدر من المردودية، وبالتالي الحصول على معلومات جيدة عن الوضعية الجبائية للمؤسسة.

- **الكفاءة الواجب توفرها في المراجع**

المعايير اللازمة والمطلوبة للمراجع الجبائي هي:

- **الاستقلالية والحياد**

للحصول على معلومات ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها يعتمد على مدى استقلالية المراجع، ينبغي توفر شرطين أساسيين لتحديد مدى استقلالية المراجع هما:

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع وهذا لضمان حياد تام.
- يجب توفير الاستقلالية في كل أوجه ومراحل المراجعة من خلال استقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة الجبائية المناسب وكذا استقلاله في مجال الفحص ومن ثم الاستقلالية في إعداد التقارير التي تحمل الرأي الفني والمحايد الذي يمكن الوثوق به من طرف جميع الجهات.

- **الكفاءة المهنية أو الأهلية**

إن المراجعة الجبائية يجب أن تكون منفذة من طرف شخص أو أشخاص تلقوا تكوينا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية.

- **السر المهني**

المراجعة مجبرة بالسرية المهنية، حيث أن الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ملزمون بالسرية المهنية في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 31 من قانون العقوبات.

- **بذل العناية المهنية الملائمة**

يعني أن يقوم المراجع بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، أي عند إعداد برنامج المراجعة وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية وعند تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيرا عند إعداد تقارير عملية المراجعة.

وبالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المراجع بعض الصفات الأخلاقية منها:

- الصدق والدقة في الأقوال والأفعال.
- الأمان والنزاهة.
- الصبر، وذلك ليتمكن من تفهم العمليات.
- اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير، سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.

- **مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية**

المراجع لإعداد مهمته يعمل على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة سلفا ويتبع في ذلك مراحل ثلاث وهي كالآتي:

- **مرحلة الإعداد للمهمة**

وتبدأ بالمعرفة الجيدة للمؤسسة، وتنقسم هذه المرحلة إلى:

- **الأعمال التحضيرية للمهمة**

يبدأ المراجع أعماله بجمع المؤشرات والمعلومات العامة للمؤسسة بمعرفة:

- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة.
- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة.
- القطاعات التي يمارس فيها ناشط المؤسسة.

**التخطيط والتحضير لبرنامج العمل**

بعد جمع المؤشرات والمعلومات المقنعة يضع المراجع مخططا لسير مهمة المراجعة الجبائية والذي يحتوي على العناصر التالية:

- التعرف على المؤسسة.
- التعرف على الوثائق القانونية، المحاسبية والتسييرية للمؤسسة، ويتعلق الأمر بتقارير محافظي حسابات، وقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة.
- التعرف على الاتفاقية الرئيسية المبرمة من طرف المؤسسة من خلال فحص عقود الإيجار، عقود تأمين، القروض وغيرها.
- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة.
- التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب.

- **مرحلة تنفيذ المهمة**

قبل الشروع في عملية التحقيق المباشر يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالجانب الجبائي.

**تقييم الرقابة الداخلية الجبائية**

غاية المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الجبائية هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وهذا لاستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام من أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المراجع على قوائم أسئلة (استقصاء) والتي تتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها، وعموما يتم إعداد هذه القوائم حسب الأهداف المرجوة منها.

**تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة**

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، والهدف من هذه الطريقة التي تعتبر الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، وهو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية وكذلك على المراجع أن يتأكد مما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة للمخاطر الجبائية لم يتم تحديدها.
- التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى.
- تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة.

**مرحلة إعداد تقارير المراجعة الجبائية**

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المباشر، فإن على المراجع الشروع في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها، كما يقترح علاجا لها، بحيث تسمح المراجعة الجبائية فيما يخص النظام الضريبي، بتقييم مدى الامتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات والقرارات المدروسة وبالتالي تقرير إعادة النظر من النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة لأن عدم الامتثال للقواعد الضريبية سوف يمس بجودة المعلومات المحاسبية وبالتالي الثقة التي من المفروض أن تميز حسابات المؤسسة، ثم أنه يعرضها لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة.

**– أهدف مهمة مراجعة الجبائية ومدة تنفيذها**

من خلال ما تطرقنا إليه يمكن أن نحصر مجال المراجعة الجبائية في المجالين الأساسيين أحدهما مراجعة الانتظام الضريبي والآخر مراجعة الكفاءة الضريبية.

أما من ناحية مدة مهلة المراجعة فلا يمكن أن تكون محددة إلا بعد تحديد الأهداف والمصادقة على حدودها، لأن المهمة يجب أن لا تتعدى وقتها المحدد كي لا تكون مسببة لتكاليف إضافية على المؤسسة.

- **أهداف المهمة للمراجعات الجبائية**

إن الالتزامات التي تواجهها المؤسسة تكون في بعض الأحيان مسببة لعدم الانتظام الجبائي، الذي قلما يكون موافق وملائم مع مصالح المؤسسات، وهو الشيء الذي يؤدي في أغلب الحالات إلى فرض عقوبات وغرامات جبائية، هذا ما يدفع بالمؤسسات أن تكون يقظة وحذرة من أجل أن يكون عدم الانتظام الجبائي متوقع ومصحح، دون إعطاء للإدارة الجبائية الفرصة في فرض العقوبة. هنا يمكن القيام بالمراجعة الجبائية التي تسمح بتقييم مدى الامتثال أولا للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات أو القرارات المدروسة.

وبالتالي إعادة النظر في النقائص والأخطاء والمخالفات لأن ذلك سوف يعرض المؤسسة للعقوبات وغرامات، فالمؤسسة يجب عليها أن تستخلص توجيهات أو توضيحات حول إمكانية تقليل من الأخطار الجبائية، وكذلك حول اكتشاف وإظهار أو إقصاء مؤشرات عدم الانتظام الجبائي وكذلك مصادر الأخطار، حيث تجمع أغلب الدراسات حول الموضوع أن احتمال ارتكاب المؤسسة لأخطاء ومخالفات يزداد طبعا لتعقد التشريع الضريبي، تعدد الالتزامات الضريبية التي تكون المؤسسة مطالبة بها، سلوك المؤسسة تجاه الالتزام الضريبي.

إن المؤسسة لا يمكن أن تكتفي بتقرير المراجعة الجبائية الذي يصف أهم الأنواع الرئيسية لعدم الانتظام الجبائي المكتشف، دون ذكر مختلف الإمكانيات والإجراءات التي تسمح بتصحيح الأخطاء المرتكبة. زيادة عن ذلك فالمؤسسة لا يمكنها أن تكتفي بتشخيص بسيط حول فعاليتها الجبائية.

إذن فمهمة المراجعة تنصب على مراجعة الانتظام أو الفعالية أو الإثنين معا، ذلك الشيء الأكيد الذي سيكون له تأثير كبير على المدة الزمنية التي ستجرى فيها المراجعة الجبائية، مما سبق يمكن أن نخلص إلى أنه للمراجعة الجبائية هدفين رئيسين هما قياس الخطر الجبائي والحد منه، وتقدير الأداء الجبائي.

- **خصائص متعلقة بمجال تطبيق مهمة المراجعة الجبائية**

يختلف مجال تطبيق مهمة المراجعة الجبائية من طرف المراجع الجبائي، وذلك باختلاف مجال تطبيق هذه المهمة حسب العناصر التالية:

**المجال الزمني لتطبيق مهمة المراجعة الجبائية**

يمكن أن تستغرق مهمة المراجعة الجبائية فترة طويلة أو قصيرة، هذا يتوقف على المجال الزمني للمعلومات والوثائق قيد المراجعة، والذي يتغير من مهمة إلى أخرى، إلا أن هذه الفترة لا يمكن أن تكون محددة إلا بعد تحديد الأهداف والمصادقة على حدودها، لأن المهمة لا يجب أن تتعدى وقتها المحدد لكي لا تكون مسببة لتكاليف إضافية، فيطلب من المراجع الأخذ بعين الاعتبار الآجال المحددة من طرف الإدارة، كما يجب تحديد طبيعة ونوع المعلومات الموضوعة تحت المراقبة خلال هذه الفترة.

**نشاطات المؤسسة المعنية بالمهمة**

يمكن أن تتعلق مهمة المراجعة الجبائية بمجموعة نشاطات المؤسسة أو جزء منها. وهذا لأن احترام القوانين الجبائية من طرف المؤسسة يمكن أن يتم تقديره اعتماداً على مستويات متغيرة، حيث يستطيع المراجع أن يضع كل نشاطات المؤسسة تحت المراجعة كما يخص نشاطا واحدا لهذه المراجعة إذا تعددت نشاطات مؤسسة.

**الضرائب المعنية بالمهمة**

إن أنشغالات المعنيين يكمن أن تتركز على ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب أو مجموعة ضرائب مدفوعة من طرف المؤسسة، وتوجد ثلاث حالات أين يمكن للمؤسسة أن تهتم بمراجعة جبائية خاصة بنوع معين من الضرائب وهي كالتالي:

**الحالة الأولى:** عندما يتعلق الأم بنظام ضريبي خاص تخضع له المؤسسة كالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) مثلا، وتريد المؤسسة معرفة ما إذا كانت تحترم الالتزامات التي تنبثق وتنجم عن هذا النظام الخاص.

**الحالة الثانية:** في حالة دورية مهام المراجعة، هذا يسمح في كل مرة للمؤسسة بحصول على نظرة شاملة حول وضعيتها المتعلقة بكل نوع من الضرائب التي تخضع لها المؤسسة.

**الحالة الثالثة:** عندما تكون للمؤسسة فكرة حول نقاط ضعفها في المادة الجباية.

**3. المراحل العملية للمراجعة الجبائية**

إن الإجراءات المتبعة مقتبسة من المراجعة المحاسبية في جانبها الجبائي والتحقيق الجبائي (الذي تقوم به مصالح الضرائب)، والذي يعتبر إحدى أوجه المراجعة الجبائية كما سبق الذكر، لأن المراجعة الجبائية ليست إجبارية في الجزائر، على عكس المراجعة المحاسبية، فعمليات البحث والتحقيق تمس ثلاث جوانب رئيسية هي: الجانب الجبائي (الضرائب والرسوم)، الجانب المحاسبي وجانب الفعالية والخيارات الجبائية.

- **المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم**

بغية مراجعة الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة، يقوم المراجع بهذه المهمة وفقا لخطوات مدروسة ومنتظمة، حيث يعمل على مراجعة الوعاء الضريبي، ومراجعة عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الاتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني، وكذا شروط الاستفادة من التخفيضات أو الامتيازات الجبائية. ونوضح مراحل هذه العملية من خلال التطرق للمراجعة الضريبة على أرباح الشركات ممثلة للضرائب على الدخل وكذا كل من (TVA) وكذا (IRG/S).

- **المراجعة الجبائية على الضريبة على أرباح الشركة (IBS)**

تمر المراجعة عبر مرحلتين هما:

- مراجعة الوعاء
- مراجعة التصفية والتسديد

**مراجعة الوعاء**

إن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عنصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

وكما سبق الذكر في السابق، النتيجة المحاسبية (الصافية) هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد إجراء تعديلات كما يلي:

**النتيجة الجبائية = نتيجة المحاسبية + الإدماجات (استيرادات) – تخصيصات**

**مراجعة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية**

ويكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.

**مراجعة النواتج:** وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال والنواتج الأخرى.

**مراجعة رقم الأعمال:** يقوم المراجع في بداية الأمر بالتأكد أن رقم الأعمال يعكس الحقيقة، وذلك باستعمال تقنيات يتم من خلالها إعادة تكوين رقم الأعمال وهناك طريقتين:

**الطريقة الأولى:** إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتمادا على المداخيل من أجل التأكد من أن المداخيل التي حققتها المؤسسة فعلا، فإن المراجع يقوم بإنشاء حساب مالي يتضمن المبالغ المدينة للصندوق والأرصد البنكية للمؤسسة، مع أخذ بعين الاعتبار أرصدة بداية ونهاية المدة للزبائن والتسبيقات، وعندها يكون رقم الأعمال المعاد تكوينه كما يلي:

**رقم الأعمال المعادة تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن في (12/31) – تسبيقات الزبائن في (12/31) – رصيد الزبائن في (01/01)**

وعند الحصول على رقم الأعمال المعاد تكوينه يتم مقارنته برقم الأعمال المصرح به من أجل اكتشاف الأخطاء المحتملة، ولما يتبين عدم التطابق بينهما فعليه طرح الأسئلة على محاسبي المؤسسة لتبرير ذلك لأنه قد يتعلق الأمر أحيانا بعدم الأخذ بعين الاعتبار المردودات من الزبائن (مثلا)

**الطريقة الثانية:** إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتماداً على الفواتير.

إن مصدر قاعدة احتساب الضرائب هو الفواتير، والفوترة المعادة تكوينها من طرف المراجع تعتمد على أرصدة تسبيقات للزبائن والتحصيلات والفواتير المصرح بها (أي استخراج رقم الأعمال المفوتر من خلال المقبوضات) ويكون كالآتي:

**الفوترة المعادة تكوينها = التحصيلات المصرح بها – أرصدة الزبائن في (01/01) + تسبيقات الزبائن في (01/01) + أرصدة الزبائن في (12/31) – تسبيقات الزبائن في (12/31)**

كما أن المراجع الجبائي ملزم كذلك بـ:

- التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في دفتر اليومية العام والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة.
- التأكد من احترام قواعد تسجيل فواتير البيع في دفاتر اليومية.
- التأكد من التطابق بين فواتير البيع ووصلات التسليم.
- التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به فيما يخص (TAP) سابقا و(TVA)
- التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير.

**مراجعة النواتج الأخرى:** يقوم المراجع عندها بالقيام بالآتي:

- التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة،
- التأكد من صحة وموضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة.
- التأكد من تسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة.
- التأكد من إدماج فائض القيمة المتآتي من إعادة تقييم الاستثمارات في نتيجة الدورة وفقا للقواعد المنصوص عليها في المادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**مراجعة الأعباء:** يقوم المراجع بالتأكد من توفر الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء، ولكي تكون الأعباء قابلة للخصم جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تحقق الشروط التالية:

- يجب أن ينجز عنها تخفيض أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تحدث أي تغيير في مستوى الميزانية.
- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثبات، هذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبالغها، كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى النفقات الدورية.
- يجب أن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة.

**مراجعة كيفية تحديد النتيجة الجبائية**

يمكن الحصول على النتيجة الجبائية بضم الادماجات (الاستردادات) ونتيجة التخفيضات من النتيجة المحاسبية. وعليه بعد مراجعة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية ينبغي على المراجع أن يتأكد من أنه قد تم ضم بعض المصاريف وتمت كذلك الاستفادة من التخفيضات القانونية.

**المصاريف الواجب التأكد من ضمها:** وتتمثل فيما يلي:

- الغرامات والعقوبات بمختلف أنواعها.
- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهاري إذ تجاوزت قيمة كل واحد مبلغ 500DA
- الهبات والهدايا المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات ذات طابع الإنساني إذ تجاوزت مبالغها 200.000DA سنوياً سواء كان عينياً أو نقدياً.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود 10% من رقم الأعمال و/أو تفوق مبلغ 30.000.000DA
- المؤونات غير قابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة.

حيث ربط المشرع الجبائي تخفيض المؤونات من النتيجة بشرط:

- أن تكون المؤونة المكونة لتغطية عبء محدد بدقة، أي أنها عنصر من عناصر الأصول أو أعباء بشكل مخصص وليس معمّم، وأن يكون مبلغها مقيم بشكل صحيح.
- يجب أن تكون لمواجهة الخسائر وأعباء محتملة، وأن لا يكون احتمال وقوعها ضعيفاً جداً.
- يجب أن تكون مخصصة لأعباء قابلة للتخفيض، ولا تكون لأعباء مقصية من تخفيض كالغرامات.
- الخسائر والأعباء التي كونت من أجلها، يكون مصدرها الدورة المعنية.
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت 10% من الدخل المحقق أن تتجاوز سقف 100.000.000DA أو إذا لم يتم استثمار هذا المبلغ مرخص بخصمه.
- الاهتلاك المتجاوز للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، فقاعدة حساب الاهتلاك المالي القابلة للخصم محدد بقيمة 3.000.000DA

- **المصاريف الواجب التأكد من أن المؤسسة استفادت منها:** على المراجع التأكل من استفادة المؤسسة من تخفيضات التالية:

- الجزء الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الاستثمارات، حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن نسبة هذا الجزء تكون كما يلي:
- 30% إذا تعلق الأمر بفوائد قيم قصيرة الأمد، أي قبل أن تمر مدة ثلاثة سنوات عن تاريخ حيازتها أو إنشائها.
- 65% إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، أي عند التنازل عن استثمارات مرت سنوات أو أكثر عن اكتسابها أو إنشائها.

- تأجيل العجز في الميزانية: في حالة تسجيل عجز في سنة المالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبءا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح محقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى غاية السنة المالية الثالثة الموالية لسنة تسجيل العجز.

**مراجعة التصفية والتسديد**

إن مراجعة التصفية تتركز على نقطتين هامتين هما:

**مراجعة المعدل المطبق:** يجب على المراجع التأكد من تطبيق سليم للمعادلات المطبقة في الجزائر، حيث تختلف المعادلات باختلاف الأنشطة، أما في الأنشطة المختلطة فيطبق المعدل خاص بالنشاط الذي رقم أعماله يساوي أو يفوق 50% من رقم الأعمال الإجمالي، وعليه تكون المعادلات كما يلي:

- 19% يطبق على الأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية، وكذا الأنشطة السياحية.
- أما الآن فهي 19%، 23%، 26%، 25% يطبق على الأنشطة التجارية والخدمات.

**مراجعة الإنضباط في التصحيح والتسديد**

يتأكد المراجع من أن التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاضع بالضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة فقد تم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئاسية له وإذا سجلت الشركة عجزا يقدم تصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

كما أنه على المراجع أن يتأكد من أن الشركة قامت بعملية تسديد الدفعات وكذا رصيد التصفية حيث أنها مطالبة بأداء ثلاث تسبيقات محددة كما يلي:

**التسبيق الأول** من 20 فيفري إلى 20 مارس.

**التسبيق الثاني** من 20 ماي إلى 20 جوان.

**التسبيق الثالث** من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

يساوي المبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المختتمة عند تاريخ استحقاقها (ربح الدورة الأخيرة المقفلة).

أما بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيقة 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المسخر.

- **المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة (TVA)**

إن مراجعة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على نقاط خمس أساسية هي: الحدث المنشأ للرسم، رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء)، المعدلات المطبقة، الحق في الحسم، التصريح بالرسم على القيمة المضافة.

**مراجعة الحدث المنشأ للرسم على القيمة الموظفة**

على المراجع التأكد من حدوث الواقعة المنشأة للرسم، والتي تعرف بأنها الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاة تصبح المؤسسة مكلفا مدينا للخزينة العمومية بالرسم على القيمة المضافة، ويتكون الحدث المنشأ للرسم على القيمة الموظفة من:

- بالنسبة للمبيعات من تسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على قيمة المضافة بصدده، يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا، ويتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً بالنسبة للمبيعات المحققة في الإطار الأسواق العمومية، وفي

غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كلياً أو جزئياً غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقاً عند انتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للتسليمات للذات من منقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- بالنسبة للواردات من ادخال البضاعة عند الجمارك، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة، بمقتضى المادة 13 ثالثا، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن جزئياً أو كلياً وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعذر القبض من تسليم التذكرة.

**مراجعة رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء)**

على المراجع التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن عناصر التالية:

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة.
- جميع المصاريف المفوترة للزبون.
- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم عن القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسم القبض إذ كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع.

وللتأكد من التحديد الجيد للوعاء يجب على المراجع الحرص والاهتمام بالحالات التالية:

- تبادل السلع: يجب أن يتأكد المراجع من أن الوعاء المكون من قيمة السلع المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة أو قيمة السلع الأخرى التي تقدم كزيادة وهذا عند اختلاف سعر سلعتين موضوع المبادلة.
- إستعمال المؤسسة لحاجتها الخاصة: في هذه الحالة على المراجع أن يتأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذ تعلق الأمر بالمنقولات أو بتكلفة الإنجاز إذ تعلق الأمر بالعقارات.
- البيع إلى فروع نفس المؤسسة: على المراجع التأكد من أن قاعدة الإخضاع ليست ثمن البيع من الشركة المشترية، وإنما ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشترية فيما إذ كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه.

**مراجعة المعادلات**

يتعين على المراجع التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب، حيث يتطبق في الجزائر معادلين للرسم على قيمة المضافة هما:

- معدل العادي 19% ويخص جميع العمليات والسلع غير الخاضعة للمعدل المنخفض والمذكور في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- المعدل المنخفض 9% ويخص السلعة والخدمات التي تمثل أولوية في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي وهي محددة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

**مراجعة عملية الحسم**

لمراجعة عمليات الحسم ومدى سلامة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية ينبغي على المراجع أن يتأكد من توفر الشروط التالية:

**شروط الشكل:** وتتمثل في حيازة الوثائق الثبوتية القانونية التالية:

- فواتير الشراء مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص على شكليات إعداء الفواتير.
- وثائق الاستيراد.
- الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسددة وخاصة بتسليم الشركة لذاتها.
- إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكورة في الوثائق أو البيانات لاستيراد قابل للحسم مرفقا بالتصريح الشهري أو الثلاثي يحمل المعلومات المبينة في المدة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- يجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها والتي تكون محل حسم للرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم المحمل على المشتريات.

**شروط المضمون:** يعمل المراجع على التأكد من أجل الحسومات تمت على العناصر التالية:

- لا يكون الحسم مقبولاً إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا.
- أن يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبط بالاستغلال، وأن لا يكون مستثنى قانونيا من حق في الجسم.
- إن خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد القابلة للإهتلاك لا يكون إلا إذا كانت هذه الأخيرة جديدة أو مجددة بضمان، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- لا يمكن أن يتم الحسم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز100.000da على كل عملية الخاضع للضريبة نقدًا.

**الشروط الزمنية:** على المراجع أن يتأكد من نشوء حق التخفيض ويكون ذلك:

- بحدوث الواقعة القانونية المنشأة للرسم.
- امتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات.
- يمكن أن يتم الحسم للرسم المثقل للمشتريات سواء أكانت وصول ثابتة أو مواد أو خدمات في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه الاستثمارات أو المواد أو تلقي الخدمة.
- يمتد حق الحسم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد إنشاء الحق.
- أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة، فإن المراجع عليه التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية (Règle De Prorata) والتي من خلالها يتم حساب نسبة حسم الرسم على القيمة المضافة وتحسب كما يلي:

**في البسط بوضع:**

- رقم الأعمال خاضع للرسم.
- رقم الأعمال الخاص بتصدير في مواد خاضعة للرسم.
- التسليمات المتسمة بالإعفاء من دفع الرسم.

**في المقام بوضع**

- مجمع البسط.
- رقم الأعمال المعفى أو الخارج عن تطبيق الرسم.

كما يتعين على المراجع التأكد من عدم موجود العناصر التالية في المقام:

- تنازلات المؤسسة لنفسها والخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- العملية ذات الطابع الغير التجاري.
- استرجاع المصاريف غير الخاضعة للرسم.

إن القاعدة النسبية المبنية بموجب المدة 39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يتم بموجبها حسب النسبية المؤقتة للحسم، وينم في نهاية السنة حساب النسبة الحقيقية أو النهائية على الأساس المعطيات الواقعية فعلى المراجع التأكد من عدم الاعتماد نهائياً على النسبة المؤقتة بل يجب القيام بالتعديلات اللازمة عند الحصول على النسبة النهائية، حيث تكون المؤسسة مطالبة باجراء التسوية إذا تعدى الفرق بين نسبتين 5% وعندها يصبح التعديل إجباريا ويكون قبل يوم الخامس والعشرين من شهر مارس من السنة الموالية، ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع المبلغ الزائد الذي سبق حسمه أو تطبيق حسم إضافي للحسم الذي سبق إجراءه.

فالمراجع عليه مراقبة مدى التزام المؤسسة بإعادة الرسوم المحسومة إذا توفرت الحالات التالية:

- في حالة اختفاء السلع، إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.
- إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة.
- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.
- في حالة تنازل عن استثمارات قبل انتهاء مدة خمس سنوات من اكتسابها.

وأخيراً يتأكد المراجع من أن الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع لا يتضمن ما يلي:

- السلع والخدمات المستعملة في نشاط غير خاضع للرسم.
- الخدمات وقطاع الغيار المستعملة في تصليح الموجودات غير مستفيدة من حق الحسم.
- الرسم الخاص بالسيارات السياحية والسيارات نقل على الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية للاستغلال.
- السلع والخدمات المكتسبة من عند مكلفين خاضعين للنظام الجزافي.

**مراجعة التصريحات الشهرية أو الفصلية للرسم عن القيمة المضافة:** يجب على المراجع أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق المدفوعة فوراً وذلك بتقديم التصريح الشهري أو الفصلي حسب الحالة، وأن هذا التصريح قد يتضمن رقم الأعمال سواءا أكان خاضعا للرسم أو معفيا منه، وأن يتأكد من إرفاق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع حسم للرسم على القيمة المضافة، والتي تتضمن الرسوم القابلة للحسم.

- **المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور**

على المراجع أن يقوم بمراجعة كل من الوعاء والتصفية والتسديد:

**مراجعة الوعاء:**

يجب على المراجع التأكد من أن وعاء الضريبة يحتوي على العناصر التالية:

- الرواتب والتعويضات والأتعاب والأجور والريوع العمرية.
- المبالغ الملحقة للرواتب والأجور كعلاوات المردودية والمكافآت التي تسمح لفترات غير الشهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدم.
- التعويضات والتسديدات والتخفيضات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري المؤسسات لقاء مصاريفهم.
- المبلغ المسدد لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئاسي كأجرة، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين وذلك بصفة مؤقتة.

كما يجب على المراجع الجبائي التحقق من عدم ضم العناصر التالية إلى الوعاء الضريبي:

- الامتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجبة ترقيتها.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
- التعويضات على المناطق الجغرافية.
- التعويضات المؤقتة ومنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل ذوي حقوق.
- المنح ذات الطابع العائلي الذي ينص عليه التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنح الأمومة.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.

**تعويض** التسريح

كما يحرص المراجع على التأكد من أن المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد والمساهمة العملية في التأمينات الاجتماعية تم طرحها من الوعاء (المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والإمتيازات العينة الممنوحة).

**مراجعة التصفية والتسديد**

يقوم المراجع الجبائي بالتأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، وتمت وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، كما يتعين عليه مراجعة التصريحات المقدمة إلى الإدارة G50 بأنه تم إعدادها بصورة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفق التشريعات السارية المفعول.

- **المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية**

يولى المراجع الجبائي اهتماما كبيرا بمراجعة الوثائق، الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية وهذا مرده الارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية والجبائية، فالمحاسبة والجباية عنصران مكملان لبعضهما البعض فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، لذا فمراجعة الوثائق المحاسبية لها من الأهمية ما يجعلها أمرا ضروريا وأساسيا.

ويهدف المراجع الجبائي من مراجعة الوثائق المحاسبية للتأكد مما يلي:

- أن الحسابات المرتبطة بالتسيير ذات دلالة ومصداقية.
- مدى احترام قواعد التقييم.
- التطابق بين البيانات المحاسبية والمبالغ المصرح بها جبائيا.

- **مراجعة حسابات رأس المال**

تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الأول دائنة، ويمكن التمييز في حساب رأس المال بين الأموال الجماعية والأموال الشخصية ولمراجعة حسابات رؤوس الأموال يقوم المراجع الجبائي بما يلي:

- التأكد من أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي (عدم وجود اختلاف رأس المال الموضح في الميزانية ورأس المال المحدد في القانون الأساسي).
- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها.
- يتأكد المراجع كذلك في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الاحتياطات القانونية تمتل 10% من رأس المال الجديد.
- يقوم المراجع بالرجوع إلى القانون الأساسي للمؤسسة وقرارات المجالس العامة للإطلاع على ما تم الاتفاق عليه فيما يتعلق بالإحتياطات الواجب تكوينها.
- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار.
- يتحقق المراجع من مصدر الإعانات وطبيعتها لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة.
- كما يعمل على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم إقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأساس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة للضريبة أو نقص القيمة.
- كما يجب على المراجع أن يولي اهتمام بفائض القيمة الناتج عن تنازل التثبيتات لأن ذلك له تأثير على نتيجة الدورة.
- يتحقق المراجع من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطاء مستقبلية وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي الذي سبق ذكره "الحيطه والحذر" ويعاد النظر في هذه المؤونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أو إنقاصها أو إلغاؤها.
- يجب التحقق من استناد تكوين مؤونات الأعباء على وثائق إثبات، وأنه في الفترة كونت فيها المؤونة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع.

- يقوم المراجع بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح.
- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة يساوي 10% من الربح القابل للتوزيع.

- **مراجعة حسابات التثبيت**

لمراجعة حسابات الأصول الثابتة يعمل المراجع على التأكد مما يلي:

- أن مدة إستعمال هذه التثبيتات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة.
- أن التسجيل المحاسبي كان بتكلفة الإقتناء أو بتكلفة الإنتاج إذا تمت إنجازها في المؤسسة بعينها.
- في حالة إنشاء هذه التثبيتات داخليا يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جميع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل هذا الأصل جاهزاً للإستعمال.
- التأكد من أن التثبيتات الملموسة تم إقتناؤها للاستخدام وليس لغرض البيع، وذات عمر انتاجي طويل نسبيا وذات وجود مادي ملموس.
- التأكد من توفر العامل المولد للتسجيل المحاسبي للتثبيتات يتمثل في الشرطين التاليين:
- أن تحصل المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية عند استخدامها.
- أن يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوقة فيها.
- التأكد من توفر شرط اعتبار الأصول كتثبيتات ملموسة هو الغرض من اقتنائه أو إنتاجه ومدة الاستعمال المتوقعة.
- التأكد من أنه تم الفصل بين قيم الأرض وقيمة المبنى لأن الأرض غير خاضعة للاهتلاك بينما المبنى خاضع لحساب الاهتلاك.
- يجب على المراجع التأكد من الرسم على القيمة المضافة المدفوعة عند اكتساب التثبيتات باستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم.
- التأكد من أن التثبيتات المقتناة تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة، وأن الرسم على القيمة المضافة تم حسمه باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة.
- التأكد من ملكية المؤسسة لهذه التثبيتات وإن كانت غير ذلك فيجب التحقق من أنها مستأجرة وتولد قيمة اقتصادية مستقبليه للمؤسسة ذلك استنادا للمبدأ المحاسبي تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني.

أما بالنسبة لحساب اهتلاك القيم الثابتة فيتم مراجعة هذا الحساب بالتأكد مما يلي:

- في تحديد العمر الانتاجي للأصل على مراجعة التأكد من أن النقاط التالية تم أخذها بعين الاعتبار:
- الاستخدام المتوقع للأصل يحدد بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات.
- التقادم المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل برنامج الإصلاح والصيانة لدى المؤسسة والعناية والصيانة حينما يكون عاطلا.
- إنقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها.

- التأكد من تطبيق نظام الاهتلاك المالي التنازلي أو التصاعدي، أن تكون خاضعة للنظام الربح الحقيقي أو أن لا يكون لها اختيار لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات، كما يجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار أثناء تقديم تصريح لنتائج السنة المالية المقفلة.
- يجب التحقق من نقطة بداية احتساب الاهتلاك هي تاريخ الاكتساب، أو تاريخ الاستئجار حسب الحالة.
- التأكد من قيام المؤسسة بالتعديلات اللازمة عند بيع الاستثمارات لم يتم اهتلاك رسم القيمة المضافة الخاصة به.
- يجب البحث بين الاستثمارات عما يكون اعتباره انتاج المؤسسة لذاتها، وذلك قبل دفع الرسم على قيمة المضافة.
- يجب التأكد من أن نفقات التحسين أو التصليح قد تم ضمها الى قيمة الاستثمار إذا كانت تزيد من قيمته.

يجب التحقق من أن المؤسسة احترمت معايير التمييز بين عقود الإيجار، فعقد الإيجار التشغيلي يعتبر تقديم خدمة من المؤجر للمستأجر، بينما الإيجار التمويلي فهو التنازل عند تثبيت بواسطة قرض من المؤجر للمستأجر.

- **مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية**

لمراجعة المخزونات يقوم المراجع بالتحقيق مما يلي:

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة الموظفة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية.
- يجب التحقق من ضرورية هذه المشتريات لنشاط المؤسسة.
- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات.
- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات.
- التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين، ومبالغ دفتر اليومية (أو اليومية المساعدة) للمشتريات.
- يجب التأكد من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتساب.

**ثمن الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء**

كما يجب التأكد من أن سعر الاكتساب لا يضم:

- مبلغ الرسوم المسترجعة.
- كل الحسومات والخصومات المكتسبة.
- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة وأن هذا الجرد يسمح بإجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال.
- يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكا لها قد أخذت بعين الاعتبار. كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع الاحتفاظ بالملكية.

- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا صادر آخرا (LIFO) في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بتطبيق إما طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسائط المرجحة (CMP).
- يجب التأكد من أن كل الفواتير الخاصة بالدورة أخذت بعين الاعتبار.

- **مراجعة حسابات الغير**

لمراجعة حسابات الغير يعمل المراجع الجبائي على ما يلي:

- يجب أن يكون يقضا عند مراجعة حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عملية شراء وهمية.
- يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة.
- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالآجل بواسطة سفتجة أو السند الأذنى، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري.

أما فيما يتعلق بحسابات الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص الزبائن أجانب توفر ما يلي:

- وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثيقة جمركية.
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية.
- مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين.
- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة.

- **مراجعة الحسابات المالية**

- يقوم المراجع من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق.
- اجراء مقارنة بين حساب البنك (حـ/512) وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك.
- يجب التحقق من أن رصيد حساب الصندوق (حـ/53) مدينا بمبالغ عملية البيع نقدا.
- يجب الاطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق.
- يجب إجراء مقاربة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوف البنكية.
- يجب على المراجع إجراء فحص الكشوف البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملىء التصريحات الجبائية.
- التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتواريخ التصريح بها جبائيا خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي.
- التأكد من ترصد حساب التحويلات الداخلية (حـ/58) في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور.

- **المراجعة الجبائية لحساب الأعباء**

تكون عادة أرصد حسابات الأعباء مدينة، وتصنف من خلال النظام المحاسبي المالي SCF حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حساب النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

حيث يقوم المراجع بالتأكد من العمليات التالية:

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين مشتريات البضاعة المباعة (حـ/600) والمواد الأولية (حـ/601) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين البضاعة (حـ/30) والمواد الأولية (حـ/31) على التوالي.
- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح الجبائي نموذج (G50) ضمن الرسوم القابلة للحسم.
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل.
- يجب التحقق من أن المؤسسات تحترم القواعد القانونية خاصة بمسك دفاتر المستخدمين.
- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال العطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور.
- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعة.
- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم.
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم.
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب ضرائب ورسوم (حـ/64) بل تم تسجيله في حساب الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية (حـ/695).
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة.
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال اطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها.
- مراقبة بداية احتساب إهتلاك التثبيتات.
- التحقق من جميع العناصر الداخلية في حساب قسط الاهتلاك، المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة اكتساب الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي.
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كوينت فيه.
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذ توفرت الشروط التالية:
- أن يتعلق بعبء فعلي وليس وهمي.
- أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل.

- أن ينشأ عنه اشتراكات اجتماعية.
- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني (TAP)، حقوق الطابع (DT) الرسم العقاري (TF) غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة.
- التحقق من عدم إدراج الأعباء غير القابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفا لها.

- **المراجعة الجبائية لحسابات الإيرادات**

لمراجعة حسابات الإيرادات يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا.
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية.
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص (TVA).
- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة.
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.
- يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

**مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية**

يقوم المراجع هنا بتحليل شروط وأشكال معالجة المسائل الجبائية على مستوى المؤسسة وهذا لغرض اكتشاف النقائص ومعالجتها وبالتالي فحص جميع العناصر الجبائية التي تضمن الفعالية داخل المؤسسة.

- **مراقبة الفعالية**

ينصب اهتمام المراجع أساسا على مراجعة نظام المعلومات الجبائية للمؤسسة ومراقبة إدارج العامل الجبائي في اتخاذ القرار.

**مراقبة نظام المعلومات الجبائي للمؤسسة**

إن نظام المعلومات الجبائي داخل المؤسسة يستخدم بطريقة آلية، ويهم كل الأشخاص داخل المؤسسة، وخاصة المكلفين بالمسائل الجبائية بحيث يكون للمراجع حق في معرفة مستواهم فيما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي للمؤسسة بشكل خاص.

كما يعمل المراجع على تقييم الوقت المخصص من طرف المؤسسة للمسائل ذات الطابع الجبائي والتي تخص أعمال دراسات الاستشارة، التكوين وغيرها، وكذا معرفة معايير اختيار المستشارين في حالة اختيار المؤسسة لمستشارين خارجيين، كما يقوم بتفحص مختلف النصوص الاستشارية المنجزة.

فإذا كانت المؤسسة ترقي إلى القيام بمشروع ضخم مثلا، فعلى على المراجع أن يقارب بين درجة التعقد الجبائي لهذا المشروع ودرجة الكفاءة بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بتنفيذه وهكذا يعمل على تكريس إدارة الجباية كوسيلة في عملية اتخاذ القرارات.

- **مراقبة إدراج الجباية في عملية اتخاذ القرارات**

قبل إبداء الرأي حول الفعالية الجبائية للمؤسسة على المراجع أن يقوم بحوصلة مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة، وكذلك يقوم بفحص مختلف المعلومات التي تستقبلها مصلحة الجباية داخل المؤسسة أو التي تصدرها مختلف المصالح وهذا حتى يتسنى له فحص قيمة هذه المعلومات، وهذا يسمح للمراجع بإصدار حكم على سلوك المؤسسة تجاه العوامل الجبائية، ودرجة فعالية هذا الموضوع ومدى إدارة العامل الجبائي في اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

- **مراقبة الخيارات الجبائية للمؤسسة**

بعد إطلاع مراجع الجبائي على نظام المعلومات الجبائية وطريقة معالجة المعلومة الجبائية داخل المؤسسة، ينتقل إلى مراقبة الخيارات الجبائية آخذا في الحسبان تنوع الخيارات التي يطرحها التشريع الضريبي وترتيبها قبل بدء عملية فحصها.

- **مراقبة الخيارات التقنية**

خلال القيام بعملية الفحص يجب على المراجع معالجة الأنظمة المحفزة والخيارات الجبائية كل على حدى، ففي المرحلة الأولى، وفيما يخص أنظمة التحفيز يقوم هذا الأخير بتحضير منهجي لقائمة الأنظمة التي يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها، وبعدها مقارنتها مع الأنظمة التي اتخذتها المؤسسة، وبالتالي يتم استخراج ما إذا كان بإمكان المؤسسة أن تستفيد من الأنظمة المحفزة وذلك لتقليص التكاليف الجبائية إلى حدها الأدنى، والاستفادة بأكبر قدر ممكن مما يطرحه التشريع الضريبي من خيارات وتحفيزات تتيح للمؤسسات تجنب دفع الضريبة دون الإخلال بالقواعد القانونية السارية المفعول.

أما في المرحلة الثانية، يعمل المراجع على المقاربة بين وضعية المؤسسة والخيارات المناسبة لها. فالمراجع لا يتطلع فقط لضمان أن هذه الأخيرة على دارية بالخيارات الجبائية التي تعرض عليها ولكن أن تستغل هذه الخيارات بأشكال مناسبة.

إن فحص المراجع لهذين النظامين يكون في إطار عملية التخفيف من الخطر الذي تتعرض له من استعمالها لهذين النظامين (أنظمة التحفيز، الخيارات) والناتج عن عدم احترام شروط المضمون أو الشكل للاستفادة من هذه الأنظمة. وهنا يمكن تسجيل حالتين تكون فيها المؤسسة معرضة للخطر باستغلالها للإمتياز. وذلك عندما:

- المؤسسة تستغل امتيازا جبائيا في حين لا تتوفر فيها شروط هذا الامتياز الجبائي.
- المؤسسة تتوقف عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول على الامتياز الجبائي.

فالمراجع يقوم بإلغاء الامتياز الجبائي وتصحيح الوضعية قبل أن تلغيها مصالح الجباية وتخضع المؤسسة لعقوبات. من هنا على المراجع ضمان:

- أن تستوفي المؤسسة شروط الحصول على الخيارات التقنية.
- أن تقوم المؤسسة بترجمتها بصفة جيدة وحسب ما ينص عليه القانون.
- أن تضمن المؤسسة متابعة هذه الخيارات والامتيازات، وذلك باحترام الشروط السابقة للحصول عليها.

- أن تستفيد المؤسسة حقيقة من عوائد جبائية متعلقة بهذه الخيارات والامتيازات.

- **مراقبة الخيارات الاستراتيجية**

تتميز هذه الخيارات بأنها مؤقتة، تتخذ من حين الآخر أين يكون العامل الجبائي واحد من معايير اتخاذ القرارات، فهي تتطلب مستويات عالية من اتخاذ القرار، وكذا نوعية الشخص الذي يقرر. فالمراجع يقوم بمراقبة معمقة لتقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بالخيارات الاستراتيجية حيث يراقب تأسيسها وشرعيتها، وكذلك نتائجها ويعمل المراجع خلال عملية تقييم الامتيازات الجبائية المرتبطة بالخيارات الجبائية على اتباع طريقة محددة تتمثل في:

- إحصاء كل الامتيازات الجبائية التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة الخيارات الجبائية.
- التحقق من حقيقة هذه الخيارات بمعنى أن المؤسسة قامت بتطبيقها بطريقة جيدة.
- البحث عن الأصل القانوني لهذه الخيارات ومحاولة معرفة هل المؤسسة تستجيب لشروط الاستفادة من الامتيازات.
- مراقبة أهمية هذه الامتيازات على الوضعية العامة للمؤسسة وسياستها العامة.
- مراقبة فيما استعملت المؤسسة الخيارات الأقل تكلفة والأكثر مردودية من الناحية الضريبية

## III. الرقابة الجبائية

بعد التطرق إلى المراجعة الجبائية ومراحل اعدادها لابد من تعريف الرقابة الجبائية وذلك حتى يتسنى لنا التفرقة بين المصطلحين.

### 1. مفهوم الرقابة الجبائية

حتى نقوم بتعريف الرقابة الجبائية وفهمها لابد من تعريف الرقابة بصفة عامة.

- **تعريف الرقابة**

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية، ومن أهم التعاريف المقترحة تعريف المفكر الاقتصادي فايول الذي عرفها على أنها: "الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".

كما يمكن تعريفها على أنها: الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من تحقيق الخطة الموضوعة سلفا وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ في الطريق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة.

مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.

**- تعريف الرقابة الجبائية**

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه يقوم على أساس تصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة مصداقية التصريحات فإن المصالح الجبائية تباشر عملية الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية، وعليه سوف نتطرق إلى التعاريف التالية:

**التعريف الأول:** "إنها فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بالقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".

**التعريف الثاني:** "الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثبات والتصريحات المقدمة".

هذا من جهة ومن جهة أخرى هناك من الباحثين والمختصين يعتبرون أن الرقابة الجبائية هي مرادفة لمصطلح المراجعة الجبائية وأن هذا الإختلاف راجع إلى الترجمة من اللغات الأجنبية إلى اللغات العربية، وبالتالي يعرفون المراجعة الجبائية على أنها: "المراجعة الجبائية هي عبارة عن فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي، أو تقييم والهدف منه وتشخيص جبائي للمؤسسة".

أما الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبة من طرف مكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

**- أهداف الرقابة الجبائية**

ومن خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

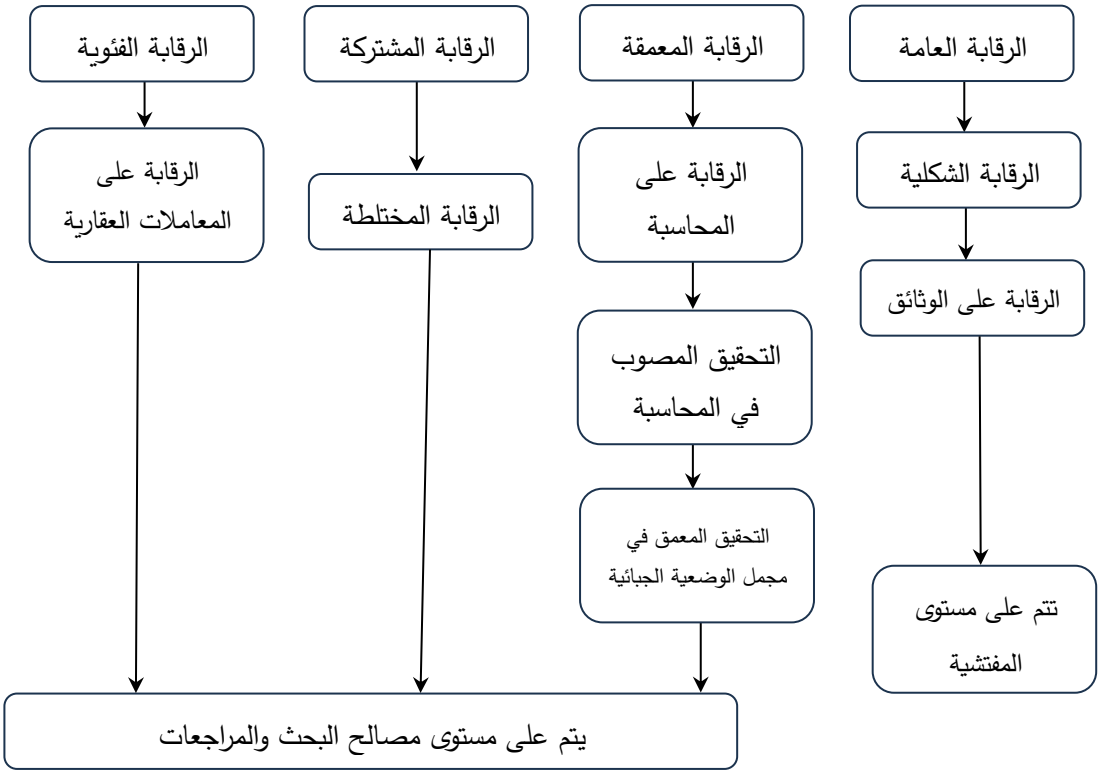
- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين والقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة، ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب في دفع مستحقاتهم الجبائية.
- **الهدف الإداري:** إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
  - تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
  - تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في معرفة والالمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
  - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة عن الأموال العامة من التلاعب، والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.

- **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة

**2. أشكال الرقابة الجبائية**

إن مراقبة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة ويمكن أن تكون الرقابة مختلطة أو رقابة فئوية (خاصة) كما يبرزه الشكل:




**الرقابة العامة**

تتم على مستوى مفتيشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء بحث خاص.

- **الرقابة الشكلية Le Contrôle Formel**

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف إلى:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

في الواقع، هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا لا ينجز وهذا راجع إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من مصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- التظاهر بعدم وجود وسائل بشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

- **الرقابة على الوثائق Le Contrôle Sur Pièces**

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة إنه جاء منصوف عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال مستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بدءاً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، وهذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين بالرقابة الجبائية.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

- **الرقابة المعمقة**

يجب التمييز بين ثلاث أنواع من الرقابة: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية. وإن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي، وهو استمرار للرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديريات البحث والمراجعة على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناءا على مؤشرات أهمها:

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية في المؤسسة.
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثورة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشكاء.
- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق.

- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

- **التحقيق في المحاسبة La Vérification De La Comptabilité**

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

كما أنه تعد من الرقابة الخارجية فعلى ممثل الإدارة الجبائية التوجه للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، حيث أن هذا الشكل من الرقابة يعني بشكل خاص للصناعيين، التجار، الحرفيين، الفلاحين، وأصحاب مهن الحرة، أي أنه يهتم بالنشاطات المهنية، (أرباح فلاحية، أرباح صناعية وتجارية، أرباح غير تجارية).

وتتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم اجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا وكان كالآتي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

- **التحقيق المصوب في المحاسبة La Vérification Ponctuelle**

هي عملية تحقيق في محاسبية المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال فحص معمّق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة، كما أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام ابتداءا من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعته العملية المحققة فيها.

- **التحقيق المعمق في مجمع الوضعية الجبائية**

**Vérification Approfondie De La Situation Fiscale D'ensemble (V.A.S.F.E)**

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يشمل عمليات الرقابة التي تسمح بالبحث في الانسجام بين المداخيل المصرحة للمكلف من جهة، والوضعية المالية من جهة أخرى.

فهو عبارة عن مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف والمداخيل المحققة فعلا، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة ووضعية الخزينة وعناصر الثراء الخارجية.

إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي:

- الاشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المسرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
- الاشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- الاشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية.

مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها حق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة، وما يمكن طرحه كجملة أسباب تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق:

- ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب مهمة فرق التحقيق.
- وجود السوق الموازية.
- قلة تعامل المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.

- **الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب- جمارك- تجارة)**

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27.

وفي خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص التي كانت تشويه مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

إن تقييم نشاط الفرق المختلط يستوقفنا عند النقائص التالية:

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذا الفرق من قبل المصالح المركزية.
- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق.
- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.

- **الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)**

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخيل العقارية

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان عن القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الأثمان التي من الممكن أن يشتري أو يباع بها العقار، وبعبارة الأخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار. ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتآتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

وما يمكن طرحه من نقائص ما يلي:

- ارتباطها بالجانب الشخصي المكلف، مما يصعب من مهمة المحقق.
- اتساع حجم السوق الموازي.
- صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية.
- عدم التنسيق التام بين إدارة الضرائب ومختلف الهيئات ذات الصلة بالعقار وقطاع السكن.
- النقص الفادح في عدد المحققين.

**3. الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية**

لقد حادت الإدارة الجبائية عن الهدف الأساسي الموكل لها بسبب العديد من الظواهر المرضية كالتسبيب، الإهمال، اللامبالاة وإنعدام الوعي المهني وغياب العناصر الكفؤة والنزيهة من جهة، وافتقار الإدارة الجباية للوسائل المادية العصرية من جهة أخرى. الأمر الذي يمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام، فالإدارة المالية في العلم الثالث هي التي تغير وتشوه الجباية كما يمكن القول أن جانبا هاما في تفشي الفساد سببه عدم كفاءة القدرات الإدارية.

- **قصور الإمكانيات البشرية**

إن عدم انتهاج الإدارة الجبائية سياسة منتظمة ومنهجية مناسبة أدى إلى نقص في الجانب البشري نوعا وكما.

- **من حيث التأطير الكمية (عدد الموظفين)**

تعاني الإدارة الضريبية منذ سنوات نقصا كبيرا في عدد أعوان وموظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال:

- تضخم مهام الإدارة: حيث نجد أنه:

كان يخصص للعون الواحد مجموعة من 155 ملف ضريبي، وكان العون يدرس 289 ملفا فيما يخص الضريبة على الأراضي، ففي سنة 1983 كان يعالج العون الواحد 255 ملف ضريبي وكان العون يدرس 61 ملف فيما يخص الضريبة على الأراضي، أما في مرحلة الانتفاح الاقتصادي والتي تميزت بارتفاع عدد من المتعاملين الاقتصاديين، فلقد نتج عنه

زيادة في عدد المكلفين والملفات المرفوضة للدراسات حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة وضخمة مع عدد متواضع من الموظفين وأعوان الرقابة.

- نقص أعوان الرقابة: من هذا الجانب يمكننا تسجيل ما يلي.
- في سنة 1992 كان عدد المراقبين الذي تعتمد عليهم الإدارة 472 عون مقابل 490 ألف ملف، أي ما يعادل 1383 ملف، أي لكل مراقب ما يحمله كل ملف من بيانات وجداول، وكذا امكانية دراسة معمقة له.
- في سنة 1995 كانت المصالح المختصة في مجال الرقابة على مستوى التراب الوطني كانت تتوفر على 600 مراقب و600 ألف ملف أي بمعدل ألف ملف لكل مراقب، وهذا ما يشكل صعوبة في السير الحسن للإدارة الجبائية.
- إن النقص الواضح في عدد المراقبين ترتب عنه نقص في عمليات التحقيق المجرات على المكلفين.

- **من ناحية الكفاءة (النوعية)**

إن عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية له أثر سلبي كبير على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها، حيث إن "توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها" يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه، الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية.

- **قصور الإمكانيات المادية.**

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ولعل من أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

- النقص في عدد المقرات واعتبار بعضها في حاجة إلى ترميم وتجديد.
- القصور في وسائل النقل الخاصة.
- التأمين وإن كان هذا الأخير صعب المنال.
- نقص وإنعدام في بعض الأماكن للحد الأدنى للتقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات، بالإضافة إلى افتقار الإدارة للأجهزة الضرورية كأجهزة الأعلام الآلي مثلا.
- نقص المطبوعات الإدارية مما تؤدي إلى تعطيل كثير من العمليات الجبائية.
- انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل كالمسكن الحماية من الضغوطات.

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إهمال الوسائل المادية يعتبر عائقاً أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتنويع أدوارها، فهي تقوم بالمهمة العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبية مع تحديد وعائها، زيادة على مهامها الرقابية والتي تستجيب التنقل في عين المكان.

- **عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية التنظيمية**

ويمكن إبراز ذلك من خلال:

- **عدم فعالية الرقابة**

رغم الصلاحية المخولة للإدارة الجبائية في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلال:

- الهيئات المكلفة بالرقابة عاجزة عن القيام بمهامها، حيث أن "ملفات 1995 تعالج في سنة 1999".
- في غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال أمام العديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة، وذلك عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير.
- في الواقع عدم تطبيق صلاحيات التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وبالشكل المطلوب باستثناء بعض العمليات المحددة على مستوى الولايات (خاصة التحقيق المعمق) وذلك لعقبات نذكر منها:
- عدم تدعيم أنماط هذه التحقيقات بدورات تطبيقية.
- التبادل النقدي في الأسواق الموازية دون التعامل بالصكوك البريدية والبنكية.
- الاستعمال المحدود للصكوك المصرفية مع تماطل البنوك والمؤسسات الخاصة في إعطاء الوضعية الفعلية للمكلف لمصالح الرقابة.
- عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجراءها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والمراد تحقيقها.
- لا تزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق متواضعة وتحتاج إلى دفع، بحيث لا يوجد تنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة.

- **تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية**

تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية في ما يلي:

- صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: "إن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب مما يشجع المكلف عن التهرب، فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على المكلفين".
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات "إن عملية الرقابة تحكمها الدوفع ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعاً من اللاعدالة على المواطنين".
- عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين، وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن تطبق عليها عقوبات صارمة" والملاحظة أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بإجراءات تحقيق خبرة للتأكد من وجود غش أو تهرب ضريبي.

- **نقص الوعي الضريبي**

إن الإدارة الجبائية ملزمة باتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسات والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال:

- تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتتمثل في:
- الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وحصص تخص المجال الجبائي.
- وسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من إشهارات دورية تبرز دور الجباية وأهميتها.
- تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية والتي يتم فيها التفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يمس بعض النصوص القانونية لإزالة الأفكار المناهضة للضريبة.

إن ضعف المستوى الأخلاقي والوعي الضريبي يعتبر من أهم المحفزات لارتكاب عمليات الغش الضريبي، حيث إن عدم فهم كثير من الأفراد للدور الذي أصبحت تلعبه الجباية، كما أن فقدان الثقة، (ثقة الأفراد في مؤسسات الدولة) أثر على مدى إقبالهم لدفع الضرائب وهو ما يعرف بالوعي المدني والجبائي.

- **غموض النصوص الضريبية**

إن تعقد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية "فكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفء بإمكانه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، وبالتالي لا بد من تحديد وتحقيق أهدف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي، ويكون ذلك من خلال:

- القيام بتعديلات جديدة هادفة.
- إلغاء التعقيدات ويكون ذلك عن طريق:
- تقليص عدد الضرائب ومعادلاتها.
- العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعادلاتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة.
- تبسيط أحكام وقوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها.

- **عدم عدالة النظام الجبائي**

يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى شعور بالظلم لدى المكلف بالضريبة، والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي. ومن ثمة العدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية ومن ثم يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة، فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته التكليفية.

**قائمة المراجع:**


1. أبو نصار محمد محفوظ المشاعلة عطاء الله الشهوان الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق.
2. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هوما الجزائر، 2010قانون الرسوم على رقم الأعمال.
3. بن عمارة منصور الضرائب على الدخل الإجمالي دار هومة للنشر والتوزيع.
4. خطاب عزمي يوسف الضرائب ومحاسبتها دار الإعصار العلمي 2010
5. زوين هشام، محسن زوين شرح قانون الضرائب على الدخل المركز القومي للإصدارات القانونية، 2005
6. الفريجات صالح ياسر : المحاسبة في علم الضرائب دار المناهج للنشر والتوزيع.
7. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
8. ناشد سوزي عدلي التحليل الاقتصادي لقانون الضرائب على العقارات المبنية منشورات الحلبي الحقوقية.
9. يوسف هامش ناصر دادي عدون أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى دار المحمدية 2008.
10. القانون التجاري الجزائري.
11. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين لغاية 2024.
12. قانون الضرائب غير المباشرة محين لغاية 2024.

**Les Ouvrages**


11. Ainouch M.C: L'essentiel De La Fiscalité Algérienne Hiwar Com Edition 1993.
12. Barki Mohamed: Comptabilité Fiscale De L'entreprise.
13. Benlamiri Khelef: Tva Snc Alger Anep 1991.
14. Collette Christine Gestion Fiscale Des Entreprises Ellipses.
15. Des Mytteve Jaques: Fiscalité Et Vie D'entreprise
16. Dubois Michel: L'entreprise Et Ses Impôts Bordas Paris.
17. Fernoux Pierre: La Gestion Fiscale Du Patrimoinne.
18. Françoise Ferre Fiscalité Des entreprises et de Particuliers Breal Lexi Fac 2003.
19. Gervais Morel Fiscalité Placement Et Reduction D'impôts Fisca Banque 2004.
20. Instruction N12 du 25 septembre 2025, Ministère des finances.
21. Laure Maurice: La Taxe Sur La Valeur Ajoute Recueil, Sirey.
22. Maurice Cozian; Martial Chadefaux: Exercices De Fiscalité Desentreprises 2012-2013 25° Edition Lexis Nexis.
23. Mustapha Touil, Nouveau système de la comptabilité financière en Algérie, Dar el-hadith lil-kitab, Alger 2010.
24. OCDE Fiscalité De L'impôt Sur Le Revenu Des Personnes Physiques 1984
25. Therry Lamulle: Exercices Corrigés De Fiscalité 2012-2013 15º Edition Gualino Editeur 2013 Collec Fac Université.
26. Thierry Lamulle Exercices Corrigés De Fiscalité 2012-2013 14º Edition Gualino Editeur Lextenso Edition 2012
27. Thierry Lamulle Exercices Corrigés Droit fiscal Gualino Editeur Edition 2004-2005.
28. Turq André Fiscalité De L'entreprise Edition Sirey.