المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

# أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي -دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت-

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د في علوم التسيير

تخصص محاسبة مالية

إعداد الطالبة:

* هاجر عيساوي

إشراف الأستاذ:

* عبد القادر روشو

لجنة المناقشة

الأستاذ: ..... لجلط إبراهيم ..... رئيسا

الأستاذ: ..... روشو عبد القادر ..... مقررا

الأستاذ: .....براضية حكيم.....ممتحنا

السنة الجامعية 2016/2015

# شكر و تقدير

بداية أشكر **الله العلي القدير** وأحمده إذ منّ علي بنعمته ووهبني المقدرة على إنجاز هذا البحث "وما توفيقي إلا بالله".

أجد نفسي مدينة بالعرفان لأستاذي الفاضل الأستاذ **روشو عبد القادر** لقبوله الإشراف على هذه المذكرة ولما أحاطني به من رعاية وحسن توجيه و إشراف فلم يبخل علي بالوقت أو الجهد رغم مشاغله في سبيل إظهار هذا البحث في صورته الحالية.

كما لا يخفى فضل أساتذتنا الكرام الذين رافقونا في مشوارنا الدراسي. ولا أنسى من ساهموا بدعمي ماديا و معنويا لإنجاز هذا الموضوع عائلتي و أصدقائي

و أخص بالشكر أيضا أعوان مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت لتعاونهم معي و تأطيرهم الجيد و المعلومات الوافية التي قدموها لي و التي ساهمت بإنجاز الموضوع، خاصة السيد بونعامة و أعوان مصلحة المتابعة ،السيد جمال الهواري و أعوان مصلحة المحاسبة و السيدة رفاس نورة، الذين قاموا بالإشراف على تأطيري ومساعدتي على الإلمام بالموضوع

و الشكر أيضا إلى كل من شجعني على إتمام الموضوع و إنجازه .

# الإهداء

إلى روح من غادرونا و تركوا في أنفسنا فراغا إلى جدي **السعيد** و خالي **محمد** رحمكما الله و جعلكما من أهل الجنّة الأبرار مع خير الأنام محمد صلى الله عليه و سلم.

إلى من رضا الله في رضاهما وزاد مسيرتي دعائهما أبي و أمي اللذان تعجز نفسي عن الوفاء بفضلهما علي حفظكما الله لي و جعلكما من أهل التقوى و النعيم في الدنيا و الآخرة

إلى من أثرو في حياتي و ساهموا في رعايتي و أعانوني إلى أحبتي جدي **عيسى** و جدتاي **أم النون** و **عائشة**

إلى كل عائلتي صغيرها و كبيرها إخوتي **الطيب**، **عبد الجليل**، **بلقاسم**،**إسماعيل**،

**عبد الكريم**، **حكيم**

و أخواتي **حكيمة**، **سميرة**، **ماجدة**، **شيماء**، **ميمي**

حفظكم الله ورعاكم لي

إلى أحبتي صديقات عمري و رفيقات دربي من وقفوا معي في كل المواقف و دعموني في أحلك الأوقات وأصعبها نسرين،يمينة، خيرة، أسماء، سعاد،سهيلة، خديجة، حياة، حنان

إلى كل معارفي و من أعانني على الدراسة و المذكرة

إلى كل من لم أذكره عذرا لم أنساكم

حفظكم الله ووفقكم في أعمالكم و مشواركم العلمي و العملي.

**هاجر**

**قائمة الأشكال:**


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | هيكل النظام الضريبي | 22 |
| 02 | مصادر تحصيل الضرائب | 63 |
| 03 | الهيكل التنظيمي لقباضة الضرائب بمركز الضرائب تيسمسيلت | 88 |
| 04 | الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بتيسمسيلت | 90 |

**قائمة الجداول:**


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | توزيع أسقف رقم الاعمال حسب النشاط للمؤسسات الصغيرة | 08 |
| 02 | معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي | 25 |
| 03 | معدلات الضريبة على أرباح الشركات | 26 |
| 04 | الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي | 31 |
| 05 | الفروقات بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير مباشرة | 52 |
| 06 | أنواع الضرائب المفروضة و المداخيل الخاضعة للضريبة | 62 |
| 07 | تكوين الملف الضريبي للمكلف بالضريبة | 99 |
| 08 | تطور الحصيلة الضريبية لولاية تيسمسيلت | 107 |

**قائمة الإختصارات و الرموز:**

| الإختصار | الدلالة |
|---|---|
| CDI | Center d'impôt |
| DIO | Direction d'informatique et l'organisation |
| FIFO | First in First out |
| IBS | Impôt sur les bénéfices des sociétés |
| IFU | Impôt forfaits unique |
| IRG | Impôt sur le revenu général |
| IRGs | Impôt sur le revenu général salaire |
| PCN | Plan comptable national |
| SCF | System comptable Financial |
| SGF | System de gestion d'impôt |
| TUGP | Tax unique général sur la production |
| TUGPS | Tax unique général sur la production du service |
| TVA | Tax sur la valeur ajoutée |
| ق.ر.ر.ع | قانون الرسوم على رقم الأعمال |
| ق.ض.م.م | قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة |

**الملخص:**

بظهور النظام المحاسبي المالي ظهرت العديد من التطورات والإصلاحات التي تمثلت في تأثر القطاعات والأنظمة بإختلافها بالقواعد المحاسبية المستحدثة، ومن الجوانب التي تأثرت بهذا التطبيق الجانب الضريبي الذي يعد مصدرا من مصادر إيرادات الدولة ويخضع لقواعد وقوانين محددة، وقد حاولت الدولة ممثلة بالهيئات المختصة بمحاولة تكييف قواعد النظام الجبائي للدولة من الجانب المالي والجانب المحاسبي، ويرتبط النظامين من خلال النواتج والمداخيل الخاضعة للضريبة والتي تعد مخرجات النظام المحاسبي المالي ومدخلات للجانب الجبائي، حيث يتم تحصيل الضريبة بعد إحتساب وعائها ومبلغها وفقا لإجراءات وأساليب معينة وقد تطرقنا من خلال هذا الموضوع إلى أنواع التحصيل الضريبي وطرقه و إجراءاته إضافة إلى طرق التقييم والتسجيل في النظام المحاسبي المالي وأثره على التحصيل الضريبي من جانب الإجراءات والحصيلة المحققة.

**الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي،الضرائب، التحصيل الضريبي.

## Abstract :

As a result of the application of the financial system of accounting its appeared many of developments and reforms which affects in the different sectors and systems by the new rules of accounting.And from the aspects that affects by the application of the Financial system of accounting tax side which is a source of state revenues and its subject to specific rules and laws. It took place several attempts to adapt the rules of tax system of the state in the financial and accounting sides , the two systems associated through the incomes wich represent output of the financial accounting system and input to the tax system , and tax collecting applied after the expense of tax base and amount in accordance with certain procedures and methods .we touched during the study the types of tax collecting and procedures and the assessment methods on the financial system of accounting and its impact on tax collecting in terms of the measures and outcome achieved .

**Keywords** : Financial system of accounting, tax system, taxes, tax collecting.

# فهرس المحتويات

# الفهرس:


| الفهرس | الصفحة |
|---|---|
| الإهداء | I |
| شكر و تقدير | II |
| **الملخص** | III |
| فهرس المحتويات | VI |
| قائمة الأشكال | IX |
| قائمة الجداول | X |
| قائمة الملاحق | XI |
| قائمة الإختصارات و الرموز | XII |
| المقدمة العامة | أ- و |
| **الفصل الأول: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري** | |
| **تمهيد الفصل** | 02 |
| **المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي** | 03 |
| المطلب الأول: مدخل نظري حول النظام المحاسبي المالي | 03 |
| المطلب الثاني: الإطار القانوني والتصوري للنظام المحاسبي المالي | 06 |
| المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول والخصوم | 16 |
| **المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري** | 20 |
| المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي | 20 |
| المطلب الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر | 23 |
| المطلب الثالث: تشخيص الإصلاحات الضريبية وتقييمها | 25 |
| **المبحث الثالث: تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي** | 29 |
| المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الضريبي الجزائري | 29 |
| المطلب الثاني: الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي | 32 |
| المطلب الثالث: تكييف القواعد الجبائية مع مضمون النظام المحاسبي المالي | 34 |
| **خلاصة الفصل الأول** | 38 |

| | |
|---|---|
| **الفصل الثاني: أساسيات حول الضرائب و التحصيل الضريبي** | |
| **تمهيد الفصل** | 40 |
| **المبحث الأول:عموميات حول الضرائب** | 41 |
| المطلب الأول: مفهوم الضرائب | 41 |
| المطلب الثاني: تصنيف الضرائب | 45 |
| المطلب الثالث: مراحل تقدير الضريبة | 53 |
| **المبحث الثاني: التحصيل الضريبي** | 58 |
| المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي | 58 |
| المطلب الثاني: طرق و إجراءات التحصيل | 64 |
| المطلب الثالث: الرقابة الجبائية و التخلص من الضريبة | 67 |
| **المبحث الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي** | 71 |
| المطلب الأول: التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري | 71 |
| المطلب الثاني: التحصيل الضريبي و النتيجة الجبائية | 73 |
| **خلاصة الفصل الثاني** | 78 |
| **الفصل الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي -دراسة حالة مركز الضرائب بولاية تيسمسيلت-** | |
| **تمهيد الفصل** | 80 |
| **المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب بتيسمسيلت** | 81 |
| المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب | 81 |
| المطلب الثاني: تنظيم و هيكلة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت | 85 |
| المطلب الثالث: تطبيقات برنامج تسيير الضرائب SGF بمركز الضرائب | 91 |
| **المبحث الثاني: التحصيل الضريبي بمركز الضرائب** | 93 |
| المطلب الأول: أنواع و إجراءات التحصيل بمركز الضرائب | 93 |
| المطلب الثاني: مراحل و طرق التحصيل الضريبي بمركز الضرائب | 99 |
| المطلب الثالث: السجلات و الوثائق المستعملة في عملية التحصيل | 102 |
| **خلاصة الفصل الثالث** | 108 |

| | |
|---|---|
| خاتمة عامة | 110 |
| قائمة المراجع | 115 |
| الملاحق | 121 |

# المقدمة العامة

**المقدمة:**

فرضت التطورات الإقتصادية المتلاحقة على بيئة الأعمال والتنظيمات الإقتصادية ضرورة التوجه إلى توحيد الممارسات المحاسبية الدولية من خلال تبني مفاهيم ومصطلحات وتعاريف موحدة إضافة إلى توحيد المبادئ وطرق العمل وأشكال القوائم المالية، وذلك بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

وحيث أنه من الواضح أن المخطط المحاسبي الوطني السابق لا يستجيب لمتطلبات التوحيد الدولية بغض النظر عن المشاكل والثغرات التي كان يعاني منها، فقد تم اعتماد الإصلاح المحاسبي بالإنتقال من المخطط المحاسبي الذي أصبح لا يساير المرحلة الإقتصادية الحالية إلى النظام المحاسبي المبني على مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبة الدولية، وقد مس هذا القرار المحاسبي الجديد العديد من الجوانب الرئيسية في البيئة الإقتصادية الأمر الذي تطلب مرافقة التغيير الحاصل بتغييرات مماثلة على مستويات أخرى.

ولعل أهم التحديات التي واجهت الجزائر خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي هي النظام الجبائي بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها منذ 1986، والتي أهمها إصلاح 1992 الذي كان حجر الأساس للإصلاحات اللاحقة التي مهدت لإعتماد SCF، حيث حاولت الجزائر من خلال هذا تكييف القواعد الجبائية مع قواعد المحاسبة المالية لتفادي توسيع الهوة بين النظامين والتقليل من الفروقات والاختلافات بينهما إلى حد ما، إلا أنه وبالرغم من الجهود المتواصلة والمبذولة في سبيل ذلك ظلت هناك العديد من الإختلافات خاصة فيما يخص مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة ومعدلاته وتحصيله، بحيث أن تحصيل الضريبة يعد أهم تقنية مستخدمة في إسترجاع الربح الضريبي ويتم وفقا لآليات محددة.

**الإشكالية:**

تطبيق النظام المحاسبي المالي دفع المنظومة الضريبية عموما بما فيها التقنيات والطرق وخطوات التقدير والتحصيل إلى التكيف وفق متطلباته وقواعده، وبما أن التحصيل الضريبي يعد أحد أهم التقنيات التي تهدف إلى تحويل النسبة المقتطعة كضريبة من المكلفين إلى الإدارة الجبائية فقد تأثر أيضا بشكل أو بآخر بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية :

**مامدى تأثير النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي في الجزائر؟**

❖ **الأسئلة الفرعية:** ينجر عن الطرح السابق للإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى نجاعة محاولات تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي وخلق الانسجام بينهما؟
- ما المقصود بالتحصيل الضريبي وما مدى فعاليته في ظل النظام المحاسبي المالي؟
- ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي؟
- ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في حل المشاكل التي قد تواجه تحصيل الضريبة ؟

❖ **الفرضيات:** للإجابة على التساؤلات السابقة نضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد فروقات واختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية؛

الفرضية الثانية: يؤثر النظام المحاسبي المالي على فعالية التحصيل الضريبي؛

الفرضية الثالثة: يرتبط حجم ومردودية الحصيلة الضريبية بمخرجات النظام المحاسبي والنتيجة المحاسبية؛

الفرضية الرابعة: يساهم النظام المحاسبي المالي في تقليص مستوى الغش والتهرب الضريبي.

**أهمية الدراسة:**

تتجلى أهمية الموضوع من خلال التعريف بالجوانب المتعددة الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثرها على القواعد والأسس القائمة في التشريع الجبائي الضريبي والمالي في الجزائر، بالإضافة إلى الدور الفعال لـ SCF على معالجة الثغرات القانونية في البنية التشريعية للنظام الجبائي بتكييف المنظومة الضريبية مع القواعد والأسس المحاسبية ومحاولة إيجاد حلول فعالة للمشاكل التي تواجه الإدارة الضريبية خصوصا مشكلة التهرب والغش الضريبي في مجال التحصيل الضريبي.

**أهداف الدراسة:**

الهدف من دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي هو معالجة النقاط التالية:

- بيان أثر النظام المحاسبي المالي على البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجزائرية؛
- دراسة أثر تكييف النظام الجبائي طبقا للنظام المحاسبي المالي ومدى فعاليته؛
- إبراز الأثر الناتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي وآلياته وكذا التطرق لأهميته بالنسبة لإدارة الضرائب ولتمويل الميزانية العامة للدولة؛
- إلقاء الضوء حول أهم معوقات التحصيل الضريبي والمشاكل التي تعترض جباية الضرائب؛
- بيان أثر النظام المحاسبي المالي على مشاكل التحصيل الضريبي ومعوقاته؛
- التعرف على نظام الرقابة الجبائية ومدى مساهمته في تحصيل الحصيلة الضريبية.

**الدراسات السابقة:**

- **دراسة الباحثين:** بن توتة قندز، براضية حكيم تحت عنوان:**"دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي"** مقالة بمجلة ابحاث إقتصادية وإدارية، العدد الثامن عشر ديسمبر 2015، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، هدفت الدراسة إلى تحديد التغييرات الواردة في النظام المحاسبي المالي و التدابير الجبائية المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا التدابير المقترحة لإحداث الإنسجام بين النظامين، تحت إشكالية مدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي والتحديات التي قد تواجه ذلك، وقد تم التطرق أيضا إلى التغيرات الواردة في عناصر الميزانية وحساب النتائج التي تؤثر على النتيجة الجبائية، كما خلص الباحثين إلى أن الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ناتج إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للإختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة وإما عن فروقات مؤقتة تنتج بين قواعد الربح المحاسبي وقواعد التشريع الجبائي نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء.

- **دراسة الباحثة:** بوسبعين تسعديت تحت عنوان: "**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي**" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2010/2009 هدفت دراسة الباحثة إلى إبراز المعالجة المحاسبية والجبائية للفوارق بين المحاسبة والجباية وكذا كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الإختلافات بين المعالجة المحاسبية والجبائية، تحت إشكالية آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ومدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته، كما تناولت الباحثة من خلال فصول الدراسة المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وطبيعة العلاقة التي تربط بينهما، بالإضافة إلى تحديد نقائص المعايير المحاسبية الدولية والجهود المبذولة لتكييف المعايير المحاسبية مع النظام الجبائي للدول، كما تطرقت إلى موضوع النظام المحاسبي المالي وصعوبات تطبيقه ونقاط التباعد والاختلاف بينه وبين النظام الجبائي، وخلصت إلى أن نقاط الإختلاف بين قواعد المحاسبة المالية والقواعد الجبائية من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان وتجعل صورة المعالجات التي تسمح بالإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة في بعض الوضعيات.
- **دراسة الباحث:** أدري عدنان تحت عنوان:"**التحصيل الضريبي و الإدارة الضريبية في الجزائر**" مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر2010/2009، هدفت دراسة الباحث إلى دراسة التحصيل الضريبي ومدى فعاليته من خلال تبيين التصرف العقلاني لتحسين التحصيل وأداء الإدارة الجبائية وكذلك أداء المكلف بالضريبة، حيث أن الأداء الحسن والفعال سيتولد عنه تحصيل وافر وارتفاع في الإيرادات الجبائية، كما تناول الباحث من خلال منهج وصفي دراسة كل من التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية وتأثيرها عليه مع إبراز سلوك المكلفين ومدى تأثيره على درجة التحصيل الضريبي ومردودية الجباية العادية، ومن النتائج التي تحصل عليها الباحث أن الإصلاحات الضريبية لم يكن لها أثر مالي كبير في الجباية العادية وبالتالي بذل المزيد من المجهودات لتعزيز الإدارة الجبائية لتأمين الإمتثال للضريبة وخصوصا من جانب القطاع الخاص.

**أسباب إختيار الموضوع:** تنشأ أسباب موضوعية وأخرى ذاتية

1- أسباب ذاتية:

- كون الموضوع محل الدراسة يندرج ضمن التخصص؛
- الرغبة العلمية والذاتية لمعالجة موضوع الجباية والضرائب؛
- موضوع الدراسة يندرج ضمن المواضيع الجديدة.

2- أسباب موضوعية:

- محاولة الإطلاع على التطورات في كلا النظامين المحاسبي والجبائي؛
- محاولة بيان الأثر الناجم عن تبني النظام المحاسبي المالي على الجانب الضريبي؛
- دراسة محاولات تكييف النظامين الجبائي والمحاسبي ومدى نجاعتها؛
- بيان أثر النظام المحاسبي المالي على عمليات التحصيل الضريبي.

**منهج الدراسة :**

لدراسة إشكالة البحث والإحاطة بموضوعه وتفاصيله وبغرض الإجابة عن التساؤلات المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وكذا الضرائب وتحصيلها، أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم اعتماد المنهج الاستقرائي.

**حدود الدراسة:**

**الحدود المكانية:** تتمثل في دراسة إنعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على إدارة الضرائب في جانب تحصيل الضريبة ضمن حدود ولاية تيسمسيلت على مستوى مركز الضرائب للولاية.

**الحدود الزمانية:** تمت معالجة إشكالية البحث بما يتناسب مع القوانين والنصوص القانونية التي تم إصدارها منذ بداية الإصلاحات في المجالين المحاسبي والجبائي إلى غاية اليوم 2016.

**الحدود الموضوعية:** تتناول الدراسة موضوع تكييف النظامين المحاسبي والجبائي بالإضافة إلى دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي.

**صعوبات الدراسة:**

- عدم وجود دراسات سابقة تتعلق بلب الموضوع "التحصيل الضريبي" تعين على دراسة الموضوع؛
- عدم توفر الكتب الجزائرية بكثرة والمتضمنة بالتشريعات الجبائية الجديدة؛
- صعوبة الربط بين متغيري الموضوع النظام المحاسبي المالي والتحصيل الضريبي.

**هيكل الدراسة:**

لمعالجة موضوع الدراسة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول، فصلان نظريان وثالث تطبيقي إضافة إلى مقدمة وخاتمة.

تم التطرق من خلال المقدمة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، إضافة إلى مجموعة فرضيات التي يقوم عليها البحث وأسباب اختيار الموضوع، أهمية الموضوع، أهداف الموضوع، المنهج المتبع....

الفصل الأول تحت عنوان " **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي**" وسنتناول فيه النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي والعلاقة بينهما و قواعد التسجيل المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والتدابير المقترحة لتحقيق الإنسجام بين النظامين؛

الفصل الثاني تحت عنوان " **أساسيات حول الضرائب و التحصيل الضريبي**" سنتناول في هذا الفصل عموميات حول الضرائب و التحصيل الضريبي إضافة إلى معوقات التحصيل الضريبي والطرق الكفيلة بمواجهتها، وفي الأخير سنتطرق إلى أثر النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي ؛

الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي للدراسة في **مركز الضرائب** لولاية تيسمسيلت سنقوم فيه بتقديم لمحة حول المركز، وكذا إبراز الطرق والآليات المستخدمة لتحصيل الضرائب ضمن نطاق الولاية ومدى تأثرها بالنظام المحاسبي المالي.

# الفصل الأول

## تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

**تمهيد الفصل:**

يعد النظام المحاسبي المالي حصيلة لمجموعة من القرارات والإصلاحات التي مست الجانب المحاسبي المهني والتنظيمي، ولعل أهم المتغيرات التي صادفها تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر هي القوانين الجبائية بالرغم من الإصلاحات التي عرفتها هذه الأخيرة، وبصدوره وبدء تطبيقه أصبح من الضروري إصلاح النظام الجبائي وتعديله وفقا لمتطلبات الممارسات المحاسبية الجديدة والتوجه الاقتصادي الذي تم انتهاجه.

وحيث أن النظام الجبائي مرتبط بمخرجات المحاسبة ويفرض رقابة نوعية عليها، فقد قامت الجزائر بتكييف قواعدها الجبائية ونظامها الضريبي بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي المبني على القواعد والمعايير المحاسبية الدولية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى كل من النظامين المحاسبي المالي والنظام الجبائي وطبيعة العلاقة بينهما وتدابير تكييف قواعدهما من خلال المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المبحث الثاني: النظام الجبائي؛
- ✓ المبحث الثالث: تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

## المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

في إطار مسايرة التطورات الاقتصادية والمحاسبية العالمية، كان لابد من وضع نظام محاسبي جديد يساير متطلبات المحاسبة الدولية، الأمر الذي استلزم جملة من الإصلاحات مست كل من الممارسات المحاسبية ومهنة المحاسبة عموما، ونتج عنها تبني نظام محاسبي مالي أو ما يعرف بالمحاسبة المالية.

### المطلب الأول: مدخل نظري حول النظام المحاسبي المالي

#### أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

يعرف النظام المحاسبي على أنه :" الإطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية مشتملا على تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات، وتصميم المستندات المؤيدة للعمليات والدفاتر التي تسجل بها العمليات وتحديد الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية في المؤسسة.[1]

ويعرف النظام المحاسبي المالي SCF بأنه: " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية".[2]

من التعريفين السابقين نجد أن النظام المحاسبي المالي يمتاز بالخصائص التالية:

- تنظيم المعلومة المالية وتسجيلها وتبويبها؛
- معالجة المعطيات القاعدية والبيانات العددية؛
- عرض كشوف مالية تعكس وضعية المؤسسة ومركزها الماليين؛
- تقييم أداء المؤسسة المالي ومدى كفاءة التنظيم المحاسبي.

إضافة إلى هذه الخصائص نجد خصائص أخرى منها [3]:

- توافر المستندات والسجلات المحاسبية القانونية اللازمة؛

---

[1] حسام الدين مصطفى الخداش و آخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ج 01، طبعة 08، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص30.

[2] **قانون المحاسبة: مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة**،طبعة خاصة، برتي للنشر، الجزائر، 2011، ص01.

[3] حسام الدين مصطفى الخداش، المرجع أعلاه، ص31.

- تحقيق الدقة التامة والسرعة الممكنة في تنفيذ العمليات المحاسبية.

**ثانيا: مبادئ نظام المحاسبة المالية:**

يعتمد النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) على جملة من القواعد والمبادئ المقبولة عامة أهمها [1]:

- ✓ محاسبة التعهد (أساس الاستحقاق): أي أن تأثيرات المعاملات والأحداث الاقتصادية يتم الاعتراف بها وتسجيلها وإثباتها في القوائم المالية للفترات المتصلة بها.
- ✓ استمرارية الاستغلال: يفترض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل.
- ✓ قابلية الفهم: يشترط في المعلومة المالية أن يتم عرضها بوضوح بعيدة عن التعقيد حتى يتمكن المستخدمين من فهمها.
- ✓ الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية قد تم تسجيلها على أساس وثائق ومستندات ثبوتية مؤرخة ضمن مصداقيتها.
- ✓ المصداقية: أي يجب أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها ضمن القوائم المالية.
- ✓ قابلية المقارنة: أي إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع المؤسسات الأخرى سواء محلية أو أجنبية بالإضافة إلى إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مع السنوات السابقة لنفس المؤسسة.
- ✓ التكلفة التاريخية: أي أن الأحداث الاقتصادية التي يعمل المحاسب على تسجيلها تتم باستخدام تكلفة الشراء في حالة شرائها، وبتكلفة الإنتاج في حالة إنتاجها.
- ✓ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر ضرورة تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، أي أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني.

[1] جودي محمد رمزي، مقالة بعنوان: **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، عدد06، جامعة بسكرة، ديسمبر 2009، ص78.

**ثالثا: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي** [1]: تتمثل أهدافه فيمايلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الوطنية و الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة بين المؤسسات الأخرى أو بين السنوات الأخرى؛
- يسمح بمراقبة الحسابات وضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها؛
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية؛
- السماح بالتسجيل بطريقة موثوقة وشاملة لجميع معاملات المؤسسة ما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

**رابعا: أهمية النظام المحاسبي المالي**[2]:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس اتخاذ القرار؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعمل على تلبية حاجات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية وكذا استقلالية القانون الجبائي.

---

[1] سفيان نقماري، رحمة بلهادف، ملقى وطني حول: **واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي**، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 14/13 جانفي 2013، ص07.

[2] مخلوفي محمد عادل، **إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015/2014، ص27.

## المطلب الثاني: الإطار القانوني و التصوري للنظام المحاسبي المالي

### أولا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

باشرت السلطات العمومية في الجزائر بتكييف المنظومة المحاسبية تماشيا مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة، فقد تم إصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي يعد المرجعية القانونية للممارسة المحاسبية، كما تلى ذلك مجموعة مراسيم وقرارات تتضمن قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، ولعل أهم القوانين التي كانت حجر أساس لتطبيق النظام المحاسبي المالي مايلي:

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، يهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص **بالمحاسبة المالية** وكذا شروط وكيفيات تطبيقه .[1]

كما يتضمن هذا القانون سبعة (07) فصول تحدد كل من:[2] التعاريف ومجال التطبيق ومضمون النظام المحاسبي المالي وكذا تنظيم المحاسبة وعرض الكشوف المالية، بالإضافة إلى الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة وتحديد تغيير التقديرات والطرق المحاسبية ويتضمن كذلك أحكام ختامية.

الإحالات من القانون 07-11: [3]

- مرسوم تنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، يضم تسع (09) إحالات من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/4/07، يتضمن إحالة واحدة (01) من القانون 07-11 ويحدد هذا المرسوم شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، عدد 74، مؤرخة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، مادة01، ص03.

[2] المرجع أعلاه، ص 1.

[3] مرحوم محمد الحبيب، **إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة و أثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة و صغيرة الحجم**، مذكرة ماجستير ،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012/2011، ص24.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد **05، 07،08، 09، 22، 25، 30، 36، 40** من القانون 07-11 التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية[1].

تناول هذا المرسوم المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسات ، حيث تضمن الإطار التصوري بالإضافة إلى محتوى الكشوف المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية الواردة فيها. كما تضمن الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة بقواعد تقييم الأصول والخصوم والمنتوجات وإدراجها في الحسابات وعرضها في الكشوف المالية.[2]

3. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 [3] المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد السابقة من المرسوم التنفيذي 08-156 المحالة إلى الوزير المكلف بالمالية، ويضم هذا القرار أربعة (04) أبواب توضح قواعد التقييم والإدراج في الحسابات وكذا عرض الكشوف المالية ومدونة الحسابات وسيرها، إضافة إلى المحاسبة المبسطة عن المؤسسات الصغيرة، كما يحتوي هذا القرار على ثلاث (03) ملاحق:

- الملحق الأول يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- الملحق الثاني يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة على المؤسسات الصغيرة؛
- الملحق الثالث يحدد التعاريف والمصطلحات التقنية المحاسبية.

[1] مرحوم محمد الحبيب، **استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة**، مرجع سابق، ص 26.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، عدد 27، المؤرخة في 28 ماي 2008، ص 11.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، عدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 03.

4. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، وتطبيقا لأحكام المادة **48** من المرسوم التنفيذي 08-156 فإنه يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف المحددة في مادة 02 من هذا القرار خلال سنتين ماليتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة.[1]

كما يحدد سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين الأقصى حسب نوع النشاط، وقد جاء في هذا القرار ثلاث (03) تقسيمات للأنشطة نوجزها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 01: توزيع أسقف رقم الأعمال حسب النشاط للمؤسسات الصغيرة**

| نوع النشاط | سقف رقم الأعمال المحدد | عدد المستخدمين المحدد |
|---|---|---|
| النشاط التجاري | 10 ملايين دينار | 09 أجراء |
| النشاط الإنتاجي و الحرفي | 06 ملايين دينار | 09 أجراء |
| نشاط الخدمات و الأنشطة الأخرى | 03 ملايين دينار | 09 أجراء |

**المصدر: تم إعداده بناء على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 19،نص القرار 72 المؤرخ في 26 جويلية2008،مادة02، ص91.**

5. مرسوم تنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تضمن هذا المرسوم ستة وعشرون (26) مادة تحدد الإجراءات التنظيمية الواجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة الإعلام الآلي، بالإضافة إلى شروط الواجب توفرها في هذه الأنظمة .[2]
6. التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي SCF ، وتضم هذه التعليمة كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي.[3]

[1] مرحوم محمد الحبيب، **إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة**، مرجع سابق، ص31.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، عدد 21، المؤرخة في 8 افريل 2009، ص04-07.

[3] **تعليمة وزارية رقم 02** مؤرخة في 2009/10/29، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة، نوفمبر 2010.

**ثانيا: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي**

يشكل الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مرجعا لتأويل المعايير المحاسبية واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، كما يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية كالاتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

❖ **مجال التطبيق:**

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها وتلزم التنظيمات الآتية بمسك محاسبة مالية:[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما تمسك محاسبة مالية مبسطة المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، ويهدف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالية إلى:[2]

- المساعدة في تطوير المعايير؛
- المساعدة في تحضير الكشوف المالية؛
- المساعدة على تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- المساعدة في إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

[1] ن.حاج علي، **النظام محاسبي مالي الجديد**،مطبعة دار السجلات، دار بلقيس للنشر،الجزائر، طبعة ديسمبر2012، ص06.

[2] **قانون المحاسبة: مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة**، مرجع سابق، ص 12.

❖ **شروط مسك المحاسبة من خلال الإطار التصوري:**

تضمن الإطار التصوري للمحاسبة المالية عدة نقاط خاصة بتنظيم المحاسبة والإجراءات الواجب إتباعها عند التسجيل والإدراج في السجلات المحاسبية، نوجز هذه الشروط فيما يلي:[1]

- ✓ يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها والرقابة عليها؛
- ✓ تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- ✓ تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- ✓ تجرد أصول وخصوم المؤسسة مرة في السنة على الأقل؛
- ✓ لا يمكن المقاصة بين عناصر الاصول والخصوم، الأعباء والنواتج إلا إذا تمت على أسس قانونية أو تعاقدية؛
- ✓ تحرر التسجيلات المحاسبية وفق مبدأ القيد المزدوج؛
- ✓ يحدد عند كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها والوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- ✓ يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛
- ✓ تمسك المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي دفاتر محاسبية كدفتر الأستاذ ودفتر اليومية...؛
- ✓ تحفظ الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال في نهاية السنة المالية؛
- ✓ تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش أو شطب؛
- ✓ تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- ✓ تعد المؤسسة كشوف مالية سنوية ؛

[1] ن.حاج علي، **النظام محاسبي مالي الجديد** ،مرجع سابق، ص 09-12.

إضافة إلى ما سبق يتعين على المحاسبة في كل مؤسسة أو تنظيم الأخذ بالإعتبار النقاط التالية:[1]

- ✓ مراعاة المصطلحات والمبادئ التوجيهية المحددة في النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ تطبيق الاتفاقيات والطرق والإجراءات المقيسة؛
- ✓ الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها؛
- ✓ السماح بإجراء مقارنات دورية وتقييم تطور المؤسسة بهدف استمرارية النشاط.

### ❖ قواعد التسجيل والإدراج في القوائم المالية

تدرج الحسابات في القوائم المالية وفقا لقواعد العامة للتسجيل غير أنه توجد استثناءات وحالات خاصة لتسجيل عناصر الأصول والخصوم وتقييمها.

**أولا: القواعد العامة للتسجيل و الإدراج في الحسابات**

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر حسب شروط معينة بالاستناد إلى[2]:

- القيمة الحقيقية (التكلفة الحالية)؛
- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة (القيمة النفعية).

كما تقدر وتفحص المؤسسة عند كل تاريخ إقفال الحسابات ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل حيث تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية إلا أنه :

- في حالة عدم إمكانية تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية؛

[1] **قانون المحاسبة: مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة**، مرجع سابق، ص 13.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، عدد 19،قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص06.

- في حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

ويؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية حيث:

- يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة؛
- بعد الإدراج الأصلي لقيمة الأصل، يتم إدراج التثبيت المعني (العيني و المعنوي) في الحسابات بكلفته منقوصة من مجموع كل من الإهتلاكات والخسارة في القيمة.

تدرج عناصر الأصول و الخصوم، الأعباء والمنتجات في الحسابات عندما[1]:

- يكون من المحتمل أن تعود منها أو إليها أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- يكون للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة عادلة؛
- تكون محددة كما هي في النظام المحاسبي المالي، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى.

ويجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة في الحسابات عند توفر الشروط الآتية[2]:

- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا يبقى للمؤسسة دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى المؤسسة؛

[1] **قانون المحاسبة: مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة**، مرجع سابق، ص30.

[2] ن.حاج علي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مرجع سابق، ص39.

- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها المؤسسة أو ستتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة،

ويترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الإحتمال تكوين احتياطات، تحول هذه الأخيرة إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.

**ثانيا: القوائم المالية ومدونة الحسابات**

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يتوجب على المؤسسات الخاضعة لمجال تطبيق المحاسبة المالية، إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية، إضافة إلى ذلك فقد أوجد مدونة حسابات تشتمل على حسابات الميزانية وحسابات التسيير كما حدد مبادئها وإطارها المحاسبي الإجباري (مدونة حسابات ذات رقمين) وقواعد سير الحسابات وكل صنف من الأصناف فيها.

- **القوائم المالية**

تعتبر القوائم المالية قوائم أساسية ذات غرض عام الهدف منها تلبية احتياجات مستخدمي المعلومة المالية الخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز أيضا على احتياجات المساهمين والمقرضين الحاليين والمرتقبين.[1]

ويتم تصنيف القوائم المالية إلى أربع قوائم كالآتي:

- الميزانية
- جدول سيولة الخزينة
- حساب النتائج
- جدول تغير الأموال الخاصة

بالإضافة إلى ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج .

[1] رضوان حلوه حنّان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار إثراء للنشر، طبعة أولى، عمان، 2009، ص 33.

- **الميزانية:** تصف الميزانية بصفة مفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم[1]، وتعد الوسيلة الأساسية لإعطاء صورة واضحة وعادلة لحالة المؤسسة المالية خلال فترة زمنية معينة، ويتم تبويب الميزانية إلى جانبين يمثلان أصول المؤسسة والتزاماتها.

تصنف الأصول إلى: أصول ثابتة، أصول متداولة، أصول غير ملموسة أما الخصوم أو الالتزامات فتصنف إلى: (التزامات ثابتة) طويلة الأجل والتزامات متداولة (قصيرة الأجل) وحقوق الملكية.[2]

- **حسابات النتائج:**[3] بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.
- **جدول سيولة الخزينة:** قائمة تظهر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة حسب النشاطات التشغيلية، التمويلية والاستثمارية خلال فترات زمنية معينة ، والهدف من إعداد هذه القائمة هو توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية ومن مصادرها المختلفة وخدمة لمستخدمي هذه المعلومات وخاصة المستثمرين والدائنين.[4]
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** تعد هذه القائمة لتوضيح التغييرات التي طرأت على رأسمال مالكي المؤسسة خلال السنة وفي نهايتها[5]، كما تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.[6]
- **ملحق الكشوف المالية:** الملحق وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وحسابات النتائج فهماً أفضل ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات، كما أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه أن يحل محل ما يسجل

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، عدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 23.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش و آخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ج 2، دار المسيرة للنشر، عمان ، طبعة 04، 2010، ص 271.

[3] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي المالي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سابق، ص 79.

[4] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**،ج 1،2، دار وائل للنشر، طبعة الأولى ، عمان، 2008، ص 488.

[5] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**،مرجع سابق، ص 19 .

[6] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سابق، ص 79.

في الوثائق الأخرى للكشوف المالية.[1] والملاحق هي معلومات نصية ورقمية مباشرة تتبع القوائم المالية وتتضمن ما يلي:[2]

- الطرق المحاسبية المستخدمة لتحضير القوائم المالية؛
- التفاصيل والشروحات الإضافية لأرصدة الحسابات؛
- المعلومات غير موجودة في القوائم المالية.

ولا يمكن دراسة القوائم المالية بدون الأخذ بعين الاعتبار ملاحق القوائم المالية .

- **مدونة الحسابات**

كل مؤسسة لديها مخطط حسابات واحد على الأقل وفقا للنظام المحاسبي المالي ملائما لهيكلها ونشاطها واحتياجاتها، والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة وتوجد فئتان من طبقة الحسابات: طبقات حسابات الوضعية، طبقات حسابات التسيير

وكل طبقة تقسم بدورها إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري،[3]

وتشكل خلاصة مخطط الحسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة الحسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، وتوزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات تعرف بحسابات الميزانية وتشمل:

الصنف 01: حسابات رؤوس الأموال الصنف 03: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

الصنف 02: حسابات التثبيتات الصنف 04: حسابات الغير

الصنف 05: الحسابات المالية.

[1] بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2009، ص107.

[2] Godwin , Alderman، تر: نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، دار الفكر، طبعة أولى، عمان، 2013، ص57.

[3] بلعروسي أحمد التيجاني، المرجع أعلاه، ص116.

وتقسم العمليات المتعلقة بحساب النتائج على صنفين من الحسابات الموصوفة بحسابات التسيير و تتمثل في :

الصنف06: حسابات الأعباء الصنف07:حسابات المنتوجات. [1]

أما الطبقات 0، 8، 9 فتستعملها المؤسسات بحرية لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في الحسابات من 1 إلى 7.[2]

**المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول والخصوم**

**أولا: الأصول**

تعد الأصول مجموعة الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة المتاحة للاستخدام في نشاطها[3]، تقاس بموضوعية وتنتج عن عملية مالية مسبقة والتي ستولد للمؤسسة ربح اقتصادي في المستقبل، وتسجل الأصول وتظهر بناء على مبدأ التكلفة التاريخية.[4] تنقسم عناصر الأصول إلى أصول ثابتة، أصول متداولة وخزينة الأصول.

الأصول الثابتة: وهي الأصول التي تحصل عليها المؤسسة لأغراض استخدامها في مزاولة نشاطها و ليس لأغراض إعادة بيعها و تستخدم عادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبيا، و تتضمن الأصول الثابتة كل من الأصول الثابتة الملموسة والأصول الثابتة غير ملموسة.[5]

وتسجل الأصول الثابتة العينية و المعنوية والمالية بجعل حساب الأصل المعني حـ/ ××2 مدينا وأحد حسابات النقدية أو موردوا المخزونات دائنا .[6]

الأصول المتداولة: تتضمن النقدية و الموارد الأخرى التي يتوقع تحويلها إلى النقدية أو أن تباع أو تستخدم في النشاط خلال سنة واحدة، وتتضمن الزبائن ، المخزونات ، البنك، الصندوق، يتم تسجيلها محاسبيا وفقا لمايلي:

---

[1] ن.حاج علي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مرجع سابق، ص 152-157.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، عدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 45.

[3] محمد عباس بدوي، **المحاسبة و تحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 18.

[4] Godwin , Alderman، تر: نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 16.

[5] محمد عباس بدوي ، المرجع أعلاه، ص 20.

[6] عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 69-71.

1. المخزونات : تتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المؤسسة من البضائع أو ما تملكه في مخازن الغير والتي عادة ما تكون مخصصة لأغراض الإتجار فيها ويتم قياس قيمتها عادة بالتكلفة التاريخية[1].

تسجل المخزونات محاسبيا عند الشراء بجعل حـ/×38 المشتريات المخزنة مدينا بتكلفة الشراء وأحد حسابات النقدية أو موردو المخزونات دائنا، وعند استلام المؤسسة للمشتريات نجعل حـ/×3 أحد حسابات المخزونات مدينا ، ونقوم بترصيد حـ/×38 بجعله دائنا.[2]

أما في حالة بيع بضائع نجعل أحد حسابات النقدية مدينا بمبلغ البيع وحـ/ ×70 مبيعات دائنا ،وعند إخراجها من المخازن نجعل حـ/×60 مشتريات المخزونات مدينا وحـ/××3 دائنا بتكلفة الشراء[3].

2. حسابات الزبائن: تنشأ هذه الحسابات عن عمليات البيع الآجل والتي لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع وتتحول إلى النقدية في حالة سداد الزبائن لديونهم.[4]

وتسجل حسابات الزبائن بغض النظر عن الحالات الخاصة التي تنشأ عن إفلاس زبون أو زبون مشكوك فيه وغيرها، بجعل حـ/411 الزبائن مدينا بمبلغ البيع وأحد الحسابات التالية دائنا[5]:

- حـ/×70 مبيعات ؛
- حـ/409 حساب الأغلفة ؛
- حـ/4457 الرسم على القيمة المضافة المجمعة (على المبيعات) .

كما نجعل حـ/411 دائنا عندما تتحقق الحالات التالية[6]:

- عند تسديد الزبون لدينه نجعل أحد حسابات النقدية مدينا؛
- حـ/×70 في حالة إرجاع البضائع من طرف الزبائن ووجود تخفيضات وحسومات؛
- عند تسديد العميل دينه بواسطة ورقة قبض نجعل حـ/ 413 عملاء- أوراق قبض مدينا؛

[1] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، جزء 1، طبعة أولى، الإسكندرية،2009، ص81 .

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء 01، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 48.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ،مرجع سابق، ص48.

[4] عطية عبد الحي مرعي، المرجع أعلاه، ص 83.

[5] شعيب شنوف، المرجع أعلاه، ص 53.

[6] عبد الرحمان عطية، المرجع أعلاه، ص 105.

- في حالة مردودات مبيعات نجعل أحد حسابات المبيعات مدينا ؛
- حالة منح الزبون تنزيلات أو تخفيضات من سعر البيع نجعل حـ/419 مدينا .

3. حسابات النقدية: (بنك، صندوق) وهي الحسابات المتعلقة بمدى السيولة التي تستطيع المؤسسة توفيرها خلال الدورة المالية، عند التسجيل المحاسبي لأحد حسابات النقدية نجعل من الحساب المعني حـ/××5 مدينا بقيمة التحصيل أو الإيراد الناتج ونجعل أحد حسابات الأخرى المعنية دائنة، وفي حالة مدفوعات نجعل حـ/××5 دائنا بقيمة المبالغ المدفوعة.[1]

**ثانيا: الخصوم**

حسب المادة 22 من المرسوم التنفيذي 08/156 تعد الخصوم التزامات راهنة للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية يمثل انقضاؤها في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وتشتمل خصوم المؤسسة على حسابات رأس المال وحساب الأرباح المحتجزة وكذا الالتزامات بنوعيها طويلة الأجل وقصيرة الأجل.[2]

1. حسابات حقوق الملكية : هي رأس المال المملوك للمؤسسة مضافا إليه الأرباح المحققة أو مطروحا منه الخسائر المتحققة[3]،حيث يعتبر رأس المال المساهم على أنه مقدار من حقوق ملكية المؤسسة ينتج من خلال بيع الأسهم للمستثمرين أما الأرباح المحتجزة فهي جزء من حقوق الملكية تنتج من الاحتفاظ المؤسسة بجزء من الأرباح المحققة.[4]

ويتضمن حساب الأموال الخاصة حـ/××1 الأموال التي تبقى تحت تصرف المؤسسة في المدى الطويل، وقد تكون حسابات الأموال الخاصة دائنة أو مدينة وذلك حسب الحالة، حيث يتم تسجيل حـ/101 رأس المال الخاص بجعله دائنا بقيمة رأس المال المسجل وكذا بمبلغ الرفع من رأسمال وفي حالة خفض هذا الأخير نجعل حـ/101 مدينا حيث أن الرصيد المدين يعبر عن التزام المؤسسة اتجاه المساهمين.

أما في حالة طلب رأسمال نجعل حـ/109 دائنا مقابل جعل حـ/456 شركاء- عمليات على رأسمال مدينا والرصيد المدين لـ حـ/ 109 يمثل حقوق المؤسسة لدى الشركاء ويجعل مدينا مقابل جعل حـ/101 دائنا.

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، مرجع سابق، ص 65-67.

[2] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، مرجع سابق، ص 86.

[3] حسام الدين مصطفى الخداش، **أصول المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 330.

[4] Godwin , Alderman، تر: نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 43.

يجعل حـ/ 12 نتيجة الدورة دائنا بقيمة الربح ومدينا بقيمة الخسارة ويرصد حسب قرار توزيع الأرباح.

وتتم المحاسبة عن حـ/ 133 ضرائب أصول مؤجلة وحـ/ 134 ضرائب خصوم مؤجلة بجعل حـ/ 133 مدينا مقابل جعل حـ/ 692 دائنا، ونسجل حـ/ 134 بجعله دائنا مقابل جعل حـ/ 693 مدينا.[1]

2. الالتزامات قصيرة الأجل: تمثل الالتزامات الواجبة السداد من قبل المؤسسة خلال الفترة المالية القادمة[2]، وتتمثل في الموردون وأوراق الدفع .

- حـ/×40 الموردون[3]: يكون حساب الموردون دائنا بقيمة المشتريات والخدمات غير المسددة وذلك بجعل الحسابات التالية مدينة:
  - ✓ حـ/×38 مشتريات بضاعة أو مواد بقيمة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة المسترجعة؛
  - ✓ أحد حسابات حـ/××6 بقيمة الخدمات المستهلكة خارج الرسم؛
  - ✓ حـ/ 4456 رسم قابل للاسترجاع المسدد على المشتريات؛
  - ✓ حـ/ 401 في حالة تسديد الدين بورقة تجارية(كمبيالة أو سند لأمر).

ونجعل حـ/×40 مدينا بجعل أحد الحسابات التالية دائنا:

- ✓ أحد حسابات النقديات بعد تسديد ديون الموردين؛
- ✓ حـ/×38 في حالة مردودات مشتريات؛
- ✓ حـ/ 403 في حالة قبول ورقة تجارية تسديدا لدين المورد.

3. الالتزامات طويلة الأجل: هي تلك الالتزامات التي تستحق لفترات زمنية طويلة نسبيا تزيد عن السنة تلتزم المؤسسة بسدادها للغير في تاريخ معين وتشمل القروض طويلة الأجل والفوائد على القروض.[4]

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص35-38.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش، **أصول المحاسبة المالية** ،مرجع سابق، ص 330.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص103.

[4] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، مرجع سابق، ص 86.

## المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري

يعد النظام الجبائي النظام مجموعة التشريعات والأسس التي تحكم النشاط الضريبي في الجزائر، وهو أداة تستخدمها الدولة من أجل الحصول على الموارد المالية الكافية لتغطية النفقات العامة و ذلك لتحقيق أهداف معينة.

### المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي

يعد النظام الجبائي فرع من فروع القانون العام و يتضمن عدة مفاهيم و تعاريف مختلفة تتعلق بالتوجه المتبع من طرف الدولة.

#### أولا: تعريف النظام الجبائي

يتضمن النظام الجبائي الجزائري عدة مفاهيم عامة تتمحور حول الإطار العام للسياسة الضريبية في منطقة معينة، حيث يعرف النظام الضريبي مفهومين:[1]

المفهوم الواسع للنظام الجبائي: ويعرف وفقا له بأنه مجموعة العناصر الإيديولوجية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتفضي إلى هيكل ضريبي معين يقرر من طرف المجلس التشريعي للدولة بغية تحقيق أهداف مرسومة.

أما من المفهوم الضيق للنظام الضريبي: فهو عبارة عن مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من اقتطاع ضريبي في مرحلة مثالية من التشريع من ربط، تقنين وتحصيل وهو يمثل النظام الذي ينظم حقوق وامتيازات الإدارة الضريبية.

استنادا إلى التعريفين السابقين فإن النظام الضريبي الجزائري يمتاز بالخصائص التالية:[2]

- القدرة على تحقيق أهدافه بمختلف المكونات المساعدة على ذلك؛
- يراعي مقدرة المكلفين على الدفع بتخفيف العبء الضريبي و التخفيض من أسعار الضريبة؛
- يتصف بالعدالة وذلك بإخضاع جميع شرائح المجتمع للضريبة كل حسب مقدرته ودون استثناء؛

[1] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2014، ص311، ص313.

[2] رحمة نايتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي**، مذكرة ماجستير،جامعة قسنطينة 02، 2014/2013، ص07.

- يتميز بالوضوح وذلك من أجل سهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد؛
- أن يكون مرنا وقابلا للتعديل حسب ما يتماشى والظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة؛

إضافة إلى ما سبق فالنظام الضريبي يمتاز أيضا بـ:[1]

- التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية، حيث يعتبر أهم رابط لمعالجة المشاكل القائمة بينهما؛
- تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه مع تقديمه تبريرات تؤكد مصداقية وواقعية التصريحات؛
- حق الإدارة الضريبية في الرقابة إذ تقوم بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين لتجنب الغش والتهرب الضريبين.

**ثانيا: أسس النظام الضريبي**

يعتمد النظام الضريبي في بنيته على ثلاث أسس رئيسية وهي:[2]

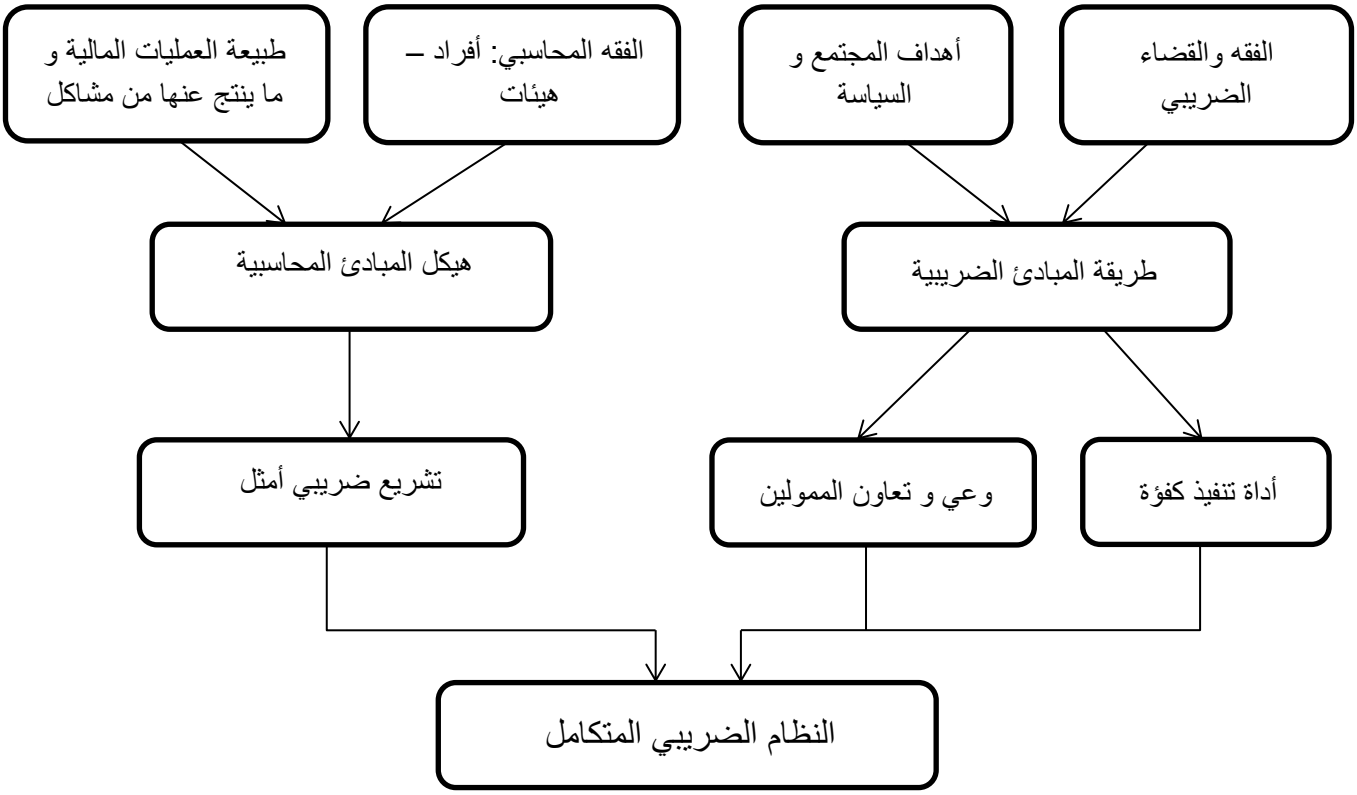
- السياسة الضريبية: تعبر عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية.
- التشريع الضريبي: هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها ويجب صياغة النظام الضريبي بشكل أمثل لسد لأي ثغرات قد تسمح بتهرب المكلفين كما أن القوانين الضريبية يجب أن تكون مرنة حتى تتكيف مع الظروف الاقتصادية للدولة.
- الإدارة الضريبية: تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها.

[1] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوره، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص03.

2 واكواك عبد السلام، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011، ص04.

ويوصف هيكل لنظام ضريبي متكامل من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم 01: هيكل النظام الضريبي**




**المصدر: كمال رزيق، بوعلام رحمون،مداخلة بعنوان:تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، جامعة سعد دحلب البليدة**

**ثالثا: أهداف النظام الضريبي:**

تتغير أهداف وخصائص النظام الضريبي وتختلف من بلد لآخر ومن نظام اقتصادي لآخر أبرزها :[1]

- الحد من التفاوت في الدخول بين أفراد المجتمع وذلك تحقيقا للمساواة؛
- تحقيق موارد مالية للدولة مما يمكنها من تأدية الخدمات العامة؛
- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطني الدولة بما يخدم أهدافها؛
- تنشيط و توجيه الفعاليات الاقتصادية في الدولة بما يحقق الاهداف الاقتصادية؛
- تنظيم الإنتاج الوطني من خلال تطبيق السياسة الضريبية.

**المطلب الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر**

يقصد بالإصلاح الضريبي التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من المراحل.[2]

وقصد تبسيط النظام الضريبي في الجزائر وزيادة فعاليته تم إصلاحه لمواكبة مختلف الإصلاحات الأخرى لا سيما منها الاقتصادية وتتمثل أهم أسباب والدوافع التي أدت إلى إصلاح النظام الضريبي فيمايلي:[3]

- ✓ تعقد النظام الجبائي نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف الضرائب وصعوبة تطبيقه بالنسبة للموظفين والمكلفين بالضريبة؛
- ✓ عدم ملائمته مع المستجدات الراهنة والإصلاحات التجارية وكذا صعوبة تكييفه مع المؤسسات
- ✓ عدم جدوى الحواجز الضريبية في توجيه الاستثمار؛
- ✓ انخفاض أسعار البترول حيث تحتل الجباية البترولية الحصة الكبرى من الحصيلة الضريبية الأمر الذي استدعى البحث عن مورد آخر تمثل في الجباية العادية؛
- ✓ ارتفاع نسبة الغش والتهرب الضريبيين نتيجة كثرة اللوائح والقوانين التشريعية التي تتعارض فيما بينها أو توجد بها ثغرات وكذلك عدم العدالة والمراعاة لوضع المكلف؛

[1] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**،مرجع سابق، ص 322.

[2] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**،مجلة الباحث، جامعة البليدة،2009، ص25.

[3] مولود ديدان،**أبحاث في الإصلاح المالي**،دار بلقيس، الجزائر، ص 100- 102.

- ✓ ثقل العبء الضريبي والضغط الجبائي نظرا لكثرة وتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها؛
- ✓ ضعف الإدارة الضريبية نتيجة لتدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب وافتقارها للتقنيات المتطورة؛
- ✓ ضعف العدالة الضريبية حيث أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخيل دون غيرها والضرائب المباشرة يغلب عليها طابع النسبية، إضافة إلى عدم مراعاة الضرائب النوعية للوضعية العامة للمكلف.

وقد سعت السلطات العمومية من خلال الإصلاحات الضريبية لتحقيق الأهداف المصنفة كمايلي:[1]

- هدف مالي: تمثل في الرفع من المردودية المالية للجباية العادية ومحاولة إحلالها محل الجباية البترولية.
- أهداف اقتصادية: تتمثل أساسا في:
  - ✓ تحقيق النمو الاقتصادي و ذلك بتخفيف العبء الضريبي على الدخل و مدخلات الإنتاج لتشجيع كل من الادخار، الاستثمار والإنتاج؛
  - ✓ توجيه النشاط الاقتصادي من خلال منح الامتيازات الضريبية والإعفاءات والتحفيزات الجبائية.
- أهداف اجتماعية: وتتمثل في :
  - ✓ تحقيق العدالة الضريبية من خلال التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل منهما لمعاملة خاصة وكذا التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية ومراعاة المقدرة التكليفية؛
  - ✓ إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية.
- الأهداف التقنية: تتمثل أهم الاهداف التقنية للإصلاح الضريبي في:
  - ✓ تبسيط النظام الضريبي من خلال إلغاء مختلف الضرائب المعقدة وتجميع كل الانواع التي لها نفس الأهداف والوعاء الضريبي في ضريبة واحدة؛
  - ✓ إيجاد إدارة ضريبية فعالة وذلك بإعادة تنظيم الإدارة الضريبية ورفع كفاءة وأساليب عملها باتجاه التحديث والعصرنة.

[1] عفيف حميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014/2013، ص110.

**المطلب الثالث: تشخيص الإصلاحات الضريبية وتقييمها**

بداية من سنة 1986 طرح تدهور المداخيل البترولية أسباب جديدة لتمويل الاقتصاد الوطني، الأمر الذي وجه الاهتمام إلى الجباية العادية كوسيلة جديدة لتمويل خزينة الدولة.

وقد بدأت الإصلاحات سنة 1987 حيث تم اتخاذ بعض الإجراءات والتدابير المستعجلة في الفترة الممتدة بين 88-89 وجاء قانون مالية 1991 بإصلاحات ضريبية جذرية تمثلت أساسا في استحداث ثلاث ضرائب جديدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة وكذلك إصلاح الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى أن قوانين المالية لكل سنة تحمل إصلاحات جديدة أو تعديلات أو إلغاء أحكام سابقة.[1]

1- الضريبة على الدخل الإجماليIRG: وفقا للمادة (1) من قانون الضرائب المباشرة فإنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.[2]وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق السلم الموضح كمايلي:

**جدول رقم 02: معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي**

| الدخل الخاضع للضريبة | معدل الضريبة |
|---|---|
| لا يتعدى 120.000 دج | % 0 |
| من 120.001 إلى 360.000 دج | % 20 |
| من 360.001 إلى 1440.000 دج | % 30 |
| أكثر من 1440.000 | % 35 |

المصدر: **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 104، الجزائر، 2015، ص 45.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS: تعتبر ثاني نوع من الضرائب التي استحدثها التشريع الجبائي لسنة 1992، حيث وفقا للمادة 135 من قانون الضرائب المباشرة تؤسس ضريبة سنوية على مجمل

[1] مولود ديدان، **أبحاث في الإصلاح المالي**، مرجع سابق، ص 105 .

[2] بن اعمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 55.

الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في مادة 136 من نفس القانون، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات حيث تطبق على كل المداخيل المحققة في إطار الأشغال بما في ذلك الأرباح الإستثنائية.[1] ويحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات وفقا للأنشطة حسب الجدول التالي:

**جدول رقم 03: معدلات الضريبة على أرباح الشركات**

| نوع الأنشطة الممارسة | معدل الضريبة |
|---|---|
| أنشطة إنتاج السلع | % 19 |
| أنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري و الأنشطة السياحية و الحمامات | % 23 |
| أنشطة أخرى | % 26 |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016، مادة 150، ص71.**

وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نوجزها فيمايلي:[2]

- ضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها؛
- ضريبة سنوية تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة؛
- ضريبة نسبية يخضع فيها الربح الخاضع للضريبة لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي؛
- ضريبة تصريحية يتعين فيها على المكلف بتقديم تصريح سنوي بجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية.

3- الرسم على القيمة المضافة TVA: جاءت نصوص مشروع الرسم على القيمة المضافة في قانون المالية لسنة 1992 وهذا تعويضا للنظام المعمول به سابقا والمتضمن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة

[1] بن اعمارة منصور، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، ص 15.

[2] ناصر مراد، مقال بعنوان: **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، المجلد 25، عدد 02، 2009، ص 185.

من أهم الرسوم غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي أو الحر ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة فهذه الأخيرة تلعب دور الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب.[1]

كما تخضع ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة كل من:[2]

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛
- عمليات الاستيراد.

وحسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل، ويطبق المعدلان على أساس رقم الأعمال غير متضمن الرسم، ويفرض الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل عادي بـ17% ومعدل مخفض بـ7%.[3] وظل هذان المعدلان ثابتان معمول بهما دون أي تغيير إلى غاية الوقت الحالي.

وبالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة تخضع العناصر التالية لرسوم خاصة وتحصل لصالح ميزانية الدولة:[4]

- تخضع الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور؛
- تخضع مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين لرسم ضمان.

[1] بن اعمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، ص 42، ص 45.
[2] **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مادة 01، الجزائر، 2015، ص390.
[3] ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مرجع سابق، ص188، ص 189.
[4] **قانون الضرائب غير مباشرة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مادة 02، الجزائر، 2015، ص 191.

**أحكام جبائية متضمنة في قانون مالية 2016**

جاء في مضمون قانون المالية لسنة 2016 أحكام ضريبية جديدة وتعديلات لبعض الأحكام الحالية وتشمل تلك الأحكام ما يلي:[1]

- يتعين على المكلفين بالضريبة المستفيدين من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني الممنوح في إطار أجهزة دعم الاستثمار خلال مرحلة الاستغلال إعادة استثمار 30% من حصة الامتيازات الموافقة لهذه الإعفاءات في أجل 4 سنوات بداية من تاريخ إختتام السنة المالية؛
- تدفع نسبة 50% من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات المتبقية التابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة؛
- يرفع الرسم العقاري لـ 4 أضعاف بالنسبة للملكيات غير مبنية التي لم تنشأ عليها بنايات منذ 3 سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة جزئية؛
- تحدد تعريفة القسيمة السنوية ما بين 16% إلى 40% حسب نوع والعمر الإنتاجي للسيارة ويوزع حاصل تعريفة القسيمة بـ: .20% للصندوق الوطني للطرقات والطرق السريعة، 30% لصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، 50% لميزانية الدولة، كما تعفى من التعريفة السيارات المزودة بمحرك يسير بوقود غاز البترول المميع أو بوقود الغاز الطبيعي؛
- ينتقل معدل TVAمن 7% إلى 17% على بيع و استهلاك الغاز الطبيعي الذي لا يتجاوز 2500 لتر م، و250 كيلواط للساعة بالنسبة لاستهلاك الطاقة الكهربائية لكل ثلاث أشهر ، وكذا بيع المازوت والبوتان والبروبان وخليطهما المستهلك على شكل غاز البترول المميع لا سيما كوقود.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مؤرخة بـ 2015/12/31، عدد 78، ص 4-7.

## المبحث الثالث: تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي

في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت الهيئات المالية والتشريعية بمحاولات لتكييف قواعد النظام الجبائي مع القواعد المحاسبية وذلك للحد من الاختلافات والفروقات القائمة بين النظامين.

### المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الضريبي الجزائري

#### أولا: طبيعة العلاقة بين النظامين

تتلخص علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي في آلية حساب الربح الخاضع للضريبة، حيث يتم تحديده انطلاقا من النتيجة المحاسبية المتحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية، وتعاد معالجة هذه النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية ،[1] وعليه يمكن القول أن العلاقة التي تربط النظامين هي علاقة قانونية بحتة و ذلك بناء على قواعد وقوانين وأسس محددة.

ويتم حساب النتيجة المحاسبية وفقا لـ SCF على النحو التالي:[2]

**النتيجة المحاسبية =** إيرادات النشاط ما عدا أموال المستغل – نفقات النشاط+/– تغيرات الديون وقروض الإستغلال الجارية+/– تغيرات بين مخزون أول مدة ومخزون آخر مدة +/– التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة+/– التصحيحات الخاصة بالقروض

وحيث أن المؤسسات تقوم بفعل ما بوسعها لتخفيض الربح الخاضع للضريبة سواء بالطرق الشرعية أوغير شرعية فإن الهدف الرئيسي من تحديد النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافقا مع بعضهما البعض،

[1] براق محمد، بوسبعين تسعديت،مداخلة بعنوان: **تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، الجزائر، 2010، ص4.

[2] ملتقى وطني بعنوان: **النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS–IFRS** ، جامعة مستغانم، ص07.

وترتبط النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب المباشرة بالميزانية المحاسبية وبحسابات التسيير والاستغلال وفقا للآتي:[1]

| | |
|---|---|
| من حيث حسابات الميزانية | النتيجة الجبائية= قيم الأصول الصافية• في بداية السنة- قيم أصول صافية في نهاية السنة |
| من حيث حسابات التسيير والاستغلال | النتائج المحققة من طرف المؤسسة – الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط •[1]. |

يتم حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية كالآتي:

**النتيجة الجبائية** = النتيجة المحاسبية – الأعباء المدمجة – التخفيضات- العجز المالي السابق

وبعد أن تحدد المؤسسة النتيجة الجبائية يبقى عليها أن تطبق الاختيارات التالية:[2]

- حالة عدم التعهد بإعادة استثمار الربح في هذه الحالة يتم إخضاع النتيجة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات بتطبيق المعدل العادي 25%؛
- حالة التعهد بإعادة استثمار الأرباح، هنا تخضع النتيجة الجبائية التي قررت المؤسسة إعادة استثمارها في شكل عقارات أو منقولات إلى المعدل المخفض 12,5% والمحقق من طرف شركات الأموال وفق شروط والتزامات محددة.

**ثانيا: مدى تأثر العلاقة بين النظامين الجبائي والمحاسبي المالي:**

في ظل التطورات التي شهدها الوسط المحاسبي الدولي أصبح هناك معالجة محاسبية مختلفة، وظهور قواعد ومبادئ جديدة تجسدت في النظام المحاسبي المالي، حيث ترتكز تلك القواعد المحاسبية على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين أن القواعد السابقة كانت تخدم غايات ضريبية وعليه توجب على المشرع الجزائري أن يتبع التطورات والتغييرات في الجانب المحاسبي بتعديلات أو

[1] ملتقى وطني بعنوان: **النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدوليةIAS–IFRS** ،مرجع سابق، ص 7.

• الأصول الصافية= الاصول – مخصصات الإهتلاكات و المؤونات .

•[1] الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط تشمل: تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب و رسوم...

[2] بن واضح الجيلاني، مداخلة بعنوان: **تحليل التأثير الجبائي على نتائج و بعض إختيارات المؤسسة**، جامعة محمد بوضياف الجزائر، أفريل 2009، ص 4.

تغييرات في الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمع بين النظامين، وذلك لتفادي تعميق الهوة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية.

تمثلت تلك التعديلات عموما في مجموعة قوانين معدلة وجديدة تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي والفروقات بين النظامين، وتشمل قانون المالية لسنة 2010 وقانون المالية التكميلي لسنة 2009 إضافة إلى تعليمة صادرة في 29 أكتوبر 2009.[1]

وتخدم القواعد الضريبية والمحاسبية أغراضا مختلفة نلخصها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 04: الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي**

| النظام | مصدر التشريع | الغرض من التشريع | الأهداف | مبادئ التقويم و القياس |
|---|---|---|---|---|
| النظام الجبائي | القانون الضريبي | تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب | تحديد القدرة الضريبية والموضوعية والعدالة، تجنب التهرب الضريبي وبالإضافة إلى أهداف غير مالية | الواقعية، الحيطة و الحذر، القدرة على الدفع سنويا، تمييز الضرائب، تدفق الأرباح |
| النظام المحاسبي المالي | القانون التجاري والتشريع المالي | تحديد نتائج المؤسسة الاقتصادية واستمرارية النشاط | حماية المستثمرين وقياس الأرباح الموزعة وتدنية التكاليف | الحيطة والحذر، التكلفة التاريخية، تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني |

**المصدر: محمد حلو داود سليمان، ياسر زايد البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، عدد 24، المجلد السادس، أيار 2009، ص128.**

[1] ملتقى الوطني حول: **النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدوليةIAS– IFRS** ، مرجع سابق، ص 10.

**ثالثا: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري**

أدى تطبيق مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وأهم نقاط الاختلاف بين النظامين تتمثل في:[1]

- تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة حيث يعتبر هذا العنصر جديدا مقارنة مع القواعد الجبائية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مصاريف البحث والتنمية، تسجل مصاريف البحث ضمن الأعباء وتخصم من الوعاء الخاضع للضريبة بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية وتؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، علما أنه قد تواجه المؤسسات وكذا مديرية الضرائب صعوبة في التمييز بينهما؛
- التسجيل المحاسبي لبعض العناصر كالضرائب المؤجلة وتكاليف الاقتراض.

**المطلب الثاني: الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي**

لضمان الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع تلبية احتياجات كل جانب منهم يجب الإلمام بالعناصر التي تمثل عائق في التقريب بين النظامين وذلك وفقا لمايلي:[2]

1. إهتلاك الأصول الثابتة وخسائر القيمة: حيث أن النظام الجبائي يعتمد على طرق الإهتلاك الخطي، المتناقص والمتزايد على أساس التكلفة التاريخية أما النظام المحاسبي المالي فيحتوي على مفاهيم جديدة وأسس مختلفة نذكر منها:

- مدة الإهتلاك تحسب على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل؛
- يحسب قسط الإهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل عند انقضاء مدة منفعته؛
- إعادة النظر الدورية في طريقة ومدة الإهتلاك؛
- اختبار خسارة القيمة في الأصول وإثباتها.

[1] براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، مرجع سابق، ص6.

[2] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص108.

2. تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء: يحدد النظام المحاسبي المالي هذا النوع من التغييرات والتصحيحات التي يجب أن تكون في الملاحق وتظهر على مستوى الأموال الخاصة دون أن تسجل في حساب النتائج، في هذه الحالة يظهر تعارض بين المفاهيم المستعملة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وبين هدف النظام الجبائي.
3. مؤونات أعمال الصيانة الكبرى: من الناحية الجبائية يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات، أما محاسبيا فلا يسمح بذلك لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل ويجب أن تعالج محاسبيا كعنصر مستقل.
4. عقود إيجار التمويل: من الناحية الضريبية يتم تسجيل الملك المؤجر لعقد إيجار التمويل كما لو كان إيجار بسيط، في حين من الجانب المحاسبي نجد أن قصدية العقد وجوهره تطغى على طبيعته القانونية حيث يتم تسجيل الملك المؤجر ضمن الأصول بقيمته العادلة أو المحينة، ويسجل إهتلاكه بنفس الطريقة المستخدمة لإهتلاك الأصول المشابهة المملوكة.
5. المنافع الممنوحة للمستخدمين: يتم عند كل تاريخ إقفال للحسابات إثبات مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش، تكملات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة للتقاعد أو المنافع المماثلة ممنوحة لمستخدمي المؤسسة وشركائها ووكلائها في شكل مؤونات وتحدد على أساس القيمة المحينة، أما بالنسبة للقواعد الجبائية فهي على العموم لا تسمح بتشكيل مؤونات لالتزامات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة.
6. الضرائب المؤجلة: ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على النتيجة الخاضعة للضريبة حيث يمتاز النظام الجبائي بالتحقيق الفعلي لهذه التكاليف، في حين أن SCF يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية.
7. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: النظام المحاسبي المالي ينص على تحميل عملية تحويلها في نهاية كل دورة إلى جانبين أعباء (في حالة الخسارة) ونواتج (في حالة الربح)، أما النظام الجبائي فيسمح بتسجيل خسارة التحويل في نهاية كل دورة محاسبية وهذا يمثل امتيازا بالنسبة للمؤسسات.

**المطلب الثالث: تكييف القواعد الجبائية مع مضمون النظام المحاسبي المالي**

تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي يشمل إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها أو استحداث قواعد جديدة، وحتى يكون مقبولا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي وقد بذلت العديد من الجهود من طرف وزراة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في محاولة للتقريب من النظامين ومحاولة حل المشاكل التي نتجت عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومن القواعد التي وجب إعادة النظر فيها بغرض تكييفها تلك القواعد المتعلقة بالمواد: 10، 138 مكرر، 139،140، 141، 143، 144، 169، 170، 172، 173، 174، 185، 186 من قانون الضرائب المباشرة. ويلاحظ أن اغلب هذه المواد قد تم الرجوع إليها وتعديلها إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الواجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة كقواعد تسجيل الاعباء المقبولة جبائيا ومحاسبيا، وتسجيل الاستثمارات والتقييم على أساس القيمة العادلة.[1]

**التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين**

على الرغم من التدابير المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لتكييف النظامين المحاسبي المالي والنظام الجبائي إلا أنه لم يتم تجاوز جميع الاختلافات والفروقات وعليه فقد تم اقتراح بعض التدابير الإضافية لتحقيق التوافق بين SCF والنظام الجبائي تمثلت أساسا في:[2]

1. وضع إطار تصوري للنظام الجبائي: وذلك تطبيقا للمادة 141 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء الضريبي، تضمن هذا العنصر المبادئ العامة المستحدثة للمقاربة بين النظامين والتي تشمل مبدأ حيادية الجباية، مبدأ البساطة، مبدأ المحافظة على الارتباط.

[1] جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مداخلة بعنوان: **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه**، جامعة الوادي، 2013، ص9-10.

[2] بن توتة قندز،حكيم براضية، مقالة بعنوان: **دراسة تحليلة لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد 18، ديسمبر 2015، ص346-353.

بالإضافة إلى اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية والجبائية والتي تضمنت الفروقات الناشئة أساسا من اختلاف النصوص الجبائية عن القواعد المحاسبية كما تم التطرق إلى عدة نقاط تم اقتراحها لتكون كأساس عند إصدار القوانين المالية للسنوات المقبلة وتشمل:

- التمييز بين التثبيتات والأعباء من منظور جبائي، حيث بالنسبة لمفهوم الأصول فقد تم اقتراح اعتماد التعريف الوارد في SCF لبعض العناصر التي تلقى غموض في النظام الجبائي ما لم تتعارض مع نص مادة 141 مكرر2؛
- قطع الغيار ومعدات الصيانة تم اقتراح معالجتها من طرف إدارة الضرائب بنفس المعالجة المحاسبية لأنها أكثر واقعية ونفس الشيء بالنسبة لنفقات البحث والتنمية.

2. القواعد المتعلقة بالتقييم والتسجيل: يقترح على الإدارة الضريبية عند تسجيل النقاط التالية:

- إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم إذ أنه من جانب التدابير الجبائية المرتقبة سيتم استبعاد طريقة التقييم وفقا لطريقة القيمة العادلة من الطرق المعتمدة جبائيا وذلك لأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا وفي المستقبل القريب غير مؤهلة لاستخدام هذه الطريقة، وفي فترات معينة تتدخل وزارة المالية لفرض إعادة التقييم للأصول بصفة منتظمة بدلا من إعادة التقييم الحر؛
- تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات حيث تعتبر تكلفة الاقتناء متطابقة في كل من النظامين باستثناء الأتعاب المهنية المتعلقة بالمعماريين والمهندسين والتي تم اقتراحها كأساس لحساب تكلفة الأصل لتصبح مماثلة للقواعد المحاسبية؛
- اعتماد الأصول المركبة حيث على الإدارة الجبائية اعتماد مثل المفاهيم الجديدة لمسايرة التغيرات في المجال المحاسبي؛
- المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة حيث أنه يجب في الجانب الجبائي اعتبار هذه النفقات أعباء تسجل في جانب التكاليف حين يتم صرفها ولا تدمج في تكلفة الأصل ولا يتم إهتلاكها أي تخصم فورا عند إنفاقها؛
- في مدة إهتلاك الأصول المركبة على الإدارة الجبائية تبنى المدة الحقيقية للاستخدام أو إبقائها على استخدام المدة العادية المتعارف عليها مع إلزام المؤسسات بإجراء معالجات بالنسبة للإهتلاكات الإضافية، إذ غالبا ما تكون المدة العادية المستخدمة جبائيا أقل من المدة الحقيقية المستخدمة محاسبيا؛

- إهتلاك التثبيتات غير مركبة يجب على إدارة الضرائب هنا الأخذ بالحسبان القيمة المتبقية المحتملة للأصل مع شرط توفير مهنيين مختصين بتقدير الأصل، أو الإبقاء على الطريقة السابقة واستبعاد القيمة المتبقية في إطار معالجتها ضمن إهتلاك إضافي، كذلك يتوجب عليها الأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيت غير قابل للإهتلاك أما من جانب طرق حساب الإهتلاك فإن الاختلاف بين النظامين يكمن في الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج، لذا يجب على الإدارة الضريبية اعتماد هذه الطريقة بتحفظ مع احترام الإجراءات الجبائية المتبعة كما أنه لا رجعة فيه بالنسبة للمؤسسة إذا طالبت الاستفادة منه.

ويمكن تلخيص الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي وفقا لمايلي:[1]

- تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى المحاسبة المالية؛
- المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتغيير أثرها على الخصائص النوعية للحسابات؛
- السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد المحاسبة المالية وأخرى حسب القواعد الجبائية.

حيث لكل حل من الحلول السابقة إيجابيات وسلبيات نلخصها فيمايلي:[2]

- تكييف القواعد الضريبية الحالية مع القواعد المحاسبية يعتبر بسيطا لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية محل الاختلاف ومحاولة تكييفها مع النصوص المحاسبية إلا أن هذه الطريقة تزيد من إثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الجبائية ما سيؤدي لزيادة تكلفة إضافية للعمل للمؤسسات والتي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم؛
- أما بالنسبة للمحافظة على القواعد الضريبية الحالية مع تغيير المعالجة المحاسبية فلا يتطلب نصوصا جديدة من أجل تطبيقه، غير أن هذه الطريقة ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات لأنها قد

[1] جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولي –دراسة ميدانية–**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات، العدد 32، 2013/6/11، ص355.

[2] بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، شهادة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009، ص120.

تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسة، وقد تلاقي الرفض من طرف الإدارة الجبائية بسبب عدم التطابق الكلي بين القواعد في الجانبين الضريبي والمحاسبي؛

- حل السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد المحاسبة المالية وأخرى جبائية يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية، إلا أن هذا الحل يؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها تمسك محاسبتين في آن واحد ما يضطرها لتعديل برنامجها المحاسبي عند كل اختلاف قد يظهر.

**خلاصة الفصل:**

يمثل النظام المحاسبي المالي الركيزة المحاسبية المعتمدة لتسيير العمليات المتضمنة لنشاط المؤسسات و إعطائها المصداقية و الشفافية، حيث تمسك المؤسسات الاقتصادية محاسبة مالية ضمن شروط و قواعد محددة من قبل الهيئات الوصية المشرفة على النشاط المحاسبي في الجزائر.

وقد صاحب تطبيق النظام المحاسبي المالي إصلاحات و تعديلات في شتى المجالات لاسيما المجال الجبائي، والذي قامت محاولات عديدة بغرض تكييفه وفق قواعد المحاسبة المالية المبنية على القواعد المحاسبية الدولية، وتتجلى العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في طرق وآليات تحديد الربح الخاضع للضريبة أو تحديد النتيجة الجبائية التي تترتب عن إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية سواء بالزيادة أو النقصان، غير أنه ومنذ بدء تطبيقه–SCF– ظهرت العديد من الفروقات والتعارضات بين القواعد الجبائية والمحاسبية تمثلت أساسا في طرق التقييم وحساب الربح.

تلك الثغرات التي وجدت بين النظامين المحاسبي والمالي تطلبت إجراء تعديلات في القواعد الجبائية من خلال استحداث قواعد جبائية جديدة أو إلغاء أخرى سابقة أو تعديلها، تأتي هذه التعديلات سنويا من خلال قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، وقد تم اقتراح تدابير إجرائية لتحقيق الانسجام بين النظامين في إطار المحاولات المستمرة لتكييف النظام الجبائي.

# الفصل الثاني

## أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي

**تمهيد الفصل:**

اعتبرت الضرائب خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة ولما تحدثه من إشكاليات تقنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

وترتبط طرق وأساليب فرض وتحصيل الضرائب بالتوجه الاقتصادي السائد وكذا بالتنظيم الاجتماعي وطبيعة الخدمات المنتظرة من طرف الدولة، ونظرا لأهمية الضرائب فقد خضعت للعديد من التعديلات والإصلاحات ضمن نطاق معين للتكيف مع التطورات الحديثة الجارية، وقد احتلت جانبا كبيرا من الإصلاحات بهدف إحداث نظام جبائي يتماشى مع الأنظمة الأخرى التي عرفت تغييرات كبيرة على المستوى الدولي، ومنه فقد حاولت الجزائر تكييف نظامها الجبائي خاصة فيما يخص الوعاء والتحصيل من خلال تهيئة وسائل وطرق لتحصيل الضريبة بعد ربطها وتصفيتها والتي تعد كفيلة بضمان إيرادات الدولة.

وفي هذا الفصل سنكون بصدد تقديم صورة وافية حول الضرائب والتحصيل الضريبي والأثر الناتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء والتحصيل، سنتطرق للعناصر السابقة من خلال المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول الضرائب؛
- ✓ المبحث الثاني: التحصيل الضريبي؛
- ✓ المبحث الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي.

## المبحث الأول: عموميات حول الضرائب

تعد الضرائب أحد الأدوات المالية التي تسخرها الدولة لتمويل ميزانيتها بالإضافة إلى تحقيق ميزات أخرى اجتماعية وإقتصادية وسياسية.

### المطلب الأول: مفهوم الضرائب

تعتبر الضرائب الإقتطاعات التي تفرض على دخل الأفراد الطبيعيين والمعنويين بقصد تمويل ميزانية الدولة وفق إجراءات والقواعد المنصوص عليها في التشريع الضريبي والجبائي.

#### أولا: تعريف الضريبة

مرت الضريبة بمفاهيم وتعاريف مختلفة وتطور مفهومها بتطور التوجهات الاقتصادية والمالية بحيث:

- تعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبرا مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، وتدفع من قبلهم بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة.[1]
- تعرف على أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[2]
- تعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.[3]

نجد أن التعاريف السابقة تشترك في مفهوم واحد وهو أن الضريبة فريضة مالية نهائية تفرض من طرف الدولة بطريقة مباشرة دون مقابل معين بهدف تغطية التكاليف والأعباء العامة.

---

[1] جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية و التشريع الضريبي**، دار وائل للنشر، طبعة أولى، عمان، 2010، ص82 .

[2] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص18.

[3] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص175.

وعليه يمكن تحديد خصائص الضريبة كالتالي:

- الضريبة اقتطاع مالي يدفع بصفة إلزامية و جبرية؛
- الضريبة مبلغ مالي يدفع بصفة نهائية ودون مقابل عيني؛
- الضريبة مساهة نقدية من المكلفين كل حسب قدرته على الدفع؛
- اقتطاع جبري مباشر لتحقيق أهداف عمومية.

**ثانيا: المبادئ العامة للضريبة:**

تعتبر القواعد والأسس الضريبية التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة التي تهدف لتحقيق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جانب آخر وهي كالآتي :[1]

1. **قاعدة العدالة:** ويقصد بها أن يتم توزيع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.
2. **قاعدة اليقين:** وهو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها وميعاد الوفاء بها.
3. **قاعدة الملائمة في التحصيل:** ويقصد بها أن تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول و هذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر تقبلا للعبء الضريبي.
4. **قاعدة الاقتصاد في النفقات:** يقصد بهذه القاعدة أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية.
5. **قاعدة المرونة:** يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه أي أن الضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها.

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 198-201.

**ثالثا: أهداف الضريبة:**

تفرض الضريبة لتحقيق أهداف معينة أهمها تغطية النفقات والأعباء العامة، ويمكن تصنيف تلك الأهداف إلى:

1. **الهدف المالي:**[1] يتمثل في تحقيق توازن الميزانية وتغطية النفقات العمومية بالإضافة إلى محاولة لتقليل من اختلالات عجز الميزانية، وتستعمل الضريبة كوسيلة مالية لكونها تساهم في :
   - تغطية نفقات الهياكل القاعدية؛
   - إصلاح و معالجة الإنتاج لضمان تغطية نفقات التجهيز؛
   - معالجة الادخار و تشجيعه لدفع معدلات الاستثمار.
2. **الهدف الاقتصادي:**[2] وهو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش، وقد أصبحت الضريبة كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والتأثير في الاقتصاد وتتمثل على العموم أهم الأهداف فيمايلي:
   - التقليل من حدة التضخم ومحاربته والمحافظة على قيمة النقد الوطني؛
   - توجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع والقطاعات الإنتاجية التي تهدف الدولة إلى تطويرها؛
   - حماية الصناعات والمنتجات الوطنية وتغطية العجز في ميزان المدفوعات؛
   - الحد من الاستهلاك التبجحي للمواد الكمالية المستوردة؛
   - تشجيع بعض أنواع الاستثمارات ودعمها بإعفائها من الضرائب جزئيا أو كليا؛
   - تحقيق التنمية الاقتصادية.
3. **الهدف الاجتماعي**: للضرائب أهداف اجتماعية تتمثل أساسا في:
   - تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال الضرائب على الدخل المحصلة والتي لها دور إيجابي في توزيع أكثر عدالة بين مختلف شرائح المجتمع؛[3]
   - الحد من الظواهر الاجتماعية السلبية من خلال فرض ضرائب مرتفعة على السلع الضارة كالكحول و التبغ؛

---

[1] بن اعمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي**، مرجع سابق، ص 22.

[2] خبابة عبد الله، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص 135.

[3] بن اعمارة منصور، المرجع أعلاه، ص 24.

- المساهمة في حل مشكل السكن بإعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان؛
- تشجيع النسل أو الحد منه وذلك بتحكم في معدلات الضريبة برفعها أو خفضها.[1]
- تطوير الأنشطة الاجتماعية بإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة.[2]

4. **الأهداف السياسية:** تهدف الدولة عن طريق الضرائب لمجموعة من الأهداف السياسية منها:

- توجيه السياسة العامة للبلاد حسب المنهج السياسي و السياسة العامة للبلاد الاقتصادية و السياسية والمالية؛[3]
- تحقيق سياسة التوازن الجهوي بتدعيم المناطق اقتصاديا وتشجيع الاستثمار فيها.[4]

**رابعا: أهمية الضريبة:**[5]

تكمن أهمية الضرائب في كونها تستخدم لتوجيه الاستثمارات وما تعكسه في معدلات النمو وتحقيق الرفاهية الاقتصادية، فضلا عن استخدامها كوسيلة مهمة لتوجيه الاستهلاك العام والخاص والحد من الاستهلاك غير الضروري وتعد أداة عادلة لتوزيع الدخل الوطني بما يتناسب والأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وحيث أن الضرائب تلعب دورا هاما في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية يمكن تقسيم أهميتها إلى:

- أهمية الضرائب المفروضة للحصول على المالية العامة: تلعب الضرائب دور أساسي في:
  - ✓ تمويل نفقات الدولة الخاصة بالخدمات العمومية الأساسية؛
  - ✓ تسمح للدولة بممارسة وظائفها من خلال تمويل نشاطاتها وتوفير الموارد المالية الضرورية لها؛
  - ✓ تعمل على التعامل مع تكاليف التشغيل والاستثمارات التي يتطلبها تنفيذ وتمويل الخدمات؛ العامة الأساسية.
- أهمية فرض الضرائب على المكلفين: يعد أفراد المجتمع معنيين بتحمل الضريبة ومستفيدين منها انطلاقا من الخدمات الممولة بالضريبة إذ أنهم يتضامنون في تسديدها للحصول على مقابل مادي أو معنوي، أي

[1] خبابة عبد الله، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مرجع سابق، ص 136.
[2] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 132.
[3] بن اعمارة منصور ، **الضرائب على الدخل الإجمالي**، مرجع سابق ، ص 25.
[4] خبابة عبد الله، المرجع أعلاه، ص 137.
[5] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، مرجع سابق، ص 49-51.

يتحمل المكلف الضريبة إما كمستخدم للخدمة المجانية أو المدعومة، أو كدافع للضرائب بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

- أهمية الضرائب بالنسبة للمؤسسات: تعتبر الضرائب كعبء للمؤسسة وتؤثر على قراراتها التمويلية، التنافسية والاستثمارية، وبصفتها عبء مالي فهي تشجع المؤسسة على إدراج متغير الضريبة في أي قرار تسييري للإدارة.

**خامسا: مراحل تكوين الضريبة:** يمر تكوين الضريبة بثلاث مراحل أساسية:[1]

1. الوعاء الضريبي: وهو الحدث الذي بموجبه تخلق علاقة دائن ومدين بين الخاضع للضريبة والخزينة العمومية، ويقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة التي يتم اقتطاع الضريبة على أساسها.
2. تصفية الضريبة: أي المبلغ الذي سوف يدفع إلى الإدارة الضريبية، وهي نسبة الضريبة المحددة والمفروضة على عاتق المكلف بها وتحسب باستخدام معدلات ونسب محددة.
3. تغطية الضريبة: ويقصد بها الطريقة التي يتم بها دفع الضريبة لدى قابض الضرائب المتخصص إقليميا.

## المطلب الثاني: تصنيف الضرائب

تصنف الضرائب وفقا لتقسيمات عديدة حسب طبيعتها ومجال تطبيقها وظروف وضع وعائها الضريبي وكذا الطابع الاقتصادي للضريبة إلا أن تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة يعد من أقدم التصنيفات وأكثرها استعمالا حيث لا زال معمولا به إلى غاية اليوم ويستهدف أساسا الوجهة التقنية للجباية.

### أولا: الضرائب المباشرة:

هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية[2]، وتتضمن الضرائب المباشرة ثلاث أنواع من الضرائب:

[1] بن اعمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي**، مرجع سابق، ص 28.

[2] محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية و الضرائب**، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص 38.

1. **الضرائب على الدخل:** وهي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، ويعرف الدخل الخاضع للضريبة على أنه القيمة الإيجابية التي تطرأ على المقدرة المالية للمكلف طبيعيا أم معنويا لفترة زمنية معينة سواء حصل عليه بشكل منتظم أو عرضي.[1]

**أنواع الضرائب على الدخل:** تفرض الضريبة على الدخل بأسلوبين رئيسيين:

- **الضريبة على الدخل الإجمالي ( الضرائب الموحدة):** وهي الضريبة التي تفرض على مجموع دخل المكلف بالضريبة حيث يقوم المكلف بتقديم إقرارا ضريبيا واحدا يتضمن كل أنواع الدخول التي حصل عليها خلال السنة من ممتلكاته ومن الرواتب والمكافآت والتعويضات وغيرها، ثم يستبعد من هذا الدخل الإجمالي التكاليف والتنزيلات والإعفاءات التي سمح بها القانون.[2] وتتميز بالخصائص التالية:[3]
  - ضريبة سنوية تستحق كل سنة على أساس الأرباح؛
  - ضريبة إجمالية تقع على الدخل الإجمالي الصافي؛
  - ضريبة أحادية تشمل كل فئات الدخل؛
  - ضريبة تصاعدية يتم احتساب ضريبتها بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من الدخول؛
  - ضريبة تصريحية توضع وتحصل عن طريق جدول أو قائمة إسمية على أساس التصريحات من طرف المكلفين بالضريبة؛

والنقد الموجه لهذا النظام أنه يستلزم درجة عالية من الوعي الضريبي للأفراد المكلفين به، بسبب فرض ضريبة واحدة على الدخل قد يكون عبؤها ثقيلا عليهم مما يدفعهم إلى إخفاء جزء من إيراداتهم أو التهرب من دفعها الأمر الذي يؤثر سلبا على إجمالي حصيلة الضريبة.

- **الضرائب النوعية على الدخل:** تفرض ضريبة نوعية مستقلة على كل الفئات المختلفة للدخل، فتفرض ضريبة على الدخل الناتج من العقارات وأخرى على الأرباح التجارية والصناعية وكذلك على الرواتب والأجور والمهن الحرة، حيث يتيح هذا النوع بتنويع الأحكام والإجراءات الضريبية المطبقة بما يلائم طبيعة

[1] أعاد حمود القيسي، **المالية و التشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، طبعة ثامنة، عمان، 2011، ص 132.
[2] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الضريبية**، دار الحامد للنشر و التوزيع، طبعة أولى، عمان، 2004، ص 26.
[3] محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية و الضرائب**، مرجع سابق، ص 75.

كل نوع من أنواع المداخيل وظروف المكلفين المالية فتستخدم أساليب مختلفة في تحديد الوعاء وطرق ومواعيد مختلفة في التحصيل.[1]

من عيوب هذا الأسلوب أنه يكلف الدولة الكثير من النفقات وحصيلته عادة ما تكون قليلة بالإضافة إلى عدم إمكانية تطبيق نظام ضريبة تصاعدي لضيق حجم الأوعية الضريبية ومراعاة ظروف المكلف الشخصية.

2. **الضرائب على رؤوس الأموال:** تمثل النوع الثاني من الضرائب المباشرة تفرض على رأس المال المملوك وتدفع من الدخل وتتميز بانخفاض سعرها الضريبي، كما تفرض ضريبة استثنائية وغير دورية في أوقات استثنائية.[2]

أ- **الضريبة العادية على رأس المال** هي ضريبة يكون معدلها منخفض لا يمس إلا جزءا من الدخل وهذا الجزء يمكن تعويضه أو تحقيقه بواسطة استثمار رأس المال، و تفرض على ما كان منتجا أو غير منتج ، والجدير بالذكر إلى أن وعاء هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته بالرغم من أن دفعها من الدخل الناتج منه كما يحدد رأس المال بموجب القانون.

ب- **الضرائب العرضية** وهي ضرائب تقتطع من رأس المال وتفتقد إلى عنصر التجدد والدورية أي أنها غير متكررة تفرض لمرة واحدة في مناسبة معينة[3]، وتنقسم إلى ثلاث أنواع كالآتي:

- **الضريبة غير عادية أو الاستثنائية على رأس المال** وتدفع عن طريق اقتطاع جزء منه مما يؤدي إلى اهتلاك رأس المال مع التكرار ولا تلجأ الدولة إلى هذا النوع إلا في ظروف استثنائية كمواجهة أزمة اقتصادية أو الوفاء بدين عام.[4]
- **الضريبة على فائض القيمة** تفرض على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، ولا يكون لإرادة المالك دخل فيها كارتفاع أسعار الأراضي، وتتخذ من رأس المال أو الثروة وعاء لها وليس ما حدث من زيادة في قيمتها.[5]

---

[1] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الضريبية**، مرجع سابق، ص 26.

[2] علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2005، ص 202.

[3] المرجع أعلاه، ص 254.

[4] عبد الناصر نور و آخرون، **الضرائب و محاسبتها**، دار المسيرة، طبعة ثانية، عمان، 2008، ص 19.

[5] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 258.

- **الضرائب على الشركات** تعتبر النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي تطبق على كل المداخيل المحققة في إطار الأشغال بما في ذلك الأرباح الاستثنائية، حيث يتضمن وعاء الضريبة ربح سنة واحدة مقفلة تطبق وفقا لمعدل واحد يطبق على رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة.[1]
- **الضرائب على التركات والميراث** تفرض على مجموع ما يملكه الفرد عند الوفاة، وتتخذ هذه الضرائب أنواعا متعددة فهي إما تفرض على مجموع التركة أو على نصيب كل وارث أو على مجموع التركة ثم على نصيب كل وارث.[2]

**مزايا و عيوب الضرائب المباشرة:**

❖ **المزايا:** تشمل النقاط التالية [3]

- تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع؛
- تعتبر ضرائب شخصية أي تأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلفين؛
- تعد من أدوات إعادة توزيع الدخل الفعالة؛
- ثبات حصيلتها أي عدم تأثرها بالتغيرات الاقتصادية؛
- قلة التكاليف بحيث تفرض على العناصر الظاهرة؛
- تساير ظروف الممولين وتتسم بالعدالة.

❖ **العيوب:** [4]

- عدم المرونة الكافية وعدم إمكانية التحكم في حصيلتها؛
- انخفاض القيمة الحقيقية للحصيلة المترتبة منها في ظل استمرار ظاهرة التضخم؛
- تعقد وطول إجراءات تحصيلها ؛
- وجود علاقة مباشرة بين الممول والجهة القائمة على تحصيلها؛
- ثقل عبء الضريبة على المكلف الأمر الذي يدفعه للتهرب منها.

---

[1] بن اعمارة منصور، **الضريبة على أرباح الشركات**، مرجع سابق، ص 15.

[2] عادل فليح العلي، **المالية العامة و التشريع المالي الضريبي**، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، 2007، ص134 .

[3] خبابة عبد الله، **أساسيات في إقتصاد المالية العامة**، مرجع سابق، ص 146.

[4] عبد المطلب عبد الحميد، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004، ص260.

**ثانيا: الضرائب غير مباشرة:**

وهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك وتقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤدات وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة،[1] وتتضمن الضرائب غير مباشرة:

1. **الضرائب على التداول:** وهي الضريبة التي تفرض عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر، وتعد من الضرائب التي تفرض على عمليات تداول الأسهم و السندات وعلى المعاملات والطلبات المقدمة إلى جهات إدارية حكومية.[2]

وأهم ضرائب التداول مايلي:[3]

- الضريبة على نقل الملكية: يتم تسجيل عملية انتقال ملكية بعض الثروات كالسيارات والأراضي وغيرها مقابل رسم معين يدفعه المالك الجديد ويطلق عليه رسم التسجيل، وتعد رسوم التسجيل رسوم متناسبة مع المنفعة التي يحصل عليها دافعها إذا كانت قيمتها معتدلة، بينما إذا تجاوزت قيمتها مقدار المنفعة فتعتبر ضريبة على انتقال الملكية.
- ضريبة الدمغة: تفرض على بعض المعاملات والوقائع بمناسبة إجرائها أو حدوثها ويحدد المشرع أنواع المعاملات الخاضعة لضريبة الدمغة ومقدار الضريبة المفروضة.

2. **الضرائب على الاستهلاك:** وهي ضرائب تفرض على السلع التي يبتاعها المستهلكون ويتحمل عبأها المستهلك الذي يدفع الضريبة كجزء من ثمن البضاعة المشتراة، أو تفرض هذه الضرائب على كافة أنواع الاستهلاك في صورة ضريبة عامة على الإنفاق، وعند تشريع ضرائب الاستهلاك يحتاج المشرع إلى التوفيق بين الاعتبارات التي ذكرها[4]:
   - ✓ الاعتبار المالي ويستوجب فرض الضرائب على سلع كثيرة الاستعمال لزيادة إيرادات الدولة؛
   - ✓ الاعتبار الاجتماعي ويستوجب تخفيض أو عدم فرض الضريبة على السلع التي لا يمكن الاستغناء عنها؛

---

[1] محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية و الضرائب**، مرجع سابق، ص 205.

[2] عبد الناصر نور و آخرون، **الضرائب و محاسبتها**، مرجع سابق، ص 18.

[3] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة**، دار الثقافة، طبعة أولى، عمان،2008، ص 94.

[4] المرجع أعلاه، ص 91-92.

- ✓ الاعتبار الاقتصادي وينظر إلى أثر الضرائب على النشاطات الاقتصادية في الدولة وسياسة الدولة بخصوص تنظيم تلك الأنشطة و توجيهها.

وتأخذ هذه الضريبة عدة صور منها:

- الضريبة على رقم الأعمال: هي الضريبة التي تفرض على حجم المعاملات في الاستهلاك والإنتاج والتصدير والاستيراد، وتفرض على السلع المصنعة محليا أو المستوردة والخدمات المحلية أو المستوردة وتستوفى من المستهلك بشكل غير مباشر على شكل زيادة في سعر السلعة أو الخدمة ويقوم الشخص المكلف بتحصيلها من المشتري وتوريدها للدائرة ضمن مواعيد محددة[1].
- الضرائب الجمركية: تفرض على السلع المستوردة من خارج الدولة كما قد تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج، وعند فرض ضريبة على الواردات لا بد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر فلا تفرض على السلع الضرورية لأنه ستنعدم المساواة بين الأفراد وقد تفرض بهدف تطبيق سياسة الحماية وذلك بهدف تشجيع وحماية الصناعات المحلية الناشئة، أما الضريبة على الصادرات فتلجأ إليها الدولة بقصد إعاقة السلع المحلية عن التصدير أو التخفيف من الصادرات، كما تحقق الضرائب والرسوم الجمركية حصيلة ضخمة للخزينة العمومية.[2]
- ضرائب الإنتاج: يتم فرض هذه الضريبة على السلع في مرحلة الإنتاج حيث يضيف منتج قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة عند بيعها ويلقى بعبئها على عاتق المستهلك ويدفعها بصورة غير مباشرة عند شراء السلع ودفع الثمن المحمل بالضريبة.[3]
- الضريبة على القيمة المضافة: تفرض بوضع سعر ثابت يتحمل كل شخص ابتداء من المنتج وصولا إلى المستهلك جزء معين من هذا السعر الإجمالي خلال مرور البضاعة بجميع الأشخاص أصحاب العلاقة من إنتاجها حتى بيعها للمستهلك.[4]

---

[1] محمود حسين الوادي،كفاح طالب إبراهيم، **الأصول العلمية و العملية للضريبة العامة على المبيعات**، دار المسيرة للنشر، طبعة أولى، عمان، 2010، ص15.

[2] عبد الناصر نور و آخرون، **الضرائب و محاسبتها**، مرجع سابق، ص 18.

[3] قاسم نايف علوان، **ضريبة القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص 92.

[4] بن اعمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة، طبعة ثانية، الجزائر، 2011، ص 33.

**مزايا و عيوب الضرائب غير مباشرة:**

❖ **المزايا:** تتسم الضرائب غير مباشرة بالنقاط التالية:[1]

- ذات حصيلة كبيرة مقارنة بالضرائب المباشرة، حيث تفرض على السلع والخدمات التي يترتب عنها ضرائب غير مباشرة؛
- أكثر قبولا للمكلف كونه يدفعها ضمن ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها؛
- أكثر مرونة حيث أنه برفع سعرها تزداد حصيلتها كثيرا، كما أن الإنفاق والاستهلاك يزدادان باستمرار الأمر الذي يرفع من حصيلتها؛
- عنصر الإجبار في الضرائب غير مباشرة أقل وضوحا مما يجعل للمكلف شيئا من الاختيار في دفعها وذلك باستهلاكه السلع أو الخدمات من عدمه؛
- تزود الخزينة بالإيرادات اللازمة بسرعة واستمرار منذ بداية السنة المالية.

❖ **العيوب:** من عيوب الضرائب غير مباشرة ما يلي:[2]

- ارتفاع تكاليف جبايتها التي تساعد في زيادة قوى التضخم الاقتصادي؛
- عدم عدالتها لأنها تتنافى مع مبدأ المقدرة على الدفع؛
- يؤدي فرضها إلى ضرورة المراقبة على المنتجين لمنعهم من التهرب منها الأمر الذي يؤدي إلى عرقلة الإنتاج.

**معيار التفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة:** يمكن التطرق للاختلاف بين النوعين من خلال ما يلي:

[1] جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة و التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 160.

[2] عبد المطلب عبد الحميد، **إقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 262.

**الجدول رقم05: الفروقات بين الضرائب المباشرة و غير مباشرة**

| معيار التفرقة | الضرائب المباشرة | الضرائب غير مباشرة |
|---|---|---|
| معيار طريقة التحصيل | تحصل الضريبة بناء على القوائم الإسمية أو جداول تحمل كل المعلومات المتعلقة بالمكلف والتزاماته ويمكن استعمال طريقة الاقتطاع من المصدر في حالة أرباح الأسهم والسندات لحاملها. | تتم بالتناسب مع السلوكيات الاقتصادية التي يقوم بها المكلفون، ومن غير الممكن هنا إتباع طريقة القوائم الإسمية في التحصيل. |
| معيار نقل العبء | يتم تحميل عبء نقل الضريبة على من قام بأدائها للدولة بصورة نهائية | يتحملها المكلف الفعلي وهو الطرف الذي يتم نقل عبء الضريبة إليه. |
| معيار المادة الخاضعة للضريبة | إذا تم فرض الضريبة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار | إذا استهدفت الضريبة أحداث أو سلوكيات اقتصادية عارضة متقطعة كالإنفاق أو التداول. |

**المصدر: تم إعداده بالرجوع إلى علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص194-197.**

غير أنه لا يمكن الاعتماد على المعايير السابقة لعدم دقتها عند تحديد أوجه الاختلاف والتفرقة بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة بحيث:[1]

- في حالة معيار طريقة التحصيل لا يمكن علميا اعتبار الضريبة المباشرة أو غير مباشرة طبقا لما تتخذه الدولة من قرارات في هذا المجال إذ يمكن أن تقرر الدولة أن تحصل ضريبة معينة على أساس قائمة أو كشف أو العدول عن ذلك.
- في حالة معيار نقل العبء لا يمكن الاعتماد على هذا المعيار في التفرقة بين الضريبة المباشرة وغير مباشرة لتوقف انتقال هذا العبء على عدة متغيرات ولا يمكن دائما تحديدها أو توقعها بدقة.

[1] محمد عباس محرزي، **إقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص207.

- في حالة معيار المادة الخاضعة للضريبة والذي يعتبر الأدق بين المعايير المذكورة في التفرقة بين نوعي الضريبة ، إلا أنه لا يمكن أيضا الاعتماد على المادة الخاضعة للضريبة كمعيار تفرقة ذلك أن بعض الضرائب قد تعتبر مباشرة وفي نفس الوقت قد تكون غير مباشرة كالضرائب على الميراث.

**المطلب الثالث: مراحل تقدير الضريبة**

يمر تقدير الضريبة عبر عدة عمليات تبدأ بتحديد وعائها وتنتهي بتحديد نسبة الضريبة ومبلغها.

**أولا: الوعاء الضريبي:**

- الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة الذي تفرض الضريبة عليها فقد تكون شخص أو مالا أو عملا[1]، ويعرف في المفهوم الحديث على أنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس بها.[2]
- **أساليب تحديد وعاء الضريبة:** تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين هما:

✓ التحديد الكيفي لوعاء الضريبة: ( أو المادة الخاضعة للضريبة) ويأخذ هذا الأسلوب بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة الأمر الذي يستدعي التفرقة بين الضريبة الشخصية التي تفرض على دخل المكلفين مع مراعاة مركزهم و ظروفهم الشخصية وبين الضريبة الحقيقية التي تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية.[3]

✓ التحديد الكمي لوعاء الضريبة: يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، تتمثل في استخدام عدة أسس يمكن تصنيفها إلى أسس تقدير مباشرة وغير مباشرة:

1. **التقدير غير المباشر للوعاء:** ويشمل العناصر التالية:[4]

✓ طريقة المظاهر الخارجية: وتتمثل في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف بالضريبة ويكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها وتتسم هذه الطريقة بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة التقيد بأية وثائق إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء

---

[1] عبد الغفور إبراهيم أحمد، **مبادئ الإقتصاد و المالية العامة**، دار زهران للنشر، عمان، 2012، ص 241.

[2] عادل فليح العلي، **المالية العامة و التشريع المالي الضريبي**، مرجع سابق، ص98.

[3] محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية و الضرائب**، مرجع سابق، ص 115.

[4] محمد عباس محرزي، **إقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص297-300.

الضريبة، فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة كما أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة.

- ✓ طريقة التقدير الجزافي: تقوم على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات و إما أن يضع القانون تلك الدلائل وتسمى بالجزاف القانوني حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي.

و يلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات و يحصرها على حالات خاصة مثل المكلفين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصادقة وفي حالة ما إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الحقيقة ومرد ذلك إلى أنها لا تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة.

2. **التقدير المباشر**: تمثل هذه الطريقة عند تقدير المادة الخاضعة للضريبة تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة وتتم هذه المعرفة بصورتين:[1]

- ✓ التصريح: يتمثل في تصريح المكلف بالضريبة بنفسه في موعد يحدده القانون ويتضمن هذا التصريح المادة الخاضعة للضريبة، أو التصريح من طرف الغير وفي هذه الحالة يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح لإدارة الضرائب ويشترط أن تقوم بينهما علاقة قانونية وتعد هذه الطريقة أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة حيث أنه ليس للغير مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب ولا يلتزمون بدفع الضريبة بل يقتصر دورهم على اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى إدارة الضرائب.
- ✓ التقدير بواسطة الإدارة الضريبية يعهد المشرع إلى إدارة الضرائب بتقدير الوعاء بطريقة مباشرة، وذلك باستعمال كافة الوسائل المتاحة لديها كالقيام بالتحريات حول نشاط المكلف والتردد على أماكن العمل مما يسمح بالكشف عن حجم نشاط المكلف ورقم أعماله ، مع إمكانية فحص دفاتره ومستنداته ومناقشته واستجوابه من أجل الوصول إلى تقدير دقيق وأمين لوعائه الضريبي.

---

[1] موقع جامعة سطيف، **درس وعاء الضريبة و طرق تحصيله**، 2016/4/4،
. http://cte.univsetif.dz/coursenligne/fiscalite14062012/coursassiette.html

**ثانيا: سعر الضريبة**

السعر الضريبي هو السعر المطبق على المادة الخاضعة للضريبة ويكون عادة نسبة مئوية تقتطع من وعاء الضريبة يجب أن يدفعها المكلف،[1] أي أن يكون السعر نسبيا أو أن تفرض الضريبة بنسبة تزداد مع زيادة الدخل أي بشكل تصاعدي.[2] وتشمل الضريبة الأنواع التالية:

- الضريبة النسبية وهي المحددة بنسبة مئوية أو ألفية معينة تبقى ثابتة سواء زاد وعاء الضريبة الخاضع للتكليف أو نقص وهذا لا يعني أن تبقى حصيلة الضريبة ثابتة كونها تتعلق بوعاء الضريبة فتزداد بازدياده تنخفض بانخفاضه؛
- الضريبة التنازلية: وهي المحددة بسعر يتناقص تبعا لتزايد وعاء الضريبة أي أن العلاقة بين سعر الضريبة ووعائها علاقة عكسية.[3]
- الضريبة التصاعدية: وهي الضريبة التي يتغير سعرها وفق مقدار وعاء الضريبة الخاضع للتكليف فيتدرج المعدل صعودا كلما ارتفع مقدار المطرح أو الوعاء حيث أن المعدل المتصاعد لا يحافظ على نفس النسبة بين الضريبة و الدخل الخاضع لها بل تزداد الضريبة بنسبة أكبر من زيادة الدخل الخاضع لها.[4] وتشمل أساسا نوعان:

❖ التصاعد الإجمالي بالطبقات: طبقا للتصاعد الإجمالي يقسم المشرع الضريبي وعاء الضريبة إلى عدة طبقات بعضها فوق البعض الآخر وتخضع كل طبقة منها لسعر واحد ويرتفع هذا السعر مع ارتفاع حجم الدخل ومع الطبقة التي تعلوها، بمعنى آخر أن المشرع يقسم الممولين إلى عدة فئات تبعا لمستوى دخولهم على أن يؤخذ دخل كل طبقة على أنه وحدة متكاملة ويعامل معاملة واحدة إبتداء من الصفر ومنتهيا بحد أقصى لا يمكن تجاوزه.[5]وكمثال على ذلك: يتم تحديد المعدلات وكل طبقة بما يقابلها من طبقات كالآتي:[6]

الطبقة الأولى: الدخل أقل من 10000 بمعدل 0% (معفاة)؛

---

[1] عبد الغفور إبراهيم أحمد، **مبادئ الإقتصاد و المالية العامة**، مرجع سابق، ص 244.

[2] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الضريبية**، مرجع سابق، ص 366.

[3] عادل فليح العلي، **المالية العامة و التشريع المالي الضريبي**، مرجع سابق، ص 109.

[4] جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة و التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 164.

[5] أعاد حمود القيسي، **المالية العامة و التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 141.

[6] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، مرجع سابق، ص 192.

الطبقة الثانية: دخل أكبر من 10000 و أقل من 20000 بمعدل 5%؛

الطبقة الثالثة: دخل أكبر من 20000 و أقل من 30000 بمعدل 10%؛

الطبقة الرابعة: دخل أكبر من 30000 و أقل من 40000 بمعدل 15%؛

الطبقة الخامسة، دخل أكبر من 40000 بمعدل 20% .

بالتالي فالشخص الذي يحصل على دخل قدره 45000 تحسب الضريبة المستحقة عليه كمايلي:

45000× 20% = 9000

- التصاعد بالشرائح: بموجب هذا الأسلوب يقسم المشرع الضريبي الوعاء أو الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة،[1] بحيث لا يخضع كل الدخل إلى معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح فنكون أمام عدة أسعار تطبق على وعاء واحد تخضع كل منها لسعر مختلف. كمثال حول التصاعد بالشرائح: [2]

الشريحة الأولى: من 0 إلى 10000 بمعدل 0% (معفاة)

الشريحة الثانية: من 10001 حتى 20000 بمعدل 5%

الشريحة الثالثة: من 20001 حتى 20000 بمعدل 10%

الشريحة الرابعة: من 30001 حتى 40000 بمعدل 15%

الشريحة الخامسة: ما زاد عن 40000 بمعدل 20%

بالتالي فإن الشخص الذي يحصل على دخل قدره 45000 تحسب الضريبة المستحقة عليه كمايلي:

أولا: 10000× 0% = 0

ثانيا: (20000-10000)× 5% = 500

ثالثا: (30000- 20000)× 10% =1000

رابعا: (40000- 30000)× 15% = 1500

خامسا: (45000- 40000)× 20% = 1000

الضريبة المستحقة: 500+1000+1500+1000= 4000

[1] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 27.

[2] رضا خلاصي،**شذرات النظرية الجبائية**، مرجع السابق، ص 193.

**ثالثا: تقدير الضريبة:**

يعتبر تقدير الضريبة أساس الوصول إلى تحديد مبلغ الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، حيث يعد وسيلة لتحقيق مصلحة المكلف وخزينة الدولة على حد سواء الامر الذي يضمن تحقيق العدالة الضريبية على الدخل ويتم تقدير الضريبة وفقا للطرق التالية:

1. التقدير الذاتي: أو إقرار المكلف حيث ألزم المشرع الضريبي كل مكلف بتقديم كشفا يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة المستحقة عليه خلال السنة المالية،[1] أي يوضح في الإقرار مقدار دخله ومصدره بملء استمارة معينة يبين فيها دخله السنوي السابق مع بيان كافة أرباحه وبيان مركزه الاجتماعي، بالإضافة إلى ملئ كافة الحقول الأخرى المثبتة في الاستمارة الضريبية، [2]

بناء على ذلك يخول القانون الضريبي للموظف الضريبي بمراقبة الإقرار ودراسته للاطلاع على صحة ودقة المعلومات كما يحق للموظف مناقشة المكلف عن صحة المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي وللمكلف حق الاعتراض.[3]

2. التقدير الإداري: تلجأ السلطة المالية ممثلة بالإدارة الضريبية إلى التقدير على ضوء ما لديها من معلومات من دخل المكلف سواء من بعض المظاهر الخارجية التي يمكن الاعتماد عليها كقرينة ظاهرة في قياس حجم دخل المكلف أو قد تقوم الإدارة بالتقدير الجزافي وذلك على أساس تقريبي لتحديد الدخل الخاضع استنادا إلى قرائن يفرضها المشرع، وقد تقوم الإدارة بتقدير المال الخاضع للضريبة من خلال موظف الضريبي "المقدر" يستعين بكافة الوسائل والقرائن بهدف الوصول إلى المقدار الحقيقي للدخل كالتحري وجمع المعلومات والزيارة الميدانية وغيرها من الطرق التي تساعد الموظف الضريبي في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.[4]

ويتم التقدير بهذه الطريقة في حالة عدم تقديم كشف التقدير الذاتي من طرف المكلف وتتمثل عملية التقدير أساسا في خصم نسبة معينة من دخل المكلف بالضريبة [5].

---

[1] جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة و التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص 177.

[2] أعاد حمود القيسي، **المالية العامة و التشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص143.

[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، مرجع سابق، ص 33.

[4] أعاد حمود القيسي، المرجع أعلاه، ص143.

[5] جهاد سعيد خصاونة، المرجع أعلاه، ص 177.

3. التبليغ من الغير: تلزم الإدارة الضريبية طرفا ثالثا غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة،[1] إذ غالبا ما يلزم الشخص الذي يقوم بدفع الدخل أن يقدم تصريحات عن أجور ومرتبات عماله ومستخدميه وذلك بإجباره على تقديم تصريح يتضمن معلومات حول دخل المستخدمين حيث يعول على هذا الإقرار كأساس في فرض الضريبة عليهم، ويحق للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن كافة المعلومات المثبتة في الإقرار مع تحمل الشخص المسؤول عن تقديم التصريح مسؤولية صحة المعلومات.[2]

## المبحث الثاني: التحصيل الضريبي

يعتبر التحصيل الضريبي آخر مرحلة من مراحل العمل الضريبي، وكل المراحل التي تسبقه سواء إدارية ( سند التحصيل) أو محاسبية (ربط وتصفية) إنما هدفت أساسا للوصول إلى تحصيل أموال دين الضريبة لفائدة خزينة الدولة.

### المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

يعد التحصيل آخر إجراء في العملية الضريبية والهدف الأساسي منها لما له من أهمية في استرجاع مبالغ الضريبة من المكلفين وإيداعها بخزينة الدولة سواء بالطرق العادية أو غير عادية.

**أولا: تعريف التحصيل الضريبي:**

- ✓ يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة؛[3]
- ✓ هو مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار؛[4]

---

[1] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، مرجع سابق، ص 33.

[2] أعاد حمود القيسي، **المالية العامة و التشريع الضريبي** ، مرجع سابق، ص 144.

[3] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع السابق، ص 230.

[4] محمد عباس محرزي، **إقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 304.

- ✓ هو مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشئة لها بعد اختيار المادة الخاضعة للضريبة، تقديرها وحساب مبلغها والتي تعبر عن العمليات التي تستهدف انتقال العنصر المالي من الدافع إلى الدولة.[1]

وعليه يمكن تعريف التحصيل الضريبي على أنه تلك العمليات التي يتم من خلالها يتم انتقال ملكية الأموال من المكلفين إلى الخزينة العمومية للدولة خلال فترة زمنية يحددها التشريع الضريبي ووفقا لإجراءات وآليات معينة.

يتمثل معيار تحصيل الضريبة في الطريقة المنتهجة للوصول للمادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها بحيث:[2]

- تعد ضرائب مباشرة إذا حصلت على أساس جداول مبين فيها إسم المكلف والمال الخاضع للضريبة من تلك الضرائب الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- تعد ضرائب غير مباشرة إذا تم تحصيلها على أساس وقائع أو ممارسة نشاطات اقتصادية معينة مثل ضريبية المبيعات.

**ثانيا: أنواع التحصيل الضريبي:**

يشتمل التحصيل الضريبي على أسلوبين أو نوعين، فقد يكون تلقائيا وقد يتطلب اتخاذ إجراءات إجبارية وقانونية لتحصيل دين الضريبة ويتمثلان فيما يلي:

❖ التحصيل العادي (Recouvrement à l'amiable):[3]

هو التحصيل الودي القائم على التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، وتؤدى الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع التي يرخصها التشريع الضريبي الجاري العمل به.

[1] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، مرجع سابق، ص 198.
[2] رضا خلاص ، المرجع أعلاه، ص 204.
[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، الجزائر، 2016، مادة 370، ص158.

❖ التحصيل الإجباري (recouvrement forcé): هو التحصيل القسري الذي يطبق على المكلف بعد انتهاء تاريخ الاستحقاق وفي حال عدم دفعه لدين الضريبة سواء تماطلا أو لعدم المبالاة، وتتدخل المصلحة المختصة في هذه العملية وهي مصلحة المتابعة حيث تتم من طرف أعوان مؤهلين ذوي خبرة وكفاءة تحت إشراف ومراقبة القابض.[1]

وحسب المادة 389 تجوز ملاحقة المكلف بالضريبة الذي لم يدفع الحصة الواجب تحصيلها في موعد الاستحقاق،[2] وتوجد عدة إجراءات يتم اتخاذها في حالة التحصيل الإجباري وتشمل ما يلي:[3]

- **التنبيه:** هو الإجراء الذي يسمح لقابض الضرائب المختص من استعمال إجراءات ردعية يوجه هذا الإجراء قبل اللجوء إلى الإجراءات الأخرى ويتضمن عدد من المعطيات والبيانات الخاصة بالمكلف والضريبة المترتبة عليه ونوع العقوبة والغرامة المطبقة عليه وفي حال ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردعا كغلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة.
- **الحجز:** توجد أنواع عدة للحجز وهي كالآتي:

✓ الحجز التنفيذي (la saisie d'exécution): يسمح بوضع منقولات المكلف التي بحوزته أو ملك له تحت تصرف الإدارة الضريبية بغية بيعها لتصفية الدين المترتب عليه؛

✓ الحجز على المحصول الزراعي (la saisie brandon): هو إجراء يسمح بوضع الثمار والمزروعات أو المحاصيل المملوكة للمكلف تحت تصرف الإدارة الجبائية؛

✓ الحجز على الأثاث و المبيعات (la saisie foraine): يعتبر إجراء يسمح بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض التي تكون في متناول المكلف بترخيص من قاضي الاستعمالات أو رئيس المحكمة؛

✓ الحجز الإستردادي (la saisie revendicative): هو إجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير بالحجز عليه شرط أن يكون هذا الأخير مستعد لتسليمه؛

---

[1] قاشي يوسف، **محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية**، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص 24.

[2] قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2016، المرجع أعلاه، ص 166.

[3] مراد ميهوبي، مقال بعنوان: **إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟**، مجلة التواصل في الإقتصاد و الإدارة و القانون، عدد 39، سبتمبر 2014، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، ص 246-248 .

- ✓ الحجز التوقيفي (la saisie arrêt): هو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاث أطراف هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدي المدين و له هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث، ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي؛
- ✓ الحجز العقاري(la saisie immobilière): يعد الإجراء الذي يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عقارية تخص المكلف المتخلف عن دفع دين الضريبة، قصد تحصيل الديون الجبائية المترتبة عليه.

- **البيع في المزاد العلني**: هي العملية التي تجري تحت أعين محضر قضائي بعد تحصل الإدارة الضريبية على إذن بيع من وكيل الجمهورية للمنقولات والعقارات يحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية لعملية البيع وكذلك الوقت الذي تجرى فيه، ويتولى محضر قضائي المكلف بعملية البيع بالمزاد العلني.

إضافة إلى الإجراءات السابقة الذكر قد يتم حبس المكلف كإجراء ردعي في حال اتخاذه لطرق تدليسية ومخالفات خطيرة للقانون وكذا حرمانه من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة بعض الأنشطة التجارية، ذلك أن مبلغ الضريبة المستحق على المكلفين يعتبر دينا إمتيازيا يتم دفعه قبل الديون الأخرى.[1]

**ثالثا: مصادر التحصيل الضريبي**

تتعدد وتتنوع المداخيل التي تقتطع منها الضريبة حسب طبيعة المكلف ونوع نشاطه وعدد مصادر دخله، وعليه يتم تحصيل الضرائب بشكل مباشر أو غير مباشر من مصادر مختلفة،

ويعرف الدخل الخاضع للضريبة حسب المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه مجموع الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها وتشمل تلك المداخيل ما يلي:

- **الأرباح الصناعية و التجارية**: هي التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية إضافة إلى الأنشطة المنجمية وما ينتج عنها.

[1] قاشي يوسف، **محاضرات في المنازعات الجبائية**، مرجع سابق، ص 24.

- **أرباح المهن غير التجارية:** تصدر عن ممارسة مهنة غير تجارية وتعد كمداخيل مماثلة للأرباح غير تجارية، أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر والمستثمرات المدرة للأرباح
- **الإيرادات الفلاحية:** هي الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي والدواجن والنحل والمحار وبلح البحر...
- **المداخيل العقارية:** المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهمة غير تجارية.
- **ريوع رؤوس الأموال المنقولة:** تتمثل في ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها الشركات وكذا المداخيل من الديون والودائع والكفالات والفوائد المستحقة .
- **المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية:** المداخيل الناتجة عن المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والريوع العمرية المدرجة في تكوين الدخل الإجمالي.

نلخص الضرائب و النواتج الخاضعة لها في الجدول الآتي:

**الجدول رقم06: أنواع الضرائب المفروضة و المداخيل الخاضعة للضريبة**

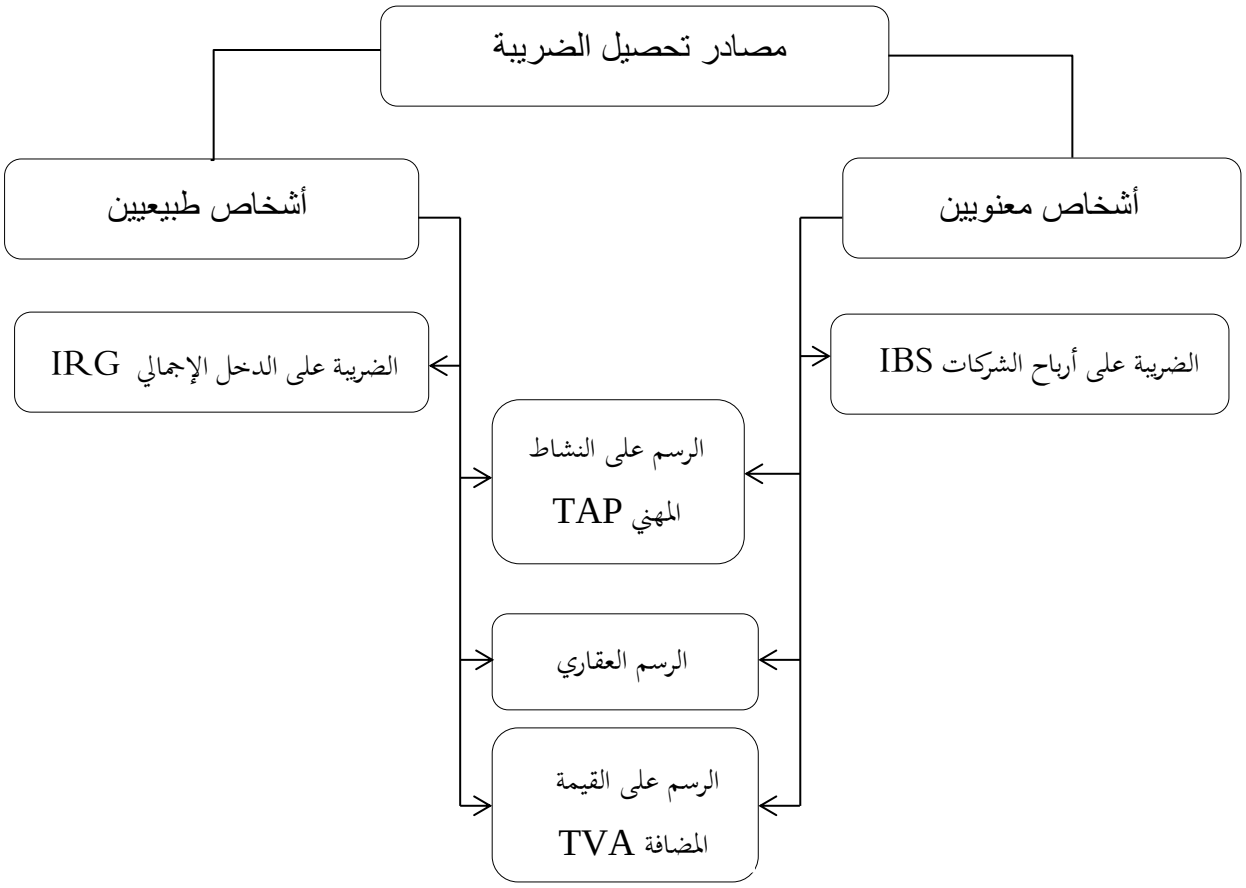
| نوع الضريبة المفروضة | المداخيل الخاضعة لضريبة | النسب المطبقة |
|---|---|---|
| الضريبة على الدخل الإجمالي | - الأرباح الصناعية والتجارية<br>- أرباح المهن غير التجارية<br>- الإيرادات الفلاحية<br>- المداخيل العقارية للأملاك المبنية وغير المبنية<br>- ريوع رؤوس الأموال المنقولة<br>- المرتبات والاجور والمنح و الريوع العمرية | تحسب وفقا لجدول تصاعدي (أنظر الفصل الأول ص 31، الفصل الثاني ص 60) |
| الرسم على النشاط المهني | أرباح فئة المداخيل الصناعية والتجارية وغير تجارية | 1%، 2%، 3% (أنظر مادة 222 من ق.ض.م.م) |
| الرسم العقاري | أرباح الأملاك المبنية وغير مبنية | 3%،10% حسب مساحة ونوع العقار (أنظر مواد 257-261 من ق.ض.م.م) |
| الرسم على القيمة | أرباح العمليات الصناعية التجارية والحرفية وغير تجارية | 7%،17% (أنظر مادة 21-23 من |

| | | |
|---|---|---|
| المضافة | | ق.ر.ر.ع) |
| الضريبة الجزافية الوحيدة | أرباح الأنشطة الصناعية والتجارية والحرفية وغير تجارية التي لا تتجاوز 30000000 دج سنويا | 5%، 12% (أنظر مادة 282 مكرر4 من ق.ض.م.م) |
| الضريبة على أرباح الشركات | كل المداخيل المحققة في إطار الإستغلال | 19%، 23%، 26% (أنظر المادة 150 من ق.ض.م.م) |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2016، و قانون الضرائب على رقم الأعمال لسنة 2016.**

يبين الشكل التالي المصادر التي تتأتى منها الضرائب ، بحيث تحصل الضرائب من مصدرين رئيسيين هما الأشخاص الطبيعيون (أشخاص) والأشخاص المعنويين (الشركات)، كما يبين أنواع الضرائب المحصلة حسب كل مصدر كمايلي :

**الشكل رقم 02: يوضح مصادر تحصيل الضريبية**




**المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول السابق**

**المطلب الثاني: طرق وإجراءات التحصيل**

**أولا: قواعد تحصيل الضريبة:**

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

- ❖ الواقعة المنشأة للضريبة: حيث يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة، إذ أن المكلف يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشأة لها بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو تخفيضه كما يجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة قبل الإلغاء إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.[1]
- ❖ الملائمة في التحصيل: حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة ومواعيده و أساليبه تتلاءم مع ظروف المكلف بالضريبة، أي أن يكون التحصيل الضريبي في وقت ملائم يخدم كلا من الطرفين فلا يضر بمصلحة المكلف ولا يترتب عنه ضرر للخزينة العمومية.[2]
- ❖ الاقتصاد في النفقات: إذ أن تخفيض نفقات التحصيل يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الجبائية، حيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وما تحصله الإدارة أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات التحصيل ستؤثر على المردودية الجبائية للدولة؛

كما أن التنظيم الفني والتقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات تتسم بالتعقيد أحيانا الأمر الذي يتطلب وجود جهاز إداري معتبر مما سيؤدي إلى ارتفاع نفقات الإدارة الضريبية، حيث أن هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثران أيضا على المردودية الجبائية وبالتالي على تحصيل الضريبة.

[1] محمد عباس محرزي، **إقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 306.

[2] أدري عدنان، **التحصيل الضريبي و الإدارة الجبائية في الجزائر**،مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر03، 2010/2009، ص 07.

ولتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة فقط؛
- استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي؛
- تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها؛
- حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجانا وتتحمل تكلفتها المصالح الجبائية.

**ثانيا: طرق التحصيل الضريبي**: يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

❖ **التوريد المباشر**: وفقا لهذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة بموجب جداول إسمية تحمل كافة المعلومات اللازمة المتعلقة بالشخص، بحيث يقوم المكلف بدفع قيمة الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية مع تقديم إقرار عن دخله مثل بعض الضرائب المباشرة.[1]

❖ **الوفاء من خلال الجدول الإسمي**: وهي عبارة عن توقيع التزام بالدفع من طرف المكلف من خلال سجلات فردية أو جماعية تعدها المصالح الجبائية سواء خلال فترات سنوية أو أكثر من سنة أو أقل وتتعلق بالتسويات، و تشمل هذه الطريقة العناصر التالية:

- الأقساط المقدمة أو التسبيق على الحساب: هو عبارة عن تسديد الحقوق الضريبية من خلال تقسيطها إلى دفعات سنوية وهذه الأقساط محددة المدة و المبلغ.
- الدمغة و الطابع: وذلك من خلال إلصاق الطابع الجبائي على محررات كما هو الحال بالنسبة للطابع أو الدمغة.
- أسلوب الرزنامة أو الجداول الاتفاقية: وهي الطرق التي تساعد المكلف المترتبة عليه ديون جبائية تفوق مقدرته التكليفية لذلك يتقدم للمصالح الجبائية بطلب يبرر فيه عدم قدرته على التسديد الفوري الكامل لهذه الديون والناتجة عن عمليات المراقبة والتفتيش التي تم إجراؤها على دخل المكلف وثروته لذلك يتم إبرام عقد تسديد مجدول.
- التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية: لمتابعة كبار المتهربين الدوليين في عمليات تحويل ونقل ثرواتهم من بلد إلى آخر وهو من الأساليب الحديثة في الأنظمة الجبائية.[2]

---

[1] رحمة نايتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر الإسلامي**، مرجع سابق، ص45.

[2] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، مرجع سابق، ص202.

❖ **الحجز من المنبع:** وفقا لهذه الطريقة لا يقوم المكلف الحقيقي بدفع مبلغ الضريبة، أي تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبية غير مباشرة حيث يقوم طرف ثالث غير المكلف بتسديد الضريبة عوضا عنه، ويرتبط المكلف مع هذا الشخص وفقا لعلاقة دين أو تبعية، وتعتبر الضرائب على الرواتب والأجور أكثر الضرائب حجزا من المنبع والتي يتم توريدها إلى الإدارة الضريبية وفقا للقوانين والقواعد المنظمة لذلك.[1] وتتميز هذه الطريقة بمايلي:[2]

- ✓ سهولة وسرعة التحصيل؛
- ✓ استحالة التهرب من الضريبة؛
- ✓ لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الاحيان لا يعرف مقدارها؛
- ✓ انخفاض النفقات الجبائية؛
- ✓ ضمان تدفق مستمر للإيرادات إلى خزينة الدولة على مدار السنة.

**ثالثا: ضمانات التحصيل:**

منح التشريع الجبائي للإدارة الضريبية ضمانات واسعة لتحصيل دين الضريبة المترتب على المكلف تتمثل في:[3]

- يلزم المكلف بالدفع أولا ثم الاعتراض، أي الدفع ثم الاسترداد في حال المنازعة في مقدار الضريبة والتشكيك بصحتها؛
- يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يتخلف عن الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة؛
- النص على حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون التي على ذمة المكلف.

[1] رحمة نايتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر الإسلامي**، مرجع سابق، ص46.

[2] ثابتي خديجة، **دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص**، مذكرة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011، ص32.

[3] المرجع أعلاه، ص 30.

**المطلب الثالث: الرقابة الجبائية و التخلص من الضريبة**

**أولا: الرقابة الجبائية**

تعتبر الرقابة الجبائية من الأجهزة المستخدمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي والحد من انتشارهما ولم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري لكنه حدد ضوابطها وحول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك.

وتعرف الرقابة وفقا للكتاب الاقتصاديين على أنها مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين و أخذ القرارات للتعرف على الأخطاء وذلك من خلال:

- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية؛
- اكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها؛
- وضع المعايير وتقييم الأداء.

وعليه يقصد بالرقابة الجبائية مجموعة عمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.[1]

وتكمن أهميتها في كونها وسيلة تهدف لخدمة الإدارة الجبائية من خلال تحديد الوعاء الضريبي على نحو عملي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا لجنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وزيادة حصيلة الضريبة.[2]

ومن الأهداف التي تصبو إليها الرقابة الجبائية الأهداف التالية:[3]

- ✓ الهدف القانوني يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة؛
- ✓ الهدف المالي والاقتصادي يتجلى في المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله لزيادة إيرادات الخزينة العمومية وتحقيق الرفاه الاقتصادي للمجتمع؛

[1] بن اعمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011، ص12.

[2] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، مرجع سابق، ص214.

[3] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص82.

- ✓ الهدف الإداري يتمثل في زيادة فعالية الإدارة الجبائية من خلال المعلومات التي تقدمها ويشمل النقاط التالية:
  - تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها واتخاذ القرارات المناسبة؛
  - إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي؛
  - كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.
- ✓ الهدف الاجتماعي يتمثل في تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين ومنع ومحاربة الانحرافات بمختلف صورها.

أنواع الرقابة الجبائية: توجد العديد من الأنواع والأشكال والمستويات للرقابة الجبائية ولعل أهم أنواعها مايلي:[1]

- **الرقابة العامة:** هي الرقابة التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وتتمحور أساسا حول مايلي:
  - الرقابة الشكلية: تتناول الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية وتهتم بتصحيح الأخطاء الموجودة في الأرقام المصرح بها؛
  - الرقابة على الوثائق: يتم من خلال هذا النوع إجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ويتم مقارنة هذه التصريحات مع مختلف الوثائق والإثباتات المقدمة أو الموجودة لدى إدارة الضرائب عن المكلف.

  تنتج ثلاث حالات في ظل هذه الرقابة هي عدم وجود تجاوزات أو اكتشاف بعض النقائص الموجودة (يتم طلب تبريرات في هذه الحالة)، أو إيجاد تجاوزات خطيرة تؤكد وتدل على قيام تهرب ضريبي.
- **الرقابة المعمقة:** تعتبر تكملة لعملية الرقابة حيث عند وجود إغفالات وتجاوزات خطيرة في ملفات المكلفين يتم عرضهم لرقابة معمقة، كما تخضع الملفات لهذه الرقابة بناء على عدة مؤشرات منها العجز المتكرر والمصرح به للمصالح الجبائية والتغيير الدائم لمكان ممارسة النشاط والتعديلات المتكررة للقوانين الأساسية للمشروع.

[1] قاشي يوسف، **محاضرات في المنازعات الجبائية**، مرجع سابق، ص55.

**ثانيا: التخلص من الضريبة:**

تمثل الضريبة عبئا على المكلفين بدفعها الأمر الذي يدفعهم لمحاولة التخلص منها جزئيا أو كليا وذلك إما بنقل عبئها لشخص آخر أو التصريح التدليسي للموجودات والممتلكات.

1. **التهرب الضريبي:** لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفا للتهرب الضريبي بل اقتصرت على تعداد صوره وأشكاله، يعرفه الكتاب الاقتصاديون بأنه تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضرائب.[1] والتهرب الضريبي يتمثل بعدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقا للقوانين أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة.

➢ أنواع التهرب الضريبي:

- **التهرب الضريبي المشروع:** هو الفعل الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية، تسمح له باختيار وضعية جبائيه محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.[2]
- **التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):** يتمثل في الخرق المباشر والمفتوح للقوانين الجبائية، وهو تهرب مقصود من المكلف بالضريبة قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود و سجلات مزيفة.[3]

➢ أشكال التهرب الضريبي:[4]

- **الامتناع:** يمتنع المكلف هنا عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة سواء كليا أو جزئيا؛
- **الحلول:** يتمثل في قيام المكلف عوض توظيف أمواله في نشاط معين من النشاطات الاقتصادية الخاضعة لفرض ضريبة محددة إلى التوجه إلى توظيفها في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروض عليها ضرائب أقل؛

---

[1] سالم عميرة العمور، **ظاهرة التهرب الضريبي من الدخل**،مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،2007، ص68.

[2] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مرجع سابق، ص 74.

[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، مرجع سابق، ص40.

[4] أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر،2003/2002، ص14-15.

- **الاستفادة من الثغرات القانونية:** إذ قد يحتوي القانون الجبائي أو النصوص الضريبية على ثغرات تسمح للمكلف بالاستفادة منها، فقد يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على هذه الأرباح.

**معيار التمييز بين الغش و التهرب و التجنب الضريبي:**

يعتبر الغش الضريبي تهرب ضريبي غير مشروع ومخالفة مباشرة وبإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية، بينما التهرب الضريبي فيعتبر مشروع له صبغة الشرعية كما أنه أعم و أشمل من فكرة الغش، أما التجنب الضريبي فهو العمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة للتخلص من عبئها كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون.[1]

**أسباب التهرب الضريبي:** توجد عدة أسباب للتهرب الضريبي يمكن ذكرها كالآتي:

- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين؛
- اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يستفيد منها؛
- اعتقاد المكلف بأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة؛
- الشعور بثقل العبء الضريبي عند معدلات الضريبة المرتفعة أو تعددها؛
- كثرة النماذج والإقرارات والإجراءات الشكلية التي تدفع بالمكلف للملل والتهرب من الدفع؛
- كثرة التعديلات بين الحين والآخر في التشريعات والقواعد الضريبية.

### 2. نقل العبء الضريبي: [2]

يقصد به أن الشخص المكلف الذي تفرض عليه الضريبة يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر وبالتالي تستقر الضريبة على شخص معين يتحملها في النهاية، أي أن الشخص الذي حدده القانون لدفع مبلغ الضريبة هو الممول القانوني ويسمى كذلك حامل العبء القانوني للضريبة، أما الشخص الذي استقر عليه عبئ الضريبة فعلا ولم يستطع نقلها لشخص آخر فهو الممول الفعلي للضريبة أو حامل العبء الضريبي الفعلي.

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، طبعة أولى، لبنان، 2008، ص13-16.

[2] عبد المطلب عبد الحميد، **إقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 280.

يشمل نقل العبء الضريبي نوعان هما:

- نقل العبء الضريبي للأمام ويتم هذا من خلال نقل الضريبة إلى المستهلك الأخير؛
- نقل العبء الضريبي للخلف ويتم من خلال نقل الضريبة إلى المراحل السابقة للمرحلة التي فرضت عليها الضريبة وبالتالي ينقل إلى مرحلة تسبق الوجهة الفنية المرحلة الخاضعة للضريبة.

## المبحث الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي

باعتبار أنه منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي فقد حدثت العديد من التعديلات والتغييرات في مختلف المجالات لاسيما المجال الضريبي، فقد تأثرت القواعد الجبائية نفسها بتطبيق النظام المحاسبي المالي ومن خلال هذا المبحث سنحاول الوقوف على مدى تأثر التحصيل الضريبي كإجراءات وحصيلة بهذه التعديلات الطارئة .

### المطلب الأول: التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري

يعبر مصطلح التحصيل عن كل إيراد يتم جمعه لفائدة خزينة الدولة، ويمر عبر مراحل محددة وفقا لقواعد محاسبة الدولة والمتمثلة أساسا في الأمر بالتحصيل من خلال سند تحصيل مختوم من طرف الآمر بالصرف والتحصيل الفعلي الذي يتم عن طريق المحاسب العمومي.

#### أولا: طبيعة التحصيل الضريبي و القواعد التي يخضع لها:

يعتبر التحصيل الضريبي آلية لتزويد خزينة الدولة بالإيرادات بصفة دائمة ومستمرة على مدار السنة، ويمر على مرحلتين أساسيتين هما:[1]

1. المرحلة الإدارية: تتمثل في العمليات المتتالية التي تمثل أساسا عملية التحصيل وتشمل:

- الإثبات: يكون عن طريق تصريح المكلف المعني أو عن طريق الإدارة الضريبية التي تحدد الضريبة والوعاء والمعادلة بعد توفر الشروط اللازمة لإمكانية التحصيل؛
- التصفية: أي المبلغ النهائي الواجب على المكلف تسديده لإدارة الضرائب؛

[1] وكواك عبد السلام، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 68.

- تقرير أمر التصريح أو سند التحصيل.

2. المرحلة المحاسبية: يتم في هذه المرحلة التحصيل الفعلي لدين الضريبة، حيث يصبح المحاسب مسؤولا أمام الجهة التي أصدرت أمر التحصيل لحسابها بتحصيل مبلغ الإيراد.

**ثانيا: أنظمة فرض الضريبة:**

تتضمن أنظمة فرض الضرائب 6 أنظمة نوجزها فيمايلي:[1]

- ✓ **الضريبة الجزافية الوحيدة** IFU :يحدد رقم الأعمال ولسنتين متتاليتين الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا بالنسبة للمكلفين الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي 10000000دج فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا رئيسيا يتمثل في بيع السلع و المواد و اللوازم الموجهة للاستهلاك أو توفير السكن و باقي النشاطات، وفي هذه الحالة تقوم إدارة الضرائب بتحديد رقم الأعمال و الأرباح والضرائب التي تنتج عليها، حيث تقوم الإدارة بالتحريات المستمرة والاستطلاعات عن المكلف بالضريبة.
- ✓ **النظام الحقيقي**: يترتب على المكلف الخاضع للنظام الحقيقي والذي يكون رقم أعماله 30000000 دج سنويا مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها، واستظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب، ووفقا لهذا النظام يقوم المكلف بالتصريح بنفسه شهريا بأرقام أعماله إلى إدارة الضرائب باعتباره يمسك محاسبة كاملة.
- ✓ **النظام الحقيقي المبسط**: نظام تم استحداثه في قانون المالية لسنة 2010 ويخضع له الأشخاص الذين يتراوح رقم أعمالهم بين 10000000 و 30000000 دج، ويقوم المدينون بتصريحاتهم كل ثلاثة أشهر عن طريق وثيقة G50 لكافة الضرائب والرسوم الخاصة بالثلاثي وهم ملزمون بمسك محاسبة مبسطة ويصرحون بها قبل 01 ماي من كل سنة الموالية لسنة النشاط وهم غير ملزمون بمصادقة محاسبتهم من قبل محافظ الحسابات حسب قانون مالية 2011 فيما يخص الضريبة على الدخل (20%) نسبة محررة من الربح.
- ✓ **النظام المراقب**: يتعلق هذا النظام بأصحاب المهن الحرة ويكون التصريح به كل ثلاثة أشهر بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم وهذا بواسطة وثيقة G50، أما التصريح السنوي فيكون من خلال وثيقة G13

[1] بن اعمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**، مرجع سابق، ص32-34.

التي تتضمن التصريح السنوي بالدخل وتضم محاسبة مبسطة من تكاليف وإيرادات لتحديد النتيجة وإذا كانت غير مبررة فتخفض الأرباح بـ 10% تلقائيا فهم خاضعون لنسبة محررة 20% من الأرباح فيما يخص IRG.

- ✓ **نظام الاقتطاع من المصدر:** يطبق هذا النظام على العمليات المحققة من طرف الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الذين لا يملكون إقامة في الجزائر كما يتوجب على الأشخاص والشركات والهيئات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاصة بالضريبة المستحقة بسبب العمليات التي تقوم بها الشركات الأجنبية.
- ✓ **نظام الأقساط الزمنية:** يسمح للأشخاص الذين مارسوا منذ أكثر من سنة نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وهذا بطلب لتسديد تسبيقات على الضريبة.

**المطلب الثاني: التحصيل الضريبي و النتيجة الجبائية**

تسبق عملية تحصيل الضريبة مجموعة من الإجراءات والتي تشمل تحديد وعاء الضريبة ونسبتها، حيث يعتمد في وعاء الضريبة على النتيجة المحاسبية المصرح بها من طرف المكلفين، والتي يتم تعديلها على مستوى إدارة الضرائب لتتناسب مع القواعد الجبائية السارية المفعول.

**أولا: النتيجة الجبائية**

يتم حساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية، وبالتالي فإن جباية المؤسسة تعتمد على النتيجة المحاسبية التي تخضع للضريبة بعد التعديل و التصحيح بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية.[1]

وحيث أنه لم يشر المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية فإنه يمكن استنتاج تعريفين حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 140)، يتعلق الأول بالوضعية المالية التي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية الخاصة بالسنة المالية، والتعريف الثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال (أنظر الفصل01 ص35).

[1] ملتقى وطني بعنوان: **النظام المحاسبي المالي بالجزائر و علاقته بالمعايير الدولية IAS/IFRS**، مرجع سابق، ص 01.

حيث يلزم القانون كل المؤسسات بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليها، إذ أن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون، لذلك يفرض على المؤسسات القيام بالتصريح بأرباحها سنويا لدى إدارة الضرائب التي تقوم بإعادة النظر فيها قبل فرض الضريبة عليها، حيث أنه هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط وذلك قبل شهر أفريل من السنة الموالية والتي يتم من خلالها الوصول للنتيجة الجبائية التي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة حسب التشريع الضريبي.

**ثانيا: علاقة التحصيل بالنتيجة الجبائية**

باعتبار التحصيل الضريبي كآخر مرحلة في العمل الضريبي فهو يتعلق بمدى شفافية ويقين المادة الضريبية التي يتم تحصيلها والتي تحدد بناء على النتيجة الجبائية، وتعد هذه الأخيرة الخطوة الأولى في جباية دين الضرائب المترتب على المكلفين وأحد شروط التحصيل الضريبي، وبناء عليه تتحدد علاقة تحصيل الضريبة بالنتيجة الجبائية في إطار علاقة سبب ونتيجة إذ يتم الانطلاق من النتيجة الجبائية كخطوة أولى في العمل الضريبي والتي تبرر نشوء دين الضريبة وينتهي بتحصيل الضرائب المقدرة من طرف المصالح المكلفة بذلك ووفقا للإجراءات والطرق المحددة.

**ثالثا: الفرق بين التحصيل الضريبي و الحصيلة الضريبية**

تشمل الإيرادات الضريبية أو الحصيلة الضريبية الإيرادات المتأتية من مختلف الضرائب والرسوم وأنواعها والتي تفرض على المكلفين من طرف الدولة، وتكون مسجلة بالمبلغ الصافي بالشكل التالي:

**الحواصل الضريبية– الإرجاعات الضريبية= صافي الإيرادات الضريبية.**[1]

[1] موقع : وزارة المالية لدولة فلسطين، **تعاريف المصطلحات**،2016/4/4، http://www.pmof.ps/86 .

وحيث أن حصيلة الضرائب تمثل أهم الموارد المالية لخزينة الدولة والجماعات المحلية فإنه يتم تقسيمها وفقا لنسب محددة إلى حصص بين الجماعات المحلية والولاية وخزينة الدولة.[1]

كما يسبق تحديد الحصيلة النهائية للجباية إجراءات تتخذها الإدارة الضريبية في سبيل استرداد مبلغ دين الضريبة من المكلفين، حيث بالرجوع لتعريف التحصيل الضريبي نجد أنه كل العمليات التي تهدف لنقل المال من جيوب المكلفين إلى خزينة الدولة بمختلف الطرق والأساليب والوسائل المنصوص عليها في التشريع الضريبي، في حين أن الحصيلة تعتبر النتيجة المترتبة عن العمل السابق وتمثل النسب والأرقام التي تم اقتطاعها وجبايتها ثم تحويلها للخزينة العمومية.

بالعودة لما تم ذكره سابقا نجد أن التحصيل هو الأصل والحصيلة هي الفرع، ذلك أن الفرق بين الاثنان يكمن في أن الحصيلة الضريبية هي أحد خطوات التحصيل الضريبي وآخرها ولا تمثله بكامله باعتباره جملة من الإجراءات والمراحل المترجمة في وثائق وسجلات معينة.

**رابعا: أثر حساب النتيجة الجبائية على الحصيلة الضريبية**

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المصرح بها والمتضمنة للإيرادات المحققة من طرف المكلفين ويتم إعادة معالجة تلك النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الضريبي، وعليه فإن الحصيلة الضريبية تتأثر وفقا للنتيجة الضريبية وطرق حسابها و تقدير الوعاء الضريبي، إذ أن التحصيل يرتبط بالضريبة ووعائها ويتحدد حجم الحصيلة ونسبتها بناء على هذا الأخير.

كما أوجبت التطبيقات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي على المؤسسات أن توفر في قوائمها المالية وتحديدا الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة، وهذا يستلزم من المؤسسات إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ما يشكل عائقا بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؛

كما يعتبر النظام المحاسبي المالي بأن التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق، تندرج مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية بدون تسجيلها ضمن

[1] **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، مرجع سابق، مادة 222، ص 101.

الأعباء والنواتج، بعبارة أخرى تسجل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة، بدون تسجيلها في حساب النتائج وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية.[1] الأمر الذي يؤثر في حجم الحصيلة الضريبية بالنهاية. إذ أن أي خطأ في تقدير النتيجة الجبائية سواء بالزيادة أو بالنقصان سيكون له أثر مباشر على نسبة الحصيلة النهائية للضرائب .

**خامسا: دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي**

✓ **من جانب الإجراءات و الأساليب:**

بالرجوع إلى فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي نجد أن طرق التحصيل الضريبي تعتبر نفس الطرق المطبقة حاليا، حيث لم تطرأ عليها أي تغييرات شكلية إلا فيما يتعلق بالنسب الضريبية المطبقة ومدة استحقاق دين الضريبة وطرق التصريح بها التي نلاحظ تغييرا ملحوظا بها وذلك بالمقارنة بين قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010 وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنتي 2015 و 2016، بالإضافة إلى أنظمة فرض الضريبة حيث نجد أنه استحدثت أنظمة جديدة كنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

إضافة إلى أن التحصيل الضريبي يتبع محاسبة خاصة بقابضي الضرائب والتي هي جزء من محاسبة الخزينة التابعة للمحاسبة العمومية[2]، لذا سيكون من الصعب تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي سواء من حيث الطرق والإجراءات أو من حيث الوثائق والأساليب المستخدمة في عملية التحصيل، غير أن الحصيلة الضريبية وكجزء من التحصيل قد تتأثر بتطبيق النظام المحاسبي المالي باعتبارها مبنية على وعاء الضريبة والذي تم حسابه على أساس النتيجة الجبائية .

✓ **من جانب الحصيلة المحققة:**

تعتبر الحصيلة المحققة النتيجة المعبرة على مدى فعالية نظام دون غيره، ونظرا للتطور الاقتصادي الذي شهدته الجزائر منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن تطور الحصيلة الضريبية العامة سيعود حتما للقواعد و المبادئ المحاسبية الجديدة التي تم تطبيقها والتي تسمح بشفافية أكبر للمعلومات الخاصة بالمؤسسات، بالإضافة إلى أن النظام قد

[1] مداخلة بعنوان: **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه**، مرجع سابق، ص5،ص8.

[2] دوة محمد، **محاضرات مقياس المحاسبة الضريبية**، جامعة الأغواط، ص 01.

جاء بقواعد دولية ما يسمح بنشاط الشركات الأجنبية على المستوى الوطني الأمر الذي يرفع من حجم الإيرادات الضريبية في مجال الضريبة على أرباح الشركات.

- ✓ **من جانب الشفافية و اليقين:**

ترتبط الشفافية في الإدارة الجبائية بتعزيز دور الرقابة وزيادة كفاءتها، إضافة إلى الدقة والوضوح في الإيرادات الجبائية وضمان صحة المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات من خلال محاربة الفساد بكافة صوره وأشكاله ومنع الممارسات الجبائية الخاطئة.[1]

يلتقي النظام المحاسبي المالي بالتحصيل الضريبي في نقطة اليقين، حيث لقيام عملية التحصيل يستدعى أن تكون المادة الضريبية التي يتم تحصيلها دقيقة وصادقة إلى حد ما، إضافة إلى أن غياب عنصر التهرب الضريبي والتخلص من الضريبة عموما يعكسان مدى شفافية المعلومة المالية، وقد جاء SCF كنظام مبني على شفافية المؤسسة من خلال إتاحته للمعلومات والنتائج المالية الخاصة بالمؤسسات للجمهور وللجهات المستخدمة لقوائمها المالية وعليه نجد أن شفافية المؤسسة ودقة و يقين المعلومات المقدمة من طرفها المتعلقة بنتائج نشاطاتها تؤثر على عملية التحصيل وذلك من ناحية الحصيلة والإجراءات التي يتم استخدامها (ودية أو قسرية).

- ✓ **من جانب زيادة الحس الضريبي للمكلفين:**

يسمح النظام الجبائي الحالي بأن يقوم الأفراد المكلفين بالتصريح بنفسهم بالأرباح المحققة من طرفهم وأي تأخر عن هذا التصريح يؤدي إلى فرض غرامة تصاعدية بمعدل ثابت، لذا يتوجب على المعلومة أو الضريبة أن تكون دقيقة مؤكدة ولا رجعة فيها.

كما أن تصريح الأفراد المكلفين بالضريبة بنفسهم يساهم في تنمية الحس والالتزام الضريبي لديهم الأمر الذي يعود بالإيجاب على تحصيل الضريبة حيث أن إلتزام الأفراد بالتصريح والدفع في الأوقات الملائمة يقلص من إجراءات التحصيل القسري ويساهم في ثبات الحصيلة الضريبية والتقليل من الغش والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى أنه يرفع درجة الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

[1] جبار محمد علي الكعبي، **مؤتمر بعنوان: نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد و تعميم ثقافة النزاهة**، بغداد، 2008، ص06.

**خلاصة الفصل:**

من خلال هذا الفصل حاولنا دراسة مدى تأثر التحصيل الضريبي بالقواعد المحاسبية الدولية ممثلة بالنظام المحاسبي المالي، حيث بتطبيقه تأثرت العديد من القطاعات والمجالات سواء من جانب الإجراءات أو القواعد أو الهيكلة وغيرها ...؛

التحصيل الضريبي باعتباره آخر مرحلة في العمل الضريبي والذي تهدف الإدارة الضريبية من خلاله لتحقيق الحصيلة الضريبية المبرمجة والمحددة، فإنه وإن لم يتأثر شكليا بطريقة مباشرة فقد تأثرت الحصيلة الضريبية المحققة من خلاله دون أي تغيير في الإجراءات والأساليب المتبعة أو في بنية القباضة، ذلك للارتباط والتسلسل في بنية العمل الضريبي حيث أنه يمكن لأي عملية أن تتأثر بأخرى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، و في حالة الحصيلة الضريبية فهي تتأثر بالوعاء الضريبي الذي بدوره يقوم أساسا على النتيجة الجبائية والتي تتأثر بالنتيجة والقواعد المحاسبية.

كما أن التحصيل يعد آلية أساسية في العمل الضريبي باعتبار الهدف من العملية الجبائية تحديد إيرادات الدولة و حصيلتها من الضرائب، إذ أن الإنفاق على مدار السنة يستوجب وجود إيرادات نقدية مكافئة للنفقات التي يتم صرفها، حيث أن حصيلة الضرائب تمثل الإيراد الأساسي والدائم للخزينة العمومية.

# الفصل الثالث

## دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت

**تمهيد الفصل:**

يعكس الجانب النظري أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجبائية الجزائرية وبالخصوص في مجال تحصيل الضريبة والإيرادات من الحصيلة الجبائية، بحيث يلعب تحصيل الضرائب دورا هاما في ضمان إستمرار تدفق الإيرادات للخزينة العمومية للدولة من مختلف المصادر والجهات المكلفة.

وقصد إستكمال الدراسة قمنا بتطبيقها على الجانب الواقعي المتمثل في دراسة الأثر المستحدث على التحصيل وكذا تطور الحصيلة الضريبية وفقا لذلك، من خلال ربط الجانب النظري بالتطبيقي من خلال دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

لتسليط الضوء والإحاطة بكل جوانب الموضوع ومقارنته بالواقع قمنا بتقسيم الفصل الثالث إلى مبحثين كالآتي:

- ✓ المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب بولاية تيسمسيلت؛
- ✓ المبحث الثاني: التحصيل الضريبي في مركز الضرائب ( خطوات وإجراءات).

## المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب بولاية تيسمسيلت

### المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب وخصوصياته

#### أولا: نبذة عن الهيئات الضريبية المستحدثة في الجزائر[1]

تأثرت الإدارة الجبائية بالإصلاحات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر وقد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هياكلها، وذلك من خلال إنشاء هياكل جديدة يطلق عليها المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة الضريبة وهي كالآتي:

1. مديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاؤها بناء على نص المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 ، وتم فتحها للجمهور بداية من تاريخ 02 جانفي 2006، تقوم بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار، بالإضافة إلى الشركات البترولية والشركات الأجنبية التي ليس لها مقر إقامة مهنية في الجزائر.

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات بمايلي:

- تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها؛
- توسيع طرق الطعن؛
- تحديث وتبسيط الإجراءات من خلال وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة؛
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحادث الجبائي.

2. مركز الضرائب:

[1] الموقع الإلكتروني **للمديرية العامة للضرائب**، 2016/04/06، www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar.com .

يعد مصلحة عملية تابعة للمديرية العامة للضرائب، يختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب من المكلفين متوسطي الحجم، كما يطمح إلى تقديم خدمة نوعية تهدف لتطوير العلاقة بين المكلفين والمركز تقوم أساسا على التواجد، الإستماع، الإستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلفين.

يعتبر إفتتاح مركز الضرائب النموذجي لرويبة في 2009 أول مرحلة رئيسية يتم تخطيها في إطار هذا المشروع، والهدف الرئيسي من إفتتاحه هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز، إذ انه بالرغم من تجربته القصيرة سجل هذا المركز تطورا واعدا من حيث الأداء المالي ومعالجة القضايا النزاعية و كذا الرقابة والإستقبال، ومع هذه النتائج الإيجابية قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل عدة مراكز موزعة على ولايات الوطن ومنها مركز الضرائب المتواجد في ولاية تيسمسيلت وهو محل الدراسة التطبيقية، علما أنه إلى غاية اليوم لا تحتوي جميع ولايات الوطن على مراكز ضرائب أي أن عددها محدود.

3. المركز الجواري للضرائب:

يعد آخر مرحلة من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها والذي تم الإنطلاق فيه سنة 2006 ، وهو مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي الذين يقل رقم أعمالهم عن 3 مليار دينار.

ويهدف إنشاء المركز الجواري للضرائب إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وعصرنة الإجراءات، وعلى غرار الهياكل الأخرى يمثل المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة الذين يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

**ثانيا: مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت**

يعتبر مركز الضرائب مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل و المراقبة والمنازعات التي تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية، إذ يشكل المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه والمتمثلة في المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والمؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 30000000 دج في السنة.[1]

يقع مقر مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت في الحي الإداري مقابل متوسطة الأمير خالد بتيسمسيلت ويضم 60 عامل تتراوح أعمارهم مابين 27 و55 سنة موزعين حسب المهام على مختلف مصالح المركز.

مركز الضرائب تابع للمديرية العامة للضرائب الخاضعة لوزارة المالية تم تأسيسه ووضعه محل العمل بداية من نهاية سنة 2012 أين بدأ العمل الفعلي بالمركز واستلامه لملفات المكلفين الخاضعين لمجال إختصاصه، غير أن عملية إنشاء المركز لم تصاحبها أية نصوص أو قرارات تنظيمية، حيث يرتبط بمرسوم مديرية الضرائب الذي يضبط أحكام المركز.[2] ويتكفل المركز(CDI) بكل العمليات المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضريبة في إطار النظام الحقيقي.

**مهام المركز**: ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:[3]

- ✓ في مجال الوعاء: يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بالمداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وكذا الاشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي لفئة الأرباح المهنية.
- ✓ في مجال التحصيل: يقوم المركز بالتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى، بالإضافة إلى التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية وضبط الكتابات وكذا تسجيل مركزة تسليم القيم.
- ✓ في مجال الرقابة: تتم عملية الرقابة في المركز من خلال البحث عن المعلومات الجبائية وإستغلالها ومراقبة التصريحات وكذا إعادة وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2016، **تنظيم و مهام المركز**.

[2] معلومات تم التحصل عليها من طرف أعوان مصلحتي القباضة و الإستقبال بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

[3] نشرة 2016، **تنظيم و مهام المركز**، مرجع سابق.

- ✓ في مجال المنازعات: تتم دراسة ومعالجة الشكاوي ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية وكذلك تسديد وإسترداد القروض والرسوم على القيمة المضافة.
- ✓ في مجال الإستقبال والإعلام: يقوم المركز بضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة والتكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية، بالإضافة إلى تنظيم وتسيير المواعيد ونشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه.

**صلاحيات مركز الضرائب:** يخضع لمجال إختصاص مركز الضرائب المكلفين الآتي ذكرهم:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو النظام المبسط الذين يمارسون عمليات متخصصة؛
- الشركات غير خاضعة لمديرية كبريات المؤسسات؛
- أعضاء المهن الحرة .

كما يقوم المركز بتسيير الضرائب والرسوم الآتية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو المبسط؛
- الضريبة على الدخل فئة الأرباح غير التجارية المستحقة على أعضاء المهن الحرة؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم الداخلي للإستهلاك ورسم المرور على الكحول؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الإقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت؛
- الإقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء؛
- حقوق الطابع.

**المطلب الثاني: تنظيم و هيكلة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت[1]**

يتكون مركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين وتحدد وفقا لمايلي:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير: تقع على مستوى الطابق الثاني للمركز وتكلف بالمهام التالية:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات ولمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.
- تعمل على تسيير المصالح المتعلقة بجباية القطاع الصناعي،قطاع البناء والأشغال، القطاع التجاري، قطاع الخدمات، وقطاع المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تقع على مستوى الطابق الثالث للمركز وتكلف بمايلي:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها؛
- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقسيمية دورية؛
- تعمل على تسيير المصالح التالية:

✓ مصلحة البطاقيات والمقارنات وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها وإستردادها من أجل إستغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

[1] معلومات مقدمة من طرف أعوان مصلحتي الإستقبال والقباضة بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

- ✓ مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتعمل في شكل فرق من أجل:
  - إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية لتنفيذ حق الإطلاع؛
  - إقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان إنطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.
- ✓ مصلحة التدخلات تعمل في شكل فرق لأداء مايلي:
  - برمجة وإنجاز التدخلات لتنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيادة والمراقبة عند المرور؛
  - إنجاز في عين المكان كل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
  - إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات إنطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.
- ✓ مصلحة المراقبة تعمل في شكل فرق وتكلف بـ:
  - إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات في عين المكان؛
  - إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقسيم مردودها.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات: تقع على مستوى الطابق الثاني وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز؛
- دراسة طلبات إسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية؛
- تعمل على تسيير المصالح التالية:

- ✓ مصلحة الإحتجاجات وتكلف بـ:
  - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها؛
  - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إسترجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر؛
  - دراسة طلبات تتعلق بإرجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة ومعالجة منازعات التحصيل.

✓ مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية تكلف بمايلي:

- دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولإختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

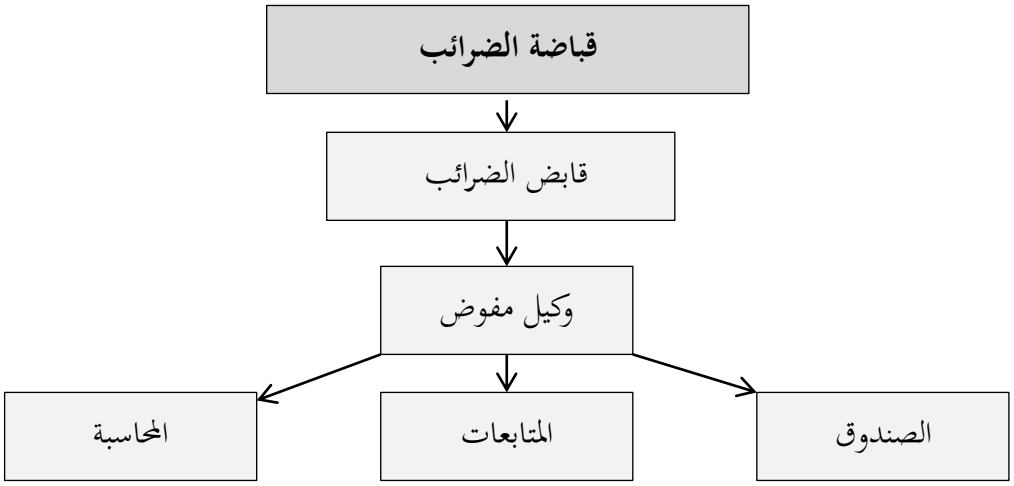
✓ مصلحة التبليغ والأمر بالدفع تكلف بالمهام التالية:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4. **القباضة:** تقع في الطابق الأرضي لمقر المركز وتتكلف بالمهام التالية:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بالتسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم؛
- متابعة وضعية المكلفين في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضرائب؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- تعمل على تسيير كل من مصلحة الصندوق، المحاسبة والمتابعات تنظم هذه الأخيرة في شكل فرق.

**الشكل رقم03: الهيكل التنظيمي لقباضة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت**




**المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات مقدمة من طرف أعوان القباضة .**

- ✓ قابض الضرائب: يعتبر المسؤول الأول على تسيير نشاطات القباضة وبدونه لا تتم هذه العمليات فهو الممثل الرسمي في كل إمضاء وثيقة تستخرج من القباضة، ومن مهامه الحرص على السير الأمثل للعمليات والوظائف الخاصة بالقباضة، بالإضافة إلى تحصيل الضرائب بإعتباره مسؤول عن عملية التحصيل مسؤولية شخصية.
- ✓ الوكيل المفوض: يعد نائب عن قابض الضرائب ويتحدد دوره أساسا بمراقبة أصحاب الفائض في الدفع،أي أنه يعتبر بمثابة مراجع داخلي للعمليات التي تجري بقباضة الضرائب، غير أن التشريع الجزائري لم يذكر مهامه صراحة ولم يحدده في الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب إلا أن دوره مازال فعال في عدة مراكز على مستوى الوطن.
- ✓ الصندوق: الجهة التي تستقبل المكلفين والتي تقوم بتحصيل مبالغ الضريبة منهم، إلا أنه لا تتم جميع عمليات التحصيل على مستواه،حيث يتلقى أمين الصندوق مهام الإستلام والتسليم وتقديم بعض الخدمات الخاصة بنشاط القباضة، ويستعين بالسجل H7 الذي تسجل به كل العمليات التي تمت على مستوى الصندوق وبنهاية كل يوم يتم غلق الحسابات وذلك لإجراء العمليات المحاسبية الضرورية لإظهار المجموع الكلي للإيرادات، كما إعتادت مصلحة الصندوق على تسديد بعض المصاريف لذوي الحقوق بالتنسيق مع الهيئة المعنية بهم.

- ✓ المحاسبة: يتعلق دور هذه المصلحة بالعمليات القائمة بمصلحة الصندوق وتصحيح الأخطاء الموجودة، وكذا تمهيد الطريق إلى محاسبة الشهر أين تتم تصفية الدفاتر الخاصة بتسجيل العمليات المحاسبية وذلك من أجل حصر قيمة النواتج و الإيرادات الإجمالية والتي يتم تجميعها لحساب خزينة الدولة.
- ✓ مصلحة المتابعة: تتمثل في مجموعة من الأعوان الذين تعطى لهم كافة الصلاحيات القانونية لمباشرة عملهم، وذلك من خلال المتابعة الميدانية للمكلفين المتخلفين عن دفع المستحقات المترتبة عليهم، و لهذه المصلحة دور فعال في عملية التحصيل.

5. مصلحة الإستقبال و الإعلام: تقع في الطابق الأرضي للمبنى وتكون تحت سلطة رئيس المركز وتكلف بمايلي:

- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوق المكلفين وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصات المركز؛
- كما تستلم أيضا مهام إستقبال طلبات المكلفين بالضريبة لشهادات إثبات الدين (extrait de roule) وكذا مسك المواعيد؛

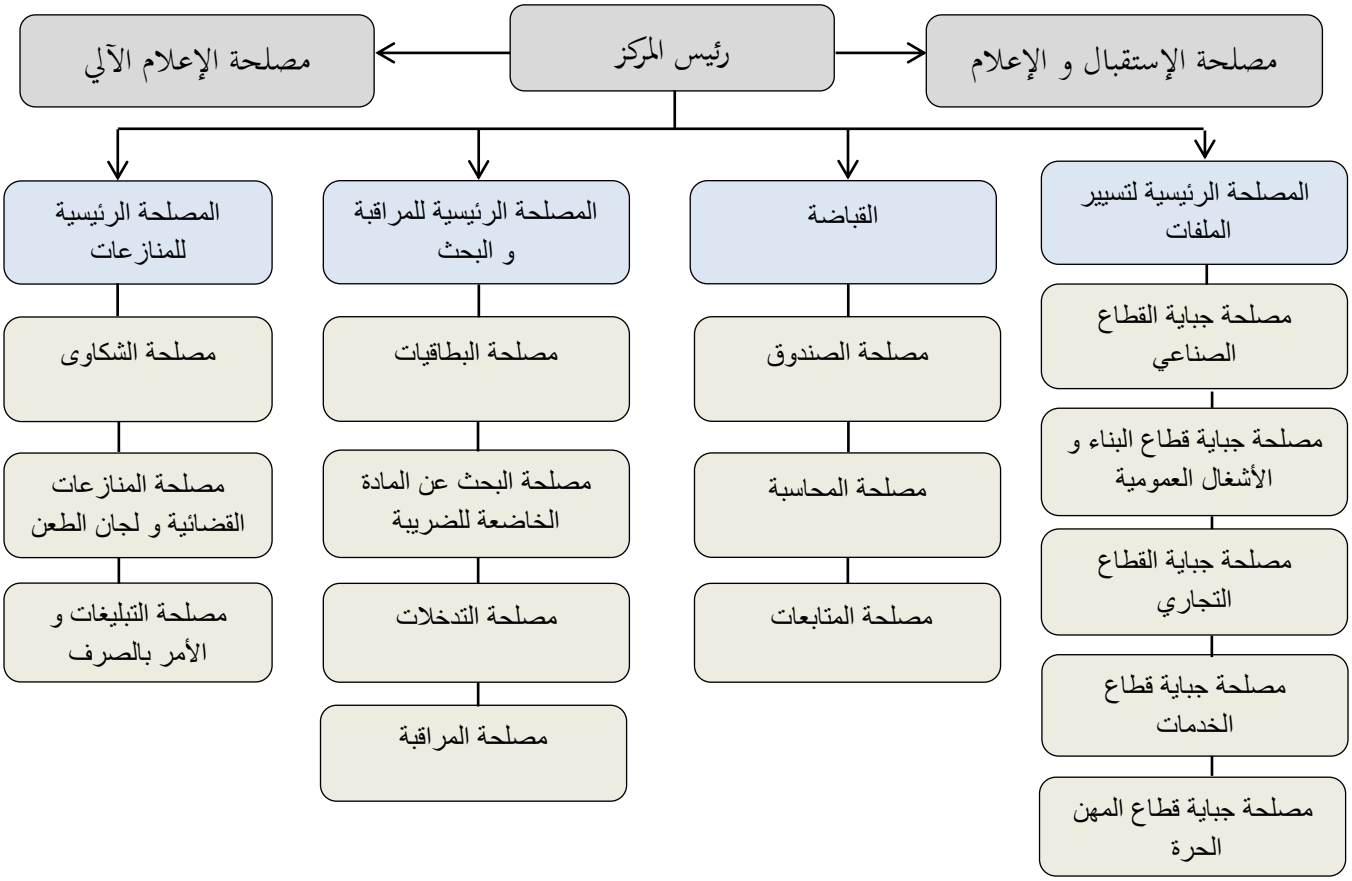
شهادة عدم الخضوع للضريبة(extrait de roule):(**ملحق رقم01**) عبارة عن وثيقة يطلبها المكلفين تثبت حق مركز الضرائب وقيمة دين الضريبة المستحق على المكلف أو إبراء ذمته.

وتختلف عن شهادة الوضعية الجبائية (situation fiscale) التي تستخرج لمعرفة ما على المكلف من ديون الضريبة المترتبة عليه.

6. مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: تقع في الطابق الأرضي لمبنى المركز وتكون تحت السلطة المباشرة لرئيس المركز، تكلف بالآتي:

- إستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها و كذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقر؛
- بالإضافة إلى مسك كل العمليات التي يقوم بها الأعوان بالمركز في برنامج SGF.

**الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمركز ضرائب**




**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2016 الخاصة بمهام و تنظيم مركز الضرائب.**

**المطلب الثالث: تطبيقات برنامج تسيير الضرائب SGF بمركز الضرائب**

في إطار بداية عمل مراكز الضرائب عبر التراب الوطني قامت مديرية الإعلام الآلي و التنظيم DIO ببداية دورة تحت تسمية SGF نظام تسيير الضرائب، لمجموع المستخدمين الرئيسيين.

**أولا: تعريف برنامج تسيير الضرائب:**[1]

برنامج SGF هو نظام لتسيير الضريبة يدعم وظائف محددة تلقائيا، تم تطبيقه بداية من سنة 2012 وقد تم إعداده خارج الجزائر، طبقت أول نسخة منه سنة 2012 تزامنا مع بداية نشاط المركز غير أنه تبين أنها كانت مليئة بالثغرات والأخطاء ما إستدعى إعادة تعديلها وهكذا دواليك، حيث كل نسخة كانت تعدل وتظهر بها ثغرات وأخطاء، حاليا يتم إستخدام النسخة رقم 5 التي سيتم إستبدالها قريبا بالنسخة السادسة المنقحة.

**ثانيا: العمليات المطبقة بواسطة برنامج تسيير الضرائب (ملحق رقم 02)**

تشمل العمليات المسيرة بواسطة SGF العمليات اليومية التي تتم في مركز الضرائب حيث كل مصلحة لها وظيفة محددة في هذا البرنامج تطابق إختصاصها، و تتسلم العمليات التي تخصها بالإضافة إلى أن كل عون له اسم مستخدم ورمز مرور لا يستخدمه غيره، أيضا العمليات تختلف حسب المهام التي يقوم بها فمثلا أمين الصندوق نجد أن له مهام محددة لا تظهر لدى قابض الضرائب.

تمر كل العمليات لرئيس المركز حتى يقوم بالمصادقة عليها، وتمسك تسيير هذا البرنامج مصلحة الإعلام الآلي التي لها صلاحية الولوج إلى أي وظيفة بالإضافة إلى الرقابة على المستخدمين، حيث أي إستخدام للبرنامج يسجل به وقت الإستعمال وإسم المستخدم.

كما أن الهدف الأساسي من تطبيق SGF في المركز يتمثل في التقليص من العمل اليدوي، حيث يتم إدخال معطيات محددة ويقوم البرنامج بإعداد النتيجة وفقا لتلك المعطيات أي إذا كانت غير صحيحة سيعطي نتيجة خاطئة.

[1] معلومات مقدمة من طرف أعوان مصلحة المتابعة و الإستقبال بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.

مصلحة التحصيل (القباضة) تتم على مستواها العمليات التالية:[1]

- تسيير ملفات المكلفين بالضريبة؛
- تسيير الصندوق وإعداد التصريحات G50 وتجميعها والرقابة ثم المصادقة عليها؛
- إنشاء الأوراد وإرسالها لرئيس المركز للموافقة عليها ثم نقلها لقابض الضرائب أين تتم المصادقة عليها وإرسال إشعار بالدفع للمكلف بالضريبة؛
- تسيير التسجيلات لفوائض الدفع الناتجة عن عمليات الدفع؛
- تسيير الشهادات الملغاة بإنشائها والتأكيد عليها وتطبيق إلغاء الأوراد؛
- الإنفاق على مستوى الصندوق بالإفراج عن الأموال لحساب الخزينة؛
- إلغاء التحصيل بإلغاء وصل إستيلام الإيراد أو الإنفاق؛
- توقيف الصندوق بإقفال الدورة الحالية من طرف العون الذي بدأها وتأكيد الإقفال.

تتم العمليات السابقة إلكترونيا فعمليات التحويل والإرسال تتم على مستوى البرنامج دون الحاجة بالعون لنقلها بنفسه أو إعدادها يدويا، إذ أصبحت معظم الوثائق والسجلات الخاصة بالتحصيل تعد على مستوى الحاسوب ويتم طباعتها.

و للإطلاع أكثر على البرنامج وكيفية عمله سيتم إرفاق المذكرة بدليل إلكتروني لإستخدام النسخة 1 من SGF،ذلك نظرا لحجم المعلومات حول هذا البرنامج إرتأينا الإختصار.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **دليل تطبيقي لبرنامج تسيير الضريبة SGF**، **2012**.

## المبحث الثاني:عملية التحصيل الضريبي في مركز الضرائب

تعتبر مرحلة التحصيل آخر مرحلة في العمل الضريبي بالمركز بعد تحديد الوعاء والتدقيق في وضعية المكلفين، ويتم وفقا لخطوات معينة كما تختلف الإجراءات والتدابير المتخذة وفقا لنوع التحصيل ولمدى إرتفاع الحس الضريبي لدى المكلفين.

### المطلب الأول: أنواع و إجراءات التحصيل الضريبي بمركز الضرائب[1]

بعد إجراء الرقابة على محاسبة المكلف وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة تأتي مرحلة التحصيل وهي المرحلة التي يتم فيها إسترداد ما على المكلف من ديون ضريبية سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

**ونميز** بين نوعين من التحصيل الضريبي فقد يكون تلقائيا من طرف المكلف، وقد يتم التماطل في دفع دين الضريبة الأمر الذي يستدعي إجراءات جبرية وفيمايلي سنرى كل نوع:

#### 1. التحصيل العادي

يتم تحصيل الضريبة عن طريق تصريحات مقدمة من طرف المكلفين ويكون التسديد إما نقدا أو عن طريق الشيكات البنكية أو البريدية، يحصل المكلف على وصل لقاء التسديد التلقائي لدى الصندوق، والقائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع المرخصة من طرف التشريع (المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) بحيث:

- ينتج عن كل دفع وصل إيراد مقطوع من سجل قانوني، كما يتعين على القابضين أن يقيدوا الأداءات في جداولهم تواليا مع حدوثها؛
- يسلم مجانا تصريح بالدفع للمكلف من قبل القابض إثباتا على أداء ضرائبه.

ويتم تحصيل الضريبة وفقا للنظام الحقيقي داخل المركز عن طريق التصريحات ( G50أوG50A) ويتم إيداع هذا التصريح الذي يعد كإشعار خاص بالدفع لدى قباضة الضرائب في العشرين يوما الأولى التي تلي شهر الإستحقاق.

[1] معلومات مقدمة من طرف أعوان قباضة الضرائب بمركز الضرائب، تيسمسيلت.

وفي حال ما إذا لم يحقق المكلف الإيرادات خلال الشهر يجب عليه أن يكتب عبارة لا شيء (Néant)على G50ويقدمها لقباضة الضرائب من أجل المصادقة عليها.

إذا لم يقدم المكلف التصريح في الموعد المحدد (يوم 20 من كل شهر) فإنه يتوجب عليه دفع غرامة 10% من المستحقات ثم تزيد بـ 3% عن كل شهر تأخير حتى تصل إلى أقصى حد لها وهو 25%.

وتمر عملية التحصيل الودية عبر المراحل التالية:

- إرسال إستدعاء (convocation):(**ملحق رقم03**) عبارة عن تبليغ للمكلف بنشوء حق إدارة الضرائب عليه يتضمن مبلغ الضريبة والمعلومات الخاصة بالمكلف.
- إرسال إشعار بالدفع (avis a payer): (**ملحق رقم04**) عبارة عن وثيقة رسمية تبلغ للمكلف قبل شهر أو شهرين من المتابعة الشخصية له، وتتضمن المعلومات الخاصة بالمكلف ومبلغ الضريبة بالإضافة إلى الإجراءات الردعية المتخذة ضده.
- إرسال آخر إشعار بالدفع(avis du receveur des impôts): (**الملحق رقم 05**) وهو إعلام المكلف بآخر إشعار للدفع قبل المتابعة القضائية وتتمثل مدته بـ 8 أيام من تاريخ الإستلام.

**2. التحصيل الإجباري**

تبدأ عملية التحصيل الإجباري بعد إنتهاء تاريخ الإستحقاق، وبعد إستيفاء كل الطرق الودية وشبه الودية بحيث في حالة عدم دفع المكلف لدين الضريبة سواء تماطلا أو بعدم مبالاة تتدخل مصلحة المتابعة من خلال أعوان مؤهلين ذوي خبرة وكفاءة تحت إشراف و مراقبة قابض الضرائب،و تمر عملية المتابعة بعدة مراحل تتمثل أساسا في :

- المتابعة عن طريق التنبيه الشخصي(commandement): عبارة عن سجل يتم إعلام المكلف عن طريق عون مصلحة المتابعة شخصيا بالدفع في أجل 3 أيام من تاريخ إعلامه.
- إشعار رسمي بالحجز (avis officier de saisi): (**الملحق رقم06**) في حال عدم حضور المكلف بعد مهلة 3 أيام يتم إعداد إشعار رسمي بالحجز.

- الغلق المؤقت (fermenter provisoire): تقوم مصلحة المتابعة وكآخر إجراء بغلق المحل وحجز ممتلكات المكلف بشكل مؤقت لمدة 06 أشهر قابلة للتجديد، وفي حال عدم إستجابة المكلف في حدود هذه المدة يتم الحجز والغلق نهائيا، ويتم حجز ممتلكات المكلف ورصيده البنكي أو البريدي عن طريق إجراء مسمى بوضع اليد على أموال الغير.

وذلك حتى لا يمكن للمكلف بالضريبة التحجج بعدم دفع الضريبة تحت طائلة الأخطاء المادية أو القانونية، مع تسهيل إجراءات الدفع للمكلف بالضريبة، من جدولة الدين أو التأجيل القانوني للدفع ولا يتم هذا الإجراء إلا بعد دفع 20% من مجمل المستحقات .

- **جدولة دين الضريبة:** في حال ما إذا كان مبلغ الضرائب كبير ولا يمكن للمكلف دفعه مرة واحدة، له أن يدفعه عبر أقساط، حيث يقوم بدفع 20% من مجموع الدين ويتم جدولة الباقي لمدة سنة واحدة وكإستثناء على القاعدة يتم إضافة سنة أخرى، تتم الجدولة في وثيقة تعكس المبلغ الإجمالي للدين وكذا نوع الضرائب المفروضة على المكلف وإمضاء هذا الأخير أيضا حيث يعد إمضاءه كتعهد بإحترام آجال الدفع المتفق عليها.
- **إعادة جدولة الديون:** وهو إجراء تم إتخاذه سنة 2011 يرمي إلى إعادة جدولة الديون الجبائية للمكلفين الذين يعرفون مشاكل مالية، وتتضمن إلغاء الغرامات المسلطة عليهم مع منح فترة تأجيل الدفع لسنة، وفي حال التزام المكلف بنظام الجدولة فإنه سيعفى من دفع ما ترتب من ديون عن التأخير في الدفع إذ تقوم إدارة الضرائب وبصفة إنفرادية بالغائها كلها.

ووفقا لقانون مالية 2012 توقف المتابعات القضائية بالنسبة للمكلفين الذين يدفعون 50 % من ديونهم، ولتتم إعادة جدولة ديون المكلف يجب أن تتوفر فيه شروط محددة مثل عدم قيامه بمنازعة جبائية مع إدارة الضرائب من قبل.

قبل الشروع في عملية التحصيل الإجباري يجب توفر إجراءات قانونية تتمثل أساسا فيمايلي:

- ✓ نشوء دين الضريبة: إذ لا بد للدين أن يكون محققا عن طريق سند قانوني له القوة التنفيذية، ويمكن أن يكون:
  - واردا (un rôle)؛
  - عقد تنفيذي (un contra exécutoire)؛
  - سند تحصيل (un titre de recette)؛
  - حكم قضائي (un extrait de jugement)؛
  - قرار مدين (arrêt de débit).

ولا يمكن لقابض الضرائب إستعمال القوة التنفيذية خلال الفترة القانونية الممنوحة للمكلفين للتحرر من الضرائب، كما قد يتحرر المكلف من دينه إذا لم يطلب منه القابض خلال مدة أربعة سنوات إبتداء من تاريخ إستحقاق الضريبة (التقادم الضريبي) دفع ما عليه.

وعلى العموم يمكن أن تواجه طرق تصفية وتحصيل الضريبة بعدم قبول ورضى لدى المكلفين، لذا نص المشرع الضريبي بجواز إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات ويطلق على هذه الحالة النزاع الجبائي.

- ✓ الإجراءات الشكلية المتبعة: بحيث لا يمكن قيام عملية التحصيل إلا إذا تمت هذه الإجراءات الآتي ذكرها:
  - إرسال الإشعارات للمكلفين: توجه لجميع المكلفين المسجلين على الورود (les rôles) وترسل عن طريق البريد أو بتسليمها شخصيا من طرف أعوان المتابعة؛
  - الأمر بالمتابعة: الأمر بتنفيذ الإجراءات اللازمة على شكل التسجيل بمذكرة عون المتابعة، ويعد هذا الإجراء شكلي داخلي لا أثر له على سلامة المتابعة.
- ✓ سند التحصيل: حيث في إطار المحاسبة العمومية لا يتم التحصيل إلا بوجود سند قانوني، ويأخذ قابضي الضرائب على عاتقهم تسجيل سندات التحصيل بأشكالها المختلفة و المتمثلة في:
  - الأوراد المتعلقة بالضرائب والرسوم المماثلة

(rôles pour les contributions directes et taxes assimilées )

  - قوائم المنتجات للرسم على القيمة المضافة والمنتجات غير المباشرة

(états de produits pour la TVA et produits indirects)

- سند التحصيل خاص بنواتج أخرى

(titre de perception émis pour les autres produits)

- مستخرج من الأحكام الصادرة حول الغرامات والإدانات المالية

(extraits de jugements en amendes et condamnations pécuniaires)

- سند تحصيل وأمر بالدفع بالنسبة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية (titres de recettes et ordres de versements pour les communes et établissements publics locaux)

عند توفر الخطوات السابقة الذكر تبدأ عملية المتابعة القسرية (الإجبارية) والمتضمنة المراحل التالية:

- **المتابعة عن طريق التنبيه الشخصي**: تقوم مصلحة المتابعة بتكليف عون مؤهل يقوم بتبليغ المكلف بمقر إقامته، وفي حال عدم إستجابته خلال أجل 3 أيام يتم الإنتقال للإجراء التالي (الحجز).
- **الحجز** : للعون المكلف حق القيام بالحجز دون اللجوء إلى قاضي، ويختلف نوع الحجز حسب طبيعة المكلفين ونشاطهم بحيث :

- حجز الأموال لدى الغير: (**ملحق رقم 07**) يقوم عون المتابعة بإرسال وثيقة ATD إلى البنوك لحجز أموال المكلف بالضريبة، وغالبا ما يكون للمكلف حسابات بريدية أو بنكية حيث تقوم قباضة الضرائب بحجز المبلغ المستحق على الدفع محل حجز تنفيذي، وفي حالة ما إذا لم يوجد رصيد في حساب المكلف يتم حجز الأملاك، وذلك وفقا لنص المادة 355 من قانون الإجراءات المدنية.
- حجز الأملاك المنقولة و غير منقولة: تقوم قباضة الضرائب بحجز ممتلكات المكلف بالضريبة لمدة مؤقتة تكون غالبا 6 أشهر قابلة للتجديد في حال حجز محل، كما يمكن لها حجز أملاك أخرى كالأثاث، المحاصيل الزراعية، الماشية...، وفي حال حجز مواد غذائية يجب على عون التحصيل التأكد من مدى صحتها وقابليتها للإستهلاك ويقوم بجرد عام لقيمتها بحضور المكلف أو من ينوب عنه وهذا قبل اللجوء للبيع.

ويمكن أن يمنح للمكلف تأجيل بالدفع أو تقسيطات زمنية لدفع الضرائب (**ملحق رقم 08** ) على أن لا يتعارض هذا الدفع مع مصالح الخزينة والإمكانيات المالية للمكلف، كما يجبر المستفيدين من هذه التسهيلات على تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب المترتبة عليهم، وفي غياب هذه الضمانات يمكن القيم بحجز تحفظي على الوسائل الأدائية للمستفيد مع إحتفاظه بحق الإنتفاع.

في حال عدم دفع المكلف لدين الضريبة المترتب عليه تأتي آخر مرحلة في عملية المتابعة وهي بيع المحجوزات.

- **البيع**: كمرحلة أخيرة في عملية المتابعة تباع ممتلكات المكلف لإسترداد المبالغ المستحقة عليه، حيث تقوم القباضة بالإعلان عن تلك الممتلكات المحجوزة ويتم وضعها في المزاد العلني بعد تكفل لجنة متخصصة بتحديد أسعارها وتقييمها، وبعد بيعها تدفع كل التكاليف التي تحملتها الإدارة الضريبية كما يتم تسديد الديون المستحقة على المكلف.

في الإجراءات المتبعة أثناء تحصيل الضرائب بطريقة إجبارية لا يمكن إتخاذ أي إجراء تنفيذي ما لم تطبق الإجراءات من طرف الأعوان المختصين والمؤهلين بواسطة وسائل وأدوات متخصصة، إذ أن:

- أعوان قباضة الضرائب مسؤولون عن الضرائب التي تكلفوا بجدولتها ويتعين عليهم تقديم الدلائل والإثباتات اللازمة على حقيقتها ضمن الشروط المحددة في التشريع الضريبي الجاري العمل به؛
- قابض الضرائب لا يستطيع المباشرة بأي عملية تحصيلية دون سند تحصيل مرفق بأحد الوثائق القانونية.

**المطلب الثاني: مراحل وطرق التحصيل الضريبي**[1]

يجب توفر مراحل معينة في عملية التحصيل بحيث لا تقوم دونها، وتستند لطرق حددها التشريع الضريبي ووضحها.

**أولا: مراحل التحصيل الضريبي**

تشمل آلية تحصيل الضرائب مراحل متتابعة حيث تتمثل المرحلة الأولى في تكوين الملف الجبائي من طرف المكلف بالضريبة، ثم يتم إخضاعه لنظام جبائي حقيقي في حالة مركز الضرائب، وكمرحلة أخيرة يتم إرسال إشعار بالدفع ومنه يتم الوصول لعملية التحصيل الضريبي.

- تكوين الملف الضريبي: يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين الملف الجبائي، حيث يودع هذا الملف لدى إدارة الضرائب التابعة لمنطقة النشاط ويضم الملف العناصر التالية:

**جدول رقم07: تكوين ملف الضريبي للمكلف بالضريبة**

| الأشخاص الطبيعيين | الأشخاص المعنويين |
|---|---|
| شهادة الميلاد الأصلية؛<br>عقد الإيجار أو الملكية أو شهادة الإقامة؛<br>تصريح بالوجود؛<br>نسخة من وصل إيداع السجل التجاري. | شهادة ميلاد أصلية للمسير و شركائه؛<br>عقد الكراء أو الملكية للمحل؛<br>تصريح بالوجود؛<br>عقد تأسيس الشركة؛<br>وثيقة يبين فيها إمضاء مسير الشركة مصادق عليها |

**المصدر: تم إعداده بناء على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب.**

بعد إستخراج البطاقة الجبائية التي توضح الرقم الجبائي للمكلف ومعلوماته الشخصية يتم التصريح بالوجود من خلال الوثيقة G8 خلال 30 يوما إعتبارا من تاريخ إنطلاق النشاط .

[1] معلومات مقدمة من طرف أعوان قباضة الضرائب بالمركز.

- إخضاع المكلف للنظام الجبائي الحقيقي: يوجد في الجزائر نظامان ضريبيان أساسيان هما النظام الحقيقي والنظام الجزافي و يخضع المكلف لأحدهما حسب النشاط الممارس من طرفه ورقم أعماله.
- تحضير و إرسال إشعار بالدفع: يقوم المكلف بالتصريح برقم أعماله شهريا أو فصليا بالوثيقة المناسبة (G50A؛G50) ودفعها في الآجال المحددة وذلك خلال 20 يوما الأولى من الشهر الموالي لشهر تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية للمكلفين.

**ثانيا: طرق التحصيل الضريبي بمركز الضرائب**

تختلف طرق التحصيل تبعا لنوع الضرائب ومدتها ووعائها توافقا مع إحتياجات المكلفين بالضريبة وفيمايلي أهم الطرق المستخدمة:

- طريقة التوريد المباشر: حيث كقاعدة عامة يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه ودون مطالبة الإدارة بأدائها، هذه الطريقة تعتبر الأكثر شيوعا بإفتراض حسن نية المكلف وإرتفاع وعيه الضريبي.
- طريقة الأقساط المقدمة: يلزم المكلف وفقا لهذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عليه عن السنة السابقة على أن تتم التسوية النهائية، أي ترد القيمة الزائدة عن الضريبة للمكلف والعكس في حالة قيمة أقل.
- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: يتوجب على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي دفع تسبيقين إلى قابض الضرائب خلال الفترة:
  - ✓ التسبيق الأول: من02 فيفري إلى 02 مارس؛
  - ✓ التسبيق الثاني: من 02 ماي إلى 02 جوان.

وذلك من السنة التي تلي السنة التي تم تحقيق الأرباح أو المداخيل فيها والتي بني عليها حساب الضريبة، ويساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة فيها.

ويجب على المكلف أداء متبقي التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل، ونشير إلى أن الرصيد يساوي الفرق بين قيمة الضريبة لسنة الإستغلال ومجموع التسبيقين.

- الضريبة المؤقتة على IRG: المكلفين التابعين للنظام الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي خاضعين لرسم مؤقت بمعدل نسبي قدره 10% على المداخيل الصافية الأكثر من 60000دج المحققة ويشكل هذا الرسم رصيد ضريبي يقتطع من فرض الضريبة النهائي.

❖ بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: يجب على المكلفين بالضريبة دفع بصورة تلقائية لقابض الضرائب ثلاث تسبيقات على الحساب تعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة بربح محقق، وتسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح وثيقة G50 حسب الآجال التالية:

- ✓ التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- ✓ التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- ✓ التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر؛
- ✓ رصيد التصفية: على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أفريل.

ويحتسب قسط التسوية بالفرق بين الربح المحقق في السنة مضروب في 30% ومجموع التسبيقات المدفوعة خلال السنة وفي حالة كان مجموع التسبيقات أكبر من الضريبة المستحقة يسترجع ذلك الرصيد أو يعتبر كتسبيق للسنوات القادمة، أما في حال كان أقل فيتم دفعه قبل يوم 30 أفريل.

بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام المبسط ونظام التصريح المراقب يتم دفع تلقائيا لقابض الضرائب تسبيقين خلال الفترة المحددة من: 20 فيفري إلى 20 مارس و من 20 ماي إلى 20 جوان.

ويتم أداء رصيد التصفية من طرف المكلفين تلقائيا بعد خصم التسبيقات المسددة سابقا وذلك على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي.

❖ الإقتطاع من المصدر: تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء والمستخدمين للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إقتطاع من المنبع حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الدفع التلقائي للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني: حيث يوجب التشريع الضريبي المكلفين بالضريبة تسديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني عند تسليم التصريح G50 لمركز الضرائب .

**المطلب الثالث:السجلات المستعملة في عملية التحصيل**

**أولا: السجلات والوثائق المستعملة في التحصيل**

تهتم مصلحة المحاسبة بكل العمليات المتعلقة بتسجيل الإيرادات الجبائية وإيصالها لخزينة الدولة، وتستلزم عملية التحصيل وجود عدة سجلات تقيد فيها العمليات اليومية التي تتم على مستوى مصلحة القباضة، بالإضافة إلى وجود وثائق تستعمل كذلك في عميلة التحصيل وهي كالآتي:

- **سجلات اليوميات:** تتضمن سجلات اليوميات العامة وسجلات اليوميات المساعدة

**سجلات اليوميات العامة:** تتضمن ثلاث سجلات رئيسية:

- **H8**: وهو سجل يهتم بتسجيل كل العمليات من الإيرادات والنفقات الدورية المسجلة في اليوميات المستعملة خلال فترة زمنية محددة في النظام المحاسبي.
- **H9+H10**: سجلان يختصران جميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها قباضة الضرائب ويقومان بترتيبها حسب الحسابات الرئيسية والفرعية، إضافة إلى عملية فرز الضرائب والرسوم حسب نوعها.

ويتم تجميع كل الحواصل الضريبية المحققة حسب كل نوع ضريبة في سجل S2 وهو سجل إحصائي.

**سجلات اليومية المساعدة:** وتنقسم إلى يوميات مساعدة للإيرادات ولعمليات الأخرى.

1. سجلات اليوميات المساعدة للإيرادات: وهي سجلات تستعمل من طرف مصلحة المحاسبة التابعة لقباضة مركز الضرائب وتسجل فيها عمليات الإيرادات والتحصيلات وتضم مايلي:

- **H1**: سجل تقيد فيه عمليات الدفع نقدا في صندوق مركز الضرائب أو العمليات المحصلة نقدا؛
- **H2**: يتضمن المبالغ المحصلة عن طريق الشيكات البنكية من المكلفين؛
- **H3**: تسجل فيه المبالغ التي سددت عن طريق البريد من صكوك وشيكات وحوالات.

2. سجلات اليوميات المساعدة الأخرى:

- **H4**: سجل تسجل فيه كافة العمليات الداخلية والخارجية التي يقوم بها قابض الضرائب، والتي لا تتعلق بالحسابات المالية كتحويل ملف من حساب لآخر أو العمليات المتعلقة بقابض الضرائب والخزينة؛
- **H5**: سجل تسجل فيه النفقات النقدية التي ينفقها قابض الضرائب، كتعويض أحد المكلفين بالضريبة عن مبالغ دفعها زائدة عن قيمة الضريبة المستحقة؛
- **H6**:عبارة عن سجل تسجل فيه كافة النفقات النقدية عن طريق الحساب الجاري البريدي كإيداع المداخيل اليومية المحصلة في البريد وإرسالها للخزينة ؛
- **H7**:سجل تقيد فيه القيمة الإجمالية للعائدات اليومية النقدية، يضاف إليها الرصيد السابق الموجود في الصندوق، كما تسجل فيه قيمة المبالغ المودعة في الحساب الجاري البريدي للخزينة الولائية كذلك المبلغ المدفوع للمصالح البلدية والقطاعات الصحية.

❖ **الوثائق المستعملة في عملية التحصيل:**

بالإضافة إلى سجلات اليوميات تستدعي عملية التحصيل وجود وثائق خاصة تتمثل فيمايلي:

- **الورد العام** (le rôle générale): هو عبارة عن كشف إسمي للمكلفين الخاضعين للضريبة، يتضمن المبلغ الواجب الدفع مع خانة مخصصة للقابض لإبداء رأيه والمصادقة على التحصيلات، ويحتوي في بداية القائمة على إجمالي المبلغ المحصل والصفحة الأخيرة منه تكون ممضاة من طرف مدير الضرائب الولائي، وتتضمن التقسيم حسب طبيعة الإخضاعات، تاريخ بداية التحصيل، والشكل التنفيذي بهدف اللجوء إلى التحصيل الإجباري.
- **الورد الخاص** (le rôle individuel): يصدر من طرف رئيس مديرية الضرائب المباشرة والتي توجه لقابض الضرائب لأخذها على عاتقه وتحصيلها والتي يمكن أن تكون:
  - ✓ فردية تخص الحقوق نقدا؛
  - ✓ إضافية بالنسبة للإخضاع في مجال الدفع الجزافي؛
  - ✓ الدخل الإجمالي على الأجور IRGs ورسم التطهير.

يتم تجميع الورود شهريا في وثيقةD41 ترسل إلى المدير الولائي للمراقبة والتحقق منه في تسجيلات القابض.

- **الحقوق نقدا** (les droits des comptant):

يسلم تصريح شهري G50؛G50A لمركز الضرائب لدفع مختلف الضرائب فورا، حيث تدفع قبل 20 من شهر الاستحقاق وفي حال ما صادف هذا اليوم عطلة يتم إضافة يوم آخر، توضع جميع التصريحات الخاصة بالشهر في جدول تجميعي (H61 ) في نسختين ومصنف حسب البلديات، يرسل للجهة التي تحوز مهمة المراقبة ثم تعاد نسخة منه إلى قابض الضرائب، وتصدر سند التحصيل الموافق له D37 وأخيرا ترسل جميعها إلى مديرية الضرائب الولائية للتحقق من سجلات القبض.

- **وثائق أخرى** : باقتراب إكتمال عملية التحصيل تظهر وثائق أخرى متخصصة وهي كالآتي:

- **H61** : وثيقة تسجل فيها كل المعلومات الموجودة في تصريحات G50، وذلك من خلال سطر واحد يتضمن الإسم و اللقب، نوع الضريبة ومقدارها وغرامة التأخير إن وجدت؛
- **H11**: وثيقة تسجل فيها جميع العمليات التي قامت بها القباضة خلال الشهر، وتعتبر بمثابة ميزانية تملأ من طرف عون المحاسبة وترسل إلى خزينة الدولة قبل نهاية الشهر؛
- **S 2**: وثيقة تسجل فيها كل الإيرادات المحصلة خلال الشهر وتعتبر بمثابة ميزانية مختصة ترسل إلى مديرية الضرائب.
- **ملخص قرارات المحكمة**(les extraits de jugement): تصدر وثيقة ملخصات قرار المحكمة في حق أي شخص له قضية على مستوى المحكمة، وبالتالي يتحمل مصاريف الحكم الصادر هذا الشخص بالإضافة لمختلف الغرامات والجزاءات بسبب إرتكابه جنحة أو جناية، بحيث تكون غرامات مالية في حالة الجنحة وجزاءات مالية في حالة الجناية.

  كما يعتبر ملخص الحكم نوعا من سندات التحصيل وقابض الضرائب مجبر على تحصيلها، ويستعمل في سبيل ذلك كل الوسائل المخولة له، تعد هذه الوثيقة من طرف كاتب ضبط المحكمة وتكون معدة بشكل خاص إلى قباضة الضرائب بناء على الحكم الصادر من المحكمة.

  يحتوي هذا المستند على العناصر التالية:

  - إسم ولقب وعنوان المدعى عليه؛
  - تاريخ صدور الحكم؛

- مبلغ الغرامة والمصاريف القضائية المحكوم بها الواجبة الدفع.

وفي نفس الوقت تقوم المحكمة بإرسال إشعارا إلى المدعى عليه عن طريق الشرطة أو الدرك الوطني لتبليغه بهذه الغرامة، وتمنح له مهلة عشرة أيام لإستئناف الحكم وإلا ثبت هذا السند.

**ثانيا: الإجراءات النزاعية وطرق الطعن بمركز الضرائب[1]**

قد ينتج عن عملية التحصيل عدم رضى لدى المكلف ما يدفعه إلى الإعتراض على ذلك من خلال تقديم شكوى سواء لدى إدارة الضرائب أو على مستوى مجلس الدولة والمحاكم الإدارية التي تتولى القضايا المدنية الخاصة بالدولة ومؤسساتها.

1. الطعن النزاعي: ويتمثل في عنصرين الشكوى لدى الإدارة الجبائية والطعن أمام لجنة الطعن الولائية بحيث:

❖ الشكوى الأولية لدى الإدارة الجبائية:يقدم المكلفين شكواهم لدى الإدارة الجبائية أولا إذا أرادو الإعتراض على الضرائب الخاضعين لها أو الحصول على حق بإرسال شكواهم إلى رئيس المركز التابعين له، و يمارس رئيس المركز صلاحياته من أجل طلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة وإصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها 50000000دج.

تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي كل من سنة إدراج الجداول أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، والسنة التي تمت فيها الإقتطاعات إن تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق الإقتطاعات من المصدر، وكذا السنة التي تدفع الضريبة فيها برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى، ويجب البت في الشكاوى في أجل أقصاه أربعة أشهر إعتبارا من تاريخ إستلامها من طرف مدير مركز الضرائب، كما يمكن إرجاء دفع القدر المتنازع فيه بدفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى قابض مركز الضرائب.

❖ الطعن أمام لجنة الطعن الولائية: في حال عدم رضى المكلف عن القرار المتخذ بشأن الشكوى المقدمة من طرفه يتم اللجوء إلى لجنة الطعن الولائية بإرسال الطعن إلى رئيس اللجنة، ولا يمكن أن يرفع الطعن إلا بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ويمكن اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في آجال أربعة أشهر إبتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله بالقرار أو إنقضاء الآجال المنصوص عليها للبحث.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة2016، **الإجراءات النزاعية و طرق الطعن بمركز الضرائب**.

والطعن هنا لا يعلق الدفع ولكن يمكن اللجوء إلى اللجنة للإستفادة من التأجيل القانوني للدفع وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

❖ الطعن القضائي: يوجد نوعان من الطعون:

- الطعن أمام المحكمة الإدارية حيث يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية القرارات الصادرة والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع إذا لم يرضى بها المكلف.
- الطعن أمام مجلس الدولة حيث يمكن للمكلفين الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف وفق نفس الآجال المحددة عند اللجوء إلى المحكمة الإدارية، ويجب تقديم الطعن لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة على شكل عريضة موقعة من طرف محامي معتمد.

2. الطعن الوَلائي: في حالة عوز أو ضيق الحال الذي يجعل المكلف بالضريبة غير قادر على الوفاء بإلتزاماته إتجاه الخزينة يمكن له طلب إلتماس من الإدارة الجبائية بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المفروضة عليه، أيضا يمكن له طلب الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها المكلف لعدم مراعاته للنصوص القانونية، وتخول سلطة البت في شكوى المكلفين الولائية إلى:

المدير الجهوي المختص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 500000دج؛ وإلى مدير الضرائب بالولاية في حالة العكس.

**ثالثا: صعوبات التحصيل**: تصاحب عملية تحصيل الضريبة عدة صعوبات ومخاطر يمكن ذكرها كمايلي:[1]

- طبيعة الأشخاص الذين يتم تحصيل الضريبة من طرفهم، إذ يكونون عادة غير متعاونين؛
- عدم وجود ثقافة جبائية أو وعي ضريبي يدفع بالمكلف إلى دفع الضريبة من تلقاء نفسه؛
- المجال الجغرافي للمكلف حيث قد تتطلب عملية التحصيل تنقل أعوان المتابعة لمناطق نائية أو بعيدة؛
- إعسار المكلفين وعجزهم عن الدفع ما يعرقل عملية التحصيل ويطيل مدتها.

[1] معلومات مقدمة من طرف أعوان القباضة بمركز الضرائب.

**رابعا: دراسة تطور حصيلة الضرائب لولاية تيسمسيلت**

من خلال هذا التربص وجدنا أن مقارنة تطور الحصيلة الضريبية بالتزامن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي قد يعكس صورة عن مدى التأثير المتبادل بين هذين العنصرين بإعتبار الحصيلة جزء من عملية التحصيل الضريبي، وفيمايلي جدول يمثل تطور الحصيلة الضريبية لولاية تيسمسيلت:

**جدول رقم08: تطورات الحصيلة الضريبية لولاية تيسمسيلت**

| السنة | مبلغ الحصيلة الضريبية | نسبة تطور الحصيلة |
|---|---|---|
| 2012 | 3224814218 | / |
| 2013 | 2686672191 | -16,68% |
| 2014 | 3067987724 | 14,19% |
| 2015 | 3227559096 | 5,20% |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات مقدمة من أعوان قباضة الضرائب بمركز الضرائب لولاية تيسمسيلت.**

يلاحظ تطور حصيلة الضرائب بداية من سنة 2013 بإرتفاعها من نسبة 16,68%- إلى نسبة 14,19% سنة 2014 بفارق يقدر بـ 30,87% نسبة الفرق بين حصيلة سنتي 2013 و2014 ويرجع ذلك إلى الإجراءات المطبقة من الهيئات الضريبية المتمثلة في أساليب التحصيل الإجبارية التي تم ذكرها وكذلك من خلال ظهور نظام التصريح الذاتي للمكلفين الذي يعكس زيادة الحس الضريبي لديهم وشفافية محاسبتهم؛

بالمقارنة بين سنة 2014 و2015 نلاحظ ثبات نسبي لحصيلة الضرائب بزيادة مقدرة بـ 5,20% تعكس نمو إلتزام المكلفين بالضريبة وفعالية أداء الإدارة الضريبية.

**خلاصة الفصل:**

بالإستعانة على ما تحصلنا عليه من معلومات من خلال اللقاءات مع أعوان مصلحة القباضة بمركز الضرائب قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من الدراسة، بداية تم التعريف بمركز الضرائب والمؤسسات المستحدثة في إطار عصرنة الإدارة الجبائية، ثم تم التطرق إلى أنواع وطرق التحصيل المطبقة بالمركز مع ذكر إجراءات الطعن والمنازعات والصعوبات الميدانية المرتبطة بتحصيل الضرائب، وفي الأخير تمت دراسة تطور حصيلة ضرائب ولاية تيسمسيلت.

من خلال هذا الفصل تم الوصول إلى النتائج التالية:

- يمثل مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت مركز تسيير لمختلف العمليات الخاصة بالوعاء والتحصيل والمنازعات والرقابة في مجال النظام الحقيقي؛
- يؤدي تحصيل الضريبة دور فعال في النظام الضريبي كما تلعب قباضة الضرائب دور إستراتيجي في عملية التحصيل بالمركز؛
- تؤثر على التحصيل الضريبي عدة عوامل كعدم التصريح بالوجود ونقص الوعي الضريبي لدى المكلف؛
- يتفرع التحصيل الضريبي داخل مركز الضرائب لنوعين تحصيل ودي وتحصيل إجباري، بحيث يتم كل نوع وفقا لإجراءات ومراحل معينة؛
- تهدف عملية التحصيل الضريبي إلى تحديد الحصيلة النهائية من الضرائب والرسوم؛
- تتأثر حصيلة الضرائب بالمادة الخاضعة للضريبة والنسب المطبقة وفقا للتشريع الضريبي المعمول به؛
- يظهر أثر النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي بمركز الضرائب من خلال حجم الحصيلة الضريبية، وذلك وفقا لتصريحات المكلفين ومخرجات محاسبتهم.

# الخـاتـمة

## الخاتمة:

التطورات المحاسبية والتغييرات التي طرأت على المنظومة المحاسبية كان لها أثر كبير على الممارسات المحاسبية في الجزائر، ثم إن تطبيق النظام المحاسبي المالي تماشى مع الإصلاحات في الجانب الجبائي التي مهدت نحو تكييف القواعد الجبائية مع التطبيق المحاسبي المستحدث، إذ تمتثل المؤسسات لقواعد المحاسبة المالية لتسجيل وتقييم أصولها وممتلكاتها وحساب نتائجها التي تتجلى من خلال القوائم المالية، وفي هذا الإطار المؤسسة تخضع أيضا إلى القواعد الجبائية التي تلزمها بمسك محاسبة معينة والإفصاح عن نواتجها المحققة من خلال نشاطها.

تقوم إدارة الضرائب بدورها بمعالجة المعلومات الواردة لها من خلال هذه المؤسسات وتفرض عليها رقابة لتحديد صحة و مصداقية ما تم تقديمه، ثم تقوم بإجراءات معينة تهدف إلى إسترداد ما على المؤسسات المكلفة من دين ضريبي، تعرف هذه الإجراءات أساسا بالتحصيل الضريبي الذي يعد أهم آلية في العمل الجبائي لما لها من دور فعال في تمويل خزينة الدولة وضمان التوريد المستمر للإيرادات حتى يمكن تغطية النفقات العامة.

كما يتأثر التحصيل الضريبي بعدة عوامل كالتهرب والغش الضريبي وممارسة المكلفين لأنشطتهم في الأسواق الموازية أو الخفية وكذا مدى الحس الضريبي لدى المكلفين، وباعتبار التحصيل الضريبي إجراءات وأساليب فقط فهو لا يتأثر بطريقة مباشرة بالعوامل السابقة وإنما تتأثر الحصيلة الضريبية الناتجة عن العمليات المطبقة في إطار التحصيل.

من خلال دراسة الجانب النظري من الدراسة والمتمثل في أثر تكييف النظامين المحاسبي المالي والجبائي في الفصل الأول بإعتبارهما محورين رئيسيين في العمليات الناشئة بين الأفراد والإدارة الضريبية وتكييف قواعدهما سيؤدي بالضرورة إلى تقليص الثغرات والاختلافات الناشئة في المعالجات المحاسبية والجبائية، وذلك من خلال التعريف بكلا النظامين والقواعد المسيرة لهما؛

وتم التطرق في الفصل الثاني للضرائب أنواعها وطرق تقديرها ومبادئها وصولا إلى التحصيل الضريبي بإعتبار الهدف من العمل الضريبي هو تحقيق حصيلة ضريبية محددة.

من الجانب التطبيقي والميداني للدراسة قمنا بعدد من الزيارات المتكررة لمركز الضرائب بولاية تيسمسيلت وتحديدا مصلحة القباضة الأمر الذي ساهم بالرفع من درجة التمكن والإحاطة بالمفاهيم المتعلقة بالموضوع في الجانب

النظري وبيان طرق تطبيقها ميدانيا، وقد خلصنا إلى النتائج التي من شأنها الإجابة على إشكالية الدراسة، و قد تم خيار دراسة مركز الضرائب لولاية تيسمسيلت كعينة لمعرفة مدى تأثر الجانب الجبائي بالنظام المحاسبي المالي على أرض الواقع.

**ثانيا: نتائج إختبار فرضيات الدراسة**

- **الفرضية الأولى**: توجد فروقات واختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ؛

صحيحة بحيث توجد عدة إختلافات في القواعد والمبادئ الأمر الذي تطلب إعادة تعديلها سواء من الجانب المحاسبي أو الجبائي وذلك للتقليص من فجوة الإختلاف؛

- **الفرضية الثانية**: يؤثر النظام المحاسبي المالي على فعالية التحصيل الضريبي؛

خاطئة حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يؤثر بطريقة مباشرة على التحصيل الضريبي كإجراءات إنما يمتد أثره على حجم الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها؛

- **الفرضية الثالثة**: يرتبط حجم ومردودية الحصيلة الضريبية بمخرجات النظام المحاسبي والنتيجة المحاسبية؛

صحيحة حيث أن حجم الحصيلة الضريبية يرتبط بالنتيجة الجبائية والتي بدورها تحسب على أساسا النتيجة المحاسبية؛

- **الفرضية الرابعة**: يساهم النظام المحاسبي المالي في تقليص مستوى الغش والتهرب الضريبي؛

صحيحة حيث يظهر تطور الحصيلة الضريبية منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي مدى إلتزام المكلفين بالضريبة ما يدل على تراجع مستوى التهرب والغش الضريبي.

**ثالثا: نتائج الدراسة**

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحصيل الضريبي خلصنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر النظام المحاسبي المالي نقلة نوعية تضمنت مفاهيم وتطبيقات مستحدثة ما أثر على الجانب الجبائي ويتجلى هذا الأثر من خلال محاولات تكييف القواعد المحاسبية والجبائية؛
- أهمية التحصيل الضريبي في تمويل الخزينة العمومية للدولة تستدعي قيام العملية التحصيلية بشكل دائم ومستمر؛
- تتم عملية التحصيل بشكل عادي ودي أو إجباري ضمن مختلف أنظمة فرض الضريبة والتي أهمها النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- توجد العديد من الإجراءات المتسلسلة في عملية التحصيل الضريبي والتي تضمن السير الأمثل لهذه العملية؛
- يتولى عملية تحصيل الضرائب قابض الضرائب (المحصل) والذي يعد مسؤول مسؤولية شخصية عن عملية التحصيل حيث أي نقص في الحصيلة يتم تعويضه من المال الخاص بالمحصل؛
- هدف عملية التحصيل هو تحقيق حجم حصيلة ضريبية معين الذي تحدده وزارة المالية بالنسبة لكل منطقة أو هيئة ضريبية؛
- يرتبط حجم الحصيلة الضريبية بالنواتج والمداخيل المصرح بها من طرف المكلفين ومدى التزامهم بالدفع؛
- تحسب النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي تعد مخرجات نظام المحاسبة المالية؛
- يتأثر التحصيل الضريبي من جانب الحواصل التي تم توريدها من خلال مخرجات ممارسات المكلفين بالضريبة ومدى مصداقية وشفافية التصريحات المقدمة من طرفهم و درجة إلتزامهم.

**رابعا: التوصيات**

إستنادا إلى النتائج التي توصلنا إليها من خلال الدراسة يمكن أن نقدم مجموعة من التوصيات لإدراة الضرائب:

- العمل على تجنب التحصيل الإجباري قدر الإمكان مراعاة للظروف الشخصية للمكلفين؛
- توعية المكلفين بأهمية دور التحصيل الضريبي لضمان تعاونهم أثناء عملية التحصيل؛
- إنشاء فروع للإدارات الضريبية المختصة إقليميا في المناطق النائية والبعيدة جغرافيا لتقليص حجم نفقات تنقل أعوان القباضة وتوفير الجهد؛
- تشديد الإجراءات الردعية للمكلفين الغير متعاونين والذين يلجأون لتصرفات عنيفة في حق أعوان المتابعة؛
- إنشاء موقع إلكتروني رسمي لمركز الضرائب بولاية تيسمسيلت وذلك ليستفيد أي باحث أو مطلع حول تحديثات المركز والمعلومات الخاصة به.

**خامسا: آفاق الدراسة**

يعتبر الموضوع المعالج **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية إجراءات التحصيل الضريبي** موضوعا جد شيق ويعد إضافة قيمة في موضوع التحصيل الضريبي حيث أن الدراسات المرتبطة بهذا الموضوع قليلة جدا ومحدودة، إذ أن الدراسة وما تضمنته من معطيات ونتائج من شأنه أن يوضح أهمية أثر النظام المحاسبي المالي على المجال الضريبي بصفة عامة وعلى التحصيل بصفة خاصة، لذا نأمل أن تكون هناك دراسات أخرى تتضمن مواضيع ذات إرتباط بالموضوع محل الدراسة والتي يمكن لها استكمال الدراسة وإثرائها وبهذا الخصوص نقترح الدراسات التالية:

- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الحصيلة الضريبية؛
- مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي؛
- مدى مساهمة إجراءات التحصيل في تحسين الوعي الضريبي للمكلفين؛
- أثر إجراءات التحصيل الضريبي على الحصيلة الجبائية؛
- فعالية التحصيل الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- الأثر المستحدث على النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي؛

# المصادر و المراجع

**قائمة المصادر والمراجع:**

**أولا: الكتب**


1. غودوين، ألدرمان، تر: نضال محمود الرمحي، **المحاسبة المالية**، دار الفكر، طبعة أولى، عمان، 2013.
2. أعاد حمود القيسي، **المالية و التشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، طبعة ثامنة، عمان، 2011.
3. بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2009.
4. جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية و التشريع الضريبي**، دار وائل للنشر، طبعة أولى، عمان، 2010.
5. حسام الدين مصطفى الخداش و آخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ج 01، طبعة 08، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
6. حسام الدين مصطفى الخداش و آخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ج 2، دار المسيرة للنشر، عمان ، طبعة 04، 2010.
7. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الضريبية**، دار الحامد للنشر و التوزيع، طبعة أولى، عمان، 2004.
9. رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2014.
10. رضوان حلوه حنّان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار إثراء للنشر، طبعة أولى، عمان، 2009.
11. سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
12. سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، طبعة أولى، لبنان، 2008.
13. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء 01، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
14. عادل فليح العلي، **المالية العامة و التشريع المالي الضريبي**، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، 2007.
15. عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
16. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**،ج 1،2، دار وائل للنشر، طبعة الأولى ، عمان، 2008.
17. عبد الغفور إبراهيم أحمد، **مبادئ الإقتصاد و المالية العامة**، دار زهران للنشر، عمان، 2012.
18. عبد الله خبابة ، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009.
19. عبد المطلب عبد الحميد، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004.
20. عبد الناصر نور و آخرون، **الضرائب و محاسبتها**، دار المسيرة، طبعة ثانية، عمان، 2008.
21. عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، جزء 1، طبعة أولى، الإسكندرية،2009.
22. علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2005.
23. قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة**، دار الثقافة، طبعة أولى، عمان،2008.

24.قانون المحاسبة: **مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة**،طبعة خاصة، برتي للنشر، الجزائر، 2011.

25.محمد عباس بدوي، **المحاسبة و تحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.

26.محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

27.محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية و الضرائب**، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.

28.محمود حسين الوادي،كفاح طالب إبراهيم، **الأصول العلمية و العملية للضريبة العامة على المبيعات**، دار المسيرة للنشر، طبعة أولى، عمان، 2010.

29.منصور بن اعمارة، **إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011.

30.منصور بن اعمارة، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010.

31.منصور بن اعمارة، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة، طبعة ثانية، الجزائر، 2011.

32.منصور بن اعمارة، **الضرائب على الدخل الإجمالي**، دار هومة، الجزائر، 2010.

33.منصور بن اعمارة، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010.

34.مولود ديدان،**أبحاث في الإصلاح المالي**،دار بلقيس، الجزائر.

35.ن.حاج علي، **النظام محاسبي مالي الجديد**،مطبعة دار السجلات، دار بلقيس للنشر،الجزائر، طبعة ديسمبر2012.

**ثانيا: مذكرات التخرج**

1. أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر،2003/2002.
2. تسعديت بوسبعين، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، شهادة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009.
3. ثابتي خديجة، **دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص**، مذكرة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.
4. حميد عفيف، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014/2013.
5. رحمة نايتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي**، مذكرة ماجستير،جامعة قسنطينة 02، 2014/2013.
6. سالم عميرة العمور، **ظاهرة التهرب الضريبي من الدخل**،مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،2007.
7. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.
8. سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوره، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

9. عبد السلام واكواك ، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011.
10. عدنان أدري، **التحصيل الضريبي و الإدارة الجبائية في الجزائر**،مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر03، 2010/2009.
11. محمد الحبيب مرحوم ، **إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة و أثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة و صغيرة الحجم**، مذكرة ماجستير ،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012/2011.
12. محمد عادل مخلوفي، **إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015/2014.

**ثالثا: المداخلات والملتقيات**

1. سفيان نقماري، رحمة بلهادف، ملقى وطني حول: **واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي**، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 14/13 جانفي 2013.
2. كمال رزيق، بوعلام رحمون،مداخلة بعنوان:**تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**، جامعة سعد دحلب البليدة.
3. براق محمد، بوسبعين تسعديت،مداخلة بعنوان: **تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، الجزائر، 2010.
4. ملتقى وطني بعنوان: **النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS** ، جامعة مستغانم.
5. بن واضح الجيلاني، مداخلة بعنوان: **تحليل التأثير الجبائي على نتائج و بعض إختيارات المؤسسة**، جامعة محمد بوضياف الجزائر، أفريل 2009.
6. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مداخلة بعنوان: **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه**، جامعة الوادي، 2013.
7. جبار محمد علي الكعبي، مؤتمر بعنوان: **نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد و تعميم ثقافة النزاهة**، بغداد، 2008.
8.

**رابعا: المقالات والمجلات**

1. بن توتة قندز،حكيم براضية، مقالة بعنوان: **دراسة تحليلة لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد 18، ديسمبر 2015.
2. جودي محمد رمزي، مقالة بعنوان: **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، عدد06، جامعة بسكرة، ديسمبر 2009.
3. رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي،مقالة بعنوان: **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولي –دراسة ميدانية–**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات، العدد 32، 2013/6/11.
4. مراد ناصر، مقالة بعنوان:**الإصلاحات الضريبية في الجزائر**،مجلة الباحث، جامعة البليدة،2009.

5. مراد ميهوبي، مقال بعنوان: **إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟، مجلة التواصل في الإقتصاد و الإدارة و القانون،** عدد 39، سبتمبر 2014، جامعة 8 ماي 1945، قالمة.

6. مراد ناصر، مقال بعنوان: **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية،** المجلد 25، عدد 02، 2009.

**خامسا: الجرائد و القوانين**

1. **تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة، نوفمبر 2010.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 21، المؤرخة في 8 افريل 2009.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، المؤرخة في 28 ماي 2008.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، مؤرخة بتاريخ 25 نوفمبر2007.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة بـ 2015/12/31، عدد 78.
7. **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015.
8. **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016.
9. **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2016.
10. **قانون الضرائب على رقم الأعمال**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر ،2016.
11. **قانون الضرائب غير مباشرة**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015.
12. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **نشرة 2016 الخاصة بمهام و تنظيم مركز الضرائب**.
13. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **نشرة2016، الإجراءات النزاعية و طرق الطعن بمركز الضرائب**.

**سادسا: المواقع الالكترونية**

1. موقع : وزارة المالية لدولة فلسطين، **تعاريف المصطلحات**،2016/4/4، http://www.pmof.ps/86 .
2. موقع جامعة سطيف، **درس وعاء الضريبة و طرق تحصيله**، 2016/4/4، http://cte.univsetif.dz/coursenligne/fiscalite14062012/coursassiette.html .
3. الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، 2016/04/06، www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar.com .

**سابعا: المحاضرات**

1. محمد دوة ، **محاضرات بمقياس المحاسبة الضريبية**، جامعة الأغواط، 2016/04/3.
2. يوسف قاشي، **محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية**، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة، 2015/2014.

# الملاحق

**قائمة الملاحق:**


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | شهادة عدم الخضوع للضريبة | 121 |
| 02 | العمليات المطبقة بواسطة برنامج تسيير الضريبة (SGF) | 122 |
| 03 | إستدعاء المكلف بالضريبة | 123 |
| 04 | إشعار بالدفع | 124 |
| 05 | آخر إشعار بالدفع | 125 |
| 06 | إشعار رسمي بالحجز | 126 |
| 07 | إشعار إلى الغير الحائز على الأموال | 127 |
| 08 | تعهد بدفع مبلغ الضريبة على أقساط زمنية | 128 |

## الملحق رقم 01: شهادة عدم الخضوع للضرائب (نسخة عن جداول الضرائب)

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**Ministère des Finances**
**Direction générale des impôts**
**TISSEMSILT**

### EXTRAIT DE ROLES

IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE :

NIF : ……
Nom / Raison sociale : ……
Adresse : ……

Commune : **TISSEMSILT**

| **COTISATIONS EMISES** | | | | | | | **VERSEMENTS EFFECTUES** | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N° rôle | Impôt | Exercice | Date M.E.R | MONTANT | | | Date | MONTANT | | | Reste Dû (1-2) |
| | | | | Principal | Pénalité | Total (1) | | Principal | Pénalité | Total (2) | |
| 3800D00ROL20150000205 | TAP | 2012 | 10/01/2016 | 1 158,00 | 150,54 | 1 308,54 | 13/04/2016 | 1 158,00 | 150,54 | 1 308,54 | 0,00 |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| COTISATIONS TOTALES : | | | | | | | | | | | |

NB : En application des dispositions combinées des articles 291 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées et 184 de la loi de Finance pour 2002, la délivrance des extraits de rôles aux contribuables est gratuite. Ceux-ci, ne peuvent demander des extraits de rôles aux titres de l'IRG, IBS, VF et TAP qu'en ce qui concerne leurs cotisations.

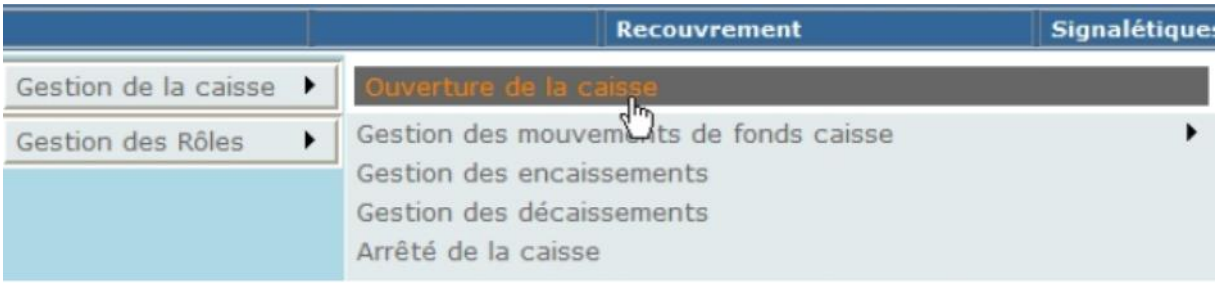
**Références des échéanciers, éventuellement accordés :**

- Date et signature de l'engagement : .....
- Montant du versement initial exigé : .....
- Montant de la mensualité fixée en principal : .....

A Tissemsilt . Le : ….**.**/…./2016
Certifie exact.

**Le Receveur des Impôts,**

**الملحق رقم 02: عملية مطبقة بواسطة برنامج تسيير الضريبة (SGF)**




| Opération/ Acteur | Ouverture de la caisse | Actions |
|---|---|---|
| ouverture de caisse<br>caissier | Pour saisir le détail de chacun des types de timbres et de vignettes on procède comme suit : | |

**Ouverture d'une Session Caisse**

Les montants ci-dessous ont été reportés lors de votre dernière session caisse. Pour consulter ou modifier leurs détails veuillez cliquez sur (Saisie détail...).

Réserve de départ :
- Montant Réserve de Départ : 100 000,00

Timbres de départ :
- Montant Timbres Fiscaux : 0,00 — Saisie détails...
- Montant Timbres Amendes Forfaitaires : 0,00
- Total Timbres : 0,00

Vignettes de départ :
- Montant Vignettes Véhicules Utilitaires : 0,00 — Saisie détails...
- Montant Vignettes Véhicules de Transport : 0,00 — Saisie détails...
- Montant Vignettes Véhicules de Tourisme : 0,00 — Saisie détails...
- Total Vignettes : 0,00

Ouvrir la Session Caisse

Cliquer sur Saisie détails...

Cliquer sur Ouvrir la session caisse

**الملحق رقم 03: إستدعاء للمكلف بالضريبة**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

Série C n° 18

# استدعاء

ختم المكتب

السيد (ة): _____

_____

_____

_____

المرجع: _____

ر. ت. ج: |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

شارع: _____ رقم: _____

في: _____

يشرفني أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ .....

.....

الطابق ....., مكتب رقم ..... يوم .....

مابين الساعة ..... والساعة ..... من أجل القضية التالية التي تخصكم

.....

.....

.....

مرفقين بالوثائق التالية : .....

.....

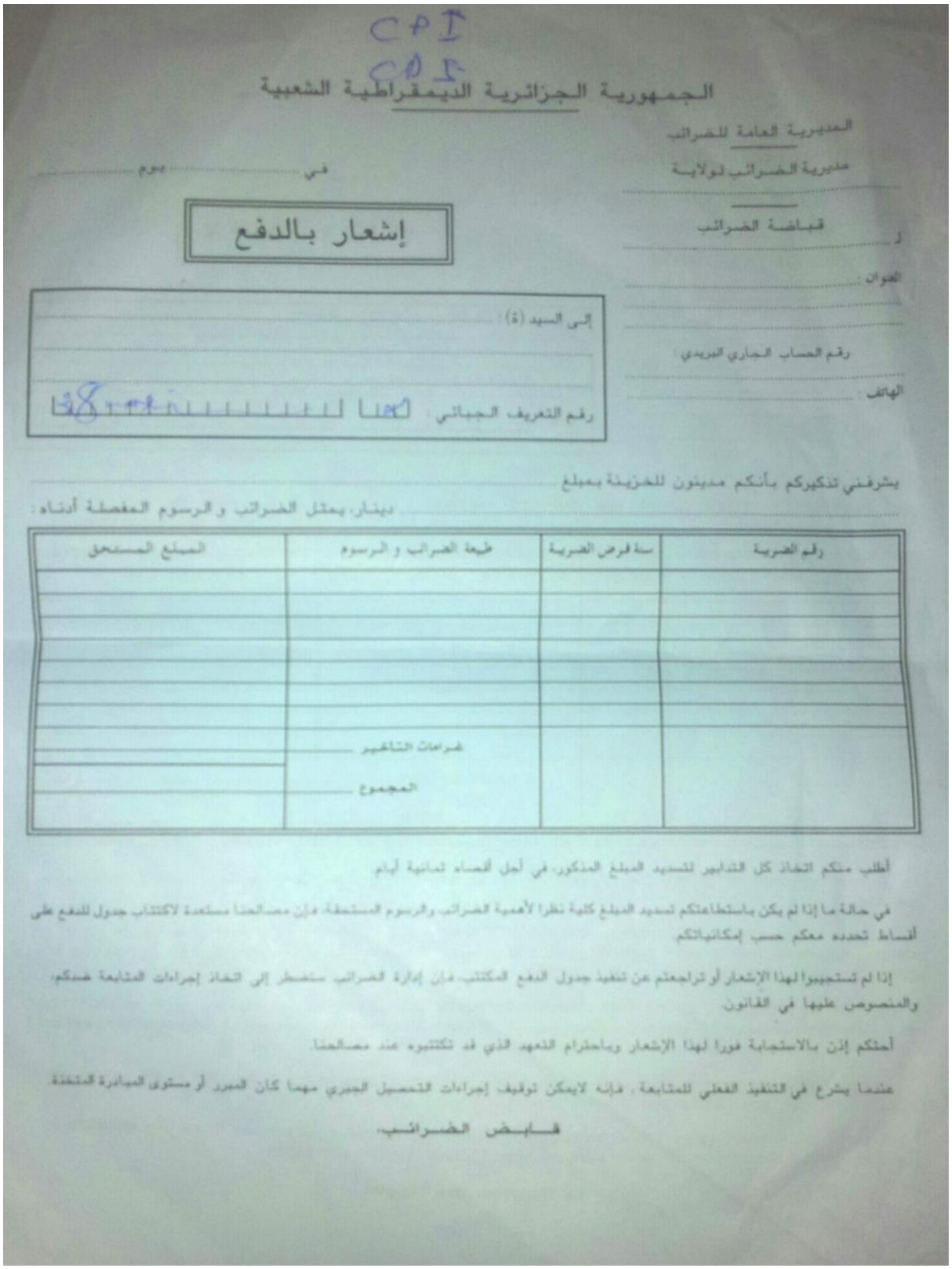
.....

تقبلوا مني، ..... فائق التقدير و الإحترام.

حرر بـ ..... في .....

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

**الملحق رقم 04: إشعار بالدفع**



CPI

CPI

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية .....

قباضة الضرائب

في ..... يوم .....

# إشعار بالدفع

السيد(ة) .....

العنوان : .....

رقم الحساب الجاري البريدي : .....

الهاتف : .....

إلى السيد (ة) : .....

رقم التعريف الجبائي : 98 [redacted]

يشرفني تذكيركم بأنكم مدينون للخزينة بمبلغ .....

دينار، يمثل الضرائب و الرسوم المفصلة أدناه :

| رقم الضريبة | سنة فرض الضريبة | طبيعة الضرائب و الرسوم | المبلغ المستحق |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | غرامات التأخير ..... | |
| | | المجموع ..... | |

أطلب منكم اتخاذ كل التدابير لتسديد المبلغ المذكور في أجل أقصاه ثمانية أيام

في حالة ما إذا لم يكن بإستطاعتكم تسديد المبلغ كلية نظرا لأهمية الضرائب والرسوم المستحقة، فإن مصالحنا مستعدة لاكتتاب جدول للدفع على أقساط تحدده معكم حسب إمكانياتكم.

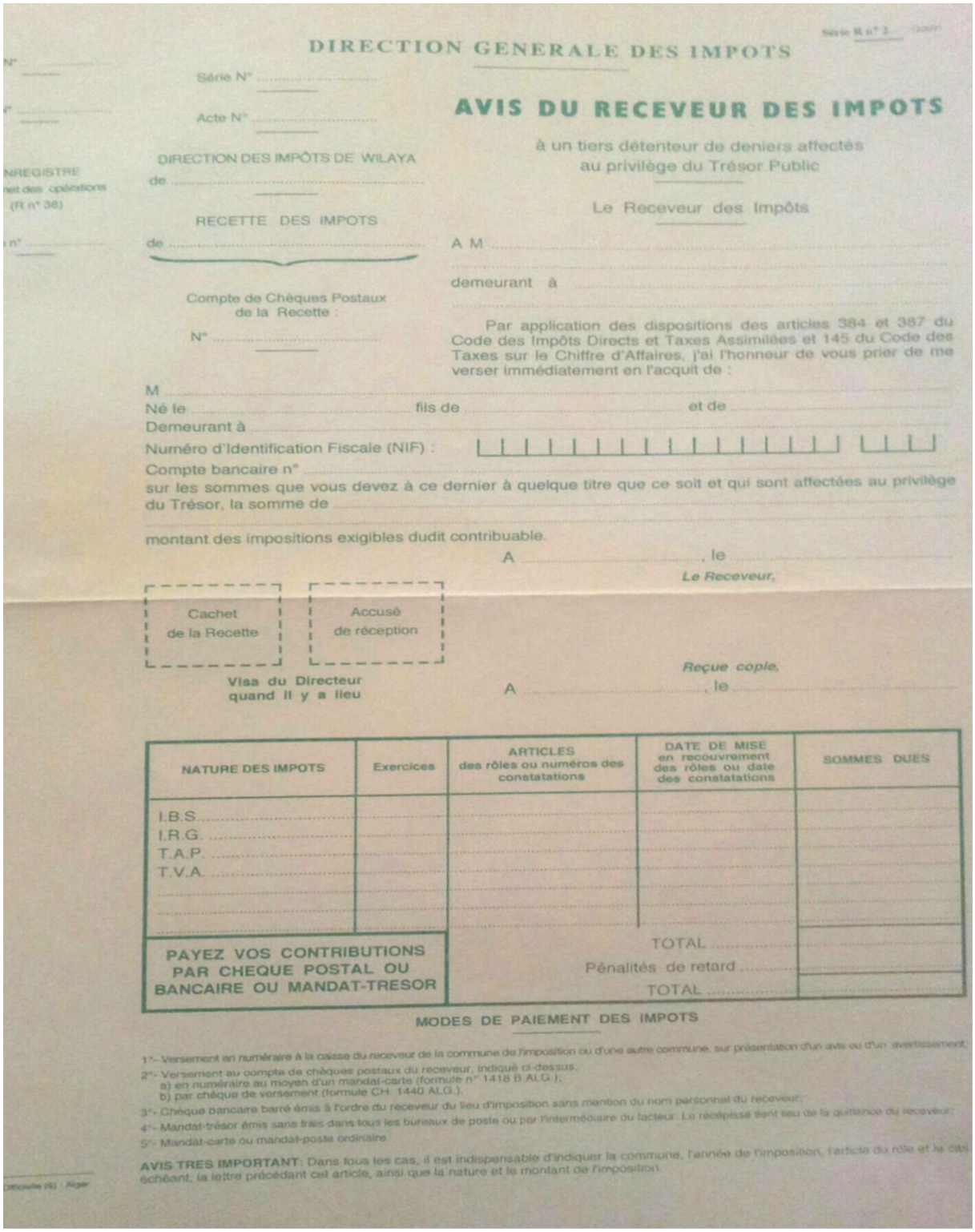
إذا لم تستجيبوا لهذا الإشعار أو تراجعتم عن تنفيذ جدول الدفع المكتتب، فإن إدارة الضرائب ستضطر إلى اتخاذ إجراءات المتابعة ضدكم والمنصوص عليها في القانون.

أحثكم إذن بالاستجابة فورا لهذا الإشعار وباحترام التعهد الذي قد تكتتبوه عند مصالحنا.

عندما يشرع في التنفيذ الفعلي للمتابعة ، فإنه لايمكن توقيف إجراءات التحصيل الجبري مهما كان المبرر أو مستوى المبادرة المتخذة.

قـــابـــض الضـــرائـــب.

الملحق رقم 05: آخر إشعار بالدفع



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Série N° .....

Acte N° .....

DIRECTION DES IMPÔTS DE WILAYA

de .....

RECETTE DES IMPOTS

de .....

Compte de Chèques Postaux de la Recette :

N° .....

**AVIS DU RECEVEUR DES IMPOTS**

à un tiers détenteur de deniers affectés au privilège du Trésor Public

Le Receveur des Impôts

A M .....

demeurant à .....

Par application des dispositions des articles 384 et 387 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées et 145 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, j'ai l'honneur de vous prier de me verser immédiatement en l'acquit de :

M .....

Né le ..... fils de ..... et de .....

Demeurant à .....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Compte bancaire n° .....

sur les sommes que vous devez à ce dernier à quelque titre que ce soit et qui sont affectées au privilège du Trésor, la somme de .....

montant des impositions exigibles dudit contribuable.

A ....., le .....

*Le Receveur,*

Cachet de la Recette

Accusé de réception

Visa du Directeur quand il y a lieu

*Reçue copie,*

A ....., le .....

| NATURE DES IMPOTS | Exercices | ARTICLES des rôles ou numéros des constatations | DATE DE MISE en recouvrement des rôles ou date des constatations | SOMMES DUES |
|---|---|---|---|---|
| I.B.S. | | | | |
| I.R.G. | | | | |
| T.A.P. | | | | |
| T.V.A. | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| PAYEZ VOS CONTRIBUTIONS PAR CHEQUE POSTAL OU BANCAIRE OU MANDAT-TRESOR | | | TOTAL | |
| | | | Pénalités de retard | |
| | | | TOTAL | |

**MODES DE PAIEMENT DES IMPOTS**

1°- Versement en numéraire à la caisse du receveur de la commune de l'imposition ou d'une autre commune, sur présentation d'un avis ou d'un avertissement.

2°- Versement au compte de chèques postaux du receveur, indiqué ci-dessus :
a) en numéraire au moyen d'un mandat-carte (formule n° 1418 B ALG.) ;
b) par chèque de versement (formule CH. 1440 ALG.).

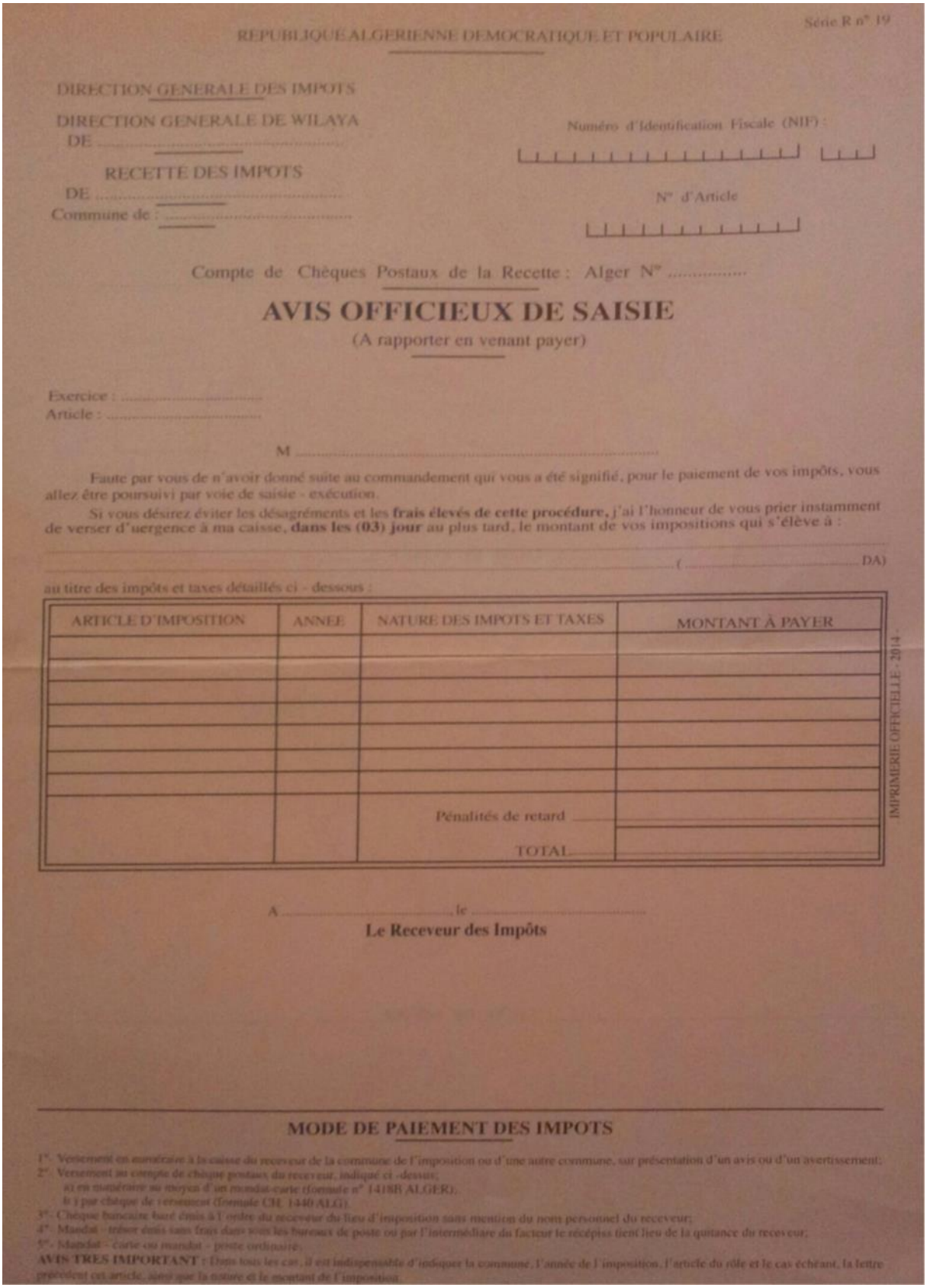
3°- Chèque bancaire barré émis à l'ordre du receveur du lieu d'imposition sans mention du nom personnel du receveur ;

4°- Mandat-trésor émis sans frais dans tous les bureaux de poste ou par l'intermédiaire du facteur. Le récépissé tient lieu de la quittance du receveur ;

5°- Mandat-carte ou mandat-poste ordinaire.

**AVIS TRES IMPORTANT** : Dans tous les cas, il est indispensable d'indiquer la commune, l'année de l'imposition, l'article du rôle et le cas échéant, la lettre précédant cet article, ainsi que la nature et le montant de l'imposition.

الملحق رقم 06: إشعار رسمي بالحجز



Série R n° 19

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION GENERALE DE WILAYA
DE .....

RECETTE DES IMPOTS
DE .....
Commune de : .....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :

N° d'Article

Compte de Chèques Postaux de la Recette : Alger N° .....

# AVIS OFFICIEUX DE SAISIE

(A rapporter en venant payer)

Exercice : .....
Article : .....

M .....

Faute par vous de n'avoir donné suite au commandement qui vous a été signifié, pour le paiement de vos impôts, vous allez être poursuivi par voie de saisie - exécution.

Si vous désirez éviter les désagréments et les **frais élevés de cette procédure,** j'ai l'honneur de vous prier instamment de verser d'uergence à ma caisse, **dans les (03) jour** au plus tard, le montant de vos impositions qui s'élève à :

..... ( ..... DA)

au titre des impôts et taxes détaillés ci - dessous :

| ARTICLE D'IMPOSITION | ANNEE | NATURE DES IMPOTS ET TAXES | MONTANT À PAYER |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | Pénalités de retard ..... | |
| | | TOTAL..... | |

IMPRIMERIE OFFICIELLE - 2014 -

A ..... le .....

**Le Receveur des Impôts**

## MODE DE PAIEMENT DES IMPOTS

1°- Versement en numéraire à la caisse du receveur de la commune de l'imposition ou d'une autre commune, sur présentation d'un avis ou d'un avertissement;
2°- Versement au compte de chèque postaux du receveur, indiqué ci -dessus;
a) en numéraire au moyen d'un mandat-carte (formule n° 1418B ALGER);
b ) par chèque de versement (formule CH. 1440 ALG);
3°- Chèque bancaire tiré émis à l'ordre du receveur du lieu d'imposition sans mention du nom personnel du receveur;
4°- Mandat – *titre émis sans frais dans tous les bureaux de poste où par l'intermédiaire du facteur le récépiss tient lieu de la quittance du receveur;*
5°- Mandat – carte ou mandat – poste ordinaire;
**AVIS TRES IMPORTANT :** Dans tous les cas, il est indispensable d'indiquer la commune, l'année de l'imposition, l'article du rôle et le cas échéant, la lettre précédent cet article, ainsi que la nature et le montant de l'imposition.

**الملحق رقم 07: إشعار إلى الغير الحائز على الأموال**

Série R n° 5 (2009)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

إدارة الضرائب

مصلحة التحصيل

ولاية _____

بلدية _____

قباضة : _____

ح ج ب : _____

متابعات

رقم : _____

# إرسال إشعار إلى الغير الحائز للأموال

في _____

إلى السيد : _____

_____

_____

يشرفني أن أرسل لكم طيه في نسختين إشعار إلى الغير الحائز للأموال ليكون بمثابة طلب تسديد بالامتياز على رصيد المدين بالضريبة المبين أدناه الممتلك لـ :

1 _____

2 _____

3 _____

4 _____

5 _____

الرجاء منكم أن ترسلولي، بعد التأشير عليها، نسخة من هذه الوثيقة وتسديد المطلوب دفعه إلى حسابي الجاري البريدي المذكور أعلاه

القابض

- النطبعة الرسمية -

**الملحق رقم 08: تعهد بدفع مبلغ الضريبة على أقساط زمنية**

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة المالية**

**المديرية الجهوية للضرائب "شلف"**

**مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت**

**مركز الضرائب تيسمسيلت**

**قباضة مركز الضرائب**

# تعهد بالدفع

أنا الممضي أسفله السيد : المولود بتاريخ : **00/00/ 0000 بـبلدية** ولاية تيسمسيلت

الساكن : **حي** ..... - بلدية : ..... ولاية تيسمسيلت -

أتعهد بتسديد مبلغ الضرائب الذي أنا مدان به و المقدر بـ **3 181 268,64** دج حسب الحالات المحددة في كل شهر و تكون على النحو التالي:

| | | |
|---|---|---|
| الدفع الأولي و الفوري : | 850 000,00 | دج |
| **24 شهرا** أي **97 000,00** دج يقدر بـ: | 2 328 000,00 | دج |
| المبلغ المتبقي للتصفية : | 3 268,64 | دج |
| **المجموع :** | **3 181 268,64** | **دج** |

إن هذا التعهد خاص بالضرائب الحالية و لا يتعلق بالضرائب المقبلة.

في حالة عدم تطبيق هدا التعهد فإن إدارة الضرائب تلغيه و تستعمل كل الوسائل القصرية المتاحة لها.

حرر بتيسمسيلت : 0000/00/00 سلمت يوم : 2016/00/00

بطاقة التعريف الوطنية رقم 00000 /00000000

الصادرة في 2010/00/00 بـ دائرة 0000000

**المعني بالأمر** **قابض الضرائب**

**<u>تنبيه</u>: هذا التعهد لا يحل محل مستخرج الضرائب الذي يبقى الوثيقة الأصل**