



## جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

الرقم التسلسلي: ...../2022

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ( ل م د )

فرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

المذكرة موسومة ب:

### تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وفق المعايير المحاسبية الدولية

دراسة حالة: مديرية الضرائب - تبسة-

إشراف الأستاذ(ة):

- شادية بن عبود

من إعداد:

- سميرة حمزاوي

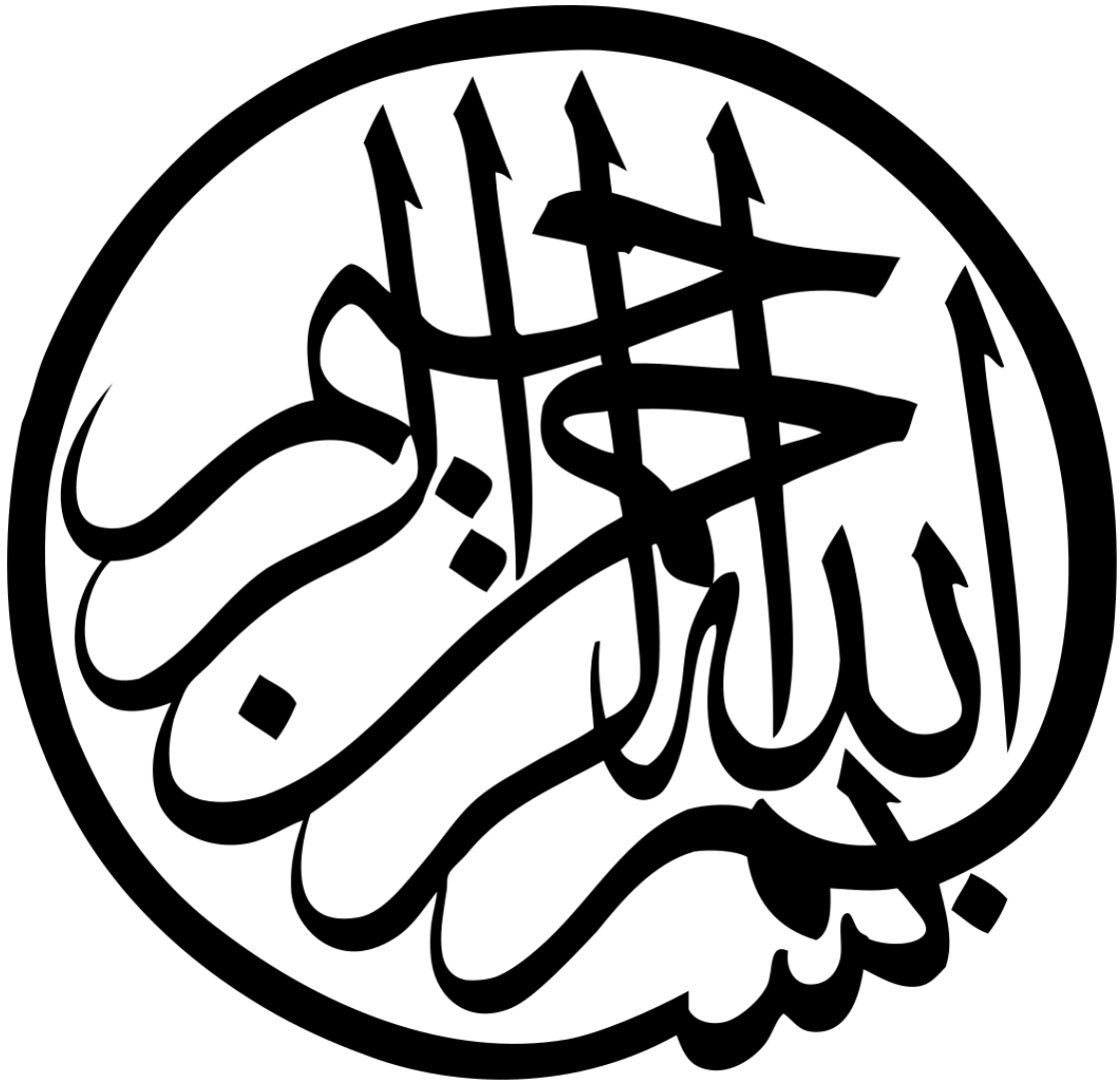
- فريال العيفة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
سارة حليمي	أستاذ محاضر-أ-	رئيسا
شادية بن عبود	استاذ مساعد-أ-	مشرفا ومقررا
حنان دريد	أستاذ محاضر-أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022





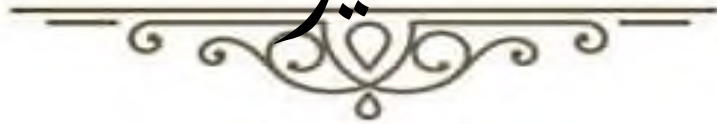
# الشكر والعرفان

الحمد لله على سائر نعمه وعلى فضله العظيم أن وفقنا وقدرنا على إتمام هذا العمل والصلاة والسلام على  
أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الأظهر ما تعاقب الليل والنهار  
والشكر موصول إلى كل أستاذ أفادنا بعلمه من أول المراحل الدراسية إلى هذه اللحظة  
كما نرفع كلمة شكر إلى الدكتور المشرفة " بن عبود شادية " التي رافقتنا طيلة هذا البحث وأمدتنا  
بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من المعلى عز وجل أن يسد خطاها ويحقق مبتغائها جزاها الله كل  
الخير .

ونشكر أساتذة التربص المبداني الذين لم يخلوا علينا بنصائحهم وإرشادهم الأستاذتين : مجاهدي وحلام، و  
مخزري صبرينة، وكافة عمال مديرية الضرائب لولاية تبسة على ما قدموه لنا من مساعدة .  
كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة  
في الأخير وجب علينا أن نشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد.

فريال

سميرة



## الملخص:

تهدف الدراسة الى ابراز كيف يتم تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات وفق المعايير المحاسبية الدولية ومدى التوافق بين المعيار 11 والنظام المحاسبي المالي ومن اجل تجسيد الموضوع على ارض الواقع قمنا بدراسة ميدانية بمفتمشية الضرائب تبسة بغرض تحقيق اهداف الدراسة، ولقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها الى ان النظام المحاسبي يتوافق بنسبة كبيرة مع المعيار 11 وعلى الرغم من ان النظام المحاسبي المالي بني مستندا على مرجعية دولية. وأن تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) للطرق المحاسبية في عقود الإنشاء ساهم في تحسين الممارسة المحاسبية في مؤسسات القطاع، هذه الأخيرة التي تعتمد اعتمادا رئيسياً على طريقة التقدم كمعالجة محاسبية رئيسية في محاسبة العقود الإنشائية، وهذا في ظل تواجد بعض المشاكل المحاسبية و الضريبية في القطاع و التي تتمثل أساساً في: نقص الثقافة المحاسبية لدى المقاولين الخواص، الغرامات، ضعف إمام موظفي الإدارة الضريبية بالطرق المحاسبية المستخدمة في مؤسسات القطاع، هذه المشاكل التي يمكن تجاوزها من خلال إحداث توافق ما بين كل من القانون المحاسبي و القانون الضريبي و قانون الصفقات العمومية الجزائري.

**الكلمات المفتاحية:** الوعاء الضريبي، طريقة نسبة التقدم، طريقة الاتمام، عقود المقاولات، النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

## Abstract:

The study aims to highlight how the tax base of contracting contracts is determined in accordance with international accounting standards and the extent of compatibility between Standard 11 and the financial accounting system. The accounting system is largely compatible with Standard 11, despite the fact that the financial accounting system is based on an international reference. The adoption of the financial accounting system (SCF) for accounting methods in construction contracts contributed to the improvement of accounting practice in the sector's institutions, the latter of which depend mainly on the method of progress as a major accounting treatment in accounting for construction contracts, and this is in light of the presence of some accounting problems in the sector and Which are mainly represented in: the lack of accounting culture among private contractors, fines, lack knowledge of tax administration employees with the accounting methods used in the sector's institutions, It can be bypassed by harmonizing the accounting law, the tax law and the Algerian public procurement law. Keywords: tax base, progress ratio method, completion method, construction contracts, financial accounting system, international accounting standard No. 11

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الاهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
I-II	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ث	المقدمة العامة
الفصل الأول: الدراسة النظرية لعقود المقاولات الإنشائية والوعاء الضريبي	
06	تمهيد
07	المبحث الاول: ماهية عقود المقاولات الانشائية
07	المطلب الاول: مفهوم عقود المقاولات
10	المطلب الثاني: الاطار القانوني لمحاسبة عقود المقاولات
13	المطلب الثالث: عقود المقاولات وفق IAS11، SCF
19	المبحث الثاني: الوعاء الضريبي وكيفية تحديده
19	المطلب الاول: مفهوم الوعاء الضريبي
20	المطلب الثاني: طرق تحديد الوعاء الضريبي
21	المطلب الثالث: الضرائب في النظام الضريبي الجزائري
35	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
35	المطلب الاول: الدراسات العربية
37	المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية
38	المطلب الثالث: المقارنة بين دراسات السابقة و موضوعنا
39	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.	
41	تمهيد
42	المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية -تبسة-.

## فهرس المحتويات

42	المطلب الاول: المديرية العامة للضرائب -تبسة-
44	المطلب الثاني: المديرية الولائية للضرائب -تبسة-
48	المطلب الثالث: مفتشية الضرائب 8ماي 1945 -تبسة-
50	المبحث الثاني: تقدير الوعاء الضريبي لمشروع مقاولاتي
50	المطلب الاول: تقديم المشروع المقاولاتي
51	المطلب الثاني: الرقابة على مصداقية القوائم المالية
59	المطلب الثالث: مختلف الضرائب والرسوم التي يخضع لها المقاول
67	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات ومشاكل تحديد الوعاء الضريبي
67	المطلب الاول: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات الإنشائية.
77	المطلب الثاني: مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية
78	خلاصة الفصل
80	خاتمة
84	قائمة المراجع
87	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
22	الجدول 1: الضريبة على الدخل الاجمالي
38	الجدول 2: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
52	الجدول 3: قائمة الفواتير المسترجعة لسنة 2017
54	الجدول 4: تحديد رقم الاعمال لسنة 2019/2018/2017
54	الجدول 5: الرسم على النشاط المهني لسنة 2019/2018/2017
55	الجدول 6: الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019/2018/2017
55	الجدول 7: الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لسنة 2019/2018/2017
56	الجدول 8: الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2019/2018/2017
57	جدول 9: الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التحقيق
60	الجدول 10: حساب الضريبة على الدخل الاجمالي
62	الجدول 11: مبلغ رقم الاعمال والربح الجبائي لسنوات 2018، 2019، 2020 (لمقاول)
64	الجدول 12: مبلغ رقم الاعمال والربح الجبائي لسنوات 2017، 2018، 2019 (لشركة مقاول)
65	الجدول 13 : : الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017
66	الجدول 14 : الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018
66	الجدول 15 : الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2019
68	الجدول 16 : جدول يبين الربح المقدر ونسبة الانجاز لكل سنة
69	الجدول 17 : جدول يبين ايرادات ومصروفات العقد
72	الجدول 18 : جدول يبين التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات
72	الجدول 19 : جدول يبين حساب النواتج والنتيجة



## قائمة الاشكال

الصفحة	الشكل
43	الشكل 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب
45	الشكل 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -تبسة-
49	الشكل 03: الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب

## قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق
87	الملحق 01: جدول حساب النتائج لشركة مقاوله لسنة 2018
89	الملحق 02: جدول تحديد النتيجة الضريبية لشركة مقاوله لسنة 2018
90	الملحق 03: جدول حساب النتائج لشركة مقاوله لسنة 2019
92	الملحق 04: جدول تحديد النتيجة الضريبية لشركة مقاوله لسنة 2019
93	الملحق 05: جدول حساب النتائج لشركة مقاوله لسنة 2020
95	الملحق 06: جدول تحديد النتيجة الضريبية لشركة مقاوله لسنة 2020
96	الملحق 07: جدول حساب النتائج لمقاول لسنة 2017
97	الملحق 08: جدول تحديد النتيجة الضريبية لمقاول لسنة 2017
98	الملحق 09: جدول حساب النتائج لمقاول لسنة 2018
99	الملحق 10: جدول تحديد النتيجة الضريبية لمقاول لسنة 2018
100	الملحق 11: جدول حساب النتائج لمقاول لسنة 2019
101	الملحق 12: جدول تحديد النتيجة الضريبية لمقاول لسنة 2019

## قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	signification	الدلالة
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
TAP	Tirer parti de l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IFU	Impot forfait Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
TVA	Tax sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
IRCM	Impot sur le revenu des Capitaux Mobiliers	الضريبة على رؤوس الاموال المنقولة
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
IAS 11	International Accounting Stansard	المعيار المحاسبي الدولي رقم 11
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
G50	La déclaration mensuelle	التصريح الشهري 50



# المقدمة العامة

## المقدمة العامة

الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصفة عامة والأنظمة الاقتصادية على وجه الخصوص، بما في ذلك التجارة العالمية والاقتصاد الدولي. كان لزاما على الدولة الجزائرية مواكبة هذه التطورات واستجابة لمتطلبات التغيير المفروضة من المؤسسات المالية الدولية، وفي هذا السياق دفع بالجزائر إلى اتخاذ الإجراءات والإصلاحات. التي مست خاصة منها النظام الجبائي وكان أهمها إصلاح 1991 حيث تم إدخال تعديلات على نظامها الجبائي جذريا ذلك باستحداث ضرائب جديدة كرسوم عن القيمة المضافة والضرائب على الدخل الإجمالي، وذلك للانسجام مع سائر الأنظمة الجبائية المتطورة باعتبار الجبائية من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة.

حيث تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات على النتائج المحاسبية، وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت معايير المحاسبية الدولية وجدت بعض العراقيل في تكييفها مع أنظمتها الجبائية التي تتميز بخصوص القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكلف بوضع القوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم.

عرفت الجزائر تغييرا كبيرا في المحاسبة المنتهجة بتشريعها النظام المحاسبي المالي. وذلك كمحاولة لمسايرة الاتجاهات الدولية في المحاسبة ومنها مجال العقود طويلة الأجل. والذي تم على إثرها إصدار العديد من القوانين والتعليمات التي توضح كيفية المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل

غير أن تطبيق ال SCF المستوحى من المفاهيم وقواعد ومعايير المحاسبة الدولية أدى إلى حدوث اختلالات فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية الجبائية، وإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي. وبالتالي فإذا ما تم الفصل بين المحاسبة والجبائية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية.

في الحالة المعاكسة فإن تغيرات كبيرة في النصوص الجبائية تكون ضرورية لمطابقتها مع الأحكام الجديدة. لذا فقد عملت الدولة الجزائرية بمعنية جميع القطاعات المعنية على وضع الترتيبات اللازمة بتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي المالي في شقه الجبائي من خلال إصدار مجموعة من القوانين. حيث تستخلص النتيجة الجبائية بناء من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها. بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري. وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات، وعليه فإن أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية. أما من حيث الهدف فإن القواعد الجبائية تتجه نحو

## المقدمة العامة

تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة. في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية.

✚ **الإشكالية الرئيسية:** وعلى ضوء ما سبق ذكره، ويمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية:

**ما مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية؟**

قصد الإجابة على التساؤل المطروح تم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التي من شأنها توضيح موضوعنا.

✚ **الأسئلة الفرعية:**

1- ماهي الطرق المعتمدة لتقدير نتيجة العقود وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11؟

2- ما حجم الجهود المبذولة لتكييف بعض قوانين النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

3- ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي رقم 11 في ما يتعلق بقطاع المقاولات؟

4- ما المشاكل التي تواجه قطاع المقاولات عند تحديد الوعاء الضريبي وفق المعايير المحاسبية الدولية؟

للإجابة على هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية.

✚ **الفرضيات:**

❖ **الفرضية الأولى:** قدمت كل من المعايير والنظام المحاسب المالي حلولاً بديلة لتقدير نتيجة العقود إما طريقة التقدم أو طريقة لإتمام ولكل طريقة شروط ومبرراتها و تتوقف على توفر المعطيات الصادقة و الموثوقة.

❖ **الفرضية الثانية:** القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية الجديدة المبنية على المعايير المحاسبية الدولية و من بينها قطاع المقاولات الإنشائية. بهدف الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دون المساس بحجم الوعاء الخاضع للضريبة.

❖ **الفرضية الثالثة:** يستند النظام المحاسبي المالي في معالجته لعقود الإنشاء بنسبة كبيرة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

❖ **الفرضية الرابعة:** لا توجد مشاكل تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي في ما يخص عقود المقاولات.

✚ **أهمية البحث وأهدافه:**

- التعرف على القيود الإنشائية وأنواعها.

## المقدمة العامة

- التعريف بالمعيار الدولي رقم 11 المتعلق بالمقاولات الإنشائية.
- تعريف النظام المحاسبي المالي وتوضيح القيود المحاسبية لضرائب المغايرة للأولى.
- ربط الدراسة النظرية بالتطبيق الميداني.

### دوافع اختيار الموضوع:

لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة فاختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى:

- الاهتمام بالنظام المحاسبي المالي وكل ما يتعلق به خاصة فيما يخص الضريبة التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني والتي تتطلب الاعتماد أكثر فأكثر على الموارد الجبائية.
- توضيح إن كان هناك تغيرات طرأت على محاسبة الضرائب بعد إحلال ال SCF محل PCN المخطط المحاسبي الوطني.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا وحادثة هذا الموضوع في الجزائر.
- تخصص الباحث في المحاسبة ومحاولة إثرائه للدراسة وتوسيع معارفه.

### حدود البحث:

إن معالجتنا لموضوع البحث جعلنا نرتبط بجانبين: مكاني و زمني.

-**الحدود المكانية:** تتمثل في إجراء دراسة للموضوع بمفتشية الضرائب 8ماي 1945 الكائن مقرها بحي الزهور-تبسة-.

-**الحدود الزمانية:** امتدت فترة التربص من تاريخ 2021/11/01 الى غاية 2022/03/01 بمديرية الضرائب لولاية تبسة.

### المنهج والأدوات المستخدمة في البحث: وفقا للإشكالية والأسئلة الفرعية، تم اعتماد المنهج التحليلي

الوصفي في الجانب النظري منه، من خلال تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالضرائب، عقود المقاولات، النظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11، حيث أتت مدنا أثناء دراستنا على الأدوات المكتبية المتمثلة في الكتب، المقالات، المجالات العلمية، وكذا مختلف القوانين والتشريعات الضريبية، والمنهج تحليلي في الدراسة التطبيقية.

### صعوبات البحث:

- ✓ حادثة الموضوع، ناهيك عن قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.
- ✓ قلة المراجع خاصة المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لكلا النظامين.
- ✓ صعوبة إجراء الدراسة الميدانية نظرا ل:

لان محاسبة المقاولات في الجزائر محاسبة بسيطة لا تقوم بتطبيق مختلف المعايير.

### هيكـل البـحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة، من أجل الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكاليات المطروحة، واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث. والتي تتدرج تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية يليها الفرضيات التي يقوم عليها البحث، إضافة إلى أسباب اختيار الموضوع، أهمية وأهداف البحث والمنهج المتبع.

أما فيما يخص الفصول فقد جاء **الفصل الأول** بعنوان الدراسة النظرية وينقسم إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول تناولنا فيه الإطار المفاهيمي لعقود المقاولات الإنشائية والمبحث الثاني تضمن مفهوم الوعاء الضريبي وكيفية تحديده أما المبحث الثالث فخصص للدراسات السابقة.

أما **الفصل الثاني** بعنوان الدراسة التطبيقية ويضم المبحث الأول تقديم عام لمركز الضرائب بولاية تبسة. وتناولنا تقديم لمشروع في المبحث الثاني، وتم التطرق للمعالجة المحاسبية الضريبية في المبحث الثالث.

وكان ختام بحثنا خاتمة ضمناها أهم النتائج المتواصل إليها والاقتراحات التي ارتأيناها مناسبة كملخص عام للموضوع.



## الفصل الأول:

الدراسة النظرية لعقود  
المقاومات الإنشائية والوعاء  
الضريبي

## تمهيد:

تعتبر عقود المقاولات من المواضيع التي تحتل مكانة هامة على مستوى المؤسسات لاسيما قطاع البناء والأشغال العمومية التي يكون فيها إنجاز المشاريع الاقتصادية الكبرى على المدى الطويل، وما تتطلبه هذه العقود من معالجة محاسبية خاصة من قبل المصالح المالية والمحاسبية للمؤسسات، لذا أولت لها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري أهمية خاصة.

إن الجهات الضريبية هي أحد أهم الأطراف المستفيدة من القوائم والتقارير المالية التي تصدرها شركات المقاولات، وهذا ما يؤثر على تحديد الوعاء الضريبي لنتائج أعمال هذه الشركات، حيث تلجأ الجهات الضريبية حاليا إلى اعتماد الضوابط الموضوعية من قبل وزارة المالية لفرض الضرائب والتي تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية. ولقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

**المبحث الأول: عقود المقاولات الإنشائية.**

**المبحث الثاني: الوعاء الضريبي وطرق تحديده .**

**المبحث الثالث: الدراسات السابقة.**

## المبحث الأول: عقود المقاولات الإنشائية

تقوم عقود الإنشاء على أساس تنفيذ أوامر العملاء ويحتاج عادة إلى فترة طويلة الأجل من الزمن، تتحمل الشركة خلالها تكاليف معتبرة حسب حجم المشروع، وتتميز هذه العقود بطول فترة العقد، كبر حجم العمليات، ارتفاع درجة المخاطرة وحالة عدم التأكد... إلخ). وعلى هذا الأساس اختلفت المعالجة المحاسبية لها، مما دفع بالهيئات الدولية والمحلية إلى وضع معايير دولية تعالج هذا الموضوع.

### المطلب الأول: مفهوم عقود الإنشاء

يتناول هذا المطلب التعريف ب عقود الإنشاء، فضلا عن بيان أنواعها مع الإشارة إلى أهم الخصائص والإجراءات التي تتميز بها أعمال قطاع التشييد.

### الفرع الأول: تعريف عقود المقاولات وخصائصها

#### أولاً: تعريف عقود المقاولات

اختلفت التعاريف و المفاهيم حول عقود الإنشاء ، وكان أهمها تعريف المعيار الدولي رقم 11 " هو عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من الأصول المترابطة و المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها " <sup>1</sup>. كما يمكن تعريفه على أنه " اتفاق ذو قوة قانونية ، يتم بين البائع (المقاول) و المشتري اعلى إنشاء أو إعادة إعمار موجودات ملموسة معينة ، أو إنتاج بضائع و سلع أو توفير الخدمات المتعلقة بها بناء على مواصفات المشتري مقابل تعويض ".

ومنه يمكن القول أن عقد المقاولات هو عقد بين طرفين هما البائع (المقاول) والمشتري (صاحب المشروع) على إنجاز أصل معين أو مجموعة من الأصول وفقا لشروط معينة <sup>2</sup>.

#### ثانياً : خصائص عقود المقاولات

تتميز عقود المقاولات بعدة خصائص أهمها:

- يتميز عقد المقاولات بطول فترة التنفيذ التي تمتد لأكثر من فترتين محاسبيتين.
- يتم إنجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2012، ص15.

<sup>2</sup> حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة واسط، العراق، ص10.

- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن: يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع مقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل.
- اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات شروط العمليات: غالبا ما تكون العقود المبرمة قليلة العدد وكبيرة الحجم وغير نمطية، تخضع لشروط ومواصفات يحددها العميل مسبقا في دفتر الشروط.
- اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات: المخاطرة هي أهم عنصر مسيطر في شركة المقاولات، وذلك للأسباب التالية: طول فترة تنفيذ العقد مما يترتب عليه تغير في الأسعار لمستلزمات الإنتاج، طبيعة موقع العمل، ضخامة تكاليف التنفيذ.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أنواع عقود المقاولات

وفقا لطول فترة العقد تقسم عقود الإنشاء إلى نوعين:

#### أولاً: عقود إنشاء قصيرة الأجل

وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال فترة محاسبية واحدة، وتكون أقل مخاطرة نظرا لأن نفقات العقد وإيراداته تحققان خلال الفترة المحاسبية نفسها.

#### ثانياً: عقود الإنشاء طويلة الأجل

وهي العقود التي تم تنفيذها وتسليمها على مدار عدة فترات محاسبية وعادة ما تتميز بالمخاطرة ، نظرا لعدم تزامن استنفاد نفقاتها وتحقيق إيراداتها خلال فترة محاسبية ذاتها. ووفقا لأسلوب تسعير عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقسم العقود إلى نوعين:

1-العقود ذات السعر المحدد سلفا : وهي العقود التي يحدد سعرها مسبقا بين المقاول والعميل ويثبت السعر عادة ضمن شروط العقد .

2-العقود التي يحدد سعرها بإضافة هامش معين إلى التكلفة : ويحدد سعر العقد من هذا النوع عند انتهاء المقاول وتسليمها للعميل ، بعد إضافة هامش معين إما إلى إجمالي تكاليف العقد أو إلى إجمالي بنود معينة من التكاليف تحددتها شروط العقد.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: إجراءات عقود المقاولات

تتمثل الإجراءات المتبعة في إبرام عقود الإنشاء في مايلي:

حامد داود الطلحة، محاسبة المقاولات، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2013، ص 20-21.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2000، ص 23-24.

-تقوم المنشأة بدراسة تفصيلية للمواصفات الخاصة بالعقد ، من خلال تقسيم العملية الإجمالية إلى مجموعة من العمليات الجزئية ، ووضع أسعار لكل عملية من هذه العمليات الجزئية ، وبناءا على ذلك يتم إعداد قائمة التكاليف التقديرية للعطاء أو العملية مع بيان التكاليف المباشرة وغير مباشرة للعمليات الجزئية ، وإضافة نسبة الربح المرغوب تحقيقها للوصول الى تحديد القيمة التعاقدية لتنفيذ العملية موضع العقد .

-تقوم المنشأة بمعاينة على الطبيعة لموقع العملية المطلوب تنفيذها وفقا للرسومات والمواصفات الفنية المعلن عنها.

-بعد ذلك تتقدم المنشأة بعطاءها مصحوبا بتأمين مؤقت يمثل نسبة مئوية في حدود 2% من قيمة العقد ، ويرد هذا التأمين لكل كم لا يرسو عليه العطاء .

-في حالة رسو العطاء على المنشأة فإنها تدفع قيمة التأمين النهائي أيضا كنسبة مئوية من قيمة العقد غالبا ما تكون 10% أو تقدم خطاب ضمان بنفس قيمة التأمين النهائي لضمان حسن تنفيذ التزاماتها تجاه العميل.

-مع رسو العطاء على المنشأة وضع برنامج زمني يوضح سير العمل وتنفيذ بنود الأعمال والجدول الزمني اللازم لتنفيذها للتأكد من التنفيذ في المواعيد المحددة بالعقد .

-تقوم المنشأة بتوقيع العقد بينها وبين العميل، كما توقع العقود بينها وبين مقاولي الباطن.

-يجب أن يتضمن العقد الأساسي مجموعة من التفاصيل الهامة مثل:

\*القيمة الاجمالية للعقد .

\*مدة تنفيذ العقد وتاريخ الانتهاء من العملية محل الاتفاق وغرامات التأخير.

\*قيمة الدفعة المقدمة والدفعات التالية ومواعيد وطريقة سدادها.

\*كيفية سداد الدفعة الأخيرة ورد التأمين، وأي مبالغ أخرى محتجزة لدى العميل بعد انتهاء العمل والتأكد من مطابقة للمواصفات المحددة وانقضاء فترة الضمان.

\*الغرامات أو التعويضات نتيجة التأخير أو عدم المطابقة للمواصفات.<sup>1</sup>

محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات ،الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص17-19.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني : الإطار القانوني لمحاسبة عقود البناء

### أولاً: القوانين المنظمة لمحاسبة عقود البناء

هناك مجموعة من القوانين المرتبطة بالسير الحسن لعملية تنفيذ أشغال البناء المرتبطة بمؤسسات البناء تتمثل أهمها في:

-**القانون التجاري:** كون عمل المقاوله يعتبر عمل تجاري تطبيقاً لنص المادة 01 (معدلة) منه والتي حدد من خلالها مفهوم التاجر، بالإضافة لقرنها بنص المادة 02 من القانون التجاري التي بينت أنواع مختلفة من المهام التي تدخل ضمن العمل التجاري في قولها: "يعد عملاً تجارياً بحسب موضوعه كل مقاوله للبناء أو الحفر لتمهيد الأراضي".

هذا العمل وفور الرغبة في المباشرة فيه لا بد أن يمتلك المقاول سجلاً تجارياً ومسك كافة الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري في الباب الثاني والثالث منه حسب طبيعة العمل الممارس من قبله وحجم المؤسسة المراد العمل بها .

-**قانون المالية:** سميت عقود البناء بموجب القوانين الداخلية ضمن قانون المالية باسم العقود طويلة الأجل ونص عليها وفق التالي:

عرفت المادة **1-133** من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي: " يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

-عقود البناء .

-عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة.

عقود تقديم خدمات "

إن المادة **2-133** من النظام المحاسبي المالي تنص على "أن أعباء ونواتج عمليات عقود طويلة الأجل، تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم، وهذا الأسلوب يمكن من تحديد نواتج (أي إيرادات) ونتيجة كل سنة تبعا لنسبة إنجاز المشروع.

أما المادة **3-133** فقد نصت على أنه " إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كنواتج إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام ).

-**قانون الصفقات العمومية:** هو القانون الأساسي الذي يحدد بموجبه العلاقة الرابطة بين المقاول والجهات الإدارية التابعة للدولة بمختلف أشكالها (بلدية، ولاية، وكالات عقارية وطنية أو محلية... إلخ) ووفق نص المادة 13 من القانون المنظم للصفقات العمومية فجاء في صفها ما يلي: " تشمل الصفقات العمومية إحدى العمليات التالية:

-إنجاز الأشغال؛

-اقتناء اللوازم؛

-إنجاز الدراسات؛

-تقديم الخدمات.

تهدف صفقة الأشغال إلى قيام المقاول ببناء أو صيانة أو تأهيل أو ترميم أو هدم، منشأة أو جزء منها بما في ذلك التجهيزات المشتركة الضرورية لاستغلالها في ظل احترام البنود التي تحددها المصلحة المتعاقدة صاحبة المشروع .....

بالتالي في حالة ممارسة هذا النوع من الأنشطة المقرونة بالمشاريع التي تشرف عليها الدولة أو أحد فروعها لا بد من الخضوع لقانون الصفقات العمومية.<sup>1</sup>

### ثانيا: الطرق المحاسبية لإثبات عقود البناء

هناك طريقتين لإثبات عقود البناء أو ما يعرف بالعقود طويلة الأجل وهي:

**1- طريقة نسبة التقدم في الإنجاز (نسبة الإتمام):**19 وفقا لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المترتبة على عقود البناء خلال عملية الإنتاج، بحيث يتم احتساب إيراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز إمكانية تقدير الإيرادات والتكاليف اللازمة للإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة، بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين توفر الشروط التالية حتى يمكن استخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للاعتراف بإيرادات عقود البناء:

أ\_ ينبغي أن يحدد العقد المبرم بحقوق العقود والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات.

ب\_ من المتوقع تقييد المشتري أو العميل بالالتزامات الواردة في العقد.

<sup>1</sup>سميحة بوحفص، سليم حمون، التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات و الاشغال العمومية ) ،مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية ،جامعة عباس لغرور خنشلة العدد الثالث ،جوان 2018 ،ص 199-2000

جـ من المتوقع تقييد المنشأة بتنفيذ الالتزامات الواردة في العقد.

ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته عن الفترة، وفقا للمعادلة التالية:

نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفترة \_ إجمالي التكاليف التقديرية للعقد

والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وذلك بما يتناسب مع الجهود (التكاليف) التي تحملتها المنشأة خلال الفترة وهذا يمثل توزيعا عادلا لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من فترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات

**2\_ طريقة الإتمام:** فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتمية من عقد البناء لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية /التسليم)، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلبات).

هذه الطريقة لا تسمح بالاعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الانتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة وتقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الاقتصادي الفعلي والحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، وعدم ملائمتها في الاعتبار الجبائية وعدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز.

تطبق هذه الطريقة إذ لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، إن طريقة الإتمام تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع.<sup>1</sup>

سميحة بوحفص، سليم رحمون، مرجع سابق، ص 201-202.<sup>1</sup>



## المطلب الثالث : عقود المقاولات وفق Scf، IAS 11

الفرع الأول: عقود المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي " رقم 11 "

أولاً: نصه: يتألف المعيار الدولي الحادي عشر للمحاسبة من الفقرات (42) إلى (49) من هذا البيان :  
(42): يجب استخدام أي من طريقتي المقاوله المنتهية أو المقاوله حسب نسبة العمل المنجز في محاسبة عقود المقاولات.

(43): لا تستعمل طريقة المقاوله حسب نسبة العمل المنجز إلا إذا كان هناك إمكانية تحضير تقدير للنتيجة النهائية للمشروع بشكل سليم ، وتتوقف سلامة تلك التقديرات على توفر العناصر التالية :  
أ/- إمكانية تقدير إجمالي إيرادات العقد بشكل سليم.

ب/- إمكانية تقدير نسبة العمل المنجز من المشروع وتقدير التكلفة المتبقية لغاية إنهاء المشروع وذلك بتاريخ البيانات المالية التي يجري إعدادها.

ج/- سهولة التمييز بين التكاليف العائدة لكل مشروع من أجل سلامة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة.

وتتوقف سلامة تلك التقديرات على عنصرين فقط في حالة إحساب نسبة مضافة إلى التكلفة الفعلية، هما:

أ/- سهولة التمييز بين التكاليف العائدة لكل مشروع.

ب/- إمكانية فعلية لحصر تلك التكاليف التي لا تكون من ضمن التكاليف المقابلة للاستيراد بموجب العقد.

(44): تتكون تكاليف عقد المقاوله من تكاليف محددة خاصة بالمشروع وحده، تكاليف تعود على قسم نشاط المقاولات بشكل عام ويمكن توزيعها في ما بين المشاريع.

(45): عندما يتبع المقاول إحدى الطريقتين لمشروع معين يتوجب عليه إتباع الطريقة نفسها للمشاريع الأخرى المماثلة في شروطها .

(46): يجب تكوين المخصص اللازم لأي خسائر محتملة على المشروع، ليشمل الخسائر العائدة عن الأعمال المنجزة والخسائر العائدة عن الأعمال المتبقية من مشروع.

ثانياً: الإفصاح

(47): يجب أن تظهر البيانات الختامية مايلي :

أ/- رصيد الأعمال قيد الإنجاز .

ب/- الدفعات المستلمة أو (المتوجبة) مقابل أعمال منجزة والدفعة بالحساب والحجوزات المكونة للأعمال المنجزة .

ج/- المبلغ القابل للتحويل والغير محتسب في قيمة الأعمال قيد الإنجاز وذلك للمشاريع التي يتبع فيها طريقة النسبة المضافة إلى التكلفة، إذا كان المقاول يتبع طريقة نسبة العمل المنجز وطريقة المقاول المنتهية لفئتين من المشاريع في نفس الفترة المحاسبية ، يتوجب إظهار مكونات الرصيد المشار إليه (أ) أعلاه وبيان الرصيد الناتج عن مشاريع كل من الطريقتين .

(48): يجب التقيد بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن حول البنود غير العادية وبنود سنوات سابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية ، فيما يتعلق بالإفصاح عن مثل تلك التغيرات في حسابات المقاولات.

إلا أنه يتعذر التقيد أحيانا بالمعيار الدولي للمحاسبة فلا يمكن تقييم التأثير المالي للتغير عندما يقوم المقاول بالتغيير من طريقة المقاول حسب نسبة الإنجاز إلى طريقة المقاول المنتهية، في مثل تلك الأحوال يجب الإفصاح عن مبالغ نتائج المقاولات قيد الإنجاز في أول الفترة والتي احتسبت نتائجها في فترات سابقة .

### ثالثا: تاريخ التطبيق

(49): يصبح هذا المعيار الدولي للمحاسبة نافذا ويعمل به للبيانات المالية التي تبدأ فترتها المالية بتاريخ 1 كانون الثاني 1980<sup>1</sup>.

### رابعا: القياس المحاسبي لتكاليف وإيرادات المشروع

1/ \_ تكاليف المشروع وتراكمها: ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم "11" تتضمن تكاليف العقد:

#### 1-1: التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد وتشمل :

- تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها.
- تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء .
- استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد.
- تكلفة نقل الممتلكات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد.
- تكاليف استئجار الآلات والمعدات.
- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد.
- التكاليف المقدرة للإصلاح وكفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان؛ والمطالبات من قبل أطراف أخرى.

أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 217-218<sup>1</sup>.

**1-2:التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد وتشمل:**

- التأمين.

- تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد.

- مصاريف الإنشاء غير المباشرة.

**1-3: التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد وتشمل :**

- تكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.

- بعض المصاريف الإدارية العامة.<sup>1</sup>

**2/ إيرادات المشروع:** قسم المعيار المحاسبي الدولي رقم "11" إيرادات العقد إلى فئتين:

**1-2: مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد :**

يتم قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم ، تتأثر عملية قياس الإيراد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد ، ولذلك يتطلب الأمر غالبا إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد وعليه يمكن أن يزداد أو يقل إيراد العقد من فترة إلى أخرى.

**2-2: أوامر التغييرات في أعمال العقد ، المطالبات والحوافز المدفوعة تشمل :**

- إلى الحد الذي يكون محتملا أن ينتج إيرادا.

- أن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة .<sup>2</sup>

**3/- الاعتراف بإيرادات وتكاليف المشروع:** تقوم محاسبة عقود المقاولات على طريقتين رئيسيتين هما:

**1-3: طريقة نسبة الإنجاز :**

بموجب هذه الطريقة يتم توزيع أو تخصيص إيرادات العقد وكذلك أرباحه على الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العقد المتعلق بها ، وعلى هذا الأساس يتم الاعتراف بجزء من نفقات العقد وإيراداته وأرباحه بموجب نسبة إتمام تتخذ صورة نسبة مئوية يتم تحديدها بموجب أسس محاسبية متعارف عليها .<sup>3</sup>

**1-1-3:الشروط الواجب توافرها لتطبيق نسبة الإنجاز :**

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم "11" بعض الشروط المرتبطة بنوع العقد وذلك لتطبيق نسبة الإنجاز وهي:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ، ص166-167.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق ، ص:164

حسن زكي، مرجع سابق، ص60.<sup>3</sup>

أ/\_ في حالة العقد ذو السعر المحدد : فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

- يمكن قياس كامل إيراد العقد بصورة موثوقة.
- إن من المحتمل أن المنافع الاقتصادية للعقد سوف تتدفق للمشروع.
- يمكن قياس كل من التكاليف المتبقية لإتمام العقد ودرجة إنجاز العقد في نهاية فترة إعداد التقارير بثقة.
- التكاليف التي تعزى للعقد يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة مما يمكن من مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

ب/\_ في حالة عقد التكلفة زائد النسبة : فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية :

- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المشروع
- إن التكاليف التي تعزى للعقد، سواءا كانت قابلة للتعويض أم لا، يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.<sup>1</sup>

### 3-1-2: أساليب تقدير نسبة الإنجاز:

ومن الأساليب المتعارف عليها في تحديد هذه النسبة أسلوبان هما:

- أسلوب المدخلات: وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منها أو أساسا لتحديد نسبة الإتمام وبموجبه تتحدد نسبة الإتمام على النحو التالي:

نسبة الإتمام = (جملة النفقات الفعلية للعقد حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية) / (جملة النفقات المقدرة للعقد بذلك التاريخ).

- أسلوب المخرجات: هو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منها أو أساسا لتحديد نسبة الإتمام وبموجبه تتحدد على النحو التالي:

نسبة الإتمام = (عدد الوحدات المنجزة من المقاوله) / (عدد الوحدات محل المقاوله).<sup>2</sup>

### 3-2: طريقة المقاوله المنتهية:

أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 168.<sup>1</sup>

حسن زكي، مرجع سابق، ص 61-62.<sup>2</sup>

تتفق هذه الطريقة مع طريقة نسبة الإنجاز التام في أن إثبات التكاليف الفعلية للعقد وكذلك المطالبات التي يقدمها المقاول للعميل، والدفعات المسددة من العميل يتم أولاً بأول في حالة حدوثها، لكنها تفترق عنها من زويتين رئيسيتين هما:

- عدم الحاجة إلى تقدير تكاليف اللازمة لإنجاز العقد في نهاية كل سنة كما في الطريقة السابقة.

- عدم التعرف بأية إيرادات أو أرباح للعقد إلا بعد إنجاز العقد وتسليمه للعميل.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: عقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

عرف النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل بأنها عقد يتضمن إنجاز سلعة، خدمة أو مجموعة سلع وخدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة.

#### الفرع الأول: إيرادات وتكاليف عقود المقاولات

##### أولاً : إيرادات عقد المقاولات

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى طرق قياس إيرادات، تكاليف عقود المقاولات، وإنما أشار إليها في مواد متفرقة من القانون 11/07 والقرار 156/08، والمذكرات المنهجية بالأخص 2009/02، وبالتركيز على المادة 1.112 " التي تنص على أن طريقة تحليل العناصر المقيدة في الحسابات تركز على اتفاقية التكاليف التاريخية ، فإنه يتم تحديد إيراد عقد المقاولات بقيمة الإنجاز أي القيمة العادلة ، حيث يتم التقييم بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه بتاريخ إبرام العقد.<sup>2</sup>

##### ثانياً: تكاليف عقد المقاولات

وفقاً للمادة 4-112 من القرار (تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافاً إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج، أي الأعباء المباشرة والغير مباشرة التي يمكن ربطها منطقياً بالسلعة أو الخدمة المنتجة...)، ومن خلال المادة يمكن تحديد عقد المقاولات كالتالي:

- تكلفة شراء المواد المستعملة

- تكلفة الخدمات المستعملة.

نفس المرجع سابق، ص 73-74.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> المادة 1-112، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، العدد 19، الجزائر، 25 مارس 2009، ص 06.

-الأعباء المباشرة والغير مباشرة المرتبطة بالعقد.<sup>1</sup>

الفرع الثاني : معالجة الإيرادات والتكاليف وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري .

أولاً: طريقة نسبة الإنجاز (طريقة حسب التقدم )

نطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، عندها تسجل كل الأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد النتيجة السنوية للعقد، وذلك إذا توفرت الشروط التالية:

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأرباح وإيرادات و تكاليف العقد بشكل واضح .
- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المجلة على العقد في كل الحالات والظروف.
- وجود آليات أدوات لمراقبة التسيير، تسمح بتقدير نسبة الإنجاز في كل مراحل المشروع.

ثانيا : طريقة الإتمام ( طريقة العقد المنجز )

لا يمكن حساب النتيجة في آخر السنة المالية حسب هذه الطريقة لأن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقود طويلة الأجل وتأخذ بعين الاعتبار إلا عند تسليم المشروع نهائيا للعميل ، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود الآجلة ال يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات تامة الصنع عند نهاية الدورة.<sup>2</sup>

الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي الجزائري

نصت المذكرة المنهجية 02 المؤرخة في 02 أكتوبر 2009، على إلزامية الإفصاح عن مايلي :

- عقود الإنشاء المنجزة من طرف المؤسسة وكذا تلك التي قيد التنفيذ.
  - طرق التقييم المتبعة والاختبارات المعتمدة طريقة نسبة التقدم أو طريقة الإتمام.
  - التكاليف الإجمالية والإيرادات المحققة ( مسجلة محاسبيا ).
  - الإيرادات المحتملة والخسائر المتوقعة.
- بالإضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التي تراها مناسبة بناء على :

\* الطابع الملائم للمحتوى الإعلامي

\* أهميتها النسبية

<sup>1</sup> المادة 112-4، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، العدد19، الجزائر، 25مارس2009 ، ص07.

<sup>2</sup>مليكة بن علي ولعبيدي مهاوات، تطوير "المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل بالجزائر بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، جامعة الوادي ، المجلد14، العدد03، 2020 ، ص: 326-328.

ومنه يتم الإفصاح عما يلي :

\*القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في تقرير تكاليف وإيرادات العقد.

\* المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة أو الأطراف المتعاقدة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الوعاء الضريبي وكيفية تحديده

يقصد بتنظيم وربط الضريبة تحديد ما يجب أن يدفعه المكلف من المادة الخاضعة للضريبة ، وذلك وفق طرق تحديد مقدار الضريبة التي يجب على المكلف أن يدفعها وقوانين يتم خلالها تقدير الوعاء الضريبي ، ولتعرف أكثر على الوعاء الضريبي قسمنا المبحث إلى ثلاثة مطالب كالتالي :

#### المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي

#### المطلب الثاني: طرق تحديد الوعاء الضريبي

#### المطلب الثالث: القوانين الخاصة بالوعاء الضريبي.

#### المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي

هناك عدة تعريف للوعاء الضريبي نذكر منها:

يعرف الوعاء الضريبي " بأنه العنصر أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة، وقد يكون شخصا أو مالا، كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كانت مستوردة أو منتجة " .

ويتم تعريفه أيضا بأنه:

" المادة الخاضعة للضريبة أي المال الذي تقتطع منه ، سواء كان شخصا أو مالا مع ضرورة توفر عنصر الزمن لعذا الوعاء " .<sup>2</sup>

" كما يعرف بأنه الدخل الخاضع الذي يحققه الممولون، وهو حاصل تفاعل إيرادات والتكاليف والمبالغ التي يجوز خصمها والإعفاءات " .<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سندس بن رحلة ،"المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(دراسة ميدانية لعينة من شركات المقاولات في ولاية ورقلة)" ،مذكرة ماستر أكاديمي تخصص دراسات جبائية ومحاسبية معمقة، قسم علوم تجارية ،كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،سنة 2014/2015 ،ص13.

<sup>2</sup>نفس المرجع سابق .

<sup>3</sup>سارة علي حسين ، طرق تقدير وعاء الضريبة و الطعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي(دراسة مقارنة) ،رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في القانون العام، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط ،حزيران 2021،ص:16.

## المطلب الثاني: طرق تحديد الوعاء الضريبي

بعد تحديد المادة الخاضعة لضريبة يتم تقدير الكمية الخاضعة من تلك الأموال للضريبة وفق الطرق التالية:

### الفرع الأول : الطريقة الغير مباشرة

وفقا لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة لضريبة من خلال عدة مؤشرات منها :

#### 1-التقديرعلى أساس المظاهر الخارجية للمكلف

بموجب هذا الأسلوب يتم التوصل إلى تحديد الدخل الخاضع لضريبة من خلال الإعتماد على بعض المظاهر الخارجية للمكلف ويمتاز هذا الأسلوب ببساطته وسهولته بالنسبة للسلطة الضريبية ، أما عن عيوبه أن الاعتماد على المظاهر الخارجية للمكلف يؤدي إلى عدم معرفة الدخل الحقيقي له مما يحابي بعض المكلفين ويلحق ظلما ببعضهم الآخر.

#### 2- التقدير الجزافي

تلجأ الإدارة الضريبية لتطبيق هذا الأسلوب عادة عندما يمتنع المكلفون عن تقديم إقراراتهم الضريبية أو عدم وجود دفاتر محاسبية آمنة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة ، وقد حدد التشريع القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي ، كما قد يتفق على تحديد القرائن بين الإدارات الضريبية والمكلفين وتسمى في هذه الحالة بالجزافي الاتفاقي.

### الفرع الثاني: الطريقة المباشرة

تعد هذه الطريقة من أفضل الطرق لتقدير الدخل الخاضع لضريبة إذ تتمكن السلطة المالية من معرفة إيرادات المكلف الحقيقية والاطلاع على أعماله وفحص مستنداته وسجلاته إذا لزم الأمر والتقدير المباشر يكون إما على أساس إقرار بقيمة المكلف أو أن يقدر إداريا.

#### 1-طريقة الإقرار:

الإقرار الضريبي هو بيان كتابي يقدمه المكلف سنويا إلى الدائرة الضريبية في موعد محدد ، تعلن فيه نتيجة أعماله خلال السنة المنتهية والمقدم عنها الإقرار من ربح أو خسارة وبموجب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية إلى جانب الحسابات الختامية الموقعة من مراقب الحسابات ، يتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة عمله أو نشاطه خلال الفترة المالية ، وتقوم الإدارة الضريبية بفحص هذه الإقرارات للتأكد من صحته ، ولتحديد وعاء ضريبة الدخل وفقا لإقراران المكلفين مزايا عديدة منها :

- أنها أكثر الطرق ملائمة لفرض ضريبة الدولة.



- أنها الطريقة المثلى التي تتفق مع هدف المحاسبة في التوصل إلى نتيجة أعمال المشروع خلال الفترة المحاسبية وتحديد المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة في نهاية المدة أو الفترة المحاسبية .

## 2- طريقة التقدير الإداري المباشر:

تقوم السلطة الضريبية المتمثلة بالمخمن الضريبي المختص بتقدير المكلف إداريا في حالة عدم تقديم المكلف لإقراراته الضريبية ، ومن مزايا هذه الطريقة أنها تؤدي إلى نتائج مرضية وسريعة في تقدير بعض الأعمال وانها تعتبر مرنة بحيث يمكنها مراعاة الظروف الشخصية للمكلف من خلالها أما من عيوبها فقد عرف عن موظفي الدوائر الضريبية أنهم يميلون إلى المقالات في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي حدوث ضرر فاحش بالمكلفين <sup>1</sup>.

## المطلب الثالث: الضرائب في النظام الضريبي الجزائري.

الفرع الأول: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الدخل الإجمالي)، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل التالية:

-الأرباح المهنية.

-أرباح المهن غير تجارية.

-الإيرادات الفلاحية.

-المدخلات العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.

-ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

-المرتبات و الأجور و المنح و الريوع العمرية.

-فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية و الحقوق العقارية الحقيقية ، و كذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو أوراق المماثلة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>زيتو عولا أبو بكر، مرجع سابق، ص:113-115.

<sup>2</sup>المادة(1)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،الطبعة 2021 ص23.

<sup>3</sup>قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص: 10- 18.

## 1-1/ حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التالي:

### الجدول رقم 01: الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	- لا يتجاوز 120000 دج
20%	- من 120001 دج إلى 360000 دج
30%	- من 360001 دج إلى 1440000 دج
35%	- أكثر من 1440000 دج

المصدر: المادة (104) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2021 ص 23.

#### أ- بالنسبة للمداخل الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية:

تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني للأحكام العقارية ذات الاستعمال السكني و المهني للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل:

- 7% محررة من الضريبة، و تحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي.
- 10% محررة من الضريبة، و تحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.
- 15% محررة من الضريبة، و تحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني، و يطبق هذا المعدل أيضا على العقود المبرمة مع الشركات.
- 15% محررة من الضريبة، و تحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي للعقارات غير مبنية و يخفض هذا المعدل إلى 10% فيما يتعلق بعمليات التأجير ذات الاستعمال الفلاحي.

#### ب- بالنسبة للمرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و الربوع العمرية:

#### - المداخل الشهرية:

يحسب الاقتطاع من المصدر بعنوان المرتبات و الأجور و المعاشات و الربوع العمرية على أساس الدخل الشهري حسب الجدول المذكور أعلاه تستفيد هذه المداخل من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية

بنسبة 40% غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 1200 دج/سنويا أو يزيد عن 18000 دج/سنويا أي بين ( 1000 دج و 1500 دج/شهريا).

\*تستفيد المداخل التي لا تتعدى مبلغ 30000 دج من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي.

\*تستفيد المداخل التي تفوق مبلغ 30000 دج وتقل عن 35000 دج من تخفيض إضافي.

\*تحدد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفقا للصيغة الآتية:

الضريبة على الدخل الإجمالي=الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقا للتخفيض الأول)×(3/8)-  
(3/20000).

علاوة على ذلك تستفيد المداخل التي تفوق 30000 دج وتقل عن 42500 دج التي يتقاضاها العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو المكفوفون أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدون الخاضعون للنظام العام من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي على ألا يتراكم مع التخفيض الثاني المشار أعلاه تحدد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفقا للصيغة الآتية:

الضريبة على الدخل الإجمالي=الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقا للتخفيض الأول)×(5/3)-  
(3/12500).

غير أنه يطبق الاقتطاع بنفس الكيفية على المعاشات و الربوع العمرية المدفوعة للأشخاص الذين يوجد مواطنهم الجبائي خارج الجزائر.

#### -المدخل غير شهرية:

تعتبر الأجور و التعويضات و المكافآت المذكورة في الفقرة (04) من المادة (67) من هذا القانون و كذا الاستردادات المتعلقة بها بمثابة قسط شهري منفصل و خاضع للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%.

-المدخل المتأتية من كل النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري:

تخضع نشاطات البحث و التدريس، المراقبة أو كإساتدة مساعدين بصفة مؤقتة المنصوص عليها في المادة (5-67) إلى الاقتطاع من المصدر بمعدل 10 % محرر من الضريبة.

بالنسبة لجميع الأجور الناجمة عن مختلف النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري الأخرى يحدد معدل الاقتطاع بـ 15 % محرر من الضريبة.

ج-مدخل رؤوس الأموال المنقولة:

\*عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية و المداخل المماثلة:

يحدد معدل الاقتطاع من المصدر المطبق على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية و المداخل المماثلة المنصوص عليها في المواد 45 إلى 48 من هذا القانون بـ 15 % محرر من الضريبة.

**\* إيرادات الديون و الودائع و الكفالات:**

يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعائدات الديون و الودائع و الكفالات بنسبة 10 % ويمثل هذا الاقتطاع دينا ضريبيا يخصم من الإخضاع النهائي.

ويحدد هذا المعدل لـ 50 % محررا من الضريبة، بالنسبة لعائدات السندات غير الإسمية أو لحاملها.

بالنسبة للفوائد الناتجة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للخواص فيحدد معدل الاقتطاع كمايلي:

1 % محررا من الضريبة، بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل أو يساوي 50000 دج.

10 % فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 50000 دج، ويمثل هذا الاقتطاع المتعلق بهذا القسط دينا ضريبيا يخصم من الإخضاع النهائي.

د- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق العقارية الحقيقية، و كذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية و السندات المماثلة:

✓ تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق

العقارية الحقيقية للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15 % محررة من الضريبة.

✓ تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة

للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15 % محررة من الضريبة.

✓ يطبق معدل مخفض مقدر بـ 5 % في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة.

هـ - بالنسبة للمداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطنهم الجبائي خارج الجزائر:

تخضع للاقتطاع من المصدر في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخل التي يحققها الأشخاص

الطبيعيون اللذين يوجد موطنهم الجبائي خارج الجزائر حسب المعدلات المحددة على النحو التالي:

✓ 24 % بالنسبة للمداخل المنصوص عليها في المادة ( 33 ) المدفوعة من طرف المدينين المقيمين

في الجزائر.

✓ 15 % بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخل المماثلة المشار إليها في

المواد من ( 45 إلى 48 ).

✓ 20 % بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو

الأوراق المماثلة.

✓ 15 % بالنسبة للمبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق التأليف للفنانين اللذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر<sup>1</sup>.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات:

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين تسمى الضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>.

2-1/ مجال تطبيق الضريبة:

الشركات مهما كان شكلها أو غرضها باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بتصريح الشركات المنصوص عليه في المادة (151) ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق الاختيار بتصريح المنصوص عليه في المادة (151) ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري العمل بهما.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

\*الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة (12).

\*الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة (138)<sup>3</sup>.

2-2/ حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يحدد معدلا للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية و الري، و كذا الأنشطة السياحية و الحمامات

<sup>1</sup>المادة(104)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص23-25.

<sup>2</sup>المادة(135)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص29.

<sup>3</sup>المادة(136)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص29-30.

باستثناء وكالات الأسفار.

✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كمايلي:

✓ 10% بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

✓ 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير إسمية أو لحاملها، و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

✓ 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد التسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

✓ 30% بالنسبة لما يلي:

• المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، في إطار صفقات تأدية الخدمات.

• الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب إمتياز رخصة إستغلال براءاتهم، أو بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته، أو منح إمتياز ذلك.

✓ 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دينا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

✓ 15% محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية و كذا المداخل المماثلة المذكورة في المواد من (45 إلى 48) من هذا القانون، المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر.

✓ 20% تخضع له فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة، المحققة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة(149) مكرر من هذا القانون<sup>1</sup>.

ثالثا: الرسم على النشاط المهني

3-1/ مجال التطبيق:

يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه لضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، غير أنه تستثنى في مجال تطبيق الرسم مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين

<sup>1</sup>المادة(150)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص35-36.

أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة ،ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية ويجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية.

لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية(العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعوا السلع المنقولة وما شبهها)<sup>1</sup>.

### 3-2/الحدث المنشئ للضريبة:يشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

❖ بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن بيع الماء الصالح للشرب عن طريق هيئات التوزيع فإن الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.

يتكون الحدث المنشئ للرسم ،من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية ،وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على النشاط المهني مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

❖ بالنسبة للأشغال العقارية و أداء الخدمات: من قبض الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الحصري لنشاطها، يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي من المالك للمستفيد.

غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية و بالنسبة لمبلغ الرسم الحقيقي الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال بعد الرسم المدفوع عند التحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة<sup>2</sup>.

### 3-4/حساب الرسم على النشاط المهني:

- ✓ يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب:2%.
- ✓ يخفض معدل الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج.
- ✓ فيما يخص نشاطات البناء و الأشغال العمومية و الري يحدد معدل الرسم ب:2% مع تخفيض

<sup>1</sup>المادة(217)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص:50.

<sup>2</sup>المادة(221)مكر،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق،ص:51.

نسبته 25%<sup>1</sup>.

#### رابعاً: الضريبة الجزافية الوحيدة:

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني<sup>2</sup>.

#### 4-1/ مجال تطبيق الضريبة:

تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الشركات المدنية ذات الطابع المهني، و الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا و تجاريا و غير تجاري و حرفيا، و كذا التعاونيات الحرفية و الصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية 1500000 دج، ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

يستثنى من نظام الإخضاع الضريبي الحالي:

- ✓ أنشطة الترقية العقارية و تقسيم الأراضي.
- ✓ أنشطة استيراد السلع و البضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- ✓ أنشطة شراء و إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف العيادات و المؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحاليل الطبية.
- ✓ أنشطة الإطعام و الفندقية المصنفة.
- ✓ القائمون بعمليات التكرير و إعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي و تجار المصنوعات من الذهب و البلاتين.
- ✓ الأشغال العمومية و الري و البناء.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم من خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. و يتم تحديد هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات و يظل هذا النظام قابلا للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية<sup>3</sup>.

#### 4-2/ حساب الضريبة الجزافية الوحيدة:

<sup>1</sup>المادة(222)و (222)مكرر ،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص51-52.

<sup>2</sup>المادة(282)مكرر،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص64.

<sup>3</sup>المادة(282)مكرر،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق، ص64-65.



يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كمايلي:

- ✓ 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع.
- ✓ 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

إستثناءا لأحكام المواد 282 مكرراالى 282 مكرر 4 فإن الأشخاص الطبيعيين مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخل الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع و الخدمات عبر المنصات الرقمية أو باللجوء للبيع المباشر على الشبكة ،يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة .يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم ،و يطبق هذا الاقتطاع حسب الحالة من طرف مؤسسات إنتاج السلع و الخدمات التي تنشط في مجال الشراء و إعادة البيع.

كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه أن تطبق هذا الاقتطاع من المصدر بالنسبة للأشخاص غير المسجلين لحد الآن لدى الإدارة الجبائية و الذين يحققون عمليات إنتاج للسلع و الخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء و إعادة البيع،تتم إعادة صب هذا الاقتطاع من طرف المؤسسات في العشرين من الشهر الذي يلي الفوترة على الأكثر.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة)**

**أولا-مجال تطبيق الضريبة:تخضع للرسم على القيمة المضافة:**

✓ عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا و يتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية ويطبق هذا الرسم على:

- الوضع القانوني للأشخاص اللذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.
- عمليات الاستيراد.<sup>2</sup>

**1-1/العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:**

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و

<sup>1</sup>المادة(282)و(282)مكرر 4-أ،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق،ص65.

<sup>2</sup>المادة الأولى ،قانون الرسم على رقم الأعمال ،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2021، ص04.

المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

➤ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

➤ التسليم لأنفسهم:

• لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.

• الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجياتهم الخاصة

أو حاجيات مستثمراتهم على أن لا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم

على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

➤ عمليات الإيجار وأداء الخدمة و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.

➤ بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص اللذين يشتركون هذه الأملاك باسمهم

وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.

➤ العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشرء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.

➤ عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

➤ عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو

التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.

➤ المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات ،و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو

الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-71 من التعريف

الجمركية و كذا التحف الفنية الأصلية و الأدوات العتيقة و الأشياء الشاملة في المجموعات المقيدة

تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريف الجمركية.

➤ العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات

باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي و الشبه طبي.

➤ عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة

باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي<sup>1</sup>.

## 1-2/العمليات الخاضعة اختيارا:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء

على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

✓ للتصدير.

✓ للشركات البترولية.

✓ للمكلفين بالرسم الآخرين.

<sup>1</sup>المادة(2)قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق،ص04-05.

✓ لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقيين، ويمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة و يجب أن ينهى الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة و يصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزء منها مالم يحصل تنازل أو التوقف على النشاط يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، ويحدد الاختيار ضمنا مالم يحصل نقص صريح يقدم في ظرف 3 أشهر قبل انقضاء كل فترة. **لثانيا-الحدث المنشئ للرسم:**

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:

- **بالنسبة للمبيعات،** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بصدده يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا. يتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية و في غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة إبتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- **بالنسبة للأشغال العقارية،** من قبض الثمن كليا أو جزئيا و بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطهم، يتكون الحدث المنشئ للضريبة بالتسليم القانوني أو المادي من الملاك للمستفيد. غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية و بالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- **بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية،** يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- **بالنسبة للواردات،** من إدخال البضاعة عند الجمارك و المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- **بالنسبة للصادرات،** من المنتوجات الخاضعة للضريبة من تقديمها للجمارك و المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

\*بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن جزئيا أو كليا.

يمكن أن يرخص لمقاولي الأشغال و مؤدي الخدمات بتبرأة ذمتهم حسب الخصوم وفي هذه الحالة يتكون

المادة(3)قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، 05.1.

الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته<sup>1</sup>.

## 2-تأسيس الرسم:

### 2-1/في الداخل:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم، ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته و يتكون من:

❖ بالنسبة لعمليات البيع من المبلغ الاجمالي للمبيعات.

❖ بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء وذلك بين يدي كل طرف من التبادل، وتدخل في مبلغ البيع أو التبادل حقوق الاستهلاك المفروضة على البضاعة، وذلك حتى لو لم تسدد بعد هذه الحقوق عند العملية التي ينشأ منها وجوب أداء الرسم على القيمة المضافة.

وفي حالة ما إذا تم البيع على يد شركة تكون فرعا لشركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو على يد شركة تكون أما لتلك، يؤسس الرسم المستحق ليس على ثمن بيع الشركة المدينة للشركة المشتري، وإنما على ثمن البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة، سواء كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفاة منه.

وتعتبر فروعاً بمفهوم الفقرة (أ) أعلاه، الشركات التي جاء تعريفها في المادة (6) وفي حالة ما إذا تم البيع على يد شركة حيث يملك تاجر خاضع للرسم على القيمة المضافة جزءاً من رأس المال مباشرة أو بواسطة شخص، أو يمارس فيها وظائف تخول له سلطة القرار، يؤسس الرسم المستحق ليس على ثمن بيع التاجر المدين للشركة المشتري، وإنما على ثمن البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة سواء أكانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفاة منه.

وفي حالة ما إذا تم البيع على يد تاجر، يملك مباشرة أو بواسطة شخص آخر جزءاً من رأس مال شركة مدينة بالرسم على القيمة المضافة، أو يمارس فيها وظائف تخول له سلطة القرار، يؤسس الرسم المستحق ليس على ثمن بيع الشركة المدينة للتاجر المشتري، وإنما على ثمن البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة سواء أكان غير خاضع للرسم على القيمة المضافة أم معفاة منه.

يمكن أن تخصم من مبلغ الرسم على القيمة المضافة وذلك حينما تقوتر للزبون:

✚ التخفيضات و الإنقصات و المناقصات الممنوحة وحسوم القبض.

✚ حقوق الطابع الجبائية.

المادة (14) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص: 05<sup>1</sup>.

- ✚ المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
  - ✚ المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم، والتي تخضع لمعدل الرسم على القيمة المضافة الخاص بها عندما تكون مفوترة على حدة.
  - ❖ بالنسبة للتسليمات للذات:
    - ✓ للأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة، أو من ثمن التكلفة يضاف إليه ربح عادي للمنتج المصنع.
    - ✓ للأموال العقارية من ثمن تكلفة الإنجاز.
  - ❖ بالنسبة لوكلاء النقل ووسطاء العبور ولو كانوا يتعاملون بالجزائي، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية أي من جميع المبالغ المقبوضة من قبلهم بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته، ومصاريف الشحن والتفريغ والتحصيل، عندما تكون هذه الأعمال ضرورية للنقل ذاته وللتخلص الجمركي أن يثبت الدفع.
  - ❖ بالنسبة لأصحاب الالتزامات والملتزمين بالحقوق البلدية يتكون المبلغ الخاضع للرسم من:
    - ✚ مبلغ الإيرادات المخصص منها مبلغ الالتزام المدفوع للبلدية، إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص.
    - ✚ الأجر النسبي أو الثابت، إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.
    - ✚ بالنسبة للفوازين وتجار الأملاك العقارية و المتاجر، يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفرق بين ثمن البيع و الشراء، بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.
  - ❖ بالنسبة للأعمال التي لم يحدد وعائها في المادة (15) من هذا القانون، فإنه يتكون من المبلغ الإجمالي للأجر المتقاضى أو الإيرادات المحصلة بأي صفة كانت بمناسبة إنجاز العمليات الخاضعة للرسم<sup>2</sup>.
- عندما يجمع الشخص الواحد بين العمليات المتعلقة بعدد من الأصناف المنصوص عليها في المواد السابقة، فإنه يتم تحديد رقم أعماله بتطبيق القواعد الواردة في تلك المواد على كل واحدة من مجموعات العمليات التي يقوم بها<sup>3</sup>.
- إذا سبق و أن تم تحصيل الضريبة بمناسبة عمليات بيع أو أشغال أو خدمات، تم في وقت لاحق فسخها أو إبطالها أو بقيت غير مدفوعة، فإنما يتم خصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة أو على الأعمال

المادة (15) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 09-10. <sup>1</sup>

المادة (16) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 10. <sup>2</sup>

المادة (17) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق. <sup>3</sup>

اللاحقة أو يسترد مبلغها إذا لم يعد الشخص الذي أداه مكلف بها.

تخصم قيمة المبلغ المطلوب خصمه، بعد التصريحات التي تتم على النحو المبين أعلاه من المبالغ المقيدة في الكشوف الأولى المقدمة بعد إيداع الاعتراض. وعندما لا يتأتى القيام باسترداد مبلغ الضريبة عن طريق الخصم، فإنه لا يتم الاسترداد إلا بناء على طلب خاص مرفق بجميع سندات الإثبات. لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقبل طلب الخصم أو الاسترداد بعد انقضاء مدة أجلها أربع سنوات منذ تاريخ التحصيل<sup>1</sup>.

### 3-2/ عند الاسترداد:

يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما في ذلك الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>.

### 3-3/ عند التصدير:

يتكون الأساس الخاضع للضريبة بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم، من قيمة البضائع عند التصدير بما في ذلك الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة<sup>3</sup>.

### 4/ معدلات الرسم على القيمة المضافة:

- ❖ يحصل معدل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%.
- ❖ يحصل معدل الرسم على القيمة المضافة الخفض بمعدل 9%<sup>4</sup>.

المادة (18) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 10- 11.<sup>1</sup>

المادة (19)، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 11.<sup>2</sup>

المادة (20)، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.<sup>3</sup>

المادة (21) و(23)، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.<sup>4</sup>

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تم تناول في هذا المبحث مجموعة من الدراسات السابقة التي تخص عقود الإنشاء و الوعاء الضريبي، حيث جرى تقسيم تلك الدراسات إلى ثلاث مطالب، الأول عن الدراسات العربية و الثاني عن الدراسات الأجنبية مع ذكر اهم ماتوصلت إليه الدراسات من نتائج في المطلبين، أما المطلب الثالث فقد خصص للمقارنة بين الدراسات السابقة و دراستنا الحالية.

#### المطلب الأول:الدراسات العربية

أولاً-أحمد عبد الفتاح محمد سعيد العفيفي "إيجابيات و معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم(11) في شركات المقاولات ،دراسة حالة في قطاع غزة" ،رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل،الجامعة الإسلامية،غزة،2007.

ولقد هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى قدرة شركات المقاولات في قطاع غزة على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) في إعداد القوائم المالية،و المعوقات التي تحول دون ذلك و الحلول المناسبة لها.وكانت مشكلة البحث كما يلي:ماهي إيجابيات و معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم(11) في شركات المقاولات في قطاع غزة؟ ،و للإجابة على الإشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الاستبيان في جمع البيانات اللازمة ومن خلال الدراسة توصل الباحث إلى:

-أنه لا يتم تطبيق معيار المحاسبة رقم (11) بشكل كامل في معظم شركات المقاولات في غزة نظرا لوجود عدة معوقات تحول دون ذلك.

ثانيا:زيتو عولا أبو بكر "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها باعتماد على المحاسبي رقم(1)بالتطبيق على مديرية دخل أربيل"،مقال منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ،العراق،2012.

تهدف الدراسة للتعرف على واقع تحديد الوعاء الضريبي لشركات المقاولات الإنشائية و المشاكل المصاحبة له مع اقتراح طرق سليمة تستند على المعايير المحاسبية الخاصة بنشاط المقاولات الإنشائية لحل هذه المشاكل،وتكمن إشكالية البحث في"أن الآلية المعتمدة في تحديد الوعاء الضريبي لعقود الإنشاء في مدينة أربيل لا تتفق مع المعايير المحاسبية العراقية خاصة المعيار رقم(1)"،وللإجابة على الإشكالية اعتمد الباحث المنهج الوصفي لتحليل المعلومات المتوفرة في الجانب النظري ،و المنهج التطبيقي من خلال الزيارات الميدانية المتعددة لهذه الدوائر ،وتوصل الباحث من خلال الدراسة إلى:

-أن اللجوء لأسلوب التقدير الإداري أو الجزافي للضريبة لا تتفق مع معايير المحاسبة الصادرة عن المجالس المهنية المختصة و المبادئ المحاسبية والضريبية.

ثالثاً: عبد الله بن قاسم يمانى "أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تحديد وعاء ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية" ،مقال منشور في كلية الاقتصاد و الإدارة،جامعة الملك عبد العزيز،السعودية،ديسمبر 2018.

وكان الهدف من هذه الدراسة معرفة أثر تبني المملكة العربية السعودية لمعايير المحاسبة الدولية على تحديد الوعاء الضريبي،ولقد مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية:

-ماهي أهداف تبني المملكة العربية السعودية لمعايير المحاسبة الدولية؟ وماهي متطلبات هذا التبني؟  
-ماهي آثار التبني على البنود المحاسبية التي لها تأثير على الوعاء الضريبي في المملكة العربية السعودية؟

-ماهي أسباب الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية ونظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية ؟

وللإجابة على التساؤلات تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمقارن وكذا أسلوب الاستبيان،ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يرى أغلب المستجيبين للاستبيان أنه لا يوجد ضرورة لتوافق بين المعايير المحاسبية الدولية ونظام ضريبة الدخل

- الوعاء طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية كان أكبر منه طبقاً لنظام ضريبة الدخل.

رابعاً:سارة علي حسين "طرق تقدير وعاء الضريبة و الطعن فيها في التشريعين الأردني و العراقي دراسة مقارنة" ،رسالة ماجستير في القانون العام ،جامعة الشرق الأوسط ،عمان ،2021.

تهدف هذه الدراسة لتناول طرق تقدير الضريبة وأنواعها و الأحكام القانونية النازمة لها ،وقد كانت إشكالية الدراسة على النحو التالي:ماهي طرق تقدير الوعاء الضريبي وكيفية الطعن فيه؟ ،وللإجابة على الإشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي من أجل تحليل وجهات الأحكام القانونية النازمة لطرق تقدير الضريبة و الطعن فيها وكذا المنهج المقارن للمقارنة بين التشريع العراقي و الأردني ،وتوصلت الباحثة من خلال دراستها إلى:

-أن الطعن القضائي يؤدي لتفعيل مبدأ قانونية الضريبة وتحقيق مبدأ العدالة.

-وجود رقابة قضائية على القرارات الضريبية يجعل الإدارة الضريبية أكثر حرصاً على تطبيق القانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها.

-في العراق هناك هيمنة من الهيئة العامة للضرائب على مرحلة فرض الضريبة والطعن فيها وهو يعتبر تقصير لعدم إناطته المنازعة الضريبية بجهة قضائية مستقلة كما هو الحال في الأردن.



## المطلب الثاني:الدراسات الأجنبية

### • Patrick Derdenger"Arizona sales taxation of contracting"

مقال منشور من قبل المعهد الوطني للأعمال التجارية ،أريزونا ،الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2005 ، يهدف البحث لدراسة ضريبة المبيعات في ولاية أريزونا الأمريكية والتي تختلف قليلا عن الولايات الأخرى،وتوصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن:

-ضريبة مبيعات ولاية أريزونا تختلف عن بعض الولايات ،ففي الولايات الأخرى تفرض ضريبة المبيعات على المواد التي يشتريها المقاول ويعتبر هو المستهلك النهائي لتلك المواد ،بينما في أريزونا و4 ولايات أخرى فتعفى مواد البناء من ضريبة المبيعات مع فرض ضريبة على الإيرادات الإجمالية للمقاول الأول في المشروع.

-يعفى مقاولو الباطن الذين يعملون لدى مقاول رئيسي خاضع للضريبة ،ويكون هو المسؤول عن ضريبة المبيعات وكذا يركز المقاول على تحديد الجهة الخاضعة للضريبة.

### • Lyonnell Piacentile"Reconnaissance du chiffre d'affaire et du résultat à l'avancement des contrats à long terme dans une entreprise industrielle: de la bonne pratique de l'évolution de monde de calcul a l'impact sur l'organisation opérationnelle"

بفرنسا، 2013/2012، I.A.E ،مذكرة ماستر 2 جامعة

تهدف الدراسة لإبراز أهمية الرقابة الإدارية في تحديد نتيجة الأعمال التجارية و النتيجة المتعلقة بالعقود طويلة الأجل وإثبات مدى موثوقيته في المؤسسات الصناعية ولقد تم طرح الإشكالية التالية: «ما هو دور مراقبة التسيير في البيئة الصناعية؟»، من خلال هذه الدراسة يرى الباحث أنه حتى لو كانت المعايير المحاسبية متسقة مع مطالب واحتياجات المستخدمين إلا أنه من الضروري احترام خصوصيات كل القطاعات بما في ذلك المتعلقة بنشاط مشروع يجري على مدى عدة سنوات ،وكذا فإنه في حالة الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية تكون قراءة الوثائق المحاسبية أكثر صعوبة.

### • David Prochazka"،The IFRS as tax base;potential impact on a small open economy" .

مقال من مجلة المالية و المحاسبة الأوروبية،ديسمبر 2014.

يهدف المقال لدراسة قرار لائحة المفوضية الأوروبية 1606/2002 الخاص باعتماد المعايير

المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية كأساس لأنظمة فرض الضريبة في البيئة المحاسبية للاتحاد الأوروبي، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن:

- معايير التقارير المالية و معايير المحاسبية الدولية لها أهمية كبيرة حيث يمكن اعتمادها كأداة بديلة للسياسات الضريبية، وأن إدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير كضريبة قد تكون خيارا جذابا جدا للميزانيات العامة للاقتصاديات الصغيرة المفتوحة، والتي تكافح من أجل توفير بيئة اقتصادية مواتية.
- كما توصل الباحث إلى أنه قد يكون خيار المعايير الدولية يؤثر لحد كبير على تحصيل الضرائب.

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

رغم قلت الكتابات الوطنية والعربية التي تتعلق بموضوع دراستنا إلا أننا حاولنا ان نغطي أكبر قدر من المعلومات المتعلقة بالوعاء الضريبي لعقود المقاولات. ولقد تم ملاحظة وجود أوجه اختلاف وتشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية بينها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 02: مقارنة بين الدراسات السابقة والحالية

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- يتمثل القاسم المشترك بين الدراسات السابقة و موضوعنا هو الوعاء الضريبي وعقود المقاولات.	- هناك دراسة اعتمدت على أسلوب الاستبيان عكس دراستنا التي اعتمدت على التحليلي.
- اعتماد معظم الدراسات وكذا موضوع بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي.	- في العراق يتم إتباع المعيار المحاسبي رقم 1 بينما الجزائر تتبع المعيار رقم 11.
- معظم الدراسات الميدانية السابقة أجريت في مؤسسة عمومية (مديرية الضرائب) كما هو الحال في دراستنا.	- معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع الوعاء الضريبي و عقود المقاولات بشكل منفصل.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

تتميز الدراسة الحالية بأنها تناولت موضوع جديد يختلف عن المواضيع التي تناولتها الدراسات السابقة، وقد سعت قدر الإمكان للربط بين عقود المقاولات والوعاء الضريبي، والتي سوف تكون إضافة للنقص في الدراسات السابقة التي ركزت اهتمامها على الموضوعين بشكل منفصل.

### خلاصة الفصل

من خلال هذه الفصل حاولنا الإلمام بالأطر المفاهيمية للموضوع حيث تبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود المقاولات في دفاتر المقاول، وأن هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه عادة فترة زمنية طويلة، وبالتالي تمتد فترة التنفيذ عبر أكثر من فترة محاسبية واحدة مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيرادات العقد وتكاليفه عبر فترات محاسبية بتنفيذ العقد.

ثم عرجنا إلى الوعاء الضريبي وكل مايتعلق بمفهوم وطرق تحديده وضرائب في النظام الضريبي الجزائري.

## الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب  
قطاع المقاولات في الجزائر

## تمهيد:

بعد استعراضنا في الجانب النظري لعقود المقاولات وكيفية تحديد وعائها الضريبي وبما ان الدراسة النظرية لا تحقق الهدف المرجو اذا لم تكن مرفقة بدراسة ميدانية فإننا اخترنا مفتشية الضرائب (مديرية الضرائب) ،وقمنا بدراستها كحالة تطبيقية من اجل دعم الدراسة النظرية التي تطرقنا اليها، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الاول:** تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة.

**المبحث الثاني:** تقدير الوعاء الضريبي لمشروع مقاولاتي.

**المبحث الثالث:** المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات ومشاكل تحديد الوعاء الضريبي.

## المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية تبسة من الهيئات العمومية العليا في الولاية، وهذا من خلال نشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مختلف القوانين المنصوص عليها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

المطلب الاول: المديرية العامة للضرائب -تبسة-

المطلب الثاني: المديرية الولائية للضرائب -تبسة-

المطلب الثالث: مفتشية الضرائب 8ماي 1945-تبسة-

المطلب الأول: المديرية العامة للضرائب -تبسة-

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية ،ومنه سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المديرية العامة للضرائب و المهام المكلفة بها وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: تعريف المديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة لضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني التي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية و الجماعية، حيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: مهام المديرية العامة للضرائب.

يمكن إيضاح بعض المهام التي يتم إسنادها للمديرية العامة للضرائب من خلال النقاط التالية:

- ✓ دراسة وإعداد التشريعات والتنظيمات من أجل تصفية الضرائب وتحصيلها ، بالإضافة إلى تحصيل الرسوم بنوعها الجبائية وشبه الجبائية .
- ✓ دراسة الاتفاقيات الجبائية الدولية وما تحويه من أحكام جبائية وشبه جبائي.
- ✓ العمل على مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

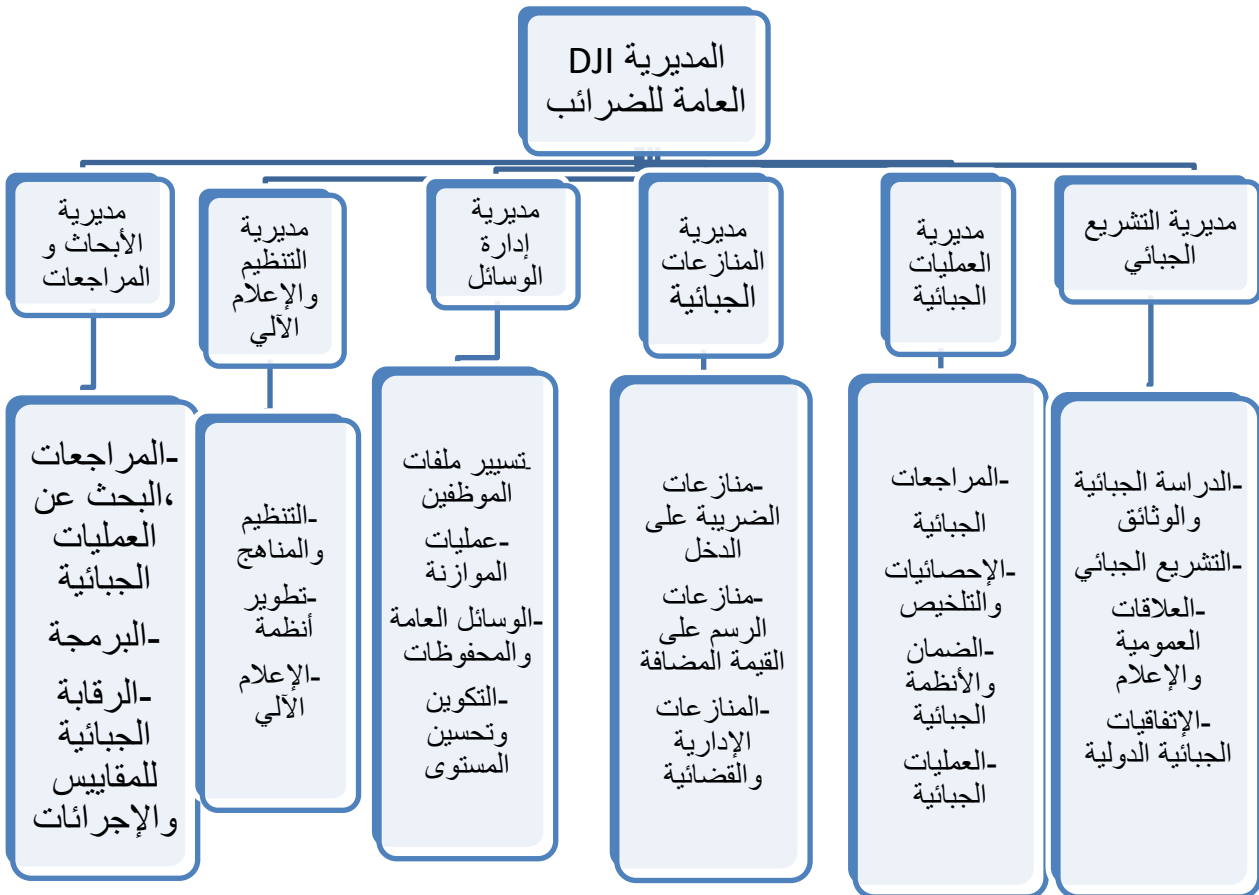
<sup>1</sup> مراحي مروة وعثماني رحمة، الحد من التهرب الضريبي من خلال تبني استراتيجية المسؤولية الاجتماعية، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب- تبسة، علوم تسيير تخصص ادارة اعمال، كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير وعلوم تجارية، جامعة العربي التبسي تبسة، 2020/2019، ص50 .

- ✓ التكفل في النزاعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المتعلقة سواء أكانت إدارية أو قضائية.
- ✓ العمل على تحسين علاقات المكلفين بالضرائب مع المصالح الجبائية .
- ✓ العمل على تنظيم عمليات الفحص الضريبي ووضع الأسس والمعايير الخاصة بها وفقا لنصوص القانون .
- ✓ العمل على إدارة عملية التحصيل الضريبي والتي تتم في المديرية التابعة ومصالح الضرائب على مستوى الدولة، وبيان الإدارة الضريبية المثالية.
- ✓ إبداء الرأي فيما يعرض عليها من تشريعات ضريبية قائمة أو محتمل إقرارها.
- ✓ العمل على أمداد الحكومة عما تم إنجازهن قبل الإدارة الضريبية.<sup>1</sup>

ثالثاً- الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب، المديرية الأم : تتكون المديرية العامة

للضرائب من ستة (6) مديريات مركزية وبكل واحدة أربعة (4) مديريات فرعية والموضحة كما يلي:

الشكل 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب:



المصدر: المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 228.98 المؤرخ في 13/07/1998م المعدل والمتمم

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

والمتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 1998/07/15م ص12.

### المطلب الثاني: المديرية الولائية للضرائب " تبسة "

وهي هيئة عمومية تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياستها الجبائية وفقاً للقوانين السارية المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون الرسم على رقم الأعمال ، قانون الطابع ، قانون التسجيل ، قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

وتتكون من خمسة مديريات فرعية هي :

- المديرية الفرعية للوسائل .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.

كما تضم هذه المديرية (12) مفتشية تختص بتأسيس وفرض الضرائب والرسوم الجبائية و(10) قباضات تخص تحصيل هذه الرسوم الجبائية بالإضافة إلى مفتشية التسجيل والطابع ومفتشية الضمان .

### الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب " تبسة "

إن دراسة هيكل المديرية الولائية للضرائب لولاية تبسة والمديريات الفرعية التابعة لها يكتسي أهمية بالغة ، باعتبار أن تنظيم هيكل المديرية يساعد على معرفة المديريات الفرعية التابعة لها ويمكن إيجازه في الشكل التالي :

<sup>1</sup> مروة مراحي ،عثماني رحمة ،مرجع سابق،ص:52 .



الشكل 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب-تبسة-



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المديرية.

الفرع الثاني: مهام الديريات الفرعية للضرائب لولاية تبسة :

1-المديرية الفرعية للوسائل : تكلف المديرية الفرعية للوسائل بتسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب ، كما تسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتسييقها ، وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث مكاتب :

- مكتب المستخدمين والتكوين.
- مكتب الوسائل والإعلام الآلي.
- مكتب عمليات الميزانية .

## 2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :

من أهم المديريات كونها مركز للوعاء التحصيلي للمفتشيات المتواجدة بالولاية والتنظيم المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (3) مكاتب وهي :

- مكتب الجداول.
- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية.
- مكتب الإحصائيات ، وتتضمن مهام هذه المديريات فيما يلي :

**2-1- مكتب الجداول:** التصديق على الجداول الفرعية والجماعية المرسلة من رؤساء المفتشيات بعد مراقبتها ومراجعتها وكذلك جداول تجميعها وتحصيلها وإرسال المصفوفات إلى مركز الإعلام الآلي قسنطينة والجزائر بعد كل عمليات المراجعة والتأكد .

**2-2- مكتب التنظيم والتنشيط:** التنشيط وتنسيق نشاطات المصالح القاعدية المتعلقة بالقانون الجبائي وإعلامها بكل القوانين والمناشير والتعليمات والاستماع إلى انشغالات المكلفين وتعميم القوانين الجبائية السارية المفعول ومنح قرارات الاعتماد والاستفادة من الامتيازات الجبائية .

## 2-3- الإحصائيات : أسندت إلى المكتب المهام التالية :

- يقوم بجمع الإحصائيات في الأوقات المحددة في الآجال والمتعلقة بوعاء الضريبة والتحصيل ومراجعتها والتأكد من صحتها وإرسالها إلى الإدارة الوصية.

- قررت منح الاعتمادات للاستفادة من الامتيازات الجبائية المتعلقة بالوكالة الوطنية لتشغيل الشباب ، وكذا الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

- مراقبة السوق الموازية والتهرب الضريبي.

- تسيير الرسم على القيمة المضافة .

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعد دراسة دقيقة وبالقوانين المعمول بها.

- تسيير مفتشية الضمان من حجز للذهب والمعدن الأصغر .

- منح اعتماد بيع الطوابع الجبائية .

- تسيير مفتشية التسجيل والطابع بتسجيل العقود الناقلة للملكية ، عقود الاعتراف بدين ، نقل الممتلكات والأموال للورثة ، تسجيل البطاقات العقارية .

-المراقبة حسب الوثائق للملفات الموضوعة على مستوى المفتشيات .

**3-المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية:** تقوم المديرية الفرعية لدراسة شكاوي المكلفين في كل صيغة (مكلفين معنويين أو أشخاص طبيعيين في النظام الحقيقي ، أو الضريبة الجزائرية الوحيدة ). هذه المديرية تقوم بتصحيح الأخطاء الواردة في الوعاء الضريبي للمكلفين ودراستها ، ويستطيع المدير الولائي إعطاء تفويضات للإمضاء في حدود تخفيضات مالية معينة ، وهذه المديرية تأثر مباشرة بالتعديلات الضريبية منذ 2007 صدور الضريبة الجزائرية الوحيدة وإجراءات التخفيض المشروط وأيضاً في حالة الدفع الكلي للضريبة ، إذ أن جميع هذه الإجراءات تتم دراستها على مستوى المديرية .

ومن مهام المديرية الفرعية للمنازعات ، تتمثل أساساً في الحفاظ على حقوق الإدارة الجبائية وإرسال العدالة الاجتماعية في حالة نشوب نزاع بين المكلف والإدارة ، أيضاً تقوم بمنح الامتيازات التي تدرج ضمن قوانين المالية ، وقانون الإجراءات الجبائية كما في التخفيض المشروط واسترجاع غرامات التأخير وأيضاً إعادة دراسة لفرض بعض الضرائب على المكلفين في حالة الأخطاء .

**4-المديرية الفرعية للتحصيل :** المديرية الفرعية للتحصيل تهتم بالتحصيل المالي ، فالنتائج والمؤشرات للمديرية الفرعية للتحصيل هي أساس الوجود للمديرية ككل ، فإذا كانت مؤشراتنا فعالة فهذا يعني أن المديرية تعمل بكفاءة عالية وأن المستخدمين والوسائل الضرورية تؤدي غايتها بصورة جيدة ومن مهام المديرية ما يلي :

- **التحصيل الجبائي :** متابعة عملية التحصيل بالأسبوع والأشهر والسنة ومقارنة النتائج الشهرية على مستوى التحصيل الفعلي بالتحصيل المسطر ( التوقعي )
- توزيع حاصل الضريبة: تقوم المديرية بتوزيع الناتج الموجه للتنمية المحلية وميزانية الدولة والصناديق المختلفة حسب النسب القانونية.
- **متابعة نشاط أعوان التحصيل:** تقوم المديرية بمتابعة نشاط الأعوان المكلفين بالتحصيل ،
- تحصيل المبالغ الناتجة عن التحقيق المحاسبي.<sup>1</sup>

**5-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** تختص في إعداد برامج البحث و مراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها ، وتضم هذه المديرية أربعة (4) مكاتب وهي :

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : ومن مهامه تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية ، كما يقوم بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها .

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف المديرية.

-مكتب البطاقيات والمقارنات : يقوم بتكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة ، والتكفل بطلبات بطاقات التعريف الجبائية للكلفين بالضريبة ، وبالإضافة إلى مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

-مكتب التحقيقات الجبائية : ويعمل في شكل فرق تتكون من رئيس فرقة التحقيقات والمحققين والتكفل بما يلي :

- متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والتحقيق .

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق .

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .

- مكتب مراقبة التقييمات : يعمل هذا المكتب في شكل فرق تشمل رئيس فرقة التقييمات وأعاون التقييم ويتكفل بما يلي :

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً .

- المشاركة في أشغال التحسين للمعايير المرجعية .

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية .<sup>1</sup>

## المطلب الثالث : مفتشية الضرائب 8 ماي 1945

### الفرع الأول: تعريف مفتشية الضرائب .

تم إنشاء هذه المفتشيات لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وكشف ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة على مواجهة هذه الظاهرة باعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة ، ففي هذا الإطار نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 01-06 على " أنه تولي مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاضع للضريبة فيقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل .

وتعتبر مفتشيات الضرائب المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة وتعتبر العنصر الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري ، لذلك فهي تنقسم إلى أربعة مصالح .

<sup>1</sup> المادة 74-من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 2009/03/29 ص19.

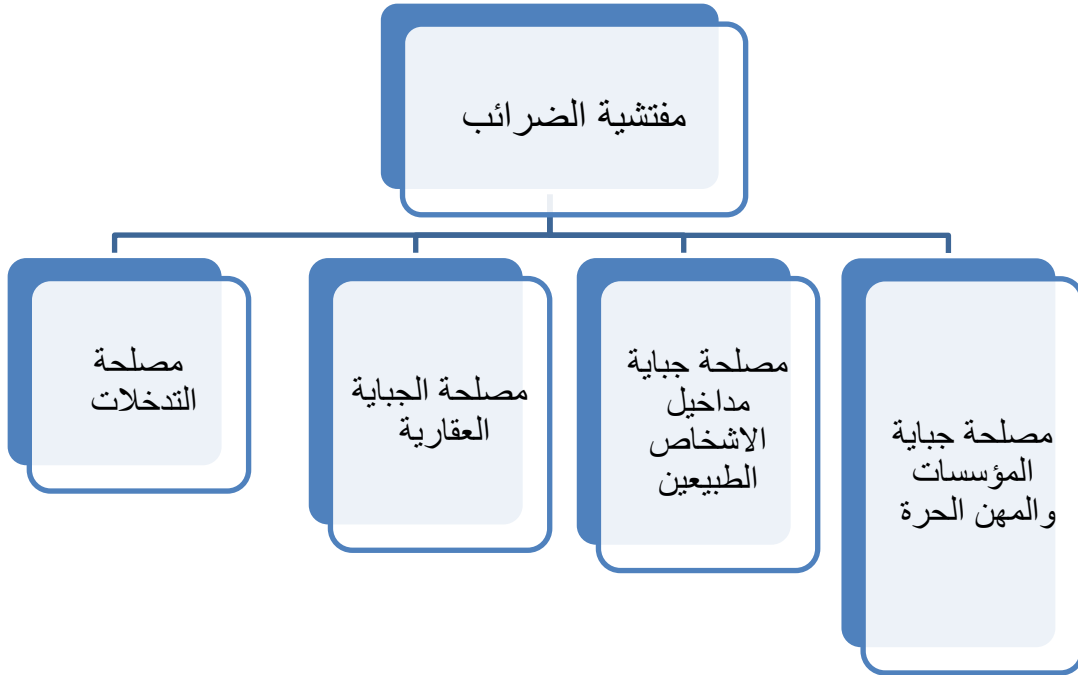
## الفرع الثاني: مهام مفتشية الضرائب

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية.
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد.
- تسجيل المنازعات والطعون وإعطاء الحلول الملائمة لمعالجتها
- متابعة ومرافقة الملفات الجبائية بالنسبة للتغيرات التي يتم على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى<sup>1</sup>.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب .

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب

الشكل 03 :الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية الوادي، مذكرة ماجستير علوم تسيير تخصص محاسبة، كلية علوم اقتصادية تجارية علوم تسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011، ص:111.

<sup>1</sup> لكل كمال، لكل اسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي دراسة حالة بمفتشية الضرائب -سيدي عيسى-، مذكرة ماستر في العلوم المالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية وتسيير وعلوم تجارية، جامعة الكلي محند اولحاج البويرة، 2019/2018، ص:40.

## المبحث الثاني: تقدير الوعاء الضريبي لمشروع مقاولاتي

لقد قمنا في هذا المبحث بدراسة حالة المؤسسة العمومية (مديرية الضرائب)، حيث سنبرز فيه كيف تتم الرقابة على مصداقية القوائم المالية ومختلف الضرائب والرسوم التي يخضع لها المقاول والمشاكل التي تحول دون تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

### المطلب الأول :تقديم المشروع المقاولاتي.

المشروع قيد الدراسة Sarl.etp هو عبارة عن ملف جبائي يتعلق بشركة مقاوله، ملف الشركة المعنية يحتوي :

❖ (906): وهي عبارة عن بطاقة تعريف للملف يذكر فيها اسم الشركة وعنوانها وطبيعة نشاطها و مختلف العمليات الجبائية التي تتعلق بهته الشركة (تاريخ وضع الميزانية السنوية مع ذكر رقم الأعمال لسنة المعنية ، وكذا مختلف التسويات المرسله من طرف المفتشية والتي تتعلق بهته الشركة، مع تحديد تاريخها ورقمها وقيمتها ومختلف المعلومات المتعلقة بالاستدعاء وجميع الإرسالات الصادرة من طرف المفتشية .

\*جميع الميزانيات السنوية المودعة من طرف المكلف والموضوعة على مستوى المفتشية :والتي تحوي كشف سنوي لمختلف العمليات المحاسبية للشركة (كرقم أعمالها ،ومختلف المشتريات والمبيعات وكذا الأعباء وكشف العملاء والأجور، كما يذكر فيها النتيجة الجبائية ).

\*التصريحات G50: الخاصة بمكلف وتتمثل في 12 تصريح سنوي، حيث يصرح سنويا برقم اعماله المحقق ويسدد مبلغ مختلف الضرائب والرسوم التي على عاتقه، ويوضع هذا التصريح الشهري قبل 20 من الشهر الموالي.

مثال : مكلف بالضريبة ملزم بوضع تصريح شهر جانفي 2021، متى يلزم بوضع هذا التصريح ؟

الحل : يقوم بوضع هذا التصريح قبل تاريخ 20 فيفري وفي حالة وضع هذا التصريح بعد 20فيفري تطبق عليه غرامة مالية من طرف القباضة.

❖ مختلف التسويات الصادرة من طرف المفتشية: والتي تفرض على المكلف في حالة عدم تسديده لمختلف الضرائب والرسوم أو عدم وضعه لمختلف التصريحات أو في حالة وجود فرق في التصريح .

❖ مختلف الإرسالات والاستدعاءات الصادرة من طرف المفتشية: والتي تطلب فيها تزويدهم بمختلف المعلومات وكذا طلب الاستفسارات وبعض الوثائق التي تحتاجها المفتشية من أجل تسوية وضعية المكلف الجبائية .

❖ وثائق تتعلق بوضعية المكلف ( كصورة من بطاقة تعريفه ، بطاقته الجبائية ، صورة من شهادة إقامته وشهادة ميلاده وعقد إيجار محله وعقد التأسيس إذا كانت شركة والذي يضم معلومات عن الشركاء ونسب مساهمتهم ...إلخ).

**المطلب الثاني: الرقابة على مصداقية القوائم المالية للمشروع .**

### **الفرع الأول :الرقابة من طرف مصلحة التحقيق**

يتم تحقيق محاسبي مصوب خلال ثلاث او اربع سنوات في مجال الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة على الدخل الاجمالي.

ويكون التحقيق من ناحية الشكل و المضمون:

\*من ناحية الشكل: بعد التحقيق ودراسة الملف الجبائي والوثائق المحاسبية من سجلات قانونية ووثائق تبريرية يتم التأكد من ان محاسبة المقاول ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد من 09 الى 11 من القانون التجاري الجزائري ،وفقا للنظام المحاسبي المعمول به قانونا و ان السجلات القانونية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) مرقمان ومؤشران من طرف المحكمة التابع لها اقليميا.

\*من ناحية المضمون: اما من ناحية المضمون فيتم مراقبة محاسبة المقاول اذا كانت تحتوي على نقائص، ويتم ادخال تعديلات على رقم الاعمال الناتج اساسا على مقارنة رقم الاعمال المصرح به في التصريحات السنوية في الميزانية وكذا حساب النتائج ،وتتبع المقبوضات G50 التصريحات الشهرية عن الحساب البنكي.

**مثال: في 2017:**

-بعد مقارنة بين بطاقة المعلومات الواردة الى المصلحة من مركز الضرائب باب الزوار الجزائر تحت رقم ، المقدر مبلغها ب3310647.06 دج بكل الرسوم و 2782056.X... الخاصة بالمشتريات من المورد ، دج خارج الرسم ،حيث تم تسجيل ما قدره 1869785.63 دج والخاص بالفواتير رقم 2017/141، 2017/143 ، 2017/144 حيث اتضح وجود مشتريات غير مصرح بها تقدر ب912217 دج وعليه سيتم اضافته الى رقم الاعمال الخاص بهاته السنة وذلك بعد تطبيق هامش ربح المطبق من طرف المعني والمقدر ب50%.

**الفصل الثاني: ..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.**

-بعد التثبيت من قائمة الفواتير المسترجعة خلال السنة اتضح وجود فاتورات مسترجعة مرتين خلال شهر أكتوبر 2017 وإعادة استرجاعها خلال شهر ديسمبر 2017 بمبلغ إجمالي يقدر بـ 2500852.51 دج الخاصة بالفواتير التالية:

**الجدول رقم 03: قائمة الفواتير المسترجعة لسنة 2017**

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	مبلغ الرسم	الحسم
01	20	A	377.568 دج	2017/10.12
02	17008	B	932346.15 دج	2017/10.12
03	90	C	30875 دج	2017/10.12
04	141	D	100049.37 دج	2017/10.12
05	143	//	88892.86 دج	2017/10.12
06	144	//	125569.24 دج	2017/10.12
07	1472	E	334176.47 دج	2017/10.12
08	1459	F	511375.42 دج	2017/10.12
المجموع			2500849.51 دج	

المصدر: من اعداد الطلبة.

**❖ سنة 2018:**

- بعد التدقيق في المشتريات المسجلة محاسبيا اتضح وجود فارق مسجل بين السجل الثانوي للمشتريات وما تم تسجيله في الميزانية حيث احصت السجلات الثانوية للمشتريات ما قيمته 174171350 دج وفي الميزانية ما قيمته 174739294 دج ،حيث قدر الفارق بـ 567944 دج وعليه سيتم اضافته الى قاعدة الربح لهاته السنة.
- تم استجاع خلال شهر ديسمبر 2018 فاتورتين غير مسجلتين محاسبيا وغائبين الاولي رقم 2018/417 بتاريخ 2018/12/15 الخاصة بالمورد(أ) المقدر بـ 1566821 دج خارج الرسم



مقدر رسمها ب29769577دج ،والثانية رقم 2018/76 بتاريخ 2018/12/22 الخاصة بالمورد (أ) المقدرة ب354900دج خارج الرسم ب67431دج ،وعليه استجاع رسمها المقدر ب365127دج.

▪ **سنة 2019:**

▪ بعد المقارنة بين بطاقة المعلومات الواردة المصلحة من مركز الضرائب سطيف تحت رقم...الخاصة بالمورد(ب) بمبلغ 13855529.41دج خارج الرسم اتضح وجود نقص في المشتريات المسجلة والتي تقدر ب12605042.02دج الخاصة بالفواتير 10/09/08 لسنة 2019 وعليه يقدر الفارق ب1249487.41دج سيتم اضافته الى رقم الاعمال الخاص بهاته السنة وذلك بعد تطبيق هامش ربح مطبق من طرف المعني والمقدر ب50%.

▪ بعد مقارنة التصريحات الشهرية والسنوية اتضح وجود نقص في التصريحات بالنسبة للرسم على النشاط المهني حيث رقم الاعمال الخاضع بالنسبة للرسم على المضافة يقدر ب33246834دج ورقم الاعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني يقدر ب32601834دج اي بفارق 645000دج.

❖ **تحديد رقم الاعمال:**

➤ بالنسبة للإضافات لرقم الاعمال سجلت الا في سنة 2017 و2019 حيث كانت على النحو التالي:

○ الفارق المسجل في المشتريات 2017: 912271دج

○ رقم الاعمال الاضافي:  $912271 \times 150\% = 1368410$ دج

○ رقم الاعمال الخاضع المعتمد =  $1368410 + 80263050 = 81631460$ دج

❖ **بالنسبة لسنة 2019** الفارق المسجل في المشتريات 2019: 1249487.41دج

رقم الاعمال الاضافي ل2019:  $1249487.41 \times 150\% = 1874230$ دج

رقم الاعمال المعتمد لسنة 2019 =  $35121060$ دج

الجدول رقم 04: تحديد رقم الاعمال لسنة 2017، 2018، 2019.

2019	2018	2017	
40145640 دج	108792550 دج	161743870 دج	رقم الاعمال المصرح به في الميزانية
33246830 دج	207438300 دج	80263050 دج	رقم الاعمال الخاضع
1874230 دج	//	1368410 دج	الاضافات
35121060 دج	207438300	81631460 دج	رقم الاعمال الخاضع المعتمد

المصدر: من اعداد الطلبة.

❖ الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم 05: الرسم على النشاط المهني لسنة 2017، 2018، 2019.

2019	2018	2017	
40145640 دج	108792550 دج	161743870 دج	رقم الاعمال المصرح به في الميزانية
32601830 دج	207438300 دج	80263050 دج	رقم الاعمال المصرح به والخاضع
35246830 دج	207438300 دج	81631460 دج	رقم الاعمال المعتمد
2645000 دج	//	1368410 دج	الفارق في رقم الاعمال
52900 دج	//	27368 دج	الحقوق المطالب بها
7935 دج	//	2737 دج	الغرامات
608035 دج	//	30105 دج	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة .

❖ الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم 06: الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017، 2018، 2019.

2019	2018	2017	
40145640 دج	108792550 دج	161743870 دج	رقم الاعمال المصرح به في الميزانية
33246830 دج	207438300 دج	80263050 دج	رقم الاعمال المصرح به والخاضع
35246830 دج	207438300 دج	81631460 دج	رقم الاعمال المعتمد
1874230 دج	//	1368410 دج	الفارق في رقم الاعمال
356104 دج	//	259998 دج	الحقوق المطالب بها
89026	//	65000 دج	الغرامات
445130 دج	//	324998 دج	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة

❖ الرسم على القيمة المضافة المسترجع

الجدول رقم 07: الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017، 2018، 2019.

2019	2018	2017	
//	365127 دج	2500894 دج	الرسم على القيمة المضافة المدمج
//	91282 دج	625212 دج	الغرامات 25%
//	456409 دج	3126061 دج	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة

❖ الضريبة على الدخل الاجمالي:

• سنة 2017:

- قاعدة الربح المصرح بها=12329650 دج
- الاضافات الى قاعدة الربح: 456139 دج اضافة هامش الربح الخام الناتج عن الفارق في المشتريات
- قاعدة الربح المعتمدة: 12785789 دج

• سنة 2018:

- قاعدة الربح المصرح بها: 9951440 دج.
- الاضافات الى قاعدة الربح: 567380 دج.
- قاعدة الربح المعتمدة: 10519380 دج.

لقد تم اضافة الفارق بين السجل الثانوي للمشتريات وما تم تسجيله في الميزانية حيث احصت السجلات الثانوية للمشتريات ما قيمته 174171350 دج وفي الميزانية ما قيمته 174739294 دج، حيث قدر الفارق بـ 567940 دج.

• سنة 2019:

- قاعدة الربح المصرح بها: 2035290 دج.
- الاضافات الى قاعدة الربح: 624743 دج اضافة هامش الربح الخام الناتج عن الفرق في المشتريات.
- قاعدة الربح المعتمدة: 2660033 دج.

الجدول رقم 08: الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017، 2018، 2019.

2019	2018	2017	
2035290 دج	9951440 دج	12329650 دج	قاعدة الربح المصرح به والخاضع
2660033 دج	10519380 دج	12785789 دج	قاعدة الربح المعتمدة
624743 دج	567940 دج	456139 دج	الفارق في الربح
580352 دج	3351004 دج	4183378 دج	الحقوق المسددة
799012 دج	3549783 دج	4343026 دج	الحقوق المعتمدة

الفصل الثاني: ..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

الحقوق المطالب بها	159648 دج	198779 دج	218660 دج
الغرامات	23947 دج	29817 دج	54665 دج
المجموع	183595 دج	228596 دج	273325 دج

المصدر: من اعداد الطلبة

❖ ضريبة الدخل فئة الاجور:

الملف متابع بصفة منتظمة من طرف المفتشية التابعين لها اقليميا

الجدول رقم 09: الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التحقيق

طبيعة الضريبة او الرسم	الحقوق	العقوبات	المجموع
الرسم على النشاط المهني	80268 دج	10672 دج	90940 دج
الرسم على القيمة المضافة	616102 دج	154026 دج	770128 دج
الرسم على القيمة المضافة المسترجع	2865967 دج	716494 دج	3582470 دج
الضريبة على الدخل الاجمالي	577087 دج	108429 دج	685516 دج
المجموع	4139433 دج	989621 دج	5129054 دج

المصدر : من اعداد الطلبة.

الفرع الثاني: الرقابة من طرف المفتشية

إن الوثائق التي تحسب عليها الضرائب والرسوم هي الميزانية السنوية، حيث توضع كحوصلة لمختلف نشاطات المكلف خلال السنة ، ويذكر فيها رقم أعماله وقاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي (الربح (N-1))

ومن أجل الرقابة يتم القيام بمقارنة ما جاء في الميزانية السنوية مع تصريحات المكلف الشهرية ومدى مطابقتها ما جاء فيها وهذا حسب الحدث المنشئ للضريبة ( القبض في حالة المقارنة )، حيث تكون المقارنة كما يلي :

(N-1)-رقم الأعمال المقبوض والمفروض والتصريح به = رقم الأعمال المفوتر+ حساب الزبائن لسنة (N).حساب الزبائن لسنة

مثال : مقال رقم أعماله 32000.000 ،حساب الزبائن لسنة 2019 هو 492200 ،حساب الزبائن لسنة 2020 تقدر ب 395000

المطلوب : أحسب رقم الأعمال المفروض التصريح به في 50؟

الحل :  $32097200 = 395000 - 492200 + 32000.000$

ومنه فإن رقم الأعمال المقبوض ~ رقم الأعمال المفروض التصريح به .

وهناك مصدر آخر للمعلومات يحدد به الوعاء، ويتم من خلاله بالمقارنة وهو بطاقات المعلومات ( المشتريات، المقبوضات ).

#### 1-المشتريات :

يمكن أن ترد إلى مصالح الضرائب بطاقة معلومات من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتمثل في مشتريات لم يتم المكلف بالتصريح بها وبالتالي تعاد من خلالها عملية التسوية المفروضة عليها، وتراقب عبي مستوى جدول المخزونات فإذا فاق عدد المشتريات الواردة إلى المصلحة قيمة المشتريات المصرح بها في جدول المخزونات فإنه يخضع لتسوية حسب قيمة المشتريات الجديدة .

مثال : من خلال جدول المخزونات استخرجنا المعلومات التالية:

الاستهلاكات = 38284900،رصيد بداية المدة 18149658، مشتريات السنة المصرح بها 32653264، رصيد نهاية المدة 16602213.

المطلوب : حساب الاستهلاكات

الاستهلاكات =رصيد بداية المدة +المشتريات - رصيد نهاية المدة

$38182689 = 16602213 - 32653264 + 18149658$

\*ومنه فإن الاستهلاكات الواردة إلى المصلحة ~ الاستهلاكات المصرح بها .

#### 2-المقبوضات :

تختلف المقبوضات عن المشتريات بأنها عبارة عن بطاقة معلومات تحتوي مبالغ مقبوضة بتاريخ معين حيث يتم القيام بمقارنة ما جاء فيها مع ما قام المصرح بالتصريح به وفي حالة عدم التطابق تقوم المصلحة بعمل تسوية جديدة مثال ذلك:

\*بطاقة تحتوي قيمة 3200.000 بتاريخ 2020/02/02، بعد مقارنتها بما صرح به المكلف خلال هذا الشهر لاحظنا بأنه قام بتصريح ببلغ 2000.000 فقط، بحيث تقوم المفتشية بإكمال المبلغ 1200.000، وإنجاز تسوية تتم على مستوى تصريحات 50

ملاحظة :

في حالة المشتريات تُطلب الفاتورة من المكلف، وفي حالة المقبوضات يتم طلب كشف حساب البنك للتأكد من صحة ما صرح به .

**المطلب الثالث: مختلف الضرائب والرسوم التي يخضع لها المقاول كشخص طبيعي ومعنوي .**

يخضع المقاول كشخص طبيعي أو معنوي لجملة من الضرائب والرسوم، فنجد أنه يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني إذا كان شخص طبيعي، ويخضع لضريبة على ارباح الشركات و الضريبة والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني اذا كان شخص معنوي، وفي هذا المطلب سيتم التطرق إلى مختلف الضرائب عن طريق تطبيق أمثلة تطبيقية وتطبيقها على المشروع .

**الفرع الأول: أمثلة تطبيقية**

**1-بالنسبة لشخص طبيعي :**

مثال 01: مقاول رقم أعماله لسنة 2020 يقدر ب 46373385.46دج، وربحه السنوي لسنة 2473059.22دج

**المطلوب :** أحسب مختلف الضرائب والرسوم التي يجب عليه تسديدها ؟

\* حساب مختلف الضرائب:

$$927467.70 = 2\% \times 46373385.46 \text{ دج}$$

$$8810943.23 = 19\% \times 46373385.46 \text{ دج}$$

$$1033057.22 = 1440000 - 2473099.22$$

الجدول رقم 10: حساب الضريبة على الدخل الاجمالي

المبلغ	النسبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
00 دج	%0	* اقل من 120000 دج
48000 دج	%20	* من 120001 دج الى 360000 دج
324000 دج	%30	* من 360001 دج الى 1440000 دج
36156.677 دج	%35	* اكثر من 1440000 دج

المصدر: من اعداد الطلبة

$$733569.677 = 372000 + 36156.677 \text{ دج}$$

مثال 02: مكلف بالضريبة رقم أعماله 3600.000

المطلوب: أحسب مختلف الضرائب والرسوم على رقم الأعمال مع العلم أن نشاطه مقاول

\* حساب مختلف الضرائب:

$$684000 = 19 \times 3600.000 \text{ دج}$$

$$72000 = 2 \times 3600000 \text{ دج}$$

2- بالنسبة لشخص معنوي:

مثال 1: شركة SARL X ربحها الجبائي 1079020 دج.

المطلوب: احسب الضريبة على ارباح الشركات علما انه قام بوضع تسبيقات الاول في افريل 2019

بمبلغ 3000 دج، والثاني في جويلية 2019 بمبلغ 3000 دج وذلك لسنة 2020، حيث ان: \*التسبيق

يحسب بنسبة 30% من قيمة الضريبة على ارباح الشركات المسددة في السنة الماضية. وان المؤسسة

في حالة عجز.

ملاحظة:

✚ في حالة الربح تفرض الضريبة على ارباح الشركات حسب النسبة الموجودة.

✚ في حالة عجز تفرض غرامة 1000000 دج اذا لم يسدد.

✚ في حالة لم يحقق شيء تفرض عليه غرامة 1000000 دج.

- حساب الضريبة على ارباح الشركات:



$$248174.6 = 23\% \times 1079020 \text{ دج}$$

المكلف سدد تسبيق قدره 3000 دج في أبريل و 3000 دج في جويلية اذن يتبقى له مبلغ: 242174.6 دج

في حالة لا توجد تسبيقات يسدد المبلغ ككل: 248174.6 دج.

**مثال 2:** شركة مقاوله قامت بوضع ميزانية سنة 2020 في أبريل 2021، وقد صرحت بربح قيمته 1500000 دج مع العلم انها قامت بوضع تسبيقات.

**المطلوب:**

1- احسب قيمة التسبيقات مع العلم بانه سدد قيمة الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2019 بمبلغ 260300 دج.

2- احسب قيمة الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2020 ومتى يسدها.

• حساب قيمة التسبيقات:

$$78090 = 30\% \times 260300 \text{ دج}$$

• حساب الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2020:

$$345000 = 23\% \times 1500000 \text{ دج.}$$

- تسدد الضريبة في 30 أبريل من سنة 2021.

- هناك غرامة اخرى تفرض مع الضريبة على ارباح الشركات تسمى الضريبة على رؤوس IRCM الاموال المنقولة وهي ضريبة تفرض على اعضاء الشركات نسبتها 15%.

**مثال 3:** شركة البهجة ربحها يقدر ب: 360000 دج.

**المطلوب:** احسب الضريبة على ارباح الشركات، والضريبة على رؤوس الاموال المنقولة للشركاء؟

$$* \text{الضريبة على ارباح الشركات: } 360000 \times 23\% = 82800 \text{ دج}$$

$$360000 - 82800 = 277200 \text{ دج}$$

$$* \text{الضريبة على رؤوس الاموال المنقولة: } 277200 \times 15\% = 41580 \text{ دج}$$

**الفرع الثاني: التطبيق على مشروع مقاولاتي**

من خلال الميزانيات المقدمة من طرف المؤسسة استخرجنا المعلومات التالية لحساب مختلف الضرائب والرسوم المسددة:

1- بالنسبة لشخص معنوي (مؤسسة مقاولاتية):

الجدول 11: مبلغ رقم الاعمال والربح الجبائي لسنوات 2018، 2019، 2020

السنوات	2018	2019	2020
رقم الاعمال	16500043.52 دج	26094613.13 دج	40819428 دج
الربح الجبائي	(5433902.74) دج	(6444905.65) دج	(2660159) دج

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على ميزانيات مقدمة من طرف المؤسسة.

أ- حساب الرسم على القيمة المضافة TVA :

تدفع المؤسسة الرسم على القيمة المضافة بنسبة 19% على اساس رقم الاعمال المقبوض، تدفع في 30 افريل من كل سنة وهنا سيتم توضيح مختلف مبالغ الرسم على القيمة المضافة التي تم دفعها خلال ثلاث سنوات من سنة 2018 الى 2020، وتحسب كما يلي:

\* الرسم على رقم الاعمال لسنة 2018:

$$16500043.52 \times 19\% = 3135008.26 \text{ دج}$$

\* الرسم على رقم الاعمال لسنة 2019:

$$26094613.13 \times 19\% = 4957976.49 \text{ دج}$$

\* الرسم على رقم الاعمال لسنة 2020:

$$40819428 \times 19\% = 7755691.32 \text{ دج}$$

من خلال النتائج التي تم حسابها، لوحظ ان الرسم على القيمة المضافة يتزايد خلال السنوات من 2018 الى 2020، من 3135008.26 دج الى 7755691.32 وذلك راجع للزيادة في رقم الاعمال المحقق من طرف المؤسسة.

ب- حساب الرسم على النشاط المهني TAP:

تخضع المؤسسة للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% من رقم الاعمال المقبوض ويحسب كما يلي:

\* الرسم على النشاط المهني لسنة 2018:

$$16500043.52 \times 2\% = 330000.87 \text{ دج}$$

\*الرسم على النشاط المهني لسنة 2019:

521892.26=2%×26094613.13 دج

\*الرسم على النشاط المهني لسنة 2020:

816388.56=2%×40819428 دج

من خلال النتائج تم ملاحظة ارتفاع في قيمة الضريبة المدفوعة فخلال سنة 2018 قدرت ب330000.87 دج ووصلت الى 816388.56 دجفي 2020، وهذا يعود الى ارتفاع في الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع والخدمات.

ج- حساب الضريبة على ارباح الشركات IBS :

كما تخضع للضريبة على ارباح الشركات بمعدل 23% من الربح الجبائي يتم حسابه كما يلي:

\*في هذه الحالة لا يوجد ربح جبائي بل خسارة لذا فان المفتشية تقوم بفرض غرامة مالية مقدرة ب10000 دج، يتم دفع تسبيقين الاول في أفريل و الثاني في جويلية وتكون نسبته 30% من مبلغ الغرامة أي 3000 دج.

اما اذا كانت لا توجد تسبيقات فيتم دفع المبلغ كله.

ومن خلال ما سبق لوحظ ان رصيد التصفية كان سالبا في السنوات الثلاثة، وهذا ما يؤثر سلبا على خزينة المؤسسة.

د- الضريبة على رؤوس الاموال المنقولة:

تخضع المؤسسة للضريبة على رؤوس الاموال المنقولة بمعدل 15% تحسب من الربح الجبائي للشركة مطروح منه الضريبة على ارباح الشركات:

\*بما انه لا يوجد ربح جبائي لهاته المؤسسة في الثلاث سنوات فانه لا تطبق عليها ضريبة على رؤوس الاموال المنقولة.

2- بالنسبة لشخص طبيعي: (مقاول):

الجدول رقم 12: مبلغ رقم الاعمال والربح الجبائي لسنوات 2017، 2018، 2019:

السنوات	2017	2018	2019
رقم الاعمال	14596658.70 دج	33731926.41 دج	25958849.39 دج
الربح الجبائي	1191766.95 دج	2349038.92 دج	888870.33 دج

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف المؤسسة.

أ- حساب الرسم على القيمة المضافة TVA:

يقوم المقاول بدفع الرسم على القيمة المضافة مقدر ب 19% من رقم الاعمال المقبوض ويحسب كما

يلي:

\*الرسم على رقم الاعمال لسنة 2017:

$$2773365.15 = 19\% \times 14596658.70 \text{ دج}$$

\*الرسم على رقم الاعمال لسنة 2018:

$$6405646.01 = 19\% \times 33731926.41 \text{ دج}$$

\*الرسم على رقم الاعمال لسنة 2019:

$$4932181.38 = 19\% \times 25958849.39 \text{ دج}$$

من خلال النتائج السابقة لوحظ ان الرسم على القيمة المضافة في تذبذب خلال السنوات من 2017 الى 2019، حيث قدر ب: 2773365.15 دج ثم ارتفع الى 6405646.01 دج وبعدها انخفض الى 4932181.38 دج. وذلك راجع الى تذبذب في الايرادات المحققة من طرف المؤسسة.

ب- حساب الرسم على النشاط المهني TAP

كما يقوم المقاول بدفع الرسم على النشاط المهني المقدر ب 2% من رقم اعماله المقبوض ويحسب كما

يلي:

\*الرسم على النشاط المهني لسنة 2017:

$$291933.17 = 2\% \times 14596658.70 \text{ دج}$$

\*الرسم على النشاط المهني لسنة 2018:

$$674278.52 = 2\% \times 33731926.41 \text{ دج}$$

الرسم على النشاط المهني لسنة 2019:

$$519176.98 = 2\% \times 25958849.39 \text{ دج}$$

من خلال النتائج لوحظ ان الرسم على النشاط المهني في تذبذب خلال السنوات من 2017 الى 2019، حيث قدر بـ 291933.17 دج ثم ارتفع الى 674278.52 دج، وبعدها انخفض الى 519176.98 دج وهذا راجع الى التذبذب في رقم اعمال المؤسسة.

ج- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي: IRG

يقوم المقاول بدفع الضريبة على الدخل الاجمالي يتم حسابها وفق جدول الضريبة على الدخل الاجمالي:

\*الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017:

الجدول رقم 13: الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2017:

مبلغ الضريبة	نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	%0	*اقل من 120000
48000 دج	%20	*من 120001 الى 360000
249530.08 دج	%30	*من 360001 الى 1191799.95

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة.

$$IRG = 48000 + 249530.08 = 297530.08 \text{ DA}$$

\*الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018:

الجدول رقم 14: الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018:

مبلغ الضريبة	نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	%0	*اقل من 120000
48000 دج	%20	*من 120001 الى 360000
324000 دج	%30	*من 360001 الى 1440000
822163.62 دج	%35	*اكثر من 1440000

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة.

$$IRG=48000+324000+822163.62=1194163.62DA$$

\*الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2019:

الجدول رقم 15: الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2019:

مبلغ الضريبة	نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	%0	*اقل من 120000
48000 دج	%20	*من 120001 الى 360000
158661.09 دج	%30	*من 360001 الى 888870.33

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة.

$$IRG=48000+158661.09=206661.09DA$$

من خلال الجداول اعلاه لوحظ أن الضريبة على الدخل الاجمالي المقتطعة من الربح الجبائي للمقاول متغيرة من سنة الى اخرى. ففي سنة 2017 قدرت بـ 297530.08 دج، وارتفعت الى 1194163.62 دج سنة 2018، ثم انخفضت الى 206661.09 دج، وهذا راجع للتغير الحاصل في ربحه الجبائي.

### المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات ومشاكل تحديد الوعاء الضريبي:

تتسم المقاولات بطول فترة التنفيذ وهي تخضع لسماوات العقود طويلة الاجل، وتعرض تلك العمليات لمواجهة تغير الاسعار وحدوث ارتباكات في الجداول الزمنية للتنفيذ والتعرض لتحمل غرامات التأخير ... وغير ذلك تختلف المقاوله عادة باختلاف الموقع ومن ثم فالعمل ليس نمطيا الامر الذي تظهر معه صعوبات امام محاسب التكاليف في وضع المقاييس وفي تحقيق الرقابة على التنفيذ وتكاليف التنفيذ.

ويتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 ،المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء طويلة الاجل ، ويعتبر العنصر الرئيسي للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الاعتراف بالإيرادات (الارباح).

تبرز مشكلة تحديد الوعاء الضريبي في صعوبة معالجة الإيرادات وتوزيع التكاليف وتحديد الأرباح.

ومنه تم تقسيم المبحث الى مطلبين :

#### المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات

#### المطلب الثاني: ومشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات

#### المطلب الاول: المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء

#### الفرع الاول :المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء وفق المعيار المحاسبي رقم 11

سيتم الاستعانة بمثال لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء .

مثال: حصلت شركة المقاولات على عقد انشاء بسعر ثابت بمبلغ 180000 دج لإنشاء نفق ،فاذا علمت ان:

-التقديرات الاولية التي قامت بها الشركة لتكاليف العقد 160000 دج ،وان تنفيذ اعمال العقد سوف تستغرق ثلاث سنوات؛

-في نهاية السنة الاولى زادت تقديرات الشركة للتكاليف المتعلقة بالعقد لتصل الى 161000 دج؛

-نتيجة لزيادة المواد الخام في السنة الثانية وافق العميل على زيادة سعر العقد بمبلغ 20000 دج، وزادت التكاليف المقدرة من طرف الشركة بمبلغ 3000 دج ؛

-في نهاية السنة الثانية تضمنت التكاليف التي تم تحميلها على العقد بمبلغ 2000 دج مواد مخزنة في الموقع سيتم استخدامها في السنة الثالثة لإنجاز العقد؛

-بلغت التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة الاولى 41860 دج وفي السنة الثانية 123360 دج ،وفي السنة الثالثة 164000 دج ؛

## الفصل الثاني: ..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

-تقدر الشركة نسبة انجاز العقد وفق لطريقة نسبة من التكاليف المحملة على الاعمال المنجزة حتى تاريخه لإجمالي تكاليف العقد وفقا لآخر تقدير؛

المطلوب:

1- حساب الربح المقدر خلال كل سنة وكذلك نسبة الانجاز؟

2- حساب ايرادات ومصروفات العقد التي يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل<sup>1</sup>؟

الحل:

اولا: حساب الربح المقدر خلال كل سنة ونسبة الانجاز

الجدول رقم 16: جدول يبين الربح المقدر ونسبة الانجاز لكل سنة

البيان	السنة الاولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
قيمة العقد المتفق عليه	180000 دج	180000 دج	180000 دج
قيمة تعديل العقد	-	20000 دج	20000 دج
اجمالي قيمة العقد	180000 دج	200000 دج	200000 دج
التكاليف المحملة على العقد	41860 دج	123360 دج	164000 دج
التكاليف اللازمة لإنجاز باقي العقد	119140 دج	40640 دج	-
اجمالي تكاليف العقد المقدر	161000 دج	164000 دج	164000 دج
الربح المقدر للعقد	19000 دج	36000 دج	36000 دج
نسبة الانجاز	26%	76%	100%

الوحدة: دينار جزائري

المصدر: محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص: 798.

<sup>1</sup> محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 799.



-الربح المقدر للعقد = اجمالي قيمة العقد-اجمالي التكاليف المقدرة للعقد

\*الربح المقدر للسنة الاولى=180000-161000=19000دج

\*الربح المقدر للسنة الثانية=200000-164000=36000دج

\*الربح المقدر للسنة الثالثة=200000-164000=36000دج

نسبة الانجاز=اجمالي التكاليف الفعلية خلال الفترة + اجمالي التكاليف المقدرة للعقد

نسبة انجاز السنة الاولى=161000÷41860=24%

نسبة انجاز السنة الثانية=162000÷164000=76

نسبة انجاز السنة الثالثة=164000÷164000=100

ثانيا :حساب ايرادات ومصروفات العقد التي يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل

الايادات=اجمالي قيمة العقد×نسبة الانجاز

المصروفات=اجمالي تكاليف العقد × نسبة الانجاز

الربح المتراكم=الايادات-المصروفات

ربح السنة الحالية= الربح المتراكم- ارباح السنوات السابقة<sup>1</sup>

**الجدول رقم 16 :جدول يبين ايرادات ومصروفات العقد**

البيان	الربح او المصروف حتى تاريخه	المعترف به في السنوات السابقة	المعترف به في السنة الحالية
السنة الاولى :			
الايادات	46800	-	46800
المصروفات	41860	-	41860
الارباح او الخسائر	4940	-	4940
السنة الثانية:			
الايادات	152000	46800	105200

الفصل الثاني: ..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

82680	41860	124640	المصرفات
22420	4940	27360	الارباح او الخسائر
48000	1520000	200000	السنة الثالثة : الايادات
39360	124640	164000	المصرفات
8640	27360	36000	الارباح او الخسائر

الوحدة: دينار جزائري

المصدر: محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص: 800

ثانيا: المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

يتم التسجيل المحاسبي وفق الطريقتين كالتالي:<sup>1</sup>

في السنة الاولى والثانية:

***	****	من ح/اعباء	6...
***		الى ح/البنك	512
		تسديد مصاريف	
****	****	من ح/البنك	512
****		الى ح/عملاء-تسبيقات محصلة	4191
		تحصيل تسبيق	
	***	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ	417

<sup>1</sup> هوم جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011، ص166

الفصل الثاني :..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

***		الى ح/مبيعات اشغال	704	
		اشغال قيد الانجاز في N/12/31		

في السنة الثالثة:

***	***	من ح/اعباء	6...	
***		الى ح/البنك	512	
		تسديد المصاريف		
***	***	من ح/البنك	512	
***		الى ح/عملاء-تسيقات محصلة	4191	
		تحصيل تسيق		

***	***	من ح/حسابات دائنة عن أ. ج. إ.	417	
***		الى ح/مبيعات الاشغال	704	
		اشغال قيد الانجاز في N+2/12/31		
***	***	من ح/عملاء-تسيقات محصلة	4191	
***		الى ح/حسابات دائنة عن أ. ج. إ.	417	
		تسليم المشروع وترصيد الحسابين		

سيتم تقديم مثال لتوضيح المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الاجل وفق طريقة نسبة التقدم في انجاز وكذا طريقة العقود التامة.

مثال: في N/01/01 كلف مقاول بانجاز جسر لصالح المؤسسة(ب)، وإن العقد المبرم بين الطرفين يكون وفق الشروط التالية:

- سعر انجاز المشروع 20 مليون دج ولا تتم مراجعته الا في حالة ارتفاع اسعار المواد بنسبة 20% او اكثر؛

- انطلاق الاشغال يكون في N/01/01

- استلام المشروع يكون بعد 3 سنوات.<sup>1</sup>

أي ان فترة الانجاز 3 سنوات مع غرامة تأخير 0.2 مليون دج لكل شهر تأخير عن تاريخ التسليم المحدد في العقد، ولنفرض ان كلا من التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات التي قدمت للمقاول كانت كالتالي:

الجدول رقم 18: جدول يبين التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات

السنة	01	02	03	المجموع
التكلفة بمليون دج	05	04	06	20
التسديدات بمليون دج	06	06	08	20

الوحدة: دينار جزائري

المصدر: محمد عطية، مرجع سابق، ص 187

المطلوب: - سجل العمليات في يومية المقاول تبعا لطريق نسبة الانجاز، وطريقة العقود المنتهية؟  
الحل:<sup>2</sup>

اولا: طريقة نسبة التقدم في الانجاز.

نحسب كلا من النواتج (مبيعات الاشغال حساب 407) والنتيجة السنوية كما يلي:

جدول 18: جدول يبين حساب النواتج والنتيجة

السنة	النواتج بمليون دج	النتيجة بمليون دج
01	$20 = (15 \div 5) \times 6.67$	$6.67 = 5 - 1.67$
02	$20 = (15 \div 9) \times 5.33$	$5.33 = 4 - 1.33$
03	$20 = (15 \div 15) \times 8 = 12 - 8$	$8 = 6 - 2$
المجموع	النواتج (سعر المشروع) = 20	$5 = 15 - 20$

الوحدة: الدينار الجزائري

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولى، الجزائر، 2011، ص 189.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 189، 190، 191.

المصدر: محمد عطية، مرجع سابق، ص. 189

ملاحظة:

-تم تقريب مبالغ النواتج السنوية وكذا النتيجة؛

-ح/417 حسابات دائنة عن اشغال جاري انجازها (ح.د.أ.ج.إ) اختصارا؛

-الحساب...6 (أي اعباء اجور و مواد مستهلكة...).

التسجيل المحاسبي في قيود اليومية:

السنة الاولى:

5000000	5000000	من ح/اعباء الى ح/البنك تسديد مصاريف	512	6...
6000000	6000000	من ح/البنك الى ح/عملاء-تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
6670000	6670000	من ح/حسابات دائنة عن أ. ج. إ. الى ح/مبيعات اشغال اشغال قيد الانجاز في N/12/31	704	417

السنة الثانية:

4000000	4000000	من ح/اعباء الى ح/البنك تسديد مصاريف	512	6...
---------	---------	---	-----	------

الفصل الثاني: ..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

6000000	6000000	من ح/البنك الى ح/عملاء-تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
5330000	5330000	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ. الى ح/مبيعات الاشغال N+1 اشغال قيد الانجاز في 12/31/	704	417

السنة الثالثة:

6000000	6000000	من ح/اعباء الى ح/البنك تسديد مصاريف	512	6...
8000000	8000000	من ح/البنك الى ح/عملاء-تسبيقات محصلة تحصيل التسبيق	4191	512
8000000	8000000	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ. الى ح/مبيعات اشغال N+2 اشغال قيد الانجاز في 12/31/	704	417
8000000	8000000	من ح/ عملاء-تسبيقات محصلة الى ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	4191

ثانيا: طريقة الاتمام:

وتعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكاليف السنوية المحتملة لإنجاز المشروع ،وعليه فإننا وفي نهاية كل سنة نجعل حساب 704 دائنا بمبلغ مساوي للأعباء السنوية للمشروع.

السنة الاولى:

الفصل الثاني :..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

5000000	5000000	من ح/ اعباء الى ح/البنك	512	6...
		تسديد المصاريف		
6000000	6000000	من ح/البنك الى ح/عملاء -تسبيقات محصلة	4191	512
		تحصيل تسبيق		
5000000	5000000	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ الى ح/مبيعات الاشغال	704	417
		Nاشغال قيد الانجاز في 12/31/		

لاحظ ان الحساب 704 جعل دائنا بمبلغ يساوي الابعاء السنوية ،مما جعل نتيجة هذه السنة تساوي صفر . وهذا على خلاف طريقة نسبة التقدم حيث كانت نتيجة السنة الاولى 1.67 مليون دج  
السنة الثانية:

4000000	4000000	من ح/الاعباء الى ح/البنك	512	6...
		تسديد مصاريف		
6000000	6000000	من ح/البنك الى ح/العملاء -تسبيقات محصلة	4191	512
		تحصيل التسبيق		
4000000	4000000	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ الى ح/مبيعات الاشغال	704	417
		N+1اشغال قيد الانجاز في 12/31/		

السنة الثالثة:

الفصل الثاني :..... الدراسة التطبيقية لواقع ضرائب قطاع المقاولات في الجزائر.

6000000	6000000	من ح/اعباء الى ح/البنك	512	6...
		تسديد المصاريف		
8000000	8000000	من ح/البنك الى ح/عملاء-تسبيقات محصلة	4191	512
		تحصيل التسبيق		
6000000	6000000	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.إ الى ح/مبيعات اشغال	704	417
		N+2 اشغال قيد الانجاز في 12/31/		
2000000	2000000	من ح/عملاء-تسبيقات محصلة الى ح/دائنة عن أ.ج.إ	417	4191
0	0	تسليم المشروع وترصيد الحسابين		

\* ان النظام المحاسبي المالي يتفق تماما مع المعيار المحاسبي رقم 11 الا ان المعيار يأخذ فقط بطريقة نسبة الانجاز او ما تعرف في النظام المحاسبي المالي بطريقة التقدم ،اما النظام المحاسبي المالي يأخذ طريقة اخرى الى جانب الطريقة الاولى وهي طريقة الاتمام ،كذلك في حالة احتمال ان تكون مصاريف العقد اكبر من ايراداته في النظام المحاسبي المالي يتم تكوين رصيد بما يفوق الخسارة المتوقعة أما المعيار الدولي 11 يعالج هذه الحالة بتسجيل الخسارة المتوقعة كمصروف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن حركو غنية ،النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ،مجلة الدراسات الاقتصادية -دراسة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة قسنطينة 2-عبد الحميد مهري، المجلد 04، العدد 01 ، جوان 2017 ،ص120/119.



## المطلب الثاني: مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات

النظام المحاسبي في الجزائر يعترف ويطلق النظام المحاسبي المالي بكل معاييرها بما فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، المتعلق بعقود المقاولات فاذا قامت المؤسسة في محاسبتها بتطبيقه في جانب تقييم الإيرادات والنفقات وتحديد النتيجة فان ادارة الضرائب تقوم بدورها باعتماده ،لأنه في الواقع النظام المحاسبي الجزائري لا يقوم بتطبيق مختلف المعايير بما فيها هذا المعيار. وتبقى المحاسبة في الجزائر عادية وبسيطة نظرا للأسباب التالية:

\* صعوبة معالجة الإيرادات للمشاريع قيد التنفيذ.

\* عدم توفر الخبرة المهنية والتكوين الكافيين للموظفين في القسم المالي.

\* عدم وجود قوانين تلزم شركات المقاولات بإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث يعتبر سبب الرئيسي في عدم تطبيقه.

\* انخفاض حجم وطبيعة العمل المالي.

\* ارتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي.

\* عدم فهم أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

\* عدم وجود قناعة لدى الإدارة بأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

\* وجود مشاكل في تحديد الربح الصافي.

\* مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف.

### خلاصة الفصل:

إن عملية تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات لها أهمية بالغة إذ انها وسيلة فعالة في يد مصالح الضرائب من اجل مكافحة الغش و التهرب الضريبي، وتكمن فعاليتها كونها تلزم المكلف بالضريبة بإجراء تصريحات ذات مصداقية وموثوقية عن طريق وضع حد للتغيرات والتلاعبات.

ان الرقابة الجبائية تساعد في تحديد الوعاء الضريبي بدقة وموضوعية، وتعتمد في ذلك على مخرجات المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف والتأكد من مدى صحتها وملائمتها للقوانين المعمول بها.



الخاتمة العامة

مؤسسات البناء من المؤسسات الخدمائية التي تتميز أعمالها بضرورة إبرام عقد محدد الشروط يعرف ب عقد البناء، هذا النوع من العقود في إطاره القانوني أعطاه المشرع الجزائري اهتماما بالغا في الفترة الأخيرة باعتباره من العقود التي تم تدعيمها من عدة جوانب خاصة في جانب المحاسبي، وكيفية تحديد الوعاء الضريبي له، من خلال هذا البحث تم تبيان أهم النصوص القانونية التي نصها المشرع الجزائري في إطار تنظيم العمليات التي تندرج ضمن عقود البناء، هذه النصوص في أغلبها كان مرجعها الأساسي بالاعتماد على ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر الخاص بعقود الإنشاء. وكذا أهم الاقتطاعات الجبائية المطبقة على قطاع المقاولات الانشائية.

عرفت الجزائر تغييرا كبيرا في المحاسبة المنتهجة بتشريعيها النظام المحاسبي المالي. وذلك كمحاولة لمسايرة الاتجاهات الدولية في المحاسبة ومنها مجال العقود طويلة الأجل. والذي تم على إثرها إصدار العديد من القوانين والتعليمات التي توضح كيفية المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل.

**نتائج اختبار الفرضيات:** بعد دارستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية وإسقاطه على مؤسسة الاسمنت بتبسة، يمكننا اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

❖ **الفرضية الأولى:** قدمت كل من المعايير والنظام المحاسبي المالي حولا بديلة لتقدير نتيجة العقود إما طريقة التقدم أو طريقة لإتمام ولكل طريقة شروطها ومبرراتها و تتوقف على توفر المعطيات الصادقة و الموثوقة وهو إثبات لصحتها.

❖ **الفرضية الثانية:** وتتص على أنه القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية الجديدة المبنية على المعايير المحاسبية الدولية و من بينها قطاع المقاولات الانشائية. بهدف الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دون المساس بحجم الوعاء الخاضع للضريبة. إلا أنه تم نفي الفرضية و لأنه تظهر الاختلافات بقوة في جانب الأعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء.

❖ **الفرضية الثالثة:** وهي صحيحة وثبتت اعتماد النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة على المعايير المحاسبية الدولية في معالجة لعقود الإنشاء، ولكن هذا لايعني حتمية التطبيق الجيد وتحقيق النتائج المرجوة.

❖ **الفرضية الرابعة:** من خلال الدراسة تم نفي الفرضية، حيث تم التوصل للعديد من المشاكل منها:  
\* عدم توفر الخبرة المهنية والتكوين الكافيين للموظفين في القسم المالي.  
\* إرتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي.

ولقد توصلنا إلى جملة من النتائج و الاقتراحات سنعرضها فيما يلي:

- ✓ لا يتماشى النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي تماشيا تاما, لأن هدف الأول هدف مالي و النظام الجبائي دوره تعظيم إيرادات خزينة الدولة و التقليل من التهرب الضريبي. بينما يهدف النظام المحاسبي المالي إلى إعطاء معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي وتخدم جميع المتعاملين الاقتصاديين بمن فيهم مصلحة الضرائب.
- ✓ إن الصعوبات التي يعاني منها نعم الجبائي الجزائري يمكن أرجعها بالدرجة الأولى لضعف التشريعات والقوانين الجبائية وطبيعة النظام الجبائي الذي يمنح المكلف حرية تصريحه بمدخل بمدخلة من تلقائي نفسه.
- ✓ إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه, ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستثمرين بالدرجة الأولى.
- ✓ في حالة مسك محاسبة منتظمة يمكن من خلالها تحديد مقدار الضريبة على المكلف باقتناع الطرفين (مصلحة الضرائب المكلف).
- التوصيات:** من خلال النتائج السابقة, يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات.
- ✓ أخذ بنظام ضريبي ثابت ومستقر في نفس الوقت مرن حتى تستقر معالمه لدى الأفراد.
- ✓ ثقافة ضريبية في المجتمع.
- ✓ الاستفادة من تجارب الدول السابقة في تطبيق ومعرفة السلبيات وتفاديها.
- ✓ يجب على الإدارة الجبائية مسايرة التطورات من خلال تجهيز مصالحها بكافة وسائل الإعلام الآلي المتطور حتى يتسنى لها المراقبة والتحقق من المعطيات.



# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### أ/ الكتب:

- 1- احمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الانشاء، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن. 2012.
- 2- حامد داود طلحة، محاسبة المقاولات، دار اليازوري العلمية، الاردن. 2013.
- 3- حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، سنة 2000.
- 4- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الاولى، الجزائر، 2011.
- 5- محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات، الدار الجامعية رمل الاسكندرية، مصر، 2007.
- 6- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

### ب/ المذكرات والاطروحات والرسائل :

- 1- إلهام حامدي، العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مؤسسة البدر- الوادي، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014-2015.
- 2- حيدر علوان كاظم الشمري، دور العمليات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واصل، العراق، 2012.
- 3- سارة علي حسين، طرق تقدير الوعاء الضريبي والظعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي، ماجستير قانون عام، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2021.

## قائمة المراجع

4- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير علوم تسيير، تخصص محاسبة، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012/2011.

5- سندس بن راحلة، المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات- اشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار الدولي رقم 11، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، فرع علوم مالية ومحاسبة، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.

6- لكحل كمال، لكحل اسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة الكلي، محند اولحاج البويرة، 2019/2018.

7- مراحي مروة، عثمانى رحمة، الحد من التهرب الضريبي من خلال تبني استراتيجية المسؤولية الاجتماعية، مذكرة ماستر علوم تسيير تخصص ادارة اعمال، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة العربي التبسي تبسة، 2019.

### ج/ المقالات والمجلات:

1- بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دراسة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري، جوان 2017.

2- زيتو عولا ابو بكر، مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 1، مجلة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، المجلد 08، العدد 25، 2012.

3- سميحة بوحفص، سليم رحمون، التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات والاشغال العمومية)، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد الثالث، جوان 2018.

4- مليكة علي ولعبيدي مهاوات، تطوير المعالجة المحاسبية لعقود طويلة الاجل في الجزائر بالاستناد الى المعايير المحاسبية الدولية، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، جامعة الوادي، العدد 03، 2020.



## قائمة المراجع

---

د/ القوانين والمراسيم :

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 228.98 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، المؤرخة في 15/07/1998.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 25 مارس 2009.
- 3- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009.
- 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2021.
- 5- قانون الرسم على رقم الاعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الطبعة 2021.



# قائمة الملاحق







\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Désignation de l'entreprise : SAN I.H.

Activité :

Adresse :

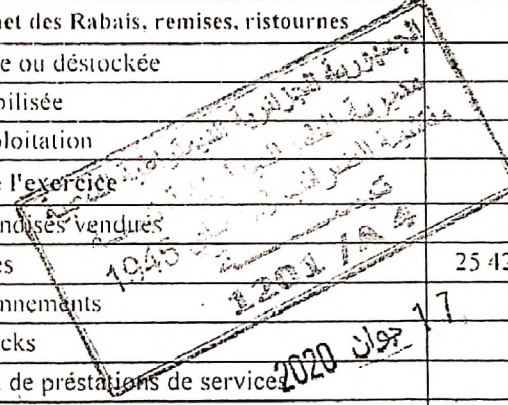
Exercice du : 01/01/2019 au 31/12/2019



**COMPTE DE RESULTAT**

0350, 2019

Rubriques	N		N - 1	
	DEBIT ( en Dinars )	CREDIT ( en Dinars )	DEBIT ( en Dinars )	CREDIT ( en Dinars )
Ventes de marchandises	0.00	0.00	0.00	0.00
Production vendue	Produits fabriqués	0.00	0.00	0.00
	Préstations de services	0.00	0.00	0.00
	Vente de travaux	0.00	26 094 613.13	0.00
Produits annexes	0.00	0.00	0.00	0.00
Rabais, remises, ristournes accordées	0.00	0.00	0.00	0.00
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	0.00	26 094 613.13	0.00	16 500 043.52
Production stockée ou déstockée	0.00	2 900 000.00	0.00	3 800 000.00
Production immobilisée	0.00	0.00	0.00	0.00
Subventions d'exploitation	0.00	0.00	0.00	0.00
<b>I - Production de l'exercice</b>	<b>0.00</b>	<b>28 994 613.13</b>	<b>0.00</b>	<b>20 300 043.52</b>
Achats de marchandises vendues	0.00	0.00	0.00	0.00
Matières premières	25 429 123.13	0.00	6 757 296.52	0.00
Autres approvisionnements	0.00	0.00	0.00	0.00
Variations des stocks	0.00	0.00	0.00	0.00
Achats d'études et de prestations de services	0.00	0.00	0.00	0.00
Autres consommations	0.00	0.00	0.00	0.00
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	0.00	0.00	0.00	0.00
Services Extérieurs	Sous-traitance générale	0.00	0.00	10 109 595.00
	Locations	0.00	0.00	0.00
	Entretien, réparations et maintenance	0.00	0.00	0.00
	Primes d'assurances	0.00	0.00	0.00
	Personnel extérieur à l'entreprise	0.00	0.00	0.00
	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	12 000.00	0.00	0.00
	Publicité	0.00	0.00	0.00
	Déplacements, missions et réceptions	0.00	0.00	0.00
Autres Services	1 844 380.81	0.00	487 164.57	0.00
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	0.00	0.00	0.00	0.00
<b>II - Consommations de l'exercice</b>	<b>27 285 503.97</b>	<b>0.00</b>	<b>17 354 056.09</b>	<b>0.00</b>
<b>III - Valeur ajoutée d'exploitation ( I - II )</b>	<b>0.00</b>	<b>1 709 109.16</b>	<b>0.00</b>	<b>2 945 987.43</b>
Charges de personnel	772 322.41	0.00	414 437.73	0.00
Impôts et taxes et versement assimilés	353 001.74	0.00	479 995.83	0.00
<b>IV - Exédent brut d'exploitation</b>	<b>0.00</b>	<b>583 785.01</b>	<b>0.00</b>	<b>2 051 553.87</b>









IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Désignation de l'entreprise :

Activité :

Adresse :

Exercice du : 01/01/2020 au 31/12/2020

**COMPTE DE RESULTAT**

محل، ٥٥

Rubriques	N		N - 1	
	DEBIT ( en Dinars )	CREDIT ( en Dinars )	DEBIT ( en Dinars )	CREDIT ( en Dinars )
Ventes de marchandises	0	0	0	0
Production vendue	Produits fabriqués	0	0	0
	Préstations de services	0	0	0
	Vente de travaux	0	40 819 428	0
Produits annexes	0	0	0	0
Rabais, remises, ristournes accordées	0	0	0	0
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	0	40 819 428	0	26 094 613
Production stockée ou déstockée	6 700 000	0	0	2 900 000
Production immobilisée	0	0	0	0
Subventions d'exploitation	0	0	0	0
<b>I - Production de l'exercice</b>	0	34 119 428	0	28 994 613
Achats de marchandises vendues	0	0	0	0
Matières premières	27 414 366	0	25 429 123	0
Autres approvisionnements	0	0	0	0
Variations des stocks	0	0	0	0
Achats d'études et de prestations de services	0	0	0	0
Autres consommations	0	0	0	0
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	0	0	0	0
Services Extérieurs	Sous-traitance générale	0	0	0
	Locations	0	0	0
	Entretien, réparations et maintenance	0	0	0
	Primes d'assurances	0	0	0
	Personnel extérieur à l'entreprise	0	0	0
	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	30 000	0	12 000
	Publicité	0	0	0
Déplacements, missions et réceptions	0	0	0	
Autres Services	15 645	0	1 844 381	0
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	0	0	0	0
<b>II - Consommations de l'exercice</b>	27 460 011	0	27 285 504	0
<b>III - Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)</b>	0	6 659 417	0	1 709 109
Charges de personnel	1 069 599	0	772 322	0
Impôts et taxes et versement assimilés	400 922	0	353 002	0
<b>IV - Exédent brut d'exploitation</b>	0	5 188 896	0	583 785

Désignation de l'entreprise : S

Activité :

Adresse : QUARTIE DE LA : EBESSA

Autres produits opérationnels	0	3 000 000	0	2 800 000
Autres charges opérationnels	2 027 078	0	937 988	0
Dotations aux amortissements	1 750 797	0	2 255 493	0
Provision	0	0	0	0
Pertes de valeur	0	0	0	0
Reprise sur pertes de valeur et provisions	0	0	0	0
<b>V - Résultat opérationnel</b>	<b>0</b>	<b>4 411 022</b>	<b>0</b>	<b>190 304</b>
Produits financiers	0	1 198	0	0
Charges financiers	0	0	0	0
<b>VI - Résultat financier</b>	<b>0</b>	<b>1 198</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>VII - Résultat ordinaire</b>	<b>0</b>	<b>4 412 220</b>	<b>0</b>	<b>190 304</b>
Eléments extraordinaires	0	0	0	0
Eléments extraordinaires (charges)	0	0	0	0
<b>VIII - Résultat extraordinaire</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Impôts exigibles sur résultats	20 000	0	20 000	0
Impôts différés ( variations ) sur résultats	0	0	0	0
<b>IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>0</b>	<b>4 392 220</b>	<b>0</b>	<b>170 304</b>

(\*) A détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise : SN

Activité : ETB /TCE

Adresse : QUARTIE DE LA : BESSA

Exercice du :

01/01/2020

au

31/12/2020

**9 / Tableau de détermination du résultat fiscal :**

*de 20, 2020*

I. Résultat net de l'exercice ( Compte de résultat )	Bénéfice	4 392 220
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		0
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impot exigible sur le résultat	20 000
	Impot différé ( variation )	0
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		14 078
Autres réintégrations ( * )		0
Total des réintégrations		34 078
III. Déductions		
Plus value sur cession d'éléments d'actif immobilisés ( cf. art 173 du CIDTA )		641 550
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices		0
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur ) ( cf. art 27 de LFC 2010 )		0
Loyers hors charges financiers (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Complément d'amortissement		0
Autres déductions ( * )		0
Total des déductions		641 550
IV. Déficités antérieures à déduire ( cf. art 147 du CIDTA )		
Déficit de l'année 2019		1 020 004
Déficit de l'année 2018		264 626
Déficit de l'année 2017		5 160 277
Déficit de l'année 2016		0
Total des déficités à déduire		6 444 907
Résultat fiscal ( I + II - III - IV )	Bénéfice	
	Déficit	2 660 159

( \* ) A détailler sur état à joindre.

Désignation de l'entreprise :

Activité :

ETB

Adresse :

CITE 32 LOGTS BDN° 06 TEBESSA

Exercice du

01/01/17

au

31/12/17

COMPTE DE RESULTAT

27 2, 2017

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services			
	Ventes de travaux		14 596 658,70	16 798 698,80
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remise, ristournes</b>		14 596 658,70		16 798 698,80
Production stockée ou déstockée		4 500 000,00		
Production immobilisée				
Subvention d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		19 096 658,70		16 798 698,80
Achats de marchandises vendues				
Matières premières		13 353 354,60	11 199 053,50	
Autres approvisionnements			224 137,84	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations			900 003,19	
Rabais, remises, restournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations			
	Entretien, préparations et maintenance			
	Primes d'assurances	1 140,00		
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	25 000,00		25 000,00
	Publicité			
Déplacement, missions et réceptions				
Autres services	66 676,13		26 325,05	
Rabais, remises, restournes obtenus sur service extérieurs				
<b>II- Consommations de l'exercice</b>	13 446 170,73		12 374 519,58	
<b>III- Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		5 650 487,97		4 424 179,22
Charge de personnel	2 101 246,32		1 250 601,60	
Impôts et taxes et versements assimilés	220 353,00		251 979,00	
<b>IV- Exédent brut d'exploitation</b>		3 328 888,65		2 921 598,62
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles	106 223,43			
Dotations aux amortissements	2 048 594,10		1 034 417,57	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V- Résultat opérationnel</b>		1 174 071,12		1 887 181,05
Produits financiers				
Charges financières				
<b>VI- Résultat financier</b>				
<b>VII- Résultat ordinaire (V+VI)</b>		1 174 071,12		1 887 181,05
Eléments extraordinaires (Produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)	88 527,60			
<b>VIII- Résultat extraordinaire</b>	88 527,60			
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires				
<b>IX- RESULTAT DE L'EXERCICE</b>		1 085 543,52		1 887 181,05

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.

Désignation de l'entreprise :  
 Activité : ETB  
 Adresse : CITE 32 LOGTS BDN° 06 TEBESSA

Exercice du 01/01/17 au 31/12/17

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

*Sga, Gato*

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	1 085 543,52
	Perte	
<b>II. Réintégrations</b>		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
<b>Total des réintégrations</b>		106 223,43
<b>III. Déductions</b>		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
<b>Total des déductions</b>		
<b>IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)</b>		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
<b>Total des déficits à déduire</b>		
<b>Résultat fiscal (I+II-III-IV)</b>	Bénéfice	1 191 766,95
	Déficit	



(\*) A détailler sur état annexe à joindre.

Désignation de l'entreprise :

Activité :

ETB

Adresse :

CITE 32 LOGTS BDN° 06 TEBESSA

Exercice du

01/01/18

au

31/12/18

COMPTE DE RESULTAT

ملحق رقم 3

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services			
	Ventes de travaux		33 731 926,41	14 596 658,70
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remise, ristournes</b>		33 731.926,41		14 596 658,70
Production stockée ou déstockée	4 500 000,00			4 500 000,00
Production immobilisée				
Subvention d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		29 231 926,41		19 096 658,70
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	20 515 752,07		13 353 354,60	
Autres approvisionnements	224 137,85			
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	500 000,00			
Rabais, remises, restournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations			
	Entretien, préparations et maintenance			
	Primes d'assurances	61 061,56		1 140,00
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	25 000,00		25 000,00
	Publicité			
Déplacement, missions et réceptions				
Autres services	78 724,71		66 676,13	
Rabais, remises, restournes obtenus sur service extérieurs				
<b>II- Consommations de l'exercice</b>	21 404 676,19		13 446 170,73	
<b>III- Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		7 827 250,22		5 650 487,97
Charge de personnel	1 608 399,25		2 101 246,32	
Impôts et taxes et versements assimilés	505 980,00		220 353,00	
<b>IV- Exédent brut d'exploitation</b>		5 712 870,97		3 328 888,65
Autres produits opérationnels		2,10		
Autres charges opérationnelles	40 026,29		106 223,43	
Dotations aux amortissements	3 363 834,15		2 048 594,10	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V- Résultat opérationnel</b>		2 309 012,63		1 174 071,12
Produits financiers				
Charges financières				
<b>VI- Résultat financier</b>				
<b>VII- Résultat ordinaire (V+VI)</b>		2 309 012,63		1 174 071,12
Eléments extraordinaires (Produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)			88 527,60	
<b>VIII- Résultat extraordinaire</b>			88 527,60	
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires				
<b>IX- RÉSULTAT DE L'EXERCICE</b>		2 309 012,63		1 085 543,52

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.

Désignation de l'entreprise :  
 Activité : ETB  
 Adresse : CITE 32 LOGTS BDN° 08 TEBESSA

Exercice du 01/01/18 au 31/12/18

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

1895, 210

<b>I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)</b>		Bénéfice	2 309 012,63
		Perte	
<b>II. Réintégrations</b>			
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation			
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles			
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles			
Frais de réception non déductibles			
Cotisations et dons non déductibles			
Impôts et taxes non déductibles			
Provisions non déductibles			
Amortissements non déductibles			
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles			
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Impôts sur les bénéfices des sociétés		Impôt exigible sur le résultat	
		Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles			
Amendes et pénalités			
Autres réintégrations (*)			
<b>Total des réintégrations</b>			40 026,29
<b>III. Déductions</b>			
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)			
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.			
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)			
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Complément d'amortissements			
Autres déductions (*)			
<b>Total des déductions</b>			
<b>IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)</b>			
Déficit de l'année 20			
Déficit de l'année 20			
Déficit de l'année 20			
Déficit de l'année 20			
<b>Total des déficits à déduire</b>			
<b>Résultat fiscal (I+II-III-IV)</b>		Bénéfice	2 349 038,92
		Déficit	

COMPTABLE ADP  
 GHA Amel - TEBESSA  
 027 40 16 02

(\*) A détailler sur état annexe à joindre.

Désignation de l'entreprise :

Activité : ETB

Adresse : CITE 32 LOGTS BT D N° 06 TEBESSA

Exercice du

01/01/19

au

31/12/19

## COMPTES DE RESULTAT

RUBRIQUES	N		N.1	
	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue				
Produits fabriqués				
Prestations de services				
Ventes de travaux		25 958 849,39		33 731 926,41
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remise, ristournes</b>		<b>25 958 849,39</b>		<b>33 731 926,41</b>
Production stockée ou déstockée			4 500 000,00	
Production immobilisée				
Subvention d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		<b>25 958 849,39</b>		<b>29 231 926,41</b>
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	19 968 345,68		20 515 752,07	
Autres approvisionnements	149 359,52		224 137,85	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations			500 000,00	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations				
Entretien, préparations et maintenance				
Primes d'assurances	211 511,72		61 061,56	
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires			25 000,00	
Publicité				
Déplacement, missions et réceptions				
Autres services	55 865,68		78 724,71	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur service extérieurs				
<b>II- Consommations de l'exercice</b>	<b>20 385 082,60</b>		<b>21 404 676,19</b>	
<b>III- Valeur ajoutée d'exploitation (II-I)</b>		<b>5 573 766,79</b>		<b>7 827 250,22</b>
Charge de personnel	1 192 227,26		1 608 399,25	
Impôts et taxes et versements assimilés	389 783,00		505 980,00	
<b>IV- Exédent brut d'exploitation</b>		<b>3 991 756,53</b>		<b>5 712 870,97</b>
Autres produits opérationnels				2,10
Autres charges opérationnelles	13 332,98		40 026,29	
Dotations aux amortissements	3 102 886,20		3 363 834,15	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V- Résultat opérationnel</b>		<b>875 537,35</b>		<b>2 309 012,63</b>
Produits financiers				
Charges financières				
<b>VI- Résultat financier</b>				
<b>VII- Résultat ordinaire (V+VI)</b>		<b>875 537,35</b>		<b>2 309 012,63</b>
Éléments extraordinaires (Produits) (*)				
Éléments extraordinaires (Charges) (*)				
<b>VIII- Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires				
<b>IX- RESULTAT DE L'EXERCICE</b>		<b>875 537,35</b>		<b>2 309 012,63</b>

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.



Désignation de l'entreprise :  
 Activité :  
 Adresse : CITE 32 LOGIS BT D N° 08 TEBESSA

Exercice du	01/01/19	au	31/12/19
-------------	----------	----	----------

**9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :**

ملحق 2019

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	875 537,35
	Perte	
<b>II. Réintégrations</b>		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
<b>Total des réintégrations</b>		13 332,98
<b>III. Déductions</b>		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
<b>Total des déductions</b>		
<b>IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)</b>		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
<b>Total des déficits à déduire</b>		
<b>Résultat fiscal (I+II-III-IV)</b>	Bénéfice	888 870,33
	Déficit	

(\*) A détailler sur état annexe à joindre.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم : ..... ق.ع.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت.ج.ت/2021

## اتفاقية التربص

### المادة الاولى:

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة :

مع مؤسسة : ..... مدير المركز الجامعي - تبسة

مقرها في : ..... مركز الجامعة - تبسة

ممثلة من طرف : ..... من المدير الأول لجامعة العربي التبسي - تبسة

الرتبة : ..... نائب مدير الجامعة

هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الآتية أسماؤهم :

1- .....  
2- .....  
3- .....  
4- .....

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

### المادة الثانية:

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في

تخصص الطلبة المعنيين : .....  
المؤسسة

### المادة الثالثة:

التربص التطبيقي يجري في مصلحة : .....  
المؤسسة الولائية للصحة

الفترة من : ..... / ..... / ..... الى : ..... / ..... / .....

### المادة الرابعة:

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

### المادة الخامسة:

و على عرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو اكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص  
مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على  
اشارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

### المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وحداته المحددة في النظام الداخلي و عليه بحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

### المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

### المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

### المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

### المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، السكن ، المطعم.

حرر بئسة :... ٢٠٢٢/١١/٢٠

رئيس القسم

مدير قسم المحاسبة  
والمالية والمحاكاة  
والتدريب



ممثل المؤسسة

المدير الفرعي للوسائل  
شرويد عبد المالك

عبد المالك