وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département Sciences Economique

جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم الاقتصادية

تحت عنوان

دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

-دراسة حالة مؤسسة الأطلس لإنتاج الأجر بدائرة بوسعادة – المسيلة –

خلال الفترة (2010 – 2014)

تخصص: مالية وجباية

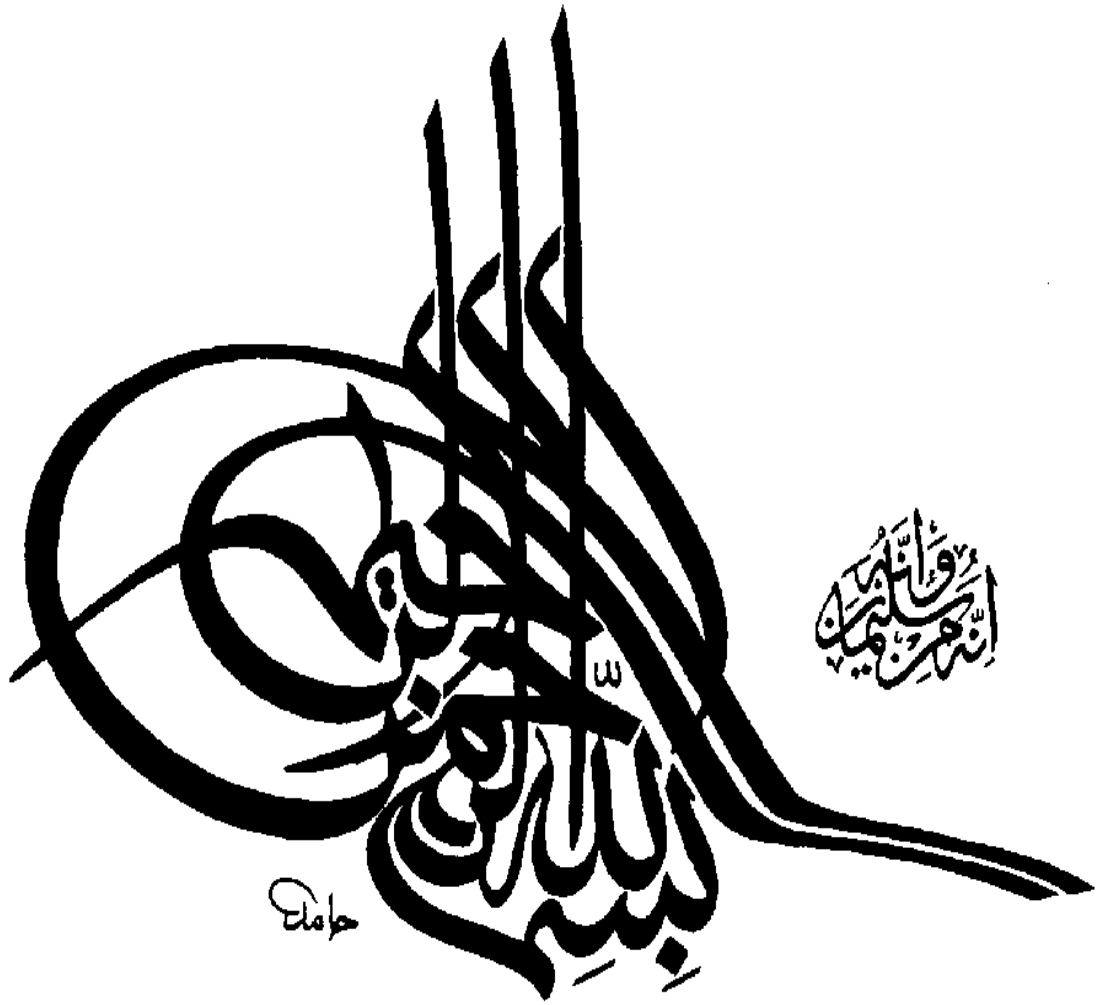
إعداد الطالبة:
شهابة فطيمة

إشراف :
د- بلواضح جيلاني

تاريخ المناقشة : 2015/06/06

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أوصيف لخضر	جامعة المسيلة	رئيسا
د/ بلواضح جيلاني	جامعة المسيلة	مشرفا
حدباوي أسماء	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014


بسم الله الرحمن الرحيم
وإنه من سليمان
حامد

شكر وعرفان

الحمد لله على سائر نعمه وعلى فضله العظيم أن وفقني وقدرني على إتمام هذا العمل , والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الأطهار ما تعاقب الليل والنهار.

يشرفني أن أتقدم بخالص العرفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف بلواضح الجيلاني, وإلى الأستاذ الفاضل ولهي بوعلام والحواس زواق و عياشي عجلان الذين أكن لهم كامل الإحترام والتقدير, كما لايفوتني أن أشكر زملائي في دفعة الماستر تخصص مالية وجباية, دون أن أنسى إمتناني للأستاذ محمد إدريسي و بن حوحو أسامة الذين قدمو لي يد المساعدة في الدراسة التطبيقية وكل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد.

وأتقدم بعميق الشكر والإحترام إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتكرمهم بتقييم هذا البحث.

شهابة فاطمة

الإهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه وأطال الله في عمره

والدتي بركة دعائها أطال الله في عمرها

الى إخوتي رابح ومصطفى وزوجاتهم وأولادهم وصالح ومسعود

وخالد ومحمد وأنور جعلهم الله سندا لي

إلى أخواتي نوال وأم الخير ونصيرة وفائزة وأزواجهن وأولادهم جعلهم الله عونا لي

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه

إلى جميع الزملاء بدفعة ماستر مالية وجباية- جامعة محمد بوضياف المسيلة-

إلى صديقاتي : هاجر- أمينة - سماح – عائشة- سمية

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
شكر وتقدير	II
فهرس المحتويات	III
فهرس الجداول	IV
فهرس الاشكال	V
فهرس الملاحق	VI
مقدمة	أ-هـ
الفصل الاول :الإطار النظري للتسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	07
المبحث الأول : ماهية التسيير الجبائي	08
المطلب الأول : مفهوم التسيير الجبائي	08
المطلب الثاني : : خصائص وأهدافالتسيير الجبائي والعوامل المؤثرة فيه .	09
المطلب الثالث : أسس وحرية التسيير الجبائي	16
المبحث الثاني : المفاهيم المرتبطة بالتسيير الجبائي	25
المطلب الأول : المراجعة والراقبةالجبائية	25
المطلب الثاني : : التسيير المالي ومراقبة التسيير	28
المبحث الثالث : مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية	31
المطلب الأول : تعريف المؤسسة الإقتصادية	31
المطلب الثاني :تصنيف المؤسسة الإقتصادية	32
المطلب الثالث : خصائص وأهداف المؤسسة الإقتصادية	35
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني : أثر التسيير الجبائي على التكاليف الجبائية للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر	
تمهيد	42
المبحث الأول : التكلفة الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية	43
المطلب الأول : أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر	43
المطلب الثاني : جباية المؤسسة الإقتصادية في الجزائر	47
المبحث الثاني : أثر التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الإقتصادية	72
المطلب الأول : التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار الشكل القانوني	72
المطلب الثاني : آليات تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة	80

خلاصة الفصل	89
الفصل الثالث : دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية لمؤسسة الاطلس لإنتاج الآجر خلال الفترة (2010 – 2014)	
تمهيد	91
المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة الإقتصادية وهيكلها التنظيمي	92
المطلب الأول :التعريف بالمؤسسة	92
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي	95
المبحث الثاني :واقع التسيير الجبائي البسيط في المؤسسة الاقتصادية	96
المطلب الأول :منظومة الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الأطلس	96
المطلب الثاني : حساب وإعداد الشركة لإلتزاماتهاالجبائية	97
المبحث الثالث : واقع التسيير الجبائي الإستراتيجي في المؤسسة	99
المطلب الأول :إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في الإطار القانون الضريبي العام	99
المطلب الثاني : إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في الإطار قانون الإستثمار	99
المطلب الثالث : ممارسة المؤسسة للإجراءات المالية والإدارية والمحاسبية المخفضة للعبئ الجبائي	100
المبحث الرابع :إجراءات عملية الرقابة على محاسبة مؤسسة الأطلس لسنة 2007	101
المطلب الأول :إجراءات الأولية لعملية الرقابة الجبائية في محاسبة مؤسسة الأطلس	101
المطلب الثاني : دراسة التحقيق الجبائي في محاسبة مؤسسة الأطلس	102
المطلب الثالث : دراسة نتائج التحقيق الجبائي لمؤسسة الأطلس	109
المطلب الرابع : أسباب التكاليف الجبائية التي تحملتها مؤسسة الأطلس	116
خلاصة الفصل	117
خاتمة	119
قائمة المراجع	
الملاحق	
ملخص الدراسة	

فهرس

الجداول

قائمة الجداول:

رقم	عنـــــــوان	الصفحة
01	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	48
02	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني	61
03	النظام الضريبي لكل شكل قانوني	73
04	النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات	75
05	أهم الضرائب والرسوم التي تدفعها مؤسسة الأطلس	97
06	وضعية الإستهلاكات لإنتاج الآجر من نوع 8 ثقوب	104
07	وضعية الإستهلاكات لإنتاج الآجر من نوع 12 ثقب	104
08	كمية الطين الكلي بالطن من النوعين المصحوب به	105
09	كميات الطين الطين المستخرجة من المقلع حسب التصريحات والسجل المنجمي	105
10	النتائج حسب التصريح والتجارب	106
11	كميات الإستهلاكات الكلية من الطين حسب التصريحات	106
12	نتائج التجارب	107
13	حساب المعدل الناتج عن التجارب المجراة	107
14	إستخراج الكميات المنتجة حسب كل نوع من الآجر 8-12 تبعا للتجارب	108

	المجراة بعين المكان	
15	تأسيس الإستهلاكات	109
16	العقوبات المرتبطة بالرسم على النشاط المهني	110
17	دراسة الرسم على المشتريات	111
18	دراسة وضعية الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع	111
19	دراسة الوضعية الضريبية على أرباح الشركات	113
20	دراسة وضعية الضريبية على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	114
21	العقوبات المالية التي تحملتها مؤسسة الأطلس	115

فهرس
الأشكال

قائمة الأشكال:

الشكل	العنوان	الصفحة
01	الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق	21
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأطلس ببوسعادة	95
03	أهم التكاليف الجبائية التي تخضع لها مؤسسة الأطلس	98

المقدمة

مقدمة:

ان التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، خاصة مع ازدياد التدفقات الرأسمالية والمد التجاري العالمي الذيأعتبر إحدى الدعامات الأساسية في تجسيد العولمة الإقتصادية ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الإقتصادية.

تعد الجزائر من بين الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية إرتفاعا مذهلا خصوصا بعد الإستقلال ويعود ذلك لاهتمامها بالتنمية وبإنشائها للهياكل القاعدية التي تقوم عليها الدولة ،مما يتطلبمصدرا تمويليا الأكثر إيرادا وهي الجباية المحصلة من الأفراد والمؤسسات الإقتصادية وتعتمد الدولة في الجباية على مختلف الضرائب وعلى سياسة الضريبة الخاصة بها باعتبارها أداة لمعالجة الركود والأزمات الإقتصادية، إلا أن المكلفين بهذه الضريبة يعتبرونها مجرد قيد يحد من حريتهم الإقتصادية مما يجعلهم يفكرون في جميع الوسائل التي تمكنهم من تفادي هذه الضريبة، وبالرغم من هذا، تعتبر الضريبة من أهم أدوات الضبط الاقتصادية التي بواسطتها تتدخل لتنظيم الشؤون الإقتصادية عن طريق السياسة الضريبة.

كما أن تعدد أنواع الضرائب واختلافها، يعطي أيضا للمكلف بالضريبة الفرص لإختيار أفضل تسيير جبائي وهذا في إطار مايسمح به التشريع الجبائي، والمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض التكاليف الجبائية، وهي من أكبر التكاليف التي يتحملها المكلف بالضريبة، خاصة في حالة عدم قدرة المكلف على تسييرها.

من هنا يأتي دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية وذلك بالإستعمال الأمثل للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي، وكذا الإستفادة من الإمتيازاتالجبائية التي يعرضها التشريع الجبائي.

مماسبق تتمثل إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

1) إشكالية الدراسة :

التسيير الجبائي للمؤسسة يؤكد على توفر إمكانية للمؤسسة في التعامل مع الجباية وتسييرها خدمة لأهدافها، مما يجنبها تكاليف جبائية كبيرة، ومن خلال ماتقدم نطرح الإشكالية التالية:

مامدى تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ؟

لمعالجة إشكالية الدراسة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهيأهمية لتسير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية ؟
- ماهي التكاليف الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الإقتصادية ؟
- ماهي آليات تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية ؟

2) فرضيات الدراسة :

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي :

- التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازاتالجبائية للمؤسسة الاقتصادية.
- إرتفاع التكاليف الجبائية نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة للالتزاماتالجبائية.
- لكي يساهم التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية يجب دمجه ضمن الأولويات الأساسية في المؤسسة.

3) أهمية الدراسة:

- تتجلى أهمية هذا الموضوع في كون أن التسيير الجبائي يمكن أن يلعب دورا فعالا في تخفيض التكاليف الجبائيةللمؤسسة مما يؤدي إلى عدم تحملها أعباء إضافية كان بالامكان تجنبها.

4) أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- إظهار دور التسيير الجبائي في المؤسسة.
- معرفة العامل الأساسي الذي يؤثر على التكاليف الجبائية.
- توعية المؤسسات بأهمية التسيير الجبائي في خفض عبء التكاليف الجبائية.

5) أسباب إختيار موضوع الدراسة :

- عدم إهتمام كثير من مسيري المؤسسات بالتسيير الجبائي للمؤسسة.
- تأثير التكاليف الجبائية على المؤسسة الاقتصادية.
- التعريف بالدور الأساسي للتسيير الجبائي ومدى فعاليته في المؤسسة.
- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع.

6) منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للبحث، وذلك لملاءمته مع طبيعة الموضوع.

7) الدراسات السابقة:

في حدود علمنا الدراسات التي تقاطعت مع موضوع بحثنا هي :

الدراسة الأولى:

للباحث "محمد عادل عياض": بعنوان محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2003.

اهتمت هذه الدراسات بمفهوم التسيير الجبائي بشكل عام، وذلك من خلال النظر الى مبادئ التسيير الجبائي، وكذا حدوده، ومفهوم الخيارات الجبائية، مع الاشارة الى مجالات التسيير التي تتيحها ظروف استحقاق ودفع الضرائب والرسوم.

وقد أوضح الباحث بعض السياسات التي تتبعها المؤسسة من أجل التخفيف من الاثار السلبية للجباية على خزينة المؤسسة وأثرها على مختلف مصادر التمويل الذاتي ، الاعانات ، الاقتراض والقرض الايجاري.

الدراسة الثانية:

للباحث " صابر عباسي" بعنوان أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012.

اهتمت هذه الدراسة بالأسس النظرية للتسيير الجبائي ومدى أهميته وحدوده وأهميته وأدواته، بالتسيير الجبائي الحديث الذي اصبح يبحث في كيفية الاستفادة من جميع التطورات التي شهدها علم التسيير، مما جعل المسير الجبائي اليوم يفكر في كيفية الاستفادة والتعامل مع هذه التطورات حتى تصل المؤسسة الى هذه الاهداف المالية المطلوبة، ويكمن الهدف الاساسي لهذا التسيير في ان له أثار على الاداء المالي للمؤسسة، من خلال ان كل اثر جبائي يقابله أثر مالي.

حدود الدراسة:

تم تحديد هذه الدراسة مكانيا بمؤسسة الأطلس لإنتاج الآجر ببوسعادة ولاية المسيلة، أما زمانيا فقد اخترنا السنوات (2010،2011،2012،،2013،2014).

8) هيكل الدراسة:

تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول عرض الجانب النظري منه في فصلين، فصل الأول، فصل ثاني، وشمل الفصل الثالث الجانب التطبيقي وبالتالي جاء هيكل البحث مبنيا على الشكل التالي:

في الفصل الأول تناول فيه الإطار النظري للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تناول الأول ماهية التسيير الجبائي، والمبحث الثاني المفاهيم المفاهيم المرتبطة بالتسيير الجبائي، أما المبحث الثالث فقد تعلق بمفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية وأهدافها.

أما الفصل الثاني من البحث فسنتناول فيه اثر التسيير الجبائي على التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين بحيث يتم التطرق في المبحث الأول إلى التكلفة الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية أما المبحث الثاني فسيعالج اثر التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

أما فيما يخص الفصل الثالث، فسوف يخصص لدراسة حالة، وهذا من أجل إعطاء صورة واقعية عن مساهمة التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية لمؤسسة الأطلس بدائرة بوسعادة ولاية المسيلة، حيث سيتم التطرق في المبحث الأول من هذا الفصل إلى إعطاء تقديم عام لمؤسسة الأطلس لإنتاج الآجر من خلال التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي، أما المبحث الثاني سيتم التطرق فيه لواقع التسيير الجبائي البسيط في المؤسسة، كما سيتم التطرق في المبحث الثالث لواقع التسيير الجبائي الاستراتيجي في المؤسسة ، وسيتم التطرق أيضا في المبحث الرابع إلى إجراءات عملية الرقابة على محاسبة مؤسسة الأطلس لسنة 2007 .

9) صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدة صعوبات في إعداد هذا البحث، فيما يتعلق بالجانب النظري وجدنا صعوبة في الحصول على المراجع المتخصصة والمتعلقة بالتكاليف الجبائية، أما في الجانب التطبيقي واجهتنا صعوبة إيجاد مؤسسة للدراسة عليها نظرا لحساسية البحث.

الفصل الأوّل:

الاطار النظري للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

جباية المؤسسة هي النظام الجبائي القانوني المطبق على المؤسسات الاقتصادية لضمان إيرادات الدولة، وهي التي تغطى بواسطتها نفقات ميزانية الدولة فالجباية تشكل أحد عناصر المحيط الذي تتعامل معه المؤسسة، وهي تؤثر عليها من خلال الآثار المالية لمختلف الضرائب كما أن التغير الدائم للنصوص الجبائية، يجعل من تحديد المعلومة الجبائية للمؤسسة أمرا في غاية الأهمية.

من هنا يتم طرح مفهوم "التسيير الجبائي للمؤسسة" والذي يؤكد على توفر إمكانية للمؤسسة في التعامل مع الجباية وتسييرها خدمة لأهدافها، دون المساس بمبادئ النظام الجبائي. لذايتطرق هذا الفصل إلى الإطار النظري للتسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصاية من خلال ثلاث مباحث:

- **المبحـــــث الأول: ماهية التسيير الجبائي.**
- **المبحــث الثانـــي: المفاهيم المرتبطة بالتسيير الجبائي.**
- **المبحـث الثـالــث: مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية.**

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

هناك العديد من التعاريف للتسيير الجبائي نذكر منها :

التصور الأول: هو التعريف الفرانكوفوني، يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأي عدم التعسف في إستعمال الحق والتصرف الغير العادي في التسيير، وهذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع.[1]

التصور الثاني: هو التعريف الأنجلوسكسوني، يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدراة الضرائب، المجتمع، المراجعين...الخ، المعنية بالإفصاح أما عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، بالإضافة أن له نظرة عالمية، وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبـــائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في سوق المال عن طريق ضمان أقل إخضاع جبائي وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة.إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعدمن ذلك، وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة.[2]

حسب كريستين كوليت فإن التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها، إ ذن بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها [3] كما يعرف التسيير الجبائي بأنه الإختيار بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالإعتبار:[4]

---

[1]- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص: 1.

[2]– محمد عادل عياض، مرجع نفسه, ص: 2.

[3] – Christine collette , Gestion Fiscale des entreprise, paris: Ellpse,1998,p:22.

[4] –JaqueSuhem et Michel Jammer ,Adit et gestionfiscale de l'entreprise ,Paris: Editions EfE, Mai 1996, p: 10.

- النصوص التشريعية الجبائية.
- خصوصيات كل مؤسسة.
- درجة الخطر الجبائي.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف التسيير الجبائي والعوامل المؤثرة فيه

أولا: خصائص التسيير الجبائي

إن تطور المؤسسات وإتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها وفي ظل بيئة متغيرة، وهو ما يتطلب منهم التكيف مع المتغيرات ومعرفة تطوراتها والإستفادة منها على أحسن وجه حتى تستطيع تعزيز مكانتها في السوق أمـــــام منافسيها.

ومن أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها هي تخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ولا يتأتى هذا إلا بإتباع سياسة تسيرية ناجعة , لذا يتعين على المسير الجبائي أن يسير جباية المؤسسة بالطريقة التي يضمن من خلالها أحسن الإختيــارات وذلك لإتخاذ القرار داخل المؤسسة.

إذن فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين: [1]

الخاصية الأولى: وهي إستعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.

الخاصية الثانية: وهي كونها ناتجة عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

أ-إستعمال الوسائل المشروعة قانونا.

من خصائص التسيير الجبائي إستعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي لتحقيق الوفراتالجبائية.

وهنا يجب التمييز بين التسيير الجبائي وكل من الغش الضريبي، التهرب الضريبي.

[1] - محمد عادل عياض، مرجع سابق, ص: 4.

1) الغش الضريبي

يعرف الغش الضريبي على أنه: فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة , وفي هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد.[1]

وقد يأخد الغش الضريبي عدة صور منها: [2]

– إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، خاصة المبيعات بدون فاتورة.

– تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

– القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتنفيذ أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها.ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

– قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

– كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

2) التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي على أنه: مجموع السلكات الرامية إلى تقليص مبالغ الإقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع. فإذا كان ذلك بإستخدام أدوات مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضربي. وعليه يمكن إعتبار الغش الضريبي تهربًا غير مشروع.[3]

[1] – عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 215.

[2] – المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة مالية، 2012.

[3] – عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 216.

الأمثلية: وهي الوضعية التي ينجح فيها الممول في تقليص مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعها دون أن ينتهك القانون أو يقلص من إلتزاماته الضريبية.

3) التسيير الجبائي

يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طـرف المشروع وبالتـــالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار قانوني، وعليه فإن من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية.[1]

ب)القرار الطوعي للتسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية إختيار المكلف الوضعية المناسبة له، وهو مرتبط بالإختيار الجبائي، فعملية إتخاذ القرار تتضمن إختيار بين بديلين أو أكثر.هذه القرارات تعكس إرادة المؤسسة في إختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فبإنعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقا، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفا سلبيا.

اذن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل و إمتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وغيرها عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الإستفادة من مختلف الإمتيازات والخيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة , وبالتالي يكون للمؤسسة الحرية التامة في إختيار البديل المناسب وإتخاذ القرارات التي تتلائم مع مصلحة المؤسسة.

[1]– محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص:5.

ثانيا: أهداف التسيير الجبائي

يهدف التسيير الجبائي لجملة من الأهداف والتي نذكر منها:

- تحقيق الأمن الجبائي.
- التحكم في العبئ الجبائي.
- ضمان الفعالية الجبائية.
- خدمة إستراتيجية المؤسسة.

أ) تحقيق الأمن الجبائي: يتمثل النظام الجبائي في مجموعة الضرائب المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات، حيث تضطلع الإدراة الجبائية بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة والعامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة والتضارب.[1]

تعمل المؤسسة على تحقيق الأمن الجبائي وذلك من خلال تفعيل الرقابة الداخلية و إنشاء وتطوير أدوات للتسيير الجبائي والتي تسمح بتشخيص الإلتزاماتالجبائية للمؤسسة بهدف تفادي الخطر الضريبي.[2]

ب) التحكم في العبء الجبائي

يتمثل العبء الجبائي في آثار الضريبة على أسعار السلع و أسعار عوامل الإنتاج[3]، ولقياس العبء الضريبي نكون أمام معيارين.[4]

- **العبئ الجبائي المطلق** : وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبة عن مدة معينة، والذي إستقر نهائيا في ذمة المكلف، أي كمية الأموال التي تحملها المكلف الفعلي للضريبة خلال فترة زمنية معينة.

-العبئ الجبائي المطلق=الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا / عدد أفراد القطاع.

---

[1]– محمد حموو منور أوسرير، جباية المؤسسات، مكتبة بن حوسي السعيد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الجزائر، 2009، ص: 51.

[2]– Youssef El Fellah ,la gestion fiscal des entreprise (cas de la Tunisie),Mémoire de fin d'étude de troisième cycle,spécialisé en finances publiques,2003,p:23.

[3] – حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعة، القاهرة، مصر، 2002, ص: 390.

[4] – صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص:94-95.

-**العبئ الجبائي النسبي:** هو عبارة عن العبئ الجبائي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكلفية للمكلف

-العبء الجبائي النسبي=العبئالجبائ المطلق / المقدرة التكلفية للمكلف.

تساهم الأعباء الضريبية في الرفع من تكاليف الإنتاج بإعتبارها جزءا من سعر التكلفة لأي منتج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها ويتجلى ذلك من خلال:

- العمل على تخفيض الضريبة.
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الإستفادة من فرات مالية تعزز وضعية الخزينة.

ج) الفعالية الجبائية

يقصد بها إستغلال المؤسسة للفرص والمزايا الضريبة التي يمنحها القانون والتحكم فيها مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الضريبية فالخيار الضريبي حسب المعنى الضيق هو البدائل والخيارات الممنوحة في التشريع الجبائي.

إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة، وتمتع مسيريها الجبائيين بأفق واسع، ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الجبائية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبئ الجبائي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الجبائي المعمول به.[1]

د)خدمة إستراتيجية المؤسسة

حسب "عايدة سيد خطاب"فإن من بين التساؤلات التي يجب الإجابة عليها عند تحديد سياسات التمويل لإستراتيجية النمو هي التساؤل عن السياسات الضريبية التي تنتهجها المؤسسة.[2] وعليه فإنه لا يمكن تصور سياسة جبائية منفصلة عن باقي السياسات وذات هدف وحيد ومستقل، وذلك لأن التسيير الجبائي جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة ،بحيث يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة فالتسيير الجبائي يرتكز على مبدأ الحرية في التسيير الذي ينص على حرية إختيار المكلف للوضعية المناسبة لهونظرا لأهمية الجباية في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وبالتالي في تحديد الخيارات

[1]– صالح حميداتو، مرجع نفسه، ص: 95.

[2]– عايدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1985، ص :40.

الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تعتبر من محددات إتخاذ القرار الإستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال:

-تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من إختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاظلة بينها أو إختيار مزيج منها.[1]

- الدور الذي تلعبه الجباية في إختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة إختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها .

- الدور الذي تلعبه الجباية في إختيار المكان الجغرافي للنشاط داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة إختلاف الإمتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة.

فمن خلال العلاقة بين الجباية والإستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة، كالإستثمار، التوظيف، رفع رقم الأعمال...وغيرها مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد إستراتيجياتها.[2]

وحسب "يوسف الفلاح " فإن التسيير الجبائي يهدف إلى: [3]

- تجنب الخطر الجبائي، فيجب على المسير كيف يجنب المؤسسة تكـاليف إضـافية التي تتكبدها نتيجة عدم إلتزامها وإحترامها للقواعد الضريبية.

-البحث عن المعلومة الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة مثل الإمتياز الضريبي.

- تقدير دائم لنتائج قياسية تكون لصالح المؤسسة.

---

[1]- الحواس زواق،فعالية التسيير الجبائي وترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر يومي 14-15 أفريل 2009،ص: 3.

[2]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 96.

[3]- Youssef El Fellah,opsit ,p21

ثالثا: العوامل التي تؤثر على التسيير الجبائي

هناك عدة عوامل تؤثر على التسيير الجبائي داخل المؤسسة والتي تؤدي إلى تراجع كفاءتها وأرباحها وكذا حصتها السوقية، ومن بين هذه العوامل:[1]

أ-**الخطر الضريبي:**يقصد بالخطر الضريبي تلك التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم إلتزامهاواإحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة، والتي تشوه سمعتها اتجاه الضرائب .هذا من جهة، ومن جهة أخرى نقص الفعالية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية.

ويتوقف تسيير الخطر الجبائي على قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسألة غير محسومة، وتتوقف بدورها على مدى ملائمة الإختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة، لذا فإن التسيير الضريبي يهدف إلى تحقيق حد أعلى من الضمان والأمن الضريبي هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد الإختيارات اللازمة لتفادي هذا الخطر.

ب)الإزدواج الضريبي: يقصد به فرض ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء أو تكرار فرض ضريبة نفسها على نفس الفرد أو المال نفسه في مدة واحدة.

يؤثر الإزدواج الضريبي على المؤسسة إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المؤسسة ليزيد إلى جانب العبئ الأصلي بإعتبار أن الجزء الأكبر من الأرباح المحققة تمتصه الضريبة.

ج)الضغط الضريبي:ويعرف على أنه مختلف الآثار التي تحدثها الإقتطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة أي مدى قدرتها على تحمل العبئ، ويكون أثره على المؤسسة إذ يعمل معدل الضغط الضريبي المرتفع على تثبيط النشاط الإنتاجي داخلها، وكذا على نمو المؤسسة، لأن للضريبة أثر معرقل على الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج بإعتبار هذا الأخير أحد مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة، وهذا لعدم إستغلال الأمثل لهاته العوامل مما يؤدي إلى نقص الإنتاج وإنخفاضه، والذي بدوره يؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة وبالتالي على النتيجة الصافية.

---

[1]- لخضر يحي، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ،دراسة حالة مطاحن بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر ،2006- 2007، ص: 80-85.

المطلب الثالث: أسس وحرية التسيير الجبائي وحدوده

أولا: أسس التسيير الجبائي

يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية:[1]

-إختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق إستغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب الضريبي في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.

- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لإستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في إستخدام ذكائهم للمفاضلة بين الإختياراتالجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة يهدف إختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.

يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال إرتكازه على:

- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي.

- تبنى التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الإختياراتالجبائية المتعددة.

ثانيا: حرية التسيير الجبائي وحدوده

أ)صلاحيات المؤسسات في المجال الجبائي

التسيير الجبائي في المؤسسة يتحرك بين قطبين هما:[2]

إعتراف الإدارة الجبائية بمبدأ الحرية في التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير هذا من جهة، ومن جهة أخرى وضع حدود لهذه الحرية في نظرية التعسف في إستعمال الحق ونظرية التصرف غير عادي في التسيير.

[1]-الحواس زواق، مرجع سابق، ص: 2.

[2]-صابر عباسي،أثر التسيير الجبائي على الآداءالمالي في المؤسسات الإقتصادية،دراسة تحليلية قياسية بعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ،الجزائر،2012 ،ص:15.

1) مبدأ الحرية في التسيير

المسير في المؤسسة عليه التحكم في تقنيات التسيير لأنها تدخل ضمن مسؤولياته والإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة دون إنتقاد جودة التسيير مادام أن المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون أي تحترمه.

2)مبدأ عدم التدخل في التسيير

ينطلق هذا المبدأ من أن الإدارة الضريبية لا يجب عليها التدخل في القرارات المأخوذة بشأن تسيير المؤسسة والتي تراه مناسب لها، حتى وإن كان يؤدي إلى عدم تخفيض التكاليف الجبائية، كما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون البحث في الفرص البديلة التي قد تكون أضاعتها هما:

-محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين.
-الرقابة الجبائية من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

ب)نظرية التعسف في إستعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير

1) نظرية التعسف في إستعمال الحق[1]

لم تكن كلمة تعسف أو إساءة في إستعمال الحق معروفة لدى الفقهاء القدامى بلفظها فلم يرد هذا اللفظ في تعبيرهم وإنما هو تعبير وافد من فقهاء القانون المحدثين في الغرب حيث عند ترجمة كلمة فكلمة abus`L تعني إساءة، ولكن درج فقهاء القانون الغرب على إستعمال كلمة التعسف.

غير أن فكرة التعسف وبالرغم من إستقرارها في الفكر القانوني بما جرت به أقلام فقهائه وظهورها في تطبيقات قضاء المحاكم لم تلبث أن طمست معالمها وزالت آثارها في أواخر القرن التاسع عشر إثر الثورة الفرنسية التي إنتهجت وتبنت المذهب الفردي في قيامها والذي يعطي للفرد مطلق الحرية في إستعمال حقوقه، غير أنها عادت وعرفت طريقها

[1]-صابر عباسي،مرجع نفسه، ص:16.

للتشريع في قضاء المحاكم الفرنسية بعد ذلك، وذلك من خلال نشاط القضاء الذي فرض رقابة على إستعمال الحقوق، وذلك من خلال أحكام نصت بوجوب منع حقوق فردية لإفضائها إلى إضرار بالغير.

وهذا من منطلق أنه لو كان الحق محورا تشريعيا للحق الفردي الخالص دون النظر للمعنى الإجتماعي للحق لكان الحق الفردي غاية في ذاته، وإذا كان كذلك فالتصرف فيه مطلق لا يحده ما يخل بالآداب العامة، وكذلك إذا كان محور التشريع مصلحة الجماعة فحسب إذ الفرد يصبح موظف يعمل لتحقيق المصلحة العامة.

وعليه لابد من تصرف وسطي للحق بحيث لا يجعل منه أداة في يد الفرد يتصرف فيه وفق هواه، فالفرد مسؤول عن تحصيل مصلحة نفسه وفي نفس الوقت هو مكلف برعاية مصالح الآخرين وأن لا يعبث بمصالحهم تحت ستار ما منح له من حقوق و إلا أعتبر في حال تعسف بكونه خرج عن الغاية التي من أجلها شرع إستعمال الحق.

حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون المدني على نظرية التعسف في المادة 41 في الحالات التالية:[1]

- إذا وقع يقصد الإضرار بالغير.

-إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير.

-إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

وبالتالي من خلال تحليل هذه المادة نجد أن:

- المشرع إعتمد على المعيار الموضوعي حيث أن الشخص قد يعتبر متعسفا مع أن له مصلحة في إستعمال حقه إنطلاقا من كون الضرر أكبر من المصلحة.

-عدم مشروعية المصلحة كأن تكون مخالفة للنظام العام والآداب العامة.

[1]- صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 17-18.

وبالنسبة لتعسف في إستعمال الحق في القانون الجبائي، تطرق المشرع الجزائري من خلال المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 1976، إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق، حيث أكد على أن كل العمليات المبرمة على شكل عقود أو أي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعيين أو شركات بسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صيغتها الحقيقية.

وبالتالي إذا نظرنا للجانب القانوني (المعيار الشخصي) نجد أن التعسف في إستعمال الحق لايدخل في إطار الغش الضريبي لأنه يتحرك في إطار قانوني، وإذا نظرنا للجانب الموضوعي فيجب على المؤسسة أن تثبت أن هذا الترتيب يشكل مصلحة إقتصادية لها فإنه يصبح ملزما لإدارة الضرائب ولا يمكن تأسيس التعسف في إستعمال الحق.

من خلال ما سبق ذكره من مفهوم التعسف في إستعمال الحق، يمكن أن ينظر إلى أي محاولة من المسير للتخفيض من العبئ الضريبي بأنه تعسف، فما هو مجال التيسير الجبائي في هذه الحالة ؟ ولهذا فإن تعيين الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق أمر مهم للغاية.

ويكون التفريق بين مفهومين بالإستناد إلى معيارين هما: الخيار الجبائي والفرق بين قيمة الضريبة المدفوعة من طرف المؤسسة والقيمة القانونية المثلى لها.[1]

أ) الخيار الجبائي والتعسف في إستعمال الحق[2]

إن الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصاديةواجتماعية عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الإستفادة من مختلف الامتيازاتوالاختياراتالجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة.

[1]– صابر عباسي، مرجع نفسه، ص:19.
[2]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص:16.

فالمشكل ليس في تطبيق خيار جبائي ينتج إمتيازا ضريبيا للمؤسسة، بل هو في مدى التوافق الموجود بين حقيقة العملية والتأهيل الضريبي الممنوح للإجراءات المتبعة في تحقيق هذه العملية.

كما أن إشكالية الخيار الجبائي والتعسف في إستعمال الحق لا تطرح إطلاقا عندما يكون هناك تركيب بين عدة خيارات جبائية تؤدي في النهاية إلى نفس النتيجة الإقتصادية التي كان بالإمكان الحصول عليها بتطبيق خيار آخر بمفرده.

لذا يجب التفريق بين الحالات التالية:

–تطبيق خيار جبائي يتماشى والطبيعة الحقيقية للعملية والذي ينتج عنه تخفيض للضريبة، هذا الإجراء لا يمكن أن يكون تعسفيا مادام ليس جزاءا من تركيب قانوني هدفه تجنب الضريبة.

– التركيب بين جملة من الخيارات الجبائية المختلفة لها نفس النتيجة الإقتصادية لتطبيق خيار آخر بمفرده لكن أثرها الضريبي حيادي أو أكثر كلفة على المؤسسة، هذه الحالة كذلك ليست تعسفا بل هو سوء في التسيير لا تهتم به إدارة الضرائب.

–الحالة الأخيرة والتي يمكن للإدارة الجبائية أن تأهلها لأن تكون تعسفا وبالتالي خطرا جبائيا على المؤسسة، هي تلك التي تتشكل من عدة إجراءات تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية والتي لها أثر ضريبي إيجابي على المؤسسة.

ب)الفرق بين القيمة المدفوعة والقيمة القانونية المثلى للضريبة[1]

يسمح هذا المعيار الثاني للتفريق لتوضيح أكبر للحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق. يتمثل هذا المعيار في أن يضع المسير الجبائي للمؤسسة دومانصبالقيمة القانونية المثلى للضريبة الناتجة عن أي عملية ستقوم بها المؤسسة.

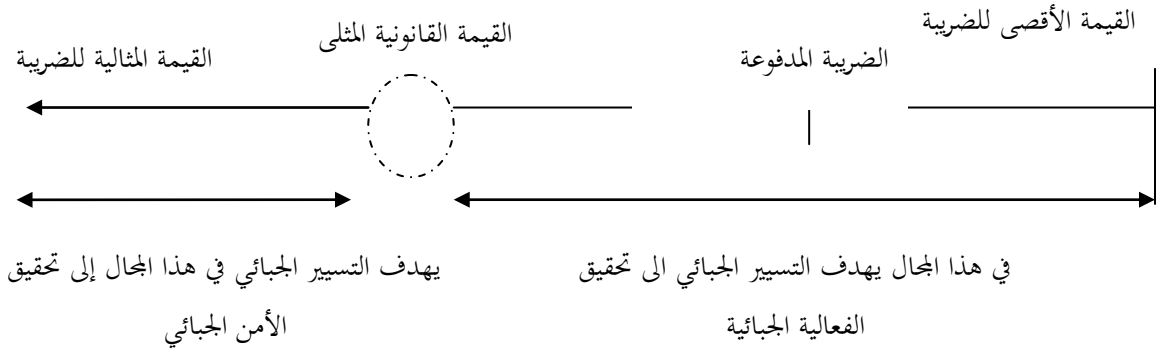
فأي مؤسسة عادة ما تكون في إحدى الوضعيتين التاليتين:

[1]– محمد عادل عياض، مرجع نفسه، ص: 18.

-إما أنها تدفع أكثر من القيمة القانونية المثلى، وهذا يعني سواءا في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشروع في هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق هدف الفعالية وذلك بأمثلة الخيارات الجبائية للمؤسسة.

-أو أنها تدفع أقل من القيمة القانونية المثلى، وهذا مايجعلها أمام خطر الوقوع في الغش التهرب الضريبي، التعسف في استعمال الحق، التصرف الغير عادي في التسيير، على هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة من خلال محاولة بلوغ القيمة القانونية المثلى للضريبة، خاصة وأن الخطر يزداد كلما تم الإبتعاد عنها للإقتراب من القيمة المثالية للضريبة والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(1) : الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق



المصدر: محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 14.

علماأن: [1]

-**القيمة القانونية المثلى للضريبة** : هي أقل مقدار من الضريبة تدفعه المؤسسة، إذ استطاعت تحديد الإختيارات التي يمنحها القانون وتمكنت من الإستفادة منها إلى أقصى حد ممكن.

- **القيمة الميثالية للضريبة** : هي أقل قيمة يمكن دفعها باستعمال وسائل غير مشروعة بهدف تجنب دفع الضريبة، قد تصل هذه القيمة للصفر، خاصة وأن الواقع أثبت أن هناك العديد من المكلفين بالضريبة يقومون بعدة عمليات تجارية دون أن تحصل منهم خزينة الدولة شيئا.

[1]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص:21.

2) نظرية التصرف غير العادي في التسيير

هذا المفهوم لا يستند إلى أي نص تشريعي بل هو ثمرة تراكم للإجتهاد القضائي وهي من أصول فرنسية، بحيث هذه النظرية تشبه نظرية التعسف في استعمال الحق لأن المكلف لا يقوم بانتهاك أي إلتزام قانوني، إلا أنها تختلف عنها في أن الإدارة الجبائية لا تقوم بإخفاء الحقيقة وعدم سلامة التصرف يمر وتدّعي الإخفاء، لأنه تصرف يتعارض ومصلحة الشركة ولايمكن الإحتجاج بعدم إتقان حساب الضريبة على إعتبار أن الفعل إقتصادي وليس خطة.

لأن العديد من قرارات التسيير هي صحيحة من الناحية القانونية (نفقات مبررة بوثائق) لكنها بالأخذ بعين الإعتبار أثرها الإقتصادي يمكن أن تصنف من قبيل التصرفات غير العادية، وذلك بالنظر إلى حجمها (مكآفأة عالمية للمسيرين)، أو إلى عدم فائدتها (هدايا كمالية).

والإشكال الذي يطرح هنا، هو وجود قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرارما، بأنه غير عادي فما تعتبره إدارة الضرائب من التصرفات غير العادية في التسيير قد لايكون كذلك بالنسبة للمسير، ولذلك يجب على إدارة الضرائب تحديد هذه الأفعال لكي لا تقع فيها المؤسسة، مع العلم أن تطبيق هذه النظرية ينحصر فقط في حساب الضريبة على الأرباح.

والأمثلة على ذلك مايلي:

-الإسراف على الإنفاق والهدايا والتبرعات والمنح.

-الخسائر الغير مبررة مثل إنخفاض في صافي الأصول.

-تحمل المؤسسة لأعباء خاصة شخصية.

-التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية وعليه فإن على المسير الجبائي أن يحدد وبشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تصنف ضمن هذه الأعمال وذلك حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي تتعرض له المؤسسة.[1]

[1]- صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 22.

ج) الإختلاف بين الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسييري[1]

إن مثول المكلف لنظام التصريح الجبائي أمام إدراة الضرائب يجعل هناك نوعين من العلاقة:

الأولى: إمكانية إدارة الضرائب من الرقابة على مصداقية هذه التصاريح.

الثانية: إمكانية المكلف بتقديم طلب من أجل تصحيح الأخطاء الممكنة.

ومن هنا وجب أهمية التفرقة بين الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسيري.

1)الخطأ المحاسبي: والذي ينقسم إلى قسمين:

- **الخطأ المحاسبي الغير عمدي:** في بعض الأحيان يقع المكلف في وضعية الخطأ الغير العمدي وفي هذه الحالة يستطيع أن يعلم إدارة الضرائب، بتقديم طلب إحتراما لمجموعة الشروط الشكلية والضمنية وفي المواعيد المحددة، ومن أمثلة عن هذه الأخطاء: تسجيل عملية مرتين، قلب الأرقام.

-**الخطأ المحاسبي العمدي:** الخطأ المحاسبي هنا يقيّم من طرف إدارة الضرائب بعد السنة المحاسبية، حيث ينتج عنه غرامات مالية لأنه يدخل في إطار عمليات الغش الضريبي.

2) الخطأ في القرار التسييري

ينتج القرار التسييريعندما يقدم المسير على إختيار وبديل جبائي من بين البدائل الجبائية المتاحة، لذا فإن هذا القرار يكون قانونيا في حالات، كما قد لايكون قانونيا في حالات أخرى وينقسم إلى:

- **القرار التسيري القانوني**

القرار التسير يعتبر قانوني على إفتراض أن المؤسسة لديها الخيار بين العديد من السبل القانونية الصحيحة مع العلم أن القرار التسيري يمكن أن يعارض المؤسسة والإدارة

[1]– صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 22–23.

الجبائية تحترم مبدأ عدم التدخل في التسيير مثل: تشكيل المؤونات، الخيار بين أنواع طرق الإهتلاك، إعادة إستثمار الأرباح المحققة، حرية إختيار طرق تقييم المخزون، إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

- **القرار التسيري الغير قانوني**

القرار التسيري الغير قانوني هو القرار الذي يتعارض مع أحكام التشريع الجبائي وهنا الإدارة الجبائية يكون لها حق في تصحيح الإجراءات لأن القرار يعتبر خطأ عن إدراك وإرادة للإخفاء عن المحقق الجبائي مثل: محاسبة التكاليف الجبائية غير القابلة للتخفيض من النتيجة والتي تدمج هذه الأعباء في الوعاء الضريبي.

من خلال ما سبق نستنتج أن التسيير الجبائي يعتبر ممارسة قانونية، وتزداد أهميته عندما يخدم الأهداف الإقتصادية للمؤسسة.

المبحث الثاني: المفاهيم المرتبطة بالتسيير الجبائي

كما يجب الإشارة إلى أن مفهوم التسيير الجبائي يرتبط بالعديد من المفاهيم الأخرى.

المطلب الأول: المراجعة والرقابة الجبائية

أولا: المراجعة الجبائية

المراجعة هي: "عملية فحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها، وعنه مدى صحة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشرع عن أعماله من الربح وخسارة وعن مركزه المالي وذلك بناءا على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات، وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات.[1]

المراجعة هي :"عملية فحص وإختيار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها وكذلك المستندات لها وذلك بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج العمال للوحدة الإقتصادية موضوع المراجعة.[2]

المراجع الجبائي هو شخص مستقل متخصص في المجال الجبائي يقوم بتشخيص مدى إحترام الإلتزامات الجبائة من طرف المؤسسة.كما يقوم بفحص وتحليل التكاليف الجبائية وتقييم الخطر الجبائي لها، إذن يمكن القول أن المراجع الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلا لوظيفة التسيير الجبائي مع العلم أنه أداة من أدوات التسيير الجبائي.

[1] – عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مكتبة شباب الجامعة بيروت،1994، ص: 27.

[2] – إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلام ،البلد ، 1990، ص 12.

-تقوم المراجعة الداخلية بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وفيما تعلق بالرقابة الداخلية لوظيفة التسيير الجبائي تراجع مايلي: [1]

-الإعلام عن ضرورة تواجد الوظيفة الجبائية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وفي حالة غيابها المراجع يجب أن يحدد أسماء الوظائف المسؤولة داخليا في المؤسسة لحل المشاكل الجبائية.

-ملاحظة شروط إعداد مختلف التصريحات الجبائية.

-دراسة إجراءات الفحص والرقابة الجبائية المستعملة في المؤسسة.

-تأمين التصريحات بإعادة مراجعتها من طرف أشخاص آخرين للتأكد من مدى إحترام القواعد الجبائية ومستوى الدقة الحسابية.

-دراسة إجراءات إرسال التصريحات الجبائية، للسماح للمصالح المعنية (مصلحة المحاسبة، مصلحة الجباية والقانون.....) بالحصول على التأكيدات اللازمة.

-التأكيد على وضع التصريحات في الأوقات المحددة قانونا.

-مراقبة شروط إجراء التسديدات للخزينة: إجراءات السماح بالدفع مثلا.

-مراقبة المطابقة بين المجموع الواجب الدفع من طرف المؤسسة والمجاميع المدفوعة فعلا.

ثانيا: الرقابة الجبائية للمصالح الضريبية

أ) تعرف الرقابة الجبائية كالتالي:

الرقابة الجبائية مفهوم قانوني وهي:(قيام الإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة).[2]

[1]-Youcef El felah, posit,p:19.

[2]-المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، 2010.

كما أنها (فحص ومراجعة الدفاتر والسجلات والمستندات ومطابقتها بما جاء في التصريحات وما يكون قد تجمع لدى الإدارة من بيانات ومعلومات).[1]

كما عرفت على أنها:(فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام والإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولايكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات،بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف.[2]

والعلاقة بين الرقابة الجبائية والتسيير الجبائي هي أن الرقابة الجبائية تسمح بتحديد الإلتزامات الجبائية للمؤسسة وتوضيح الإستراتيجية الجبائية لها وذلك لغرض أن يكون التسيير الجبائي أكثر فعالية، من أجل التقليل من التكاليف الجبائية، وذلك باعتبار أن الضريبة هي تكلفة يجب أن تسير بعقلانية.[3]

---

[1]–منصورأحمد البدوي و كمال خليفة أبو زيد، دراسات في المحاسبة الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 354.

[2]–عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2003–2004، ص: 53.

[3]– بوعلام ولهي،أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي،حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004،ص: 12.

ب) الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية[1]

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

1)الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2) الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبئ الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: التسيير المالي ومراقبة التسيير

أولا: التسيير المالي

يقوم التسيير المالي بإعداد الميزانية التقديرية ومخطط التمويل بناءا على المعلومات التي يوفرها نظام الإعلام المحاسبي، ثم يتخذ القرار سواء تعلق الأمر باختيار الإستثمارات وطريقة تمويلها أو باحتياجات الإستغلالية.وبعد تنفيذ القرارات المتخذة، تأتي مرحلة المتابعة والرقابة لمعرفة الإنحرافات ومحاولة تصحيحها من خلال النقدية العكسية.[2]

[1]– مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر، 2009، ص: 11.

[2]– مليكة زغيب وبوشنيقر ميلود،التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص: 7.

فالتسيير المالي هو مجموعة القرارات المأخوذة من طرف الوظيفة المالية في المؤسسة، بحيث له علاقة وثيقة بجميع القرارات الجبائية وذلك من خلال تأثيرها المباشر والغير المباشر على خزينة المؤسسة، لأن كل قرار جبائي له أثر مالي خاص به.[1]

ثانيا: مراقبة التسيير

تظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية ولتكون فعالة لابد أن تكون أيضا مستمرة ومتواصلة.

يمكن إدراج بعض التعاريف لأشهر المهتمين بمراقبة التسيير حيث يعرف P.BERGERON مراقبة التسيير بأنها: "تلك العمليات التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وباتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة ".[2]

بينما C.ALAZARD فيرى أن: رقابة التسيير تبحث في إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة، لتمكين المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيقالإقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق. لذا يجب اعتباره نظاما معلوماتيا لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية ونجاعة الأداءات لبلوغ الأهداف.[3]

أما يوسف الفلاح فيعرف مراقبة التسيير على أنها: " أرضية يجب تواجدها من أجل مراقبة القرارات، ومراقب التسيير هو أداة تجسيد الإستراتيجية في الميدان وخلق التوافق والوضوح بين المستويات التسيرية وبالتالي يقوم مراقب التسيير بالربط بين المستوى الإستراتيجي والعملي والعلاقة بين مراقبة التسيير والمسير الجبائي أن هذا الأخير يجعل مراقب التسيير عند مراقبته للقرارت يأخذ بعين الإعتبار المستوى الجبائي ومراقبة تحققها وتحليل الإنحرافات من أجل تصحيحها.[4]

---

[1] –youssef el fellah ,opsit,p17.

[2] – ناصر دادي عدون ولندةمعزويوهجيرة الحواسي، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004 ص: 10.

3– c.alazard et s,serari ,contrôle de gestion,3éme édition ,dunod,1996 ,p:6.

[4]–Youcef El felah ,opsit,p18.

وعليه نستنتج أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:[1]

أ) الفعالية : وتعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة.

ب) الكفاءة : وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

ج) الملائمة : وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وبذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر ضرورية في المؤسسة لشموليتها، إذ تأخذ بعين الإعتبار جميع أقسامها أو المديريات فيها ، بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

[1]–عثمان أحدادن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير لعلوم التسيير، قسم المالية، دفعة 1994، ص :7.

المبحث الثالث: مفهوم وخصائص المؤسسة الإقتصادية

تعد المؤسسة الأداة الرئيسية في التنمية الإقتصادية ونظرا لتعدد أوجه النشاط الإقتصادي فقد تعددت مفاهيم المؤسسة الإقتصادية.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الإقتصادية

تعددت التعاريف التي أعطاها العلماء والمفكرون الإقتصاديون للمؤسسة الإقتصادية كونها كيان من طبيعة معقدة وسنذكر بعض التعاريف منها:

التعريف الأول: المؤسسة الإقتصادية هي جميع أشكال المنظمات الإقتصادية المستقلة ماليا هدفها توفير الإنتاج لفرض التسويق وهي منظمة ومجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات، ويمكن أن تعرف بأنها وحدة إقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الإقتصادي.[1]

التعريف الثاني: يمكن تعريف المؤسسة على وجه الخصوص بأنها مجموعة عناصر الإنتاج البشرية والمالية تستخدم وتسير لهدف المواد والسلع والخدمات وكذلك بيعها وتوزيعها.[2]

التعريف الثالث: تعرف المؤسسة على أنها مجموعة وسائل بشرية ومالية تستخدم بعضها مع بعض من أجل تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله.[3]

التعريف الرابع: المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل عليه من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج.[4]

---

[1]– إسماعيل عرباجي، إقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1999، ص: 13.

[2]– عبد السعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 2.

[3]– محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص :2.

[4]– إبراهيمالأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 2.

وعليه يتبين لنا أن المؤسسة الإقتصادية تتولد عنها الشخصية القانونية المستقلة من حيث إمتلاك الحقوق والصلاحيات وأيضا الإلتزامات والمسؤوليات المترتبة عنها وهذا حسب الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الجزائري قد فرق بين المؤسسات حسب شكلها القانوني وموضوع نشاطها.

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة الإقتصادية

تصنف المؤسسة الإقتصادية إلى عدة تصنيفات وفق معايير معنية، وذلك لإختلاف أشكالها وتعددها ويمكن تصنيف المؤسسة الإقتصادية حسب المعايير التالية:[1]

- حسب المعيار القانوني.
- حسب معيار الملكية.
- حسب معيار الطابع الإقتصادي.

أولا: تصنيفالمؤسسات حسب المعيار القانوني

طبقا لهذا المعيار فإنه يمكن تقسيم المؤسسات إلى قسمين: مؤسسات خاصة ومؤسسات عامة أو عمومية.[2]

أ)**المؤسسات الخاصة:** تخضع هذه المؤسسات إلى القانون الخاص وتتخذ بدورها أشكالا متعددة ويمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين:

1) **المؤسسات الفردية:** وهي التي تنشأ عن شخص يعتبر رب العمل، يقوم بجمع عوامل الإنتاج، ويأخذ هذا النوع من المؤسسات أشكالا متباينة من مؤسسات إنتاجية إلى وحدات حرفية، تجارية وفنادق....الخ
2) **المؤسسات الجماعية (شركات):** في هذا النوع من المؤسسات التي تتفرع إلى عدة أقسام يتوزع فيها التنظيم أو التسيير ورأس المال على أكثر من شخص، ويمكن تقسيم هذه الشركات إلى ثلاث أقسام:

[1]– عمار صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2، 1993، ص: 26.

[2]– ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص: 71.

- **شركات الأشخاص:** يمكن إختيار هذه الشركات على أنها إعادة إنتاج لعدد من المؤسسات الفردية حيث تسمح بتجميع رؤوس الأموال وبالتالي إحتلال أكبر مجال للنشاط الإقتصادي، نجد من بين هذه الشركات:

شركات التوصية البسيطة، شركات التضامن، شركات المحاصة.

- **الشركات ذات المسؤولية المحدودة:** حسب القانون التجاري الجزائري فإن هذه الشركات تؤسس بين شركاء لايتحملون الخسائر إلا في حدود ماقدموه من حصص، كما أنها تتميز بمحدودية رأسمالها، وتتكون الإدارة فيها من شريك أو أكثر، أو من طرف شخص خارجي عنهم، إذ يرأس الإدارة ويقوم بجميع الأعمال ويكون التصويت واتخاذ القرارات في هذا النوع من الشركات تبعا لعدد الحصص التي يشارك بها كل مساهم.
- **شركات الأموال:**وهي شركة تتكون من مجموعة أشخاص يقدمون حصصا في رأسمالها على شكل أسهم وتكون قيمة هذه الأخيرة متساوية وقابلة للتداول، والمساهم لايتحمل الخسارة إلا بمقدار قيمة الأسهم التي يشارك بها، أي تكون المسؤولية محددة بمقدار هذه الأسهم، وتمتاز هذه الشركات بسهولة رأسمالها، وتجنيد رؤوس الأموال معتبرة بعد الإتفاق بين مؤسسيها، الذين يوفرون جزءا معين من رأس المال، ثم يطرح للإكتتاب العام.

ب) **المؤسسات العامة أو العمومية:** هي مؤسسات تابعة للدولة أو القطاع العام وتخضع للتشريعات الخاصة به.

ثانيا: تصنيف المؤسسات حسب طابع الملكية

تبعا لهذا المعيار يمكن تقسيم المؤسسات حسب الملكية إلى:[1]

1 -**المؤسسات العمومية أو العامة:**وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى الدولة، فلا يحق للمسؤلين التصرف بها كيف ما يشاءون،ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة

[1]– عمار صخري، مرجع سابق، ص: 28–29.

على ذلك، ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهات الوصية ونجد فيها نوعين من المؤسسات وهي:
مؤسسات تابعة للجماعات المحلية، المؤسسات تابعة للوزارات.

وتهدف المؤسسات العمومية من خلال نشاطها الإقتصادي إلى تحقيق مصلحة المجتمع، وليس هناك أهمية كبيرة للربح وإنما تعمل من أجل تحقيق أقصى مايمكن من الأهداف العامة بمعنى تحقيق أقصى إنتاج أو تحقيق نصيبها المحدد من الخطة الوطنية ومن خلال ذلك يمكن أن تحقق الربح.

2 -**المؤسسات الخاصة:**وهي المؤسسات التي تعود ملكيتهم للفرد أو مجموعة الأفراد شركات أشخاص،شركات أموال.

3 -**المؤسسات المختلطة:**وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص.

ثالثا: تصنيف المؤسسات حسب طابع النشاط الإقتصادي إلى: [1]

تصنف المؤسسات حسب النشاط الإقتصادي إلى :

1) **المؤسسات الصناعية:**وهي التي تقوم بإجراء معالجات أو تعديل على المواد الأولية بحيث تؤدي إلى تغيير شكل المواد لتصبح هذه الأخيرة منتجات جديدة، كما تشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتجات غذائية وصناعات مختلفة.

2) **مؤسسات خدماتية:** هذه المؤسسات لا تنتج سلعا ملموسة، وإنما تقدم خدمات معينة لزبائنها مقابل إيراد مالي، كالنقل بمختلف فروعه، البريد والمواصلات المؤسسات الجماعية وغيرها.

3) **مؤسسات إستخراجية:**تختص باستخراج المواد الطبيعية من باطن الأرض أو من على سطحها، كذلك من الأنهار،البحار، المحيطات.

[1]– ناصر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 19.

4) **مؤسسات فلاحية:** وتجمع لمؤسسات المختصة في كل من الزراعة المختلفة أنواعها ومنتجاتها، وتربية المواشي حسب تفرعاتها أيضا، بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري وغيره من النشاطات المرتبطة بالأرض والموارد الطبيعية القريبة للإستهلاك.

5) **المؤسسات التجارية:** وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كشراء سلع أو إعادة بيعها كمؤسسات الجملة ومؤسسات التمويل.

المطلب الثالث: خصائص و أهداف المؤسسة الإقتصادية

أولا: خصائص المؤسسة الإقتصادية: يمكن حصر خصائص المؤسسة الإقتصادية فيما يلي: [1]

– المؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث إمتلاكها حقوقا وصلحيات، من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

– القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

– أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء وقادرة على تكييف نفسها على الظروف المتغيرة.

– التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى لتحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج وتحقيق رقم أعمال معين.

– ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات أو إما عن طريق الإيرادات الكمية أو عن طريق القروض أو عن طريق الجمع بين كل هذه العناصر أو جزء منها حسب الظروف.

– المؤسسة وحدة إقتصادية أساسية في المجتمع الإقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق للكثير من الأفراد.

[1]– عمار صخري، مرجع سابق ، ص: 25–26.

ثانيا: أهداف المؤسسة الإقتصادية

تسعى المؤسسة من خلال نشاطها لتحقيق أهداف تختلف بإختلافأصحاب المؤسسات وطبيعة ميدان نشاطها وتتمثل هذه الأهداف في: [1]

- أهداف إقتصادية .
- أهداف إجتماعية .
- أهداف ثقافية ورياضية .
- أهداف تكنولوجية.

أ) **الأهداف الإقتصادية للمؤسسة الإقتصادية:** ومن ضمن هذه الأهداف نذكر منها:

1 - تحقيق الربح

إن استمرار المؤسسة في الوجود, لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى, في نفس الفرع أو القطاع الإقتصادي.

2 - تحقيق متطلبات المجتمع

إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي وتغطية تكاليفها, وعند القيام بعملية البيع فهي تغطي طلبات المجتمع الموجودة فيه سواء على مستوى المحلي أو الوطني أو الجهوي أو الدولي.

3 - **عقلنة الانتاج**

يتم ذلك بالإستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجياتها, بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج،و بذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية و المالية لأصحابها من جهة و المجتمع من جهة أخرى.

[1]– عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2000، ص:144.

ب) الأهداف الإجتماعية للمؤسسة الاقتصادية

1 - ضمان المستوى المقبول من الأجور

يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها, و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا و شرعا و عرفا, إلا أن العمال يعتبرون العنصر الحيوي والحي في المؤسسة.

2 - تحسين مستوى معيشة العمال

إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي, يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات متزايدة باستمرار, بظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم و لتغير أذواقهم وتحسنهم، و هذا ما يدعو إلى عقلنة وتحسين الإستهلاك الذي يكون بتنويع وتحسين الإنتاج، و توفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعاما من جهة، و للمؤسسة من جهة أخرى.

3 - إقامة أنماط استهلاكية معينة

تقوم المؤسسات الإقتصادية عادة التصرف في العادات الإستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع، و ذلك بتقديمهم لمتوجات جديدة أو بواسطة التأثير في أدواتهم عن طريق الإستثمار والدعاية سواء لمنتجات قديمة أو جديدة، وهذا يجعل المجتمع يكسب عادات إستهلاكية قد تكون في غير صالحها، إلا أنه غالبا ما تكون في صالح المؤسسات.

4 - توفير تأمينات ومرافق للعمل

إذ تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات والصحة كالتأمين ضد حوادث العمل, وكذا التقاعد، كما أنها تخصص مساكن إيواء سواء كانت وظيفية منها أو العادية لعمالها بالإضافة إلى المرافق العامة مثل التعاونيات الإستهلاك والمطاعم.[1]

[1]– عبد الرزاق بن حبيب, مرجع نفسه، ص:144.

5 إمتصاص الفائض من العمالة

أي تهدف المؤسسة إلى التشغيل الكامل لأفراد المجتمع وذلك للحد من البطالة.[1]

ج) الأهداف الثقافية والرياضية

في إطار ما تقدمه المؤسسة للعمال نجد الجانب الترفيهي و التكويني كما يلي: [2]

1- توفير وسائل ترفيهية و ثقافية

تعمل المؤسسات الخاصة على إعتياد عمالها من الإستفادة من وسائل الترفيه و الثقافية التي توفرها لهم ولأولادهم من مسرح ومكتبات و رحلات، نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري مما ينعكس على عمله وأدائه داخل المؤسسة.

2 - تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى

مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج و زيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد، تدريبا كفيلا بإعطائهم إستعمال هذه الوسائل بشكل يسمح إستغلالها إستغلالا عقلانيا، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحيانا، مما تضطر للمؤسسة على إعادة تدريبهم عليها أي على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، وهو ما يدعى بالرسكلة.

3- تخصيص أوقات للرياضة

تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد، خلال يوم العمل، هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العمالية مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة و يتخلص من الملل الذي عادة ما يصيب الإنسان العامل في مختلف المناصب ليؤدي دورًا كاملا في الإنتاج.

---

[1]- اسماعيل عرباجي، مرجع سابق ، ص:12.

[2]- ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص:71.

د) الأهداف التكنولوجية

بالإضافة إلىماسبق فإن المؤسسة الإقتصادية تؤدي دورا هاما في الميدان التكنولوجي نذكر منها:[1]

1-البحث والتنمية

مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علمياوتخصص لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح وهذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها.

2- المساعدة على تنفيذ السياسة التنموية للدولة

وذلك من أجل تحسين وتنسيق الجهود بين المؤسسات من خلال تطوير وإدخال الوسائل التكنولوجي.

[1]- عبد الرزاق بن حبيب ،مرجع سابق ،ص :144 .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التأكد على أن الجباية ليست مجرد إلتزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة فهي بالإضافة إلى ذلك، توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي يتميز بها التشريع الجبائي مثله مثل باقي فروع القانون.

وعليه من حق المؤسسة (وفقا لمبدأ الحرية في التسيير) إستغلال هامش الحركة الذي توفره لها النصوص الجبائية الأنسب دون أن يكون للإدارة الضريبية الحق في أن تتدخل لإنتقاد مثل هذا الإختيار (مبدأ عدم التدخل في التسيير) مادام يتم في هذا الإطار القانوني المعمول به.

فعلى المؤسسة التي تريد أن تخفض أعباءها الجبائية أن تطبق التسيير الجبائي الفعال الذي يعمل على تعظيم الإختيار الجبائي من خلال الإختيار الذي يضاعف الإمتيازات المالية ويخفف العبئ على المؤسسة ومن القرارات التي قد تتخذها.

الفصل الثاني:

أثر التسيير الجبائي على التكاليف الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية في الجزائر

تمهـــيد:

النظام الجبائي لم يكتف بوضع الإلتزامات والعقوبات الجبائية المقررة على المؤسسة بل ترك لها العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل الأعباء الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الخاصة بها.

وذلك من خلال مختلف الإمتيازات والتحفيزات التي يمنحها المشرع من أجل تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية الإجتماعية والثقافية.

من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، تحمل أقل تكلفة جبائية، ولتحقيق ذلك يتطلب من المؤسسات الإقتصادية المعرفة الشاملة بالقوانين الجبائية وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها، وذلك من خلال إختيار الشكل القانوني الأنسب لها الذي يقلل من التكلفة الجبائية التي تتحملها المؤسسة وغيرها من القرارات التي تتطلب وجود تسيير جبائي محكم, وهذا ماسيتم التطرق إليه في هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: التكلفة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية في النظام الجبائي الجزائري

المبحث الثاني: أثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الأول: التكلفة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية في النظام الجبائي الجزائري

سنوضح في هذا المبحث أنواع أنظمة الإخضاع الضريبي في النظام الجبائي الجزائري ومختلف الضرائب والرسوم للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر

يرتبط النظام الضريبي بالشكل القانوني للمؤسسة وبطبيعة النشاط وبمبلغ رقم الأعمال، يوجد أربعة أنظمة لفرض الضريبة وهي:

- نظامالضريبة الجزافية الوحيدة.
- نظام الربح الحقيقي.
- النظام المبسط.
- نظام التصريح المراقب.

أولا: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة[1]

وهي ضريبة جزافية وحيدة سنوية تطبق على مايلي:

- الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع أو الأشياء عندما لايتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000دج .
- الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى تأدية الخدمات بالمفهوم الصناعي والتجاري مثل(المقاهي, النقل, ...) عندما لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000دج

-خصائصها: من خصائصها انها ضريبة جزافية وحيدة سنوية تطبق على رقم الاعمال المحقق من طرف أشخاص طبيعيين يقومون بأعمال تجارية وصناعية, بالإضافة أنه لايقل مبلغها عن 5000دج مهما كان رقم الأعمال.

[1]- ولهي بوعلام , محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, تم إلقاؤها على طلبة سنة أولى ماسترمراقبة التسيير, جامعة المسيلة, الموسم الجامعي, 2012-2013.

ثانيا: نظام الربح الحقيقي[1]

أ) تعريف النظام الحقيقي

يقصد باللفظ"الحقيقي" الوضعية الحقيقية للمؤسسة من حيث الثروة ورقم الأعمال والمداخيل تلتزم المؤسسة الخاضعة للنظام الحقيقي بالإحترام الصارم للنظام المحاسبي والمالي من أجل تحديد دخلها المحاسبي الذي ينحدر منه دخلها الجبائي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

بهذا فإن كل العمليات المحققة من طرف المؤسسة مهما كان مستواها تكون محل كتابة محاسبة ومدعمة بوثائق تثبيتية.

ب) المؤسسات المؤهلة للنظام الحقيقي

يطبق هذا النظام بقوة القانون على الشركات الفردية وشركات الأشخاص التي يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج وعلى كل الأشخاص الذين تم إستثناؤهم من النظام المبسط, كما تمنح إمكانية إختيار النظام الحقيقي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (النظام المبسط أو التصريح المراقب) الذين يملكون محاسبة حقيقية.

ج) المؤسسات الخاضعة إجباريا للنظام الحقيقي مهما كان رقم أعمالها

يتعلق الأمر بالمؤسسات

- التي تقوم بعمليات البيع بالجملة ومقاولو أشغال البناء وكذا الذين ينجزون عمليات كمواد العتاد أو مواد الإستهلاك الدائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تتسم بالطابع الثانوي أو الملحق.
- الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الذين يمارسون عمليات التجارة المتعددة، والمساحات الكبرى.
- الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الذين يبيعون لخاضعين آخرين لهذا الرسم والخاضعين كذلك لهذا الرسم والذين يقومون بعمليات التصدير.
- التي تقوم بتجزئة الأراضي وتجار السلع والمواد وماشابه ذلك وكذا المؤسسات المنظمة للحفلات والألعاب والتسلية بكل أنواعها.

[1]– مروان الدزيري، التكلفة الجبائية، دار البيضاء، الجزائر،2011,ص:31-34.

- التي تبيع لمؤسسات مستفيدة من إعفاء منصوص عليه في التنظيم الخاص بالمحروقات.
- المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

ثالثا: النظام المبسط

يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج وكحد أقصى 30.000.000دج إلى النظام المبسط،ويهدف هذا النظام إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة(الربح الجبائي). لهذا يتعين على المكلفين التابعين لهذا النظام للإلتزامات (إلتزامات جبائية) التالية: [1]

- تقديم ميزانية ملخصة.

جدول مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف و الأعباء.

-جدول الإهتلاكات.

-كشف المؤونات.

-جدول تغيرات المخزون.

تخضع المداخيل الناتجة عن هذه الفئة إلى معدل نسبي قدره 20%، حدد بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

إن عدد التسبيقات التقسيطية الواجب دفعها من طرف الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأرباح الصناعية والتجارية الخاضعة للنظام المبسط هو(02) إثنان زيادة على باقي التصفية.

تدفع الضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق المعدل النسبي 20 % بطريقة تلقائية على مستوى القباضة التابع لها مكان النشاط حسب التواريخ الآتية:

- القسط الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس.
- القسط الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان.

باقي التصفية عند التاريخ إكتتاب التصريح السنوي كآخر أجل تتم دفوعات هذه الأقساط التسبيقية خلال السنة التي تجب فيها.

[1] – ولهي بوعلام، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مرجع سابق.

يساوي مبلغ كل قسط 30 % من الضريبة الواجبة بعنوان الأرباح أو المداخيل الخاصة بالنسبة للسنة الأخيرة المعلقة أو عندما لايتم غلق أي سنة، خلال سنة ما, بعنوان الأرباح أو المداخيل لآخر مرحلة أخضعت للضريبة.

الأساس المرجعي للحساب السابق الذكر يتشكل من نتائج سنة 2010 وما بعدها تحسب التسبيقات التقسيطية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي ذات المعدل النسبي المحدد بـ 20 % محرر من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتدفع عن طريق التصريح (G50)، حسب التواريخ المذكورة أعلاه بدون إصدار مسبق لأي جدول لدى قابض الضرائب لمكان النشاط.

رابعا: نظام التصريح المراقب[1]

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا مهنيا حرا، للذين يتميز نشاطهم بالإستقلالية والطابع الفكري في تحديد أرقام الأعمال، ويسمى الربح المحقق بالربح غير التجاري وهناك أربعة أصناف من هذه المهن:

- صنف المهن الطبية.
- صنف الوظائف والدواوين (موثق،محضر قضائي، محافظ البيع...).
- صنف التقنيين(المحاسب، خبير عقاري، مكتب دراسات، مستشار قانوني،...).
- صنف المهن القضائية (محامي، مترجم معتمد،...).

ويهدف هذا النظام إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويتعين على المكلفين الإلتزامات التالية:

- مسك دفتر يومي موقع من طرف رئيس المفتشية، يسجل فيه الإيرادات المهنية والنفقات المهنية.
- مسك وثيقة مدعمة بالإثباتات تحتوي على كل العناصر المخصصة لممارسة المهنة (عناصر الأصول)
- إعداد فاتورة الأتعاب التي تثبت مبلغ واسم وعنوان الزبون.

[1] – محمد لقمة، دور التسيير الجبائي في التحكم في التكاليف الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013 – 2014، ص :54.

- الاحتفاظ بكل السجلات والوثائق إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق الإيرادات.
- اكتتاب التصريح الخاص بالمداخيل الذي يودع قبل أول أفريل من السنة التي تلي سنة الاستغلال.

المطلب الثاني: جباية المؤسسة الاقتصادية في الجزائر

أولا: الضرائب المباشرة

1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي : يقصد بهاالضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري كما يلي "يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي، تطبق هذه الضريبة على دخول وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة".[1]

2-مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: يخضع للضريبة المكلفين من خلال:[2]

-الأشخاص الطبيعيين

- مداخيل الأشخاص الذين يكونون تحت كفالتهم.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدنية والمهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

-المداخيل الخاضعة للضريبة

- الأرباح المهنية.
- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ريوع رؤوس الأموال المنقولة
- الرواتب والأجور.

[1]- حميد بوزيدة ، **جباية المؤسسات** ، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الثالثة،2011 -2010 ص: 95 .

[2]- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، المرجع سابق، ص :97 .

للإشارة: التخفيضات

يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10 % يطبق على دخلها الإجمالي الخاضع للضريبة.

يستفيد الأشخاص الذين يكتتبون طواعية عقد تأمين الأشخاص (فردي أو جماعي) لمدة أدناها ثماني (08) سنوات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي من تخفيض نسبة 2% من مبلغ المنحة الصافية المدفوعة سنويا في حدود 20000 دج.[1]

وتحسب الضريبة حسب الجدول التالي:[2]

الجدول رقم(01): الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)	نسبة الضريبة
لايتجاوز 120.000	%0
من120.001إلى360.000	%20
من360.001إلى1440.000	%30
أكثر من 1440.000	%35

المصدر: المادة104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, الجزائر, 2012.

معدلات فرض الضريبة

معدلات الإقتطاع من المصدر

ريوع رؤوس الأموال المنقولة

-تخضع المداخيل الموزعة لإقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 10%.

-تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50%،يكتسي هذا الإقتطاع طابعا تحريريا.

-تخضع إيرادات الديون و الودائع و الكفالات لإقتطاع من المصدر بنسبة 10%.

-تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الإدخار التي يملكها الخواص لإقتطاع من المصدر بنسبة:

[1]- منصور بن اعماره, مرجع سابق, ص:56.

[2]- المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , مديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، 2012.

-1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 200.000دج.

-10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 200.000دج.

-تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين غير المقيمين بالجزائر لإقتطاع من المصدر بنسبة 10% يحرر من الضريبة.

-تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين في الجزائر لإقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.

- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الإستثمار للتشغيل لإقتطاع من المصدر بنسبة:

-1 % محررة من الضريبة على المداخيل التي لا تتجاوز 50.000 دج.

-10% محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة من التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

-20 % محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

- من أجل تطبيق هذا الإخضاع الضريبي، تتم تبرئة نصف مبلغ التنازل بين يدي الموثق.

-15%محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

غير أنه تعفى فوائض القيمة من الضريبة عندما يعاد إستثمار مبالغها.

ويقصد بإعادة الإستثمار إكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات والذين يتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية.[1]

الرواتب والأجور:

–تخضع الرواتب و الأجور المدفوعة من قبل المستخدمين،لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.

[1]- النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، ص:5.

-تخضع علاوات المر دودية و المكافآت أو غيرها وكذا إستدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين إلى 10 % من دون تطبيق تخفيض.

-تخضع المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة،وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري: 15%،دون تطبيق تخفيض.يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000دج.

-تخضع أجور الموظفين و المؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية العاملة في الجزائر: لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.

المداخيل الإيجارية:

-تخضع المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الإستعمال السكني، بصفة مدنية، للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7%، محررة من الضريبة.

-تعفى المداخيل المتأتية من تأجير لفائدة الطلبة إبتداءا من 1 جانفي 2015.

-تعفى المداخيل المتأتية من تأجير السكنات الجماعية التي لاتتجاوز مساحتها 80 م مربع من الضريبة على الدخل الإجمالي.

-تخضع المحلات ذات الإستعمال التجاري أو المهني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15%دون الحق في تطبيق التخفيض (محررة).

-تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي نسبة 15 % محررة من الضريبة.

يسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدين من الإيرادات لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل العشرون (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم أثناءه تحصيل المبالغ.[1]

[1]- النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص:6.

الإعفاءات

الأشخاص المعفيون

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:[1]

- الأشخاص الذين لايتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120000 دج.
- السفراء والأعوان والدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية.

عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين والقنصلين الجزائريين.

المداخيل المعفاة:

فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية.

تستفيد من إعفاء دائم:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و الهياكل التابعة لها .
- الفرق الممارسة لنشاط مسرحي فما يتعلق بالإيرادات المحققة.
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.
- الأرباح الخاضعة للضريبة والناتجة من الأنشطة الخاصة بإنجار السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

يستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات:

- الحرفيون والتقليديون وكذا أولائك الممارسون لنشاط حرفي فني.
- تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات: إعتبار من تاريخ إنطلاقإستغلالها.
- الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب المستثمر".
- الإستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام دعم إنشاء نشاطات إنتاج سلع و الخدمات المسيرة من طرف "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ".
- المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر".

[1]-النظام الجبائي الجزائري، مرجع نفسه، ص:7.

- عندما تتم ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها تمدد فترة الإعفاء إلى ست(06) سنوات إعتبارا من تاريخ إنطلاقالإستغلال .

تمتد هاتين الفترتين بسنتين (02)عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة ويترتب على عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم مستحقة التسديد إذ تواجدت هذه الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب " تمتد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات، إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال. عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التوزيع الجبائي المعمول به تستفيد هذه النشاطات من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك خلال الثلاث (03) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي.ويكون هذا التخفيض كما يأتي: [1]

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %.
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %.
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %.

يستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السنمائية، لصالح الفنانين والممثلين والمخترعين.

ملاحظة:

لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحق على الأشخاص الطبيعيين فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية بالنسبة لكل سنة مالية، ومهما كانت النتيجة الصافية المحققة عن 10000 دج.[2]

[1]-النظام الجبائي الجزائري، مرجع نفسه، ص: 8.
[2]- النظام الجبائي الجزائري، مرجع نفسه، ص:9.

2-الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر هذه الضريبة من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992

أ-تعريف وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

- تعريف الضريبة على أرباح الشركات:

تأسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن في قانون المالية لعام 1991 (المادة 38 من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة)، وجاءت هذه الضريبة لتعويض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وتطبق على جميع الأشخاص المعنويين الذين يحققون أرباح في الجزائر وبالتالي فإنشاء هذه الضريبة أدى إلى إلغاء التمييز بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية والشركات العمومية والخاصة.[1]

وتعرف أيضا بأنها ضريبة حقيقية نسبية وسنوية تفرض على مجموع الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطهم عبر التراب الوطني.

-خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

وتتميز هذه الضريبة بعدة خصائص منها:[2]

-**ضريبة وحيدة:** تفرض على مجمل الأرباح المحققة دون تمييز بين مصادر هذه الأرباح.

-**ضريبة سنوية:**لأن الربح الضريبي يخضع لنسبة(معدل ثابت).

-**ضريبة تصريحية:** وذلك من خلال إجبار جميع المكلفين بها بتقديم الوثائق والدفاتر المحاسبية التي على أساسها يتحدد الربح الخاضع للضريبة (قبل 1 أفريل من كل سنة).

-**ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.

-**الضريبة النسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي بمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

---

[1]- منور أو سرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى, الجزائر، 2009، ص :121.

[2]- نصيرة بوعون يحياوي ، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010، ص: 47.

ب- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تطبيق الضريبة على أرباح الشركات على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وقد منح المشرع الجبائي الجزائري لشركات الأشخاص حق الإختيار في الخضوع لهذه الضريبة، على أن يكون الإختيار بصفة نهائية وعلى هذا الأساس ووفق معيار درجة الإلزامية تم تصنيف خضوع الشركات إلى: [1]

1) الشركات التي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات

-شركات المساهمة.

-شركات ذات المسؤولية المحدودة.

-مؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.

-شركة التوصية بالأسهم.

-المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

-الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

-المؤسسات والمنشآت الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي.

-التعاونيات والإتحادات التابعة لها وكل المنظمات العامة ذات هدف مربح.

2) الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على إرباح الشركات

-شركة التضامن.

-شركة التوصية البسيطة.

-شركات المساهمة التي لاتندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

-شركات المدنية التي تندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

يتم الخضوع الاختياري بتقديم طلب في هذا الغرض إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا من طرف الشركة المعنية أو يكون هذا الإختيار بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركة.

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 31-32 .

3-معدل الضريبة على أرباح الشركات

-يحدد معدل الضريبة على أرباح شركات كالتالي:

19 %بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية ويطبق هذا العمل كذلك على الأنشطة المختلفة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.

25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.

25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم أعمالها المحقق في التجارة أو الخدمات أو أكثر من 50 % من رقم أعمال الإجمالي خارج الرسم.[1]

ملاحظة:

تم توحيد معدلين في معدل واحد بالنسبة لضريبة على أرباح الشركات هو 23 %. [2]

- تحديد نسبة الإقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات.

10 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبي.

20 % بالنسبة للمبالغ المحملة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى إقتطاع.

40 % بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصندوق غير إسمية أو لحاملها.

24 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات ويطبق كذلك المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج إما بموجب الإمتياز رخصة إستغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامات الصنع أو أسلوب أو صيغة، أو منح الإمتياز كذلك.

4-الإعفاءات والأنظمة الخاصة بها

لقد وضع المشرع الجبائي بعض الإعفاءات من قانون الضرائب المباشرة والضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات على الإستثمار في أنشطة معينة، وفق السياسة المعنية لترقية ودعم الإستثمار.

[1] – المادة 12 من الأمر رقم 14 – 10المؤرخ 31 ديسمبر 2014 , المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

[2] – المادة150منقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

وقد نصت في هذا المجال المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

-تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من"إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو "الصندوق الوطني للتامين على البطالة " من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة (3) سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال (مثل المناطق الصحراوية، ومناطق الهضاب العليا).

-وترفع مدة الإعفاء إلى ست(6) سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال (مثل المناطق الصحراوية، ومناطق الهضاب العليا).

- وتمدد فترة الإعفاء بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث(3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

- ويترتب على عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

-عندما يمارس هذا الشاب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقتها ورقم الأعمال الإجمالي.

1 -تعفى التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.

-كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق الممارسة للنشاط المسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التأمين و المحققة مع شركائها فقط.[1]

[1]- المادة 138من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،2013.

-التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد المستخرج من طرف المصالح المؤهلة لوزارة الفلاحة و المسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، بإستثناء العمليات التالية:

-مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية.

-عملية التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات بإستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان و الحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة.

-عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو إضطرت لقبولها.

يطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب (د ج م ح) بالنسبة لشراء، بيع، تحويل أو نقل الحبوب.

يطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج مسطرة من طرف الديوان أو بترخيص منه.

-المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.

- تستفيد من إعفاء لمدة عشر(10) سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، بإستثناء وكالات السياحة والأسفار وكذا شركات الإقتصاد المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي.

- تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداء من تاريخ بداية النشاط وكالات السياحية والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

- تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:

-عمليات البيع الموجهة للتصدير.

-تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

يمنح الإعفاء المذكور في البندين 4و5 من هذه المادة، حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة وتتوقف الإستفادة من أحكام البند 5 من هذه المادة، النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك. [1]

[1] – المادة 138من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،2012 .

5- تخفيض الضريبة على أرباح الشركات

تستفيد المداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إيليزي، تندوف، أدرار وتمنرست والذين يوجد مقرهم جبائي في هذه الولايات ويستقرون فيها بصفة دائمة من تخفيض قدره

50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة مؤقتة مدتها خمس (5) سنوات إعتبارا من أول جانفي سنة 2015.لايمس هذا التخفيض مداخيل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات وقطاع المناجم بإستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية والغازية.

أ -نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

حسب قانون المالية لسنة 2007 تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسوم على القيمة المضافة والرسوم على النشاط المهني ونعبر عنه كالآتي:

UFI= GRI + TAP +AVT

1- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كالآتي:

-الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع أو الأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي10,000,000 دج.

-الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى تأدية الخدمات بالمفهوم الصناعي والتجاري عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10,000,000 دج.[1]

-حيث أصبح يطبق هذا على الأشخاص الطبيعيون والمعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعيا وتجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000000 دج).[2]

---

[1]- بوعلام ولهي ، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة المسيلة،مرجع سابق.

[2]- مادة 03, الأمر رقم 14-10 المؤرخ في31 ديسمبر 2014 المتضمن قانون لسنة 2015.

2-الاستثناءات[1]

يستثنى من هذا النظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- عمليات البيع بالجملة.

-العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.

-موزعو محطات الوقود.

- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.

- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات تستفيد في النظام الشراء بالإعفاء من الرسم.

-تجار الأملاك وكذا منظمو العروض والألعاب و التسليات بمختلف أنواعها.

3-معدل الضريبة الجزافية الوحيدة[2]

- 05 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

4-الإعفاءات والتخفيضات

يعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:[3]

-الحرفيون التقليديون والحرفيون الذين يكتتبون في دفتر شروط.

-المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة.

-مداخيل الفرق المسرحية.

تستفيد بصفة إنتقالية النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في الأماكن مهيئة من طرف الجماعات المحلية خلال السنتين الأوليتين من النشاط، وتستفيد هذه النشاطات عند نهاية مرحلة الإعفاء من تخفيض للضريبة الجزافية الوحيدة وذلك من خلال الثلاث السنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يلي:

السنة الأولى تخفيض ضريبي قدره 70%.

السنة الثانية تخفيض ضريبي قدرة 50 %.

---

[1]- بوعلام ولهي,محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, مرجع سابق.

[2]- المادة 282 مكرر 4، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب ,وزارة مالية، 2012.

[3]- بوعلام ولهي,محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, مرجع سابق.

السنة الثالثة تخفيض ضريبي قدره25 %.

غير أنه لا يمكن أن يقل المبلغ الضريبة المتحققة من الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة عن 5000 دج بالنسبة لكل سنة مالية مهما كان رقم الأعمال المحقق. [1]

توزع نتائج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:[2]

-ميزانية الدولة: 49%.

- غرف التجارة والصناعة 0,5 %.

- الغرف الوطنية للصناعة التقليدية: 0,001 %.

-البلديات: 40,25%.

- الولاية: 05 %.

- الصندوق المشترك للجماعات المحلي05 % .

3-الرسم على النشاط المهني [3]

كانت النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري معدل 2,55 % والنشاطات غير التجارية (مهن حرة) إلى الرسم على النشاط غير التجاري بمعدل 6,03 % وقد تم توحيد هذين الرسمين إبتداءا من 1996/1/1 وذلك حسب قانون المالية لسنة 1996 وفي الشكل الرسم على نشاط المهني يطبق على النشاطين السابقين بمعدل واحد 2,55 % عدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي سنة 2001 وأصبح 2 %.

- ويطبق هذا الرسم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات ؛الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية (مثل أصحاب المهن الحرة).

[1]- المادة 365 مكرر، قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2012.

[2]- المادة 282 مكرر 3 من قانون المالية 2013 من قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة.

[3]- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعةالثالثة، 2010- 2012، ص:138.

-ويحدد المعدل العام لـ "الرسم على النشاط المهني" بـ 2 % من رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم على القيمة المضافة، يرفع المعدل إلى 3 % بالنسبة لنشاط نقل المحروقات عبر القنوات.

توزع حصيلة "الرسم على النشاط المهني" على: البلدية، الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية، وذلك وفق التوزيع التالي: [1]

الجدول رقم(02):توزع حصيلة الرسم على النشاط المهني

معدل ر.ن.م	الولاية	البلدية	ص.مللجماعات المحلية	المجموع
2%المعدل العام	**0.59%**	**1.30%**	**0.11%**	**% 2**
3%المعدل الخاص	**0.88%**	**1.96%**	**0.16%**	**% 3**

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , وزارة المالية, 2012.

1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني بصدد:

-الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاّ مهنيًا دائمًا ويمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

-رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

[1]-نصيرة يحياوي، جباية المؤسسات، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص- ص: 83 -86.

العناصر المكونة لرقم الأعمال

فيما يخص المؤسسات التابعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات/ أو الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الصناعية والتجارية: يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس. غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكوّن رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

فيما يخص المهن الحرة التابعة لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأرباح غير التجارية: الإيرادات المهنية بأتم معنى الكلمة (الأتعاب).

الحدث المنشئ: يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

-بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

-بالنسبة للأشغال العقارية من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

-بالنسبة لتأدية الخدمات: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

تحديد أساس فرض الضريبة: يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

2- التخفيضات المطبقة في أساس فرض الرسم

يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الإعتبار لما يلي:[1]

تخفيض قدره 30 % .

-مبلغ عمليات البيع بالجملة.

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

[1]- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010-2012، ص:138.

-عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

تخفيض قدره 50%

-مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة. فيما يخص تطبيق هذا التخفيض، يعتبر بيعًا بالجملة:

-عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواءً أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.

- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرًا لطبيعتها أو لإستخدامها.

- عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكميات المسلمة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 -31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

- مبلغ العمليات المحقق بين الشركات الأعضاء لنفس المجموعة. يُجمع هذا التخفيض مع التخفيضات الأخرى.

تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز .إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.

- كما يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية من رقم الأعمال لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضًا بنسبة 25%الخاضع للضريبة.

- تمنح تخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، بعد فترة الإعفاء، كما يلي:

1. السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 70 .
2. السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره %50 .
3. السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره %25.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية، النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه.

3- الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني

هناك مجموعة من الإعفاءات نصت عليها المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:[1]

-رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج)سنويا، إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يمثل نشاطهم الرئيسي في ببيع البضائع واللوازم والسلع المتخذة للإستهلاك في عين المكان أو الذي لا يتجاوز خمسون ألف (50.000 د.ج) بالنسبة للمكلفين المؤدين للخدمات.

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الواسعة للإستهلاك المدعمة من طرف ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض.

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد والسلع الإستراتيجية.

-تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمرين المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب من إعفاء لمدة 3 سنوات وذلك إبتداءا من تاريخ بداية الإستغلال، ويمكن أن تمتد هذه المدة إلى 06 سنوات إذا كانت النشاطات مقامة في مناطق يراد ترقيتها.

4-نظام دفع الرسم على النشاط المهني

- **الدفع الشهري أو الفصلي للرسم:**

يكون شهريا إذا فاقت الإيرادات المهنية الخام مبلغ 15000 دج، ويكون الدفع الأول خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات، أما إذا كان فصلي فتكون الدفعات المستحقة خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل الذي حقق خلاله رقم أعمال أو الإيرادات ويجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعار بالدفع ويكون موقع ومؤرخ بالدفع.

[1]- المادة 119 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة, المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.

- **تسبيقات على الحساب:**

أن يرخص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون منذ سنة على الأقل نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات بأن يدفعوا الرسم بطلب منهم حسب نظام التسبيقات على الحساب.

د-حقوق التسجيل والطابع[1]

1-حقوق الطابع: طبقا لتشريعات النظام الجبائي، فإن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون بإقتطاع حق الطابع المستحق على زبائنهم الذين يسددون فواتير البيع والأتعاب نقدا ودفعه خلال العشرين يوم الأولى من الشهر التالي للشهر الذي حققت فيه إلى خزينة قباضة الضرائب المختلفة بواسطة مطبوع (G50).

2.حقوق التسجيل : تكون لشركة عند تكوينها ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، مكونة من حصص عادية أو حصص بعوض أو حصص مختلفة، ومجموع هذه الأموال يشكل رأسمال الشركة الخاضع لحقوق التسجيل المقررة على تكوين الشركات، كما أنه خلال نشاط الشركة تخضع لحقوق التسجيل كل تعديلات عقد الشركة منها زيادة رأسمال الشركة أو تخفيضه، وتغيير الطبيعة القانونية للشركة، وتمديد عقد الشركة والضم عن طريق الدمج، وانحلال أوضخ أو قسمة الشركة.

3.الرسم العقاري: يطبق هذا الرسم سنويا على الملكيات المبنية وغير المبنية على مستوى التراب الوطني بإستثناء الملكيات المعفية صراحة، ويحدد هذا الرسم على أساس القاعدة الخاضعة الناتجة عن القيمة الإيجارية للمتر المربع المتعلقة بالملكيات المبنية وغير مبنية.

ثانيا: الرسوم على رقم الاعمال

أ-الرسوم على القيمة المضافة TVA:

يعتبر "الرسم على القيمة المضافة" ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق أو الإستهلاك النهائي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابقا صناعيا أو تجاري أو حرفيا أو خدمات المهن الحرة. (بإستثناء خدمات القطاع الإداري العمومي). دخل هذا الرسم حيز التطبيق في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1992.إن "الرسم على القيمة المضافة" رسم

[1] – حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق , ص:140 – 141.

حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، فالمكلف القانوني (البائع) ليس سوى همزة وصل بينه وبين قباضة الضرائب.

1-مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة[1]

يخضع الرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية إختيارية.

- **بصفة إجبارية:**

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:

-عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري و الحرفي التي تتم في الجزائر إعتيادية أو عريضية:

-عمليات الإستيرادكما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لزوما في المادة 02 من قانون الرسم على القيمة المضافة (الرسوم على رقم الأعمال) والتي تضم:

-العمليات الخاصة بالمنقولات: وهي تخص العمليات التالية:

-المبيعات التي يقوم بها المنتجون وتجار الجملة وعمليات البيع بالتجزئة.

-العمليات المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة التي يقوم بها التجار المستوردون.

-المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة من البلاتين والذهب أو الفضة أو الأحجار الكريمة.

-عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى كالنشاطات التجارة المتعددة بإستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الجزافي.

-يقصد بالتجارة المتعددة عملية الشراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط التالية:

-يجب أن تتعلق المواد المعروضة بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وذلك مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

-يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

[1] – سهيلة حفصي ، دور الرقابة الجبائية على المحاسبة وعلى التسيير الجبائي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاشغال العمومية والبناء بالمسيلة، مذكرة ماستر, تخصص مراقبة والتسيير،2011 – 2012, ص:37.

-عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 02 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

-العمليات الخاضعة للعقارات: وهي تتمثل فيما يلي:[1]

-الأشغال العقارية.

-عمليات التجزئة أراضي لأجل بناءها وبيعها والتي يقوم بها ملاك قطع الأراضي.

-مبيعات العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بأسمائهم وذلك بصفة إعتادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.

- العمليات التي يقوم بها وسطاء الشراء إو البيع أملاك العقارات أو التجزئة.

-عمليات بناء وبيع العقارات المنجزة في إيطار نشاط الترقية العقارية وكذلك عمليات بناء السكنات الإجتماعية.

-التسليمات لأنفسهم: وهي العمليات التي يقوم بها الشخص من أجل الحصول على ملك أو خدمة باستعمال وسائله الخاصة وتتمثل في:

- عمليات تثبيت القيم المنقولة.

- الأملاك غير المثبة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- العمليات المنجزة بين التجار أو المحلات المؤسسة الواحدة.

-أداء الخدمات: تخص العمليات غير الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:

- عمليات نقل السلع أو الأشخاص.

- بيع المواد المستهلكة في عين المكان من المنتجات الغذائية أو المشروبات مثل المطاعم وقاعات الشاي...الخ.

- عملات الإيجار وأداء الخدمات وبصفة عامة جميع عمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

- أشغال الدراسات والبحوث.

- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس.

[1] - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مديرية العامة للضرائب ,وزارة مالية، 2011، ص: 10.

– العمليات المنجزة في إيطار ممارسة المهن الحرة المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والشركات بإستثناء العمليات ذات الطابع الطبي.

2) **بصفة إختيارية:** إن العمليات الخاضعة إختياريا للرسم على القيمة المضافة موضحة في المادة 03 من قانون الرسم على القيمة المضافة (قانون الرسوم على رقم الأعمال). ويمنح الإختيار للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بناء أعلى طلب منهم أن لا يتعلق نشاطهم ب:[1]

– التصدير.

– الشركات البترولية

– المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

طلب الاختيار:

يمكن تقديم طلب الاختيار في كل فترات السنة والذي يتم من خلال تصريح بسيط من الشخص المعني اذ يقوم بإرسال إلى المفتشية المختصة إقليميا، وينفذ هذا الإختيار في اليوم الأول من الشهر الموالي للشهر الذي قدم فيه الإختيار كما يمارس في كل الفترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي سنة بدأ فيها سريان الإختيار، ويمكن تجديد هذا الإختيار عن طريق رسالة مسجلة مع الإشعار بالإستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل إنقضاء كل فترة.

3–المعدلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة:

لقد حددت معدلات الرسم على القيمة المضافة كما يلي:[2]

– **المعدل المخفض:** يحدد المعدل المخفض الخاص بالرسم على القيمة المضافة ب 7 %ويطبق على المواد والأموال و الأشغال و العمليات والخدمات ذات الطابع الاجتماعي.

– **المعدل العادي:** يحدد معدله ب 17% ويمس جميع العمليات الأخرى ما عدى تلك المبنية في المعدل السابق.

[1] – حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2005 ص: 89 –95.

[2] – المادة 22 – 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب, وزارة المالية, 2013.

4-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة[1]

- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب، فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدده، يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.

بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة إبتداءا من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا، فالأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في لإطار الخاص بنشاطهم، غير أنه، فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند إنتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للتسليمات للذات: فيما يتعلق بالمنقولات يتكون الحدث المنشئ من التسليم أما فيما يخص الأملاك العقارية يتكون الحدث المنشئ من الإستعمال الأول لهذه الأملاك.
- بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك .
- بالنسبة للصادرات: من المنتوجات الخاضعة للضريبة، بمقتضى المادة 13 من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك. غير أنه، يمكن أن يرخص لمقاولي الأشغال ومؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم، وفي هذه الحالة، يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته.
- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن جزئيا أو كليا. وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب التسليات بمختلف أنواعها.

[1] – بوعلام ولهي ، محاضرات في مقياس جباية معمقة، تم القائها على طلبة سنة اولى ماستر مالية وجباية، جامعة المسيلة,الموسم الدراسي 2013- 2014 .

5-إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

-العمليات المعفاة: عمليات التصدير، عمليات تسويق المنتوجات وسلع الخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.

-التوقف عن النشاط، غير أنه يحدد استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة بعد تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين بالرسم، لاسيما فيما يتعلق بإعادة الخصومات الأولية.

- الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة العادية على إقتناء المواد والبضائع والسلع القابلة للإهتلاك والخدمات والنسبة المخفَّضة على الأشياء القابلة لفرض الرسم عليها إذا كان رصيد الدائن مرتبطا بثلاثة أشهر متتالية.

4-عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا.

6-التصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة: يكون تصريح ودفع TVAحسب:

- **النظام العام :** يتعين على كل شخص خاضع للنظام الضريبي الحقيقي ويقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة أن يسلم أو يرسل قبل 20 يوم من كل شهر إلى قابظ الضرائب كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف.

كما يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط، والأشخاص التابعين لنظام التصريح المراقب الذين يتحصلون على الأرباح غير التجارية إكتتاب بتصريحيهم والتسديد الفصلي للرسم المستحق في 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني. [1]

-نظام الأقساط الوقتية

يطبق هذا النظام على الأشخاص الذين يملكون إقامة دائمة، ويمارسون نشاطهم منذ 06 أشهر على الأقل ويجب تقديم طلب في هذا الشأن وذلك قبل 01 فيفري من كل سنة إلى مفتشية الضرائب المعنية، ويتعين عليهم تقديم تصريح شهري يبين فيه بوضوح النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة المساوي ل 12/1 من رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة.

[1]- بوعلامولهي ،محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مرجع نفسه.

7-الإعفاءات في الرسم على القيمة المضافة

بصفة عامة تستجيب الإعفاءات لإعتبارات إقتصادية وإجتماعية وثقافية.

- **الإعتبارات الإقتصادية إن** الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها وإستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التى تقتنيها مؤسسة "سوناطراك".
- **الإعتبارات الإجتماعية:** ترتبط بالمنتجات ذات الإستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، دقيق وكذلك أدوية خاصة بالأمراض المزمنة إضافة إلى ذلك المطاعم التي لا يهم تحقيق الربح وكذلك السيارات السياحية المخصصة للمعطوبين والمعاقين والمجاهدين.
- **الإعتبارات الثقافية:** تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية و التعاون الدولي.

حالات خاصة:

- يعفى من الرسم على القيمة المضافة منتوجات التي تخضع لرسم على اللحوم.
- يعفى من الرسم على القيمة المضافة مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين التي تخضع لرسم على الضمان .
- يعفى من الرسم على القيمة المضافة الأشخاص الذين لم يبلغوا المنتوجات الأخرى للخضوع لهذا الرسم وهي 100000 لمقدمي الخدمات 130000 لباقي الأنشطة .
- يستثنى: من مجال تطبيق كل النشاطات الزراعية إنتاج الحليب والحبوب مبلغ الإيجار المتعلق بالمعدات الفلاحية فقط المنتجة في الجزائر والموجهة خصيصا للحليب إنتاج وتخزين زيت الزيتون وكذلك أدوات مستعملة في صناعة التحويلية الغذائية.[1]
- ملاحظة: تستثنى من مجال تطبيق العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي من 30000000. [2]

[1] – بوعلام ولهي،محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مرجع نفسه.

[2] – المادة 30، تعدل أحكام المادة 8 من قانون الرسم على رقم الاعمال، المديرية العامة للضرائب، وزراة المالية.

المبحث الثاني: أثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار الشكل القانوني

ميزت الإصلاحات الضريبية التي جاء بها المشرع الجبائي في الجزائر بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي من حيث الإخضاع الضريبي وبالتالي أصبح كل شكل قانوني للضريبة يخضع إلى ضرائب خاصة به.

أولا :اختيار الشكل القانوني

عندما يقوم شخص أو مجموعة من الأشخاص بالمفاضلة بين شكلين يتم اختيار الشكل الذي يسمح لهم بتحمل اقل تكلفة، وسنوضح ذلك فيما يلي:

أ – اختيار بين مؤسسة فردية وشركة ذات شخص وحيد:

يتعين على الشخص الوحيد لممارسة التجارة والأعمال، أن يختار بين شكلين قانونيين مختلفين هما:

-إما مؤسسة فردية.

-أو تأسيس شركة ذات الشخص الوحيد.

ولكي يتم اختيار الشكل الجديد يجب على الشخص الوحيد معرفة ما يلي:

-معرفة جميع أنظمة إخضاع الضريبي.

-معرفة معدلات ضرائب المطبقة على كل شكل.

-حساب التكلفة الجبائية التي يتحملها في كل شكل.

ويتم اختيار الشكل القانوني للمؤسسة على أساس أقل تكلفة جبائيه.

ب–اختيار بين شركة أشخاص وشركة أموال:

يتعين على مجموعة من الأشخاص لممارسة التجارة والأعمال أن يختاروا بين شكلين قانونيين مختلفين هما:

- إما شركة الأشخاص.

- أو تأسيس شركة الأموال.

والجدول التالي يوضح مختلف الأشكال القانونية للمؤسسات والأنظمة التي تخضع لها.

جدول رقم (03): النظام الضريبي لكل شكل قانوني

الشكل القانوني	الانظمة الضريبية المطبقة عليها	الضرائب ورسوم المطبقة عليها	معدل الضريبة
المؤسسة الفردية	نظام الربح الحقيقي	خاضع لضريبة على الدخل الاجمالي الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	تحسب عن طريق جدول التصاعدي (الى غاية ديسمبر 2009) وابتداءا من سنة 2010 الى يومنا هذا تحسب كإقتطاع من المصدر بنسبة 20 % 2% 17% او7 %
	نظام المبسط	خاضع لضريبة على الدخل الاجمالي الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	20 % 2% 17% او7 %
	او الضريبة الجزافية الوحيدة	ضريبة وحيدة سنوية	12% او5 %
شركة الاشخاص	نظام الربح الحقيقي	خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي بإسم كل شريك حسب حصته في راس المال الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	تحسب عن طريق جدول التصاعدي (الى غاية ديسمبر 2009)،وابتداءا من سنة 2010 الى يومنا هذا تحسب كإقتطاع من المصدر بنسبة 20 % 2% 17% او7 %
		ويمكنها اختيار الخضوع للضريبة على اراح الشركات الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	حسب نشاط المؤسسة 2% 17% او7 %
	نظام المبسط	خاضع لضريبة على الدخل الاجمالي الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	20 % 2% 17% او7 %
شركات ذات المسؤولية المحدودة	نظام الربح الحقيقي	خاضع لضريبة على الدخل الاجمالي الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	حسب نشاط المؤسسة 2% 17% او7 %
شركة المساهمة	نظام الربح الحقيقي	خاضع لضريبة على الدخل الاجمالي الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة	حسب نشاط المؤسسة 2%17% او7 %

المصدر :من اعداد الطالبة.

ثانيا: تحليل التأثير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة[1]

أ-**المعالجة الجبائية للنتيجة** : بعد أن تحدد المؤسسة النتيجة الجبائية حسب الأحكام الجبائية بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم إلى النتيجة المحاسبية وبطرح الإيرادات غير الخاضعة،يبقى عليها أن تطبق الاختيارات التالية:

1-حالة عدم التعهد بإعادة استثمار الأرباح : يتم إخضاع النتيجة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات بتطبيق المعدل العادي 25 %،وبعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من النتيجة الجبائية تحصل على أرباح صافية بعد الضريبة، إما يتم توزيعها على المساهمين ويتم إخضاعها للضريبة على مداخيل القيم المنقولة بمعدل 15%،وإذا لم يتم توزيعها خلال أجل أقصاه ثلاث سنوات، وإلا قامت الإدارة الجبائية بتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة في حالة مخالفة هذا الأجل.

2-حالة التعهد بإعادة استثمار الأرباح: تخضع النتيجة الجبائية التي قررت المؤسسة إعادة استثمارها في شكل عقارات أو منقولات إلى المعدل المنخفض 12,5% والمحقق من طرف شركات الأموال بشرط احترامالالتزامات المتمثلة فيما يلي:

- مسك محاسبة نظامية.
- تحديد وذكر الأرباح الخاضعة للمعدل المنخفض في التصريح السنوي للنتائج.
- إرفاق قائمة الاستثمارات المنجزة مع بيان طبيعتها، سعر تكلفتها، وتاريخ قيدها في الأصول.
- يجب أن تبقى هذه الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات على الأقل.
- يجب أن يتم الاستثمار خلال السنة المالية التي تم الاستفادة من المعدل المنخفض.
- يجب أن تكون هذه الاستثمارات واردة في قائمة المنقولات والعقارات التي تتيح الاستفادة من المعدل المخفض والمحددة عن طريق التنظيم.

ثانيا:التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات : يمكن أن تقوم المؤسسة لأسباب معينة، ببيع أحد عناصر أصولها الثابتة سواء كانت أصولا مادية ، معنوية أو مالية، تقوم المؤسسة بالمقارنة بين ثمن بيع العنصر في جهة والذي يمثل إيراد المؤسسة

[1]- الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة المتأتية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2007-2008، ص: 21.

ذات الطابع الاستثنائي ومن جهة أخرى القيمة المحاسبية الصافية بين ثمن بيع القيمة الصافية، فإذا كان هذا الفرق موجبا يتعين تحقيق فائض قيمة وفي حالة كونه سالبا فهذا يدل على وجود ناقص قيمة، ويوجد نوعان من الفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات هما فائض القيمة قصيرة المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة أكثر من ثلاث سنوات[1]. والجدول التالي يوضح المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات:

الجدول رقم (04): النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات.

نوع فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة	الحصة المعفية من الضريبة
فائض قيمة قصير المدى	اقل من ثلاث سنوات	% 70	% 30
فائض قيمة طويل المدى	اكثر من ثلاث سنوات	% 35	% 65

المصدر:بالاعتماد على المواد 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2008.

نستنتج من الجدول السابق أنه في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة.يحسب مبلغها في حدود 70 %او 35 % على التوالي من الربح الخاضع للضريبة (هذا في حالة عدم قرارها بإعادة الاستثمار هذه الفوائض).أما إذا التزمت المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ يساوي فائض القيمة الناتج عن التنازلات مع إضافته إلى سعر التكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات لا يدخل فائض القيمة المذكورة ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.وفي حالة العكس ووفقا لالتزام المكلف بالضريبة، ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل ثلاث سنوات.

[1] – الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه ، ص: 22 .

ثالثا: التأثير الجبائي على الإهتلاكات وتشكيل المؤونات: [1]

أ- **التأثير الجبائي على الإهتلاكات** : يعرف الإهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة لكن هذا الخصم مرتبط باحترام جملة من الشروط الأساسية المتمثلة في:

1)**لاتطبق الإهتلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور** : فإذا كان التدهور ناتجا عن الاستعمال المتكرر أو عامل الزمن فإن المؤسسة غير مطالبة بتبريره لكنه يستوجب تبرير التدهور الاستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الإهتلاك. وعلى هذا الأساس لا تتدهور قيمة بعض الأصول الثابتة بفضل الاستخدام او الزمن، يتعلق الأمر بالمحلات التجارية والأراضي.

2)**أن تتعلق الإهتلاكات بعناصر مبنية في أصول الميزانية** : لا يمكن للإهتلاك المطبق على الاستثمار قابل للإهتلاك، أن يخصم من النتيجة الجبائية ما لم يدرج هذا الاستثمار في قيم أصول المؤسسة.

3)أن تثبت الإهتلاكات محاسبيا : حتى في انعدام أو عدم كفاية الأرباح فإنه يشرع في تطبيق الإهتلاكات لكي تكون الميزانية صحيحة، تقيد هذه الإهتلاكات محاسبيا عند نهاية كل سنة محاسبية، ضمن التكاليف في حساب مخصصات الإهتلاك، وفي غياب هذا التقييد تعتبر هذه الإهتلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خصمها.

4) يقتضي أن تفصل الإهتلاكات في جدول خاص: يظهر هذا الجدول الأصول الثابتة المهتكلة ومبالغ الإهتلاكات المتعلقة بها حيث يرفق هذا الجدول بالوثائق المحاسبية الواجب تقديمها مع التصريح السنوي للنتائج.

5)يستوجب أن ترافق الإهتلاكات قيمة التدهور الفعلي: وعلى هذا الأساس يعاد دمج الإهتلاكات المبالغ فيها في النتائج الخاضعة.

6) أن يستخدم الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة: هذا الشرط يعني أنه لا يمكن خصم تكلفته إلا إذا كانت هذه الأخيرة ضرورية، وموجهة للنشاط الاستغلالي.

7) يعتبر الإهتلاك من أحد الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي والمحاسبي للمؤسسات، فمن جهة أخرى يعتبر الإهتلاك من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الجبائي

[1]- الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه ، ص: 23.

ومن جهة أخرى يعتبر مال احتياطي الهدف من ورائه إعادة تكوين المال، إذ يعتبر كمصدر داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة .

8) وبهدف تحفيز الاستثمارات داخل الإصلاح الجبائي ابتداء من قانون المالية 1989 نظام الإهتلاك المتناقص ونظام الإهتلاك المتزايد، علاوة على النظام الخطي، فنظام الإهتلاك المتناقص يسمح بتسريع الإهتلاك خلال السنوات الأولى مما يترتب عن ذلك مزايا من الناحية الجبائية والمالية.فمن الناحية الجبائية يسمح هذا النظام بتحقيق وفرات جبائيه على الأرباح خلال السنوات الأولى نظرا للزيادة المعتبرة للأعباء المخصومة من الربح الخاضع، ومن الناحية المالية بما أن الإهتلاك يعتبر عبئا غير مدفوع فإن المؤسسة تجد له مقابلا في الخزينة وبالتالي تستعمل المبالغ المتاحة لتمويل استثمارات جديدة، أما نظام الإهتلاك المتزايد فهو يسمح برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة، فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحا متصاعدة.

ب_ التأثير الجبائي على تشكيل المؤونات: تعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية لأصل من الأصول غير القابلة للإهتلاك أو خسارة أو أعباء متوقعة.

تخضع المؤونات على غرار الإهتلاكات إلى قواعد وشروط نص عليها التشريع الجبائي بهدف تفادي ممارسات غير قانونية للمؤونات وهي:[1]

1-أن تكون المؤونة محددة بدقة: يجب أن يحدد ويحسب مبلغ الأعباء والخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية انطلاق من عناصر ومعطيات حقيقية وبطريقة موضعية، مما يقصي المؤونات الجزافية.

2-الطابع الاحتمالي للعبئ أو الخسارة : فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها ومبلغها فيجب تسجيلها محاسبيا على أساس نفقة ، إذا لايجوز استعمال حساب مخصصات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.

أن تنشأ التكاليف أو الخسارة خلال الدورة الجارية: بمعنى أن كل مؤونة مكونة من خلال سنة مالية لتغطية أعباء ناتجة من خلال حادث نشأ بعد تاريخ إقفالها، تعتبر مرفوضة من الناحية الجبائية.

[1] الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه ،ص: 24.

3- قابلية التكلفة المحتملة للخصم: بمعنى أن كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول المؤسسة، لايمكنها أن تكون محمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قبلة للخصم

4-التسجيل المحاسبي للمؤونات: بمعنى عدم تسجيل المؤونات محاسبيا ينجم عنه فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها، ويتعين على المكلفين أن يقدموا بناءا على طلب الإدارة الجبائية كل الوثائق المحاسبة اللازمة لإثبات المؤونات .

5-بيان المؤونات في الكشف الخاص بها: رغم كون المؤونة مبررة ومقبولة في موضوعها ومسجلة في انتظام في المحاسبة فإنه لا يمكن خصمها من النتائج الخاضعة للضريبة إذا امتنع المسير من بيانها في كشف الأرصدة في مستخلصات الحسابات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي للنتائج.

مبدئيا يتعلق المصير الجبائي للمؤونات المكونة بالشروط المتعلقة بخصمها، بحيث أن كل مؤونة تتوفر فيها شروط قابلية الخصم تعد في نظر القانون الجبائي غير قانونية مما يترتب عن ذلك اعادة ادماجها في الربح الخاضع من طرف المؤسسة نفسها أو عند الاقتضاء من طرف الإدارة الجبائية .

ويميز المخطط المحاسبي الوطني بين نوعين من المؤونات:

-**مؤونة تدهور عناصر الأصول:** حسب المخطط المحاسبي تكون المؤونات لإظهار القيمة الحقيقية للأصول، ويمكن أن نميز بين أربعة أنواع لمؤونات التدهور:

-مؤونة تدهور الاستثمارات غير القابلة للإهتلاك : مثل (المحل التجاري، والأراضي).

-مؤونات تدهور المخزونات: المؤسسة تشكل المؤونة اذا كانت قيمة المخزون عند إقفال الدورة أقل من القيمة الحقيقية.

-مؤونات تدهور السندات: المؤسسة تشكل مؤونة لما تكون قيمة السند عند إقفال الدورة أقل من القيمة الحقيقية.

-مؤونة تدهور الحقوق : على المؤسسة تشكيل مؤونة لايكون خطر عدم التسديد للحقوق محددا.

-**مؤونة ا الأعباء والخسائر:** ويميز المخطط المحاسبي بين نوعين من هذه المؤونات:

-مؤونة الخسائر المحتملة.

-مؤونة الأعباء الموزعة على عدة دورات.

ج -التأثير الجبائي على إعادة تقييم الاستثمارات[1]

1 - تعريف إعادة تقييم الاستثمارات: إعادة تقييم الاستثمارات هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف مراحل الميزانية (الاستثمارات مثلا) بالأخذ بعين الاعتبار التضخم والتدهور المستمر للعملية الوطنية.إن إعادة التقييم هي تسوية قيمة الاستثمار للتقرب أكثر من القيمة الحالية حيث تخفض الاهتلاكات مبالغ معتبرة من الضريبة مقارنة بمبلغ الضريبة قبل إعادة التقييم.

2 - ميدان تطبيق إعادة التقييم: تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 90/103 على انه يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والهيئات العمومية وغيرها منذ مسكها للحسابات على الشكل التجاري ان تعيد تقييم استثماراتها القابلة للإهتلاك.

3 - مراحل تطبيق اعادة التقييم: يتم حساب فرق إعادة التقييم وفقا لمراحل التالية :

أ) إعادة تقييم القيمة الأصلية: تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة التاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بسنة الحيازة وذلك في حالة تطبيق اعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس هو القيمة الأصلية وفقا لإعادة التقييم السابقة.

ب) إعادة تقييم حصص الإهتلاكات: تصبح الحصص السنوية للإهتلاكات هي الأخرى باستعمال معامل الضرب للسنة الأولى التي سجلت فيها ثم تحسب مجموع الإهتلاك المعدل.

ج)استخراج فرق إعادة التقييم: يتمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم ويقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الحصيلة.

د) الإهتلاكات المستقبلية: تهتلك الاستثمارات المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة وعدد السنوات المتبقية لتشغيل الاستثمار الذي اعيد تقييمه مع العلم ان مدة الاستعمال الاضافية عادة ما تكون ثلاث سنوات كحد أقصى.تقييم الاستثمارات يتم عن طريق القيمة السوقية وتحت إشراف خبير مختص ومعتمد.

ه) إعادة التقييم المطبقة: إعادة التقييم التي عرفها حسب التشريع الجزائري هي:

[1] الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه ،ص 25

- إعادة التقييم الأولى حسب المرسوم التنفيذي رقم 90/103 بتاريخ 1990/03/27.
- إعادة التقييم الرابعة حسب المرسوم التنفيذي رقم 07/210 بتاريخ 2007/07/04.
- تسجل فروق إعادة التقييم مع امتياز الإعفاء الضريبي على فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة التقييم المطبقة.[1]

المطلب الثاني: آليات تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

إن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق أهدافها المالية بأقل التكاليف، وبما أن التكاليف الجبائية نجدها في جميع مراحل نشاط المؤسسة: الاستغلال،التمويل، الاستثمار ،فإن تسييرها يجب أن يكون متوافقا مع هذه المراحل.

أولا : أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال

أ) الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال

إنّ عملية تحديد ودراسة الأثر الجبائي في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة ، يركز على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل.[2]

1-تأثير الجباية على خزينة المؤسسة : إن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات. حيث تقتضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، وحسن تسييرها من خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها للإدارة الضريبية، وهذا لتفادي ما يترتب عن تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر سلباً على التدفقات النقدية للمؤسسة.وبالتالي تأثر الخزينة بعامل الجباية، يكون من خلال دراسة تأثير مختلف الضرائب والرسوم التالية: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسوم الجمركية، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري.

وفي هذا الصدد سنقوم بتحليل أثر كل من الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة:

---

[1]-الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه ، ص: 26.

[2]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 111 .

2-تأثير الرسم على القيمة المضافة (TVA)

تتصرف المؤسسة لحساب الإدارة الجبائية باعتبارها مكلفا قانونيا وليس حقيقيا، مما يترتب عليها مسؤولية ثقيلة فتتأثر خزينتها تبعا لعدة عوامل مرتبطة بهذا الرسم: تنوع واختلاف المعدلات 7 %و17%إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المحققة، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري. وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة الأخيرة وجعلها تتماشى مع تدفقاتها، يجب عليها أن تسير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن و الموردين).

فكلما منحت المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب، فإنها ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة، الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا على توازنها المالي، ومنه تعتبر المدة التي تفصل ما بين تاريخ تسديد الزبائن لديونهم، وتاريخ استحقاق الرسم، مدة هامة بالنسبة للمؤسسة، حيث يمكنها هذا المبلغ من إجراء عدة عمليات تعود بالنفع على الخزينة، كالتوظيفات البنكية مثلا. كما أن للمهلة الممنوحة للمؤسسة من طرف مورديها لها دور هام، لا يقل أهمية عن دور المهلة التي تمنحها هي للعملاء.

حيث أنه انطلاقاً من الفرق بين قيمة الضريبة المستحقة الدفع وقيمة الضريبة الواجبة الاسترجاع، لا يمكن أن تبتعد آثار ضريبة الرسم على القيمة المضافة عن إحدى الحالتين التاليتين:

-إذا كانت قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع أكبر من قيمة الضريبة المستحقة الدفع، في هذه الحالة تكون خزينة المؤسسة في وضعية تسبيق للدولة.

-أما إذا كانت قيمة ضريبة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع أكبر من قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع، في هذه الحالة تكون المؤسسة مطالبة بتوفير هذه القيمة وتسديدها في الآجال المحددة. وهذا حتى لا تتحمل خزينة المؤسسة تكاليف إضافية تأتي في شكل عقوبات عن التأخير.[1]

[1]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 112.

3-تأثير الضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة

يتضح تأثير الضريبة على أرباح الشركات كونها تعتبر من التدفقات النقدية الخارجة من خلال نظام التسديدات التلقائية. إذ يتعين على الخاضع لهذه الضريبة أن يقوم بنفسه بحساب مبلغها وتصفيتها ودفعها تلقائيا لصندوق قابض الضرائب المختص إقليميا، ويتم هذا بدون إصدار وإرسال مسبق للجدول من طرف مصلحة الضرائب(بدون إنذار مسبق).

يتضمن نظام الدفعات التلقائية:

-من جهة، دفع ثلاث (03) أقساط أو تسبيقات .

-من جهة أخرى، دفع رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات.

يترتب عن نظام الدفع التلقائية للأقساط المؤقتة، خلال سنة مالية، تباعد زمني ما بين الحدث المنشئ(الحدث الذي يعطي ميلاد لفرض الضريبة) والدفع الفعلي للضريبة على أرباح الشركات، وبالتالي يمكن القول إن اعتماد نظام التسبيقات المؤقتة لتسديد الضرائب على الأرباح، يخفف من عبء ارتفاع الضريبة على تدفقات المؤسسة بحيث يسمح التباعد بين فترات التسديد للمؤسسة بتوفير المبالغ اللازمة في مواعيدها المستحقة. ففي الفترة التي تعرف فيها المؤسسة نمو للنتائج وزيادة في الأرباح، يصبح هذا التفاوت الزمني في صالح الخزينة، بما أن الأقساط تحسب على ضريبة سابقة تقل عن المتعلقة بالسنة المالية المعنية. لكن في حالة الحصول على نتائج متناقصة أو سلبية، فإن دفع الأقساط المحسوبة على أساس مرتفع يمكن أن يؤثر سلبا على وضعية الخزينة.[1]

كما نجد أن المؤسسة تعتمد على القروض والتسهيلات المصرفية قصيرة الأجل، من أجل تسديد مختلف الضرائب والرسوم المستحقة، وذلكبهدف تفادي ضغط السيولة. بالتالي فإن تراكم حجم الضرائب المستحقة وثقلها، يمكن أن يؤدي إلى إفلاس المؤسسة. تجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء للتسديد لا يخص إلاّ المؤسسات الكبيرة، دون المؤسسات الصغيرة والناشئة التي لا تستطيع تحمل التكاليف الإضافية الناجمة عن الاقتراض.

4-تأثير الجباية على رأس المال العامل (FR)

إنّ فكرة التأثير الجبائي على رأس المال العامل لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة، وإنما هي متضمنة من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل. فتأثير الجباية على رأس

[1]- صابر عباسي ، مرجع نفسه، ص:113.

المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالبا على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، وهذا الأخير معفى بنسبة كبيرة من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفورات ضريبية.

كما يتجلى التأثير الضريبي على رأس المال العامل من خلال الاستثمارات، فهي تظهر بالقيم الصافية في الميزانية،وذلك بعد طرح قيمة الاهتلاكات من القيمة الإجمالية للاستثمارات، ففي حالة تسريع الإهتلاك، الذي يعد اختيارا محضا، فإن قيمة الاستثمارات ستنخفض، وترتفع قيمة الأموال الدائمة وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع رأس المال العامل.

5- تأثير الجباية على احتياجات رأس المال العامل (BFR)

يعد الرسم على القيمة المضافة، أهم رسم يؤثر مباشرة على احتياجات رأس المال العامل، وذلك من خلال قاعدة "التفاوت الشهري "،ومن خلال الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع حيث أنه كلما كان الرسم المستحق على المبيعات أكبر من الرسم المسترجع فإن المؤسسة يترتب عليها احتياج مالي ، مطالبة بدفعه والعكس صحيح.

يمكن أن نستنتج بأن تأثير الضريبة على دورة الاستغلال ينعكس بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية، حيث أنّ هذا التأثير يكون في صالح المؤسسة إذا أتقنت هذه الأخيرة تسيير الضريبة والتحكم في مواعيد استحقاقها لضمان السيولة اللازمة ولتفادي الوقوع في ضغوطات مالية، غرامات أو تقويمات جبائيه.

ب-دور المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال

إنّ التسيير الجبائي الذي يجب أن يتم في إطار احترام التشريع الجبائي المعمول به في مرحلة الاستغلال يركز على تحليل التأثيرات المباشرة والإيجابية على خزينة المؤسسة.ومنه إنّ مثلوية الخزينة ومرونتها لا تهم المسير المالي فحسب، بل كذلك المسير الجبائي، الذي بواسطة تسييره لمختلف الضرائب والرسوم، [1] يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة .

[1] صابر عباسي ، مرجع نفسه ، ص :114.

كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة يقوم بالعديد من الإجراءات تختلف حسب خصوصية كل مؤسسة منها:

- توضيح أهمية إتباع المؤسسة لبرامج صيانة متطورة ومستمرة، وذلك من خلال السياسات الإدارية التيتتبعها المؤسسة، ممثلة في عمل وإتباع برامج لصيانة الآلات والماكينات محققة بذلك وفرا ضريبيا كبيرا،حيث تقوم المؤسسة باستغلال فترة تحقيقها للأرباح العالية، وبالتالي عمل الصيانة بناءا على سياسة تحقيق أعلى قيمة حالية للوفر الضريبي.
- القيام بإتلاف البضاعة في حالة فسادها رغبةً من الشركات، خاصة الصناعية منها، وذلك بالاتفاق معالجهات المعنية والتي منها السلطات الضريبية، حتى يتم الاستفادة من تنزيل مصروف البضاعة التالفة، مع الإشارة الى أنه إذا قامت المؤسسة بإتلافها بنفسها فإن ذلك يؤدي إلى حرمانها من الوفر الضريبي ، تحميل المؤسسة لكل سنة مصاريف فروقات العملة: يتوجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية، وتقييم أرصدتها في الخارج بالعملة المحلية.
- الاستعانة بالاستشارة الجبائية من طرف الخبراء في المسائل الجبائية مثل: محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة.
- تشجيع المؤسسة على امتلاك الأصول أو استئجارها، وخاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية

قصيرة. ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة ما في فترة قصيرة فإنها تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها.

–التسيير الجبائي من خلال سياسة المخزون وذلك بإتباع المؤسسات لسياسات محاسبية تهدف للاستفادة من طرق تقييم المخزون، بحيث تحقق لها اكبر وفر ضريبي ممكن وخاصة المؤسسات الصناعية، ومن المعروف أن هناك ثلاث طرق لتقييم المخزون متعرف عليها، هي: طريقة، FIFO،LIFO،التكلفة الوسطية المرجحة. إنّ ما يميز هذه الطرق عن بعضها هو البعد الضريبي، فعل سبيل المثال نرى بأنّ طريقة الوارد أخيرا صادر أولا تعمل على تحقيق أكبر وفر ضريبي بالمقارنة بالطرق الأخرى في حالة حدوث

ارتفاع مستمر لأسعار المخزون مع ثبات نسبي لكمية المخزون من سنة إلى أخرى في كمية المخزون.

ومنه التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال له تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، بحيث أن تسييرهلمختلف الضرائب والرسوم يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة، [1] وبالتالي يهدف إلى التحكم الإيجابي لمختلف الضرائب والرسوم و استعمالها كوسيلة تمويلية في المؤسسة، ولبلوغ هذا الهدف من الضروري على المؤسسة استغلال أقصى الحلول والاختيارات الممنوحة قانونا، كاسترجاع رصيد الرسم، الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء، واختيار نظام الرسم على القيم المضافة.

ثانيا: اهمية التسيير الجبائي على في مرحلة التمويل .

من خلال هذه الأهمية سيتم التركيز على: سياسة الاقتراض، التمويل الإيجاري، سياسة توزيع الأرباح.

أ_من خلال سياسة الاقتراض: تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون، والعامل الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين، ولهذا نجد السياسة الضريبية تؤثر على المسير في اختيار سياسة مالية تأخذ بعين الاعتبار تفضيل اللجوء إلى الاقتراض.

ب_ من خلال التمويل الإيجاري : إنّ شرح أثر الجباية على سياسة التمويل الإيجاري يكون من خلال إبراز الاعتبارات الجبائية التي تدخل في قرار حيازة الأصول الإنتاجية الجديدة لدى المشروعات المختلفة، حيث يتاح أمام المؤسسة عدد من الخيارات للحصول على هذه الأصول، وهي شراء هذا الأصل من مالها الخاص أو شرائه من مال مقترض، أو استئجاره لمدة معينة مقابل أجرة محددة.

ج–من خلال سياسة توزيع الأرباح: إنّ العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والجباية تكون من خلال تفسير نظرية التمييز الجبائي والتي تشير إلى أنه لو كان معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح الرأسمالية. فإن حملة الأسهم يطلبون معدل عائد أكبر قياسا بشركة مماثلة تحتجز كل أرباحها أو الجزء الأكبر

[1]– صابر عباسي ، مرجع نفسه ، ص: 114

منه، مما يزيد من تكلفة الأموال للمؤسسة الأولى وبالتالي تنخفض القيمة السوقية للسهم الواحد.

– تكون في هذه المرحلة مهمة المسير الجبائي هي المساعدة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفورات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، وبالتالي يمكن القول أن على المسير الجبائي أن يرشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي.

- ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق خلق الوفوراتالضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة، واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائيه إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.[1]

❖ **دور المسير الجبائي في مرحلة التمويل**

في هذه المرحلة تكون مهمة المسير الجبائي هي المساعدة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفورات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، [2] و بالتالي يمكن القول أن على المسير الجبائي أن يرشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي.

ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق خلق الوفورات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة، و اختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائيه إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.

ثالثا: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب قرار نظرا لطبيعته الاستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل، لهذا على المؤسسة أخذ بعين الاعتبار المتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار إستثمار. والمسير الجبائي في هذه المرحلة يهدف إلى الاستفادة من

[1] صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي ،أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ،دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ،الجزائر ،مجلة الباحث ،العدد 12،2013 ،ص: 121.

[2] – صابر عباسي، مرجع سابق ، ص: 121.

المزايا التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار، حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الاستثمار، والتحريض الضريبي عبارة عن آلية تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين، بغرض توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة. وهي قد تكون في شكل:

- **إعفاء ضريبي:** وهو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحق عليها، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة، والذي قد يكون دائم أو مؤقت.
- **تخفيض ضريبي:** وهو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط.
- **إجراءات ضريبية تقنية:** وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، والتي يترتب عنها أثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي، من بينها: نظام الإهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف، إعادة إستثمار الأرباح، إعادة إستثمار فائض القيمة، إعادة تقييم استثماراتها. [1]

❖ **دور المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار**

المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار يهدف إلى إدخال المؤسسة في المشاريع التي تكون مدعمة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية، حيث أنّ أي مؤسسة يكون هدفها تعظيم الأرباح من خلال الاستثمار في نشاط معين، بمعنى أن يكون الاستثمار ذو مردودية عالية، وبما أن ربحية المؤسسة تتأثر بصورة مباشرة بمختلف الضرائب المفروضة على الدخل أو الأرباح، فإنه كلما ارتفعت هذه الأخيرة كلما عجزت المؤسسة عن إنشاء القيمة لمساهميها وحتى الخروج من السوق.

كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة يقوم بالمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال تنبيه المؤسسة إلى العديد من النقاط منها :[2]

[1]–صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي ،مرجع سابق ، ص– ص: 121 –122 .

[2]–صابر عباسي ، مرجع سابق، ص 124 .

- أهمية القيام بالتجديدات و الإضافات الرأسمالية للأصول.
- اهمية قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، لحماية رأس مالها من التآكل.
- قيام المؤسسة بالأخذ للعمر الضريبي للأصل كأحد المتغيرات الواجب دراستها قبل قرار الاستثمار، أوالشراء لأي أصل من الأصول، مثلا من المؤسسات من تنظر إلى أن الأصول ذات الاستثمار قصير الأجل تحتل مكانة أفضل من الناحية الضريبية، لأن الأثر الضريبي يزداد قوة كلما قل العمر الضريبي للأصل.

ومنه يمكن القول أنّ التسيير الجبائي في المؤسسة يعتبر ذو أهمية بالغة، لما له من أهمية في خلق التدفقات المالية للمؤسسة خلال مراحل حياتها في مرحلة الاستغلال والتمويل إلى مرحلة الاستثمار.[1]

[1]– صابر عباسي ، مرجع نفسه، ص 124.

خلاصة الفصل:

قبل القيام بعملية تأسيس الشكل القانوني للمؤسسة يجب على المالك أو الملاك إن يكون على علم بالقواعد والضوابط التي يفرضها القانون التجاري الجزائري، من أجل اختيار الشكل القانوني للمؤسسة الذي يحقق أقل تكلفة جبائيه.

إن التسيير الجبائي يعمل على تعزيز قدرة المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية، وبما أن التكاليف الجبائية نجدها تؤثر في جميع مراحل نشاط المؤسسة: الاستغلال، التمويل، الاستثمار، فإن التسيير يجب أن يكون متوافقا مع هذه المراحل، ولذلك يجب على المؤسسة معرفة هذه الآثار ومحاولة تعظيم الاستفادة منها في إطار ما يسمح به القانون الجبائي.

الفصل الثالث

دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية لمؤسسة الاطلس لإنتاج الآجر خلال الفترة

(2010 – 2014)

تمهيـد :

لغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإسقاط أهم العناصر النظرية على الواقع التطبيقي، من خلال دراسة دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية لمؤسسة الأطلس المختصة في إنتاج الآجر والكائن مقرها بدائرة بوسعادة ولاية المسيلة، كنموذج تطبيقي للدراسة للفترة (2010-2014)، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي.

المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي البسيط في المؤسسة.

المبحث الثالث: واقع التسيير الجبائي الاستراتيجي في المؤسسة

المبحث الرابع: اجراءات عملية الرقابة الجبائية على محاسبة الأطلس لسنة 2007

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.

اولا: عموميات حول الشركة

تأسست الشركة ذات المسؤولية المحدودة (آجر للأطلس SARL DE L'ATLAS) ، بموجب العقد الموثق بالجزائر بتاريخ : 09/22 / 1987 والمسجل بمفتشية التسجيل وعاء المدينة بتاريخ : 28 / 09 / 1987. تم تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة :مصنع الآجر الأطلس والمتمثل موضوعها في الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم (صنع الآجر والقرميد الصناعي)، الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية، طريق المعذر –بوسعادة– ولاية المسيلة. ويقدر رأس مالها: خمسة مائة وتسعة وأربعون مليون وستمائة ألف دينار جزائري 549.600.000.00 دج المعدل في 2008/01/02 وتقدر مدته 99 سنة.

يتمثل النشاط الأساسي للمؤسسة في الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم (صنع الآجر والقرميد) حيث يتم تزويد المصنع بالطين الذي يعد المادة الأولية الأساسية بالنشاط الإنتاجي وذلك من مقلع رشانة بلدية المعاضيد ولاية المسيلة والذي يبعد عن المصنع بحوالي 100 كلم. ويتمثل منتوج المؤسسة في إنتاج الآجر بنوعين :

1 - الآجــر ذو 8 ثقوب.

2 - الآجـــر ذو 12 ثقب.

حيث ان تقسيم الحصص الاجتماعية بين الشركاء بالنسب التالية :

- نسبة الشريك الأول: 25 %
- نسبة الشريك الثاني:25 %
- نسبة الشريك الثالثة :50 %

بالنسبة لمراحل عملية الإنتاج تتمثل في:

إستخراج الطين من المقلع ومن ثم شحنه ونقله إلى المصنع ليتم بعده عملية الطحن والغربلة فتليها مراحل إنتاجية أخرى على مستوى الوحدات الإنتاجية لنتحصل في الأخير على المنتوج النهائي المتمثل في الآجر بنوعيه.

ثانيا: تسمية الشركة والنشاط

1-تسمية الشركة:

شركة ذات المسؤولية المحدودة مصنع الآجر الأطلسLRASBriqueterie de l'ATLAS

النشاط:

صناعة الآجر بالإضافة إلىنقل البضائع على كل المسافات

المقر الاجتماعي : المنطقة الصناعية طريق المعذر بوسعادة ولاية المسيلة.

العنوان : صندوق بريد 128 بوسعادة 28200.

المساحة الكلية للمصنع :

وفقا للعقد الإداري رقم 03 سجل العقود الإدارية المحرر بتاريخ 2003/01/28 لمديرة أملاك الدولة المساحة تقدر بـ30890م²

ثالثا: الوثائق والتصريحات :

1 - الوثائق الرسميـــــــــة :

- ✓ العقد التأسيسي ومختلف العقود التعديلية والمذكورة أعلاه.
- ✓ السند المنجمي ومختلف التصريحات المرتبطة بها سواء الفصلية أو السنوية.
- ✓ الاتفاقية الجماعية والنظام الداخلي المودعة لدى محكمة بوسعادة.
- ✓ عقود التأمينات مع الشركة العامة للتأمين وكالة بوسعادة.
- ✓ تقارير الخبرة.
- ✓ تقارير محافظ الحسابات.

2 – التصريحات الشهرية والسنوية :

- ✓ التصريحات الشهرية لأرقام الأعمال وضرائب الواجبة الأداء نموذج G°50.
- ✓ التصريحات الشهرية للأجور واقتطاع الضمان الاجتماعيوالسنوية.

3 – كشوفات والجداول:

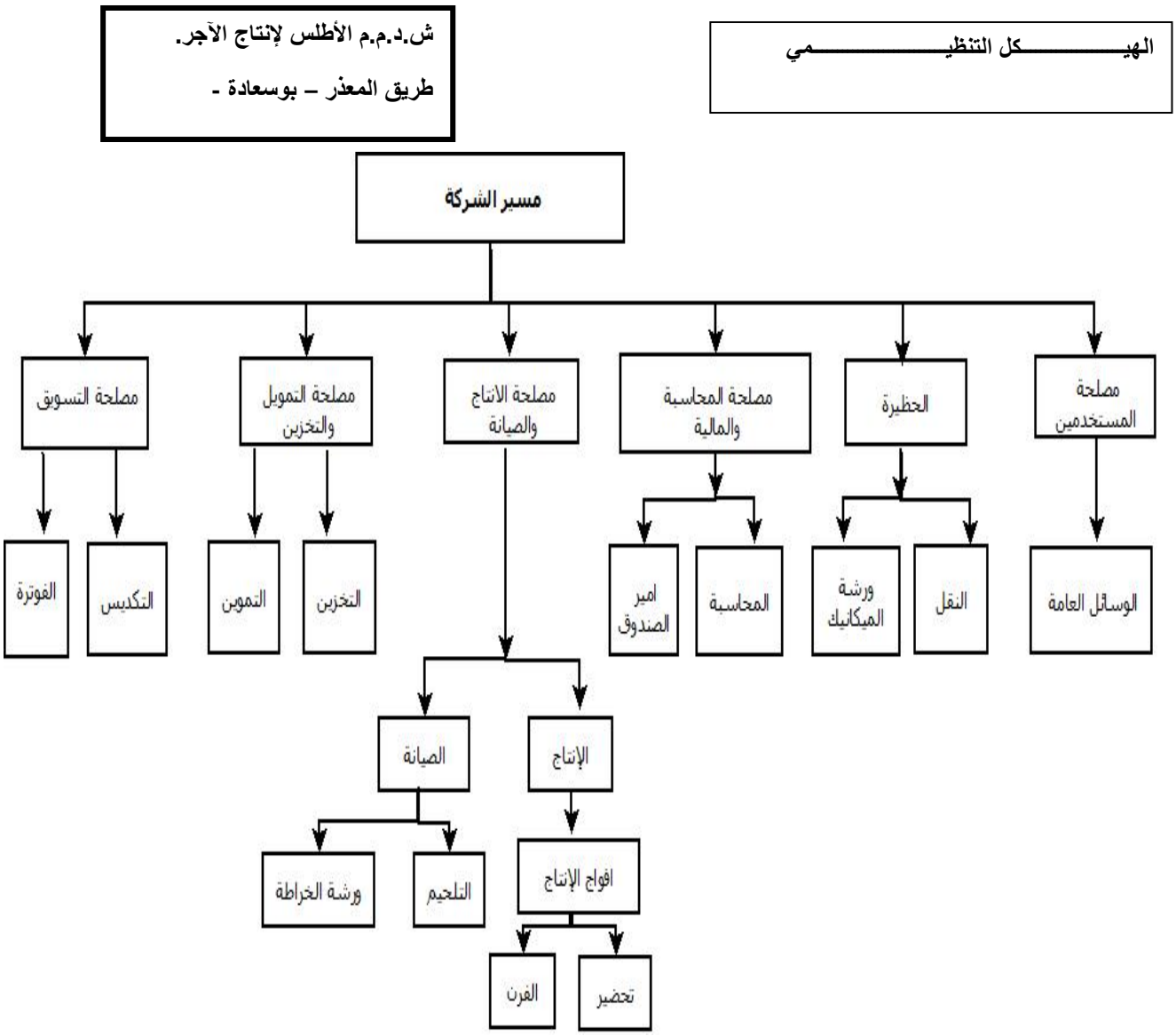
- ✓ كشوفات الحسابات البنكية وشهادة الأرصدة لسنة 2013 من 2013/01/01 الى 2013/12/31 والتي تبين مختلف العمليات المصرفية التي قامت بها الشركة خلال السنة وبمطابقتها مع الإثباتات.
- ✓ كشوفات المبيعات والتصريحات بالعملاء السنوية فواتير البيع والشراء.
- ✓ كشوفات الحركية للصندوق. تقرير السنوي للمسير،تقريرات الخبرة. .

مسك الحسابات الاجتماعية :

تمسك حسابات الشركة وفقا لأحكام النظام المالي من طرف مصلحة المالية والمحاسبة بالشركة حيث لها من المعدات والكفاءات ما يؤهلها لمسك المحاسبة بشكل جيد وفقا للمبادئ المتعارف عليها والقوانين سارية المفعول وخصوصا النظام المالي المحاسبي.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأطلس ببوسعادة



المصدر: مكتب محاسبة المؤسسة

المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي البسيط في مؤسسة الأطلس.

يظهر التسيير الجبائي البسيط في المؤسسة من خلال منظومة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وحسابها وإعدادها لالتزاماتها الجبائية.

المطلب الأول: منظومة الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الأطلس.

شكلها القانوني هو شركة ذات مسؤولية محدودة تخضع للنظام الحقيقي، وبالتالي فهي تخضع لمجموعة من الضرائب والرسوم أهمها: الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسوم الأخرى.

1) **الضريبة على أرباح الشركات IBS :**

تخضع المؤسسة للضريبة على أرباح الشركات بناءا على المواد : 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدل المطبق في هذه المؤسسة هو 19 %.

2)الرسم على النشاط المهني TAP :

تخضع المؤسسة أيضا للرسم على النشاط المهني 2 % حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217، 219 و357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3)الرسم على القيمة المضافة TVA:

يخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 %.

4)**الضريبة على الدخل الإجمالي**IRG/RM:

بموجب الأحكام المواد 1و2و3 من قانون الضرائب المباشرة، فإن المؤسسة تخضع للضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة IRG/RM .

المطلب الثاني: حساب وإعداد الشركة لالتزاماتها الجبائية

بالرجوع إلى جدول حسابات النتائج المقدم، نلاحظ أن أرقام الأعمال المصرح بها لسنوات موضوع الدراسة كما يلي :[1]

- 2010: 88,415 462 170
- 2011: 301،73 827 188
- 2012: 84,668 234 151
- 2013: 55، 397 996 190
- 2014: 26، 439 875 306

الخلية التي تهتم بالمسائل هي مصلحة المحاسبة والمالية والتي تتولى مهمة إعداد التصريحات الجبائية، وذلك وفقا للتصريحات الشهرية G50، وأخرى سنوية، وتقدم إلى مصلحة الضرائب. [2]

والجدول التالي يوضح الضرائب والرسوم التي تدفعها مؤسسة الأطلس خلال سنوات 2010، 2011، 2012، 2013، 2014.[3]

الجدول رقم(05): أهم الضرائب و الرسوم التي تدفعها مؤسسة الأطلس

الوحدة: مليون دج					
البيـــــــــــــــــــان	2010	2011	2012	2013	2014
الضريبة على ارباح الشركات	2,99	2.02	0,7	3,29	4,95
الرسم على النشاط المهنـي	2,02	1.91	1,47	2,48	4,45
الضريبة على الدخل الاجمالي	0,9	1,01	1,51	1,93	1,57
المجمـــــــــوع	5,91	4,94	3,68	7,7	10,97

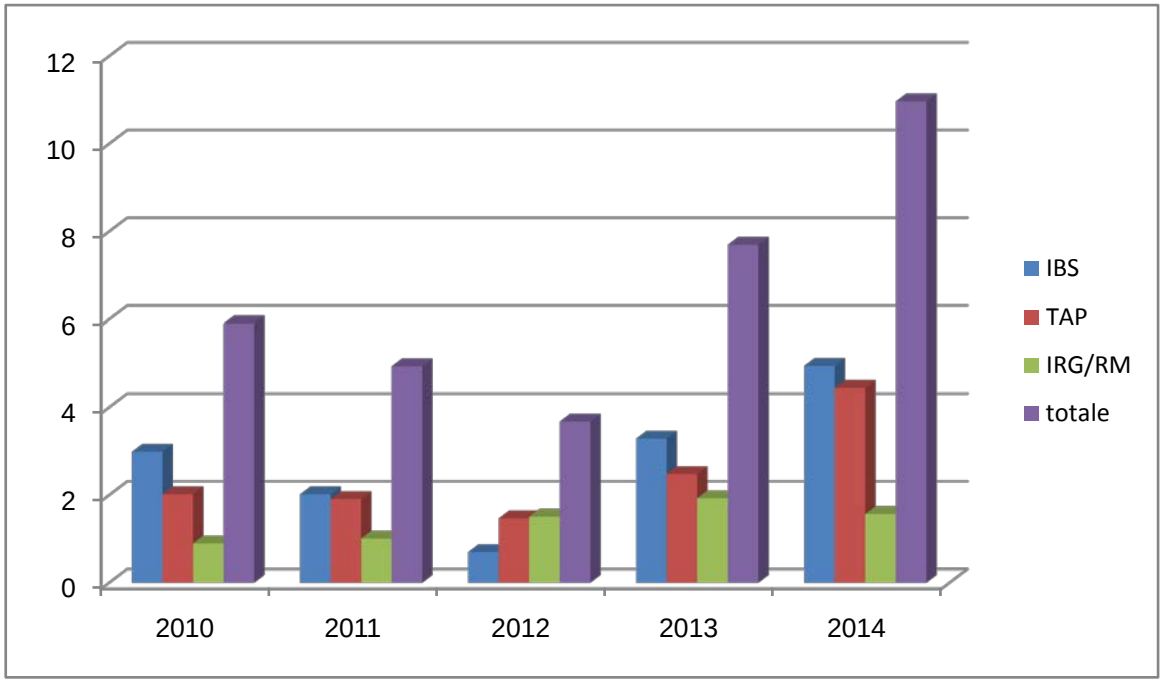
المصدر:من اعداد الطالبة بناءا على تصريحات G50خلال الفترة 2010 – 2014

[1]-الملحق(1)
[2]-الملحق(2)
[3]-الملحق(3)

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الضرائب المدفوعة يرتفع من سنة إلى أخرى إلى أن يصل إلى أعلى قيمة سنة 2014 والمقدرة بـ 10,97 مليون دج، وهذا يتوافق مع زيادة ونمو المؤسسة، فالضريبة على أرباح الشركات لم تتجاوز قيمة 4.95 مليون دج خلال سنة 2014، وهي أعلى قيمة خلال هذه الفترة بسبب زيادة أرباح المؤسسة ورغم استفادتها من التخفيض في معدلها بإعادة استثمار الأرباح، كما نلاحظ أن الرسم على النشاط المهني قيمته ترتفع من سنة إلى أخرى وهذا لزيادة حجم نشاط المؤسسة، أما الضريبة على الدخل الإجمالي فهي تختلف من سنة إلى أخرى حسب نسبة الأرباح الموزعة .

وذلك كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم(03): أهم التكاليف الجبائية التي تخضع لها مؤسسة الأطلس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تصريحات G50 خلال الفترة 2010-2015

المبحث الثالث: واقع التسيير الجبائي الاستراتيجي في مؤسسة الأطلس.

التسيير الجبائي المحكم هو الذي يقوم على الإستفادة من كافة الإمتيازات والتخفيضات الممنوحة للمؤسسة سواء كانت ممنوحة في إطار القانون الضريبي العام أو في إطار قانون الإستثمار.

المطلب الأول: إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار القانون الضريبي العام.

في إطار القانون الضريبي العام يحق للمؤسسة الإستفادة من عدة مزايا للتخفيض من التكاليف الجبائية ومن بين الإمتيازات الممنوحة لمؤسسة الأطلس :

- الإستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تفضل المؤسسة إمتلاك المباني على إستئجارها.
- تستفيد المؤسسة من ترحيل الخسائر من سنة إلى أخرى للحصول على وفرات ضريبية.
- تقوم المؤسسة بإعادة استثمار الأرباح وفوائض القيمة عن التنازل عن الأموال للحصول على التخفيضات والإعفاءات الممنوحة من أجل تشجيع الاستثمار.

المطلب الثاني: إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار قانون الاستثمار

- في إطار تشجيع الإستثمار إستفادت المؤسسة من إمتيازات جبائية بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار، مقرر منح مزايا الانجاز رقم 2011/28/0045/0 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 ،إستفادت مؤسسة الأطلس لإنتاج الآجر بامتيازات جبائية وشبه جبائية من مزايا النظام العام والمتمثلة في :

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الإستثمار .
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة او المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في انجاز الإستثمار .

- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الإستثمار المعني

وحددت فترة الإنجاز المتفق عليها ب 36 شهر .

كما إستفادت مؤسسة الأطلس أيضا من مزايا النظام الاستثنائي بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وفقا لمقرر منح مزايا الاستغلال رقم 2011/28/0045/E/0المؤرخ في 17 جانفي 2013 والمتمثلة في :

- الإعفاء من الرسم على أرباح الشركات .
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني .

بنسبة إعفاء تقدر بـ6,89 % لمدة 10 سنوات.

المطلب الثالث: ممارسة المؤسسة للإجراءات المالية والإدارية والمحاسبية المخفضة للعبئ الجبائي.

تسعى المؤسسة لتخفيض العبئ الجبائي عن طريق التسيير الجبائي الجيد وذلك وفقا للأحكام القانونية المشروعة.

- يتبع التسيير الجبائي في المؤسسة سياسة تمويل عن طريق مصدرين :

- مصادر داخلية: تتمثل في التمويل الذاتي.

في اغلب الأحيان تعتمد المؤسسة على التمويل الذاتي في تغطية احتياجاتها.

- مصادر خارجية: تتمثل في القروض وإهتلاك الأصول.

تسعى المؤسسة لتحقيق وفرات ضريبية من خلال فوائد القروض والتي تعتبر ضعيفة ومخصصات الإهتلاك التي تبين أن المؤسسة تقوم بالتجديدات في أصولها.

- سياسة المخزون المتبعة هي طريقة الوارد أولا الصادر أولا.
- تقوم المؤسسة بإعادة استثمار أموالها في استثمارات خاضعة للضريبة.
- المؤسسة تمتلك أجورها ولا تستأجرها للإستفادة من مخصصات الإهتلاك.

المبحث الرابع: إجراءات عملية الرقابة الجبائية على محاسبة مؤسسة الأطلس

تعرضت مؤسسة الأطلس للرقابة الجبائية سنة 2007 من طرف الإدارة الجبائية حيث عمل المراقبون على استغلال كل المعلومات المتوفرة لديهم للوصول إلى النتيجة المحققة فعلا من قبل المؤسسة.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية الرقابة الجبائية في محاسبة مؤسسة الأطلس

تتمثل الإجراءات الأولية في دراسة الملف الجبائي وإرسال الإشعار وكذا التعريف بالمؤسسة.

أولا: التعريف بالمؤسسة وأهم الضرائب الخاضع لها.

1/ **التعريف بالمؤسسة** : شركات ذات مسؤولية محدودة (الأطلس) بدأت نشاطها بتاريخ 1986/11/03 المتواجدة بالمنطقة الصناعية طريق المعذر ببوسعادة ولاية مسيلة ويتمثل موضوع نشاطها أساسا في الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم وصنع الآجر حيث أن رأس مالها يقدر بـ :600,000, 66 دج .

2/ **أهم الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الأطلس:**

أ -**الضرائب مباشرة:**

الشركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إضافة الى الرسم على حجم المعاملات وفق للمواد 217-357 من نفس القانون المذكور أعلاه.

كما تخضع المؤسسة لحقوق الطابع حسب المادة 100 من حقوق الطابع.

ولكون المؤسسة تشغل عمالا فهي ملزمة بضريبة الدفع الجزافي (VF) والضريبة على الأجور والرواتب (IRG/S) حسب المواد 75، 212،210،208 من نفس القانون.

كما تخضع الشركة لاقتطاع الضريبة من المصدر على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) حسب المادة 15 من قانون المالية 2003.

الضريبة على الدخل الإجمالي: (الأرباح المنقولة) IRG/CM.

ب – الرسوم على رقم الأعمال:

نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة فهي مكلفة إجباريا بالرسم على القيمة المضافة حسب المادتين 4 و5 من قانون الرسم على رقم الأعمال على جميع المبالغ المحققة.

ثانيا: إرسال الإشعار بالتحقيق:

تم إرسال الإشعار بالرقابة بتاريخ 2007/06/17 الذي يشمل الرقابة للسنوات التالية: 2003، 2004 ،2005، 2006 مع تحديد فترة الرقابة التي تبدأ من 2007/05/30 مع تبيين الضرائب والرسوم التي سيتم رقابتها وهي:

الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الجمالي (الأرباح المنقولة)، ضريبة الدفع الجزافي، الضريبة على الأجور والرواتب، حقوق الطابع.

وكان هذا الإشعار مرفق بميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما تم إبلاغ المؤسسة بأنه يمكنها الاستعانة بمستشار من اختيارها مع إعطائها فترة مدة 10 أيام لتحضير مستنداتها والوثائق المطلوبة منها، وتكون في عين المكان، هذا من جهة ومن جهة أخرى قام المراقبون بدراسة الملف الجبائي للمؤسسة الخاضعة للرقابة، بعد سحب من مفتشيه الضرائب المختصة إقليميا، لغرض القيام بعملية البحث عن المعلومة الجبائية، وذلك لمراسلة زبائن وموردي المكلف ومقارنتها بالوثائق المحاسبية المقدمة ووضعية الأشغال.

المطلب الثاني : دراسة التحقيق الجبائي في محاسبة مؤسسة الأطلس

1 **دراسة المحاسبة من حيث الشكل:**

يتبع المحاسب طريقة النظام المحاسبي الممركز وتتوفر على جميع الدفاتر القانونية هي: دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر الأجور كما تملك دفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة

بطريقة الإعلام الآلي وهي دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

كما تم مراسلة موردو وزبائن الشركة.

2 **من حيث المضمون:**

المحاسبة المقدمة من طرف الشركة خلال السنوات الأربعة محل التحقيق مقبولة شكلا ومضمونا.

وذلك لعدم وجود أخطاء من شانها أن تمس بمصداقيتها كما يلاحظ احترام مبادئ وقواعد المخطط الوطني المحاسبي.

معايير الإنتاج: تم تحديدها

بتاريخ 2007/02/27 من خلال اجراء معاينة ميدانية.

تأسيس الإنتاج:

لقد تم تأسيس الإنتاج بالاعتماد على مادة الطين المستخرج من المحجرة باعتباره المادة الوحيدة التي تدخل في إنتاج مادة الأجر من نوع ثمن ثقوب واثنا عشر ثقب.

وذلك من خلال التجارب الميدانية وتتبع مراحل الإنتاج بمساعدة الفريق التقني الذي تملكه الشركةالكميات المستهلكة من الطين للوحدات المنتجة المصرح بها:

إن جمع المعلومات وفهم العملية الإنتاجية من رئيس قسم الإنتاج والمعايير المعتمدة من مادة الطين خلال جميع السنوات موضوع التحقيق ساعد في تحديد الكميات الواجبة الاستهلاك من مادة الطين كما يلي :

الجدول رقم (06):وضعية الإستهلاكات لإنتاج الأجر من نوع 8 ثقوب

السنة	2003	2004	2005	2006
عدد الوحدات	7986658	8754594	9761822	9720075
وزن الوحدة القابلة للبيع	3660	3660	3660	3660
نسبة الخسارة	%20	%20	%20	%20
وزن الوحدة خام	4392	4392	4392	4392
كمية الطين بالغ	35077402	42873922	42873922	42690567
كمية الطين بالطن	35077	42874	42874	42691

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

الجدول (07): وضعية الإستهلاكات من إنتاج الأجر من نوع 12 ثقبة

السنة	2003	2004	2005	2006
عدد الوحدات	1825548	1183948	1384030	1664739
وزن الوحدة القابلة للبيع	5140	5140	1540	5140
نسبة الخسارة	20	20	20	20
وزن الوحدة خام	6168	6168	6168	6168
كمية الطين بالغ	11259980	7302591	8536697	1026810
كمية الطين بالطن	11259980	7303	8537	10268

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

الجدول (08): كمية الطين الكلي بالطن من النوعين المصرح به

السنة	2003	2004	2005	2006
كمية الطين الكلي بالملغ	46337382	45752768	51410619	52958678
كمية الطين الكلي بالطن	46337	45753	51411	52959

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

الجدول(09): كميات الطين المستخرجة من المقلع حسب التصريحات و السجال ألمنجمي

السنة	2003	2004	2005	2006
كمية الطين الكلي بالطن	42200	39500	48737	46995

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركةSARLللسنوات(2003-2007).

إن المقارنة والمقاربة ما بين المعلومات التي تم جمعها بناء على الكميات المستهلكة وكميات الطين المستخرجة من المقلع حسب التصريحات والسجل المنجمي أعطت النتائج التالية:

الجدول (10): النتائج حسب تصريح و التجارب

السنة	2003	2004	2005	2006
كمية الطين للوحدات المنتجة	46337	45753	51411	52959
كمية الطين السجل ألمنجمي	42200	39500	48737	46995

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003–2007).

ومن الوضعية أعلاه فقد تم اعتماد على كمية الطين للوحدات المنتجة بدلا من كمية الطين في السجل ألمنجمي المصرح بها لدى إدارة المناجم لكونها تتضمن كميات من الاستهلاك مادة الطين أكبر

الجدول (11):كميات الإستهلاكات الكلية من الطين حسب التصريحات

السنة	2003	2004	2005	2006
كمية الطين الكلي لإنتاج 08	35077	38450	42874	42691
كمية الطين الكلي لإنتاج12	11260	7303	8537	10268
كمية الطين الكلي المستخرج	46337	45753	51411	52959

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركةSARLللسنوات(2003–2007).

الجدول(12): نتائج التجارب

التعيين	تجربة01	تجربة02	تجربة03
كمية الطين الخام	2.5	2.5	2.5
المنتوج 08 ثقوب	572	571	567
المنتوج12 ثقب	409	407	405

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركةSARLللسنوات(2003-2007).

الجدول(13): حساب المعدل الناتج عن التجارب المجرات

السنة	2003	2004	2005	2006
حمولة الطين الخام	2.5	2.5	2.5	2.5
الكمياتالمنتجة حسب التجربة 8	570	570	570	570
الكميات المنتجة حسب التجربة2	407	407	407	407

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركةSARLللسنوات(2003-2007).

الجدول (14): استخراج الكميات المنتجة حسب كل نوع من الأجر 08-12 تبعا للتجارب المجرات بعين المكان

السنة	2003	2004	2005	2006
الكميات المنتجة المستخرجة من الأجر	7997648	8766640	9775254	9733449
الكميات المنتجة المصرح بها من الأجر	7986658	8754594	9761822	9720075
الفارق من الأجر 08	10990	12046	13432	133750
السعر الوحدوي	9	9	9	9
الفارق في المبيعات الغير مصرح	98907	108417	120890	12373
الكميات المنتجة المستخرجة من الأجر	1833125	1188862	1389774	1671648
الكميات المنتجة المصرح بها من الأجر	1825548	1183948	1384030	1664739
الفارق من الأجر12	7577	4914	5744	6909
السعر الوحدوي	1273	1273	1273	1273
الفارق في المبيعات الغير مصرح	96452	62553	73125	87956

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات (2003-2007).

المطلب الثالث: دراسة نتائج التحقيق الجبائي للمؤسسة الأطلس

توصلنا من خلال الدراسة إلى النتائج التالية :

أولا: تحديد التكاليف الجبائية الناتجة عن رقم الأعمال

-تحديد أرقام الأعمال المستخرجة

إن الفوارق في ألأرقام الأعمال نتجت من الفرق الناتج عن الوحدات المغفلة من نوع أجر 12

الجدول(15): تأسيس الإستهلاكات

السنوات/البيان	20031273	2004	2005	2006
الكمية المغفلة 8	10990208329	12046	13432	13375
السعر المطبق على الوحدات دج	998701225	9	9	9
الكمية المغفلة12	7577	4914	5744	6909
السعر المطبق على الوحدات دج	1273	1273	1273	1273
الفارق في رقم الأعمال	195359	170970	194015	208329
رقم الأعمال المصرح	94256208	91031292	94661770	98701225
رقم الأعمال المستخرج	94451567	91202262	94855785	98909554

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات (2003-2007).

نلاحظ من الجدول رقم (15): أن المؤسسة قامت بتقديم أرقام اعمال أقل من التي حققتها خلال السنوات 2003، 2004 ،2005، 2006 وذلك من أجل تخفيض العبء الضريبي الذي يقع على عاتقها

1 -الرسم على النشاط المهني TAP و العقوبات المرتبطة به:

الجدول(16): العقوبات المرتبطة بالرسم على النشاط المهني

البيان/ السنوات	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المستخرج	94451567	91202262	94855785	98909554
رقم الأعمال المصرح به	94256208	91031292	94661770	98701225
الفارق	195395	170970	194015	208329
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
الرسم	3907	3419	3880	4167
معدل العقوبة	%10	%10	%10	%10
العقوبة	391	342	388	417

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

نلاحظ من الجدول رقم(16) خلال سنة 2003 أن الرسم على النشاط المهني المدفوع من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائية هو 18885124 دج، وبعد تتبع المراقبون لحركة المخزونات تبين وجود فارق في رقم الاعمال بقيمة 195395 دج، وبالتالي يخضع هذا الفرق الى الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% أي 3907 دج، كما تخصع المؤسسة الى عقوبة مالية بنسبة 10% لأن مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتجاوز 50000دج، أما في السنوات 2004، 2005، 2006 فان المؤسسة تحملت عقوبة مالية بنسبة 10% لكل سنة .

2 -الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم(17): دراسة الرسم على المشتريات

البيان/ السنوات	2003	2004	2005	2006
الرسم المستخرج	5778159	7263383	7156478	100557647
الرسم المصرح به	5778159	7263383	7156478	10057647
الرسم القابل للدمج	31730	5598	3356	7038
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

الجدول رقم(18): دراسة وضعية الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع

البيان/ السنوات	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المستخرج	94451567	91202262	94855785	98909554
رقم الأعمال المصرح به	94256208	91031292	94661770	98701225
الفارق	195359	170970	194015	208329
معدل الرسم على القيمة المضافة	%17	%17	%17	%17
الرسم المستحق	33211	29065	32983	35416
الرسم القابل للدمج	31730	5598	3356	7038
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم واجب الدفع	64941	34663	339	42454
معدل العقوبة	%15	%10	%10	%10
العقوبة	9741	3466	3634	4245

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

نلاحظ من الجدول رقم (18) خلال سنة 2003 ان المؤسسة وبعد تتبع المراقبون لتصريحات الشهرية G50 تبين أن على المؤسسة رسم واجب الدفع بقيمة 64941 دج، اضافة الى عقوبة مالية بـ 9741 دج، أي بمعدل 15% لأن مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتحاوز 200000دج، أما في السنوات 2004، 2005، 2006 فان المؤسسة تحملت عقوبات مالية بنسبة 10% لكل سنة.

وبالتالي فان المؤسسة قد تحملت تكاليف اضافية في عقوبات مرتبطة بالرسم على القيمة المضافة حيث قدرت قيمتها في سنة 2003 بـ 9741دج، وبـ 3466 دج في سنة 2004، وبـ 3634 دج في سنة 2005، وبـ 4245دج سنة 2006.

ثانيا: تحديد التكاليف الجبائية الناتجة عن النتيجة الجبائية

1 -الضريبة على أرباح الشركات:

. تأسيس الضريبة على الأرباح:

تم رفض فواتير المتعلقة بالمحامي بوطيبة عبد القادر وذلك لكونه لم يمسك أية قضية نزاع أمام القضاء.

تم رفض فواتير الهاتف المتعلق بمصاريف الشريك وليس مصارف الشركة.

تم رفض مصاريف مالية لشركة التواب بقيمة= 100000.00+95000.00.

تم رفض مصاريف فارق التوطين المسجلة في ح/ 69 بقيمة = 328937.00 + 185643.00.

تم رفض مصاريف التسوية الخاصة بأعباء المستخدمين المتعلقة بسنوات سابقة والمسجلة في ح/ 69 بقيمة 2241971.01.

الجدول رقم(19): دراسة الوضعية الضريبية على أرباح الشركات

البيان/ السنوات	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المستخرج	94451567	91202262	94855785	98909554
رقم الأعمال المصرح به	94256208	91031292	94661770	98701225
الفارق	195359	170970	194015	208329
أعباء مرفوضة ح/69	185643	328937	0	2241971
مصاريف الهاتف	186646	32932	19744	41404
أتعاب المحامي ح/ 62 بوطيبة	97500	220000	220000	220000
مصارف المالية	1000000	95000	0	0
الربح المصرح به	4683143	5304869	5720790	1047046
الربح قبل تخفيض الرسم	5448291	6152708	6154549	3758750
الرسم	3907	3419	3880	4167
الربح المستخرج	5444384	6149289	6150669	3754584
الربح المصرح به	4683143	5304869	5720790	1047046
الفرق	761241	844420	429879	2707358
معدل الضريبة IBS	%30	%30	%25	%25
مبلغ الضريبةIBS	228372	253326	107470	676884
معدل العقوبة	%25	%25	%15	%25
مبلغ العقوبة	57093	63331	16120	169221

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

ومن خلال الجدول رقم (19): نلاحظ ان سنة 2003 ان الضريبة على ارباح الشركات المدفوعة من طرف المؤسسة قبل ان تتعرض للرقابة الجبائية هي 28276862.4 دج، وبعد عملية الرقابة تبين أن الفرق في الربح غير المصرح به هو 761241 دج، وبما ان المؤسسة تخضع للضريبة على ارباح الشركات بنسبة 30% اي 228372 دج، كما خضعة المؤسسة الى عقوبة مالية بنسبة 25% لان مبلغ الحقوق المتملص منها تجاوز 200000 دج، اضافة الى تحمل المؤسسة في سنة 2004، 2005، 2006 عقوبات مالية بنسبة 25%و 15% و25% على التوالي.

وبالتالي فان المؤسسة قد تحملت تكاليف اضافية متمثلة في عقوبات مرتبطة بالضريبة على ارباح الشركات، حيث قدرت قيمتها في سنة 2004 في 63331 دج، وبـ16120 دج في سنة 2005، وبـ 169221 دج في سنة 2006.

2-الضريبة على الدخل الإجمالي: (الأرباح المنقولة) IRG/CM

تطبيقا لأحكام المادة 15 من قانون المالية 2003 فان المداخيل الموزعة تخضع لاقتطاع من المصدر بنسبة محررة بـ :15% تقع على عاتق المؤسسة.

الجدول رقم(20): دراسة وضعية الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

البيان/السنوات	2003	2004	2005	2006
الربح الموزع	532868	591094	300915	2030653
معدل الاقتطاع من المصدر IRCM	%15	%15	%15	%15
مبلغIRCM	79930	88664	45137	304598
معدل الضريبة	%15	%15	%10	%25
العقوبة	11990	13300	4514	76149

المصدر :رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007).

من خلال الجدول (20) نلاحظ خلال سنة 2003 وبعد عملية الرقابة ان الربح المستخرج القابل للتوزيع غير مصرح به يقدر ب 532868 دج, وبالتالي يخضع للضرييبة على رؤوس الاموال المنقولة بنسبة 15%اي 79930دج, اظافة الى عقوبة مالية بنسبة 15% لان مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتجاوز 200000 دج, كما تحملت المؤسسة في السنوات 2004-2005-2006 عقوبات مالية بنسبة 15%,10%,25% على التوالي.

ثالثا:التكلفة الجبائية الإضافية التي تحملتها المؤسسة:

تظهر من خلال الجدول التالي:[1]

الجدول رقم (21): العقوبات المالية التي تحملتها مؤسسة الأطلس

الرقم	الضريبة	المبلغ الأساسي	العقوبة	المجموع
01	**الرسم على النشاط المهني**	15674.00	1538.00	1691200
02	**الضريبة على أرباح الشركات**	1266050.00	305766.00	157181600
03	**الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة**	521552.00	106276.00	62782800
04	**الضريبة على الأجور والمرتبات**	00	00	00
05	**الضريبة الجزافية**	00	00	00
06	**الرسم على القيمة المضافة**	178396.00	26759.00	205155.00
	المجموع	1981372.00	440339.00	2421711.00

المصدر:الورد.

[1]-الملحق(4)

من خلال الجدول رقم (21): نلاحظ ان المؤسسة تحملت تكاليف جبائية اضافية بمبلغ 440339 دج.

نستنتج ان المؤسسة لا تتحكم في تكاليفها وذلك لتحملها تكاليف جبائية اضافية.

المطلب الرابع: أسباب التكاليف الجبائية التي تحملتها مؤسسة الأطلس

من خلال ما تم تحليله فان مؤسسة الأطلس التي كانت محل الدراسة قد تحملت تكاليف جبائية إضافية من خلال مختلف العقوبات التي سلطتها الإدارة الجبائية عليها، وذلك من خلا ل اكتشافها لبعض المخالفات والإغفالات ودمج بعض التكاليف وتخفيضها لرقم الأعمال بهدف تقليل النتيجة الجبائية وغيرها، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى تحمل تكاليف جبائية إضافية هي:

1 -أسباب ناتجة عن عدم الانتظام الجبائي:

-نقص في رقم الأعمال المصرح به.

-تضخيم المصاريف وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الضريبة على أرباح الشركات .

2 أسباب الناتجة عن ضعف التسيير الجبائي:

رغم أن مؤسسة تودع تصريحاتها في آجال القانونية ولكنها ارتكبت بعض الأخطاء والاغفالات مما أدى بها إلى تحمل أعباء جبائية إضافية، من بينها خصم أعباء غير قابلة للخصم، بالإضافة إلى العقوبات الناتجة عن هذه الأخطاء والاغفالات ، وهذه الأعباء كان من الممكن تجنبها والاستفادة من الامتيازات الضريبية التي يقرها المشرع الجبائي الجزائري، وإعادة استثمارها.

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي دراسة دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي في البداية، ثم تطرقنا لواقع التسيير الجبائي في المؤسسة في المبحث الثاني، كما تطرقنا في المبحث الثالث من هذا الفصل لواقع التسيير الجبائي الإستراتيجي في المؤسسة وذلك بالإعتماد على المعطيات الجبائية والمحاسبية، حيث تبين أن المؤسسة تتمتع بسلوك جبائي حسن إتجاه الإدراة الجبائية، وليس لديها منازعات جبائية، حيث تقوم بأداء جميع إلتزاماتها الجبائية والمحاسبية، من خلال إيداع جميع التصريحات الشهرية من نوع (G50) والميزانيات السنوية بصفة منتظمة وفي الآجال المحددة لها قانونا لجميع السنوات محل المراجعة الجبائية.

الخاتمة العامة

خاتمة :

تتمثل إشكالية الدراسة التي تمت حول دور التسيير الجبائي الجيد في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وهذه التكاليف المتمثلة في مجموع الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسة، والتكاليف الناتجة عن اختيار الشكل القانوني للمؤسسة، والتكاليف الناتجة عن أخطاء إدارية، إضافة إلى العقوبات والغرامات.

ولكي تتحكم المؤسسة في هذه التكاليف يجب عليها تسيير جبايتها بعقلانية ومصداقية إضافة إلى معرفة كل ما يتعلق بالضرائب وكيفية تسييرها، وذلك لتمكين المؤسسة من الاستفادة من كل الامتيازاتالجبائية الممنوحة، وتجنيبها كل ما يشكل خطر جبائي، وبالتالي تحقيق الفعالية الجبائية.

ولهذا كانت الدراسة مركزة في الفصل الأول على التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لدراسة أثر التسيير الجبائي على التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

وتضمن الفصل الثالث دراسة حالة، لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

نتائج اختبار الفرضيات:

1-بالنسبة للفرضية الأولى: والمتمثلة في ان التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائيةللمؤسسة الاقتصادية, توصلنا من خلال البحث الى ان التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازاتالجبائية، فالمؤسسة التي لا تهتم بالجانب الجبائي، تكون عرضة للوقوع في الأخطاء الجبائية مما يؤدي إلى تعرضها لعقوبات وفقدانها فرصة الاستفادة من الامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي الجزائري, من ثم تم اثبات صحة الفرضية الاولى للبحث.

2-اما بالنسبة للفرضية الثانية :التي تنص على ان ارتفاع التكاليف الجبائية نتيجة حتمية لعدم احترامالمؤسسة للالتزامات الجبائية ,فقد توصلنا الىان المؤسسة التي تحترم التزامات الجبائية لايعني أنها لاتتحمل تكاليف جبائية، بل هناك تكاليف جبائية تتحملها المؤسسة لادخل لها في الإلتزاماتالجبائية، ومن أبرزها التكاليف الناتجة عن الاختيار الخاطئ للشكل القانوني للمؤسس وهذا ما يتنافى مع الفرضية الثانية .

3-الفرضية الثالثة : تتمثل في انه لكي يساهم التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية يجب دمجه ضمن الأولويات الأساسية في المؤسسة, وحسب الدراسة التي قمنا بها نستخلص ان التسيير الجبائي يمثل صورة للمؤسسة خصوصا إذا كانت هذه الأخيرة لا توجد في ملفاتها منازعات جبائية، ولها علاقة جيدة مع الإدراةالجبائية، فهذا معناه أن لها تسيير جبائي جيدمن ثم تماثبات صحة الفرضية الثالثة للبحث.

نتائج البحث

1 أن التعديلات المستمرة والدورية الخاصة بالنظام الجبائي الجزائري، وهذا من خلال القوانين المالية لكل سنة يعيق المؤسسة من وضع خطط طويلة المدى ويؤدي بها إلى تحمل أخطار جبائية في حالة عدم مسايرة هذه التعديلات.

2-تعتبر الجباية متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بها.

3-ان تحليل العلاقة بين الجباية والشكل القانوني للمؤسسة يعد اجراءا هاما يساهم في ترشيد الاختيارات لدى المؤسسة.

4-تعتبر الضريبة عبء يجب معرفة كيفية تسييرها.

5-لكي يمتاز التسيير الجبائي بالفعالية والكفاءة يجب تسيير الضريبة بعقلانية ومصداقية

6-التسيير الجبائي الفعال يؤدي الى تخفيض عبء التكلفة الجبائية, وامكانية تخفيض الخطر الجبائي.

7-شركة الأطلس تتمتع بسلوك جبائي حسن اتجاه الإدارة الجبائية، وليس لديها منازعات جبائية، حيث تقوم بأداء جميع التزاماتها الجبائية والمحاسبية، من خلال إيداع جميع التصريحات الشهرية من نوع (G50)و السنوية بصفة منتظمة وفي الآجال المحددة لها قانونا لجميع السنوات محل المراجعة الجبائية, وبالرغم من ذلك فقد تحملت تكاليف اضافية عند خضوعها للرقابة الجبائية سنة 2007.

اقتراحات الدراسة:

هذه النتائج تؤدي بنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات والتي تعمل على تخفيض المؤسسة لتكاليفها الجبائية وذلك من خلال:

1-تحسيس المسيرين بضرورة إعطاء أهمية لتسيير الجبائي للمؤسسة.

2-إدراج العامل الضريبي في إستراتيجيةوأهداف المؤسسة.

3-يجب على مسيري المؤسسة اختيار الشكل القانوني الذي يحقق اقل تكلفة جبائية.

4-يجب على مسيري المؤسسة الأخذ بعين الإعتبار التكلفة الجبائية عند إختيار بين المصادر التمويلية للمؤسسة.

5-يجب على المؤسسة احترام الإلتزاماتالجبائية من أجل الإستفادة من المزايا الجبائية التي ينتجها قانون الإستثمار.

6-على المؤسسة الاقتصادية متابعة كل التشريعات الجبائية وقوانين الاستثمار بصفة مستمرة ودورية وتحليلها وذلك من اجل الإستفادة من الاختيارات والإمتيازاتالجبائية الممنوحة.

7-على المؤسسة دراسة وتحليل جميع المزايا التي يمنحها النظام الجبائي، وهذا لمالها من فوائد مهمة تعود عليها مثل أنواع الإهتلاكات المتاحة، الأرباح المعاد استثمارها، ترحيل الخسائر.

افاق الدراسة:

إن الموضوع يعتبر محاولة لإبراز دور التسيير الجبائي الجيد في تخفيض التكاليف الجبائية للضريبة الاقتصادية، وقد يكون منطلقا لإثرائه ببحوث أخرى، ومن جوانب أو بطريقة أخرى كما أنّا تناولنا للموضوع لفت انتباهنا إلى بعض المواضيع الجديرة بأن تكون مجالا للبحث منها.

- ما مدى إمكانية تطبيق التسيير الجبائي في ظل نظام جبائي متغير ؟
- نظام المعلومات الجبائية كأداة لتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

في الأخير نأمل أننا قد وفقنا في اختيارنا لهذا الموضوع، وفي جمع مواده العلمية وفي دراسته وعرضه بالشكل المقبول، على أن تكون لنا في المستقبل فرصة لتدارك النقائص والعيوب.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

- **المراجع باللغة العربية:**

أولا: الكتب:

1. الأعمش إبراهيم ، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

2. اشتيوي إدريس عبد السلام ، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلام ،البلد ، 1990.

3. عرباجي إسماعيل، إقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1999.

4. دراز حامد عبد المجيد، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعة، القاهرة، مصر، 2002.

5. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ط الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010-2012.

6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2005

7. عايدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الإستراتيجي، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1985.

8. بن حبيب عبد الرزاق ، إقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2000.

9. أوكيلعبد السعيد ، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

10. الصحن عبد الفتاح ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مكتبة شباب الجامعة بيروت،1994.

11. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

12. صخري عمار ، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2، 1993

13. بوتين محمد ، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

14. حموومحمد ومنور أوسرير، جباية المؤسسات، مكتبة بن حوسي السعيد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الجزائر، 2009.

15. الدزيري مروان ، التكلفة الجبائية، دار البيضاء، الجزائر،2011

16. عوادي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر، 2009.

17. زغيب مليكةو بوشتنيقر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014.

18. البدوي منصور أحمد و كمال خليفة أبو زيد، دراسات في المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

19. أو سرير منور ، محاضرات في جباية المؤسسات، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

20. دادي عدون ناصر ولندة معزوي و هجيرة لحواسي ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

21. دادي عدون ناصر,إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر

22. الشريف ناصر عدنان ، أصول المحاسبة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

23. يحياوي نصيرة بوعون ، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010

24. يحياوي نصيرة ، جباية المؤسسات، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.

ثانيا: الرسائل والأطروحات:

25. أحدادن عثمان ، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، رسالة ماجستير لعلوم التسيير، فرع المالية، المدرسة العليا للتجارة، دفعة 1994.

26. بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2003-2004.

27. بلواضح الجيلاني، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة المتأتية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجيستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2007-2008 .

28. بوعلام ولهي،أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ،حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

29. حفصي سهيلة ، دور الرقابة الجبائية على المحاسبة وعلى التسيير الجبائي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاشغال العمومية والبناء بالمسيلة، مذكرة ماستر, تخصص مراقبة والتسيير، 2012 .

30. حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية وعلوم التسيير، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

31. عباسي صابر ،أثر التسيير الجبائي على الآداء النالي في المؤسسات الإقتصادية ،دراسة تحليلية قياسية بعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ،الجزائر ،2012.

32. عياض محمد عادل ، محاوة تحليل التسيير الجبائي و أثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

33. لقمة محمد، دور التسيير الجبائي في التحكم في التكاليف الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة ،قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013 – 2014.

34.يحي لخضر ، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ،دراسة حالة مطاحن بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر ،2007.

ثالثا: الملتقيات

35.الحواس زواق ،فعالية التسيير الجبائي وترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر يومي 14-15 أفريل 2009.
36.ولهي بوعلام , محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, تم إلقاؤها على طلبة سنة أولى ماسترمراقبة التسيير, جامعة المسيلة, الموسم الجامعي, 2012-2013

رابعا : المجلات

37.عباسي صابر و محمود فوزي شعوبي ،أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ،دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ،الجزائر ،مجلة الباحث ،العدد 12 /2013 .

خامسا: القوانين والمراسيم والدلائل

38.قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة مالية، 2012.
39.قانون الإجراءات الجبائية، 2010.
40.النظام الجبائي الجزائري, المديرية العامة للضرائب, وزارة المالية, سنة 2015
41.المادة 12 من الأمر رقم 14 – 10المؤرخ 31 ديسمبر 2014 , المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.
42.قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, المديرية العامة للضرائب،وزارة المالية،سنة2012
43.الأمر رقم 14-10 المؤرخ في 31 ديسمبر 2014 المتضمن قانون التكميلي لسنة 2015
44.قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب ,وزارة مالية، 2012
45.قانون المالية 2013 من قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة.
46.قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب, وزارة المالية, سنة 2013.
47.الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مديرية العامة للضرائب ,وزارة مالية، سنة 2011 .
48.قانون الرسوم على رقم الأعمال،المديرية العامة للضرائب, وزارة المالية, سنة2013 .

سادسا : المحاضرات

49.ولهي بوعلام، محاضرات في مقياس جباية معمقة، تم القائها على طلبة سنة اولى ماستر مالية وجباية، جامعة المسيلة,الموسم الدراسي 2013- 2014.

المراجع باللغة الاجنبية:

أولا: الكتب

50. Christine collette , Gestion Fiscale des entreprise, paris: Ellpse ,1998.
51. Jaque Suhem et Michel Jammer ,Adit et gestion fiscale de'entreprise ,Paris: Editions EfE,Mai 1996.
52. c.alazard et s,serari ,contrôle de gestion,3éme édition dunod,1996 .

ثانيا: الرسائل والأطروحات

53. Youssef El Fellah ,la gestion fiscal des entreprise (cas de la Tunisie),Mémoire de fin d'étude de troisième cycle, spécialisé en finances publiques, 2003.

الملخص:

من بين الاهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها هو تحمل اقل تكلفة جبائية ولا يتأتى ذلك الا بتطبيق تسيير جبائي يضمن من خلاله احسن الاختيارات التي تقلل من التكلفة الجبائية.

لهذا تهدف الدراسة الى ابراز دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية، سواء من خلال اختيار الشكل القانوني الانسب للمؤسسة، اومن خلال استغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي، في حدود ما يسمح به القانون الجبائي وتفادي العقوبات والغرامات الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

التسيير الجبائي, الفعالية الجبائية، الشكل القانوني للمؤسسة، التكلفة الجبائية، العقوبات الجبائية.

Résumé

parmi les objectifs que vise une entreprise est de minumiser la charge fiscal, ce la ne peut pas etre atteindre mais lapplication de la gestion fiscale qui garantit les meilleurs choix qui rèduisent la charge fiscale.

Cette etude vise a dèceler le role de la gestion fiscale de maitriser la charge fiscale, sur le choix de la forme juridique la plesappropriè de l'entireprise, en exploitant les diffèrents avantages approuvès par la lègislation fiscale, dans la mesure permise par la loi, fiscale et èviter les pènalitèset amendes fiscales.

Les mots clès:

La gestion fiscale, l'efficacitè fiscale forme juridique de l'entreprise, charge fiscale, pènalitès fiscale.