وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور – الجلفة –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

محاضرات في:

التسيير الجبائي

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

شعبة المالية و المحاسبة

التخصص: محاسبة و جباية

الاعداد:

الدكتور: سلماني عادل

أستاذ محاضر – أ–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة الجلفة – الجزائر-

2022/2021

مقدمة :

يعتقد الكثير أن الجباية هي التزام بمراقبة جبائية إذن فهي عقوبة وهذا الاعتقاد يؤثر على وضعية الجباية في المؤسسة.

والتشريع الجبائي لا يكتفي بوضع القوانين والالتزامات والعقوبات المقررة فهو يترك العديد من الخيارات للمؤسسة لتصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها فالمؤسسة تحدد الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسييرها بطرق جيدة لصالحها، فالمؤسسات تخلت عن فكرة أن الجباية تكلفة يجب التهرب منها، بل يجب تسييرها بطرق مثلى للتقليل منها لتحقيق مبتغاها.

لقد جاءت هذه المطبوعة التدريسية المعنونة بـ: "محاضرات في التسيير الجبائي" الموجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس أكاديمي تخصص محاسبة وجباية شعبة المالية والمحاسبة لتغطي مواضيع االتسيير الجبائي داخل المؤسسات الاقتصادية الخاصة للنظام الضريبي الجزائري ،وقد يستفيد منها طلبة الليسانس والماستر وكذا طلبة الدكتوراه في التخصصات الأخرى.

وتهدف هذه المطبوعة لمساعدة طلبة الجامعة والمعاهد بفهم أهم المواضيع الخاصة بمقياس" محاضرات في التسيير الجبائي" والمحددة في المقرر، وقد حاولنا عرض أهم عناصر هذه المطبوعة بأسلوب علمي مبسط وواضح حتى يتسنى للطالب فهم أهم المواضيع الخاصة بهذا المقياس، وقد تم تقسيم هذه المطبوعة إلى عدة محاضرات تضمنت ما يلي:

- المحاضرة التمهيدية: مفهوم المؤسسة الاقتصادية ومراحل تطورها وتصنيفاتها.
- المحاضرة 1: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي.
- المحاضرة 2: أثر التسيير الجبائي على قرار التمويل.
- المحاضرة 3: تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة.

- المحاضرة 4: التسيير الجبائي للتحفيزات الجبائية.
- المحاضرة 5: التسيير الجبائي للنتيجة المحاسبية.
- المحاضرة 6: نظام المعلومات الضريبي في الجزائر.

المحور الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية ومراحل تطورها وتصنيفاتها (المنشأة الاقتصادية)

تعد المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية لبناء الصرح الاقتصادي لأي بلد ،لذلك اهتم علماء الاقتصاد بدراستها والبحث في خصائصها وأساليب تطويرها ،مما جعلها تحتل مكانة هامة لدى صانعي القرارات والسياسات التنموية للبلد ،وذلك مهما اختلفت أنواعها وأصنافها ولقد تطور مفهوم ومدلول المنشأة أو المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن واختلف باختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية حيث نجد تفاوت كبير بين المنظرين والمهتمين بهذا الموضوع وذلك باختلاف الوقائع الاقتصادية وباختلاف الأنظمة الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية والمحيط

عرف مفهوم المنشأة أو المؤسسة الاقتصادية تطورا واختلافا كبيرين منذ القرن السابع عشر بين الأكاديميين من رجال الإدارة والاقتصاد ،نتيجة لتعدد التصورات والمدارس الاقتصادية بدءا من اعتبارها مجرد آلة ميكانيكية للإنتاج تتجاهل العوامل النفسية للفرد وصولا إلى اعتبارها منظومة مركبة من أشخاص تجمع بينهم روابط إنسانية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مشتركة حيث أنه بالرغم من اتفاق أغلبية المختصين على تعريف المؤسسة كوحدة إنتاجية إلا أنه بات من الصعب إيجاد تعريف شامل وموحد لها.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

هناك عدة مصطلحات في أدبيات اللغة العربية يقصد بها المؤسسة ،كمصطلحي المنظمة والمنشأة ،إلا أن تلك المصطلحات باللغتين الانجليزية والفرنسية لا تعبر عن نفس المفهوم ، فالمقاولة entreprise حسب Chandler تتضمن مفهوم روح المبادرة والابتكار ،كما تعكس أيضا التعرض إلى الخطر ،أما المنظمة فهي البديل عن مصطلح اليد الخفية المعتمد من طرف الكلاسيك في تحويل المدخلات إلى منتجات تامة ،فهي بذلك تتضمن مفهوم التنظيم والتخطيط لتحويل المدخلات إلى مخرجات[1]، أما LIVIAN فقد بحث في خصائص المصطلحات لتحديد الفرق بينهما، ويرى أن تلك المصطلحات تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى المصطلح من خلالها ،فالظاهرة التنظيمية تتضمن سبعة عناصر أساسية ،إذ أن المنظمة هي المكان الذي يوجد فيه مجال لتقسيم العمل والتنسيق المشترك بين أفراد المنظمة بغية تحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله خلال فترة زمنية معينة ،تلك الأنشطة تتضمن قدر معين من المفاضلة بين الاختيارات المتاحة ،كما تسمح تلك الأنشطة بإنشاء قواعد ورقابة على مختلف التصرفات[32]

أما المقاولة entreprise فيرى LIVIAN أنها تعريفها ليس بالعملية السهلة إذا ما اعتمدنا على التعريف المقدم من قبل المعهد الوطني للإحصاء والدراسات الاقتصادية INSEE[4] ،حيث أنها تعبر عن كل وحدة قانونية ،طبيعية أو معنوية وتتمتع بالاستقلالية في مجال اتخاذ القرارات ،تنتج سلع وخدمات موجهة للبيع ، كما يمكن أن تضاف خصائص أخرى تميز المقاولة ،ككونها مركزا للربح ،ثبات واستمرارية النشاط ،مكان للعمل الفردي أو الجماعي ،مركز مستقل لاتخاذ القرارات ،وتعرض نشاطها للخطر ، ما يلاحظ من خلال هذا التعريف أنه يعطي مفهوما ضيقا للتحليل ،حيث أنه يقصي الوحدات التي لا تنتج والأنشطة المؤقتة كالورشات .

أما مصطلح المؤسسة institution ،فيعبر عن كل مجال للتأسيس والإنشاء ،فهي حسب PERROUX مجموعة من العلاقات والعناصر المنظمة والثابتة تؤسس لتحقيق الإنتاج 5 .

فحسب النظرية النيوكلاسيكية تعرف المنشأة على أنها "وحدة إنتاجية تحول مجموعة من المواد الأولية إلى منتجات نهائية" والملاحظ على هذا التعريف أنه بسيط وتقليدي جدا مقارنة بالتطور الذي تشهده المنشأة اليوم.

كما عرفها pierre LAUZEL على أنها وحدة منظمة تتظافر فيها جميع الإمكانيات المالية والمادية والبشرية من أجل استخراج ،تحويل ،نقل وتوزيع الثروات ،السلع والخدمات من أجل بلوغ الأهداف المسطرة 6 .

وبهذا يكون هذا التعريف أشمل من السابق باعتباره حدد الإمكانيات المستعملة وأهداف المنشأة من نشاطها والتي تتمثل في تلبية رغبات المستهلكين، وتعظيم الأرباح والنمو والاستمرارية، وبالتالي فهي وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للإنتاج الاقتصادي بغرض تحقيق نتيجة ملائمة [7].

كما يمكن تعريفها من منظور آخر " بأنها اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين ،وهذا في إطار قانوني واجتماعي معين وضمن شروط اقتصادية مختلفة زمنيا ومكانيا ،تبعا لمكان وجود المنشأة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به ،ويتم هذا الاندماج لعوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية وحقيقية ،بمعنى آخر وحتى يتم ضمان الإنتاج واستمراره داخل منشأة ما فإن ذلك يقتضي اللجوء إلى السوق لتلبية الاحتياجات من المشتريات المختلفة ،كالمواد الأولية والمنتجات نصف المصنعة الضرورية لعملية الإنتاج ،فالمنشأة إذن في

علاقة دائمة ومستمرة مع زبائنها ، مع مستهلكي منتوجاتها ومستعمليها ،فهي بذلك مورد وزبون في نفس الوقت تحكم علاقاتها مع مختلف الأطراف آليات السوق .[8]

في الحقيقة أثناء البحث عن مفهوم المؤسسة وجدنا أنه يصعب إعطاء تعريف موحد وجامع للمؤسسة وذلك لعدة اعتبارات نذكر منها:

- التطور المستمر الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية في أساليب تنظيمها وتسييرها وفي أشكالها القانونية
- اتساع وتنوع نشاطات المؤسسة الاقتصادية بسبب التطور التكنولوجي وذلك بظهور عدة قطاعات ونشاطات جديدة وظهور مؤسسات تقوم بعدة نشاطات مختلفة في آن واحد ،وفي آماكن متباعدة من العالم كما هو عليه الحال في الشركات المتعددة الجنسيات .
- اختلاف الإيديولوجيات والمدارس الفكرية الاقتصادية ، حيث تختلف نظرة المؤسسة في الفكر الاشتراكي عنها في الفكر الرأسمالي لذلك سنقدم مجموعة من التعاريف للمؤسسة تبعا لمناظير مختلفة :[9]

1- المؤسسة وحدة إنتاج وتوزيع:

تعرف المؤسسة على أنها تنظيم اقتصادي مستقل، يتكون من وسائل بشرية ومادية تمزج فيما بينها من أجل إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع.

إذن تعتبر المؤسسة عون اقتصادي يتضمن وظيفة أساسية تتمثل في إنتاج سلع وخدمات موجهة للبيع في الأسواق، ولتحقيق هذا الهدف تحوى المؤسسة عدة عناصر مثل المصانع وكالات تجارية، مستودعات، مخابر...الخ

وتتطلب العملية الإنتاجية عدة عوامل للإنتاج منها اليد العاملة، المواد الأولية والمنتجات نصف المصنعة، الطاقة تجهيزات الإنتاج، حيث تتحول هذه العوامل إلى منتجات موجهة للعملاء.

كما تحتاج المؤسسة إلى المعلومات، براءة الاختراع، تراخيص الإنتاج وموارد مالية لتمويل النشاط.

2- المؤسسة وحدة لتوزيع المداخيل:

ركز التعريف السابق على قدرة المؤسسة على الإنتاج وأهمل عوامل مهمة تمثلت في اعتبارها أداة لتكوين وتوزيع المداخيل التي أنتجتها على مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين.

أ- المؤسسة وتكوين القيمة المضافة : بعد إتمام عملية إنتاج السلع والخدمات تتوجه هذه المنتجات إلي البيع ،وينتج عن هذا مداخيل تتمثل في قيمة المنتجات وبعد طرح قيمة الإستهلاكات الوسطية الداخلة في تكوين المنتجات يتشكل ما يعرف بالقيمة المضافة للمؤسسة.

تعتبر القيمة المضافة رصيد هام يعبر عن مدى نجاح نشاط المؤسسة في خلق الفوائض وتقديم إضافات عن طريق عمليات تحويل المواد الأولية و مدخلات المؤسسة إلى سلع وخدمات ذات قيمة استعمالية موجهة للمستهلكين.

ب- توزيع المداخيل: إن القيمة المضافة التي كونتها المؤسسة تمت من خلال تعاون مختلف العاملين وبالتالي فهي لا تعتبر دخل صافي للمؤسسة بل يشاركها في ذلك عدة أعوان اقتصاديين وماليين ،والذين يستفيدون من أجزاء هامة من القيمة المضافة وذلك على التالي:

- يسدد جزء من القيمة المضافة في شكل ضرائب ورسوم موجهة إلى الدولة والجماعات المحلية
- كما يسدد جزء في شكل اقتطاعات موجهة إلى صناديق الضمان الاجتماعي والتأمينات والمعاشات.
- كما تسدد فوائد مالية إلى البنوك والمؤسسات المالية لقاء قيمة الأموال المقترضة .
- جزء من الأرباح يوجه نحو شركاء المؤسسة في شكل أرباح أسهم موزعة على المساهمين.

إلا أن هناك أجزاء من القيمة المضافة تبقى داخل المؤسسة وهي:

- قيمة الاهتلاكات والمؤونات وهي تلك الأموال المخصصة لمواجهة تدني قيم الاستثمارات وقيم الحقوق والمخاطر.
- الجزء المتبقي من الأرباح بعد التوزيع يبقى في المؤسسة على شكل احتياطات حيث يوجه نحو تمويل الاحتياجات المستقبلية وهو ما يعرف بالتمويل الذاتي الصافي.

يمكن قياس قدرة المؤسسة على تحقيق القيم بواسطة معدلات قياس الأداء ،ويتوقف ذلك على مدى الكفاءة في التسيير حيث تستطيع المؤسسة تحويل المدخلات إلى مخرجات بأكبر فعالية ممكنة.

ويستخدم لقياس قدرة الأداء عدة مؤشرات مالية منها معدل الربحية أو مايسمى بمعدل مردودية رأس المال ،وهي مقارنة الأموال المخصصة لتحقيق أهداف المؤسسة مع الأموال الناتجة عن هذه العملية.

فإذا كان معدل المردودية يساوي 15% مثلا فهذا يعني أن كل 100 وحدة نقدية من المبلغ المدفوع تدر على المؤسسة 15 وحدة نقدية في شكل أرباح.

3- المؤسسة خلية اجتماعية:

أهملت التعاريف السابقة للمؤسسة العنصر البشري والذي يعتبر المحور الأساسي لنشاط المؤسسة ،واهتمت بالجوانب المادية والمالية.

تقوم المؤسسة بتوظيف عدد هام من العمال ،وبالتالي فهي تقوم بوظيفة اجتماعية هامة حيث توفر للعمال عدة احتياجات منها :الأجور استقرار العمل ،التحفيز، الترقية ، المركز الاجتماعي ،التكوين والتأهيل ..

إذن يمكن اعتبار المؤسسة تجمع بشري يهدف إلى تحقيق هدف معين ،إلا أن هذه المجموعة تتميز بعدة اختلافات من نواحي عدة كالمؤهلات والثقافة والأهداف وفي كثير من الأحيان تختلف أهداف المؤسسة عن أهداف الأفراد وهذا يؤدي إلى ظهور عدة نزعات داخل المؤسسة ،تتطلب المتابعة والتسيير وهو ما يتم عبر تسيير الموارد البشرية.

4-المؤسسة مركز لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية :

تلعب المؤسسة أدوار هامة في اقتصاد السوق ،باعتبارها مركز قرار اقتصادي حيث تمس قرارات المؤسسة جوانب مهمة في الحياة الاقتصادية ،منها أنواع المنتجات أسعار البيع ،طريقة توزيع المنتجات...

هناك العديد من القرارات تختلف باختلاف مجموعة من المعايير، فحسب معيار الزمن تنقسم القرارات إلى قرارات طويلة أو متوسطة أو قصيرة، وحسب الأهمية هناك قرارات إستراتيجية أو تكتيكية أو عملية.

تزداد فعالية اتخاذ القرار كلما منحت المؤسسة استقلالية في التسيير، ويترتب على هذه القرارات مسؤوليات عدة أمام أصحاب رؤوس الأموال وأمام العمال ...،لذلك يجب أن تتميز عملية اتخاذ القرار بالدقة ولا يتحقق ذلك إلا إذا بنيت على أسس علمية وخطوات واضحة وهي :وجود المشكلة، جمع المعلومات حولها وتحليلها، وضع الخيارات الممكنة لاتخاذ القرار المناسب، التنفيذ والمراقبة.

تتسم عملية اتخاذ القرار بالشمولية، إذ تتواجد في كافة المستويات العمودية والأفقية ،وتظهر في شكل سياسات أو استراتجيات معينة، كالإستراتيجية المالية والسياسة التسويقية وسياسة الموارد البشرية.

5- المنظور النظامي للمؤسسة :

تقوم الطريقة النظامية على دراسة العناصر المكونة لظاهرة معينة بمراعاة الارتباطات والتفاعلات الموجودة بين هذه العناصر ،ويسمح هذا المنهج بإعطاء نظرة موحدة لمختلف الأنظمة.

أ- تعريف المؤسسة كنظام : تعرف المؤسسة من هذا المنظور على أنها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي ويتكون هذا النظام من مجموعة عناصر متفاعلة بينها ومترابطة فيما بينها لتحقيق هدف معين، تتمثل العناصر المكونة لنظام المؤسسة من أنظمة فرعية هي :النظام الفرعي التجاري النظام الفرعي الإنتاجي والنظام الفرعي المالي ،حيث يتميز

كل نظام فرعي بهدف فرعي محدد وبما أن الأنظمة الفرعية للمؤسسة متفاعلة فيما بينها فإن ترابط الأهداف الفرعية للأنظمة يصب في تحقيق الهدف العام لنظام المؤسسة.

ب- خصائص نظام المؤسسة: يتميز نظام المؤسسة بعدة خصائص أهمها

- **مفتوح:** يعني أن نظام المؤسسة مرتبط ارتباطا وثيقا بالبيئة الخارجية ،حيث يتبادل معها المدخلات والمخرجات فهو يؤثر في البيئة ويتأثر بها ،حيث يعرف KATZ النظام المفتوح على أنه "مجموعة العناصر الخاصة المميزة والمركبة بحيث أن أي تغيير في إحدى عناصره يؤدي إلى ردود فعل التسوية في كل العناصر الأخرى " أما النظام المغلق فهو نظام غير تبادلي مع المحيط ،حيث ينشط باحتياطاته الذاتية حتى يصل إلى الحد الذي لا يمكنه الاستمرار بعده ،وخير مثال على الأنظمة المغلقة هي البطارية.
- **التعقيد** : نادرا ما نجد أنظمة بسيطة ويعود ذلك إلى اختلاف طبيعة العناصر المكونة له إذ تتميز بالتباين وعدم التجانس، كما تختلف مستوياتها السلمية إلا أن تجمعهم في النظام يجعل هذه العناصر تتفاعل وتترابط فيما بينها من أجل تحقيق هدف معين.
- **القدرة على المراقبة** : أي قدرة النظام على قيادة عناصره في طريق محدد نحو تحقيق الهدف المسطر.
- **القدرة على التكيف** : بما أن النظام مفتوح على المحيط الخارجي ،فيجب أن تكون له قدرات خاصة على التكف مع التغيرات التي تقع في عناصر هذا المحيط.
- **القدرة على التمرن** : أي مدى تمكن النظام من الاستفادة من الطرق التي تعالج بها الحالات التي فرضت التأقلم معها، وذلك لتوظيفها في حالات مستقبلية مماثلة.

- **الأداء:** أي قدرة النظام على تحويل مدخلاته إلى مخرجات بفعالية كبيرة.

يتمثل الهدف العام للمؤسسة في التكيف مع المحيط العام للمؤسسة كلل.

و في الجزائر فهناك إجماع على الأقل في المؤلفات التشريعية على اعتماد مصطلح المؤسسة بالمفهوم الواسع ،فنجد مثلا المرسوم 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية ، المرسوم 95-22 المتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية ،وحتى المؤسسات المصرفية ،استخدم بها مصطلح المؤسسة كالمادة 14 من القانون 86-12 التي تستخدم مصطلح مؤسسات القرض ذات الصبغة العامة.

كما عرف السيد "مصطفى بن بادة " وزير جزائري سابق: " تعتبر مؤسسة صغيرة ومتوسطة كل وحدة إنتاجية للسلع أو الخدمات التي لها تسيير مستقل وعدد عمالها يكون مابين 8 و300 يد عاملة" ...وبقى هذا التعريف شاملا وعموميا إلى غاية 2001/12/12 [10]،أين تم إصدار القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،إلى غاية صدور قانون الذي قدمه وزير الصناعة السيد "عبد السلام بوشوارب " لمناقشته في البرلمان والموافقة عليه في ديسمبر 2016 الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.

<u>الفرع الثاني: المؤسسة والمحيط</u>

لا أحد يستطيع أن ينفي أهمية وأثر العلاقة التبادلية والتكاملية بين المؤسسة ومحيطها في نظام مفتوح باستمرار تؤثر فيه وتتأثر به نتيجة للتحولات والتغيرات الحاصلة فيه، لذا فإن المؤسسة الاقتصادية تواجه العديد من المخاطر التي تهدد استمرارية نشاطها ،فالواقع يشير إلى أنه ما يحول بين الفشل والنجاح يتوقف على قدرة المؤسسة على التكيف والتأقلم السريعين مع ما يحدث حولها

والقدرة على خلق وانتهاز الفرص المتاحة وتجنب المخاطر التي يفرضها المحيط باختلاف مصادره سواء كانت داخلية من خلال العمل على التوفيق بين أهداف العمال وأهداف الإدارة والتحكم في أساليب وتقنيات التنظيم ،والتخطيط والتسيير الفعال بما يتلاءم مع ما تقتضيه المتغيرات الخارجية لكل من :

- المحيط الاقتصادي
- المحيط السياسي والقانوني
- المحيط التكنولوجي
- المحيط الاجتماعي والثقافي

أولا : المحيط الاقتصادي

يعتبر الأهم لذا فهو يحظى باهتمام واسع من طرف المنشأة كونه مصدر مدخلاتها، وهو يتكون أساسا من الزبائن الذين يمثلون جانب الطالب على ما تعرضه المؤسسة من منتجات وخدمات ،ومن مؤسسات ومنشآت نفس القطاع الذي تنشط فيه هذه المؤسسة مما يكون علاقات تنافسية واحتكارية أحيانا ، بالإضافة إلى المؤسسات التي تتعامل مع المؤسسة في صورة مورد لمختلف احتياجاتها من المواد الأولية والتجهيزات المختلفة ،وكذا مختلف المؤسسات أو الهيئات المصرفية والمالية ،مع الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات الاقتصادية الكلية ،سعر الفائدة ،معدل البطالة ،معدل القدرة الشرائية ،معدل التضخم ،معدل الدخل القومي وتقلبات أسعار الصرف..[11]

ثانيا: المحيط التكنولوجي

هو ذلك المحيط الذي يتعلق بالأدوات المستخدمة في الإنتاج ،فالاختراعات والابتكارات تعتبر اليوم سلاحا للتحكم في الإنتاج والأسواق كاستخدام الإعلام الآلي والروبوتيك وغير ذلك ،إن التغير السريع في التكنولوجيا يتطلب أن تبقى المؤسسة في المستوى المطلوب من حيث الحصول على التكنولوجيا الجديدة المستخدمة في السلع والخدمات للمحافظة على تدعيم مركزها التنافسي.

كما أصبح للتطور التكنولوجي أثر هام على مستقبل أي مؤسسة حاليا ،حيث يعني مصطلح التكنولوجيا جملة المعارف التي تمتلكها المؤسسة من أجل تحقيق إنجازات معينة ،وقد يكون ذلك إما في مراكز ومخابر البحث والتطوير التابعة لها أو من خلال العمل على الحصول عليها من الغير وذلك لمسايرة التطورات التكنولوجية المتعلقة بنشاطها ،كما يمتد المحيط التكنولوجي إلى ضرورة معرفة المؤسسة بالتغيرات التكنولوجية التي تحدث لدى المؤسسات الاقتصادية المنافسة لها في السوق ،وذلك من أجل المحافظة على حصتها ومركزها.

ثالثا: المحيط السياسي والقانوني

النظام السياسي هو مجموعة الهيئات والأنظمة والأفراد ،لهم هدف رئيسي هو إدارة وتسيير المجتمع ككل ،تعتبر من العناصر الهامة في البيئة الكلية ،وهي القوى التي تحركها القرارات السياسية ،ولها ارتباط وثيق بالعوامل الاقتصادية فالكثير من القرارات السياسية هي في الحقيقة انعكاس لمصلحة اقتصادية.

كما يؤثر المحيط السياسي على المؤسسة باختلاف النظام السائد في البلاد حيث نجد التدخل في الدول ذات الاقتصاد الموجه عكس ماهو عليه في دول الاقتصاد الحر ،من خلال سن التشريعات

الخاصة بقوانين التشغيل ،الأجور، الضرائب والرسوم ،الأسعار والأوامر المتعلقة بمجال الاستيراد والتصدير..

رابعا: المحيط الاجتماعي والثقافي

وتشمل كلا من الخصائص السكانية ونظام القيم داخل المجتمع ،كما تتضمن متوسط عمر السكان ،وتوزيع الدخل وترتيب القوى العاملة ،ومدى تواجد مناطق سكانية متنوعة من منطقة إلى أخرى ومدى حدوث الجرائم ،والحالة التعليمية ،وأثر الدين والمعتقدات الأخر في المجتمع عنصر يؤثر على المنظمات بأشكال مختلفة ،وتمثل درجة الالتزام والتغير في القيم الحضارية والثقافية للمجتمع عاملا من عوامل بيئة المنظمة أو المؤسسة.[12]

كما يؤثر هذا المحيط على الحصة السوقية للمؤسسة حسب المستهلكين ،كثافتهم توزيعهم ،أعمارهم ،نمط معيشتهم ،عاداتهم وتقاليدهم ،مستوى تعليمهم ،تفضيلاتهم وأذواقهم .

إذا حتى تتمكن المؤسسة من اتخاذ قراراتها المناسبة وبناء سياساتها ووضع أهدافها وإستراتجياتها توجب عليها معرفة ومتابعة تحولات المحيط باستمرار ،وعدم الاكتفاء برد الفعل السريع بل وسبق الأحداث pro activité من خلال استخدام تقنيات التنبؤ والتخطيط الحديثة للتطورات المستقبلية من أجل الاستعداد اللازم واتخاذ القرار المناسب والقيام بالسلوك المناسب في الوقت المناسب ،لأن الصراع قائم من أجل البقاء في وسط أقل ما يقال أنه معقد ديناميكي وسريع التطورات ،خصوصا مع انتشار ظاهرة العولمة وارتفاع حدة المنافسة مما يضع المؤسسة في موقف عدم اليقين فتصبح قدراتها على التأقلم والمسايرة عملية صعبة جدا ،فتبقى درجة الرشد والعقلانية في سلوك المنشأة وامتلاكها لمزايا تنافسية أساس نجاحها أو فشلها .

إن عملية الاستجابة لتغيرات المحيط يختلف من منشأة إلى أخرى ،فلا يوجد ما يسمى بالوضعية المثلى والدائمة التي تصلح لجميع المؤسسات في كل الظروف نظرا للاختلاف والتنوع الواسع لهذه المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: تطور المؤسسة من خلال تاريخ الوقائع والمدارس الاقتصادية

اختلفت المدارس الاقتصادية الكلاسيكية والنيوكلاسيكية والمدرسة الحديثة في تفسير وتحديد مفهوم المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المفكرين الاقتصاديين عبر مختلف مراحل تطور الفكر الاقتصادي، وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مساهمة تلك المدارس في تقديم المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: المدرسة الكلاسيكية

ساهمت المدرسة الكلاسيكية في تأسيس جملة من المبادئ والنظريات المتباينة حول المؤسسة الاقتصادية خلال الفترة الممتدة من سنة 1900 إلى غاية 1930، كما حاولت إحاطتها من مختلف الجوانب ،كالجانب الاقتصادي الجانب الاجتماعي ،الجانب الإداري ، ويعد تايلور "Taylor" من رواد الفكر الاقتصادي لتلك المرحلة حيث ساهم في إبراز دور العنصر البشري في تنظيم وترشيد المؤسسة عن طريق التنظيم العلمي للعمل ،من خلال التخصص العمودي والتوزيع العلمي للعمال والأنشطة ،أما فايول "Fayol" فكانت مساهمته في التنظير لإدارة المؤسسة ،حيث اقترح تعريف بسيط لها يرتكز على التخطيط ،التنظيم التحكم التنسيق، والرقابة ،وهي المبادئ الأساسية للتنظيم والإدارة ،في حين كانت مساهمة إلتون مايو" ELTO mayo" في التأكد على أن رشادة المؤسسة

هي المفتاح الأساسي للنمو والنجاح ،وذلك من خلال وضع الأسس العلمية للتنظيم العلمي ومن ثم تحديد المحفزات الحقيقية للعمال التي تساعد على ترقية ورفع المردودية في المؤسسة.[13]

وتعتبر النظرية الكلاسيكية للمنظمات بمثابة الأداة التي أدت إلى ظهور التنظيم في المؤسسات عن طريق وضعها للقواعد والأسس الصارمة [14]، ويعد مارشال "Marshal" من أول الاقتصاديين الذين استعملوا مفهوم المنظمة ،فوفقا له هي نظام اجتماعي يعمل النشاط الاقتصادي به بصورة مستقلة.

أما المؤسسة فقد اعتبرت بمثابة الهيكل الذي تتم عملية الإنتاج من خلاله ، وركز الكلاسيك في تحليلهم لنظرية المنظمات على أن المؤسسة الاقتصادية لا تتصف بهذه الصفة إلا إذا كانت تسعى إلى تحقيق الربح ،والذي يعتبر وفقا لـ "PERROUX" روح الفكر الكلاسيكي .[15]

ومن ثم فالمؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تتولى الجمع بين عوامل الإنتاج بهدف إنتاج سلع وخدمات يتم توجيهها للبيع في السوق ،وذلك مهما كانت طبيعة الملكية ،لأن النقطة الحاسمة عند الكلاسيك لا تتعلق بطبيعة الملكية ،بل بالهدف من المؤسسة ،والذي يتمثل في تحقيق الإنتاج ومن ثم إلى تحقيق الربح .[16]

الفرع الثاني :المدرسة النيوكلاسيكية

ترتكز النظرية النيوكلاسيكية للمؤسسة على أربعة فرضيات أساسية ،وهي استقلالية الفرد ،الرشاد ،المعلومة التامة ،وكفاءة السوق ،[17]واعتبرت المؤسسة بمثابة العلبة السوداء التي تقوم آليا بتحويل عوامل الإنتاج (مواد أولية ،رأس المال ،العمل) وذلك بعد البحث عن أنسب توليفة إلى منتوج نهائي (سلع وخدمات) بهدف تعظيم الربح.[18]

قيدت فرضيات النموذج النيوكلاسيكي التحليل الوظيفي للمؤسسة ،كون النموذج لا يهتم بالتنظيم الداخلي للمؤسسة ،أما الكميات المنتجة فتحددها دالة الإنتاج التي يتم تعظيمها بهدف تعظيم الربح تحت قيود الطاقات الإنتاجية لكل فرد ،ويرتكز بدوره سلوك تعظيم ربحية المقاول على فرضية الرشاد ،التي تبين أن المنتجين قادرين على تحديد كل البدائل التي تحقق تعظيم الربح ،كما يمتلكون المعلومة الكاملة التي تسمح لهم من تحديد آثار تلك البدائل على دالة الإنتاج ،وعلى هذا الأساس يقوم المنتج بتحديد ووضع منحنيات السواء لمختلف البدائل المستخدمة ،ومن ثم اختيار أعلى منحنى كونه يحقق أكبر ربح بنفس عوامل الإنتاج المستخدمة .

ومن هنا نلاحظ أن النموذج النيوكلاسيكي قد أعطى صورة سلبية للمؤسسة ،فما هي إلا وظيفة بسيطة للإنتاج ،أين يقتصر دورها فقط على تحويل المدخلات إلى مخرجات ،ومن ثم كانت نقطة البداية في توجيه أولى الانتقادات إلى الفكر النيوكلاسيكي ،ووفقا لـ SIMON إن المؤسسة تتميز بالتنظيم وتتكون من مجموعة أطراف ذات مصالح مختلفة ،والقرارات المتخذة هي نتيجة للتفاوضات بين مختلف الأطراف ،وليس كما اعتبرتها المدرسة النيوكلاسيكية.

الفرع الثالث: المدرسة الحديثة

ظهرت النظرية الحديثة للمنظمات بعد الانتقادات التي وجهت للنظرية النيوكلاسيكية ويمكن جمع تلك الانتقادات في ما يلي:

- تمثل النظرية النيوكلاسيكية المؤسسة وتجسدها في الفرد المالك لها ،وهذه الظاهرة لا تتوفر إلا في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،بينما المؤسسات الكبيرة تسير من طرف مجلس إدارة ينوب عن الملاكأو المساهمين في رأس المال ، وعليه فإن الفصل بين الملكية والإدارة

الذي يعتبر من الخصائص الحديثة للمؤسسة BERLE ET MEANS يؤدي إلى نشأة صراع في تحقيق الهدف المتعلق بتعظيم ربح المؤسسة ،إلا إذا حصل ائتلاف بين أهداف كل الأعضاء ،وفي الحالة العكسية لا يسعى المسيرون إلى تعظيم الربح بل إلى تعظيم رقم الأعمال أو حصة المؤسسة في السوق ،ويظهر ذلك بوضوح حسب خاصة إذا كان دخلهم وسمعتهم مرتبطة بقيمة المبيعات ،وهذه المسألة تجد تطبيقا واضحا لها في نظرية الوكالة والتي سنتطرق لها في هذا الفصل في المبحث القادم ،وعليه فالمؤسسة في النظرية الحديثة هي مجموعة من العقود تنظم أنماط وطرق التوليف بين المدخلات من أجل إنتاج مخرجات ،وتوزيع العوائد الناتجة عن تلك المخرجات بين الأفراد التي وفرت المدخلات.[19]

- تنص النظرية النيوكلاسيكية على أن المنتج قادر على تحديد منحنيات السواء التي تحقق له أعظم ربح عن طريق التوليف بين عوامل الإنتاج ،فهي بذلك تعطي لكافة المدخلات نفس درجة الأهمية ،والعمل حسبها يعتبر سلعة كباقي السلع الأخرى ،مما يبين أنه لا توجد رقابة على العمال ،الذين يعملون بما يتلاءم وتعظيم ربحية المالك ،كما يؤكد كذلك عدم وجود فوارق في الأيدي العاملة .

- اهتمت النظرية النيوكلاسيكية برشادة المنتج وكفاءة السوق ،وفي مقابل ذلك أهملت أسباب وجود المؤسسة ،إذ بين COASE أن أسباب وجود المؤسسة يرجع إلى تدنية تكاليف المعاملات بين الأعوان الاقتصاديين ،نظرا لعدم كفاءة الأسواق ،ووفقا له إن ارتفاع تكاليف المعاملات تسمح من تفسير الأسباب التي تقود المتعاملين الاقتصاديين إلى وضع هياكل بديلة عن الأسواق لكي يتمكنوا من الإنتاج ،وطور WILLIAMSON هذه الفكرة وبين أن تكاليف المعاملات هي الوحدة الأساسية للنشاط الاقتصادي ،ومنه استنتج أن الرشادة

ليست مطلقة بل هي نسبية لأن المنتج لا يمتلك المعلومة الكاملة ولكي يمتلكها سيتحمل تكاليف ،وعليه فالمؤسسة وفقا له هي هيكل للقرارات التي تحكم عملية التحكيم بين التنظيم بواسطة السوق والتنظيم بواسطة المؤسسة[20]

المطلب الثالث: المؤسسة من خلال الأنظمة والمذاهب الاقتصادية

يرتكز كل من النظام الرأسمالي والاشتراكي والمذهب أو النظام المالي الإسلامي على مبادئ مختلفة ونادرا ما نجد تعايش بين هذه الأنظمة في دولة واحدة، وسنحاول في هذا المطلب تقديم المفهوم الاقتصادي للمؤسسة حسب المنهج أو النظام الاقتصادي المتبع.

الفرع الأول : النظام الرأسمالي

يرتبط مفهوم المؤسسة الاقتصادية في الفكر الرأسمالي بتحقيق الربح كمبدأ أساسي يسيطر على باقي المبادئ الأخرى، كمبدأ الملكية الفردية لوسائل الإنتاج [21]،لأنه مهما كانت درجة التحرر الاقتصادي ،فإننا نجد مؤسسات مملوكة للدولة كالإدارات العمومية التي تهدف إلى تنظيم الحياة الاقتصادية ولا تسعى إلى تحقيق الربح ،ومن هنا يظهر الطابع الإيديولوجي في الفكر الرأسمالي.

تعبر المؤسسة عن الوحدة الاقتصادية التي تتمتع بالاستقلالية والشخصية المعنوية وتتولى الجمع بين عوامل الإنتاج لتحقيق سلع وخدمات توجهها للبيع ،بهدف تحقيق الربح فالربح هو أساس البقاء للمؤسسة الفردية في النظام الاقتصادي الرأسمالي ،أما الدولة وإداراتها العمومية فهي تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة ،ومن هنا ميز اقتصاديو النظام الرأسمالي بين المؤسسة الاقتصادية الذي يعتبر الربح أساس وجودها وبين الإدارات العمومية على الخصوص (لأن الإدارات الخاصة تسعى إلى تحقيق الربح) ، والتي تتولى بدورها الجمع بين عوامل الإنتاج لكن إنتاجها غير مباع ،ومن

هنا أكدت الرأسمالية على أن ملكية الوحدة الاقتصادية تكون فردية لكي يتم التمييز بين أهدافها وأهداف الدولة ،كما أن المؤسسة الرأسمالية تتميز بسلطة التسيير من طرف رب العمل ،حيث أن الملكية الفردية لوسائل الإنتاج هي نتيجة للرغبة بالانفراد في اتخاذ القرارات ،وينتج عنها مجموعة من العقود بين عدة أطراف تهدف إلى تحقيق الربح [22]

الفرع الثاني:النظام الاشتراكي

على اعتبار أن النظام الاشتراكي يعتمد على الملكية العامة لوسائل الإنتاج والتخطيط المركزي بهدف تحقيق الإنتاج والرقابة على المؤسسات ،فإن المؤسسة الاقتصادية يختلف مفهومها في الفكر الاشتراكي عن مفهومها في الفكر الرأسمالي ،وفي هذا الإطار احتفظ GENTIL ET-AFFILE بنفس عناصر مفهوم المؤسسة في الاقتصاد الرأسمالي ،غير أنهما عوضا مصطلح تحقيق الربح بمصطلح إشباع رغبات وحاجات الأفراد في المجتمع ،ووفقا لهما تعرف المؤسسة على أنها الوحدة الاقتصادية التي تجمع بين عوامل الإنتاج لإنتاج سلع وخدمات تفي بحاجيات ورغبات الأفراد والمتعاملين الاقتصاديين داخل السوق ،وتختلف المؤسسة الاقتصادية في الفكر الاشتراكي عن الإدارات العمومية ،حتى وإن كانت تقدم سلع وخدمات وتسعى إلى تحقيق الإشباع والرضا ،لأن إنتاجها غير مباع ،ولا تتنافس فيما بينها لتحقيق الأفضل للسوق[23] ، أما TRAIAN فقد ركز في استدلاله لإبراز الفرق بين المؤسسة في الاقتصاد الرأسمالي والمؤسسة في الاقتصاد الاشتراكي على طبيعة الاستقلالية في اتخاذ القرارات ونجاعتها ،وبين أن المؤسسة في الاقتصاد الاشتراكي غير مستقلة في تسيير مواردها المالية والمادية وحتى النتائج المحققة من طرفها (مثال ذلك ظلت السلطات العمومية الجزائرية على طيلة فترة الاقتصاد المخطط تمنع المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري من استخدام أرباحها في التمويل الذاتي عن طريق فرض الاكتتاب

الإجباري في سندات التجهيز) ،ونتج عن تلك الإجراءات عدم الربط بين الإنتاجية والأجر لأن كلا المتغيرين يتم تحديدهما مركزيا من طرف الخطة ،وعلى هذا الأساس تظهر المؤسسة الاقتصادية في الاقتصاد الاشتراكي غير محفزة على تحقيق الربح ،لأنه يعتبر كهدف ثانوي يأتي بعد أهداف اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية ،وإذا ما تم التسليم بأن الربح هو أساس وجود أي نشاط اقتصادي وأساس للبقاء ، فإن المؤسسة في الاقتصاديات الاشتراكية تتميز بعدم القدرة على إتمام مهامها ،فتتدخل الدولة بتوفير المدخلات اللازمة للإنتاج لكي تضمن استمراريتها.

الفرع الثالث.: الفكر الاقتصادي الإسلامي

إن الإسلام العظيم نظام شامل ومتكامل يعالج جميع شؤون الإنسان ويتدخل في كافة المجالات التي هي ضرورية للحياة ويضع الحلول المناسبة لما يعرقل مسيرة المجتمع نحو الكرامة والسعادة والحرية ،وفي طليعة المسائل الحياتية الباعثة على الرفاه والرخاء القضايا الاقتصادية التي تعتبر عصب الحياة في المجتمع الإنساني المعاصر .[24]

يتألف الهيكل العام للاقتصاد الإسلامي من أركان رئيسية ثلاثة يتحدد وفقا لها محتواه المذهبي ،ويتميز لذلك عن سائر المذاهب الاقتصادية الأخرى في خطوطها العريضة وهذه الأركان هي كما يلي:

1- مبدأ الملكية المزدوجة: يقرر المذهب الإسلامي الأشكال المختلفة للملكية في وقت واحد ،فيضع بذلك مبدأ الملكية المزدوجة بدلا عن مبدأ الشكل الواحد للملكية الذي أخذت به الرأسمالية والاشتراكية فهو يؤمن بالملكية الخاصة والملكية العامة ،وملكية الدولة ومن الخطأ أن يعتبر المجتمع الإسلامي مزيجا مركبا من الاشتراكية والرأسمالية وإنما يعبر عن

ذلك التنوع في أشكال الملكية عن تصميم مذهبي أصيل قائم على أسس وقواعد فكرية معينة وموضوع ضمن إطار خاص من القيم والمفاهيم تناقض الأسس والمفاهيم التي قامت عليها الرأسمالية الحرة والاشتراكية الماركسية.

2- مبدأ الحرية الاقتصادية في نطاق محدود : والتحديد الإسلامي للحرية الاجتماعية في الحقل الاقتصادي على قسمين :

أحدهما: التحديد الذاتي الذي ينتج من أعماق النفس ويستمد قوته ورصيده من المحتوى الروحي والفكري للشخصية الإسلامية.

والآخر: التحديد الموضوعي الذي يعبر عن القوة الخارجية تحدد السلوك الاجتماعي وتضبطه وهو إما أن يكون ضمن النصوص الشرعية التي لا تتغير بتغير المكان والزمان مثل تحريم الربا والاحتكار، أو ضمن مبدأ الإشراف والتدخل " إشراف ولي الأمر على حماية المصالح العامة بالتحديد عن حريات الأفراد فيما يمارسون من أعمال".

والأصل التشريعي لهذا المبدأ هو القرآن الكريم في قوله تعالى:"وأطيعوا الله وأطيعوا الرسول وأولي الأمر منكم".

3- مبدأ العدالة الاجتماعية : الصور الإسلامية للعدالة الاجتماعية تحتوي على مبدئين عامين لكل منهما خطوطه وتفصيلاته:

أحدهما: مبدأ التكافل العام

والآخر: مبدأ التوازن الاجتماعي

وفي التكافل والتوازن بمفهومهما الإسلامي تحقق القيم الاجتماعية العادلة وخير مثال على هذا المبدأ العمل الذي قام به الرسول الكريم محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم بالمؤاخاة بين المهاجرين والأنصار وتطبيق مبدأ التكافل بينهم ،بغية تحقيق العدالة الاجتماعية التي يتوخاها الإسلام .

الفرع الرابع : شركة المساهمة في الاقتصاد الإسلامي والتقدير الشرعي لها

وهي التي يتكون رأس مالها من عدد من الأسهم المتساوية القيمة ولا يشترط فيها تساوي الشركاء فيما يملكون من أسهم وكل شريك مسؤول في حدود ما يملك من أسهم وأسهمها قابلة للتداول ويتخذ للشركة اسم يدل على غرضها ،وتختلف شركات الأموال في الفقه الإسلامي عن شركات الأموال في القانون الوضعي ،فشركات الأموال في الفقه الإسلامي هي شركات العنان والمفاوضة ،وهي تعتمد على أشخاص الشركاء لأنهم يشتركون بأموالهم وأبدانهم ،وعلى هذا فهي تنفسخ بموت أحد الشركاء أو الردة أو الحجر عليه ...

أما شركات الأموال في القانون الوضعي فليس للعنصر الشخصي فيها اعتبار لاعتمادها على ما يقدمه الشركاء من حصص في رأس المال وهي تنفسخ بانتهاء غرض الشركة أو هلاك رأس المال.... ،إن أهم ما يسترعي الانتباه في مفهوم الشركة في الإسلام روعة ما قرره الفقهاء المسلمون على اختلاف مذاهبهم ،قبل مئات السنين، من أنواع الشركات وأحكامها ،وإن دل ذلك على شيء فإنما يدل على عمق فهمهم لواقع حياتهم ، وحياة الناس عامة في مجتمعهم ،وفهمهم للمشكلات الاقتصادية التي كانت تواجههم ،وذلك بسبب استنارتهم بكتاب الله ،وسنة رسوله ،وإدراكهم الواعي لروح الدين الإسلامي[25] .

فاشتراك بدنان بمال أحدهما أو بدنان بمال غيرهما ،أو بدون مال أو مالان وبدون صاحب أحدهما أو بدنان بماليهما تساوى المال أو اختلف فكل ذلك جائز ،فشركة المساهمة جائزة شرعا لأنه يتحقق فيها معنى الشركة فالشركاء يقدمون أسهمهم حصصا في رأس المال فيشتركون في رأس المال ويقتسمون الأرباح ويتحملون الخسائر ويكونون شركاء فيها ،إذ يقوم مجلس الإدارة بعمل المضارب وهذا الجواز مقيد بمدى مشروعية نشاط الشركة وإتباعها طريق الكسب الحلال الطيب ، أما ما استجد من شروط لم يسبق وجودها في الشركة التي نظمها الفقه الإسلامي فضابطها أنها تجوز إن لم تحل محرما أو تحرم حلالا [26]

المطلب الرابع: تصنيف المؤسسات الاقتصادية

تتخذ الشركات أو المؤسسات أشكالا مختلفة تبعا لتصنيفها ،حيث يتم التصنيف وفق عدة معايير أهمها:

- حسب الملكية
- حسب الشكل القانوني
- حسب النشاط الاقتصادي
- حسب الحجم

أولا :التصنيف حسب الملكية

تنقسم المؤسسات حسب هذا المعيار إلي:

1- **المؤسسات الخاصة:** وهي التي تعود ملكيتها لشخص أو مجموعة من الأشخاص تكون في مجموعها ما يسمى بالقطاع الخاص.

2- **المؤسسات العمومية:** يعود رأسمالها للدولة أو الجماعات المحلية وهي تكون ما يسمى بالقطاع العام ،والدولة أو من ينوب عنها من جماعات محلية هي التي تتكفل بتوفير الأموال للازمة لنشاط هذه المنشأة وتشرف على تسيير وتحديد إستراتيجياتها وأهدافها ،كما تتحمل أعبائها وديونها

3- **المؤسسات المختلطة** :يتكون هذا النوع من مؤسسات تكون الملكية فيها مختلطة بين كل من القطاع العام ممثلا في الدول أو الجماعات المحلية من جهة وبعض الأشخاص الخواص من جهة أخرى ،أما طريقة الإنشاء فهي تختلف حسب الحالات حيث ممكن أن نجد مساهمة الدولة إلى جانب الخواص في إنشاء شركة مختلطة ،أو أن الدولة تقوم بشراء جزء من أسهم المنشأة الخاصة أو عندما تتنازل الدولة عن جزء من رأس مالها للخواص.

ثانيا :التصنيف حسب النشاط الاقتصادي

تكون مجموع المؤسسات التي لها نفس النشاط الرئيسي أو ما يسمى بالقطاع الاقتصادي، حيث نجد ثلاثة أنواع رئيسية تستخدم على المستوى الكلي:

1- **القطاع الأولي:** يشتمل على جميع النشاطات التي لها علاقة مباشرة مع الطبيعة كالأنشطة الزراعية والصيد البحري، إنتاج المواد الأولية الزراعية.

2- القطاع الثانوي: يضم الأنشطة المتعلقة بعملية التحويل والتصنيع، البناء والأشغال العمومية، والمحروقات.

3- القطـاع الثالـث: يضـم كـل المؤسسـات الخدماتيـة كـالبنوك ،شـركات التـأمين ،النقل،التوزيع، المؤسسات التجارية.

ثالثا :التصنيف حسب الشكل القانوني

يعرف الشكل القانوني للمشروع بأنه الهوية الرسمية والقانونية التي يمنحها المشرع للمشروع عند تكوينه من خلال منح الاعتمادات والرخص ووضع القوانين التي تحدد الحقوق والواجبات لهذا المشروع ،والتي تنظم العلاقات مع كافة الأطراف التي تتعامل معه وبالتالي تحكم سير المؤسسة [27] ،وقبل اختيار صاحب المشروع للشكل القانوني يجب عليه التعرف جيدا على جميع الأشكال القانونية والإجراءات الواجب إتباعها من أجل تموين وتمويل مؤسسته ،وبصورة عامة يمكن القول أنه وفقا لمعيار الشكل القانوني يمكن التمييز بين مختلف المؤسسات حسب عدد الأشخاص الذين يوظفون أموالهم وعلى درجة الخطر الناجم عن هذا التوظيف ،وعليه يمكن التمييز بين المؤسسات الفردية والمنشآت التي تأخذ شكل الشركة[28]

1- المنشـآت الفرديـة: تعرف بأنها كل مشروع اقتصادي يملكه شخص واحد ويكون مسؤولا مسؤولية غير محدودة عن كل التزاماته ،وهو بذلك يتحمل كامل الأخطار التي يتعرض لها هذا المشروع ،كما أنه في المقابل يتحصل على جميع العوائد التي يحققها هذا المشروع ،حيث يعتبر المشروع الفردي من أقدم الأشكال القانونية للملكية وأبسطها وأكثرها رواجا بين المشاريع الصغيرة فهناك أكثر من 75% من المشاريع الصغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية التي

تظهر بهذا الشكل في الملكية ،كما يلاحظ كذلك عدم وجود قيود على رأس مالها التأسيسي ،وتكتسب الأهلية التجارية من أهلية مالكها فتصفى ويشهر إفلاسها بإفلاس المالك.

2- الشركات:[29]

وهي المنشآت التي يتم تكوينها بين مجموعة من الأشخاص يساهم كل منهم في رأس مال هذه المنشأة حسب قدرته ورغبته واتفاق الشركاء الباقين ،ومساهمات هؤلاء الشركاء لا يشترط فيها أن تكون متساوية أو من نوع واحد ،فقد يساهم شريك ما بحصة نقدية والآخر بعقارات وثالث بجهد عضلي وفكري ورابع بأصول معنوية .

كما أن الشركة هي نظام قديم جدا عرفته الشعوب التي تتسم بميلها إلى التجمع، ومن بين أوائل هذه الشعوب هم البابليون وهذا لما كانت تتسم به حضارتهم من تقدم ورقي ،ثم نظم المالك حمورابي هذه الشركات في شكل قوانين تم وضعه عام 950 ق م ،ويحتوي هذا القانون على 282 مادة خصص منها 44 مادة للعقود ومنها 8 مواد لعقد الشركة ،ومن خلال تتبع تاريخ الوقائع الاقتصادية فخلال الحضارة الرومانية من خلال البحث في القانون الروماني عن أصول الشركة الحديثة ،وكان عقد الشركة في القانون الروماني من العقود الرضائية التي لا ينتج عنها إلا مجرد إلتزمات بين أطرافه ،بمعنى أن الشركة كان لا ينشأ عنها شخصا معنويا جديدا مستقل عن أشخاص الشركاء ،وفي القرن الثاني عشر الميلادي بدأت فكرة الشخصية المعنوية للشركة تتحدد تدريجيا بسبب ازدهار الحياة التجارية في الجمهوريات الإيطالية ،كما بدأت في هذه الجمهوريات تحدد خصائص شركة التضامن ،فكان الشركاء مسؤولين بالتضامن عن ديون الشركة ،كما كان مدير الشركة يدع اسمه وأسماء الشركاء مع نماذج عن توقيعاتهم لدى قنصلية التجار وهي الهيئة

المركزية لتجار المدينة وذلك إعلانا للغير بوجود الشركة كشخص معنوي مستقل ،كما كانت الشركة تتمتع بذمة مالية خاصة مستقلة عن ذمم الشركاء فيها وهي تتكون من الحصص المقدمة من الشركاء وتشكل ضمانا لدائني الشركة ،وبذلك تأكدت فكرة الشخصية المعنوية التي يقوم عليها التنظيم الحديث للشركات التجارية [30].

إلا أنه وبصورة عامة يمكن تقسيم الشركات إلى نوعين رئيسين، شركات الأموال وشركات الأشخاص:

أ-شركات الأشخاص:

وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي بين الشركاء، بمعنى أنها تعتمد على شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم، وليس على ما يقدمه كل منهم من مساهمات عينية أو نقدية ويكون الخطر المتعلق بتوظيف الأموال فيها غير محدود.

تقوم شركات الأشخاص في تكوينها على شخصية شركائها نظرا للتعارف القائم بينهم وللثقة التي تربط بعضهم ببعض ،وتربطهم عادة رابطة القرابة أو رابطة امتهان الأعمال التجارية ،فتقوم الشركة أساسا على الاعتبار الشخصي ولذلك أطلق على هذا النوع من الشركات تسمية شركة الأشخاص ويشمل هذا النوع شركة التضامن ،شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة ويترتب على هذا النوع من الشركات النتائج التالية:

- لا يجوز للشريك أن يتنازل عن حصته للغير إلا بإجماع الشركاء لأن المتنازل إليه قد لا يحضى بثقة الشركاء.

- إن وفاة أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إفلاسه أو خروجه من الشركة أو منعه من مباشرة المهنة التجارية يترتب عليه انحلال الشركة كشخص معنوي.
- يكتسب الشريك في شركة الأشخاص صفة التاجر الشريك ،في شركة التضامن يكتسب صفة التاجر بمجرد انضمامه إلى الشركة .
- إن الغلط في شخص الشريك أي في صفة جوهرية فيه يترتب عليه بطلان الشركة بطلانا نسبيا.

وشركة الأشخاص تأخذ الأشكال التالية :

أ-**1 شركات التضامن:** وهي التي تتكون من شركاء يكونوا مسؤولين شخصيا وبالتضامن عن كل الالتزامات الناشئة عن هذا التعاقد ،ولا تتحدد مسؤولية الشريك بقدر حصته في الشركة وإنما تتجاوزها إلى أمواله الخاصة ،كما أن الشركاء في هذا النوع من الشركات يكتسبون صفة التاجر.

أ-**2 شركات التوصية بالأسهم** :يتكون هذا النوع من الشركات من نوعين من الشركاء شركاء متضامنون يكونوا مسؤولين مسؤولية تضامنية في كل أموالهم عن كل ديون الشركة ،وتطبق عليهم نفس القواعد التي تطبق على الشركاء المتضامنون في شركة التضامن ،وشركاء موصون لا يسألون إلا بمقدار الحصص التي قدموها في رأس مال الشركة أو التي تعهدوا بتقديمها ،بمعنى آخر يساهم الشركاء الموصون بنسب معينة في رأس مال الشركة ولا يتدخلون في الإدارة ،غير أنه يحق لهم بموافقة الشركاء الآخرين الاطلاع على حسابات الشركة ،وتكون حصتهم في الأرباح حسب قيمة رأسمالهم ،أما عند حدوث الخسائر أو إفلاس الشركة فإن مسؤولياتهم المالية تنحصر

بمقدار حصتهم في رأس المال فقط ،أي أن المسؤولية المالية بالنسبة للشركاء الموصين لا تطال أموالهم وممتلكاتهم الخاصة على خلاف الشركاء المتضامنين.

أ-**3 شركات المحاصة:** وهي الشركة الخفية التي تتستر على الغير ،فهي تقوم على الاعتبار الشخصي بين مجموعة من الأشخاص وتخضع للشروط التي يتفقون عليها ولكن لا وجود لها بالنسبة للغير لأنها لا تخضع إلي إجراءات تحرير العقد وإشهاره.

ب- شركات الأموال :

ويقوم هذا النوع من الشركات على الاعتبار المالي ،بمعنى أن الاعتبار الأول والأساسي الذي تقوم عليه هذه الشركات هو مجموعة الأموال التي يمكن للإدارة تجميعها واستثمارها بدلا من العلاقة الشخصية للشركاء ،ويقسم رأس مالها إلى أسهم قابلة للتداول ويستطيع الحصول عليها كل من لديه القدرة على دفع قيمتها ،الميزة الأساسية لهذا النوع من الشركات هي توزيع المخاطر بين عدد كبير من المساهمين حيث تقتصر مسؤولية كل واحد من المستثمرين بالنسبة لالتزمات الشركة اتجاه الغير على مقدار مساهمته في رأس المال ،بمعنى أن الشركة قوامها يتمثل في تقديم الحصص المكونة لرأس مالها بصرف النظر عن شخصية أو شخص الشركاء ،الأمر الذي يفسر لنا بأنه يحق لشركة الأموال إصدار أسهم قابلة للتداول ،كما أن وفاة الشريك أو الحجر عليه أو منعه من مباشرة التجارة أو عزل الشريك بصفته مديرا للشركة أو عضو من أعضاء مجلس الإدارة لا ينتج عنه انحلال الشركة[31]، وهي تتضمن الأنواع الأربعة التالية:

ب-1 شركات المساهمة:

هي أكثر الشركات انتشارا ،ويقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول ،وتكون مسؤولية الشركاء فيها محدودة بمقدار أسهمهم ولا يجوز أن يقل عدد الشركاء فيها عن تسعة 9 – المادة 592 ت ج كما أن رأس مالها يجب أن لا يقل عن 300.000.00دج وذلك حسب المادة 594 ت ج ،وقد خصصت المبحث الثاني من هذا الفصل للتفصيل أكثر في هذا النوع من الشركات لأنه النوع الوحيد المسموح له بدخول البورصة .

ب- 2 شركات التوصية بالأسهم :وهنا أيضا نوعين من الشركاء ،النوع الأول شركاء متضامنون كل شريك منهم مسؤول في جميع أمواله عن ديون الشركة ،أما النوع الثاني فهم شركاء موصون أو مساهمين لا يقل عددهم عن أربعة ولا يسألون عن ديون الشركة إلا بقدر أسهمهم.

ب- 3 الشركات ذات المسؤولية المحدودة: تتكون الشركة حسب هذا النوع من شريكين أو أكثر مسؤولين عن ديون الشركة بقدر حصصهم في رأس المال ،ولا يزيد عدد الشركاء فيها عن 20 شريك المادة 590 ت ج ،وهذا النوع من الشركات يحتل مركز وسط بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ،فهي تعتمد على العلاقة الشخصية للشركاء حيث يجوز أن يكون اسم الشركة متكون من اسم أحد الشركاء أو أكثر على أن يتبع بكلمة "ذات مسؤولية محدودة" –المادة 564 ت ج – ولكنها تشبه شركات الأموال في كون مسؤولية الشركاء فيها تتحدد بمقدار الأموال التي قدموها والتي تقسم إلى حصص متساوية ،كما أنه لا يمكن نقل هذه الحصص إلى أشخاص أجانب أو التنازل عنها عن طريق البيع أو الهبة –المادة 571 ت ج – ولكن يمكن انتقالها إلى الورثة وإحالتها بكل حرية بين الأزواج والأصول والفروع –المادة 570 ت ج

رابعا: التصنيف حسب الحجم

وهو يضم مايلي:[32]

- مؤسسات صغيرة أو مصغرة جدا
- مؤسسات متوسطة
- مؤسسات كبيرة

لهذا التصنيف استعمال واسع بين الهيئات والمراكز الإحصائية، حيث تتم التفرقة بين كل نوع بالاعتماد على عدة معايير كمية ونوعية تختلف من بلد لآخر.

المحور الثاني: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي

يجب على مسير المؤسسة أن يسيرها كأب أسرة مثالي، حذر وعلى دراية بالقوانين والقواعد المحاسبية كما عليه تسيير الجباية لصالحه، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يرتكز على التصريح الشخصي للمكلف بالضريبة، إذن توجد ثقة نسبية قبلية فيما هو مصرح به من طرف هذا الأخير، ويعطي أيضا اختيار بين عدة حلول ستنتهج في تسيير المؤسسة كما يجب على المسير أن يكون يقظاً وألا يتعدى الحدود التي توصله إلى حالات التعسف إما بعملية غير عادية أو تجاوز الحقوق.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

"تسيير الجباية يعني قبول الضريبة كالتزام يمكن استعمالها في صالح المؤسسة كمتغير إيجابي يفترض به إستعمال ذكي ونبيه للجباية".

والتسيير الجبائي له بعدين:

- التسيير الجبائي ينظر إليه من ناحية سلوك المؤسسة تجاه التزاماتها التي تفرض عليها طبقا للقانون الجبائي.
- التسيير الجبائي ينظر على أنه مجموعة من القرارات الجبائية التي تتلائم ومصلحة المؤسسة.

لذا فالتسيير الجبائي يقصد به مدى نجاعة المؤسسة في إتخاذ قراراتها الجبائية، ومن هذا يستنتج على أن "الجباية ما هي إلا لعبة لخيارات مختلفة، وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي".

وما يجب الإشارة إليه أن اتخاذ قرارات جبائية مثلى من طرف المؤسسة يمثل المرحلة الموالية للتسيير الجبائي، وتطبيق المؤسسة لها الأخير تتجنب العقوبات وتتحمل ضرائب أقل.

ملاحظة: يجب أن تكون تكاليف المراجع والمسير الجبائي في المؤسسة أقل من نسبة المبالغ المترتبة عن العقوبات المحتملة.

- **تعريف الخطر الجبائي:**

"إن تسيير الخطر الجبائي يمثل المرحلة الأولى لكل تسيير جبائي للمؤسسة، فالهدف هو السماح للمؤسسة بتحقيق مستوى كاف من الأمن الجبائي".

إن ضرورة التسيير الجيد لجباية المؤسسة يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب ويمكن أن يكون ذلك في مختلف المؤسسات.

المطلب الثاني: ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة

ظلت المحاسبة لمدة طويلة تقتصر فقط على تحقيق غايات جبائية، فالقوانين الجبائية كان لها تأثير كبير على المحاسبة وخاصة على النتائج، وكبقية القوانين وبما أن المحاسبة علم وفن فلابد لها من الظهور والتطور، ولكن رغم هذا التطور الذي حدث للقانون المحاسبي فقد ظلت الجباية متعلقة به، وأصبحت النتيجة الجبائية تعد إستناداً على النتيجة المحاسبية، حيث أصبحت تسند الأعمال متعلقة بالجباية إلى أشخاص متخصصين.

إن ضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب على كل مؤسسة، فتسيير الجباية هو الاختيار ما بين البدائل المتاحة على المؤسسة في المجال الجبائي، مع الأخذ بعين الاعتبار المعالم المتغيرة التالية:

- النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية (خمس قوانين في الشكل وواحد في الإجراء، إضافة للقانون الجمركي).
- خاصية كل مؤسسة والتي تستدعي على كل منها تحليل شروطها الخاصة للاستغلال فمثلا: طريقة ومدة الإهتلاك والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب النشاط اليومي وحسب الأصل محل الإهتلاك.
- يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي.

المطلب الثالث: تصحيح أخطاء المسيرين:

من المتعارف عليه أن القيود المحاسبية لا يمكن أن تدخل عليها أية تعديلات بعد انقضاء الدورة المحاسبية أي بعد إقفال الحسابات، إلا أن هذه القاعدة العامة أن تخصص وذلك بقابلية تصحيح بعض الأخطاء المحاسبية بعد طلب الإدارة الجبائية أو المؤسسة ذلك، وتضمن بأن هذه التعديلات تكون تحت المراقبة ونحن بصدد التحدث عن تصحيح أخطاء التسيير يمكننا أن نميز بين نوعين، الأخطاء المحاسبية وأخطاء التسيير، والتي تؤدي في بعض الأحيان عند تنفيذها إلى الإضرار بالمؤسسة.

فلو أن الأخطاء المحاسبية يمكن لنا أن نجري لها تعديلات في تاريخ لاحق، فإن أخطاء التسيير هي في أغلب الأحيان تكون معارضة لمصلحة المؤسسة، إذن فمعيار التمييز بين هذين المفهومين هو وجود أو عدم وجود خيار في صالح المؤسسة.

وفيما يلي سنتعرض إلى الأخطاء التي يمكن تصحيحها والأخطاء المتعذرة التصحيح.

الفرع الأول: الأخطاء القابلة للتصحيح

من بين مجموع الأخطاء نميز الأخطاء القابلة للتصحيح:

- خطأ يقع في تقويم مخزون سلعة ما، والذي يؤدي إلى زيادة أو إنقاص في قيمة هذه الأخيرة.
- القيام بحذف بعض العناصر من قبل المحاسبة.
- القيام بتمييز عناصر الميزانية بقيم غير صحيحة.
- تسجيل حق سنة مالية في نشاط سنة أخرى.

الفرع الثاني: الأخطاء غير قابلة للتصحيح

إن المؤسسة كما سبق تتوفر على إمكانية الاختيار بين عدة إمكانيات معروضة عليها، فاختيارها سوف يترجم كقرار تسيير متعذر التغيير.

بداية يجب التمييز بين قرارات التسيير القانونية وقرارات غير القانونية، فالأولى تحصل عليها المؤسسة من النظام الجبائي المطبق، أم الثانية فتكون من خيار المؤسسة، وهو ما يتعلق بالأخطاء الإدارية، وفي هذه الحالة المؤسسة لا يمكنها إجراء أي تعديل عليها.

وسنتطرق باختصار لبعض حالات قرارات التسيير والأخطاء الإدارية:

1- قرارات التسيير:

اختيار المؤسسة بين عدة إمكانيات أو طرق من أجل تقويم لمخزوناتها كأن تطبق طريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO أو طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا LIFO أو تطبيق طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، أو تطبيق السعر اليومي.

- ✓ الاختيار بين تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي أو طريقة الإهتلاك المتناقص أو المتزايد للاستثمارات.
- ✓ قرار المؤسسة بشأن تقييم أو عدم تقييم عناصر الميزانية.
- ✓ قرار المؤسسة بتأجيل إنشاء الإهتلاكات من أجل تأجيل العجز.

2- القرارات الإدارية:

من بين هذه القرارات نجد:

- إعادة التقويم المشبوه للمخزونات.

قيام المؤسسة بدفع ديون ليست مدينة لها، أي دفع ديون مؤسسة أخرى.

3- **أسس التسيير الجبائي:** يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية:

- اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.
- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بهدف اختيار 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 ارتكازه 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.
  - ✓ تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

4- **حدود التسيير الجبائي:** إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:

أ) **الحدود القانونية:** فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

- العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح.
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات.
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.
- استعمال اشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

ب) **الحدود المالية:** تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتها.

المحور الثالث: أثر التسيير الجبائي على قرار التمويل

إن إلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة على مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها، وبغض النظر عن التصنيفات المختلفة المعتمدة في تصنيفات مصادر التمويل فإننا سنركز على دور العامل الضريبي في تعظيم الاستفادة من أي مصدر من هذه المصادر خاصة ما تعلق منها بتعزيز القدرة التمويلية للمؤسسة مع تصنيفها إلى مصادر داخلية ومصادر خارجية.

1) **مصادر التمويل الداخلية (الخاصة):** وتتمثل في الأسهم والتمويل الذاتي وتمارس الضريبة تأثيراً كبيراً على قرار اختيار أي منها كما سنوضحه فيما يلي:

أ- **الأسهم:** إن ما يغري المسير على اختيار هذا المصدر التمويلي هو علمه بأن التشريع الجبائي لا يخضع الأرباح للضريبة إلا بعد توزيعها على المساهمية، وأثناء الفترة التي تكون فيها المؤسسة غير ملزمة بتوزيع الأرباح، فإن الأرباح غير الموزعة تتحول إلى مصدر للتمويل الذاتي ولو مؤقتا، إضافة إلى تدعيم خزينتها بهامش سيولة يمكنها من الوفاء بالتزاماتها ويقلل من الضغوط التي قد تتعرض لها يضاف إلى ذلك بعض المزايا الأخرى التي تميز هذا المصدر التمويلي ومنها:

- رفع درجة الاستقلال المالي، لأن إصدار الأسهم يعني تخفيض نسبة المديونية في الهيكل المالي للمؤسسة.
- رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة نتيجة ضم الأرباح غير الموزعة لمصادر التمويل الأخرى إذا كانت المؤسسة غير ملزمة بتوزيع الأرباح ولو مؤقتا.

ب- **التمويل الذاتي:** وهو أكثر المصادر التمويلية استفادة من التحفيزات التي توفرها التشريعات الضريبية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، وإدراك المسير لذلك يمكنه من تدعيم القدرة التمويلية الذاتية للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

- **الأرباح الصافية غير الموزعة:** وهي الأرباح المتبقية بعد اقتطاع الضريبة ويمكن للمسير أن يساهم في رفع نصيب المؤسسة منها من استغلال:

- الإعفاءات الضريبية الممنوحة فيما يخص الضرائب على المداخيل والأرباح من خلال استيفاء شروط الاستفادة منها.
- تبني النظام الضريبي لمعدلات ضريبية معقولة توازن بين مصلحة المؤسسة ومصلحة خزينة الدولة.

ومن الآليات التي يوفرها النظام الضريبي في هذا المجال:

- فرصة الاحتفاظ بالربح وعدم توزيعه لمدة (03) سنوات.
- عدم إخضاع 30% من الأرباح المعاد استثمارها للضريبة على الدخل الإجمالي.
- إدراج فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الاستثمارية في الأسس الضريبية وبشكل جزئي وبنسبة 70% عند التنازل عن الأصل في أجل ثلاث سنوات من الاكتساب أو نسبة 30% عند التنازل عنه بعد هذا الأجل، وإعفاء هذه الفوائض كلية من الضريبة في حالة الالتزام بإعادة استثمارها في أجل ثلاث سنوات.

***الاهتلاكات** : إن أهمية العامل الضريبي لا تقتصر فقط على سماح التشريعات بخصم أقساط الاهتلاك من نتيجة الاستغلال وما ينجم عن ذلك من موارد مالية تسمح بالتمويل الذاتي لعملية تجديد الاستثمارات، وإنما تمتد الأهمية إلى انظمة الاهتلاك التي يتبناها النظام الضريبي، فوجود العديد من أنظمة الاهتلاك يتيح للمسير اختيار النظام الأكثر ملائمة لظروف المؤسسة، ولن يتمكن من المفاضلة بينها دون معرفة هذه الأنظمة وشروط تطبيقها، فالنظام الجزائري مثلا يتبنى ثلاثة أنظمة اهتلاك هي:

– نظام الاهتلاك الخطي: وتتوزع فيه قيمة الاستثمار على سنوات عمره الإنتاجي في شكل أقساط سنوية ثابتة ويترتب على ذلك مساهمة ثابتة للاهتلاكات في التمويل الذاتي، ومن ثم فإنه يلائم المؤسسات التي يتميز نشاطها بالاستقرار، وهو النظام العام في الجزائر.

– نظام الاهتلاك المتناقص: وفيه يتم استرجاع قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع من النظام الخطي، ويحسب قسطه بتطبيق معدل متناقص على سعر تكلفة الاستثمار المتبقية، ويطبق على:

- التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج ماعدا المباني السكنية، والورشات والمحلات المستعملة في النشاط المعني.
- المؤسسات التابعة للقطاع السياحي.

واختيار هذا النظام يتوقف على استيفاء الشروط التالية:

- الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.
- ارفاق التصريح السنوي للسنة المالية المختتمة بطلب صريح للإدارة الجبائية باختيار هذا النظام توضح فيه طبيعة التجهيزات وتواريخ حيازتها أو إنشائها، ويكون الاختيار نهائي ولا رجعة فيه بالنسبة للتجهيزات المصرح بها.
- يطبق هذا النظام على التجهيزات المكتسبة أو المقتناة والتي تكون مدة استعمالها (03) سنوات على الأقل.

و رغم تقييد اختيار هذا النظام بالشروط السابقة إلا أنه يحقق للمؤسسة المزايا التالية:

- توفير تمويل ذاتي كبير في السنوات الأولى وانخفاضه تدريجيا بعد ذلك.
- المساهمة السريعة في تجديد الاستثمارات.
- الخضوع لضريبة أقل في السنوات الأولى وإمكانية توظيف الأرباح في مشاريع توسعية أو جديدة .

ومعرفة هذه الأمور قد تغري المسير على توفير شروط اختياره للاستفادة من مزاياه خاصة للمؤسسات حديثة النشأة حيث يمكنها من استرجاع الجزء الأكبر من قيمة استثماراتها، ويوفر لها الموارد اللازمة لمواجهة الاختلالات التي قد تتعرض لها في بداية نشاطها.

- **نظام الاهتلاك المتصاعد:** وهو عكس نظام الاهتلاك المتناقص، حيث يتصاعد قسط الاهتلاك تدريجيا، وهو ما يجعله يسمح بمساهمة ضعيفة للاهتلاك في التمويل الذاتي في السنوات الأولى، ثم ترتفع بمرور الوقت، لذلك فإنه يناسب المؤسسات التي اعتمدت في

تمويل استثماراتها على قروض طويلة الأجل، ويقتصر تطبيق هذا النظام في الجزائر على شرط تقديم المؤسسة طلبا بذلك للمصالح الجبائية.

1- **المؤونات:** وهي الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر والتكاليف المبينة بوضوح والمتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية مثل تدهور قيم الخزون والحقوق، والخسائر المحتملة الوقوع، ولأنها متوقعة الحدوث فقط فإنها تكلفة غير أكيدة، فإذا ما تحققت فعلا تصبح تكلفة نهائية وتخصم من نتيجة السنة المالية، وهو ما يقلص الوعاء الجبائي، أما إذا لم تتحقق فإنها تعتبر إيراد يضاف إلى النتيجة.

والمؤونة غير المحققة ترفع من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة، أما المؤونة المحققة فإضافة إلى تغطيتها للخسائر فإنها تساهم في تحقيق وفرات ضريبية نتيجة معاملتها كعبء قبل للتخفيض عند تحديد أساس الضرائب على الأرباح.

2- القروض: إن لجوء المؤسسة إلى القروض المختلفة كمصدر للتمويل قد يحقق لها بعض الوفرات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية مما يقلص هذه الأخيرة وينجم عن ذلك التقليل في حجم الضريبة وهذا ما يميزه عن الأموال الخاصة، كما أن هذا المصدر قد يحقق للمؤسسة المزايا التالية:

- الاقتراض أقل مصادر التمويل تكلفة بالمفهوم الجبائي نتيجة ما ينجم عنه من وفرات ضريبية.
- عدم تغير معدلات الفائدة تبعا لمستويات الأرباح.
- انخفاض تكاليف التعاقد والسندات مقارنة بتكاليف إصدار الأسهم بنوعيها.

غير أنه عند اختيار هذا المصدر التمويل لابد من أخذ المخاطر التي قد تترتب عليه بعين الاعتبار ومنها:

- تعريض المؤسسة إلى خطر الإفلاس في حالة عجزها عن الوفاء بديونها.
- الاعتماد على القروض يتطلب قدر كاف من السيولة للوفاء بها في تواريخ استحقاقها.
- القروض الطويلة خاصة غير متاحة لجميع المؤسسات.

3- **التمويل الايجاري:** تقوم المؤسسة وفق هذا الأسلوب التمويلي باستئجار الأصل الاستثماري من مالكه مقابل دفع قيمة الإيجار بدلا من شرائه ولكن قد تنتهي العملية بالتمليك وينقسم إلى قسمين هما:

أ) **الاستئجار التشغيلي:** وفيه تكون مسؤولية صيانة الأصل المؤجر، التأمين عليه وتحمل مخاطر الاهتلاك، والتقادم على عاتق المؤجر.

ب) **الاستئجار التمويلي:** حيث يتحمل المؤجر تمويل شراء الأصول الاسثمارية التي يحتاجها المستأجر ويؤجرها له بعقد ويأخذ هذا النوع صورتين:

- **الاستئجار المباشر:** وفيه يسترجع المالك الأصلي الأصل الاستثماري بعد انتهاء مدة التأجير.
- **الاستئجار مع نقل الملكية:** حيث يكون من حق المستأجر شراء الأصل بعد انتهاء مدة التأجير بالسعر المحدد مسبقا عند إبرام عقد الإيجار أو حسب اليمة الباقية من الأصل مع مراعاة اهتلاكه، وقرار المسير باختيار هذا المصدر قد يوفر للمؤسسة وفرات ضريبية نتيجة:

- معاملة التشريعات الضريبية لمبالغ الإيجار كأعباء استغلال قابلة للخصم من نتيجة الاستغلال مما يقلل حجم الوعاء الضريبي ومن مبلغ الضريبة.
- عند انتهاء الاستئجار بحيازة الأصل تحقق المؤسسة وفرات ضريبية من ناحيتين:
  - تمويل حيازة الأصل بتكاليف الايجار، زيادة على تخفيفها من الوعاء الضريبي.
  - تحقيق وفرات ضريبية عن طريق اهتلاك الأصل بعد حيازته وذلك في حالة ما إذا كانت مدة الإيجار أقل من العمر الإنتاجي للأصل أو في حالة تجديده.

ونجد أن النظام الضريبي الجزائري يأخذ بهذه الآليات إضافة إلى إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات والأصول الاستثمارية التي تتم في إطار عقد القرض الإيجاري من الضريبة.

وفي الأخير هناك مجموعة من الأدوات التي يوفرها النظام الضريبي الجزائري لتمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا مصادر التمويل السابقة:

- السماح بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية مما شجع اللجوء إلى هذا المصدر التمويلي للاستفادة من الوفرات الضريبية وتنويع مصادر التمويل.
- قابلية أقساط الاهتلاك للتخفيض وحرية اختيار نظام الاهتلاك عند استيفاء بعض الشروط.
- حق المؤسسة في تشكيل المؤونات لمواجهة الأخطار المتوقعة.
- عدم إلزام المؤسسات بتوزيع الأرباح ولو مؤقتا.
- سن بعض التشريعات لدعم السوق المالي في الجزائر.

ثالثا: مكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل:

إن اهتمام المؤسسة بتسيير جبايتها، وأخذ المسير للعامل الجبائي بعين الاعتبار في قراراته الهادفة إلى توفير الأموال اللازمة لتمويل المؤسسة ومن مصادرها المختلفة يحقق للمؤسسة المكاسب التالية:

1) **تنويع مصادر التمويل:** ليكون اختيار مصدر التمويل سليما، يجب أن يكون المسير على دراية بكل مصادر التمويل المتاحة وتكاليف الحصول عليها لتأتي بعد ذلك مرحلة المفاضلة بينها، وكما رأينا سابقا فإن الضريبة تؤثر في مختلف مصادر التمويل مما يتيح للمسير إمكانية اختيار توليفة من مصادر التمويل المختلفة تحقق للمؤسسة وفرات ضريبية وتدعم قدرتها التمويلية.
2) **تدنية تكاليف التمويل:** إن استعمال الأموال من طرف المؤسسة سواء أكان مصدرها داخليا أو خارجيا لا يكون مجانيا وإنما تتحمل المؤسسة مقابل ذلك تكلفة يطلق عليها تكلفة رأس المال، تتمثل في تكلفة المزيج الذي يتكون منه الهيكل المالي، والعامل الضريبي من العوامل التي يمكن توظيفها من طرف المسير في قراراته لتدنية تكاليف مصادر التمويل المختلفة كما هو موضح فيما يلي:

أ. **تكلفة الديون:** تتمثل في المعدل الفعلي للفائدة التي تدفعه المؤسسة للمقرض، وحيث أن الفوائد من الأعباء القابلة للتخفيض فإن المؤسسة تحقق من وراء ذلك وفرات ضريبية وتجعل الديون تستفيد من امتياز جبائي وتصبح تكلفتها أقل، ويتم حساب تكلفة الديون

بإدخال العامل الضريبي كما يلي :

تكلفة الديون = معدل الفائدة (1– معدل الضريبة)

فإذا حصلت المؤسسة على قروض بمعدل 10% وكان معدل الضريبة على الأرباح 30% فإن التكلفة الفعلية لهذه القروض هي 0.1 (1–0.3)= 7% بدلا من 10% .

وبالتالي فإن العامل الضريبي قد يخفف من تكلفة الديون ويحقق للمؤسسات وفرات ضريبية أو اقتصاد في الضريبة، وتحقيق هذه الوفرات مرتبط بتحقيق المؤسسة للأرباح، غير أن قرار المسير باللجوء إلى القروض يجب أن يتوقف عند الحد الذي تصبح فيه الوفرات الضريبية لا تغطي المخاطر المترتبة عن الديون.

ب. الأموال الخاصة:

- **الأسهم:** إن حصص الأرباح الموزعة على حملة الأسهم لا تعاملها التشريعات الجبائية كأعباء قابلة للخصم، وبالتالي لا تحقق المؤسسة وفرات ضريبية ولكن فيما يتعلق بالتكلفة فقط، وهذا ما يجعل تكلفتها حقيقية لكنها تستفيد من مزايا عدم إلزامها بتوزيع الأرباح ولو مؤقتا.
- **التمويل الذاتي:** رغم التصور السائد بأن التمويل الذاتي يعتبر مورد بدون تكلفة لعدم ارتباطه بأعباء مالية، فإن إعادة استثمار موارد التمويل الذاتي تحرم المؤسسة من فرص التوظيف في السوق المالي أو في استثمارات بديلة أخرى، وعليه تتمثل تكلفة التمويل الذاتي في تكلفة الفرص الضائعة، والتي تعبر عن معدل المردودية الأدنى الواجب تحقيقه عند استخدام هذه الأموال في تمويل الاستثمارات الأخرى، لكن ما يميز التمويل الذاتي عن المصادر الخاصة الأخرى أن معظم مكوناته معفاة من الضريبة على الأرباح، مما يحقق للمؤسسة وفرات ضريبية تقلل من

تكلفة تمويلها من الناحية الضريبية، كما أن مكوناته أكثر العناصر استهدافا من قبل سياسات التحفيز الضريبية التي تتبناها الدول لتحسين الأداء المالي لمؤسساتها.

3) **تحقيق هيكل التمويل الأمثل:** تتمثل الفكرة الأساسية لهيكل التمويل الأمثل في التركيبة أو المزيج الذي يتكون منه الهيكل التمويلي للمؤسسة والذي تحصل عليه بأدنى تكلفة ممكنة ويحقق لها مردودية مقبولة، وأهمية العامل الضريبي واضحة في هذا المجال من خلال دوره في تنويع مصادر التمويل من جهة وتدنية تكاليف التمويل من جهة أخرى وما على المسير إلا توظيف هذا الدور في اختياراته.

4) **تحسين الأداء المالي:** إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل وبصفة قانونية، وهو ما يبرز فعالية التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهرها في:

أ) **تحسين الأدء الجبائي:** فالمسير مطالب بترقب وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييريا، كما يتوجب على المسير استيعاب أن الضريبة هي تكلفة ويجب تسييرها كبقية التكاليف، وعليه أن لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط وإنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي. بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة ومن القرارات التي قد يتخذها لتحقيق ذلك:

- تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد من أرباح ومن قدرة التمويل للمؤسسة.

- اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:
- الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية لتدعيم القدرة التمويلية للمؤسسة.
- ان انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية والجبائية، والقانونية.

ب) **تجنب الخطر الجبائي:** وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وأهم وضعيات هذا الخطر:

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.
- الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

ومن حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري التكاليف الإضافية التالية:

1. التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات:

- عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات: وتشمل

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000دج	30.000 دح
التصريح الشهري الموحد نموذج (G50)و التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر و عند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة و إصدار ورد يستحق فورا.	* مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة. * مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. *مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%. * تسديد متأخر للضريبة تطبق 10% كعقوبة مع إضافة 3% ع شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.
التصريحات التي تحمل عبارة"لاشئ" و المستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين لخسارة.	/ /	مدة التأخيرشهر :2500دج .مدة التأخيرتتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين:5000 .مدة التأخير تتجاوز الشهرين :10.000دج
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	■ فقدان الإستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق.ض.م.ر.م[7]؛ ■ تطبيق غرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من ق.ض.م.رم؛ ■ إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	

عقوبات النقص والغش في الوعاء

عقوبات النقص في وعاء الاخضاع	عقوبات الغش و التدليس في وعاء الاخضاع
■ قيمة الحقوق المغفلة أقل أو تساوي 50.000دج تكون نسبة الزيادة 10%؛ ■ قيمة الحقوق المغفلة أكبر من 50.000دج وأقل أو تساوي 200.000دج تكون نسبة الزيادة 15%؛ ■ قيمة الحقوق المغفلة أكبر تماما من 200.000دج تكون نسبة الزيادة 25%	■ عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الأخفاء المرتكبة من طرف المكلف،توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس الشهر؛ ■ لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%؛ ■ تطبق كذلك نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المنبع.

- **عقوبات الغش في التصريحات:** في حالة الغش في تصريحات المؤسسة فإنها تتعرض إلى العقوبات التالية:

  - 10% زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق المغلفة لا تتجاوز 50.000 دج.
  - 15% زيادة عن الحقوق عندما تزيد الحقوق المغلفة عن 50.000 دج وتقل عن أو تساوي 200.000 دج.
  - 25% زيادة عن الحقوق عند تجاوز الحقوق المغلفة 200.000 دج.

وفي حالة اللجوء إلى أساليب الغش مثل البيع بدون فاتورة لإخفاء المبالغ التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، أو تقديم وثائق مزورة للاستفادة من تخفيض أو إعفاء، وتعمد تقييد العمليات الوهمية في السجلات المحاسبية تطبق العقوبات التالية:

  - 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها لا يتجاوز 5.000.000دج.
  - 200% على الحقوق عند تجاوز الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج.

2. التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة: يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار، اعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30% وبشكل عام فإن كل انتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية.

المحور الرابع: تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة

الخطر الجبائي: يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائيت التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

تعريف الخطر الجبائي:

يعرف الخطر الجبائي على أنه: تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموماً، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.

يعرف الخطر الضريبي على أنه الخسارة المالية الممكنة الحدوث عند تطبيق القواعد الجبائية تتمثل مصادر الخطر في أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة، وآخر ناجم عن التشريع الجبائي هما كالتالي:

1) أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة: إن عدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال أهم المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الشركة الجزائرية وذلك لعدة أسباب:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظراً للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن

دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.

- نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا.
- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاية المسيرين، مما يؤدي بهم غالباً إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب.
- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيراً إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

2) أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي: ان تعقد التشريع من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة وتتجلى ذلك في:

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلباً على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري الشركات البترولية وحتى موظفي الادارة الجبائية.

- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصماً للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.
- كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الجزائرية بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة، ويشكل خطراً أكيداً لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الادارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدراً للمخاطر الجبائية في المؤسسة.
- ضعف مواكبة الادارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) وما ينجر عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي، فهذا التحول قد تنجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات نتيجة تغير النظام المحاسبي وانعكاساته على جباية المؤسسة خاصة في السنوات الأولى لتطبيقه.

مراحل تسيير الخطر الجبائي:

هناك عدة تصنيفات لمراحل تسيير الخطر الجبائي ونذكر أهم تصنيفين لمراحل تسيير الخطر الجبائي:

حسب مكتب المراجعة Ernst& Young

يرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر المراحل التالية:

- **الرصد:** حيث أن أنشطة الرصد تؤمن العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتعطي رقابة فعالة للخطر الجبائي.
- **التقييم:** إستمرار تقييم المخاطر الجبائية، والعمليات مع إدارة الخطر وفريق الضرائب والمسيرين التنفيذيين.
- **التحسين:** فريق مصلحة الجباية وإدارة المخاطر والمسيرين التنفيذيين يتعاونون في إدخال تحسينات على إدارة المخاطر الجبائية.

حسب مكتب المراجعة Delloitte & Touche

فيرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر أربع مراحل وهي:

- تحديد وتقييم الخطر: كل هيئة في المؤسسة عليها فحص حدة وزاوية الخطر الجبائي.
- تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع آليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال اشارات عن المخاطر الممكن حدوثها.
- تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسؤول عن الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين الاستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر.
- تطبيق سياسة واستراتيجية للمخاطر الجبائية: الادارة العليا تعطي تعليمات من أجل احترام عناصر الخطر، ووضع حد أعلى للخطر الجبائي في المؤسسة، والاشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إمكانيات التسيير الجبائي.

مقومات تسيير الخطر الجبائي:

هناك مقومات أو مرتكزات يجب على المؤسسة أن تكون ملمة بها وتتمثل في:

1- **الاستراتيجية:** ان استراتجية الخطر الجبائي مشتقة من الفلسفة الضريبية وكذا من التسيير الاستراتيجي، ويجب أن ينعكس دور الاستراتيجية الضريبية على وضعية المؤسسة، ولا تقتصر الاعمال على الامتثال للأنظمة الضريبية، ولكن يمكن الانخراط في مناقشات حول تطوير السياسات الضريبية مع المشرعين، ويجب أن تكون الاستراتيجية الضريبية مفهومة ويوافق عليها مجلس الإدارة.

2- **تسيير المخاطر و الرقابة:** يجب أن تكون الضريبة جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية ونظام تسيير المخاطر ومن ثم تطبيق القواعد نفسها لمواجهة المخاطر الضريبية، إن إعداد ونشر الفلسفة والإستراتيجية الضريبية أمر مهم كما يجب أن يكون للموظفين معرفة كافية وخبرة في مجال الضرائب، ويجب أن يخضع التسيير الضريبي لمراجعات مستقلة.

3- **الملف،** العلاقات والاتصالات: يجب أن يكون ملف التسيير الضريبي غير مقسوم عبر مختلف الوظائف مع وجود اتصال واضحة، والتسيير الضريبي له دور في الاتصال الداخلي والخارجي فهو يحتاج لوعي من طرف المسيرين، من المهم أن يتم فهم أهداف التسيير الضريبي ووجود وعي بالقضايا الجبائية لدى مختلف الموظفين ويجب أن يكون تقرير التسيير الضريبي واضح ويفهم من قبل مجلس الإدارة.

4- **العمليات والتكنولوجيا:** يجب أن تسمح العمليات والمراقبة في التسيير الضريبي بالتقييم المنتظم ويجب أن يكون النظام الضريبي التكنولوجي جزء من نظام المحاسبة للمؤسسة لأن المعلومات مهمة لعملية التسيير الضريبي ويجب أن يحصل عليها من خلالها.

5- **الإدارة:** إن فريق العمل يجب أن يفهم الشكل القانوني للمؤسسة وهذا يتطلب وعي لدورهم في انجاز الاستراتيجية الضريبية للمؤسسة ويجب أن يكون احد مدعمي الخدمة للزبائن الداخليين، كما تتسم المعلومات المقدمة من خلالهم بالوضوح، ويعتمد نجاح التسيير الضريبي إلى حد كبير على التأهيل المناسب لموظفين لأن التعقيد وسرعة التغير في الأنظمة الضريبية تتطلب التدريب المستمر في التخصص.

6- **المحاسبة:** يقدم النظام المحاسبي المعلومات الكافية والمضبوطة والدقيقة للتسيير الضريبي ويجب أن تفهم أسس وضوابط المحاسبة من طرف مسيري المصلحة الضريبية للمؤسسة، ويجب على إدارة المحاسبة أن تكون قادرة على التعرف على القضايا والمشاكل الضريبية المحتملة أو الممكنة الحدوث.

7- **التخطيط:** ينبغي لعملية التخطيط أن تضمن التسيير الضريبي الأمثل، ويمكن التخطيط من زيادة فعالية الاستراتيجية الضريبية للمؤسسة من خلال التوصل إلى تسيير المعلومات وصنع القرار، وعلاوة على ذلك لابد من مراقبة تنفيذ العمليات عمليات.

8- **التغطية:** إن إدارة قضايا الضرائب يجب أن تتم على مستوى أعمال المجلس لضمان تغطية كافية على جميع العمليات الضريبية إذ من الضروري أن يتم التعامل مع مصلحة الضرائب في إطار الحاجة المحددة بوضوح على حسب مسؤولي كل مصلحة لزيادة الوعي لمختلف المصالح.

9- **الامتثال:** إن تنفيذ الإجراءات الضريبية يتم من خلال الامتثال لمختلف التشريعات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

المحور الخامس: التسيير الجبائي للتحفيزات الضريبية

تسعى المؤسسة إلى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنئة الأعباء الجبائية، ولكن لتحقيق هذا الهدف يعترض طريق المؤسسة عدة مخاطر نذكر أهمها كما يلي:

المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الإستثمار:

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الإقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (إستثنى المشرع نشاط البيع والشراء) عدة إمتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الإستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى إحترام المؤسسة لإلتزاماتها المحددة في قرار منح المزايات لمرحلتي الإنجاز والإستغلال.

وقد وضح الأمر رقم 01-03 الصادر سنة 2001 المتعلق بتطوير الإستثمار والذي عدل بالأمر 06-08 الصادر سنة 2006 المتعلق بتطوير الإستثمار (عدلت بعض مواده في قانون المالية 2015).

ولا يمكن أن يستفاد من هذه الإعفاءات إلا بعد المعاينة الميدانية للمصالح الجبائية للشروع في النشاط ويمكن أن تمدد مدة الإعفاء إلى خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشأ 100 منصب شغل، ويترتب عن عدم إحترام الشروط سحبها (الإعفاءات) زيادة على هذا تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة المستفيدة من الإمتياز بما يلي:

أ. ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية (حسب الحالة) في آجالها القانونية؛

ب. ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة؛

ت. ضرورة الإستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار؛

ث. ضرورة إيداع كشف تقدم الإستثمار تزامنا مع إيداع التصريح السنوي للنتائج؛

ج. ضرورة إعادة إستثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات؛

ح. ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية؛

خ. ضرورة تحقيق رقم الأعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم اقتناؤه في إطار الدعم الإستثمار.

إن عدم الإلتزام بشروط الاستفادة يعرضها للخطر الجبائي والمتمثل فيما يلي:

أ. سحب مقرر منح الإمتيازات الجبائية وبالتالي إسترداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة 30% من الحقوق المعفاة (حسب قانون المالية 2015)؛

ب. في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكها، فإن على المؤسسة إسترداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية/ مدة الإهتلاك؛

ت. في حالة إستغلال الإستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الإستثمار المقتنى في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له) (نوع

الاستثمار وتسمية النشاط)، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المعني والضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق عقوبة (25%) من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الإستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الإستثمار، وذلك من تاريخ إستغلال في نشاط غير النشاط موضوع الإمتياز.

المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي:

- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAS
- الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM

أ. امتيازات خاصة بمرحلة الانجاز:

- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار إنشاء النشاطات الصناعية؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع.
- الإعفاء من جميع حقوق تسجيل حقوق العقود المتضمنة تأسيس الشركات.

ب. امتيازات خاصة بمرحلة الإستغلال:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عامين إضافيين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب عن عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدة مناصب التوظيف سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم مستحقة التسديد؛
- الإعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال، ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عامين إضافيين، إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة؛
- الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية لمدة ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ إنجازها ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عشر سنوات في المناطق التي تستفيد من إعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب، أما المقامة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الهضاب العليا فتمدد مدة الإعفاء إلى ستة سنوات.

زيادة عن الإعفاءات أعلاه فهناك تخفيضات أخرى تخص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، وكذا من الرسم على النشاط المعني المستحق عند

نهاية فترة الإعفاءات، وذلك خلال ثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي، ويكون التخفيض كالتالي:

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

للإستفادة من هذه الإمتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الإمتياز والتي أهمها:

- تنفيذ الاستثمار المصرح به.
- اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الإمتيازات.
- عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للاهتلاك.
- تخصيص التجهيزات والعتاد للنشاط المصرح به.
- إيداع جميع التصريحات في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها.
- السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد وإستغلاله في الغرض المخصص له.
- الإلتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادتين 13، 138 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

تسعى المؤسسة جاهدة للإستفادة من هذه الإمتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الإستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الإلتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر أهمها:

تحرم المؤسسة من الامتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية:

- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة.
- تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الإمتياز الجبائي.
- عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية للتأكد من الوجود الحقيق للعتاد وإستغلاله في الغرض المصرح به.
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكه، فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص بإقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفاده من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية / مدة الإهتلاك مع زيادة 25% في حال عدم التصريح الطوعي بإسترداد هذه المبالغ.

المخاطر الجبائية عن إعادة استثمار الأرباح

تطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي:

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للاهتلاك ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة

الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الإمتياز إكتتاب التزام بإعادة الاستثمار؛

- مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة 5 في المائة، كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم إحترام الإلتزام بإعادة الاستثمار المذكور في الفقرة الأولى مع زيادة 25 في المائة.

المخاطر المترتبة عن الإمتيازات الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية:

إن الهدف من هذا الإعفاء هو إجتماعي من أجل التقليل من أزمة السكن إذ يعتبر هذا تحفيز للشركات في للإستثمار في هذا المجال فقد أعطها القانون الجزائري الإمتيازات التالية:

- إخضاعها للمعدل المخفض 7% في مجال الرسم على القيمة المضافة.
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

للإستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الإلتزام بدفتر الشروط الذي بينه القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 صفر عام 1427 الموافق لـ 08 مارس 2006، المتضمن نموذج دفتر الشروط

المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات المطبق على الأرباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.

وتتعرض المؤسسة عند عدم إلتزامها بشروط المبينة في القرار المشترك لمخاطر جبائية تتمثل في إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق زيادة قدرها 25 في المائة في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف وفي آجالها القانونية.

مخاطر مرتبطة بشروط العبء الجبائي:

للعبء الجبائي شروط يجب توافرها حتى يتم خصمه من وجهة نظر جبائية وهذه الشروط يمكن تقسيمها إلى شروط عامة وشروط خاصة وهي كالآتي:

أ) **الشروط العامة:** وهي الشروط التي يجب أن تتوافر في جميع الأعباء بغض النظر عن نوعها وهي كالآتي:

- أن يكون العبء مرتبط بنشاط المؤسسة ارتباطا مباشرا.
- أن يكون للعبء سند قانوني (فواتير، عقود توثيق....) مستوفي للشروط القانونية.
- أن يؤدي العبء إلى زيادة في خصوم الميزانية أو لنقصان في أصولها أي أن يكون حقيقيا.
- أن يكون مسجل في محاسبة المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي ومعايير المهنة؛
- ألا يتجاوز السقف المسموح به من طرف المشرع الجبائي.

ب) **الشروط الخاصة:** وهي تلك الشروط الخاصة بكل نوع من المصاريف وتظهر أهم هذه الشروط في هذه المستويات التالية :

1. **تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة:** تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة وفي ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته".

يتشكل من الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى افتتاح واختتام الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم.

إن الضريبة على أرباح الشركات IBS تحسب على أساس الربح الجبائي، وهذا الأخير يختلف على الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حسابات النتائج، ويحدد الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الجبائي فهو ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات ويتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

- الربح الجبائي= الربح المحاسبي+ المصاريف غير قابلة للحسم – الحسومات

1) **المصاريف غير قابلة للحسم:**عبارة عن تلك التكاليف التي أدرجت في الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد تفرضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف إستغلال أو أنها تتجاوز

الحد الأقصى من طرف إدارة الضرائب، كما قد تفرضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها، بالنسبة للتكاليف التي تفرضها مؤقتة فهي مبينة في نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أما بالنسبة للتكاليف التي ترفض نهائيا فهي مبينة في نص المادة 169 من نفس القانون الذي سبق ذكره.

2) **الحسومات:** هي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، هذه التكاليف مبينة في نص المواد: 147،147 مكرر، 172، 173، 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

II) الشروط المتعلقة بالإهتلاك : ونبدأ هذه الشروط من التعليمة المتعلقة بالإصلاح الجبائي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث من ضمن ما جاء في التعليمة هو تحديدها لنظام الإهتلاك الخطي، حيث بينت أن حساب قسط الإهتلاك يكون على أساس القيمة الأصلية للأصل وبينت كيفية حساب نسبة الإهتلاك الخطي وذلك بقسمة العدد 100 على مدة حياة الأصل، وبينت كذلك أن الإهتلاك الأصل يبدأ من أول يوم وضعت فيه قيد التشغيل وبينت معدات إهتلاك الأصول الأكثر شيوعا.

إلا أن الإستثمارات التي يتم إقتناؤها عن طريق القرض الإيجاري يتم إهتلاكها وفقا لمدة عقد القرض.

ولكي يتم قبول مخصصات الإهتلاك كأعباء قابلة يجب توفر الشروط التالية :

- أن يكون العنصر قابل للإهتلاك.
- أن يكون العنصر مقيدا محاسبيا ضمن عناصر المؤسسة.

- أن يحسب أساس الإهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين له، وأن يكون الأساس متضمن لكل الرسوم بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له.
- يجب الإنتباه للحدود القصوى وهذا ما ذكرناه في تحديد النتيجة الجبائية عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم احتساب الإهتلاك على أساس 1.000.000 دج.
- يجب أن تكون طريقة الإهتلاك واضحة وقد حدد المشرع في المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن نظام الإهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات.

غير أنه رخص للمؤسسات التي تنشط في القطاع السياحي أن تهتلك مبانيها ومحلات وفق طريقة الإهتلاك التنازلي، ويمكن إختيار الخضوع لطريقة الإهتلاك التصاعدي عن طريق تقديم طلب عن طريق رسالة مرفقة بتصريحها السنوي ويقتضي إختيار هذه الطريقة إسبتعاد أي طريقة أخرى.

III) الشروط المتعلقة بالمؤونات: هي تلك الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريط أن تكون مقيدة في الحسابات المالية للسنة وتكون مبينة في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152، ولكي تصبح كعبء قابل للخصم يجب توفر شروط الشكل والمضمون وهي كالتالي:

أ. شروط الشكل:

- مسجلة محاسبيا.
- مبينة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.

ب. شروط المضمون:

- تحديد طبيعة الخسارة وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه.
- تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم.
- تكون الخسارة متعلقة بدورة الحالية، ومترتبة عن النشاط الاستغلال للمؤسسة.

المحور السادس: التسيير الجبائي للنتيجة المحاسبية

الإطار المحاسبي و الجبائي للنتيجة:

إن إجمالي الأرباح والعائدات المحققة من طرف الشخص الطبيعي أو الاعتباري التابع للنظام الحقيقي، تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ويتم حسابها بعد الوصول إلى النتيجة التي تختلف في مفهومها سواء من الناحية الجبائية أو الناحية المحاسبية.

لذلك سنقوم بإبراز الإطار المحاسبي للنتيجة وكذا الإطار الجبائي في هذا الجانب.

الإطار المحاسبي للنتيجة:

عند مزاولة المؤسسة لنشاطها العادي تقوم بقبض الإيرادات وبمقابل ذلك تدفع نفقات، فالنشاط العادي هو ذلك النشاط الذي وجدت من أجله المؤسسة وتسعى جاهدة إلى القيام به، وكحصيلة للمفاضلة بين الإيرادات والنفقات تخرج المؤسسة في نهاية الدورة بنتيجة إجمالية، تطرح منها الضرائب على الأرباح، هذا في حالة تحقيق أرباح، للحصول على النتيجة المحاسبية.

لذلك سنقوم بإبراز الإطار المحاسبي للنتيجة وكذا الإطار الجبائي في هذا الجانب.

الإطار المحاسبي للنتيجة :

عند مزاولة المؤسسة لنشاطها العادي تقوم بقبض الإيرادات وبمقابل ذلك تدفع نفقات، فالنشاط العادي هو ذلك النشاط الذي وجدت من أجله المؤسسة وتسعى جاهدة إلى القيام به، وكحصيلة للمفاضلة بين الإيرادات والنفقات تخرج المؤسسة في نهاية الدورة بنتيجة إجمالية، تطرح منها الضرائب على الأرباح، هذا في حالة تحقيق أرباح، للحصول على النتيجة المحاسبية.

تعريف النتيجة المحاسبية:

الهدف الأساسي لكل مؤسسة هو تأمين و إستمرار نجاحها، هذا الهدف يكون مقرونا بالنتيجة التي هي عبارة عن تتويج لمجموعة النشاطات المباشرة خلال فترة معينة تبعا للمبادئ المحاسبية فتحدد نتيجة للمؤسسة بطريقتين سواء عن طريق الميزانية حيث تحدد النتيجة عن طريق المقارنة بين ميزانيتين (إفتتاحية وختامية) أو عن طريق جدول حسابات النتائج الذي يحدد النواتج والأعباء ونتيجة المؤسسة مرتبطة بالاستغلال العادي ومن جهة أخرى بالأحداث الدورية (خارج الإستغلال).

إن نتيجة المؤسسة مرتبطة مباشرة بعمليات مختلفة كالإنتاج والبيع، تتحمل من خلالها أعباء تعالج وفق للنظم المحاسبية للخروج في نهاية الأمر بالنتيجة الإجمالية الصافية.

أما فيما يخص النتيجة الإجمالية فهي عبارة عن مجموعة عمليات مرتبطة بالإستغلال العادي للمؤسسة وعمليات خارج الإستغلال.

التحديد المحاسبي لنتيجة الدورة:

قبل التطرق لتحديد النتيجة المحاسبية للدورة من خلال أعمال نهاية السنة، نقوم بتوضيح المفهوم المحاسبي للنتيجة من خلال الميزانية وكذا من خلال جدول حسابات النتائج.

أولا- النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية وجدول حسابات النتائج:

1) مفهوم النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية:

يمكن تعريف الميزانية على أنها عبارة عن الجدول المرتب والمقوم لعناصر موجودات المؤسسة ومطالبها في تاريخ معين حيث تظهر الموجودات (الأصول) على الميزانية وتعتبر من ممتلكات المؤسسة، أما المطلوبات (الخصوم) فتظهر على يسار الميزانية، وتعبر عن التزامات المؤسسة ويوجد نوعين من الميزانيات، فالأولى تنشأ في بداية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الافتتاحية، أما الثانية فتنشأ عند نهاية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الختامية، والفرق بين المزانيتين يعطي لنا النتيجة، التي قد تكون ربحا أو خسارة، فإذا كانت الموجودات أكثر من المطالب فالمؤسسة تحقق في هذه الحالة ربحا، أما إذا كانت الموجودات أقل من المطالب فالمؤسسة تحقق خسارة.

2) مفهوم النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج:

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي على مختلف الإيرادات والأعباء على مستوى الدورة والتي تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية:

إيرادات النشاط – أعباء النشاط.

± تغيرات الديون أو قروض الإستغلال الجارية.

± تغيرات المخزون.

± التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة.

± التصحيحات الخاصة بالقروض.

= نتيجة الدورة.

النتيجة الجبائية:

لم يتطرق المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية، لكن حسن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن أن نستنتج تعريفين للنتيجة الجبائية، الأولى متعلقة بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المالية والثانية متعلقة بحسابات التسيير.

- **التعريف الذي يرتكز على جدول حسابات النتائج:**

تنص المادة 140 فقرة 1 على أن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت والتي تحققها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو نهايته.

ونلاحظ أن هذا التعريف يرمز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج إذ حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة كالتالي:

"يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وإفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها

الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة".

الربح الصافي (النتيجة)= النتائج المحققة من طرف المؤسسة-الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (التكاليف العامة، التكاليف المالية، الإهتلاكات، المؤونات، الضرائب والرسوم...الخ)

- التعريف الذي يرتكز على حسابات الميزانية:

تنص المادة 140 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند إختتام وإفتتاح الدورة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والإستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية".

ونستنتج من هذا التعريف أنه يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية.

العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

مما سبق ذكره يمكن إستنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية منقوصا منها الأعباء القابلة للخصم أو نظيف لها الأعباء الغير قابلة للخصم ويمكن تشكيل المعادلة كالتالي:

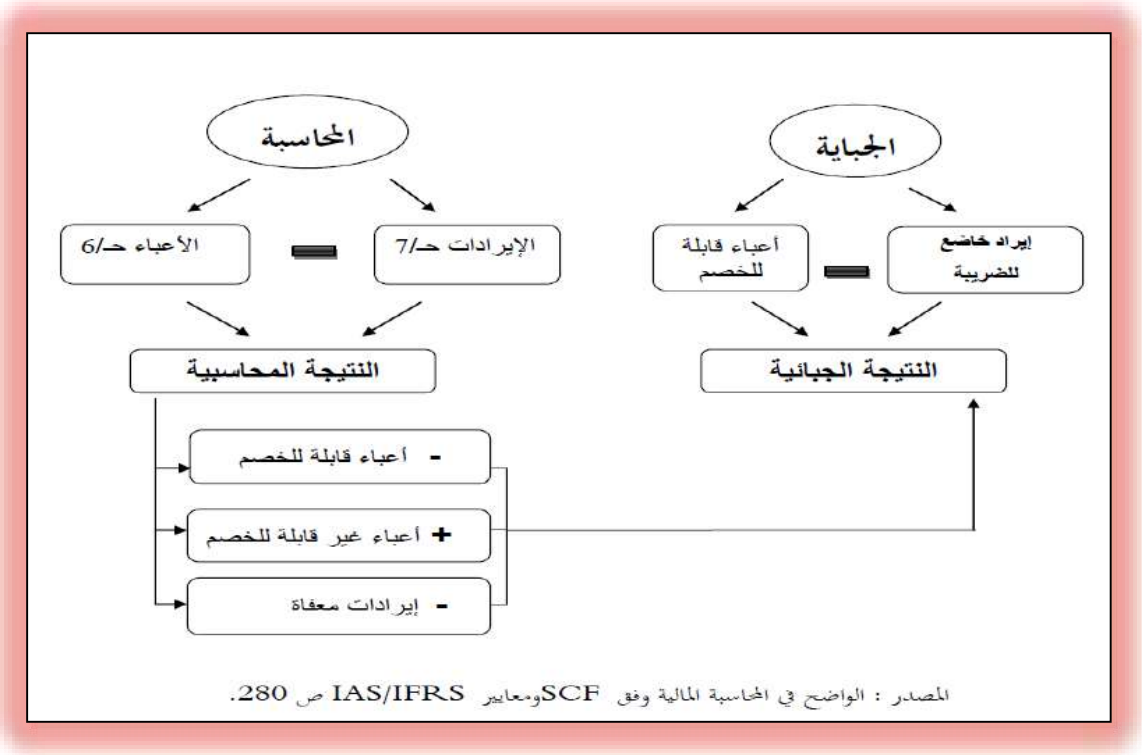
النتيجة المحاسبية= الحواصل (الأرباح) المدرجة في المحاسبة – التكاليف المدرجة في المحاسبة

النتيجة الجبائية= الحواصل (الأرباح) الخاضعة للضريبة- التكاليف الخاضعة للضريبة.

إن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون الجبائي حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية، ويمكن تلخيصها في العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)– التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) – العجز المالي لسنوات سابقة (الخسارة)

ويمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي:



المصدر : الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFومعايير IAS/IFRS ص 280.

المعالجة الجبائية للإيرادات:

سنحاول التطرق في هذا العصر للمعالجة الجبائية للإيرادات من خلال العناصر التالية:

1- الإعانات:

أ) إعانات الإستغلال: حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن:

"تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.

فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة، ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس (05) سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه، بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك.

وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم إقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.

تدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصليها".

من هذه المادة نستنتج أن إعانات التجهيز خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواءا كان إستثمار قابل للإهتلاك حيث يكون الخضوع تناسبا مع أقساط الإهتلاك، أما إذا كان هذا الإستثمار غير قابل للإهتلاك، فتكون الفترة فترة عدم قابلية التصرف أو مدة عشر سنوات.

ب) إعانات الإستغلال:

تكون إعانات الإستغلال خاضعة للضريبة كليا في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات.

الإيرادات الإستثنائية : وتشمل الآتي:

أ) فوائض القيمة الناتجة عن الإندماج و الإنفصال:

فحسب المادة 143 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن:

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم، غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة".

كذلك يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات، أو نقل جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تم تشكيلها وفق أحد الأشكال السابقة الذكر.

ب) فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول:

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات عن الإستثمارات للنظام الجبائي وفقا لما جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاصة في المادتين 172 و 173 فنجد حالتين:

✓ الرغبة في إعادة إستثمار الفائض:

ففي هذه الحالة تحسب الفوائض المحققة ضمن النواتج الخاضعة للضريبة كالتالي:

- 70% من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص إستثمارات تم إكتسابها أو إنجازها منذ ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر بفائض القيمة القصير المدى.
- 35% من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص إستثمارات تم إكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من ثلاث سنوات ويتعلق الأمر هنا بفائض القيمة الطويل المدى.
- تعالج هذه العمليات من الجانب الجبائي فقط وليس هناك أي عملية محاسبية للتسجيل.

الرغبة في إعادة إستثمار الفائض:

ويمكن أن نلاحظ حالتين للمؤسسة:

➢ **الإستثمار الكلي للفائض المحقق:**

تعتبر الفوائض المحققة من طرف المؤسسة والتي ترغب في إعادة إستثمارها كليا معفاة من الضريبة شريطة أن تحترم الإجراءات أدناه:

- أن تلتزم المؤسسة أمام الإدارة الجبائية كتابيا عن نيتها في إستثمار الفائض المحقق.
- يجب أن يجسد هذا الإلتزام في مدة قصوى تقدر بـ 3 سنوات إبتداءا من السنة التي تلي سنة تحقيق الفائض.
- تحويل الفوائض المحققة والمستثمرة إلى حساب الإهتلاك الخاص بالإستثمار الجديد الذي عوض الإستثمار المتنازل عنه.

- يسمح للمؤسسة عند الإمتثال لهذه الشروط إستبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.

➢ **الإستثمار الجزئي للفائض المحقق:**

في حالة إعادة إستثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الإستثنائية أو في النتيجة الإجمالية إذا شرعت المؤسسة في إستخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الأجل المحدد (3 سنوات) والآن عليها تصحيح نتيجتها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.

ت. فوائض القيمة عن فروقات إعادة التقييم:

هناك نوعين من إعادة التقييم أولهما يدعى بإعادة التقييم الحرّ وفيه يكون الحرية للمؤسسات في إعادة تقييم إستثماراتها بإحدى الطرق المتاحة والمعمول بها في الجزائر كالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية، أما الثانية فتتعلق بإعادة التقييم القانونية والتي تستعمل في حالات خاصة تمليها الضرورة الاقتصادية حيث تلتزم المؤسسة بها طبقا لقواعد التوصيات المشرع الجزائري.

نص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه: يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات، وكما تشير المادة إلى أنه "يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية".

المعالجة الجبائية للاعباء:

يمكن إعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الإستغلال في إطار ممارسة المؤسسة للنشاط مثل التكاليف المالية والضرائب والرسوم ...الخ.

أولا: الشروط العامة للخصم:

لكي تكون الأعباء قابلة للخصم من الناحية الجبائية، يجب أن تخضع للشروط التالية:

- إظهارها عن طريق تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة؛
- أن يتم إدراجها في المحاسبة وتكون مدعمة بوثائق تبريرية (فاتورة، دفتر أتعاب..الخ)
- أن تدرج ضمن أعباء السنة المالية التي خصصت لها.
- أن تكون مخصصة للفائدة المباشرة للإستغلال أو تكون مرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة.

الأعباء العامة القابلة للخصم: المصاريف العامة

- **مصاريف المستخدمين.**
- **إستهلاك المواد والبضائع.**
- **مصاريف مالية.**
- **أعباء جبائية.**
- **منح التأمين.**
- **مكافآت الغير.**
- **مصاريف مختلفة.**
- **الإهتلاك.**

- **المؤونات**

يجب على كل كيان أن يسجل كل الاعباء محاسبيا وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحتها وذلك إمتثالا لما جاء في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة فقرة 02.

المعالجة الجبائية للأعباء العامة:

❖ **أعباء السلع والمواد الإستهلاكية:**

تعتبر أعباء السلع والمواد التي تدخل في إطار الإستهلاك قابلة للخصم ويجب أن هذه الأعباء وتسجل محاسبيا بتكلفة شرائها خارج الرسم على القيمة المضافة، مضافا إليها المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الإعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها.

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة إستعمال احدى الطرق المتاحة لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها.

❖ **أعباء الخدمات:**

وتتمثل فيما يلي:

- **مصاريف النقل:** وتشمل المصاريف المتعلقة بنقل البضائع، وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن إلتزامات مهنية تعتبر النفقات السالفة الذكر قابلة للخصم إذا اقترنت بأدلة ثبوتية كافية لقبول عملية الخصم.
- **الإيجار والمصاريف الإيجارية:**

حسب المادة 169 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أجاز المشرع الجزائري خصم قيمة الإيجار المدفوعة فعليا للمكان التي تستغله المؤسسة إذا كان العقار مملوكا لغير المؤسسة شريطة ألا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للإستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم.

- **مصاريف الصيانة والإصلاح:**

تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة إستعمالها القانونية.

- **أعباء ونفقات البحث والتطوير:**

نصت المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

تعتبر النفقات السالفة الذكر قابلة للخصم إذا إقترنت بأدلة ثبوتية كافية لقبول عملية الخصم.

- الهدايا: نصت المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي كل من:

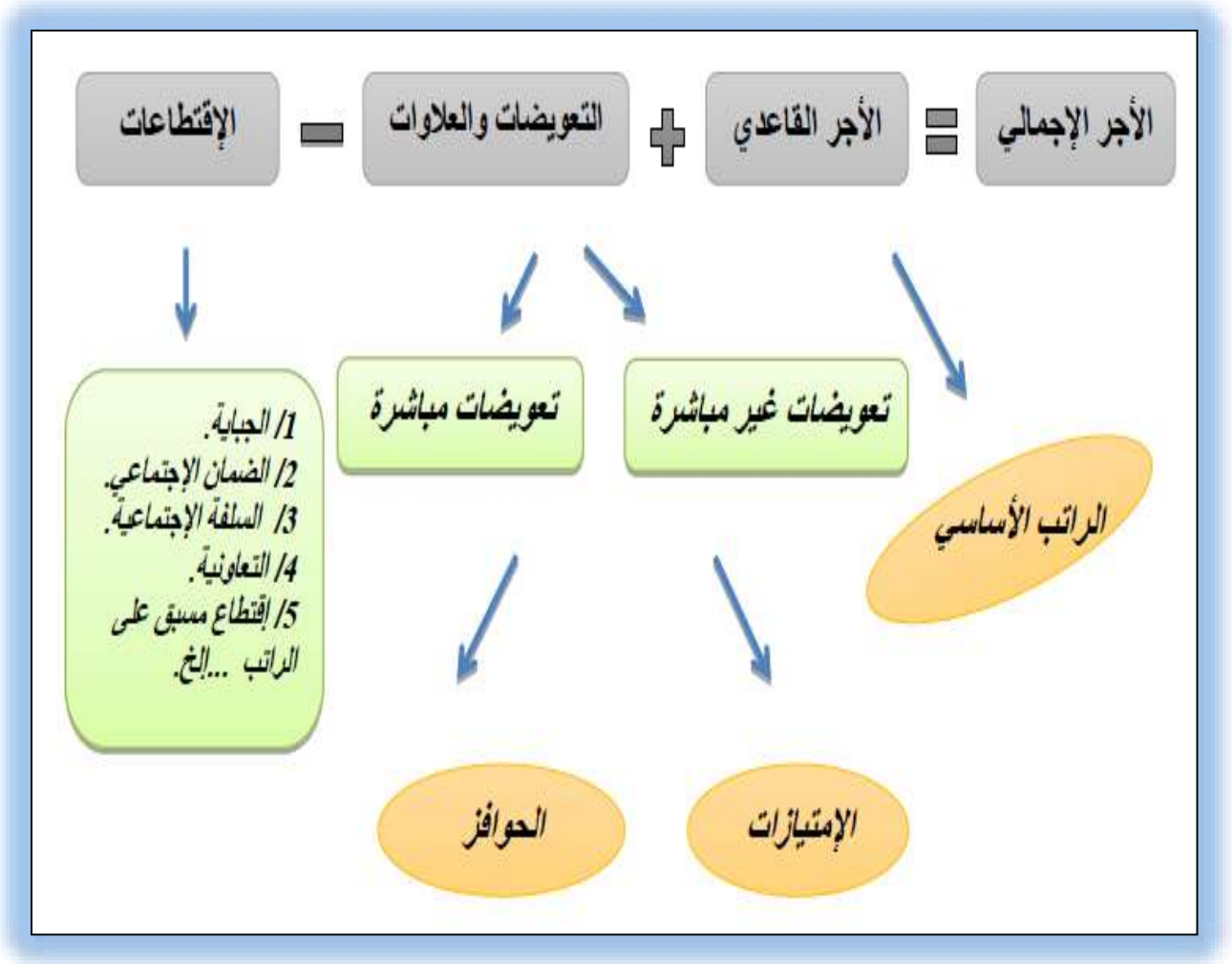
الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500دج والأعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج).

- أعباء المستخدمين:

نصت المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الإجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية قابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب ومصاريف السمسرة وغير ذلك قابلة للخصم شريطة أن يصرح بها في أجل أقره المشرع الجزائري في نفس المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحدد بـ 30 يوما".

مثال بالنسبة للعمال الأجراء:



فكل مؤسسة مهما كان شكلها القانوني تتكون من مجموعة مستخدمين يتلقون أجور ومكافئات والتي تعتبر نفقات على عاتق المؤسسة وجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة وتنقسم إلى:

- مكافأة المستخدمين الأجراء.
- مكافأة المسيرين.
- الأعباء الاجتماعية مثل: مبالغ الإشتراكات الإجتماعية المدفوعة إلى الهيئات الاجتماعية وهي قابلة للخصم وتشمل: الإقتطاعات الإجتماعية، المعاشات، التقاعد، الإمتيازات الخاصة المقدمة إلى الأجراء.

- **الأعباء الجبائية:**

نصت المادة 141 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص ما يلي:

الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات، وإذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها".

ومن الضرائب والرسوم القابلة للخصم:

- الضرائب على أرباح الشركات.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: صنف رواتب وأجور التي تكون على عاتق الأجراء والمسيرين.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: صنف الأرباح غير التجاري التي يتحملها مجلس الإدارة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: صنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة التي تقع على عاتق الشركاء.

- **الأعباء المالية:**

تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة، وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي تستحق فيها هذه الفوائد، وذلك ما تضمنته المادة 141 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يحدد الربح الصافي

بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص... فيما يخص الفوائد، وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة".

- **مصاريف التأمين:**

تخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة التي يمكن أن تتعرض لها هذه الأخيرة كالأخطار والكوارث الطبيعية كالفيضانات والزلازل والحرائق وغيرها، كما تعتبر مصاريف قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة أما مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة والتي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال فيجب إعادة دمجها مع الربح الخاضع للضريبة.

- **مصاريف الإشهار:**

بمقتضى المادة 169 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي نصت على ما يلي:

يمكن خصم هذه لامبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي كل من:

المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة

للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

ونصت كذلك هذه المادة وفي نفس الفقرة على ما يلي:

وتستفيد كذلك من الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الإعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.
- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.

- **الإختلاسات والسرقات:**

تعتبر الاختلاسات والسرقات خسارة حقيقية للمؤسسة مما يؤدي إلى نقص في عناصر أصولها.

❖ **الإهتلاكات:**

- تعريف الإهتلاك حسب القانون الجبائي:

هو عبئ تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له إستثماراتها بفعل الإستخدام أو بسبب التقدم التكنولوجي.

يستوجب خصم مبالغ الإهتلاك من الإيرادات عند تحديد النتيجة.

- **شروط خصم الإهتلاكات (الشروط العامة):**

- أن تكون قاعدة إهتلاك الإستثمارات المشتراة محددة بالقيمة الأصلية أو سعر الإقتناء مضافا إليها المصاريف الملحقة، بمعنى كلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للإستثمار الذي يستعمل في نشاط خاضع للرسم، أما في الحالة العكسية إذا كان الغرض من شرائها هو إستخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهتلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء متضمنة الرسم، وحسب المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سقف المشرع الجزائري إهتلاكات السيارات السياحية في حدود 1.000.000 دج، شريطة أن يكون الإهتلاك مقيد في المحاسبة، إضافة إلى أدلة الإثبات.

- **طرق الإهتلاك:**

نستنتج أن هناك عدة طرق للإهتلاك حسب ما جاء في المادة 174 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

- <u>طريقة الإهتلاك الثابت (الخطي):</u>

نصت المادة 174 في فقرتها الأولى على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة التي تتعرض للإنخفاض، حيث يوزع قيمة تدني هذه الأصول بأقساط ثابتة على عمرها النافع ويحسب هذا القسط بقسمة القيمة الأصلية على عدد السنوات.

- طريقة الإهتلاك المتناقص (النازل):

حسب نفس المادة وفي فقرتها الثانية من نفس القانون، تطبق هذا النوع من الإهتلاك على الإستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج بإستثناء العقارات والمحلات ولإستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية:

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح بإعتماد هذه الطريقة ويكون ذلك مباشرة عند التصريح بالإقتناء أو إنجاز الإستثمار محليا، ولا يمكنها التراجع في حالة قبول طلبها.
- ألا تقل مدة حياة الإستثمار على ثلاث سنوات.
- أن تكون التجهيزات والمعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

تحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المالي التنازلي، على التوالي، بـ 1.5 و2و 2.5 تبعا للمادة العادية لإستعمال التجهيزات، ثلاث (3) أو أربع (4) سنوات، خمس(5) أو ست (6) سنوات أو تزيد عن ست (6) سنوات.

- طريقة الإهتلاك المتزايد (المتصاعد):

لا يوجد شروط محددة لإستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق على جميع الإستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي للناتج.

يحصل على الإهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الإستعمال المنقضية وكمقام N(N+1) وتمثل "N" عدد سنوات الإهتلاك المالي.

- طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج:

لم ينص المشرع الجزائري في قانون الضرائب على هذا النوع من الإهتلاك إلا أنه منصوص عنه في النظام المحاسبي المالي وللإستفادة من نظام الإهتلاك المالي، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة وإختيار هذا النظام بتصريحها السنوي.

❖ **المؤونات :**

- **تعريف المؤونات حسب القانون الجبائي:**

هي تلك المبالغ المخصصة لتغطية الخسائر المحتملة والتي تخفض من الأرباح شريطة أن تكون محددة بدقة، ومسجلة حسابيا في دفاتر المؤسسة ويجب إظهارها في الجداول الملحقة للمؤونات.

وطبقا للمادة 141 فقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

"الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات، أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152".

وطبقا للمادة 152 من نفس القانون والتي نصت على:

"فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الإستمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولاسيما منها مخلص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها و الإهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهتلاكات المالية والأرصدة.

- **شروط خصم المؤونات :**

نوجزها في النقاط التالية :

- يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.
- يجب أن تنجز هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.
- يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة ومحددة بموثوقية.
- يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.

❖ خصم خسائر السنوات المالية السابقة:

من البديهي أن تحقق بعض المؤسسات حديثة العهد والنشأة خسائر في أدوارها الأولى من النشاط، وذلك لمحدودية إمكانياتها وقلة الخبرة، وعدم تأقلمها مع وتيرة النشاط الإقتصادي وحسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:

" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية".

وإذا لم يكفي المبلغ لتغطية العجز فإنه يجوز للمؤسسة أن تنقله إلى السنوات المالية اللاحقة شريطة تحقق ما يلي:

- يجب ألا تتجاوز فترة ترحيل العجز 4 سنوات؛
- يجب ألا يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.

- يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.

المحور السابع: نظام المعلومات الضريبة

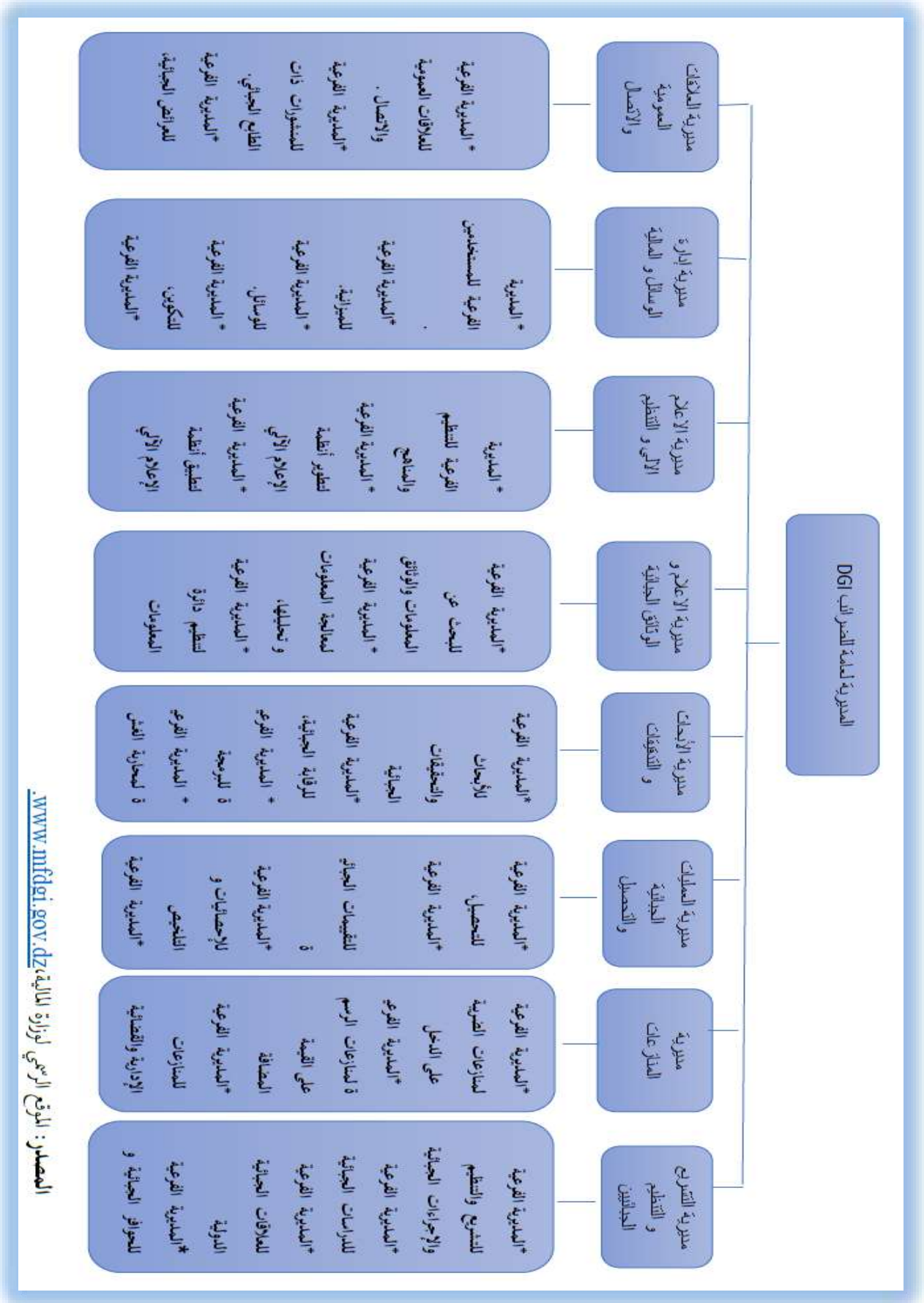
الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

أولا: المديرية العامة للضرائب DGI

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

تضمن تنظيم الإدارة المركبة في الوزارة المالية، تكلف المديرية العامة للضرائب بالسهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصنيفها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية وعدة مهام مختلفة كتحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة وكل ما يتعلق بالضرائب.

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية، www.mfdgi.gov.dz.

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب DRI

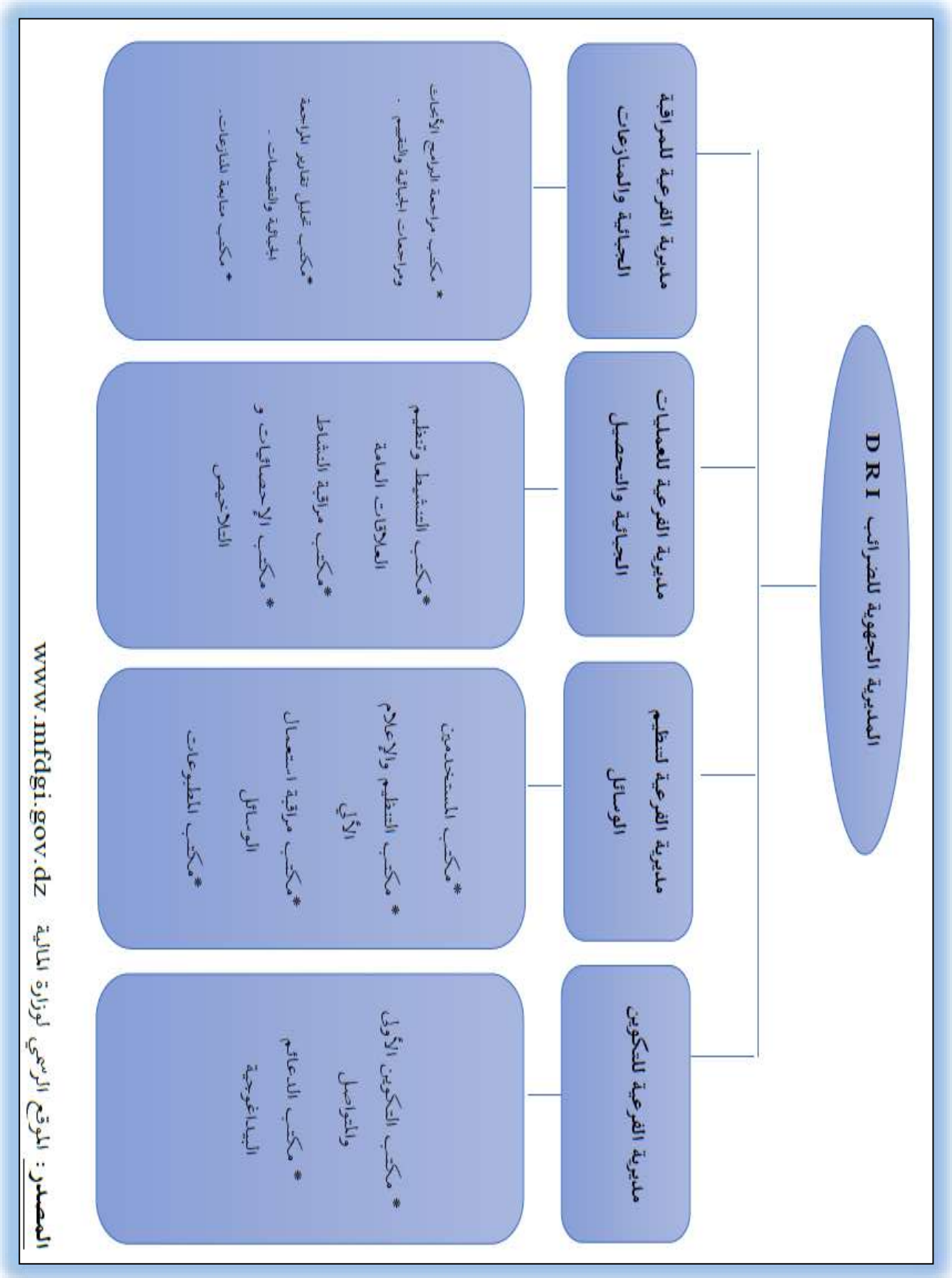
تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجهها وتنسيقها وحتى مراقبتها وبهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي:

- تسهر على احترام أدوات تدخل الصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى إجراءاتها.
- تعد بصفة دورية كل التحصيلات والملاحظات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية.
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي، كما تدرس طلبات تنقل الأعوان بيما بين الولايات.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقريرا دوريا لذلك.
- تنظم اشغال لجنة اطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.
- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب النصوص التشريعية.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية الإدارية الجبائية وصلاحيتها، بحيث تضم المديريات الجهوية للضرائب، والبالغ عددها تسعة (9) مديريات جهوية في كل من: الشلف، بشار، بليدة، الجزائر سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران و المسؤولة على 54 مديرية ولائية (الموزعة على كافة ولايات الوطن

باستثناء الجزائر العاصمة بـ6 مديريات ولائية ووهران بها مديريتين أما بعض الولايات تضم مديرية واحدة، إلى تحديد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب على مديريات فرعية تتجاوز عددها أربعة (4) ولكل مديرية فرعية مكاتب لا تتجاوز عددها الأربعة (4) مكاتب، والموضحة في الشكل التالي:

الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



ثالثا: المديرية الولائية للضرائب DWI

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية وعلاقات سلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا، والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات نذكر منها:

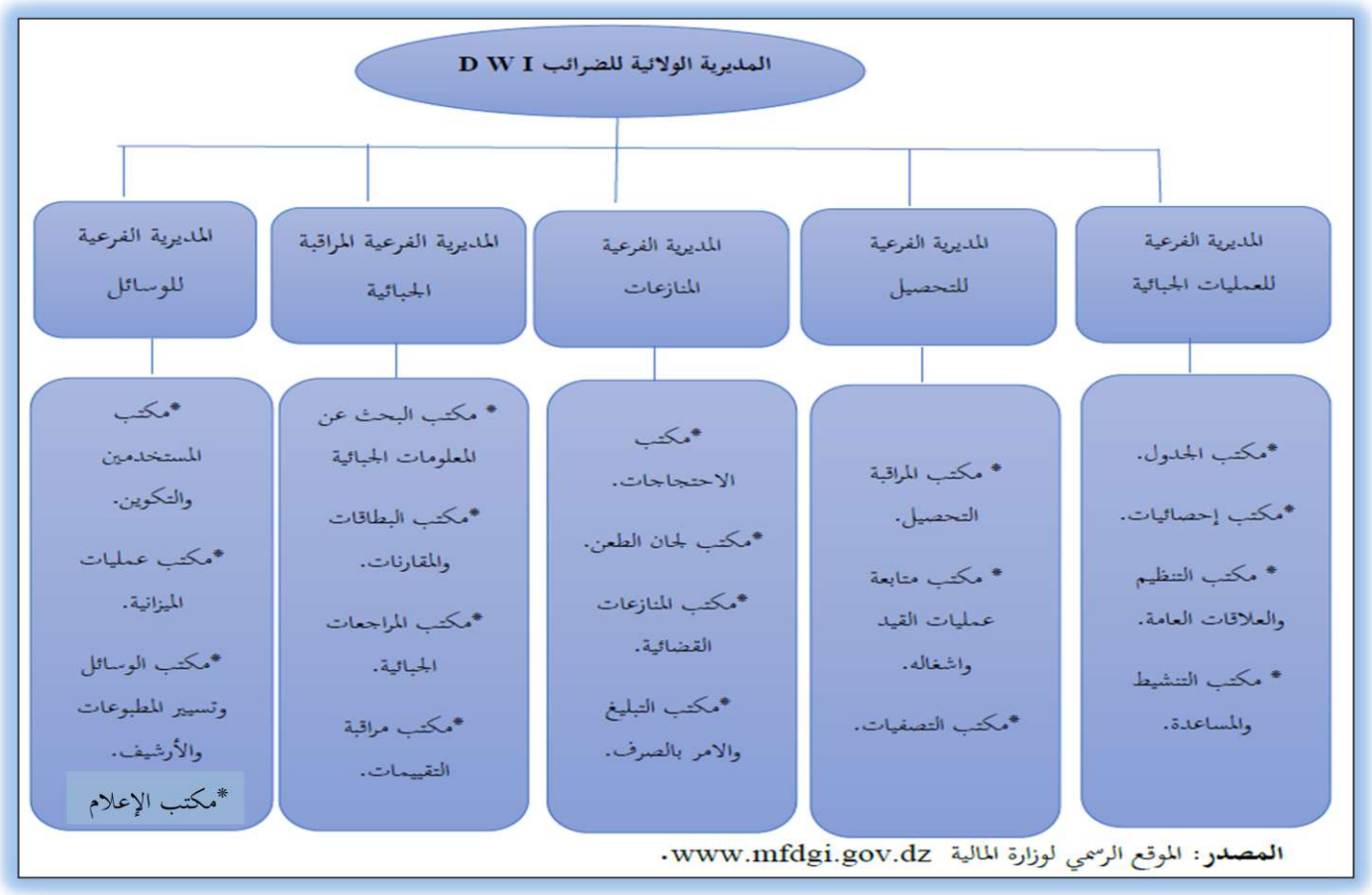
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، وتصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية.
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول وسندات ايرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى، مع مراقبة التكفل والتصفية.
- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات، وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- تدرس العرائض وتنظيم اشغال لجان الطعن وتتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة.
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة ومنازعات التحصيل.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية.

- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين وتحسين المستوى.
- تسهر على مسلك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، وعلى صيانتها والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، وتنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

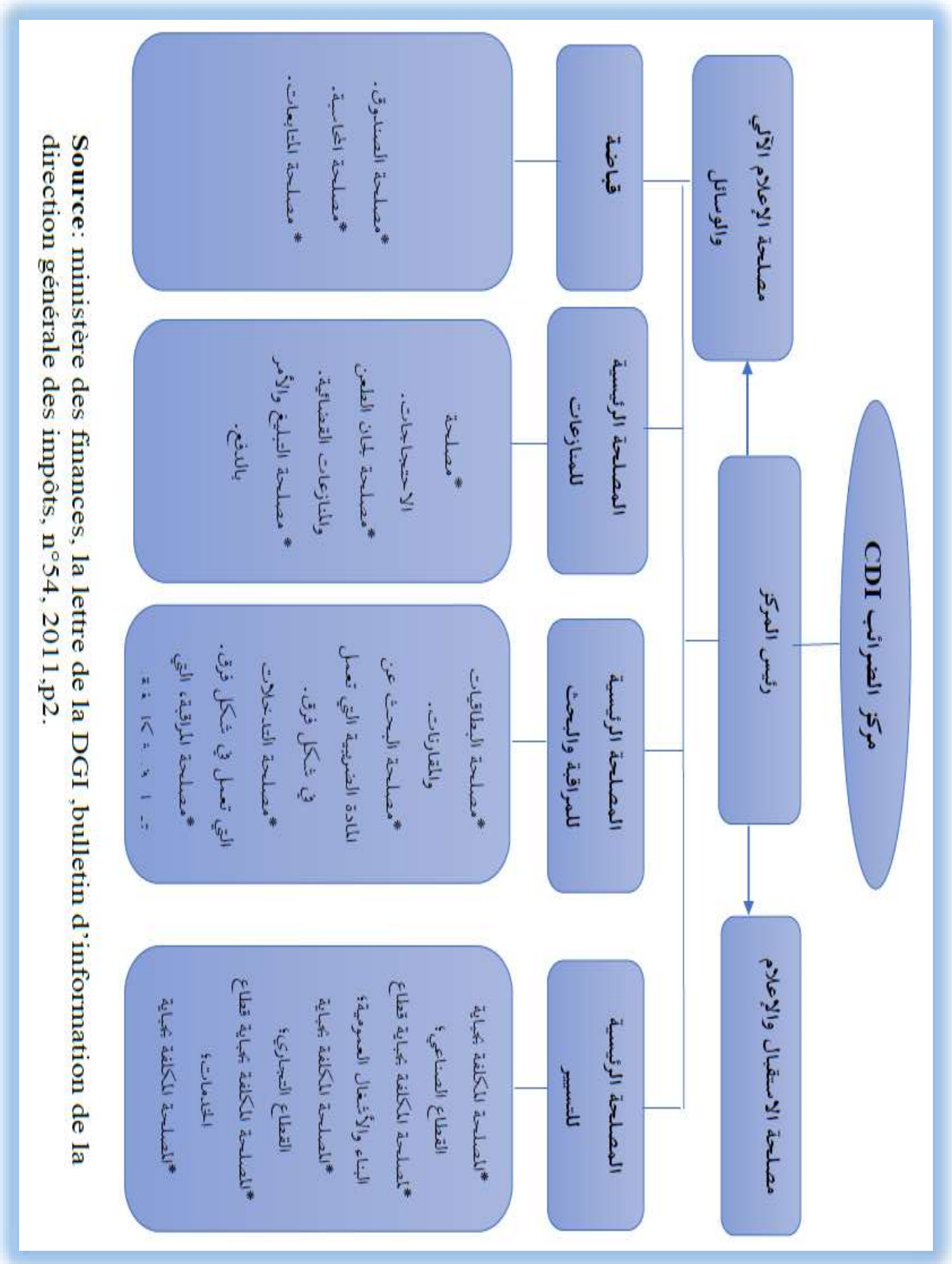
كما تشير أنه نظرا لاختلاف تسيير الملفات الجبائية وحجم مستوى النشاط من منظمة جغرافية لأخرى كم تضيف المديريات الولائية إلى صنفين:

- **الصنف الأول:** يضم 52 مديرية ولائية تتميز بكثافة العمل نظرا لثقل وكثرة حجم الملافت الجبائية ومستوى النشاط الواسع كما تضم كل مديرية ولائية (5) مديريات فرعية.
- **الصنف الثاني:** الذي يضم (2) مديرتين ولائتين بشار وتندوف، حيث يضمان عدد أقل من سابقهما للملفات الجبائية ومستوى النشاط منخفض مقارنة بالصنف الأول فتضم المديرية الولائية ثلاث (3) مديريات فرعية.

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



Source: ministère des finances, la lettre de la DGI ,bulletin d'information de la direction générale des impôts, n°54, 2011,p2.

رابعا: مركز الضرائب

وهو مكلف بـ:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية

كبريات المؤسسة بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول وقائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- تدرس الشكاوى ومعالجتها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعوّض قروض الرسوم.
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسّيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- تنظم المواعيد وتسييرها.
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين كما هو موضح في الشكل التالي:

خامسا: المركز الجواري للضرائب

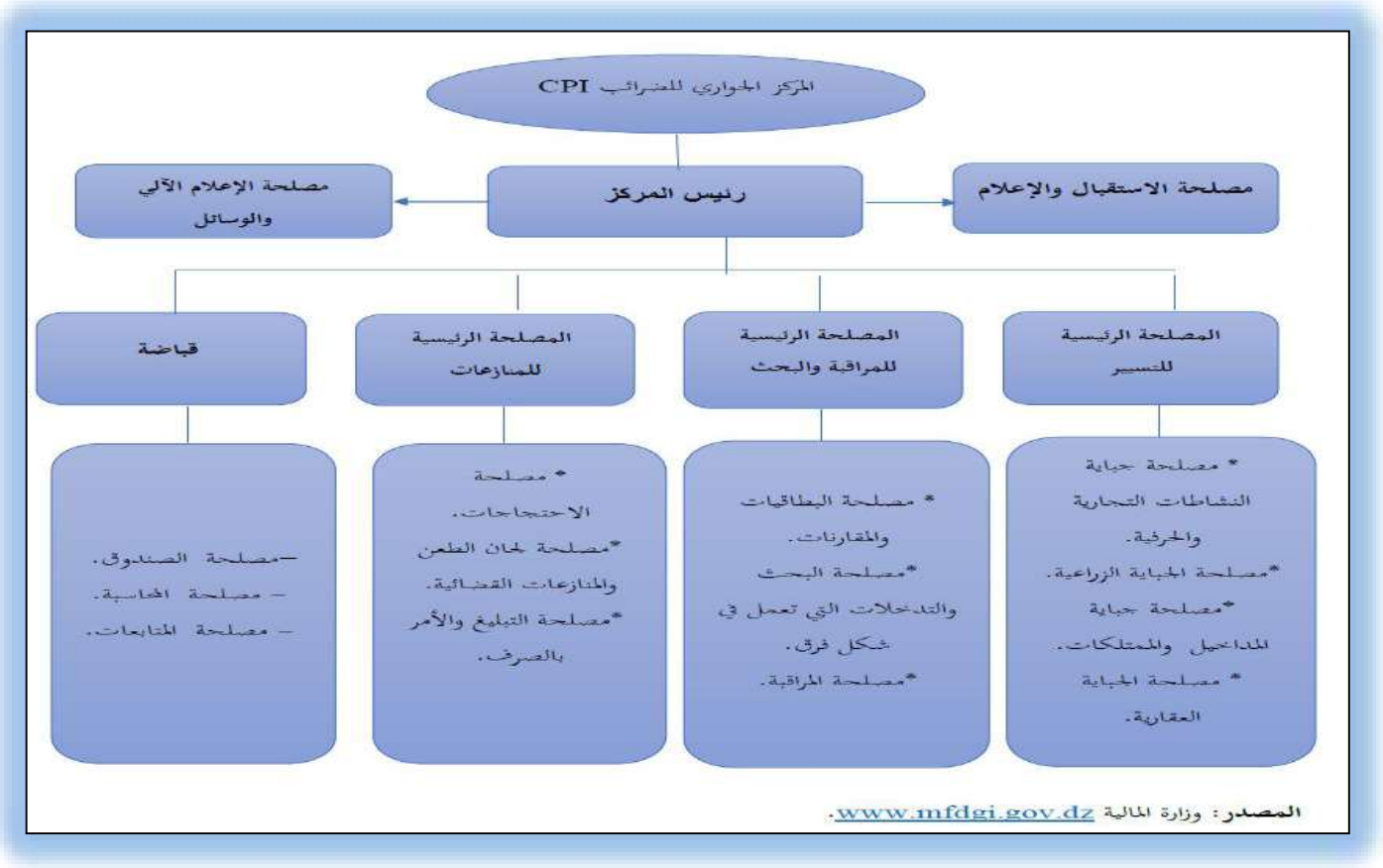
هو مكلف بـ:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
- تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛
- تمسك وتسيّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛

- تصدر الجداول وقائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تدرس طلبات التخفيض الإداري؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- تنظم المواعيد وتسيّرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

يتكون المركز الجواري للضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية كما هو موضح في الشكل التالي:

الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب



المراجع الأساسية:

- مطبوعة المراجعة والتسيير الجبائيين من إعداد الأستاذين: شربي محمد الأمين وخالد عصام؛
- تقرير فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار من إعداد الأستاذ: زواق الحواس؛
- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

الخاتمة :

إن إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار أو ما يصطلح عليه التسيير الجبائي يقدم إسهامات بارزة في ترشيد القرارات المالية للمسير ويتجلى ذلك في دوره في تنويع مصادر التمويل، وتدنية تكاليف استخدامها، وهو ما ينعكس ايجابيا على مردودية المؤسسة، كما أنه يجنب المؤسسة تحمل التكاليف الجبائية الإضافية الناجمة عن عدم احترام أو جهل القوانين الضريبية.

التشريعات الضريبية عادة ما تسمح ببعض الهوامش التي تسمح للمؤسسة بالمساهمة في تشكيل وضعيتها الجبائية والتحكم في القرارات التي لها تأثير مباشر على وضعيتها المالية.

الثقافة الجبائية للمسير تمكنه من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة، وتنبيهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها ومن ثم فإنها توفر له القاعدة الصحيحة لاتخاذ القرار السليم.

إدراج العامل الجبائي في القرارات أداة لتقييم كفاءة المسيرين، لأن عدم استفادة المؤسسة من المزايا الجبائية الممنوحة يعتبر من الأخطاء التسييرية الجسيمة.

يوفر النظام الضريبي الجزائري العديد من التحفيزات التي تساهم في التخفيف من معضلة التمويل للمؤسسات.

إن جهود الدول لتحسين الأداء المالي لمؤسساتها من خلال سياستها الجبائية لن تحقق مبتغاها إذا لم يحسن المسيرين استغلالها لجهلهم بهذه الجهود أو لتقصيرهم في توفير شروط الاستفادة منها.

المصادر و المراجع :

[1]SARIN E .**introduction conceptuelle à la science des organisations** .HARMATTAN.PARIS.2003.p 63

[2]LIVIAN Y F .**organisation théories et pratiques** .DUNOD.PARIS.1998.P17

[3]

[4]LIVIAN Y F .**organisation théories et pratiques** .p19

[5]LIVIAN Y F .**organisation théories et pratique**s .p21

[6]BOUYACOUB Farouk .**l'entreprise et le financement bancaire** .casbah .édition .Alger .2000.p37

[7] أحمد بوراس ، **تمويل المنشآت الاقتصادية** ،دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ،الجزائر، 2008 ، ص 10

[8] ناصر دادي عدون ، **اقتصاد المؤسسة** ، الطبعة 1 ، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر ، 1998 ، ص 14-15

[9] إلياس بن ساسي ،يوسف قريشي ،**التسيير المالي- الإدارة المالية** ،طبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن، 2006،ص 27-28

[10] المادة 4.5.6.7، القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،رقم 18/01 المؤرخ في 27 رمضان 1422هـ الموافق لـ 2001/12/12، الجريدة الرسمية رقم 77 المنشورة في 2001/12/15

[11] BOUYACOUB Farouk .**l'entreprise et le financement bancaire**.p 40-41

[12] حسين أحمد الطراونة وآخرون ، **نظرية المنظمة** ، طبعة 01 ،دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ،2012، ص 71

[13] MARY J M **.théorie des organisation de l'intérêt de perspectives**. DEBOEK.BRUXELLES.1971.P 19

[14] قادري محمد الطاهر ،**مدارس الفكر في الاقتصاد السياسي (المستقبل إبداع الماضي)** ، طبعة 01، دار الأوراسية، الجلفة ،الجزائر ،2009، ص72

[15] MONTOUSSE M .**sciences économiques et sociales**. BREAL. PARIS .2004.p 110

[16] BOUBA OLGA O .**l'économie de l'entreprise** .édition du seuil .Paris .2003.p 09

[17]قادري محمد الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص 122

[18] Peyrelevade J. **Economie de l'entreprise** .Fayard .Paris .1989.p 10

[19] FAMA E F .**Agency problem's and the theory of the firm** .journal of political economy .vol 88 n° 2.1980.p 290

[20] LIVIAN Y F .organisation théories et pratiques .p14

[21] KOECHLIN F .**capitalisme et socialisme .vers un socialisme non collectiviste** .librairie de medicis.1953.p 84

[22] BEN SAID M .HOLLARD M .EL AOUFI N. **économie des organisation .tendances actuelles** .ouvrage collectif. HARMATTAN .PARIS .2007.P 45

[23] AFFILE B.GENTIL C .**Les grandes questions de l'économie contemporain**e .Edition l'étudiant .Paris .2007.p 167

[24] قادري محمد الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص 159

[25] خلف بن سليمان بن صالح بن سليمان النمرى ، مرجع سابق ، ص 25-26.

[26] عطية فياض، **سوق الأوراق المالية في ميزان الفقه الإسلامي**، طبعة 01، مصر، دار النشر للجامعات، 1998، ص 131-132.

[27] سعاد نايف البرنوطي ،**إدارة المشروعات الصغيرة** ، الطبعة 1، دار وائل للنشر ،2005، ص 105

[28] أحمد بوراس ،مرجع سبق ذكره، ص 15

[29] القانون التجاري ،الكتاب الخامس،المواد من 544-840

[30] عموره عمار، **الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري** ،دار المعرفة ، الجزائر ، 2000،ص 141

[31] عموره عمار ،مرجع سبق ذكره ،ص 215

[32] أحمد بوراس ، مرجع سبق ذكره ،ص 18-19

الدكتور: سلماني عادل

من مواليد بلدية الجلفة (ولاية الجلفة)،

دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص: العلوم الاقتصادية

أستاذ محاضر – أ – بجامعة الجلفة – الجزائر-

محتوى المطبوعة:

تهدف هذه المطبوعة لمساعدة طلبة الجامعة والمعاهد بفهم أهم المواضيع الخاصة بمقياس" محاضرات في التسيير الجبائي" والمحددة في المقرر، وقد حاولنا عرض أهم عناصر هذه المطبوعة بأسلوب علمي مبسط وواضح حتى يتسنى للطالب فهم أهم المواضيع الخاصة بهذا المقياس، وقد تم تقسيم هذه المطبوعة إلى عدة محاضرات تضمنت ما يلي:

- المحاضرة التمهيدية: مفهوم المؤسسة الاقتصادية ومراحل تطورها وتصنيفاتها.
- المحاضرة 1: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي.
- المحاضرة 2: أثر التسيير الجبائي على قرار التمويل.
- المحاضرة 3: تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة.
- المحاضرة 4: التسيير الجبائي للتحفيزات الجبائية.
- المحاضرة 5: التسيير الجبائي للنتيجة المحاسبية.
- المحاضرة 6: نظام المعلومات الضريبي في الجزائر.