وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

دور الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB للفترة من 2011 إلى 2014

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالبة :

- بور آمال

الأستاذة المشرفة :

- كردودي سهام

رقم التسجيل:	.....
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2014-2015

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

إن الحمد والشكر أولا وأخير لله جل وعلا، الذي وفقنا في

في إنجاز هذا البحث المتواضع، وكان لنا أعظم معين فله الحمد كما ينبغي

لجلال وجهه وعظيم سلطانه.

ثم بعد ذلك، وفي دواعي العرفان بالجميل، نتقدم بجزيل الشكر والتقدير

إلى الأستاذة الفاضلة "**كردودي سهام**"

الذي أنار لنا الطريق ولم يبخل علينا بتوجيهاته و آرائه السديدة التي سهلت

علينا إنجاز هذا العمل

كما نشكر كل الذين ساعدونا من قريب أو من بعيد

نخص بالذكر كل من: موظفي مؤسسة صناعة الكوابل **ENICAB**

بولاية بسكرة

إلى كل أساتذتنا المحترمين

الإهداء

أهـدي عـملـي الـمتواضع كـثمـرة لـكـل مـن علمني كلمة نجاح و غـرس فـي قـلبـي حـب المثـابـرة لـلـوصـول إلـى نيـل شهـادة ليسـانـس فـي محـاسبـة و جبـايـة.

*إلـى من أنجبتني و علمتني معنى الحياة و تحملت كل أعبائي و عدت الايام مرارا و تكرارا لوصولي إلى مراتب مشرفة إلى شمس حياتي و نور قلبي و شمعة دربي و توأمة روحي أمي حفظـهـا الله و أدامها على رأسي أرجو من الله عز وجل أن أسعدها و أرضيها مدى الحياتي.

*إلـى والــدي الـذي بـذل قصـار جهده ليوفر لي الدعم المادي و المعنوي في حياتي اليومية و الدراسية.

*إلى كل إخوتي الذين تحملوا سهري في الليالي العديدة.

*إلى كل صديقاتي و أصدقائـي الـذيـن درسـوا معي ، إلى كل دفعة 2015/2014 و طلبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

*إلى كل من شاركوني أفراحي و أحزاني.

*إلى كل من علمني حرف إلى كل معلم و معلمة درسوني يوما و أفادوني بعلم.

*إلى كل من كان له دور في حياتي ، و لكل من ذكرتهم و لم أذكرهم.

الملخص :

يـهـدف هـذا الـبحـث إلـى دراسـة دور الـجبـايـة فـي قـرارات الـمؤسسة الاقتصادية الجزائرية و ذلك مـن خـلال تـقديـم مفـاهيم عـامة حـول الضـريبـة و أهـم الضـرائب و الـرسوم الـتـي يـتضـمـنهـا النظـام الجبـائي و الـتـي لـهـا عـلاقـة بالمـؤسسـة الاقتصـاديـة و إبـراز تأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بـهـا ، سـواء مـن خلال اختيار الشكل القانوني الأنسب لها أو من خلال اختيار طرق التمويل و استثمار و توزيع الأرباح .

كلمــات مفتــاح : جبـايـة ، ضـريبـة ، قـرارات مـاليـة ، وفـرات ضـريبيـة ، تـحفيـزات جبـائيـة .

Résumé:

Cette recherche vise à étudier le rôle de la collection dans les décisions de l'entreprise économique algérienne et en fournissant des concepts généraux à propos de l'impôt le plus important et taxes contenue dans le système fiscal et qui sont liées à l'institution économique et mettre en évidence leur impact sur les différentes opérations effectuées, que ce soit par choix sa forme juridique la plus appropriée ou par le choix des méthodes et des investissements de financement et la répartition des bénéfices.

Key: fiscalité, l'impôt, Des décisions financières, impôt Galore, incitations fiscales.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
مقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار النظري للجباية و الضرائب	01
تمهيد	02
المبحث الأول : ماهية الجباية	03
المطلب الأول تعريف الجباية	03
المطلب الثاني : تطبيق القانون الجبائي	03
المطلب الثالث : الأنظمة الجبائية	06
المطلب الرابع : الاختيار الجبائي	14
المبحث الثاني : مدخل للضريبة	20
المطلب الأول : نشأة الضريبة	20
المطلب الثاني : تعريف الضريبة	21
المطلب الثالث : وعاء الضريبة و طرق تقديره و تحصيله	21
المطلب الرابع : الضرائب الغير المباشرة	27
خلاصة الفصل الأول	36
الفصل الثاني : دور الاختيارات الجبائية في تحسين قرارات المؤسسة	37
تمهيد	38
المبحث الأول : الأشكال القانونية للشركات	39
المطلب الأول : المؤسسة الفردية و ذات الشخص الوحيد	39
المطلب الثاني : شركات الأموال	46
المطلب الثالث : شركات الأشخاص	47
المبحث الثاني : مساهمة الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية	52
المطلب الأول : دور الاختيارات الجبائية في القرارات الاستثمارية	52
المطلب الثاني : دور الاختيارات الجبائية في القرارات التمويلية	55
المطلب الثالث : دور الاختيارات الجبائية في قرارات توزيع الأرباح	57
خلاصة الفصل الثاني	61
الفصل الثالث : دراسة حالة لمؤسسة صناعة الكوابل	62

تمهيد	63
المبحث الأول : عرض شامل لمؤسسة صناعة الكوابل	64
المطلب الأول : نشأت مؤسسة صناعة الكوابل	64
المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة	65
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	69
المبحث الثاني : مدى تأثير الجباية على قرارات المؤسسة	72
المطلب الأول : تأثير الجباية على الشكل القانوني	72
المطلب الثاني : الضرائب المطبقة على المؤسسة	75
المطلب الثالث : تأثير الجباية على قرارات المالية للمؤسسة	78
خلاصة الفصل	86
الخاتمة	88

قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاختيار بين المؤسسة الفردية و ذات الشخص الوحيد	44
2	الخيار الجبائي بين شركة الأشخاص و الأموال	51
3	توضيح للعوامل المؤثرة في القرار الاستثماري	54

قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
1	مصدر القانون الجبائي	5
2	الجدول التصاعدي	7
3	الأنظمة الجبائية و مختلف التصريحات المتعلقة بها	9
4	توزيع الرسم على النشاط المهني	34
5	توزيع الرسم على النشاط المهني المتعلق بنشاط نقل المحروقات	35
6	التكلفة الضريبية لكل الشكلين القانونيين	45
7	التكلفة الضريبية لمؤسسة صناعة الكوابل في حال خضوعها ل: IBS خلال فترة (2011-2014)	74
8	التكلفة الضريبية للمؤسسة في حالة خضوعها : IRG خلال فترة (2011-2014)	75
9	التكلفة الضريبية لكلتا الحالتين لمؤسسة صناعة الكوابل	75
10	تكلفة الرسم على القيمة المضافة للمؤسسة خلال فترة (2011-2014)	76
11	تكلفة الرسم على النشاط المهني للمؤسسة خلال فترة (2011-2014)	77
12	التنويل الذاتي في مؤسسة صناعة الكوابل	80
13	تقدير الوفرة الضريبية الناتجة عن الاهتلاك	81
14	تقدير الوفرة الضريبية الناتجة عن خصم الاهتلاك	81
15	قيمة التمويل الذاتي من خلال الاهتلاك الثابت و المتنازل	82
16	الوفرة الضريبية الناتجة عن التمويل الخارجي .	83
17	الوفرة الضريبية الناتجة عن إعادة استثمار أرباحها	84

المقـدمـة العـامـة :

تتـواجـد المـؤسسـة في بيئـة تتميـز بـالـتغيـر الـدائم للـظـروف الاقـتصـادية و الاجـتـماعيـة و الـسيـاسية و التشريعية ، و هـو مـا يتطلـب منها تكيف مع هذه التغيرات و معرفة تطوراتها و الاستفادة منها على أحسن وجه و حتى تستطيع تعزيز مكانتها في السوق أمام منافسيها . و من بينها النظام الجبائي .

تشكل الجباية أحد عناصر المحيط الذي تتعامل معه المؤسسة مهما كان شكلها القانوني و هي تأثر عليها من خلال الآثار المالية و المتمثلة في الضرائب ، كما أن التغير الدائم للنصوص الجبائية يجعل من تحديث المعلومة الجبائية للمؤسسة أمرا في غاية الأهمية من معرفة التزامها بل و كذلك الوقوف على مختلف الامتيازات و التحفيزات التي يمنحها المشرع من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية .

الجباية ليست التزام إجباري فحسب ، بل هـي تحتـوي مجـالا للحركة يسمح للمؤسسة باختيار الوضعية الجبائية الأنسب في إطار كامل من الشرعية القانونية ، سواء من خلال اختيار نوع التمويل الذي يناسب المؤسسة أو استثمار أو المتعلق بتوزيع الأرباح .

و منه يتعين على المسير الجبائي أن يسير جباية المؤسسة بالطريقة التي تضمن من خلالها أحسن الاختيار التي تقلل من التكلفة الضريبية ، و ذلك لكونها تؤثر في القرارات المالية و بالتالي تؤثر في قيمة المؤسسة ، من خلال أنه عند اقتطاع مقدار الضريبة من الربح فإن هذا الاقتطاع سيؤثر سلبا على صافي أرباح المؤسسة و يختلف هذا الأثر بحسب الشكل القانوني لها ، و على حجم الأرباح الخاضعة لهذا الاقتطاع ، و بما أن أصحاب المؤسسة يهتمون بالمحافظة على السيولة الملائمة بإضافة إلى الاهتمام بتعظيم أرباحهم بعد الضرائب فإن هذا يعني أيضا أنهم يهتمون بتقليل ما يدفعون من الضرائب إلى حدودها الدنيا ، أو على الأقل تأجيل زمن التدفق النقدي إلى الخارج الناتج عن دفع الضريبة ضمن نطاق الذي يسمح به القانون .

1)إشكالية البحث :

إن استمرار المؤسسة و نموها الاقتصادي مرهون بقدرتها و كفائتها على الاستفادة من التحفيزات و تحقيق الأمن الجبائي أو تجنب الخطر الجبائي الذي يعكس بشكل مباشر على مردودية المالية للمؤسسة بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية و عدم تقيدها بالتشريعات و هو ما يؤدي إلى إضعاف قدرتها التنافسية و التمويلية .

– ماهو دور الاختيارات الجبائية على قرارات المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ؟

من الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح التساؤلات التالية :

– ماهو الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في الاختيارات الجبائية ؟
– ما مدى تأثير المعيار الضريبي على قرارات المؤسسة ؟
– ما هو الدور الذي تلعبه الاختيارات الجبائية على قرارات المؤسسة الاقتصادية ؟

و للإجابة عن التساؤلات المشار إليها أعلاه تم و ضع الفرضيات التالية :

– تتم الاختيارات الجبائية على أساس الشكل القانوني الذي يسمح لها باتخاذ أحسن القرار .
– هناك تأثير للمعيار الضريبي على القرارت التمويلية في المؤسسة .
– هناك تأثير للمعيار الضريبي على القرارت الاستثمارية في المؤسسة .
– هناك تأثر للمعيار الضريبي على قرارات توزيع الأرباح .

2)مبررات اختيار الموضوع :

تخصص في الجباية و المحاسبة .

أهمية و دور الضريبة على المستوى الاقتصادي للمؤسسة و محاولة البحث فيه .

اهتمام المجتمع بالجباية كونها اقتطاع مالي يمس أبسط عامل .

الرغبة الشخصية في تناول مثل هذه المواضيع .

3)أهداف الدراسة :

هو طرح موضوع جديد للنقاش الغرض منه الإجابة على أكبر قدر ممكن من التساؤلات التي تجول في أذهان ذوي الاختصاص أو حتى محبي الاطلاع .

قياس مدى التأثير الذي يمكن أن تحدثه الاختيارات الجبائية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

تقديم التوصيات اللازمة التي يمكن أن تساعد المؤسسة الاقتصادية في اختيار الجبائي .

4)أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية هذا البحث في محاولة معالجة مختلف الجوانب الضريبية حتى تتمكن من فهمها باعتبارها فن معقد له تقنياته و أدواته و يفترض الإلمام الواسع بالمادة التشريعية ، و دور الاختيارات الجبائية في المؤسسة حسب شكلها القانوني .

5)المنهج المستخدم :

المنهج الوصفي التحليلي : و تم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف و سرد الأفكار إضافة إلى تحليل كل مستجدات الضريبة .

دراسة حالة : و تم الاعتماد عليه في الجانب التطبيقي باختيار دراسة حالة مؤسسة وطنية لصناعة الكوابل يتميز هذا المنهج بمساعدة الباحث على ضبط و التأكد من صحة ما يحصل عليه من البيانات التي تقس الظواهر و العلاقات تفسيرا منطقيا .

6)مرجعية الدراسة :

استعنا في بحثنا هذا على عدة مراجع بالغة العربية و الفرنسية كما اعتمدنا على بعض المذكرات و المعلومات المقدمة من طرف جهة الدراسة .

7)حدود الدراسة :

يتعلق البحث بالواقع الجزائري ، حيث يعالج مشكل البحث مدى تأثير الاختيار الجبائي على قرارات المؤسسة ، إضافة إلى دراسة نظرية تدعيما للبحث ، و في هذا الإطار تم الاعتماد على دراسة تطبيقية في المؤسسة الجزائرية بولاية بسكرة ، و لقياس درجة تأثير الاختيار الجبائي على قرارات المؤسسة .

8)صعوبات البحث :

قلة المراجع المتعلقة باختيارات الجبائية .

ضيق الوقت .

صعوبة إيجاد مكان التربص .

9)الدراسات السابقة :

م-حمد حمر العين ، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة باتنة – الجزائر ، 2010، إشكالية البحث تتمحور حول : كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية ترشيد اختياراتها الجبائية بتحمل أقل تكلفة الضريبية ؟

قام الطالب في هذا البحث بتقديم مفاهيم عامة حول الضريبة و أهم الضرائب و الرسوم التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري ، و التي لها علاقة بالمؤسسة الاقتصادية و إبراز تأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال اختيار الشكل القانوني الأنسب لها أو من خلال اختيار طرق التمويل و الاستثمار ، و من نتائج التي توصل إليها البحث أن اختيار الشكل القانوني للمؤسسة يتوقف على قاعدة أساسية : كلما ارتفع الربح تصبح الضريبة على الدخل إجمالي أكبر من الضريبة على أرباح الشركات ، وأما فيما يخص التمويل فإن اختيار أسلوب اهتلاك المهتازل يرفع من التمويل الذاتي في حين أن التمويل الإيجاري يحقق وفرا ضريبيا ، أما في خصوص الاستثمار فإن عملية الاستفادة من المزايا الضريبية يخفض من التكلفة الضريبية .

صابر عباسي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة ورقلة – الجزائر ، 2010،تتمحور الإشكالية في : ما مدى أثر تسير المتغير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

تعالج هذه المذكرة ، موضوع أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال القيام بممارسات مالية و محاسبية في إطار الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي لتحقيق أهدافها الاقتصادية ، و بإضافة إلى محاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي .

و قد توصل الباحث إلى أن الهدف الأساسي لهذا التسيير في أن له أثار على الأداء المالي للمؤسسة ، من خلال أن لكل أثر جبائي يقابله أثر مالي للمؤسسة ، خلصت الدراسة التحليلية و القياسية أن التسيير الجبائي يمارس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و لكن ضعيف الفعالية ، و أثره يكون أقوى على خزينة المؤسسة

-محمد عادل عياض ، محاولة التسيير الجبائي و أثره على المؤسسات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلم الاقتصادية و إدارة الاعمال ، ورقلة – الجزائر ، 2003 ، تتمحور إشكالية البحث حول : ما هو

أثـر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأمـوال ؟ و كيف يمكـن لهـذه الأخيرة تسيير جبـايتهـا خـدمـة لأهـدافها دون الوقوع في التهرب أو الغش الجبائي ؟

تعالج هذه المذكرة متابعة و دراسة جيدة و معمقة للمعطيات الجبائية التي تصبح من بين محددات اتخاذ القرار في المؤسسة ، و يتـأكد هـذا الأمـر عندمـا تنشـط المـؤسسة فـي سـوق يتميز بالمنافسة الشديدة . و مما يجعل من التحكم في الأعباء (أو التي من بينها العبء الضريبي) وسيلة للحصول على ميـزة تنافسية تسمـح للمؤسسة بالتميز على منافسيهـا . و هـذا ما يعمل المسير على تحقيقه مـن خـلال التسيير الجبـائي و دوره فـي اقتنـاء الفـرص المستقبلية و تفـادي مـختلف التهديدات و هنا تبرز أهمية الجباة في المؤسسة .

شكـال آسيا ، أثـر الضريبة على القرارات الماليـة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحـاسبيـة ، جـامـعة بسكرة – الجـزائـر ، 2014، تتمحور الإشكاليـة فـي : ماهو أثر الضريبة على القرارات المالية ؟

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الضريبة على القرارات المالية و تتمثل هذه الأخيرة في قرارات الاستثمار و التمويل و توزيع الأربـاح ، و لتحقيـق أهـداف الدراسة تـم تصميم استبيان و توزيعه على عينة الدراسة المتكونة من 50مـشاهـد و كـانت الاستجابة 84%. و خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير للضريبة بدرجة كبيرة على قرار الاستثمار أما قرار التمـويل فهـو مـتوسـط نتيجـة عـدم فهـم المسيريين المـاليين لمصالح الوفـورات الضريبية عند اختيار أحد مصادر التمويل ، أما بالنسبة لقرار توزيع الأرباح فهو ضعيف بالمقارنة بـالقراريـن السابقين .

10)خطة و هيكل البحث :

اقتضت عملية معـالجـة الموضوع أثر الاختيارات الجبائية على قرارات المؤسسة الاقتصاديـة الجـزائرية من هذه الزاوية إلى تقسيمه إلى ثلاثة فصول ، تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا عاما و عرض للنتـائج و اختبار الفـرضيات التـي جـاءت فـي المقدمـة ، و فـي الأخير سوف نقدم مجموعـة مـن التوصيـات التـي تعتـبرهـا ضرورية بهدف بعث البحث المتواصل .

-الفصل الأول : تم تقسيمه إلى مبحثين الأول حول الجباية و فيه تم تعريفها و مصدرها و مختلف الأنظمة الجبائية ، أما المبحث الثاني و فيه تم التحدث عن الضريبة من مفهومها و خصائصها إلى نشأتها و طرق تقديرها و الاقتطاعات الجبائية الأخرى .

-الفصل الثاني : فهو كذلك تم تقسيمه إلى مبحثين الأول تم فيه تحث عن مختلف الأشكال القانونية للمؤسسة الموجودة في الجزائر ، و في المبحث الثاني تم الربط بين الجبلية و القرارات المالية (التمويل ،الاستثمار ، توزيع الأرباح).

-الفصل الثالث : و هو الدراسة التطبيقية التي تمت في المؤسسة صناعة الكوبل في ولاية بسكرة و فيه تم تطبيق النظري على أرض الواقع من خلال تقيم هذا الفصل إلى مبحثين هو آخر . المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة ، و المبحث الثاني : مدى تأثير الجباية على قرارات المؤسسة .

الفصـــل الأول :

الإطـــار النظـري للجبـايـة و الضـرائـب

تمـــــــــــهيد الفصل الأول

تـشـكـل الـجـبـايـة الـجـوهـر الأسـاسـي لأي تـشـريـع مـالـي ، فـالـضـريـبـة تـمـثـل أحـد أهـم مصادر الإيـــرادات العـامـة لـلـدولـة كـمـا يـتـم اسـتـخـدامـها كذلك لتنظـيم مسارها المالي ، و مـع مـرور الـزمـن و تـطـور مـفـهـوم و دور الضـريـبـة لـم تـعـد أداة محايـدة ذات هـدف مالي يتمـثـل فـي جلـب المـوارد المـالـيـة لتمـويل خـزيـنـة الدولة و نفقاتها بـل أصبح للضـريبة أهداف اقتصـــادية و اجتماعية .

و منه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المـبـحـث الأول :مـدخـل لـلـجـبـايـة و تـم تـقـسـيـمـه إلـى ثـلاثـة مطالب حول مفهوم الجباية و تطبيق القانون الجبائي و الأنظمة الجبائية .

المبحث الثاني :مدخل للضريبة و تم تقسيمه كذلك إلى ثلاثة مطالب نشأة الضريبة و مفهومها و وعاء الضريبة و طرق تقديره و تحصيله .

المبحث الأول : مدخل للجباية

إذا قلنا الجباية فإننا قد نكون استوفينا مسببات الإيرادات العامة من الضرائب أو الرسوم أو الإتاوات .....و غيرها ، و لعل مفهوم الجباية سوف يرمي بنا إلى الفهم الصحيح أو العميق لكل ما يتعلق بها ، كما سوف يتضح لنا أهم الأنظمة الجبائية المعمول بها . وهو ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : تعريف الجباية

إن للجباية مفاهيم و تعاريف عديدة تطورت عبر الحقب الزمنية من عصر لأخر و نظرا للدور السامي الذي تحتله في اقتصاديات الدول .

1) الجباية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل إيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة إذ تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها و إلزامها.[1]

2) إن الجباية هي مجموعة من القواعد القانونية و الإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب و الرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة و السلطات المحلية .[2]

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف للجباية :

هي اقتطاعات مالية تقوم بها الدولة على الأفراد لتمويل خزينتها و بتالي لتغطية النفقات الاقتصادية و الاجتماعية و قد تكون في شكل ضرائب أو رسوم .

المطلب الثاني : تطبيق القانون الجبائي

هناك شكلين من أشكال تطبيق القانون الجبائي في الزمان حيث أن الضريبة تأتي لتطبق خلال السنة المالية ، و تطبيقه كذلك في المكان و المرتبط بإقليم الدولة أين تسري عليه القوانين الضريبية .[3]

1-غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، البيارق ، عمان ، 1998،ص72.

2- زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجمعية للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 1998،ص91.

3-محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2003،ص53.

1) تطبيق القانون الجبائي في الزمان :

يتم تطبيق القانون الجبائي أو أية أحكام تشريعية أو تنظيمية بشكل مباشر ، حيث لما يصدر قانون المالية يسري مفعوله إبتداءا من تاريخ جانفي من السنة المتعلقة بها [1].

و لا يوجد أثر رجعي للقانون الجبائي ، حيث أن مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي مصرح به في الدستور الجزائري في مادته 64

– تجدر الإشارة هنا، أن تطبيق القانون الجبائي مرتبط بالواقعة المنشأة للضريبة و بالتالي و في مجال الضرائب غير المباشرة المدفوعة نقدا ، تكون الواقعة المنشأة متمثلة في تاريخ العملية نفسها أو تاريخ التصريح بدفع الضرائب الموافقة ، وهو حال الرسم على رقم الأعمال و التي يكون تطبيقها في الفاتح من جانفي من السنة المعنية على العمليات أو الأعمال المؤداة إبتداءا من شهر جانفي تلك السنة .

_ أما فيما يخص الضرائب المباشرة ، و إضافة إلى كونها مدفوعة نقدا ، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور و الرواتب ، تتمثل الواقعة المنشأة التصريح بالمداخيل المحققة .

_ هذه الأخيرة ، هي تلك المحققة خلال السنة الفارطة و التي اختتمت عند الفاتح من جانفي من السنة اللاحقة ،وفي مثل هذه الحالة التشريع الضريبي المطبق هو ذاك الذي يسري مفعوله عند الأول من جانفي من سنة التصريح .

2) تطبيق القانون الجبائي في المكان :

– يرتبط هذا المعطى بمبدأ الإقليمية و كذلك بسيادة الدولة .و لكل دولة تشريعها الجبائي المطبق على إقليميها ، إذ يخضع القانون الجبائي لمبدأ الإقليمية الذي يستدعي تطبيقه على إقليم الدولة الذي أسسه و هذا على أساس المداخيل المتأتية على هذا الإقليم أو الأملاك المتواجد به .

و تهم جميع الأشخاص الذين لهم مداخيل أو أملاك على إقليم هذه الدولة ، مهما كانت أصولها ، جنسيتها أو إقامتها . من بين المشاكل التي يمكن أن تنشأ من خلال هذه الوضعية هو الازدواج الضريبي. حيث أن دخلا يمكن له أن يخضع للضريبة في بلدين، باسم المستفيد من هذا الدخل.

1– محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، المرجع السابق ،ص 53–54.

– وهذا النوع من الحالات يجد الحل في إبرام اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي بين الدول المعنية بهذه الوضعية و هذا في مجال الضرائب على الدخل و الثروة.

3) مصدر القانون الجبائي :

يتم تطبيق القانون الجبائي أو أية أحكام تشريعية أو تنظيمية بشكل مباشر ، حيث لما يصدر قانون المالي يسري مفعوله ابتدءا من الفاتح من جانفي من السنة المتعلقة بها .

يخضع القانون الجبائي لمبدأ الإقليمية الذي يستدعي تطبيقه على إقليم الدولة الذي أسسته و هذا على أساس المداخيل المتأتية على هذا الإقليم أو الأملاك المتواجدة به [1].

الجدول رقم (1) :مصدر القانون الجبائي .

المصادر	السلطة الموافقة	البعد
الاتفاقيات الجبائية	سياسة (دول)	تطبق على الدول المتعاقدة
القانون	تشريعية	يطبق على المكلفين بالضريبة
المراسيم و التنظيمات	تنفيذية	يطبق على الإدارة و على المكلفين بالضريبة
الأحكام القضائية	القضاء	يطبق على أطراف النزاع

المصدر :محمد عباس محرزي ،المرجع السابق ،ص55.

1– محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، المرجع السابق ، ص 54 .

المطلب الثالث : الأنظمة الجبائية

و تتضمن ستة أنظمة و هي:

1-الضريبة الجزافية الوحيدة :IFU

*يحدد رقم الأعمال لسنتين متتاليتين الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذي لا يزيد رقم أعمالهم السنوي على 10.000.000 دج فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاط رئيسيا يتمثل في بيع السلع و المواد واللوازم الموجهة للاستهلاك في عين المكان أو توفير السكن و باقي النشاطات إذا تعلق الأمر بغيرهم أي غير المكلفين بالضريبة و في هذه الحالة فإن إدارة الضرائب التي تقوم بتحديد رقم الأعمال و الأرباح و الضرائب التي تنتج عليها و عليه تقوم الإدارة بالتحريات المستمرة ، و الاستطلاعات عن المكلفين بالضريبة يمكن أن تكون مختلفة في السنوات الثلاثة .(يكون تحديد رقم الأعمال و الأرباح لسنتين فقط.)

- و كذا يتعين على الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة مسك السجلات (النفقات ، الإيرادات) مؤشر من طرف المفتشية المختصة إقليميا ، تتضمن تفاصيل مشتريات و بالنسبة للذين يقدمون خدمات يلتزمون بمسك دفتر إيراداتهم و نفقاتهم المهنية ترسل الإدارة الجباية للخاضعين تبليغا تبين فيه رقم الأعمال الخاضع للضريبة من جهة و العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال من جهة أخرى .[1]

ثم تم تعديل القانون :2015 الوعاء30.000.000 دج

و وفقا للمادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام ضريبة الجزافية الوحيدة للاكتتاب و إرسال إلى مفتش الضرائب التابع له أماكن ممارسة النشاط و تصريحا خاصا، تحدد الإدارة الجبائية نموذجه ، وذالك قبل الفاتح من فيفري من كل سنة .[2]

2- النظام الحقيقي :

* لتحديد الربح الخاضع للضريبة مع الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي بالنسبة للأشخاص

1-بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومه ، الجزائر ، 2011 ،ص32 .

2- وزارة المالية ، قانون الإجراءات الجبائية ، الجزائر ، طبعة2012 ، ص17.

يكـون رقـم أعمـالـهم 30.000.000دج سنويا و يترتب عليه مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها و استظهارها عند الحاجـة أو عنـد الطلـب مـن طـرف إدارة الضـرائب و فـي هـذا النظـام يصرح المكلف بنفسه شهريا أرقام أعماله إلى إدارة الضرائب عن ربحه باعتباره أنـه يمسك محاسبـة كاملـة إيـداع تصـريـح خـاص بـالأربـاح الصـافيـة قبل 01 مـاي مـن كـل سنـة بـالـنسبـة الأربـاح الـمحققة فـي السنة الفارطة . حسب قانون المالية 2011 ،IRG حسب الجدول التصاعدي (Barème).

الجدول رقم 02: الجدول التصاعدي

قسط الدخل الخاضع للضريبة	الفـــارق	مـعـــدل الضريبة	الضريبة	ضـــريـــبة المتراكمـــة
لا يتعد 120.000دج	0	% 0	0	0
من120.000دج إلى 360.000دج	240000	%20	48000	48000
من360.000دج إلى1440.000دج	1080000	%30	324000	372000
أكثر من 1440.000 دج	/	%35	/	/

المصدر: بن عماره منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي ، دار هومه ، الجزائر ، 2010،ص151.

3-النظام الحقيقي المبسط :

حسب المـــادة 20 من قانـون الضـرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :"يخضـع المكلفون بالضريبة غير التـابعيـن للضـريبة الـجزافيـة الـوحيدة الـذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار (30.000.000) للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة" .[1]

*هــو نـظـام ضـريبـي تـم استـحـداثـه فـي قـانـون الماليـة 2010 و يخضـع لـه الأشخـاص اللذين يتراوح رقم أعمالهم بين 10.000.000دج إلى 30.000.000دج و يقوم المدينيـن بـتـصـريـحاتهم كـل ثلاثـة أشهر عن طريق و ثيقـة G50 لكـافة الضـرائـب والرسـوم الخاصـة بالثلاثي و هـم ملزمـون بمسـك[2]

1- وزارة المالية ،قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،طبعة 2013،الجزائر،ص21.

2- بن عمارة منصور ، المرجع السابق ،ص33 .

المحاسبة مبسطة و يصرحون بها قبل 1 ماي من كل سنة موالية لسنة النشاط و هم غير ملزمون بمصادقة محاسبتهم من قبل محافظ الحسابات حسب قانون المالية 2011 فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG (20%) نسبة محررة من الربح .[1]

وقد تم إلغاء النظام المبسط في 2015 .

4- **النظام المراقب :**

حسب المادة 28 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : "يجب على المكلفين الخاضعين لنظام التصريح المراقب ، أن يكتبوا يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي و تدعيمه بكل وثائق الإثبات اللازمة ".[2]

*يتعلق هذا النظام بأصحاب المهن الحرة و يكون التصريح بيه سنويا من خلال وثيقة G13 التي تتضمن التصريح السنوي بالدخل . و تضم محاسبة مبسطة من تكاليف و الإيرادات لتحديد النتيجة و إذا كانت غير مبررة فتخفض الأرباح ب 10% تلقائيا ، فهم خاضعون لنسبة محررة 20% من الأرباح فيما يخص الضريبة على الدخل IRG.[3]

5- **نظام الاقتطاع من المصدر :**

*يطبق هذا النظام على العمليات المحقق من طرف الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الذين لا يملكون إقامة في الجزائر كما يتوجب على الأشخاص و الشركات و الهيئات و الجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضع للضريبة المستحقة بسبب العمليات التي تقوم بها الشركات الأجنبية.

6- **نظام الأقساط الزمنية :**

*يسمح للأشخاص الذين مارسوا منذ أكثر من سنة نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات و هذا بطلب و ذلك لتسديد تسبيقات على الضريبة على الدخل الإجمالي.

1-بن عمارة منصور ، الرجع السابق ،ص151.
2-وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة ، المرجع السابق ،ص24.
3-بن عمارة منصور ، المرجع سابق ، ص33 .

أو التسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات IBS.

الجدول رقم 03: الأنظمة الجبائية و مختلف التصريحات المتعلقة بها.

فئة المداخيل	نظام الجبائي		أخر أجل لإيداع التصريحات	التصريحات
أرباح صناعية تجارية	حقيقي	Serie Gn°11 CA	قبل 1ماي من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط و في حالة تعدد الإستغلالات أو الوحدات التي يتبع لها مكان و جود المقر الاجتماعي أو مقر الوحدة الرئيسية .
	ضريبة جزافية وحيدة	Serie Gn°12 CA	قبل1 فيفري من كل سنة	
أرباح غير تجارية	التصريح المراقب	Serie Gn°13	قبل 1ماي من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط الإدارة الرئيسية
مداخيل فلاحية	تصـــــريـــــح بالمـــــداخيـــــل و الإعفـــــاء للـــــضـــــرائـــــب			
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة			قبل1 ماي من كل سنة	مفشية الضرائب التي يتبع لها مكان الوطن الجبائي للمستفيد .
رواتب و الأجور	فئة 1 فئة 2 نظام الاقتطاع من المنبع	serieGn°29	قبل 1ماي من كل سنة (تصريح يكتتب من قبل المستخدم أو المدين)	مفتشية الضرائب مسكن رب العمل أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بعملية الدفع . –مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخيل الخاضعة للضريبة .

المصدر : من إعداد الطلبة

فائض القيمة ناتج عن تنازل الـــعقـــارات	إلـــغـــاء 2009

*من خلال ما تم التطرق إليه سابقا نجد أن الجباية تطبق على أرباح الشركات و على الدخل الإجمالي :

1- الضريبة على أرباح الشركات : IBS

أرباح الشركات : هي عبارة عن النتيجة التي تحققها الشركة من خلال مزاولة النشاط و ذلك في نهاية كل سنة مالية ، حيث ترصد الحسابات و تقوم بتسويتها و استخلاص النتيجة و تعتبر هذه الأخيرة المادة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و التي على أساسها تقوم مصلحة الضرائب المباشرة بفرض الضريبة و تكون هذه النتيجة بعد حذف جميع التكاليف .[1]

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل المداخيل أو الأرباح التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين . فالضريبة على أرباح الشركات تطبق على المداخيل المحققة في إطار الأشغال بما في ذلك الأرباح الاستثنائية : الرسم على النشاط المهني TAP ،الرسم على القيمة المضافة TVA . و تتميز هذه الضريبة بأنها [2]:

- ✓ ضريبة عامة : لكونها تفرض على مجمل المداخيل أو الأرباح دون التميز لطبيعتها .
- ✓ ضريبة سنوية : إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة .
- ✓ ضريبة نسبية : لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد ليس إلى الجدول التصاعدي .
- ✓ ضريبة و حيدة : لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

1-محمد حمو. منور أوسرير ، جباية المؤسسات ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزائر ، 2009،ص121.

2-بن عمارة منصور ، الضريبة على أرباح الشركات ، دار هومه ، الجزائر ، 2010،ص16.

-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من : الشركات مهما كان شكلها باستثناء [1]:

- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات IBS في هذه الحالة يجب أن يرفق هذا الاختيار بتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

-الشركات المدنية التي تكون على شكل شركات أسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

-هيئات التوظيف جماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهذا العمل.

-المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع صناعي و تجاري يخضعون بدورهم إلى هاته الضرائب:

الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة.

الشركات التعاونية و الاتحاديات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المدة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

2-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : [2]

و ضع الإصلاح الجبائي المطبق منذ قانون المالية لسنة 1992 نظاما جديدا لإخضاع المداخل المحققة من قبل الأشخاص الاعتباريين و الطبيعيين ، وقد أسس على مبدأ الفصل بين الضرائب التي تمس الأشخاص و تلك التي تمس المؤسسات. نظام الضريبة على الدخل الإجمالي يشمل من الآن فصاعدا

1-بن عمارة منصور ،الضريبة على أرباح الشركات ، المرجع سابق ،ص 17.

2-Mohamad Cherif aimouche, l'impôt sur la revenue globale, Hiwar com. Edition 1992, p2.

مجمـوعـة المداخيل المحققة من طرف الشخص الطـبيعي من قبل الجدول التصاعدي لحساب الضريبة المستحقة [1].

تـؤسس ضـريبـة سنـوية وحيـدة علـى الـدخل الأشخـاص الطبيعييـن تسمـى الضـريبة علـى الـدخـل الإجمالي IRG و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة .

ومن خصائص هذه الضريبة :

- ✓ تطبق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
- ✓ تعد ضريبـة سنـوية فهي مستحـقة كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبـة أو التي يتوفر عليها خلال سنة مدنية .
- ✓ تعد ضريبة إجمـاليـة تقع على الدخل الإجمالي الصافي ، وهي ناتجة عـن الفـرق بيـن الدخـل الإجمالي الكلي و الأعباء المحددة من طرف الدولة .
- ✓ بنها أضريبة وحيدة بمعنى أنها تضم كل أصناف المداخيل .
- ✓ تعد ضريبة متزايدة ، بمعنى أنها تطبق من خلال معدلات متزايدة و بصورة متصاعدة .
- ✓ تعد ضريبة تصريح حيث يجب التصريح بها بعد تأسيسها و تغطيتها .

***مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي :**

يخضع لضريبة الدخل كل من :

- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر .
- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج و عائداتهم من مصدر جزائري .
- ✓ الأشخـاص التـابعيـن لـلـدولـة كـأعـوان لها و الـذيـن يـمارسون وظائفهم و يكلفون بمهام في بلد أجنبي

1_ بن عمارة منصور ،الضرائب على الدخل الإجمالي ،دار هومه ،الجزائر ، 2010،ص55.

و اللذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم [1].

الأشخاص الغير المقيمين بالجزائر و الذين يحصلون على مداخيل من مصدر جزائري و الأشخاص من جنسيات جزائرية أو أجنبية و اللذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل فإنهم تفرض عليهم الضريبة في الجزائر و ذلك مقتضى اتفاقية دولية خاصة بعدم ازدواجية فرض الضريبة وفقا للمادة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة .

-كما تفرض الضريبة على الشركاء في الشركات التالية :

شركة الأشخاص .

شركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها .

كما تفرض الضريبة على الأعضاء في الشركات التالية :

الشركات المدنية بشرط أن لا تكون منظمة على شكل شركات أسهم و قانون الأساسي ينص على المسؤولية الغير محدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة .

بالنسبة لشركات المساهمة الذين لهم المسؤولية المحدودة ، و مسيرو شركات التوصية بالنسبة للمكافآت عن وظائفهم .

المساهمون في شركات الأموال بالنسبة لأرباح الأسهم ، و الأتعاب و النسب المؤوية للأرباح و ذلك وفقا للمادة السابعة من قانون الضرائب المباشرة .

***الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي :**

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة :

الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120000.

السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصلة من الجنسية أجنبية عندما تمنح البلدان الذين يمثلونها نفس الامتيازات لأعوان ، و الدبلوماسيين و قناصل جزائريين.

1-بن عمارة منصور، لضرائب على الدخل الإجمالي ، المرجع السابق ، ص 57 .

***المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي [1]:**

- ✓ الأرباح التجارية و الصناعية أو الحرفية.
- ✓ أرباح المهن غير التجارية .
- ✓ عائدات المزارع .
- ✓ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و الغير مبنية.
- ✓ مداخيل ريوع رؤوس الأموال المنقولة و المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية .

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية.

المطلب الرابع : الاختيار الجبائي

*إن الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات و الخيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة [2].

- مفهوم الخيار الجبائي :

كان ينظر إلى الخيار الجبائي في وقت مضى كمصطلح مهذب يخفي الرغبة في التهرب من الضريبة أما في وقتنا الراهن و مع اختلاف الأنظمة الجبائية للدول و تعدد أنظمة التفضيل و التحفيز الجبائي ،أصبحت هذه الخيارات الجبائية المتاحة أحد أدوات السياسية و المالية التي تستعملها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي .

1-بن عمارة منصور، المرجع السابق ، ص57.

2-محمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة ورقلة ، الجزائر ،2002-2003 ، ص20 .

– أن المعنى المباشر الذي يتبادر إلى الذهن عن الخيار الجبائي ، يوحي بأن هذا الخيار متاح من خلال التشريعات الجبائية فقط ، و لكن الحقيقة هي غير ذلك [1].

*فا الخيار الجبائي يقصد به أي بديل أو هامش أو حركة يمكن أن تمارسه المؤسسة بحيث ينقلها إلى وضعية جبائية جديدة ، و أي ما دام لهذا الخيار آثار على الجباية المؤسسة فهو خيار جبائي مهما كان أصله أو شكله القانوني .

– و من هنا يمكن الحديث عن ثلاثة أشكال للخيار الجبائي :

- الخيار الجبائي الصرف ، و هو الناتج من التشريع و التنظيم الجبائي .

- الخيار الجبائي القانوني ، يجد مصدره في النصوص القانونية غير الجبائية .

- الخيار الجبائي التسييري ، ناتج عن متطلبات و ضرورات التسيير الجيد .

1–الخيار الجبائي الصرف (المباشر): هو مختلف البدائل التي يتيحها التشريع الجبائي للمؤسسة الموجودة في الوضعية قانونية معينة . هذا الخيار قد يكون :

– صريحا في التشريع الجبائي ، مثل اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات لغير المكلفين بها من بين هذه المؤسسات :

شركة التضامن

شركة التوصية البسيطة

شركة المحاصة

شركات المدنية : و هي الشركات التي لم تنشأ على شتكل شركات أسهم ، حيث أن نشاطها يتمثل في العمليات المدنية ، ليست خاضعة للضريبة على أرباح الشركات و لما تريد ذلك

1– حمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، المرجع السابق ، ص 21.

عليها أن تشكل طلب الخضوع في رسالة موقعة من طرف مدير الشركة و ترفق بتصريح سنوي منصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و قبولها لخضوع لهذه الضريبة يكون على مدة حياة الشركة [1].

المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

- ضمنيا ، نتيجة سكوت أو عمومية النص ، مثل سرد مختلف أنواع الإهتلاك دون تحديد الاستثمارات المعنية بها بحيث يترك الخيار للمؤسسة مع التقيد ببعض الضوابط .

2-الخيار الجبائي القانوني : و هو ذالك الذي تتضمنه النصوص القانونية و التنظيمية غير الجبائية ، مثل اختيار الشكل القانوني للمؤسسة (مؤسسة فردية أو ذات الشخص الوحيد ، أو شركة أشخاص ، أو شركة أموال) و هذا الخيار ذو طبيعة قانونية و سينتج عنته ظهور خيارات جبائية مباشرة متعددة فإذا اختار شركاء تأسيس شركة أشخاص فهذا يضعهم أمام

الخيار الجبائي مباشر و هو البقاء في النظام الجزافي أو العمل بالنظام الحقيقي مع الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال الذي يلغي هذا الخيار الممكن .

- يوضح هذا المثال أن الاختيارات الجبائية القانونية تتحكم في نطاق و عدد الخيارات الجبائية المباشرة و هذا واضح من خلال تعريف الخيار الجبائي المباشر الذي يرتبط بالوضع القانوني للمؤسسة .

3-الخيار الجبائي التسييري : يركز الشكلان السابقتان للخيار الجبائي على المصدر القانوني له (نص جبائي أو نص آخر) و يتم التحكيم بين مختلف تلك الخيارات تبعا للأهداف العامة للمؤسسة و الأهداف الخاصة بكل مستوى في الهيكل التنظيمي لها .

1- حمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، المرجع السابق ، ص 21.

***آثار الاختيارات الجبائية :**[1]

لا يقتصر أثتر الاختيارات الجبائية على تخفيف العب الضريبي فحسب بل يتعد أثره إلى عدة مستويات في المؤسسة ، و يصل حتى التأثير في علاقتها مع شركائها و زبائنها ، فعلى سبيل المثال اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة لغير المكلفين بها يؤدي إلى :

– التخفيف من العبء الضريبي بشكل غير مباشر

– تحسين العلاقات التجارية ، فمثل هذا الاختيار سيسمح للزبائن المكلفين بالرسم باسترجاع الرسم المفوتر و بتالي تحقيق سعر التكلفة أقل .

***خطوات الاختيار الجبائي :**

1) تشخيص المشكلة و تحديد الهدف : هذه الخطوة الأولى في اتخاذ القرار :

فقد يكون المشكل المطروح أمام المسير هو طريقة تمويل استثمار معين ، فخيارات التمويل أمامه عديدة : اقتراض ، تمويل ذاتي ، قرض إيجاري ، .....الخ و الجوانب الواجب مراعاتها أثناء الاختيار هي :

ضمان أكبر قدر ممكن من المردودية أي بالمقابل تقليل الأعباء و منها الأعباء

الضريبية ، و الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة بأكبر قدر ممكن .

2) جمع المعلومات : هذه المرحلة مهمة للغاية ، و تهدف إلى جمع كل المعلومات التي قد تكون لها آثار جبائية مباشرة أو غير مباشرة على الوضع اتخاذ القرار . تكمن أهمية هذه المرحلة في أنها هي التي ستؤدي إلى اكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة .

– يجب أن يسند المسير الجبائي للمؤسسة إلى قاعدة معلومات جبائية شاملة يمكن أن نطلق عليها

1– حمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، المرجع السابق ، ص 21.

"نظام معلومات جبائية " يضم كل مصادر التشريع و التنظيم الجبائي و التي تشمل : قوانين مختلف الضرائب و الرسوم ، القانون التجاري ، قانون الجمارك ، قوانين المالية .....الخ و غيرها من النصوص ذات الآثار الجبائية[1] .

من خلال نظام المعلومات هذا يقتصر في تعامل المسير الجبائي فقط على المعلومات ذات الأثر الرجعي على موضع القرار . يتمثل المشكل الذي يطرح على هذا المستوى في كيفية التعامل مع كم هائل من المعطيات الضرورية و غير الضرورية التي تكون أمام المسير الجبائي .

3) تحديد الخيارات الممكنة : من خلال المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ، يقوم المسير الجبائي بتحديد الخيارات الجبائية الممكنة من خلال قيامه بعملية بحث صعبة و هامة في آن واحد البدائل قد تنتج من :

– الخيارات المتضمنة في الأنظمة التفصيلية و التحفيزية (قوانين ترقية الاستثمار) مثل هذه الامتيازات تؤدي إلى تحقيق الفعالية الجبائية المباشرة دون الحاجة إلى تضيع الوقت في البحث عن تراكيب قانونية تؤدي في النهاية إلى نفس الآثار الجبائية مع مخطر أكبر .

الخيارات الجبائية المباشرة ،

الخيارات الجبائية غير المباشرة أو الضمنية و التي تنشأ عن سكوت أو عمومية النص .

الخيارات القانونية المتاحة و التي لها آثار جبائية مختلفة .

4) دراسة قابلية الخيارات للتطبيق : يتم خلال هذه الخطوة تحديد المزايا و العيوب لكل خيار ممكن " هذه الخطوة تستلزم مقدرة على التنبؤ بالمستقبل " و على التشخيص من أجل إدراك مختلف الجوانب الآنية و المستقبلية التي تساعد في تقييم الخيارات الممكنة لأجل هذا كانت المؤهلات متعددة للمسير الجبائي ضرورية للغاية .

1– حمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، المرجع السابق ، ص22.

العديد من الخيارات الجبائية المتاحة قد لا تكون قابلة للتطبيق نتيجة عوائق مالية [1] تجارية، تقنية ، بشرية أو نتيجة المخاطر المختلفة ، فقد يكون أمام المؤسسة فرص الاستثمار في مناطق محرومة مع امتيازات جبائية مغرية ، و لكن المنطقة تعاني من نقص المنشآت القاعدية ، اليد العاملة المؤهلة ، قلة المواد الأولية ، أو الوضع الأمني المتدهور . هذه العوامل تجعل هذا الخيار غير قابل للتنفيذ في مدى زمني نتيجة التكاليف العالية إلي تنقص من أهمية الاقتصادية في الجباية الذي تمنحه هذه الامتيازات .

تفيد هذه الخطوة في إقصاء الخيارات غير القابلة للتنفيذ من كل مرحلة القادمة ، وفي نهايتها يكون المسير الجبائي قد أدى الجزء المهم من عمله و هو تحديد الخيارات القابلة للتطبيق ليعرضها على متخذ القرار النهائي الذي قد يقرر أخذها بعين الاعتبار في اتخاذ القرار .

5) اتخاذ القرار : و هو ذلك الذي يحقق الهدف المرجو من هذا القرار .

– اتخاذ القرار ليس من اختصاص التسيير الجبائي بل هو نهاية مراحله ، لأنه يهدف بالأساس إلى التأكيد على أهمية الجباية في عملية التسيير و ليس إلى رهن القرار بجانبه الجبائي فحسب .

1– حمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، المرجع السابق ، ص 22.

المبحث الثاني : مدخل للضريبة

تعـد الـضرائب في عالمنا المعاصر من ألصق القضايا بحياة الإنسان سواء من حيث أدائه لها ، أو من حيث انتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة .

المطلب الأول :نـــــشأة الضـــــريبـــــة

*لقد تطورت طبعة الضريبة و اختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور النظم السياسية و الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في المجتمع.

نشأة الضريبة في العالم منذ اليوم الأول لظهور نظام الدولة [1] ، بمعنى أنه بمرور العصور و الأزمان برزت الدولة على المستوى الوجود و كان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الأمن ، و النظام داخلي و حمايتها من الاعتداءات الخارجية مع ترك الأفراد يمارسون ما يشؤونه من النشاطات في ظل الحرية الاقتصادية . و لكن ليس بإمكانها القيام بكل هذا بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات المنوطة بها ، و لذلك لجأت للضرائب على رؤوس ، بأن يدفع كل مواطن مبلغا من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة ، و بتالي يتضح حياد الضرائب ، بحيث لم ينظر إلى تأثيراتها الجانبية .

و مع قيام العلاقات الاقتصادية بين الدول لجأت هذه الدول للتخفيف من العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تفرضها في مرحلة سابقة إلى فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية ، ففرضت ضرائب على صادراتها و إراداتها .

إن الحياد الضريبي و إن كان قد ساد نظرا بالفترة طويلة من الزمن ، إلا أنه من الناحية العملية لا يمكن تحقيقه ، فلكل ضريبة آثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية سواء أرادت الدولة أم لا ترد.

و لذلك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط و إنما أيضا لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف . و قد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة [2].

---

1 – خالد عبد العليم السيد عوض ، الضريبة على القيمة المضافة ، إيتراك للطباعة و النشر ، مصر ، 2007،ص5.

2– حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005،ص6–7.

التي أدت إلى ظهور تطورات اقتصادية و اجتماعية و سياسية ، مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل أوسع و التقليل ما أمكن من الاعتماد على الضرائب المباشرة .

المطلب الثاني: تعريف الضريبة.

1) فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، و مساهمة منه في تكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة [1].
2) اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها و ذلك بهدف تحقيق غرض عام [2].
3) اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، و منجز لفائدة الجماعات الإقليمية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية [3]

من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن القول :

- أن الضريبة هي اقتطاع مالي نقدي تقوم به الدولة أو أحدى الأشخاص العامة التي تنوب عنها جبرا و بدون مقابل و بصفة نهائية و حسب المقدرة التكلفية لكل مكلف من أجل تمويل ميزانية الدولة .

خصائص الضريبة :

1) فريضة نقدية : و هذا يعني أن الضريبة شأنها شأن كل الموارد الأخرى يجب أن تؤدى بصورة نقدية للدولة . فإن الإيرادات العامة و الضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية .
2) فريضة إلزامية: إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون ، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا بجباية و التحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة [4].

1-محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ،المرجع السابق، ص 14.

2-خليل عواد أبو الحشيش ، المحاسبة الضريبية ، دار جامد ، الأردن ، 2004،ص14.

3-محمد عباس محرزي ، المدخل إلى الجباية و الضرائب ، دار النشر IT Cis ،الجزائر ،2010،ص10.

4_Rivoli jean ,Vive l impôts, édition de seuil ,1970 p11 .

3) تؤدى للدولة بصورة نهائية : إن هذه الخاصية بالضريبة تعني أن المبلغ الذي يقتطعه المكلف من دخوله و يؤديه للدولة كضريبة يكون قد خرج من ملكيته و دخل في ملكية الدولة بصورة نهائية.

4)الضريبة تؤدى لتغطية الأعباء العامة و تحقيق الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية : من خلال الدور الذي تؤديه في تمويل الخزينة العمومية ، و دورها في تحفيز الاستثمارات و في إعادة توزيع الدخل الوطني [1].

5)الضريبة فريضة بلا مقابل : أي أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به ، بمعنى أن المكلف ملزم بدفع الريبة للدولة دون انتظار الحصول على منفعة خاصة به كمقابل لها . ذلك أن المفهوم الحديث للضريبة يرتكز على كونها مساهمة من قبل الفرد في تحمل الأعباء العامة للدولة[2].

أهداف الضريبة :

تصبو ضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في :

1-الأهداف المالية:

و يقصد بها تغطية الأعباء العامة ، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع ، و أي تمويل الأنفاق على الخدمات العامة و على الاستثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود ، و المستشفيات و الجامعات ، و شق الطرق.....الخ)

2-أهداف الاقتصادية :

و يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي ، غير مشوب بالتضخم أو الانكماش و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار الاقتصادي .

و يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :

1-مهدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي ، لبنان ، 2005،ص302-303.

2_François Déroule ,Finances publique ,10ème édition, 1995, p2.

– تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا.

– حماية الصناعات الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج و بإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.

– استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك ، و بتالي يعمل على رفع الطلب الكلي و هذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل .

– من خلال الضريبة تعمل الدولة على تدعيم القوة الشرائية عن طريق إعادة توزيع العادل للمداخيل.

– تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار[1] .

– التخصيص العقلاني للمواد و توفير الشغل [2].

3)الأهداف الاجتماعية :

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية و التي أهمها :

– تخفيف حدة التفاوت بين الدخول و الثروات المرتفعة ، و ذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول و الثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة ، و يتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخول .

– جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن و ذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض[3] .

1–حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، المرجع السابق ، ص 13 .

2_Jacques perce bois , Fiscalité et croissance, 1977 ,p 11.

3–حميد بوزيدة ، المرجع السابق ، ص31 .

4)الأهداف السياسية :

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على المنتجات بعض الدول ، و تخفيضها على المنتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية ، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان ،الولايات المتحدة الأمريكية)[1]

المطلب الثالث : و عاء الضريبة و طرق تقديره و تحصيله

1) وعاء الضريبة :

* يقصد بالوعاء الضريبي بوجه عام القيمة الخاضعة للضريبة و التي تحتسب على أساسها الضريبة[2]

و يمكن تعريفه بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول.....الخ) و حسب الأنظمة المحددة لذلك.

2)طرق تقدير الوعاء الضريبي :

يجب على مصلحة الضرائب أن تقوم بتقدير الوعاء الضريبي للمكلفين بدقة من الأهمية لأن أي مغلات أو تقصير في هذا التقدير يؤدي إلى زيادة العبء على أفراد المجتمع بدون مبرر أو عن قدرتهم على دفع الضريبة [3].

2-1) التقدير غير المباشر :

تعتمد هذه الطريقة على استناد الإدارة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بناءا على المخاطر الخارجية للمكلف أو تستند على مجموعة من القرائن القانونية في تحديد مقدار المادة الخاضعة للضريبة و التي تتمثل في :

1-حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ،المرجع السابق ، ص 13 .

2-أيمن حداد و بني أرشيد ، المحاسبة الضريبية ، دار الصفاء ، عمان ، 2010،ص92 .

3-حميد بوزيدة ، المرجع السابق ،ص 31.

التقدير عن طريق المظاهر الخارجية : حسب هذه الطريقة ، يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة سير المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول ، أو محل عمله ، عدد العمال .

و تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق و التقليل من حالات الغش و التهرب من دفع الضريبة خصوصا و إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

و يعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية ، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص ، و ذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم [1].

طريقة التقدير الجزافي : يجب في تطبيقه أن يكون رقم الأعمال السنوي بسيطا ، و أن يكون الاستغلال فرديا أو من الأشخاص و يستفيد من هذا النظام المنشآت الصغيرة ، و التقدير الجزافي يمكن إلغائه بناءا على طلب الخاضع للضريبة أو الإدارة الضريبية بعد انقضاء مدته و هي سنتان أو عند تغيير النشاط أو صدور تشريع جديد .

يعاب على هذه الطريقة ، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق و من ثم بعدها عن الحقيقة و العدالة [2].

2) التقدير المباشر :

– التقدير بواسطة المكلف : حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في الدفاتر و مستنداته .

و تصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة ، و بذلك يتهرب جزئيا من الضريبة ، و عليه يخضع القانون الضريبي لتصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

– و في هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل ، و حق الإطلاع على محاسبة المكلفين ، و طلب كشوف مفصلة لدى الإدارات العمومية ، و الخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية .

– التصريح المقدم من الغير : قد يكلف غير الممول أي غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار [3]

1–حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، المرجع السابق ، ص 31 .

2–خالد عبد العليم السيد عوض ، الضريبة على القيمة المضافة ، إيتراك للطباعة و النشر ،مصر ، 2007،ص.93

3–حميد بوزيدة ، المرجع السابق ، ص 33.

المكلف الأصلي الخاضع للضريبة و الأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة .

و ينطوي هذا الإقرار على الكثير من المزايا ، أهمها القضاء على العديد من فرص التهرب إذ أن مقدم الإقرار ليس من مصلحته إخفاء بعض العناصر من المادة الضريبية ، و فضلا عما قد يتعرض له من جزاءات لا تتعادل مع مصلحة ما ترجى له من وراء الإخفاء [1].

***تحصيل الضريبة :**

-يقصد به مجموعة من العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة . و يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها :

1) التوريد المباشر : حسب هذه الطريقة عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه ، و ميعاد الدفع و الإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة .

و يبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددا بنص قانوني . إذا لا خيار للإدارة الضريبية أو الممول فيه كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد و مقدار و مواعيد الأقساط .

2)الأقساط المقدمة : وفقا لهذه الطريقة ، يكون الممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية ، و يكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط .(شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة ، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط و تحديد دين الضريبة ، ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة ، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة ، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة .

3)الحجز من المنبع : حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخص معين بتحصيل الضريبة من الممول و توريدها إلى الخزينة العامة . و تتميز هذه الطريقة ب :

سهولة و سرعة التحصيل و استحالة التهرب من الضريبة ، بإضافة إلى انخفاض النفقات الجبائية و لا يشعر الممول بوقع الضريبة و في أغلب الأحيان يجهل مقدارها [2].

1-يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003،ص.60

2-حميد بوزيدة ، المرجع السابق ، ص37 .

المطلب الرابع : الضرائب الغير المباشرة

يجب على أي مؤسسة مواكبة جميع التعديلات التي تأتي بها قوانين المالية من تغير في معدلات[1] الضريبة و طرق التسديد للرسوم و الضرائب و لا سيما تلك المتعلقة بإعفاءات و الاستفادة منها حق الاستفادة من بين هذه الرسوم (الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني)

1)الرسم على القيمة المضافة:

أ) تعريف و خصائص الرسم على القيمة المضافة :

تعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم الغير المباشرة تفرض على استهلاك و تخص العمليات ذات الطابع الصناعي التجاري و حرفي و تقع على عاتق المستهلك النهائي (المكلف الحقيقي) ، لا على المؤسسة (المكلف القانوني ، و حسب تسمية تتعلق بقيمة المضافة للمؤسسة كل مرحلة من مراحل . العمليات الاقتصادية و التجارية و تتحدد هذه القيمة المضافة بفرق بين إنتاج الإجمالي و استهلاك الوسطية لسلع و الخدمات كما أن الرسم على القيمة المضافة TVA هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف مؤسسة لفائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي .

تتمتع هذه الضريبة بخصائص التالية :

ضريبة غير مباشرة

ضريبة ترتكز على ميكانزيمات الخصم (TVA على عمليات البيع و الشراء)

ضريبة حيادية كونها لا تأثر على المكلف القانوني لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها كليا

ب) مجال تطبيقها:

من أجل تحديد مجال تطبيق الرسم يتطلب منها تحديد الأشخاص أو العمليات و قد تكون خاضعة لهذا الرسم.

الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

ونقصد به المكلف القانوني الذي يحقق عمليات تقع في مجال تطبيق هذا الرسم إذ يعتبر وسط اقتصادي من جهة ومن جهة أخرى وسيط تجمع الرسم المدفوع من طرف المستهلك النهائي (خاضع الحقيقي أو الفعلي) ، لكن المكلف القانوني له الحق في استرجاع الرسم المدفوع خلال مراحل الإنتاج و التوزيع ، أما الفارق بين الرسم المطبق عند البيع و الرسم المطبق عند الشراء يدفع للخزينة .

1_ المادة 2 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مديرية العامة للضرائب ، 2014 ، ص390.

***عمليات خاضعة وجوبا:**

من خلال المادة 2 من قانون TVA تخضع وجوبا لعمليات الآتية :[1]

عمليات البيع ، أشغال العقارية ، تقديم الخدمات طابع التجاري صناعي

عمليات الاسترداد

***عمليات خاضعة بالنسبة لأملاك المنقولة و التي تضم ما يلي :**

مبيعات و تسليمات المنجزة من قبل المنتجين

عمليات منتجة وفق شروط البيع بالجملة عن طريق التجار المستوردين

بيع بالجملة ، تجارة المجوهرات و الأحجار الكريمة ، بيع مساحات الكبرى.

نشاطات التجارة المتعددة.و هي عمليات شراء من أجل عمليات البيع التي تقدم وفق للشروط التجزئة.

***عمليات خاضعة لأملاك العقارية و تضم :**

الأعمال العقارية (أشغال العقارية) .

مليات البيع وتجزئة قطع أرضية من طرف الملاك .

بيع العقارات و المتمثلة في المباني و شهرة المحل من طرف الأشخاص .

عمليات البناء وسطية في شراء أو بيع أملاك عقارية أو شهرة محل .

عمليات البناء و بيع المباني المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء مباني اجتماعية .

خدمات مقدمة و تخص العمليات التالية :

عمليات النقل سواء أشخاص أو سلع .

بيع منتجات الاستهلاك الفوري و هي سلع غذائية و المشروبات .

عمليات الإيجار ، أشغال الدراسات و البحث، الأشغال العقارية.

***العمليات خاضعة اختياريا:**

حسب المادة 3 من قانون TVAيجوز لأشخاص طبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتتاب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة .من بينهم هذه العمليات التالية [2]:

1- المادة 2 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مديرية العامة للضرائب ، المرجع السابق ، ص390.

2 – المادة 3 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مديرية العامة للضرائب ، 2014 ، ص 391-392 .

التصدير

شركات بترولية .

نظام شراء بالإعفاء

قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة :قبل تطرق إلى حساب الرسم على القيمة المضافة سوف سنقرض بعض المفاهيم المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتمثلة في ما يلي :

الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة [1]

وهو الحدث الذي يولد الحقوق الجبائية للخزينة ، و عليه فإن الحدث المنشأ يتغير بتغير طبيعة العملية و توضح ذلك كمايلي :

-بالنسبة للمبيعات يتمثل حدث المنشأ من تسليم القانوني و المادي للبضاعة .

-بالنسبة لأشغال العقارية والخدمية يتمثل حدث المنشأ من قبض الثمن الكلي أو جزئي .

-بالنسبة للتسليمات ذات منقولات و الأشغال العقارية ، فإن الحدث المنشأ يكون عند التسليم .

-بالنسبة للصادرات يكون الحدث المنشأ بتقديم البضاعة للجمارك أما بالنسبة للواردات عند إدخال البضاعة للجمارك.

وعاء الرسم على القيمة المضافة :

هي عبارة عن رقم الأعمال (مبيعات) المحقق الذي يتحدث بثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المتقدمة بما فيه كل المصارف و الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة .

معدلات الرسم على القيمة المضافة:

تختلف معدلات الرسم على القيمة المضافة باختلاف العمليات و المواد الخاضعة له . و هذه المعدلات تتغير من فترة إلى أخرى، كما أن العمليات و المواد الخاضعة لأحدى المعدلات قد يطبق عليها معدل آخر أو قد تستثني ، تماما في الرسم على القيمة المضافة حسب سياسة الحكومة في مجال فرض الضرائب .

يوجد حاليا معدلين هما :

المعدل العادي: حدد بـ 17% و يطبق على بقية السلع و الخدمات ما عدا تلك التي أعفيت بشكل علني.

المعدل المخفض: حدد بـ 7%يطبق على المواد الغذائية الضرورية و ذات الاستعمال الواسع و المنتجات الفلاحية ، منتجات الحرف التقليدية ، المنتجات التعدينية ، السلع التجهيزية ، مواد البناء ، السلع و المنتجات ذات الاستعمال الجاري و كذلك الخدمات .

1_ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 2 ، جامعة ساعد دحلب ، البليدة ، 2003 ، ص 24 -32 .

نستخرج المبلغ الواجب استرجاعه (الرسم قابل للخصم) لمختلف المشتريات مع احترام مواعيد الزمنية.

حساب الرسم الواجب دفعه، وذلك بفرق بين الرسم المحصل و الرسم المسترجع إذا كان المحصل أكبر من المسترجع يدفع الفرق.

الرسم المحصل يساوي الرسم المسترجع لا توجد تسوية

الرسم المحصل أقل من المسترجع تستلزم أن يتم المقاصة لرسم المستحق للمبيعات للأشهر القادمة

بشكل عام.

و تكون قاعدة الرسم واجبة الدفع كمايلي :

TVAالواجبة الدفع = TVAعلى المبيعات لشهر N- TVA على المشتريات لشهر N

التزامات الخاضعين لها :

وتتمثل التزامات الخاضعين لها فيما يلي[1]:

التصريح بالوجود : (فتح سجل تجاري) يجب على المكلفين بالضريبة أن يصرحوا في غضون 30 يوم الأولى من بداية النشاط بوجود لدى مفتشية الضرائب وفقا للنموذج المتوفر لدى الإدارة الضريبة .

التصريح بالعمليات المنجزة : (التصريح بالنتائج) يكون إما شهريا أو ثلاثي و قبل 20 يوم الأولى مع وضع كشف مبين فيه من جهة العمليات المنجزة و من جهة الأخرى تفصل عملية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة (TVA المسترجعة) .

التصريح بالتوقف: إذا حدث و توقف المكلف عن النشاط فهو ملزم بالتصريح لذلك خلال 10 أيام التي تلي التوقف و ذلك على مستوى المفتشية التي تقدم فيها لتصريح بالوجود.[2]

1-المادة 51، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مديرية العامة لضرائب، 2014، ص421 .

2-المادة57، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مديرية العامة لضرائب، 2014، ص 422 .

2) الرسم على النشاط المهني : TAP

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالتية لسنة 1996 و ذلك بإدماج كل من الرسم الصناعي و التجاري (TAic) و الرسم على النشاط الغير التجاري (TANC) و هو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي باسم المستفيد ين من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، و حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الانقضاء و باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها أي كل بلدية من بلديات مكان و جودها و لقد كانت النسبة المطبقة (55. 2%)إلى غاية 2001 . حيث تم تخفيضها إلى (2%)موزعة كما هو موضح في الجدول التالي [1]:

. مجال التطبيق

المادة 217 : يستحق الرسم بصدد[2] :

الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ، في صنف الأرباح غير التجارية ، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على أرباح الشركات.

و يقصد برقم الأعمال ، مبلغ الإرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.

أساس فرض الضريبة

المادة 219: مع مراعاة أحكام المواد 13 و 138–1 و221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.[3]

1_المادة 136/135من قانون الضراب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية ، سنة 2011.

2–المادة 217 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، 2012، ص111.

3–المادة 219 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 112 .

غير أنه يستفيد من تخفيض قدره 30% :

مبلـغ عمليات بالجملة

مبلـغ عـمـلـيات البيـع بـالتجـزئـة، و المتعلقـة بمـواد يشتمـل سعـر بيعها بالتجزئة على مـا يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة .

عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا .

يستفيد من تخفيض قدره 50% :

مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بـالمواد التي سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50%من الحقوق غير المباشرة.

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن :

تـكـون مـصنفــة ضـمـن الـمــواد الاسـتـراتيـجيـة كـمـا ينـص عـليـهـا المرسوم التنفيذي 90 – 31 المؤرخ في 15 يناير 1996.

و أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%

يستفيد من تخفيض قدره 75 % :

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة لبنزين الممتاز و العادي و الغاز والعادي.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تكريمي.

و يمنح تاجر التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمـة المـدنيـة لجبهـة التحرير الوطني و أرامل الشهـداء، تخفيضا بنسبة 30 % من رقم الأعمال الخاضع للضريبة .

غيـر أنــه لا يسـتـفـيد مـن هـذا التخفيـض المطبق سوى على السنتين الأولتين من الشـروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي[1] .

المادة 219 مكرر: لا تمنح التخفيضات، المشار إليها في المادة 219 أعـلاه إلا بـالنسبـة لــرقــم الأعمـال غيـر المحقق نقدا .و بغض النظر عن كل الأحـكام الـمخـالـفة ، يترتب عـلى إعداد الـفـواتيـر المزورة أو الـفـواتـيـر الـمجـاملة إعـادة تسديد مبالغ الرسم المستحقـة الـدفـع و التــي توافق التخفيض الممنوح .

يحدد تعريف إجراء إعداد الفواتـيـر المـزورة أو فواتيـر المجـاملـة و كـذا كيفـيات تطبيق العقوبات المقررة عليها بموجب قرار من الوزير المالية المكلف بالمالية.[2]

1–خالد عبد العليم السيد عوض ، الضريبة على القيمة المضافة ، المرجع السابق ، ص 93.

2–المادة 219 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 112 .

المادة 220: لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمدة كقاعدة للرسم :

1. رقم الأعمال الذي يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع ، المواد و اللوازم و السلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، و خمسون ألف (50.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.[1]

2. و للاستفادة من هذا الامتياز، ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسون بأنفسهم دون مساعدة أي شخص أخر.

3. مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.

4. مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير .

5. مبلغ عمليات بيع بالتجزئة و الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي

6. رقم 96 – 31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد و الخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10% .

7. الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي .

8. العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و المرسوم المماثلة.

9. المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات و الإطعام المصنف و الأسعار.

المادة 221:

1 – ملغى

2 – و فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمؤسسات موجودة خارج الجزائر أو المراقبة لها ، تراعى التغييرات المدرجة، عند الإقصاء، على أرقام أعمالها العادية لتصحيح أرقام الأعمال التي سجلتها محاسبتها. و تعتمد نفس الإجراء، بالنسبة لمؤسسات خاضعة لمؤسسة أو مجموعة مؤسسات تراقب بدورها مؤسسات أخرى توجد خارج الجزائر. و في غياب عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المذكورة في الفقرة السابقة، تحدد أرقام الأعمال الخاضعة للضريبة بمقارنة مع أرقام أعمال المؤسسة المماثلة .[2]

1–المادة 220 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 113

2–المادة 221 مكرر ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 114

الحدث المنشأ:

المادة 221 مكرر : يشمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيما يلي[1]

أ- بالنسبة للبيوع ،من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة ،

ب- بالنسبة الأشغال العقارية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

الجدول رقم (4):جدول توزيع الرسم على النشاط المهني (بالنسبة للشخص المعنوي و بمعدل 2 %).

البيـــان	عائـــدات الـــرســـــم و الـــمعـــدلات الـــمطبقـــة			
الـحصص	الحصص العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجمـــوع
المعـدل العـام	59. 0%	30. 1%	11. 0%	%2

المصدر : المادة 22:الفقرة الأولى من قانون الضرائب المبشارة و الرسوم المماثلة ، سنة ، 2011 .

غير أن معدل الرسم النشاط المه ـني يرفـع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي :

1-المادة 222 ، قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 115

الجدول رقم (5): جدول توزيع الرسم على النشاط المهني (بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بمعدل 3%)

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
% 88،0	% 96،1	% 16،0	% 3

المصدر :الجمهورية الجزائرية ، الجريدة الرسمية ، العدد 42 ، 27 يوليو2008 الموافق ل 24 رجب عام 1429 هـ ، ص5.

خـــــاتـــــمـــــــــة الـــــفـــــــــصل الأول :

من خلال هذا الفصل نستنتج :

الجبـاية هـي مجمـل الاقتطـاعـات الإجبـارية المطبقة على مداخيل الأفراد و المؤسسات المؤداة لفائدة الدولــة و إدارتـهـا الـعـمـومـيـة مـن أجـل تمويل المشاريع لخدمة الصالح العام ، و حتى يتحقق هذا تم تنظيمها في إطار نظام ضريبي فعال .

الضــريبــة هـي أداة هـــامــة مـن أدوات الـحـريــة الاقـتـصـاديـة ، و تـهـدف إلــى تمـويـل النفقات العمومية و هي تستخـدم أيضـا لتحقيـق أهداف اقتصادية و اجتماعية و يجب أن تفرض على المكلـف بـالضـريبـة تـوافـقـا مـع مقدرته التكلفية .

يـأخـذ التحديد الكيفـي لـوعـاء الضـريبة بعين الاعتبار ، حجم الدخل و مصدره ، و تـوجد العـديـد مـن الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة و تستخدم عدة أسس ، منها خارجية التقدير الجزافي ، التقديـر المباشـر تجعلها كفيلـة بالإحاطة بالدخل .

الفصـــل الثانـــي :

دور الاختيـارات الجبائيـة في تحسين قـرارات المـؤسسـة الاقتصـاديـة

تمـــــــهيد الفـــــــصل الثـــانـــــــــي :

تعتبر الجباية متغيرا إستراتيجي يجب على المؤسسة مراعاته مهما كان شكلـــها عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها و نشاطاتها وفقا للتشريعات و القوانين الجبائية لأن كل نشـــاط لـه معالجة جبائية خاصة بيه و على المؤسسة أن تكون على دراية تامـــة لهذه القوانين و التشريعات و احترامها مما يحتم عليها معالجة جبائية خاصة و محددة لمختلف الاختيارات و متابعتها حتى لا تؤثر الجباية عليها و لا تقع في أخطاء و مخاطر تهددها و تزيد من تكلفتها الجبائية و لأجل تحقيق مركزها المالي لابد من الاختيار الجبائي الجيد و ذلك من أجل اكتساب سيرة جبائية حسنة اتجاه الإدارة و التسيير الجيد للخطر الجبائي قـد يساهم في خلق مزايا تنافسية و هذا نظرا لمساهمة في اتخاذ القرارات الفعالة في المؤسسة .

المبحث الأول : الأشكال القانونية للشركات .

جبـــاية المـؤسسة هي مجمل الاقتطاعات المـالية الإجبارية التي تفرضها إدارة الضرائب على المؤسسة ، و تتوقف هذه الاقتطاعات على طبيعة الشكل القانوني للمؤسسة و نـوع نشاطها و حجم نتائجها . و لهذا في هذا المبحث سوف نتطرق إلى بعض أنواع المؤسسات و الشركات في الجزائر.

المطلب الأول : المؤسسة الفردية و ذات الشخص الوحيد .

❖ المؤسسة الفردية :

هي تلك المؤسسات التي تملـك و تمـول و تسيـر مـن قبـل شخــص واحد ، و هو المسؤول الوحيد عن نتائج نشاطها من لربح و خسارة ، و ينتشر هذا النوع من المؤسسات في معظم الاقتصاديات .

أ)خصائص المؤسسة الفردية : تتميز بمجموعة من الخصائص نذكر منها :

-سرعة و بساطة يد العمل لسهولة الإجراءات القانونية عند الإنشاء .

-انخفاض تكاليف بدأ العمل ، و تكاليف المصاحبة لمزاولة النشاط .

-الاحتفاظ بربحية المشروع ، و هو ما يعتبر أهم الحوافز لاختيار هذا النوع من المؤسسات.

-صلاحية اتخاذ القرارات تكون مطلقة لصاحب المـؤسسة فهـو يحــدد مســارهــا و القــوة الدافعـة لنجاحهـا و تطورها .

ب)عيوب المؤسسة الفردية : يعرف هذا النوع من المؤسسات عدة نقائص من بينها :

المسؤولية المطلقة عن الديون : فالمالك يتحمل كامل ديون المؤسسة .

صعوبة التوسع : حيث أن عملية التوسع تـخضع لإمـكـانـيـات الـمـالية للمالك بعد بداية نشاطها ، ممـا يخلـق مشاكل و أزمات مالية تعرقل نشاطها [1].

1-الحاج حليمة ، إشكالية تمويل المؤسسات الصغيرة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2008-2009،ص9-10.

صعوبة استخدام الأساليب و النظم الإدارية المتطورة .

صعوبة تطوير العاملين و توفير فرص لتقدمهم.

❖ المؤسسة ذات الشخص الوحيد :

المؤسسة ذات الشخص الوحيد عرفها المشرع الجزائري في نص المادة 564 من القانون التجاري الجزائري على أن :<< تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدمو من حصص ، و إذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة طبقا للفقرة السابقة ، لا تظم إلا شخص واحد كشريك وحيد "تسمى هذه الشركة المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة [1]".

1-الحاج حليمة ، إشكالية تمويل المؤسسات الصغيرة ، المرجع السابق ،ص 10.

❖ البيئة الجبائية للمؤسسة :

الأشخاص (الطبيعيين و المعنويين) يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة إذا كان رقم الأعمال لا يتعدى خمسة ملايين هذا في السابق و لكن القانون قد تم تغيره في2015 و أصبح 30 مليون .

الأشخاص (الطبيعيين أو المعنويين) يخضعون لنظام المبسط إذا كان رقم أعمالهم بين 10 مليون إلى مليار دج . و قد تم إلغاء النظام المبسط في 2015.

الأشخاص(الطبيعيين أو المعنويين) يخضعون لنظام الربح الحقيقي إذا كان رقم أعمالهم يتعد المليار دج.

1)إلتزامات المؤسسة (الواجبات الجبائية):

– كل مؤسسة لديها ملف لدى مصلحة الضرائب .

– وضع تصريح بالوجود في غضون شهر من بداية النشاط و أي تأخر سوف ينجر عنه عقوبة تتمثل في دفع غرامة مالية تقدر ب30000 دج.

– إيداع التصريحات الشهرية و كل تأخر ينجر عنه دفع غرامة تقدر ب500 .

– إيداع التصريحات السنوية تتضمن الميزانية السنوية التقديرية و التي توضع قبل n+1/04/30 بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أما المعنويين قبل n+1/05/20 و التأخر عن هذا التصريح ينجر عنه غرامة تقدر ب 1000000دج.

2)الإعفاءات الجبائية :

إن أهم ما تتميز به المؤسسة أنها تستفيد من امتيازات جبتائية تتمثل في الإعفاءات ، و هذا قصد تشجيعها و من بينها الو كالات التالية :

– الوكالة الوطنية لدعم و تطوير الاستثمار END

– الصندوق الوطني للتأمين CNAC[1]

1– قسومة لزهاري و ديده كمال ، مداخلة بعنوان : البيئة الجبائية للمؤسسات في الجزائر ، الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2013،ص19–20.

– الوكالة الوطنية لدعم الشباب ENSAG.

حيث تستفيد من إعفاءات خلال مرحلتين :

أ)مرحلة الانجاز : الإعفاءات على رسم النشاط المهني TAPعند اقتناء العتاد .

–إعفاءات من حقوق التسجيل العقود المنتظمة لإنشاء المؤسسة .

–إعفاءات الحقوق الجمركية .

ب)مرحلة الاستغلال : تعفى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة منTAPوIRG لمدة 3 سنوات و ترتفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها .(تمنراست ، إليزي ، تندوف ، أدرار).

3)المستجدات في قانون المالية تكميلي الخاص بالتزامات الجبائية :

–المادة 02 : زيادة على الحوافز السابقة تمدد الاستفادة من الإعفاء الضريبي بالنسبة للأنشطة المستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب بسنتين لما يتعهد المستثمر بتوظيف 05 عمال على الأقل لمدة غير محدودة .

–المادة 12 : زيادة الحوافز الجبائية و شبه الجبائية و الجمركية المنصوص عليها في القانون العام تستفيد الاستثمارات بعنوان الاستغلال بعد معاينة الشروع في النشاط التي تعده المصالح الجبائية من المستثمر لمدة 5 سنوات إذا قام بإنشاء أكثر من 100 منصب شغل عند الانطلاق في النشاط .

اختيار الشكل القانوني للمؤسسة :

*يتعين على الشخص الوحيد ، من أجل ممارسة التجارة ، و الأعمال أن يختار بين الشكلين قانونيين :

– إما مؤسسة فردية التي تقوم على الاعتبار الشخصي .

– أو إنشاء مؤسسة ذات الشخص الوحيدة التي تصنف ضمن شركات الأموال .

فإنه لا يتوقف الاختيار بين هذين الشكلين على المعيار الجبائي بل يتعد ذلك اعتبارات أخرى ، غير أنه عند الوقوف على الاعتبار الجبائي في عملية التفضيل بين الشكلين ، و يصبح هدف الشخص الوحيد هو الشكل الذي يسمح له بتحمل أقل تكلفة ضريبية ، و أنه كلما ارتفع الربح تصبح الضريبة على الدخل

1– قسومة لزهاري و ديده كمال ، المرجع السابق ، ص 20.

2–محمد حمر العين ، ترشيد الاختيارات الجبائية في مؤسسة اقتصادية جزائرية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2009–2010،ص72.

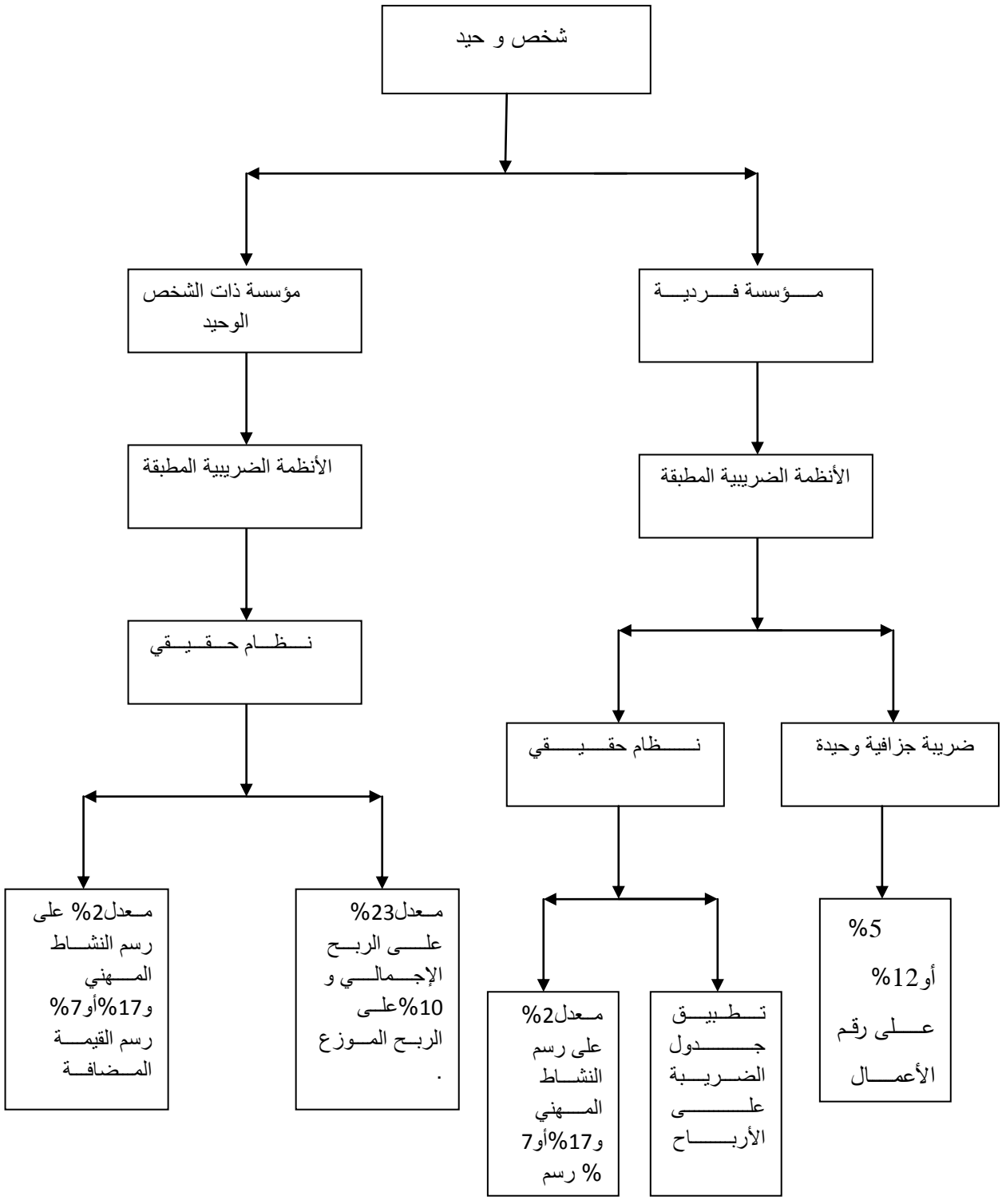
الإجمالي أكبر من الضريبة على أرباح الشركات و العكس صحيح .

و يمكن توضيح ذلك بإتباع الخطوات التالية :

- معرفة النظام الضريبي المطبق على الشكلين ،
- معرفة معدلات الضرائب المطبقة على الشكلين .
- حساب تكلفة الضريبة التي يتحملها في كل شكل .
- الاختيار على أساس أقل تكلفة ضريبية [1].

1- محمد حمر العين ، ترشيد الاختيارات الجبائية في مؤسسة اقتصادية جزائرية ، المرجع السابق ،ص 72.

الشكل رقم1: اختيار بين المؤسسة الفردية و المؤسسة ذات الشخص الوحيد.



المصدر : من إعداد الطالبة

*إذ افترضنا أن شخصا و حيد ينوي مزاولة نشاط تجاري لتجارة الجملة مع توقع تحقيق لسنة 2015 مبيعات ب 8000000 مليون مع نسبة الهامش 25% أي الربح يقدر 2000000 دج. أي من الشكلين من الناحية الجبائية أفضل للشخص ؟

الجدول رقم(6):التكلفة الضريبية لكل الشكلين .

البيان / المؤسسة	الأنظمة الضريبية	**الضرائب و الرسوم المطبقة**	تكلفة الضريبة المحتملة
المؤسسة الفردية	نظام حقيقي	ضريبة الدخل الإجمالي و الرسم على رقم الأعمال	840000
مؤسسة ذات الشخص الوحيد	نظام حقيقي	ضريبة على الأرباح الشركات وضريبة الدخل الإجمالي على أرباح الموزعة ورسم ع على رقم الأعمال .	460000

المصدر : من إعداد الطلبة .

تم الاستنتاج من الجدول السابق : سيختار الشخص الوحيد المؤسسة الفردية بدلا من مؤسسة ذات الشخص الوحيد من حيث التكلفة الضريبية الأقل المحسوبة أساسا على ضريبة الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و ضريبة الاقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة و ذلك نظرا لتشابه في الأنظمة الضريبية و رسم على رقم الأعمال .

الشركات : و هي مشروعات صغيرة تتكون باتفاق شركيين أو أكثر على تكوين منش لممارسة نشاط أو مجموعة من الأنشطة ، و يقمون بتوفير كافة الأموال المطلوبة للمشروع وفق لنسب معينة يتم الاتفاق عليها و تتحدد حقوق كل شريك في الإنتاج و الإدارة و تمثيل المشروع ، و في تأسيسي و تأخذ الشركات الأشكال التالية[1]:

1- بن مزيان سناء ، واقع النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،مذكرة لنيل شهادة ليسانس في المحاسبة و الجباية ، جامعة بسكرة ، الجزائر ،2013-2014،ص20.

المطلب الثاني : شركات الأموال

هي الشركات التي تقوم أساسا على الاعتبار المالي و لا يكون لشخصية الشريك أثر فيها فالعبرة في هذه الشركات بما يقدم كل شريك من مال ، و لهذا فإن هذه الشركات لا تتأثر بما قد يطرأ على شخص الشريك كا وفاته أو إفلاسه أو الحجر عليه مثل شركة المساهمة .

1) شركات المساهمة :

و هي الشركات التي يقسم رأس المال فيها إلى أسهم متساوية القيمة و قابلة للتداول بالطرق التجارية ، و يسمى الشركاء في هذه الشركة بالمساهمين [1].

خصائص شركة المساهمة :

صفة التاجر : الشركة تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين الذين يكتسبون صفة التاجر .

رأس المال : حدد المشرع الجزائري رأس مال شركة المساهمة بخمسة ملايين دينار جزائري على الأقل إذا لجأت الشركة للادخار العلني ، و مليون دينار في حالة مخالفة و تكون الحصص نقدية أو عينية .

عنوان الشركة : يتكون من اسم تجاري يدل عادة على طبيعة نشاطها متبوع بعبارة "شركة المساهمة".

تداول الحصص : يقسم رأس المال إلى أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول .

تطرح الأسهم للاكتتاب العام عن طريق البنوك في مدة محددة .

يمكن زيادة رأس مالها بإضافة أسهم جديدة أو بإضافة قيمة اسمية للأسهم الموجودة [2].

البيئة الجبائية لشركات الأموال :

المادة 01 : من المدونة العامة للضرائب " تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات و الأرباح و الدخول المنصوص عليها في المدة 4 و 8 أدناه المحصل عليها من قبل الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 بعده[3]. "

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، محاسبة شركات الأموال ، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المنهج ، ص 2 .

2- الحاج حليمة ، المرجع السابق ، ص12.

3- المدونة العامة للضرائب ، المملكة المغربية ، 2010،ص2.

من الناحية الجبائية يخضع لربح السنوي المحقق في الشركات إلى الضريبة على أرباح الشركات أما إذا قررت الشركة توزيع الرصيد المتبقي كليا أو جزئيا على الشركاء فإن المشرع قد أسس نظاما لإعفاء الأرباح الموزعة من الضريبة و يتمثل :

-إذا كان المستفيد من الأرباح الموزعة عبارة عن شركة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات فإن الأربح الموزعة تعفى من الضريبة .

_إذا كان المستفيد من عملية توزيع الأرباح عبارة عن شخص طبيعي خاضع لضريبة الدخل الإجمالي فإن الأرباح الموزعة تخضع للاقتطاع بمعدل 15% ذو طابع تحريري مطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة[1]

المطلب الثالث : شركات أشخاص .

*و هي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي ، و تتكون من عدد قليل من الأشخاص تربطهم صلة معينة كصلة القرابة أو الصداقة أو المعرفة ، و يثق كل منهم في الآخر [2].

و تشمل شركات الأشخاص شركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و المحاصة :

1) شركة التضامن : و هي النموذج الأمثل لشركات الأشخاص بحيث يكون كل شريك فيها مسئولا مسئولية تضامنية في جميع أموال و عن ديون الشركة كما يكتسب صفة التاجر .

و تقوم شركات التضامن على أساس و جود عدد من الشركاء ، اثنين أو أكثر و يكون جميع الشركاء متضامنين . و أن تكون هناك معرفة جيدة و ثقة متبادلة بين الشركاء فقد يتسبب أحد الشركاء بسوء إدارته في التعثر أو التراكم الديون على جميع الشركاء على حد سواء و بالطبع ستمتد هذه الديون إلى الأموال الشخصية للشركاء [3].

1- بن واضح الجيلاني ، عنوان المداخلة :تحليل التأثير الجبائي على نتائج بعض اختيارات المؤسسة ، ص 4.

2-عبد الرحمان عقلة علي السفلتي ، تأثير ضريبة الدخل في تمويل شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على الماجستير في المنازعات الضريبية في جامعة نابلس ، فلسطين ، 2004 ،ص12.

3- بن مزيان سناء ، المرجع السابق ، ص20.

- و تتميز شركات التضامن ببساطة إجراءات التكوين و قدرة أكبر على تجميع الأموال و سرعة اتخاذ القرارات .
- تتألف من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن اثنين و لا يزيد عن عشرين إلا إذا طرأت
- و في هذه الشركة يكون جميع الشركاء مسئولين بصفة شخصية و بالتضامن و التكافل عن ديون الشركة و جميع عقودها.

إلا أنه لها بعض العيوب أهمها :المسئولية غير المحدودة للشركاء ،و و المسئولية التضامنية حيث أن كل شريك مسئول قانونيا عن جميع ديون الشركة و هذا يعني ببساطة حق دائنين الرجوع إلى أحد الشركاء لإتحاد حقوقهم مما يزيد من مسئولية عن أخطار الآخرين و لهذا فهي تقوم أولا و أخيرا على ثقة الشركاء ببعضهم البعض[1].

2) شركة المحاصة :

و هي شركة مستمرة لا تتمتع بالشخصية المعنوية و لا وجود لها بالنسبة إلى الغير و تقتصر آثارها على الشركاء فقط .

تعتمد في إنشائها على اتفاق كتابي أو شفوي بين اثنين أو أكثر من الشركاء للقيام بنشاط اقتصادي خلال فترة زمنية محددة لتحقيق ربح معين يتم تقاسمه فيما بين الشركاء حسب اتفاقهم ، و مع نهاية النشاط الاقتصادي الذي أقيمت لأجله تنتهي شركة المحاصة و من أهم مميزاتها :

- تعتبر شركة مستمرة ليس لها حقوق و لا عليها التزامات
- ليس لها رأس مال و لا شخصية اعتبارية فنشاطها يتم بصفة شخصية .
- تهتم هذه الشركات بالنشاطات التجارية مثل تسويق المحاصيل الزراعية ، و أيضا مجال صناعة الأفلام و المسرحيات .

3) شركة التوصية البسيطة :

هذا النوع من الشركات يتكون بنفس الطريقة السابقة حيث يشترط اتفاق شركيين على الأقل لتكوين الشركة و يحدد عقد المشاركة بنسبة المساهمة لكل شريك في رأس المال و حقوق كل شريك في الإدارة و تتميز هذه الشركات بوجود نوعين من الشركاء [2]:

1- بن مزيان سناء المرجع السابق ، ص21 .

2 - عبد الرحمان عقلة علي السفلتي ، المرجع السابق ، ص12.

الشريك الأول : شركاء متضامنون ينطبق عليهم شرط المسئولية الشخصية غير المحدودة عن ديون الشركة و خسائرها لدى الغير ، و هم ملتزمون بسداد خسائر الشركة من أمالهم الخاصة و عادة ما يكون هناك شريك واحد متضامن تقع على عاتق مسؤولية إدارة الشركة إلا أنه يمكن أن يكون هناك أكثر من شريك واحد متضامن و ذلك حسب الاتفاق بين الشركاء [1].

الشريك الثاني : هم الشركاء الموصون حيث يساهمون بنسب معينة في رأس مال الشركة و لا يتدخلون في الإدارة و عند حدوث خسائر يلتزمون بسداد ديون الشركة و كل حسب مساهمته في رأس المال فقط . وشركة التوصية البسيطة تتناسب في حالة عدم الرغبة في الإقتراض من البنوك . بل الاعتماد على الآخرين يساهمون في رأس مال الشركة لإقناعهم بجدوى الشركة و يمكن في حالة توسع الشركة أن نحول الشكل القانوني للشركة من منشأة فردية إلى شركة التوصية البسيطة في حدود نصيب كل منهم في رأس مال الشركة.

❖ البيئة الجبائية لشركات الأشخاص :

توزع النتيجة في شركة الأشخاص بين الشركاء تناسبا مع حصصهم في رأس المال . و يتم فرض ضريبة على هذه النتيجة على مستوى كل شريك .أين تخضع مداخيلهم للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو في فئة الأرباح غير التجارية بتطبيق الجدول التصاعدي و بتالي يخضع الشركاء شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي بالتناسب مع حصصهم من الأرباح [2].

المادة 02: المدونة العامة للضرائب :"تخضع للضريبة على الشركات بشكل اختياري لا رجعية فيه شركات التضامن و شركات التوصية البسيطة بالمغرب و التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين و كذا شركات المحاصة ، و يجب أن ينص الاختيار في تصريح مشار إليه في المادة 148 أدناه و أن يعبر عنه بالكتابة [3]".

1- بن مزيان سناء المرجع السابق ، ص21 .

2-بن واضح الجيلاني ، المرجع السابق ،ص4.

3-المدونة العامة للضرائب ، المرجع السابق ،ص2.

❖ الاختيار الجبائي بين شركات الأشخاص و الأموال :

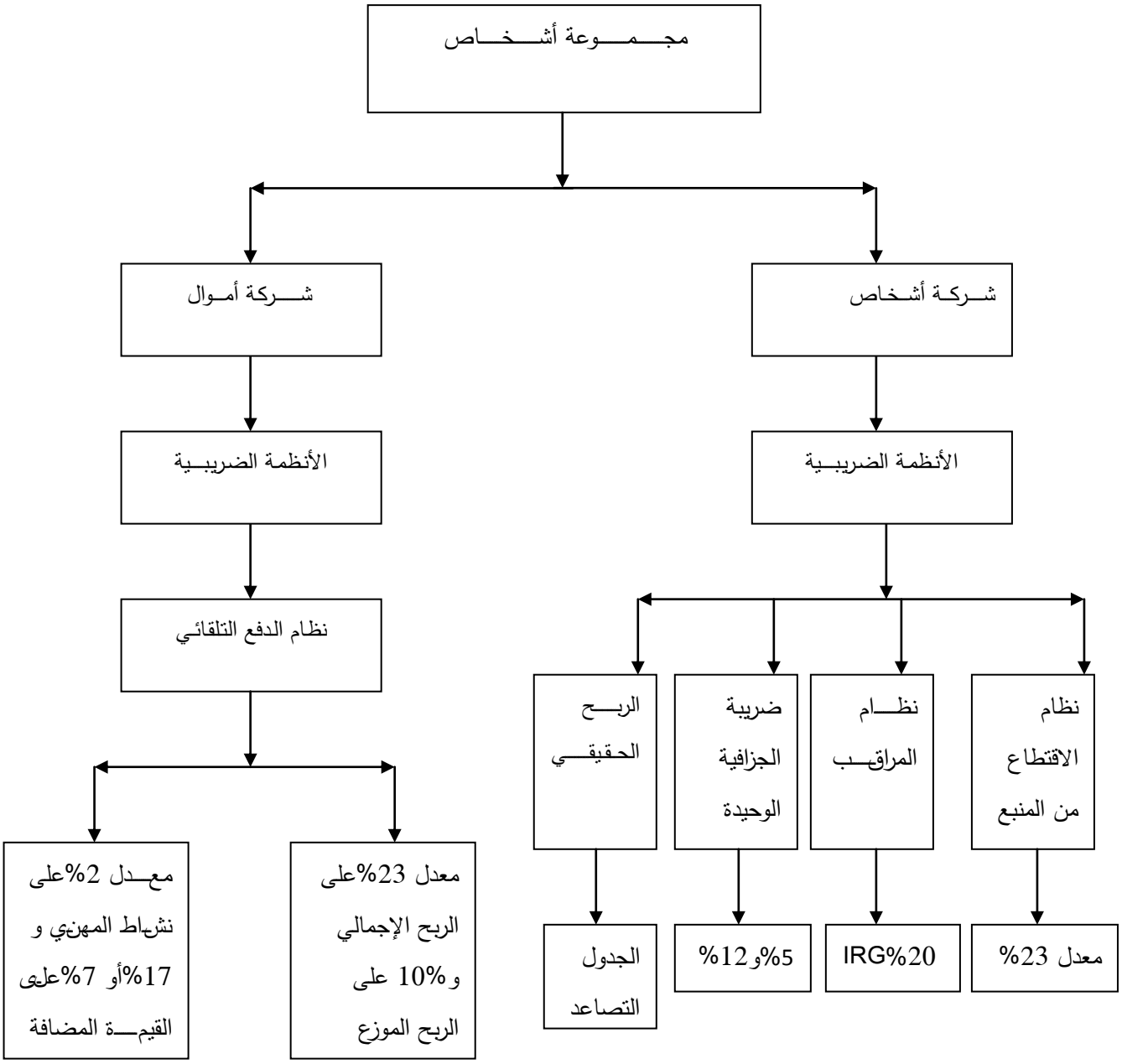
مـن أجـل ممـارسـة الأعمـال و التجـارة ، يتعيـن على مجموعة من الأشخاص الاتفاق على شكل من الأشكـال القانونية التالية :

- شركة الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي .
- تأسيس شركة الأموال

لا يتوقف الاختيار بين هذين الشكلين على المعيار الجبائـي بـل يتعدى ذلـك اعتبارات أخـرى ، غـير أنـه عنـد الـوقـوف علـى الاعـتبـار الجبائي في عملية التفــاضل بين الشكلـين ، فيصبح هدف مجموعة من الأشخـاص هو الشـكـل الـذي يـسمـح لـهم بـتحمل أقل تكلفة ضريبية (الشكل التالي) و ذلك بإتباع نفس خطـوات سالفـة الذكر الخاصة بـالاخـتيـار بيـن المؤسسـة الفرديـة و المؤسسة ذات الشخص الوحيـد [1].

1- محمد حمر العين ، ترشيد الاختيارات الجبائية في مؤسسة اقتصادية جزائرية ، المرجع السابق ،ص 75.

الشكل رقم 2: الخيار الجبائي بين شركة الأشخاص و الأموال :



المصدر : من إعداد الطالبة

المبحث الثاني : مساهمة الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية .

*إن الاختيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية عن طريق توجيه نشطات المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات من خلال اتخاذ القرارات المناسبة و فعالة مثل قرارات متعلقة باستثمار ، و التمويل و توزيع الأرباح .

المطلب الأول : دور الاختيارات الجبائية في القرارات الاستثمارية .

الاستثمار : هو توظيف أو استخدام لرأس المال ليكون منتجا أو هو توجيه المدخرات إلى مجلات إنتاجية تسد حاجة اقتصادية من ناحية و توفير عائد من ناحية أخرى [1].

القرار الاستثماري: هو ذلك القرار الذي يقوم على اختيار البديل الاستثماري الذي يعطي أكبر عائد استثماري من بين بديلين على الأقل أو أكثر و المبني على مجموعة من الدراسات التي تسبق عملية الاختيار و تمر بعدة مراحل تنتهي باختيار قابلية هذا البديل للتنفيذ في إطار منهجي معين وفقا لأهداف المشروع الاستثماري [2].

-ومنه يعتبر قرار الاستثمار أهم و أصعب قرارا نظرا لطبيعة الإستراتيجية و تأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل لذا على المؤسسة أخذ بعين الاعتبار المتغير الجبائي عن اتخاذ أي قرار استثماري ، و المسير الجبائي في هذه المرحلة يهدف إلى الاستفادة من مزايا التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار .

حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع و محفز على الاستثمار .
-و التحريض الضريبي عبارة عن آلية تضم مجموعة من الإجراءات و التسهيلات ذات الطابع التحفيزي[3]

1_KPMG .international، Guid investirent، Aljri، édition imprimé en Alger، 2012، p48.

2- شكال آسيا ، أثر الضريبة على القرارات المالية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبية ، الجزائر ، 2013-2014،ص61.

3- عباسي صابر و محمود فوزي شعوبي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات ، مجلة الباحث ،العدد 12 ،الجزائر ،2013،ص121.

تتخذها الدولة لصالح فئة ، بغرض توجيه اهتماماتهم الاستثمارية نحو القطاعات و الأنشطة و مناطق يراد تشجيعها و تنميتها ، و فق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة وهي:

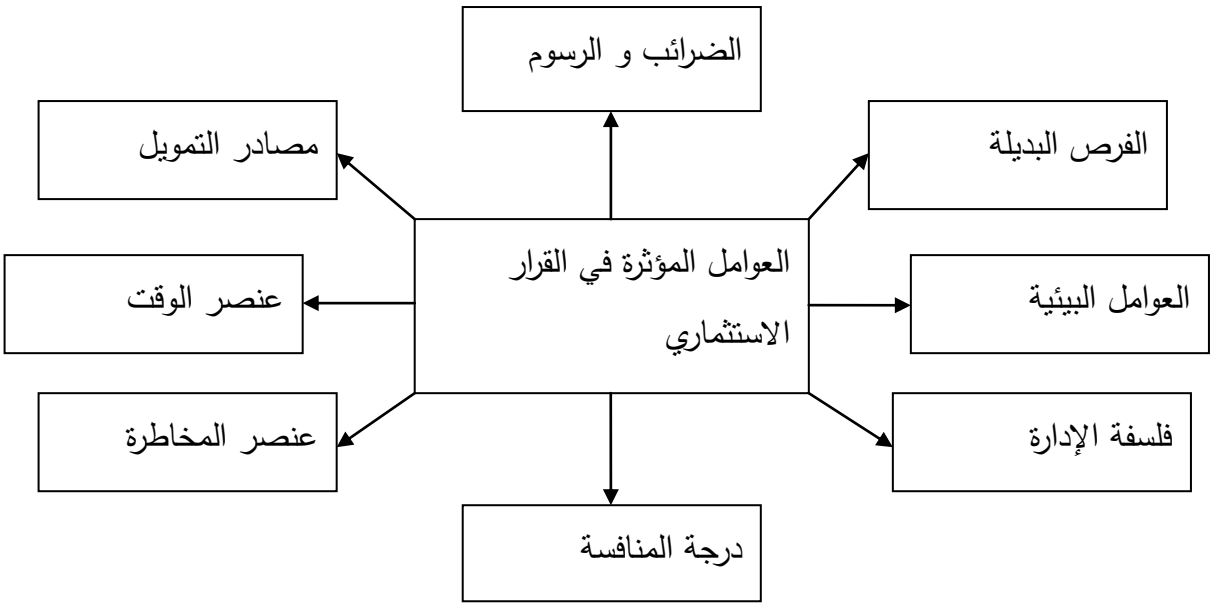
لإعفاء الضريبي : و هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحق عليها ، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة ، و الذي قد يكون دائم أو مؤقت .

تخفيض ضريبي : هو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة ، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة ، مقابل التزامهم ببعض الشروط ؛

إجراءات ضريبة التقنية : و هي معالجة ضريبة لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة ، و التي يترتب عنها آثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيض العبء الضريبي و من بينها : نظام الإهتلاك ، الترحيل إلى الأمام أو الخلف ، إعادة استثمار الأرباح ، استثمار فائض القيمة ، إعادة تقييم استثماراتها [1].

1- عباسي صابر ، أثر التسيير على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ،جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2010،ص122.

الشكل رقم 3: توضيح للعوامل المؤثرة في القرار الاستثماري .



المصدر : شقيري نوري موسى و آخرون ، إدارة الاستثمار ، عمان ،2012،ص24.

❖ دور المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار :

*المسير في مرحلة الاستثمار يهدف إلى إدخال المؤسسة في مشاريع التي تكون مدعمة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية ، حيث أن المؤسسة يكون هدفها تعظيم الأرباح من خلال استثمار في نشاط معين ، بمعنى أن يكون الاستثمار ذو مردودية عالية و بما أن ربحية المؤسسة تتأثر بصورة مباشرة بمختلف الضرائب المفروضة على الدخل أو الأرباح فإنه كلما ارتفعت هذه الأخيرة كلما عجزت المؤسسة عن إنشاء القيمة لمساهميها ، و حتى الخروج من السوق [1].

1-عباسي صابر ، المرجع السابق ، ص124 .

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

- أهمية القيام بالتجديدات و الإضافات الرأس مالية للأصول .

- أهمية قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها ، لحماية رأس مالها من التآكل .

- قيام المؤسسة بأخذ العمر الضريبي للأصل كأحد المتغيرات الواجب دراستها قبل قرار الاستثمار ، أو الشراء لأي أصل من الأصول ، مثلا : المؤسسات تنظر إلى أن الأصول ذات الاستثمار قصير الأجل تحتل مكانة أفضل من الناحية الضريبية،لأن الأثر الضريبي يزداد قوة كلما قل العمر الضريبي للأصل[1].

المطلب الثاني : دور الاختيارات الجبائية في قرارات التمويل .

التمويل : هو البحث عن الطرق المناسبة للحصول على الأموال و الاختيار و تقييم تلك الطرق و الحصول على المزج الأفضل بينهما بشكل يناسب كمية و نوعية احتياجات و التزامات المؤسسة المالية[2] .

القرار التمويلي : يستكمل القرار الاستثماري بنوع آخر من القرارات لا يقل أهمية عنها و هي القرارات التمويل التي تتعلق بتحديد و صياغة هيكل التمويل الأمثل الذي يتحقق من خلال المزج الأمثل لمصادر التمويل لاستثمارات المؤسسة[3] .

1- عباسي صابر ، المرجع السابق ، ص124.

2- محمد بوشوشة ، مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،الجزائر ،ص 6.

3- شكال آسيا ، المرجع السابق ، ص64 .

تلجـــأ عـــادة المؤسسـة لتمويـل نشاطها إلى مـصـادر مختلفـة حيث تضمن تلك المصادر لكافة العناصر التي يتكون منها جانب الخصوم فـي الـميزانية سواء كانت تلك العناصر طـويلة أو متوسطة أو قصيرة الأجل . فمنها ما هو داخلي في صورة أموال خـاصة ، و منها مـا هـو خارجي الاقتراض لذلك يعمل المسير على الأخذ بعين الاعتبار العامل الضريبي للاختيار بين هذين العنصريين [1]:

أ) تأثير الضريبة على سياسة الاقتراض في المؤسسة :

-إن اللجوء إلى القروض المختلفة كمصـــدر تمويل قد يحـقق لهـا بـعـض الـوفـرات الضريبيـة نتيجـة سمـــاح التشريعات بخصم فوائد الاقتراض عند تـحـديـد الأوعـيـة الضـريبيـة ممـا يـقـلـص هذه الأخيرة و ينجم عن ذلك التقليل في حجم الضريبة ، وهذا ما يميزها عن الأموال الخاصة .

ب) الضريبة على التمويل الإيجاري :

-يعتبر التمويل الإيجاري تقنية تمويلية بديلة بنسبة للـمؤسسة الاقتصادية التي عادة مـا تـلـجأ إلى الإقتراض من أجل تمويل عمليات الحيازة على الاستثمارات التي يحتاج لها نشاطها .

و يـــمكن تـعـريـفـه : هـــو عبارة عن قرض مصرفـي يتمثل في عملية كراء أصل منقول أو غيـر منقـول ذات استعمال مهنـي من قبل الشركـة المستـأجـرة ، تـلتـزم بـاستعمـال الأصـل لأغراض التـي أعد من أجلها مع ضرورة الاحترام الكامل لبنود العقد خلال فترة الإيجار .

ومن هنا نجد أن المؤسسة عند لجوئها لـسياسة التمويل الإيـجاري فـي عـملية التمويل تـحقق عن طريق جملة من المزايا الضريبية أهمها : إذا تعدت الأقساط التي تدفعها المؤسسة بمثابة مصاريف قابـلة للخصم من الوعاء الضريبي ، و هذا عندمـا يكـــون قسـط الإيجـار السنـوي أكبـر مـن قسـط الإهتـلاك السنـوي (أو فـي حـالـة مـا إذا كانت فترة الإيجار أقل من العمر الإقتراضي الـذي تقبلـه إدارة الضرائب و الـذي يعـد أساسـا حســب أقــساط إهتلاك الأصــل) و بـذلـك يتـسنـى لـلـمـؤسسـة الـمستأجرة تـحقيق وفـرات ضـريـبية مـن الإستأجار، و تحسب و فق العلاقة التالية:

1- رحال إيمان ، دور التسيير الإستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر ،2013،ص30-31.

الوفرة الضريبية = معدل الضريبة *(قسط الإيجار السنوي – قسط الإهتلاك)

*و منه الاختيار الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى تخفيض الوعاء الضريبي عن طريق خلق وفرات ضريبية من خلال فوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض ، إذا كان التمويل باستدانة و اختيار مصدر تمويل الذي يعطي أكبر تحفيزات جبائية إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة .

فمثلا : في حالة شراء المؤسسة لأصل بمالها الخاص هنا تكون الخيارات أقل أهمية ، حيث تتمكن المؤسسة من إهتلاك قيمة هذا الأصل المشترى من الدخل الخاضع للضريبة في السنوات الاستخدام ، أما في حالة الاقتراض فإن المؤسسة تحصل على خصم فائدة القروض و أقساط الإهتلاك من المدخل الخاضع للضريبة ، و في حالة الإستأجار تسمح القواعد العامة للمؤسسة بخصم قسط الإيجار من المدخل الخاضع للضريبة فهو يمثل أفضل الخيارات لها في الوقت ذاته لا تنقص المؤسسة من مالها الخاص كما في حالة الشراء [1].

المطلب الثالث : دور الاختيارات الجبائية في قرارات توزيع الأرباح .

– فالقرارات الخاصة بتوزيع الأرباح تتحدد عن طريق سياسات التوزيع فهي عبارة عن مجموعة الأدلة و الإرشادات التي تعتمد عليها الإدارة المالية عند اتخاذ توزيع الأرباح .

كذلك : هو قرار المؤسسة بشأن المفاضلة بين توزيع الأرباح على المساهمين و بين احتجازها بغرض إعادة استثمارها لتشكل أحد المصادر التمويلية الهامة التي تعرف بالتمويل الذاتي .

–و سياسة توزيع الأرباح هي مضمون لاتخاذ القرار بتوزيع الأرباح أو احتجازها لإعادة استثمارها في المؤسسة ، و تشمل السياسة المثلى لتوزيعات في تلك التي تعمل على الموازنة بين التوزيعات الحالية و المستقبلية و التي ينتج عنها تعظيم سعر السهم [2].

1– شكال آسيا ، المرجع السابق ،ص68.

2– رحال إيمان ، المرجع السابق ، ص31.

– إن توزيعات الأرباح قد تكون في شكل قرارين استثماري أو قرار تمويلي ، فيكون القرار استثماريا إذا ما اعتمدت القرارات الخاصة بها على المصدر الأول ، و هو النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل كما أنه قد يكون قرار تمويلي عند لجوء المؤسسة في بعض الحالات إلى الاعتماد على مصدر خارجي (قروض) في توزيعات الأرباح ، و ذلك لتجنب مشكلة الاستثمار الناجمة عن استخدام النقدية المترتبة عن العمليات التشغيلية.

–إن العلاقة بين الضريبة و سياسة توزيع الأرباح في نظرية التمييز الضريبي التي لليزن بيزجي و راماسواني و التي تحاول توضيح أثر الضريبة على تفضيل المستثمر من خلال دعوة المؤسسات لاحتجاز أكبر قدر من الأرباح المتولدة ، حيث تقوم على مبدأ أن المستثمر يفضل احتجاز الأرباح على التوزيعات ، ووفقا لنظرية التميز الضريبي ، فإنه يجب على المؤسسة أن تدني التوزيعات النقدية إلى أدنى مستوى إذا كانت راغبة في تعظيم قيمة السهم[1] .

*المعالجة الجبائية لسياسة توزيع الأرباح :

للربح الصافي بعد اقتطاع الضريبة علاقة عكسية مع الضريبة ، بحيث ارتفاع هذه الأخيرة يؤدي إلى انخفاض في الربح ، و بتالي تقليص حجم التمويل الذاتي ، أما انخفاض الضريبة الضريبة فإنه يؤدي إلى العكس ذلك .

–كما تتأثر سياسة توزيع الأرباح في المؤسسة بعامل الضريبة المفروضة على الأرباح الموزعة بحيث كلما كانت معدلات الضريبة كبيرة ، فإن المؤسسة تتجنب توزيع الأرباح و من ثم تشجيع التمويل الذاتي .

و كذلك على الظروف الاقتصادية ، و تسيير الأرباح المحققة و فق إحدى طريقتين[2] :

1– رحال إيمان ، نفس المرجع السابق ،ص31.

2– فاطمة الزهراء رمضاني ، الأثر الجبائي للبدائل التمويلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية ،الجزائر ،2010 ،ص53 .

_ إما توزيعها على المساهمين و الشركاء في المؤسسة أو إعادة استثمارها في المشاريع مربحة ، أما في حالة تحقيق الخسائر متتالية ، فقد أعطى المشرع الضريبي للمؤسسة إمكانية ترحيل هذه الخسائر خلال مدة معينة ، بهدف تخفيض العبء الضريبي عليها و لكن اشترط المشرع مجموعة من الشروط [1]:

1) إثبات العجز محاسبيا : إن الخسارة التي يجوز خصمها من أرباح السنوات الموالية هي الخسارة الضريبية ، أي الخسارة التي تعتمدها إدارة الضرائب و حتى تتمكن إدارة الضرائب من تحديد قيمة العجز يتحتم على المؤسسة مسك محاسبة قانونية ، و في خلاف ذلك يرفض العجز المسجل ؛

2) بقاء العجز على عاتق المؤسسة : إن الخسائر التي تحول إلى الحسابات الشخصية للشركاء لا تعتبر قابلة للخصم و بذلك فإن الخسارة التي يمكن ترحيلها هي التي تكون على عاتق المؤسسة فقط ؛

3)هوية المؤسسة : على المؤسسة تحمل خسارتها و ترحيلها بنفسها ، و في هذا الصدد يفرق بين حقيقة المؤسسة و شخصية المستغل ، و على سبيل المثال في حالة اندماج مؤسستين لا يمكن امتصاص خسارة المؤسسة من طرف ربح آخر ، و كذا الشأن بالنسبة للتنازل عن المؤسسة التي حققت خسارة ، فالمستغل الجديد لا يمكن أن يتحمل هذه الخسارة .

*إعادة استثمار الأرباح :

من أجل تشجيع و تحفيز استثمارات المؤسسة ، أقر المشرع الجزائري عدة إعفاءات و تخفيضات جبائية تمس الضرائب على الأرباح المحققة التي تقرر المؤسسة إعادة استثمارها :

فوائض القيمة الناتجة عن تنازل عن الأصل من الأصول الثابتة للمؤسسة التي تقوم بالتنازل عن أصل من أصولها الثابتة ، و التي يكون سعر البيع فيها أكبر من القيمة المحاسبية الصافية التي تتحصل المؤسسة على تخفيض ضريبي و يتحدد فائض القيمة انطلاقا من العلاقة التالية :

فائض القيمة = سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية

1– فاطمة الزهراء رمضاني ، نفس المرجع السابق ، ص68 .

و قد منح المشرع الجزائري الشركات التي ترغب في إعادة استثمار الأربـاح المحققـة خـلال السنة حوافز جبائية في شكل تخفيضات تمس ضريبة على أرباح شركات [1].

1- فاطمة الزهراء رمضاني ، نفس المرجع السابق ، ص68 .

خـــــاتمـــة الفصـــــل الثانـــــي :

تختلـف المعاملة الضريبية للمؤسسة باختلاف الشكل القانوني لها ، حيـث أن لكل شكل معاملـــة ضريبية خاصة ، من حيث الامتيازات الممنوحة و الضرائـب الـتـي تـخـضـع لها المؤسسة كما تبقـى إمكـانيـة تغيـر هـذا الوضـع ضمن دائرة التسيير الفعال للمؤسسات و إمكانية تخفيف العبء الضريبي .

و تتمثل أهمية الاختيارات الجبائية في تعزيز قدرت المالية المؤسسـة من خلال إدراج العامل الجبائي في قراراتها المالية سـواء كانت قـرارات استثمارية أو تمولية أو في توزيع الأربـاح و استيعـاب أن الجبـايـة هـــي تكلفة ، و القيام بانتقاء الخيار الذي يضاعف الامتيازات المالية .

الفصـــل الثـالـــث :

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل

ENICAP - بسكرة -

تمهيد الفصل الثالث :

بعد الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين و في إطار تدعيم الجانب النظري و الذي تعرفنا من خلاله على مدى تأثير الجباية على اختيار الشكل القانوني للمؤسسة و على قراراتها التمويلية و الاستثمارية و كذلك المتعلقة بتوزيع الأرباح .

سنحاول في هذا الفصل التطبيقي الثالث إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع . و قد قمنا باختيار مؤسسة اقتصادية جزائرية بولاية بسكرة "مؤسسة صناعة الكوابل " بحيث تضمن هذا الفصل مبحثين :

- المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
- المبحث الثاني : مدى تأثير الجباية على قرارات مؤسسة صناعة الكوابل .

المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB

تعد مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة من المؤسسات الهامة اقتصاديا نظرا لتميزها في مجال نشاطها وقدراتها التنافسية الكبيرة وسنتعرف على هذه المؤسسة أكثر من خلال التطرق إلى نشأتها، ونشاطها وأهميتها الاقتصادية، ومن ثم إلى هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : نشأة مؤسسة ENICAB والتعريف بها.

لقد مرت مؤسسة ENICAB بعدة مراحل منذ نشأتها إلى يومنا هذا لذلك سنتطرق في هذا العنصر إلى نشأة هذه المؤسسة، والتعريف بها وهذا من خلال التعرف على المؤسسة الأم ومن ثم إلى المؤسسة محل الدراسة.

I-1- نشأة مؤسسة ENICAB:

تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائي والالكترونية SONELEC المؤسسة الأصلية التي انبثقت عنها مؤسسة ENICAB فقد أنشأت SONELEC في إطار القرار رقم 83/69 الصادر بتاريخ 1969/10/13 كانطلاقة لإنعاش الصناعة الكهربائية المحلية، وفي إطار إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني، ثم قرار إعادة هيكلة SONELEC في 1 مارس 1983 وبموجب مرسوم 83/20 المؤرخ في 1 جانفي1983 تم إعادة الهيكلة للمؤسسة (SONELEK) وانبثقت عنها المؤسسات التالية:

ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية بموجب المرسوم 320/83 بتاريخ 1983/10/23 ومقرها بسيدي بالعباس.

EDIMEL: المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الكهربائي، بموجب المرسوم 21/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بالعاصمة.

ENIBEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات، بموجب المرسوم 22/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بسطيف.

ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزلية، بموجب المرسوم 19/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بتيزي وزو.

ENICAB: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل التي تشمل على ثلاث وحدات وهي:

- وحدة وادي سمار بالحراش: مختصة بصناعة الأسلاك الهاتفية والكوابل الكهربائية بطاقة إنتاجية قيمتها: 55000طن سنويا.

- وحدة جسر قسنطينة بالقبة: مختصة في صناعة الأسلاك والكوابل الكهربائية، بطاقة إنتاجية تقدر ب 26000 طن سنويا.

- وحدة بسكرة: مختصة بصناعة الكوابل الكهربائية بأنواعها المتعددة.

المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أنشئت " **وحدة الكوابل الكهربائية بسكرة** " في سنة 1986 حيث كانت تابعة آنذاك " للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل " الكائن مقرها بالعاصمة ثم انفصلت عنها في سنة 1998 لتصبح " **مؤسسة صناعات الكوابل لبسكرة** "، حيث تقع مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة في المنطقة الصناعية غرب المدينة على جانب الطريق الوطني رقم 46 تبعد حوالي 450 كلم عن الجزائر العاصمة، وقد استفادت من قرار الاستقلالية في 04-11-1997 رأس مالها 800000000 دج وبعد الشراكة مع الشركة الإسبانية أصبح رأسمالها يقدر بـ 1010000000دج، وتعتبر من أكبر المصانع على المستوى الإفريقي، تقدر مساحتها ب: 42 هكتار مغطاة تشتمل على ورشات إنتاج، مباني إدارية ...

أما القسم الباقي فهو عبارة عن مساحة حرة تقدر ب: 26 هكتار تشتمل على موقف للسيارات ومساحة خضراء. ويبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 2012/12/24: 844 عامل حوالي 77 % منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج وهم ينقسمون إلى:

- إطـارات: 117.
- أعوان تحكم: 161.
- أعوان تنفيذ: 566.

أما بالنسبة للطاقة الإنتاجية البـدائيـة هـي 28000 طن ولكن تغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية.

ولانجاز هذه الوحدة أبرمت SONELEC آنـذاك حـوالي 34عقـدا مـع مـؤسسـات وطنيـة وأجنـبيـة منها:

المؤسسات الأجنبية بنسبة 40 %

SKET : مؤسسة ألمانية تكفلت بدراسة وتجهيز المؤسسة بالآلات والمعدات وتكوين اليـد العـاملـة المحليـة بألمانيا.

INVEST IMPORT: من يوغسلافيا وفقا للعقد الـذي أبـرم فـي 1997/03/07 يتكفـل بـتـركيـب الآلات.

SOGELERG: مؤسسة فرنسية اهتمت بدراسة أشغال الهندسة المعمارية والمدنية.

VENCOTTE: مؤسسة بلجيكية اختصت بالقيام بالمراقبة التقنية لأجهزة الإنتاج.

المؤسسات المحلية بنسبة 60 %

GENERISDER: اهتمت ببناء المساكن الاجتماعية والطرقات.

BATIMENTAL: اهتمت ببناء المصنع وبورشات الإنتاج.

ENIEL: اهتمت بإعداد الأجهزة الكهربائية.

SINMETAL: مهمتها إعداد وتركيب الأعمدة الحديدية.

SNIC.VPV: أعمال الطلاء والدهن.

ENMGP: أعمال النجارة.

ENP: اهتمت بالطلاء والدهن.

وقد قامت مؤسسة ENICAB بعقد شراكة مع شركة إسبانية "GENERAL CABLE" أواخر نوفمبر 2007 حيث أن النسبة المخصصة لهذه الشركة تقدر ب 70%، أما الدولة فكان لها30% وبذلك فقد أصبحت مؤسسة ENICAB فرعا للشركة الإسبانية ولم تعد ملكا للدولة.

II- نشاط المؤسسة وأهميتها الاقتصادية.

سوف نتطرق في هذا العنصر إلى النشاط الذي تمارسه المؤسسة وكذلك إلى أهميتها الاقتصادية.

II -1- نشاط مؤسسةENICAB: تقوم المؤسسة بإنتاج الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها، وهذا بفضل إدخالها لتكنولوجيا حديثة ومتطورة في هذا المجال إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات هي:

1. الكوابل المنزل (Les câbles domestiques): تنتج المؤسسة منها حوالي 229 نوع تستخدم في البنايات والاستخدام المنزلي ويتراوح ضغطها ما بين 250 و 750 فولط وتصنع من مادتي النحاس و pvc

2. الكوابل الصناعية (les câbles industriel): يبلغ عددها 70 نوعا وتستخدم في تشغيل الآلات الصناعية كالمحركات، ويتراوح ضغطها ما بين 600 و 1000 فولط وتنقسم بدورها إلى نوعين حسب المواد الأولية المستخدمة في صناعتها وهي الكوابل المعزولة بمادة PVC والكوابل الصناعية المعزولة بمادة PRC.

3. الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط والمرتفع: تستخدم الكوابل ذات التوتر المتوسط في نقل الكهرباء بتوتر ما بين 1000 و3000 فولط، أما ذات التوتر العالي فتفوق شدة توترها في النقل الكهربائي 3000 فولط ويبلغ عدد الكوابل ذات التوتر المتوسط حوالي 70 نوع.

4. الكوابل **غير المعزولة:** يبلغ عدد أنواعها 10 وتستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة وتتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط.

5. كوابل الشبكات الكهربائية أو التوزيع (les câbles de réseaux): تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء وتصنع من الألمنيوم وخليط يسمى بـ : **AGS** ويتكون من المنغزيوم والسيليسيوم والألمنيوم وتتكون هذه المجموعة من حوالي 70 نوع ، وتنقل تيار شدته حوالي 1000 فولط .

كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتوظيب الكوابل بورشات مختلفة.

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المؤسسة تنتج حبيبات PVC وصارت تسوقها للمؤسسات ذات الصناعة البلاستيكية هذا بالإضافة إلى استعمالها في صناعة الكوابل الكهربائية ولكي تقوم المؤسسة بهذا الإنتاج تحتاج إلى مواد أولية .

ولإنتاج مختلف الأنواع من الكوابل فإن المؤسسة تحتاج جملة من المواد أهمها:

MIDAL CABLE : مؤسسة بحرين تزود المؤسسة بالألمنيوم.

UNYM-SOCHTTE-BDYAMA: شركة فرنسية تزود المؤسسة بالطباشير.

SARC NISAN: مؤسسة تركية تمول المؤسسة بالنحاس.

BPCHICAL: البلجيكية تزود المؤسسة بمواد أخرى مختلفة كالألواح، المسامير، قطع الغيار، ومادتي العزلPRC وPVC.

ENAP: بسكيكدة تزود المؤسسة بالخشب.

ENIP: بسكيكدة تزود المؤسسة ب PVC.

ENC: بالخروب تزود المؤسسة بالنحاس وPVC.

II -2- الأهمية الاقتصادية للمؤسسة.

تحتل المؤسسة مكانة بارزة علي المستوى الدولي وتعتبر أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى الإفريقي، وقد اكتسبت سمعة جيدة دوليا بعد تحصلها على شهادة ISO للجودة من طرف الوكالة الفرنسية -A

F-A-Q وتحصلها على شهـادة المدققين (ISO10011) التي منحت إلي كل مسؤول قسم تسـيـير الـجـودة ومسؤول دائرة التكنولوجية وضـمـان الـجـودة، وأثبتـت أهميـة هؤلاء الأشخاص للقيام بعملية التدقيق والمراقبة.

فإنشاء المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل جاء لتحقيق جملة من الأهداف أهمها :

-تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل.

- إمكانية صرف المنتجات الوطنية من الكوابل في السوق العالمية.

- التقليل من نسبة البطالة لتشغيل عدد معين من العمال.

- إدخال تكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الكوابل.

- تدعيم هيكل الاقتصاد الوطني .

- تخفيض نسبة استيراد الكوابل من السوق الخارجية والقضاء على التبعية الاقتصادية .

-المساهمة في جلب العملة الصعبة .

- تحسين صورة المنتجات الوطنية في السوق العالمية.

المطلب الثالث : لهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

إن المخطـط التنظيمـي لمـؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات المختلفة بين هذه الوظائف الـمـوجـودة بشكـل متسلسـل وتصـاعـدي ويمكـن تقسـيم المـؤسسة إلى خمس مديريات وعدة دوائر تتمثل في : (أنظر الملحق رقم1)

1 . المديرية العامة: تشرف هذه المديرية على مراقبة ومتابعة سير المديريات إذا تتك ـون من أمانة العـام ـة ومجموعة من المساعدين المكلفين بعدة مهام وهم:

أ. مساعد الرئيس المكلف بالشؤون القانونية والنزاعات: ويتولى هذا المساعد القضايا المتعلقة بالزبائن الذين لم يسددوا ما عليهم من ديون ونزاعات أخرى متنوعة خاصة بالمؤسسة.

ب. **مساعد الرئيس المكلف بالمعلوماتية:** تتمثل مهمة هذا الفرع في الخدمات التي تستفيد منه ـا المؤسسة في إطار الشبكة المعلوماتية وأجهزة الحاسوب.

ج. **مساعد المكلف بمراقبة الحسابات:** يهتم هذا المساعد بمراقبة سيـر العمـل المحاسبي والعمل على تحقـيق الدقة، والالتزام في تطبيق المبادئ المحاسبية المتـعـارف عـليهـا للمحافظة على أصول المؤسسة وممتلكاتها.

د. مساعد الرئيس المكلف بالإشهار: يقوم هذا المساعدة بإنجاز البرامـج الإشهارية لتـوويج المنتجات والدعاية لترغيب الزبائن على الإقبال، إذا نجد أن لهذه المديرية العامة ومديريات فرعية متصلة بها مباشرة وهي:

المديرية التقنية، مديرية المالية والمحاسبة، المديرية التقنية التجارية، مديرية الشراء، م ـديرية المـوارد البشرية والوسائل.

2 . المديرية التقنية: وتتكون من الدوائر التالية:

أ. دائرة إنتاج الكوابل: وهي الدوائر الخاصة بعمليات الإنتاج وتضم كل من مصلحة التخطيط، مصلحة العزل، مصلحة القلد والظفر، مصلحة التغليف والتجميع ومصلحة العزل والتغليف.

ب. دائرة الصيانة: وهي التي تهتم بعملية الصيانة الآلات الإنتاجية ميكانيكيا وكهربائيا وعتـاد النقـل والتكـييف وهي تضم مصالح التالية: مصلحة الصيانة الكهربائية، مصلحة صيانة العتاد المتنقل، مصلحة صيانة المناهج.

ج. دائرة إنتاج الملحقات: وتقوم هذه الدائرة بصناعة مختلف المنتوجات (البكرات الخشبية) وتتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح وهي: مصلحة البكرات والاسترجاع، مصلحة المنافع.

د. دائرة التكنولوجيا وضمان النوعية: تقوم هذه الدائرة بمراقبة وفحص المواد الأولية المشتراة قبـل القيام بعملية التخزين كما ينطبق نفس الأمر على المنتجات التامة بعد خروجها من الورشات وذلك من خلال المصالح التالية : مصلحة التكنولوجيا والتنمية، مصلحة المخابر، مصلحة التجارب.

3- مديرية المالية والمحاسبة: تعتبر هذه المديرية الركيزة الأساسية لاستمرار المؤسسة نظرا لدورها الهام الذي تقوم به من خلال متابعة كل العمليات التجارية ومراقبة التدفقات المالية الخارجية والداخلية إضافة إلى إعداد

دفاتر المؤسسة والبيانات الخاصة بالتسجيل المحاسبي للعمليات اليومية، وكذلك الحسابات الختامية، الميزانيات وجدول حسابات النتائج وكذلك حساب سعر التكلفة وتنقسم هذه المديرية إلى دائرتين :

أ. **دائرة المالية و الميزانية:** تقوم هذه الدائرة بتسيير أموال المؤسسة وتسديد مختلف العمليات، إضافة إلى إعداد الميزانية التقديرية وهي تقسم:

***مصلحة الميزانية:** وهي المصلحة المسئولة عن إعداد الميزانيات التقديرية ومراقبة التكاليف، وهي تتكون من رئيس المصلحة ورئيس فرع الميزانية.

***مصلحة المالية:** وهي المسئولة عن مختلف العمليات المالية ومراقبة حركة الأموال (نفقات وإيرادات) وفق لطرق التسديد المتبعة (الشيكات، أمر بالتحويل ..... الخ) لتجمع كل المدخلات والمخرجات في جدول لإرسالها إلى الحساب الجاري والصندوق لإتمام عملية التسجيل المحاسبي وذلك بمساعدة الفروع التالية: فرع حركة الأموال وفرع تغطية الأموال.

ب- دائرة المحاسبة العامة: مهمتها متابعة اليوميات المساعدة (المبيعات ، المشتريات) ومتابعة المصاري ف المدخلات والمخرجات وذلك باستعمال المحاسبتين (العامة، التحليلية) وذلك من خلال المصلحتين وهما:

* **مصلحة المحاسبة العامة:** وهي المسؤولة عن تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء، جدول النتائج وهي تحتوي على الفروع التالية: فرع الموردين، فرع الزبائن، فرع الحسابات الجاري والصندوق.

* **مصلحة المحاسبة التحليلية:** وهي المسؤولة عن مراقبة المخزون كما وقيمة إذا تحتوي على الفروع التالية: فرع المواد والممتلكات، فرع الاستثمار، فرع سعر التكلفة.

4 . المديرية التقنية والتجارية: تضم هذه المديرية الدوائر التالية:

أ. **دائرة المنتوج النهائي:** ويتفرع عن هذه الدائرة مصلحتين هما:

- مصلحة تسيير الكوابل.
- مصلحة تسيير إنتاج الملحقات.

ب. **دائرة التسويق:** ونجد فيها مصلحتين هما:

- مصلحة البيع.
- مصلحة التسويق.

4 . مديرية الشراء: تهتم هذه المديرية بشراء المواد الأولية وقطع الغيار وكذلك تسيير المخزونات (مواد أولية وقطع غيار) وتظم المصالح التالية:

1. مصلحة التموين.
2. مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار.
3. مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية.

5- مديرية الموارد البشرية والوسائل: تقوم هذه المديرية بمتابعة الحركة اليومية للعمال ومراقبة احترامهم قوانين العمل وتهيئة النقل، كما تقوم أيضا بتشجيع وترقية العمال وهي تضم مصلحتين هما: مصلحة الوقاية والأمن. **مصلحة الوسائل العامة:** وتشمل أيضا على دائرة المستخدمين والتكوين، والتي بدورها تنفرع إلى مصلحتين هما:

* مصلحة المستخدمين.
* مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.

المبحث الثاني : مدى تأثير الجباية على قرارات مؤسسة صناعة الكوابل .

تكتفي المؤسسة خلال الدورة المالية أو المحاسبية بتسجيل مختلف العمليات التي تكون مبرر بوثائق محاسبية (الفواتير) في اليومية و دفتر الأستاذ . و في نهاية الفترة أو الدورة تقوم بإجراء مجموعة من الأعمال المحاسبية و أعمال الخارجية من أجل تحديد نتائج المؤسسة .

المطلب الأول : تأثير الشكل القانوني للمؤسسة

مؤسسة صناعة الكوابل كغيرها من المؤسسات مجموعة من الضرائب و الرسوم على رقم الأعمال و على الأرباح المحقق من قبلها :

- الضريبة على أرباح الشركات و تقتطع بنسبة : 25%للنشاط التجاري و 19%لنشاط الخدمات و عدل القانون في 2014و بدل 25% أصبحت 23% .
- الرسم على القيمة المضافة و تحمل بنسبة 17%على منتجاتها و 7% .
- الرسم على النشاط المهني و يفرض على رقم الأعمال بنسبة 2%, و تسدد المؤسسة 70% من الرسم على المبيعات بالجملة و 100% من الرسم على مبيعات بالتجزئة .

*تسدد الضريبة على أرباح الشركات عن طريق ثلاث دفعات , كل دفعة تساوي 30% من الضريبة المسددة المحسوبة على النتيجة الجبائية , و رصيد التسوية .

1)تحديد الوعاء الضريبي في مؤسسة صناعة الكوابل :

في نهاية كل سنة مالية تقوم المؤسسة بتحديد النتيجة المحاسبية و الجبائية اعتمادا على دفاتر محاسبية ملزمة قانونيا بمسكها و تقيد بها , و في الأخير تعرض هذه النتيجة في كل من الميزانية و جدول حسابات النتائج .

تعتبر هذه النتيجة المحاسبية الصافية التي تتحدد بالفرق بين قيم الأصول والخصوم على أساسها يحدد الربح الضريبي بعد إضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم(الاستردادات) إلى الربح المحاسبي، وطرح من هذا الأخير الأعباء والرسوم القابلة للخصم(التخفيضات)

ومن أمثلة الأعباء غير القابلة للخصم: مبلغ النفقات التسيير المراقبة على عمليات البحث العلمي والتقني، فائض القيمة عند البيع أو التنازل عن الاستثمارات وهي بمثابة الزيادة المحققة عند بيع أحد التجهيزات أو المعدات التي تدخل ضمن الأموال الثابتة للمؤسسة، وينبغي إخضاعها للضريبة على الأرباح بنسبة تقدر 12.5% وغيرها

أما الأعباء والرسوم القابلة للخصم، فالبنسبة للرسوم كحقوق التسجيل، حقوق الدمغة،الرسم على النشاط المهني الدفع الجزافي، الرسوم الجمركية، الرسوم العقارية

وأما الأعباء القابلة للخصم مصاريف الاستقبال الخاصة بالمؤسسة من اجل ضمان عملية التسيير الفني للمؤسسة على أحسن حال، الفائدة الضمنية للشركاء، و تعويضات العطل المدفوعة الأجر .

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة على: [1] "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام أو افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة."

[1]– قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص50.

وبـــناء عـلـى هـذا فـإن الـضـريـبـة عـلـى الأربـاح الـشـركـات تحسـب عـلـى أسـاس الـربـح الضـريبي وليس

الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية ويحدد ذلك بالفرق بين الإيـرادات والتكـاليـف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، والنتيجة الجبائية ترتبط مباشرة بالنتيجة المحاسبية، وتحدد النتيجة الجبائية وفق ميزانية تعرف

بالميزانية الجبائية حيث تكون مرفقة بثمانية جداول وأربعة ملاحق تقدم إلى مديرية الضرائب حتى تستطيع هذه الأخيرة التأكد من صحة الوعاء الضريبي وكذا مقدار الضريبة، كما تعرض هذه الأخيرة المبالغ الإجمالية لكل حساب ومقربة إلى الواحد الصحيح.

2)الجباية و تأثيرها على الشكل القانوني للمؤسسة :

كما تم ذكره سابقا تخضع المؤسسة لضريبة على أرباح الشركات باعتبارها مؤسسة أموال

- المفاضلة بين شركة أموال و شركة الأشخاص :

شركة أسهم SPA

أو شركة التضامن SNC

و من هنا يتم المقارنة بين خضوعها لأحد الشكلين , و يتم وفق المعيار الضريبي في حالـة إذا كانـت شـركـة تضامن أو شركة ذات أسهم .

- يتوقف الخيار الجبائي على دراسة تقديرية للتكلفة الضريبية للشركة وفقا للمعطيات المتحصل عليها من قبل شركة صناعة الكوابل .

و بتالي سنقوم بتقدير التكلفة الضريبية لشركة صناعة الكوابل التي تتحملها في الشكلين :

1 -على أساس شركة مساهمة :

الجدول لرقم (07):التكلفة الضريبية لمؤسسة صناعة الكوابل خلال فترة (2011-2014)

الوحدة : 100دج

البيان	2011	2012	2013	2014
النتيجة الجبائية	58.824	71.027	79.619	50.56
الضريبة على أرباح الشركات	11.176	13.495	15.127	11.62

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة .

من خلال الجدول نلاحظ : أن الضريبة على أرباح الشركات تختلف من سنة إلى أخرى بسبب اختلاف الوعاء الضريبي بحيث أنه خلال فترة (2011-2012-2013) ارتفعت بارتفاع الوعاء الضريبي أما في سنة 2014 انخفضت الضريبة على أرباح الشركات نتيجة انخفاض النتيجة الجبائية .

2 -على أساس شركة التضامن :

الجدول رقم (08): التكلفة الضريبية لمؤسسة صناعة الكوابل خلال فترة (2011-2014)

البيان	2011	2012	2013	2014
النتيجة الجبائية	58.824	71.027	79.619	50.56
الضريبة على الدخل الإجمال	17.887	21.450	24.120	10.11

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة

أن الضريبة على الدخل الإجمالي في تغير مستمر من سنة إلى أخرى بسبب تغير النتيجة الجبائية فكلما ارتفعت النتيجة الجبائية ارتفعت معه الضريبة على الدخل الإجمالي و العكس صحيح .

من خلال الجدولين السابقين :

الجدول رقم (09): التكلفة الضريبية لكالتا الحالتين لمؤسسة صناعة الكوابل (2011-2014)

البيان	2011	2012	2013	2014
النتيجة الجبائية	58.824	71.027	79.619	50.56
الضريبة على أرباح الشركات	11.176	13.495	15.127	11.62
الضريبة على الدخل الإجمالي	17.887	21.450	24.120	10.11

المصدر :من إعداد الطالبة بناءا على الدفاتلر المحاسبية لمؤسسة صناعة الكوابل .

نلاحظ أن :

نستنتج بأن في سنة 2014 تتحمل المؤسسة تكلفة ضريبية أقل في حالة شركة تضامن مقارنة مع حالة شركة أسهم , غير أن الارتفاع في النتيجة الجبائية من سنة 2011-2013 أدى إلى انخفاض التكلفة الضريبية في حالة شركة أسهم مقارنة مع شركة التضامن , إذن يساعد شكل القانوني للمؤسس الحالي كشركة أسهم على تحمل أقل تكلفة ضريبية .

المطلب الثاني : الضرائب و الرسوم المطبقة على المؤسسة

*تخضع المؤسسة للرسوم التالية :

- الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 17%و7%على رقم الأعمال .

- الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2%.

- الضريبة العقارية و السم على النشاطات الملوثة للبيئة و الرسم على التكوين المهني و التمهين بحيث :

1- الضريبة العقارية : هي ضريبة سنوية تدفع لخزينة البلدية تحسبها الدولة و تقوم المؤسسة بتسديد المبلغ المطلوب . مع العلم أن المؤسسة لها تخفيض بنسبة 50% .

2-الرسم على النشاطات الملوثة للبيئة : هي الرسم على النشاطات الملوثة للبيئة (المواد الأولية المستعملة لإنتاج الكوابل) (Pri – Prc و فضلات الكوابل) .

- بحيث تقوم المؤسسة بإعطاء لمديرية البيئة تقارير الفضلات و التي تقوم بدورها بفرض الرسم على الشركة .

3-الرسم على التكوين المهني و التمهين : هما رسوم تفرضهما الدولة على المؤسسة في حالة استقبال المؤسسة للتمهين و هي سداسية لكل منهما 0.5%و 1% من التكلفة الأجرية في السنة (La masse salariale)

1)الرسم على القيمة المضافة :

حساب تكلفة الرسم على القيمة المضافة خلال فترة (2011-2014).

الجدول رقم (10):تكلفة الرسم على القيمة المضافة للمؤسسة .

الوحدة : 100 دج

البيان	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال	63.506	80.436	81.745	77.246
الرسم على القيمة المضافة TVA	10.796	13.674	13.896	13.131

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على دفاتر المؤسسة .

من خلال الجدول نلاحظ :

إن الرسم على القيمة المضافة يتغير من سنة إلى أخرى فكلما زاد رقم الأعمال زاد معه الرسم على القيمة المضافة , أي أن هناك علاقة طردية بين كل من الرسم على القيمة المضافة و رقم الأعمال .

2)الرسم على النشاط المهني :

حساب تكلفة الرسم على النشاط المهني خلال فترة (2011-2014) للمؤسسة .

الجدول رقم (11): تكلفة الرسم على النشاط المهني .

الوحدة :1000 دج

البيان	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال	63.506	80.436	81.745	77.246
الرسم على النشاط المهني TAP	1.207	1.608	1.634	1.544

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على دفاتر المؤسسة .

من خلال الجدول نلاحظ:

بنسبة للرسم على النشاط المهني فهو كذلك يتغير من سنة إلى أخرى بسبب رقم الأعمال فكلما زاد رقم الأعمال زادت نسبة الرسم على النشاط المهني .

*من خلال الجداول السابقة نستنتج :

بأن كل من الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني لا يؤثران على اختيار الشكلين السابقين و إنما يتأثران برقم الأعمال .

- إذ يتوقف الاختيار على الضرائب التي تمس الربح أو الدخل المحقق من قبل المؤسسة .

المطلب الثالث : تأثير الجباية على القرارات المالية للمؤسسة .

1) التمويل في مؤسسة صناعة الكوابل :

تتنوع مصادر التمويل في المؤسسة من الداخلية إلى الخارجية و لكن تعمل المؤسسة باختيار أفضل مصدر تمويل الذي يحقق لها وفرة ضريبية , أي أنها تأخذ العامل الجبائي بعين الاعتبار عند تحديد مصادر التمويل .

1 – التمويل الذاتي :

لقد مر التمويل الذاتي في المؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية كغيرها من المؤسسات العمومية بمرحلتين :

- مرحلة قبل إعادة الهيكلة .
- مرحلة بعد إعادة الهيكلة.

أولا/ التمويل الذاتي قبل إعادة الهيكلة

اعتمدت المؤسسة في هذه المرحلة كغيرها من المؤسسات الوطنية على تمويل نفسها من موارده ا الداخلية، والمتمثلة في رأسمالها والمؤونات والاحتياطات أي التمويل الذاتي الكلاسيكي، بالإضافة إلى الإعانات التي تقدمها لها الدولة والمتمثلة في سلفات الخزينة سواء كانت نهائية تحت شكل قروض أو تسبيقات

ثانيا/ التمويل الذاتي بعد إعادة الهيكلة :

تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية سنة 1998،وأصبحت بذلك المؤسسة مستقلة عن باقي الوحدات (واد سمار، جسر قسنطينة)، حيث استطاعت أن تنتج أكثر مما كان ينتج من طرف ثلاث وحدات، وقد تم رفع رأسمالها من 23 مليون دينار جزائري إلى 800 مليون جزائري.

وفي هذه المرحلة أصبحت الموارد الداخلية للمؤسسة توجه الاستثمار عن طريق شراء آلات أو مباني أو استثمار في الأوراق المالية، وهذا ما يفرضه القانون على المؤسسة العمومية في إلزامية شراء أسهم وسندات.

كما قامت المؤسسة في هذه المرحلة بشراء: 2000 سند لمؤسسة 'AIR ALGERIE' بـ 10.000 دينار جزائري للسند الواحد، أي ما يعادل 20.000.000 دينار جزائري، بمعدل فائدة 4.5% لمدة 6 سنوات، حيث يعتبر البنك الجزائري الخارجي ' BEA' كوسيط بينها 'ENICAB' وبين ' AIR ALGERIE '.

2- لتمويل الخارجي :

أولا/ التمويل الخارجي قبل إعادة الهيكلة :

عند عدم كفاية المصادر الداخلية يتم اللجوء إلى الاقتراض لكي تقوم المؤسسة بتغطية احتياجاتها الاستغلالية حيث تكون مضطرة إلى اللجوء إلى القروض المصرفية قصيرة الأجل، والمتمثلة في السحب على المكشوف، وكانت الموارد الخارجية للمؤسسة المتمثلة في السلفات الخارجية على شكل قروض الموردين والاستدانة الخارجية، حيث كان الجهاز المصرفي في تلك المرحلة عبارة عن ممرات ومصادر تمويل للمؤسسة عن طريق الخزانة العمومية، وتلجأ المؤسسة إلى التطهير المالي لتسديد ديونها تجاه البنوك التجارية والخزينة العمومية، وأيضا القضاء على عجزها المالي ليصبح لها هيكل مالي متوازن.

ثانيا/ التمويل الخارجي بعد إعادة الهيكلة :

في هذه المرحلة أصبحت المؤسسة مستقلة بنفسها، أي أنها مسؤولة عن تمويلاتها دون تدخل الدولة في ذلك، وتتحمل جميع الالتزامات الناشئة عن عملية التمويل، إن عملية منح القروض في هذه الحالة لم تعد تتوقف فقط على قرار البنك، الذي من المفروض أنه أصبح مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة، تتخذ بكل حرية قراراتها المتعلقة بالرفض أو الموافقة على تقديم القروض، وإنما تتوقف أيضا على استشارة المصلحة المركزية للمخاطر والحصول على موافقتها.

*** كيفية تمويل دورة الاستغلال**

دورة الاستغلال هي شبكة التدفقات المالية التي تؤمن سيرورة تبادلات المؤسسة مع الأعوان الاقتصاديين الآخرين، أي كل العمليات التي تدخل من فترة تحويل المؤسسة النقود إلى سلع وخدمات إلى غاية استرجاعها للنقود، هذه الأخيرة سيتم توظيفها في نشاط الاستغلال أي تمويلها له، بالإضافة إلى الاعتماد على مصادر أخرى للتمويل سواء داخلية أو خارجية، وبالتالي فإن تمويل نشاط الاستغلال يعتمد بالدرجة الأولى على عوائد نشاط الاستغلال.

نتائج التمويل:

سنقوم بتوضيح النتائج المتحصل عليها من خلال طرق التمويل المعتمدة، من أجل تمويل دورة الاستغلال

للمؤسسة. وكما هو معلوم فإن دورة الاستغلال للمؤسسة تبدأ بالتموين بالمواد الأولية وتخزينها، ثم عملية الإنتاج ثم تخزين المنتجات التامة وآخر مرحلة تتمثل في عملية البيع وتحصيل المستحقات، وفي نهاية كل دورة تجد المؤسسة قد أنفقت العديد من التكاليف المتمثلة في تكاليف الاستغلال، وتحصل المؤسسة في مقابل ذلك على إيرادات الاستغلال والفرق بينهما يمثل نتيجة الاستغلال التي تبين مدى نجاح أو فشل المؤسسة في نشاطها الاستغلالي .

*و يمكن حساب قيم التمويل الذاتي من خلال :

الجدول رقم (12):التمويل الذاتي في مؤسسة في صناعة الكوابل .

الوحدة : 1000

البيان	2012	2013	2014
النتيجة الصافية للدورة	67.920	64.151	58.481
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	25.206	16.554	14.587
قيمة التمويل الذاتي	93.126	80.705	73.068
نسبة النمو	-	15.53	10.45

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الفاتر المحاسبية للمؤسسة .

نلاحظ من خلال الجدول :

أن قيم التمويل كلها موجبة خلال فترة (2012-2013-2014) و هو ما يدعم الاستقلالية المالية للمؤسسة و عدم وجود اختلال في التوازن المالي و يسمح لها بتمويل استثماراتها على المدى القصير و الطويل بأقل تكلفة .

بحيث أن نسبة التمويل الذاتي في 2013 بلغت 15.53% أما في سنة 2014 انخفضت نسبة التمويل إلى 10.45% بسبب انخفاض النتيجة الصافية و مخصصات الاهتلاكات و المؤونات .

و حتى نتمكن من تحديد أهمية الاهتلاكات من الناحية الضريبية و مدى قدرتها على تحقيق وفرة ضريبية تعتمد على وضعية مؤسسة مفترضين حالة عدم خصم الاهتلاك و حالة خصم الاهتلاك و ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (13) : تقدير الوفرة الضريبية الناتج عن الاهتلاك .

الوحدة : 1000دج .

البيـــان	2012	2013	2014
النتيجة بدون خصم الاهتلاك	95.687	87.581	75.154
الضريبة على أرباح الشركات	18.180	16.640	17.285
النتيجة الصافية	77.507	70.941	57.869

المصدر : من إعداد الطالبة بعد الاطلاع على دفاتر المؤسسة .

الجدول رقم (14): تقدير الوفرة الضريبية الناتجة عن خصم الاهتلاك من النتيجة .

الوحدة : 1000دج

البيان	2012	2013	2014
النتيجة بعد خصم الاهتلاك	71.027	79.619	60.567
الضريبة على أرباح الشركات	13.495	15.127	13.930
النتيجة الصافية	57.532	64.492	46.637
الوفرة الضريبية	19.975	6.449	11.232

المصدر من إعداد الطالبة بعد الاطلاع على دفاتر المؤسسة .

من خلال الجدولين نلاحظ :

بأن المؤسسة في حالة خصم مخصصات الإهتلاكات و المؤونات من النتيجة يسمح لها بتحقيق وفرة ضريبية .

– و لهذا يجب على المؤسسة اختيار أسلوب الاهتلاك الذي يحقق أكبر وفر ضريبية بين مختلف الأساليب المسموح بها وفق القانون الضريبي , و المؤسسة تطبق أسلوب الاهتلاك الثابت .

الجدول رقم (15): قيمة التمويل الذاتي من خلال الاهتلاك الثابت و المتنازل .

البيان	الاهتلاك الثابت	الاهتلاك المتنازل
الربح قبل الاهتلاك	100.000	100.000
الاهتلاك	20.000	30.000
الأرباح قبل الضريبة	80.000	70.000
ضريبة على أرباح الشركات	20.000	17.500
الربح الصافي	60.000	52.500
قيمة التمويل الذاتي	80.000	82.500

المصدر : من إعداد الطالبة بعد الاطلاع على دفاتر المؤسسة .

يتضح لنا من خلال الجدول السابق , أن المؤسسة تحقق أكبر قيمة تمويل ذاتي في حالة استعمال طريقة الاهتلاك المتنازل . الذي يبدأ بقسط اهتلاك مرتفع , و بناءا على ذلك يمكن القول بأن اختيار طريقة الاهتلاك له تأثير ضريبي على هذا النوع من التمويل , أي كلما زاد حجم الاهتلاك يؤدي إلى تحقيق التمويل الذاتي أكبر للمؤسسة , بما يسمح بتحقيق وفرة ضريبية أكبر, و هذا يسمح بتغطية احتياجاتها المالية من مصادرها الداخلية .

التمويل الخارجي في مؤسسة صناعة الكابل :

من الناحية الجبائية يحق للمؤسسة عند حساب نتيجة الدرة تخفيض كل من :

- الفوائد السنوية المدفوعة لتسديد الديون .
- الاهتلاك على الاستثمار المكتسب .

و من ثم تعمل كل من الفوائد و الاهتلاك من تخفيض وعاء الإيرادات الخاضعة للضريبة .

الجدول رقم (16): الوفرة الضريبية الناتجة عن التمويل الخارجي .

الوحدة :100دج

البيان	2012	2013	2014
النتيجة الإجمالية + مصاريف المالية	75.581	88.328	79.821
الضريبة على أرباح الشركات	14.360	16.782	18.358
النتيجة الصافية بالمصاريف المالية	61.221	71.546	61.463
النتيجة الإجمالية دون مصاريف مالية	71.027	79.619	60.567
الضريبة على أرباح الشركات	13.495	15.127	13.930
النتيجة الصافية دون مصاريف مالية	57.532	64.492	46.637
الوفرة الضريبية	3.689	7.054	14.826

المصدر :من إعداد الطالبة بعد الاطلاع على دفاتر المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ :

أنه عند خصم المصاريف المالية من النتيجة الإجمالية قد حقق للمؤسسة وفرة ضريبية , و هذا يعني أن الاعتماد على الاقتراض أفضل من الناحية الجبائية لأنه يخفض من الربح الخاضع للضريبة .

*الاختيار بين القروض التقليدية و قروض الإيجار :

من أجل اختيار بينهما تعتمد المؤسسة على أساس الوفرة الضريبية , بحيث يتميز مبلغ أقساط التمويل الايجاري بعدم التساوي بحيث تنخفض مع تقدم عدم استعمال الأصل و السبب في ذلك هو اقتصادي بحت بسبب أن مردودية هذا الأصل تكون عاليةفي بداية سنوات الاستعمال و تنخفض تدريجيا مع الزمن .

-إذ يحقق التمويل بقرض الايجاري للمؤسسة وفرة ضريبية عندما تقل فترة الايجار من العمر التقني للاستثمار و الذي يعد كبديل على عد أقساط اهتلاك الأصل عند شرائه عن طريق القرض و منه يسمح القرض الايجاري للمؤسسة من تحقيق وفرة ضريبية تفوق قيمته ما يمكن تحقيقه جراء اقتناء الأصل عن طريق فرض لسنين الأولى .

2)الاستثمار و توزيع الأرباح في مؤسسة صناعة الكوابل :

عندما تقرر المؤسسة التي تحقق أرباحا إعـادة استثمـارهـا , فـإن المشرع الجزائري منحها حوافز جبائية في شكل إعفاءات و تخفيضات تمس معدل الضريبة على أرباح الشركات .

و تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى إعفاء ضريبي أي بنسبة 0%طبقا للشروط التالية :

- عندما يتم تخصيص هذه الأرباح أثناء السنة تحقيقها لاستثمـارات عقارية و منقولة تنجزها هذه المؤسسة في إطار نشاطها أو خارجه .
- حينما تلتزم المؤسسـة عنـد الاكتـتـاب تـصـريحـهـا , و ذلك بتخصيصها في خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها .
- يجب أن تمسك المؤسسة التي تستفيد من ها التخفيض محاسبة قانونية .
- يجب عليها كذلك أن تذكر في تصريح السنوي للنتائج , الأربـاح الـتـي قـد تـخضـع للنسبة المخفضة , و يرفق التصريح بقائمة الاستثمارات الحقيقية مع الإشارة إلى طبيعتها و تاريخ دخولها في الأصول و سعر التكلفتها .

الجدول رقم (17): الوفرة الضريبية الناتج عن إعادة استثمار الأرباح خلال فترة (2012-2013-2014)

الوحدة :1000دج

البيان	2012	2013	2014
الوعاء الضريبي	71.027	79.619	60.567
الضريبة على أرباح الشركات	13.495	15.127	13.930
المبلغ المعاد استثماره	25.302	36.223	30.224
الضريبة عند إعادة الاستثمار	8.687	8.245	6.978
الوفرة الضريبية	4.808	6.882	6.952

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على دفاتر المؤسسة .

من الجدول أعلاه نلاحظ :

بأن المؤسسة في حالة عدم قيامها بإعادة استثمار أرباحها سوف تقوم بدفع التكلفة الضريبية قدرها خلال ثلاثة سنوات 42.552 دج و في حالة إعادة الاستثمار جزء من مبلغ النتيجة فإنها ستستفيد من إعفاء ضريبي مع تحقيق وفرة ضريبة قدرها خلال ثلاثة سنوات 18.642دج .

بمعنى أنه عند تحديد الوعاء الضريبي أو بما يسمى بالربح الجبائي يطرح منه مبلغ الأرباح المعاد استثمارها الناتجة عن عملية التنازل و بيع الاستثمار التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المالية لسنة 2012 , و لأن هذه الأخيرة معفى من الضريبة أما الباقي فيخضع لمعدل عادي بمقدار 19%و تحسب الضريبة وفق العلاقة التالية :

الضريبة	المبلغ
1-الضريبة بمعدل الربح العادي :19% =0.19*45.725	8.687
2-الضريبة بمعدل 0% على الربح معاد استثماره : 25.302معفات من الضريبة .	0
المجموع	8.687

خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة صناعة الكوبل من أهم المؤسسات التي تمول السوق الجزائري و أحد المؤسسات الوطنية ذات الأهمية الاقتصادية على الصعيد المحلي و الوطني .

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الاشكالية المتمثلة في : ما هو دور الاختيارات الجبائية على قرارات المؤسسة الاقتصادية ؟ و تناولنا فيه مبحثين : المبحث الأول تم فيه التعريف بالمؤسسة من نشأتها و تعريفها و هيكلها التنظيمي , أما المبحث الثاني و فيه مدى تأثير الجباية على قرارات المؤسسة سواء المتعلقة بشكلها القانوني أو المتعلقة بالقرارات المالية (تمويل , الاستثمار , توزيع الأرباح).

و خلصت الدراسة أن المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار العامل الجبائي في اتخاذ القرار من خلال العمل على تحقيق أكبر وفرة ضريبية مع تخفيض تكلفة الضريبة باعتبارها عبء على المؤسسة لما لها تأثير على النتيجة و على أدائها المالي .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

الاختيار الجبائي هو عملية قانونية يعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبـائي و الـذي يقـوم على مدى احترام القانون الجبائي من حيث الشكل و المضمون بإضافة إلـى أن يحقـق الخيـار الأهـداف الاقتـصادية للمؤسسة , و إن هذا النوع من الخيـار يسـاعـد المـؤسسـة على تحـقيق تدفقات نقدية أو وفر ضريبية سواء في مرحلة التمويل أو الاستثمار أو في توزيع الأرباح و بتالي تأثيرها على الأداء المالي .

و من خلال ما سبق و للإجـابـة علـى الإشكـاليـة و المتمثـلـة فـي "مـا هـو دور الاختيـارات الجبائيـة على قـرارات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟"من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج و الأدوات المشار إليها في المقـدمة , و انطلاقا من الفرضيات المعتمد توصلنا إلى :

1) نتائج البحث :

قمنا من خلال هذا البحث التركيز على معرفة العناصر النظرية الأساسية للضريبـة و معـرفـة أهـم الـضرائب و الرسوم المعمول بها في الجزائر التي تمس كل من رقم الأعمال و الربح أو الدخل كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسة حتى يتسنى ها تحقيق هامش المناورات المسموح بها قانونيا ثم قمنا بدراسة تأثير الضريبـة على الكـل القـانـوني للمؤسسة من خلال التعرف على مختلف الأشكال القانونية للمؤسسة , و من ثم تحليل أهم أنواع الضرائـب الـتـي تخضـع لها هذه الأشكال , و بذلك تأكد لنا بأن لكل شكل قانوني نـظـام ضـريبـي يـخضـع لـه , و مـا يتبقى على المدير المؤسسة سوى حساب التكلفة الضريبية و اختيار الشكل القانوني المناسب الذي يحقق أكبر مزايا ضريبية ممكنة .

– أما بالنسبة لتأثير الضريبة على القرارات المالية نجد :

– ثمة علاقة تربط بين الاستثمار و الضريبة و هي علاقـة متبادلة إذ أن زيادة الاستثمار تؤدي إلى رفع حصيل الضريبة .

– يطرح النظام الجبائي الجزائري العديد من التحفيزات لتفعيل الاستثمار .

– تعتبر التكلفة الضريبية عاملا أساسيا محددا لقرار التمويـل و اختيـار مصـادره عـلى أسـاس التكلفـة الدنيـا .

– يعتبر التمويل الذاتي أفضل وسيلة للتمويل و أقلها تكلفة إلا أنه يكون في معظم الأحيان غير كافي لتغطية احتياجات المؤسسة .

2) الاقتراحات و التوصيات :

– الاقتراحات :

استنادا إلى النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية :

– يجب على مسيير المؤسسة اختيار الشكل القانوني الذي يحقق أقل تكلفة ضريبية من ثم تحسين أدائها .
– يجب على المؤسسة احترام الالتزامات الجبائية من أجل الاستفادة من المزايا الجبائية للاستثمار .
– يجب على مسير المؤسسة أخذ بعين الاعتبار التكلفة الجبائية عند اختيار مصادر التمويل و نوع الاستثمار و قرار توزيع الأرباح .

– التوصيات:

– إن عملية الاختيار الجبائي في المؤسسة الاقتصادية مفيد ومهمته تخفيض من الأعباء الجبائية مما يساعد المؤسسة على تحقيق وفرات ضريبية تساعدها على النمو و البقاء و عليه نرى إدخال موضوع الاختيار الجبائي في البرامج العلمية لطلبة ليسانس و الماستر تخصص محاسبة و جباية أمر مهم .

– ضرورة الاهتمام بالقوانين الجبائية و محاولة الاستفادة منها قدر الإمكان و عدم إهمال أ جزء منها .

– أهمية أخذ الوفرة الضريبية بعين الاعتبار عند تحديد أي سياسة من سياسات المؤسسة لما لها تأثير في المركز المالي .

– الرفع من مستوى الثقافة الجبائية للمسيرين من خلال التكوين و التربصات و بتالي تمكينه من استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة , و توضيح الاختيارات الواجب اقتنائها .

– الاهتمام بدراسة التأثيرات الضريبية من شأنه أن يساهم في تحسين القدرات المالية للمؤسسة و بتالي على خزينة المؤسسة من خلال أنواع الاقتطاعات الضريبية التي تخضع لها المؤسسة .

قـائمـة الـمـراجـع

قائمة المراجع :

قائمة الكتب بالغة العربية:

1. خـالد عبد العلـيم السيد عـوض ، الضريبة على القيمة المضافة ،إيتراك للنشر و التوزيع ،مصر ،2007.

2. أيمن حداد و عمر بني راشد ، المحاسبة الضريبية ، دار الصفاء ، عمان ، 2010.

3. بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومه ، الجزائر ، 2001.

4. بن عمارة منصور ، الضرائب على أرباح الشركات ، دار هومه ، الجزائر ، 2010.

5. بن عماره منصور ،الضرائب على الدخل الإجمالي ، دار هومه ، الجزائر ، 2010.

6. بو ذراع بلقاسم ، الوجيز في القانون التجاري ، مطبعة الرياض قسنطينة ، الجزائر ، 2004.

7. حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات , ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 .

8. خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية ، دار جامد ، الأردن ، 2004.

9. رياض الحلبي و آخرون ، محاسبة الشركات ، دار الصفاء للطباعة و النشر ، عمان ، 2009.

10. زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر و الطباعة ، الإسكندرية ، 1998.

11. شقيري نوري موس ، إدارة الاستثمار ، دار المسيرة ، عمان ، 2012.

12. محمد حمو و منور أوسرير ، جباية المؤسسات ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بوداود , طبعة 1، الجزائر ، 2009.

13. غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، البيارق ، عمان ،1998.

14. محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومه ، الجزائر ، 2003.

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

16. مهدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي ، لبنان ، 2005.

17. يونس أحمد بطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003.

الرسائل و الأطروحات :

18. محمد حمر العين ، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة باتنة _ الجزائر ، 2010.

19. صابر عباسي ، أثر التسير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة ورقلة _ الجزائر ، 2010.

20. رحال إيمان دور التسيير الإستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة بسكرة _ الجزائر ، 2013.

21. معمري فيصل ، المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في ميدان الحقوق و العلوم السياسية ، الجزائر ، 2013.

22. شكال آسيا ، أثر الضريبية على القرارات المالية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة بسكرة _ الجزائر ، 2013.

23. عبد الرحمان عقلة علي السفلتي ، تأثير الضريبة على الدخل في تمويل شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية في جامعة نابلس – فلسطين ،2004 .

24. محمد بوشوشة ، مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، جامعة بسكرة –الجزائر ، 2007.

25. الحاج علي حليمة ، إشكالية تمويل المؤسسات الصغيرة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير ، جامعة قسنطينة _ الجزائر ، 2008.

26. فاطمة زهراء رمضاني ، الأثر الجبائي للبدائل التمويلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية ، جامعة بسكرة – الجزائر ، 2010.

27. بن مزيان سناء ، واقع النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في المحاسبة و الجباية ، جامعة بسكرة – الجزائر ، 2013.

28. محمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، مذكرة لنيل شهادة الماحستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص إدارة أعمال ، جامعة ورقلة – الجزائر ،2003 .

المقالات :

29. عباس الصابر و محمود فوزي شعوبي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات ، مجلة الباحث ، الجزائر ، العدد 2013/12.

30. ولهي بوعلام و عجلان العياشي ، دور السياسات الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية ، للمؤسسة في ضل التحولات المتسارعة ، ملتقى دولي ، سطيف – الجزائر ، 2004 .

31. المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، محاسبة شركات الأموال ، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المنهج .

32. بن واضح الجيلاني ، عنوان المداخلة : تحليل تأثير الجبائي على نتائج بعض اختيارات المؤسسة .

33. ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 2 ، جامعة ساعد دحلب ، البليدة ، 2003.

القوانين و الجرائد الرسمية :

34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد42، المؤرخة في 27 يوليو2008 الموافق ل24 رجب عام 1492هـ.

35. قانون الإجراءات الجبائية ،طبعة 2012، الجزائر .

36. المادة 136/135 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، الوزارة المالية ،الجزائر ،سنة 2011.

37.المادة 209 212و217 و 220 و222 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، الوزارة المالية ، الجزائر ، 2012.

38. المادة 2 و 3 و4 و51 و 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ،المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2014.

39. قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، طبعة 2013 .

40. المملكة المغربية و المدونة العامة للضرائب ، 2010.

المراجع باللغة الفرنسية :

39. Rivoli jean , vive l impôts , édition de seuil 1970.

40. Mohamad Cherif aimouche, l'impôt sur la revenue globale, Hiwar com. Edition 1992

41. François Déroule ,Finances publique ,10ème édition, 1995

42. Jacques perce bois , Fiscalité et croissance, 1977

43. KPMG .international, Guide investirent, édition imprimé en Alger، 2012.

44. Jacques perce bois , Fiscalité et croissance, 1977.