الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية والمالية

دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

–دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي–

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في محاسبة وجباية

تخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبة:

بن عودة أمال

أمام اللجنة المشكلة من:

طالبي محمد	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
ونادي رشيد	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
ساحل محمد	أستاذ	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
حواس محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
سايج فايز	أستاذ محاضر "أ"	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا
يوسفي عاشور	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021_2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية والمالية

دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

–دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي–

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في محاسبة وجباية

تخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبة:

بن عودة أمال

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

ونادي رشيد

تاريخ المناقشة: 2022/02/02

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين بارك الله فيهما وأطال في عمرهما

إلى كل إخواني وأختي مروة

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل زملائي وزميلاتي في الدراسة

إلى أصدقاء المكتبة كل باسمه

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

كلمة شكر

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد :

الشكر والحمد لله الذي وفقني على إنجاز هذا العمل

ثم أتقدم بخالص شكري وبالغ تقديري إلى أستاذي الأستاذ الدكتور ونادي رشيد على سعة صبره، وعلى المجهودات التي بذلها والثقة التي منحنا إياها، فكان نعم الأستاذ ونعم المشرف.

والشكر موصول إلى لجنة المناقشة على تكرُّمها بمناقشة هذا العمل بغرض تقويمه، تطويره وتحسينه.

كما أتقدم بشكري وامتناني إلى كل من بذل معي جهداً ووفر لي وقتاً

الملخص:

تهدف هذه الدراسة للوصول إلى دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار باعتبار الضريبة متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند صنع القرار، وذلك من خلال إدراج العامل الجبائي في عملية اتخاذ القرارات لتعظيم العوائد وتخفيض العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن، فللمسير الحق في المفاضلة بين الخيارات الجبائية من جهة والاستفادة من الامتيازات الجبائية المتاحة في التشريع الجبائي الجزائري من جهة أخرى.

وقد تم في هذه الدراسة اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري، حيث تم التعرض إلى مدخل عام للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية والإطار النظري لاتخاذ القرار، بالإضافة إلى دراسة دور التسيير الجبائي في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة وترشيد القرارات المالية. وتم إسقاط الجانب النظري ميدانيا وذلك بدراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي في السنوات 2016-2020، من خلال دراسة الوضع الجبائي للمؤسسة وتقييم تسييرها الجبائي من خلال عملية الرقابة الجبائية والتدقيق الجبائي، ومحاولة التوصل إلى المخاطر التي تحملتها المؤسسة خلال فترة الدراسة، بالإضافة إلى محاولة عرض وتقييم الخيارات الجبائية المتاحة لمؤسسة قاسيمي.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التسيير الجبائي، اتخاذ القرار، الخطر الجبائي.

فهرس المحتويات

العـــــنـــــــوان	الصفحة
الإهداء:	أ
كلمة شكر:	ب
الملخص:	ج
فهرس المحتويات:	د–ح
فهرس الجداول:	ط–ل
فهرس الأشكال:	م–ن
فهرس الملاحق:	س–ع
قائمة المختصرات:	ف–ص
المقدمة العامة:.....	01–11
الفصل الأول: مدخل لدراسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد:	013
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة	014
المطلب الأول: ماهية الضريبة	014
المطلب الثاني: التصنيف والتنظيم الفني للضريبة	018
المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري وأهم الضرائب المطبقة فيه.....	022
المبحث الثاني: مرتكزات التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.....	031
المطلب الأول: ماهية التسيير الجبائي	031
المطلب الثاني: أسس وأهداف التسيير الجبائي.....	038
المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي.....	044
المبحث الثالث: دور التسيير الجبائي في تسيير الخطر الجبائي.....	049
المطلب الأول: أدوات (آليات) التسيير الجبائي.....	049
المطلب الثاني: ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة.....	063
المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة.....	068

خلاصة الفصل الأول:	079
الفصل الثاني: الإطار النظري لعملية اتخاذ القرارات	
تمهيد:	081
المبحث الأول: أساسيات إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.....	082
المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرارات.....	082
المطلب الثاني: تصنيف القرارات	085
المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرارات.....	090
المبحث الثاني: قرار اختيار الشكل القانوني للمؤسسة	094
المطلب الأول: شركات أموال(Société des Capitaux)	094
المطلب الثاني: شركات أشخاص (Société des Personnes).....	101
المطلب الثالث: شركات مختلطة.....	107
المطلب الرابع: مجمع شركات.....	113
المبحث الثالث: القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية.....	119
المطلب الأول: قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية	119
المطلب الثاني: قرار التمويل وخصائص هيكل التمويل المناسب	126
المطلب الثالث: قرار توزيع الأرباح	140
خلاصة الفصل الثاني:	146
الفصل الثالث: دور التسيير الجبائي في اتخاذ مختلف القرارات في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد:	148
المبحث الأول: مقومات التسيير الجبائي.....	149
المطلب الأول: مؤهلات المسير الجبائي.....	149

المطلب الثاني: مراحل التسيير الجبائي.....	152
المطلب الثالث: محددات التسيير الجبائي	158
المبحث الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد اختيار الشكل القانوني للمؤسسة	165
المطلب الأول: الضرائب المفروضة على أرباح المؤسسات	165
المطلب الثاني: دور التسيير الجبائي في المفاضلة بين مختلف الأشكال القانونية للمؤسسات.....	177
المطلب الثالث: النظام الجبائي لمجمع شركات.....	179
المبحث الثالث: دور التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية.....	184
المطلب الأول: ترشيد قرار التمويل من المنظور الجبائي.....	184
المطلب الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار الاستثمار.....	197
المطلب الثالث: أثر الضريبة على سياسة توزيع الأرباح	205
خلاصة الفصل الثالث:	208
الفصل الرابع: التسيير الجبائي كآلية لترشيد اتخاذ القرار بمؤسسة قاسيمي	
تمهيد:	210
المبحث الأول: الإطار الجبائي والمالي لشركة قاسيمي.....	211
المطلب الأول: تقديم ش.ذ.م.م قاسيمي.....	211
المطلب الثاني: عرض الإطار الجبائي للشركة.....	217
المطلب الثالث: دراسة الهيكل المالي لشركة قاسيمي.....	221
المبحث الثاني: تقييم التسيير الجبائي في شركة قاسيمي.....	227
المطلب الأول: تقييم التسيير الجبائي من خلال الرقابة الجبائية.....	227
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي كآلية لتقييم التسيير الجبائي في الشركة.....	236
المبحث الثالث: عرض وتقييم الخيارات الجبائية لشركة قاسيمي.....	245

المطلب الأول: عرض الامتيازات الجبائية للشركة.....	245
المطلب الثاني: اختيار نظام الاخضاع الخاص بالمجعات.....	252
خلاصة الفصل الرابع:	264
الخاتمة العامة:	265
المراجع:	271
الملاحق:	286
الملخص باللغة الأجنبية.....	314

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	تصنيف الضرائب.....	018
(2-1)	مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة وغير مباشرة.....	019
(3-1)	التعديلات الجبائية خلال الفترة 2007-2016.....	067
(4-1)	آجال وعقوبات تأخر أو عدم دفع الضرائب الواجبة على المؤسسة الاقتصادية.....	073
(1-2)	تصنيف القرارات.....	085
(2-2)	خصائص شركة المساهمة.....	096
(3-2)	خصائص شركة التوصية بالأسهم.....	100
(4-2)	خصائص شركة التضامن.....	104
(5-2)	خصائص شركة التوصية البسيطة.....	105
(6-2)	خصائص شركة المحاصة.....	106
(7-2)	خصائص الشركة ذات مسؤولية محدودة.....	108
(8-2)	مصادر تمويل المؤسسة.....	127
(1-3)	الفرق بين الخيار الاستراتيجي والخيار التكتيكي.....	157
(2-3)	الخيارات المرتبطة بنظام الخضوع للضريبة في التشريع الجبائي الجزائري	160
(3-3)	التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم	165
(4-3)	كيفية حساب النتيجة من خلال مدونة حسابات الإيرادات والأعباء	166
(5-3)	يحدد سقف خصم بعض أنواع الأعباء المختلفة بالمؤسسة	169
(6-3)	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	172
(7-3)	التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات.	172
(8-3)	السلم الضريبي على الدخل الإجمالي	176
(9-3)	تواريخ دفع التسبيقات وكذا طريقة حساب مبالغها	177
(1-3)	المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص والأموال في التشريع الجبائي الجزائري	178
(1-4)	معلومات عامة حول شركة قاسيمي	212
(2-4)	تطور رقم الأعمال شركة قاسيمي خلال الفترة (2011-2020)	216
(3-4)	الالتزامات الجبائية لشركة قاسيمي	218
(4-4)	الالتزامات الجبائية خلال الفترة 2016-2020	219
(5-4)	جانب الخصوم لشركة قاسيمي بتاريخ 2020/12/31	222
(6-4)	جانب الأصول لشركة قاسيمي بتاريخ 2020/12/31	223

(4-7)	نسبة التمويل (الهيكل المالي) للمؤسسة	225
(4-8)	مخرجات التحقيق في رقم الأعمال.....	230
(4-9)	إعادة تقييم الرسم على القيمة المضافة.....	230
(4-10)	إعادة تقييم الرسم على النشاط المهني.....	231
(4-11)	الهبات الواجب إعادة إدماجها في النتيجة الجبائية.....	232
(4-12)	جدول تفصيلي للفرق بين أقساط الاهتلاك وحد الخصم للسيارات السياحية	233
(4-13)	إعادة تقييم الضريبة على أرباح الشركات.....	234
(4-14)	إعادة تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي.....	234
(4-15)	الحقوق المتملص منها خلال الرقابة الجبائية	235
(4-16)	الغرامات المترتبة عن الحقوق المتملص منها	237
(4-17)	قيمة اهتلاك السيارات السياحية الواجب إعادة إدماجها لسنتين 2018 و2019.....	237
(4-18)	الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على أرباح الشركات.....	237
(4-19)	الخطر الجبائي المترتب عن الرسم على التكوين والتمهين	239
(4-20)	جدول تفصيلي للرسم على القيمة المضافة على المبيعات	240
(4-21)	كشف التسديدات فيما يخص الرسم على النشاط المهني لسنة 2019	241
(4-22)	الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/ RL	242
(4-23)	قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة خلال سنة 2019	243
(4-24)	قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة خلال سنة 2020	243
(4-25)	يبين فوائض القيمة المحققة في سنتين 2018 و2020.....	245
(4-26)	الوفر الضريبي الناتج عن الاستدانة لشركة قاسيمي.....	247
(4-27)	قدرة التمويل الذاتي للشركة.....	248
(4-28)	يبين الوفرات الضريبية للاهتلاكات.....	249
(4-29)	حيازة الاستثمارات في شركة قاسيمي بين 2016-2020	250
(4-30)	الاستثمارات المتنازل عنها بين 2016-2020	251
(4-31)	أقساط الاهتلاكات للاستثمارات للفترة 2016-2020.....	252
(4-32)	معلومات عامة حول مؤسسة Kacimi IND	253
(4-33)	معلومات عامة حول مؤسسة K-Dallas	254
(4-34)	معلومات عامة حول مؤسسة HGT	254
(4-35)	النتائج الصافية المحققة خلال الفترة (2016-2020)	256

(4-36)	النتائج الجبائية المحققة خلال الفترة (2016-2020)	257
(4-37)	رقم الأعمال المحقق بين شركة HDG وشركة SKIP	258
(4-38)	رقم الأعمال المحقق بين شركة K-Dallasوشركة SKIP	258
(4-39)	رقم الأعمال المحقق بين شركة Kacimi IND وشركة SKIP	258
(4-40)	رقم الأعمال المحقق بين شركة SKIPوشركة Kacimi IND	258
(4-41)	الوفرات الضريبية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني (2016-2020).....	260
(4-42)	الوفرات الضريبية المتعلقة بللرسم على القيمة المضافة (2016-2020)	260
(4-43)	الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة خلال الفترة (2016-2020)	261
(4-44)	النتائج الجبائية المجمعة خلال الفترة (2016-2020)	262

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	آلية عملية المراجعة الجبائية الداخلية.....	051
(02-01)	آلية عملية المراجعة الجبائية الخارجية.....	052
(03-01)	مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة	057
(04-01)	العناصر الاساسية للحوكمة الجبائية في المؤسسة.....	061
(01-02)	تصنيفات القرار حسب أهميتها.....	086
(02-02)	مراحل اتخاذ القرار.....	091
(03-02)	ابعاد الاستثمار.....	121
(04-02)	محددات التمويل الذاتي.....	129
(05-02)	عملية قرض الايجار.....	140
(01-03)	إجراءات تجميع المعلومات ومعالجتها في إطار التسيير الجبائي.....	153
(02-03)	يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.....	167
(03-03)	العلاقة بين نسبة الهيكل المالي وتكلفة رأس المال في ظل وجود تكلفة الإفلاس.	192
(04-03)	قيمة المؤسسة في ظل الخضوع للضريبة ووجود تكلفة الإفلاس.....	192
(05-03)	قيمة المؤسسة في ظل الخضوع للضريبة ووجود تكلفة الإفلاس وتكلفة الوكالة..	194
(01-04)	الهيكل التنظيمي لشركة	213
(02-04)	تطور رقم الأعمال.....	216
(03-04)	تطور حجم الالتزامات الجبائية	219
(04-04)	تطور قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.....	248
(05-04)	الهيكل التنظيمي المقترح للمجمع الجبائي KACIMI	255

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	حسابات الضرائب والرسوم لشركة قاسيميSKIP.....	287
(02)	الاشعار بالرقابة المرسل من طرف مديرية الضرائب.....	293
(03)	مضمون التبليغ الأولي بالمخالفات.....	294
(04)	التبليغ النهائي وامر بالدفع للعقوبات.....	304
(05)	جدول تفصيلي لحصيلة الرسم على النشاط المهني لسنة 2019.....	305
(06)	جدول تحديد النتائج الجبائية لكل المؤسسات لسنة 2020.....	306
(07)	العمليات البينية بين المؤسسات خلال الفترة 2016-2020	310
(08)	حسابات الأصول لشركة قاسيمي.....	311

قائمة المختصرات

الاختصار	باللغة الأجنبية	بالغة العربية
IBS	Impôt Sur Les Bénéfices Des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt Sur Le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
DD	Droit de Douane	الرسوم الجمركية
ANDI	Agence Nationale De Développement De l'Investissement	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
ANSEJ	Agence Nationale De Soutien A L'emploi Des Jeunes	الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب
ANADE	National Agency for Support and Development of Entrepreneurship	الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية
ANGEM	Agence Nationale de Gestion du Microcrédit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
CNAC	Caisse Nationale D'assurance Chômage	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
SPA	Société Par Action	شركة ذات أسهم
SARL	Société A Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
EURL	Entreprise Unipersonnelle A Responsabilité Limitée	شركة الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة
SNC	Société En Nom Collectif	شركة تضامن
VAN	Valeur Actuelle Nette	القيمة الحالية الصافية
TRI	Taux De Rentabilité Interne	معدل الداخلي للمردودية
CAF	La Capacité D'autofinancement	قدرة التمويل الذاتي
SKIP	**S**arl **K**acimi **I**mportation de tous **P**roduits	ش.ذ.م.م. قاسيمي لاستراد كل المواد

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

تنشط المؤسسات على اختلاف أنواعها وأشكالها القانونية في محيط يتسم بالتغير الدائم والمستمر نظرا للاضطرابات المستمرة في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية، وهذا ما يلزمها التكيف مع هذه الظروف ومعرفة تطوراتها والاستفادة منها على أكمل وجه حتى تستطيع كسب مكانتها في السوق وتعزيزها، وينتج عن هذه المكانة زيادة في حصتها السوقية وتدعيم مركزها المالي وبالتالي زيادة إيراداتها وضبط تكاليفها والعمل على توجيهها في استثماراتها نحو أفضل الخيارات المتاحة.

والجباية أحد المتغيرات التي تهتم بها المؤسسة، وتمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهي تعبر عن القوة العمومية التي من خلالها تفرض الدولة الرسوم والضرائب وطرق تحصيلها، ويعتبر قانون المالية هو المنظم الأساسي للجباية والذي يتضمن في أحكامه إحداث تعديلات عل كل من المعدلات الضريبية والإعفاءات والإجراءات الجبائية، وباعتبار المؤسسة تنظيم اقتصادي يهدف إلى تحقيق الربح فهي تخضع للضرائب بمختلف أنواعها حيث يتطلب من المؤسسة الاقتصادية الجزائرية معرفة شاملة بالقوانين الضريبية وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها.

وتعد الجباية متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية، وعلى المؤسسة أن تكون على دراية تامة بهذه القوانين والتشريعات مما يحتم عليها معالجة جبائية خاصة ومحددة لمختلف الاختيارات ومتابعتها حتى لا تؤثر الضريبة عليها سلبا ما يؤدي إلى أخطاء تزيد من تكلفتها الجبائية، إن التسيير الجيد للجباية ومراجعتها على مستوى المؤسسة وإدراج البعد الجبائي في الاستراتيجية العامة للمؤسسة كفيل بتحقيق التحكم في جانب هام من التكاليف الجبائية.

ويعتبر التسيير الجبائي من الوسائل التي تستعملها المؤسسات المختلفة في تعظيم الاستفادة من مختلف الاختيارات والامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي من خلال تحقيق وفرات ضريبية وتحقيق الأمن الجبائي بتجنبها للخطر الجبائي، ويتجلى هذا في التأثير على مختلف قراراتها حيث نجد من أهم هذه القرارات قرار اختيار الشكل القانوني الأنسب لها والقرارات المالية.

وتؤثر القرارات مهما كان نوعها على الربح الخاضع للضريبة، لذلك على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار القرارات التي تؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي إلى أقل قدر ممكن، أو على الأقل تأجيل زمن التدفق النقدي إلى الخارج الناتج عن دفع الضريبة والاستفادة من القيمة الزمنية للنقود، ومنه يتعين على المسير أن يسير جباية المؤسسة بالطريقة التي يضمن من خلالها تخفيض ذلك العبء الضريبي ضمن نطاق ما يسمح به القانون.

أولا-إشكالية الدراسة:

يساهم التسيير الجبائي في التقليل من العبء الجبائي من خلال ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال اختيار الشكل القانوني الأنسب لها من الناحية الجبائية، ومن خلال إدراج العامل الجبائي في عملية اتخاذ القرارات المالية (التمويل، الاستثمار، توزيع الأرباح) والتقدير الجيد للخطر الجبائي المتوقع الحدوث مما يجنب المؤسسة تحمل تكاليف إضافية، ومن خلال المنطلقات السابقة تبلورت معالم الإشكالية والتي تمت صياغتها كالتالي:

كيف يمكن للتسيير الجبائي أن يساهم في تخفيض العبء الجبائي من خلال ترشيد قرار اختيار الشكل القانوني والقرارات المالية في شركة ذات المسؤولية المحدودة قاسيمي؟

ثانيا-الأسئلة الفرعية:

ولتذليل الإشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تتم عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية؟
- هل يؤثر التسيير الجبائي على القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية؟
- بماذا يسمح اختيار الشكل القانوني للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر استنادا على التسيير الجبائي؟
- هل عملية التسيير الجبائي بشركة قاسيمي تساهم في ترشيد اتخاذ قرارتها؟

ثالثا–الفرضيات:

إن صياغة الفرضيات منبعها استفسارات أثارتها إشكالية الدراسة، والهدف من عرضها أن تطرح للمناقشة ويمكن تلخيصها فيا يلي:

- عملية التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية تتم بالاستفادة من الاختيارات والتحفيزات الجبائية وتحمل أقل عبء جبائي ممكن وتجنب التعرض للخطر الجبائي؛
- تأثير التسيير الجبائي على اتخاذ القرارات المالية من خلال مساهمته في تدنية التكلفة الضريبية، والمتعلقة بالقرارات المالية المتمثلة في التمويل والاستثمار وتوزيع الأرباح؛
- يسمح اختيار الشكل القانوني الأنسب للمؤسسة بتحقيق أكبر مزايا جبائية ممكنة استنادا على التسيير الجبائي؛
- التسيير الجبائي ضعيف الفعالية في شركة قاسيمي وبالتالي يؤثر في اتخاذ القرارات المالية.

رابعا: حدود الدراسة

إن معالجة هذا الموضوع استوجب ضرورة ضبط الحدود الموضوعية والزمنية والمكانية، وتم تحديدها على النحو الآتي:

1. **الحدود الموضوعية:** من خلال الدراسة سنهتم بدراسة الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرارات المتمثلة في قرار اخيار الشكل القانوني والقرارات المالية.

2. **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي الواقعة بولاية البليدة بالإضافة إلى مجموعة من الشركات التابعة لنفس الأشخاص والتي تضم:

- شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي **S**arl **K**acimi **I**mportation de tous **P**roduits (SKIP).
- قاسيمي اندستري Kacimi Industrie (Kacimi IND).
- هولدينغ لاستيراد الحبوب والبقول الجافة Holding Grain Trade (HGT).
- قاسيمي دالاص Kacimi Dallas (K-Dallas).

3. **الحدود الزمنية:** في هذه الدراسة تم الاعتماد على المعطيات والبيانات المالية المقدمة من مؤسسة قاسيمي للفترة الممتدة ما بين 2016-2020.

خامسا-أهمية الدراسة:

يؤدي الاهتمام بالتسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ترشيد قراراتها واختياراتها وهذا الأمر لا يمكن الوصول إليه إلا بالتركيز على العامل الجبائي، فالأداء الايجابي لأي مؤسسة يتوقف على قدرتها على تجنب الخطر الجبائي من جهة، ومدى استفادتها من التحفيزات الجبائية المنصوص عنها في القوانين والتشريعات الضريبية لما يخدم مصلحة المؤسسة من جهة أخرى، وتستمد هذه الدراسة أهميتها من النقاط التالية:

- كون الجباية احدى المتغيرات التي يجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار؛
- كون أن التسيير الجبائي آلية قانونية ومشروعة تسمح بتخفيض العبء الضريبي؛

- ثقل الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب استخدام القوانين والتشريعات الجبائية على أحسن وجه، حتى تكون عونا لها في ترشيد قراراتها واختياراتها.

سادسا-أهداف الدراسة:

إن الغرض من هذه الدراسة هو تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار للمؤسسة الاقتصادية؛
- إظهار كيفية استفادة المؤسسة من القوانين والتشريعات الجبائية؛
- التعرف على العبء الجبائي التي تتحمله المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب شكلها القانوني؛
- قياس مدى استفادة المؤسسة من التحفيزات المتاحة في القوانين والتشريعات الضريبية؛
- الوصول إلى نتائج تساعد على اقتراح التوصيات اللازمة التي يمكن أن تساعد المؤسسات في تطبيق التسيير الجبائي وتخفيض أعبائها الضريبية.

سابعا-أساب اختيار الموضوع:

اختيار هذا الموضوع له عدة أسباب موضوعية وشخصية:

1. **الأسباب الشخصية**

- الميول للمواضيع المتعلقة بالجباية؛
- موضوع التسيير الجبائي يدخل ضمن التخصص.

2. **الأسباب الموضوعية:**

- الأهمية التي يكتسبها التسيير الجبائي كآلية قانونية لتخفيض العبء الجبائي؛
- الضعف الذي تعاني منه المؤسسات الاقتصادية في مجال التسيير الجبائي؛

- تزويد المكتبة بمراجع متعلقة بهذا الموضوع.

ثامنا-منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وإثبات صحة الفرضيات أو نفيها، وتحقيق أهداف الدراسة فإنه تم الإعتماد على المنهجين:

1. **المنهج الوصفي:** تم استعماله في الشق النظري لدراسة في الفصول الثلاث الأولى، وذلك من خلال مجموعة من المراجع والمصادر المختلفة وهذا بغية توضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بالدراسة.
2. **المنهج التحليلي:** تم الاستعانة به في الجزء التطبيقي من الدراسة (الفصل الرابع) من خلاله تم تحليل البيانات والمعطيات المالية لمؤسسة قاسيمي.

تاسعا-الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع التسيير الجبائي في المؤسسة بالدراسة والتحليل سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن هذه الدراسات والبحوث نذكر:

- **دراسة محمد عادل عياض (2003)، محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري)، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة:** حاول الباحث من خلال رسالته تسليط الضوء على مجال حديث نسبيا للتسيير في المؤسسة، والوقوف على مختلف أثار النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال ومدى تشجيعه لها، كما سعى إلى إبراز أهم عناصر التسيير الجبائي التي يتيحها المشرع ومقارنة هذه الخيارات مع تلك التي تمنحها

الأنظمة الجبائية الأخرى بالإضافة إلى التعرف على كيفية استعمال المؤسسة لهذه الخيارات من أجل التخفيف من الأثر المالي للجباية خدمة لأهداف المؤسسة.

وقد كانت أهم نتائج هذه الرسالة أن الجباية تأثر بشكل مباشر على المؤسسة من خلال الأثر المالي الناتج عنها، بالإضافة إلى أن التسيير الجبائي في المؤسسة أمر ممكن وهو ممارسة معترف بها قانونيا وهو بعيد كل البعد عن ممارسات الغش الضريبي، ويفصلها عن التهرب الضريبي. كما توصل في نهاية بحثه إلى عدم فعالية التسيير الجبائي في المؤسسات: بسبب جهل أو عدم علم هذه الأخيرة أساسا بمفهوم التسيير الجبائي، مما أدى بالباحث في الأخير طرح التساؤل التالي هل هناك ممارسة حقيقية للتسيير الجبائي في المؤسسة الجزائرية.

- **دراسة حواس زواق (2005)، فعالية التسيير الجبائي في اتخاذ القرار، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة:** أراد الباحث من خلالها الإجابة على التساؤل التالي: كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة من قبل المسير؟

وتطرق الباحث إلى ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة، وإلى مكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي في صناعة القرار التمويلي.

وكانت نتائج هذه المداخلة أن إدراج التسيير الجبائي يقدم إسهامات بارزة في ترشيد القرارات المالية، ويتجلى ذلك في تنويع المصادر التمويلية وتدنئه تكاليفها. ولكن هذه النتائج تعتمد على ثقافة المسير الجبائية التي تمكنه من تعظيم استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة.

- Soulef DAMMAK(2006) , **Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements,ainsi que sur la valeur de la firme,**Thése Doctorat,Université de sfax,Tunisie.

تضمنت الدراسة قسمين: الأول تناولت فيه دراسة الإطار النظري لتأثير الجباية على القرارات المالية والاستثمارية وقيمة المؤسسة، أما القسم الثاني تناولت دراسة تطبيقية لدراسة التأثيرات الجبائية على القرارات الاستثمارية وطرق التمويل وقيمة المؤسسة في 05 دول: فرنسا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا وتونس مراعية الاختلاف في الأنظمة القانونية والمحاسبية والجبائية.

خلصت الدراسة أن هناك تأثيرات متباينة بحسب خصوصيات كل دولة وهذا ما أدى إلى إدخال العديد من المتغيرات الأخرى التي تؤثر على الدراسة مثل الاختلاف في القوانين.

- **دراسة بوعلام ولهي(2009)، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر:** تمحورت هذه المداخلة حول إلى أي مدى يمكن أن يساعد التحكم الجبائي لأعباء المؤسسة في اتخاذ القرار. ومن نتائج هذه المداخلة التي طرحها الباحث هي يجب على المؤسسة التكيف مع محيطها الخارجي بكل متغيراته، ولهذا أوجب عليها التحكم في جبايتها من أجل التقليل من أثار تطبيق القانون الجبائي، والاستفادة من جميع الامتيازات والتقيد بالتزاماتها الجبائية .
- **دراسة فوزي شعوبي وصابر عباسي(2013)، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث العدد 12 جامعة ورقلة:** كان الهدف من هذه الدراسة معرفة أثر تسيير المتغير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة من خلال القيام بالممارسات المالية والمحاسبية.

وقسم هذا المقال إلى ثلاث محاور أساسية، تطرق في المحورين الأول والثاني إلى ماهية التسيير الجبائي، مقوماته، آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة

الاقتصادية، أما المحور الثالث قام الباحثين من خلاله إلى قياس الأثر على الأداء المالي وذلك بتطبيق الدراسة على عينة كم المؤسسات واستعان الباحث في ذلك على الوسائل والأدوات الإحصائية.

وتوصل الباحثين إلى أن العلاقة بين التسيير الجبائي لم يكن أداة فعالة في التأثير على اتجاه المؤشرات المالية لعينة الدراسة، وذلك لا يرجع بصفة مباشرة إلى درجة جودة هذا النوع من التسيير، وإنما إلى عدم كون الضريبة متغير مؤثر بدرجة كبيرة على مؤشرات الأداء المالي.

- وتختلف دراستنا عن الدراسات السابقة كونها سلطت الضوء على دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار باعتبار التسيير الجبائي المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسير له الحق في المفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، والاستفادة من الامتيازات الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من أجل التقليل من التكاليف الجبائية في المؤسسة، وتم إسقاط الجانب النظري ميدانيا وذلك بدراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي في السنوات 2016-2020، من خلال دراسة الوضع الجبائي للمؤسسة وتقييم تسييرها الجبائي من خلال عملية الرقابة والتدقيق الجبائي ومحاولة التوصل إلى المخاطر التي تحملتها المؤسسة خلال فترة الدراسة، كما حاولنا تغيير الشكل القانوني لمجموعة مؤسسات قاسيمي لتصبح مجمع وما سيترتب عن ذلك من وفرات ضريبية.

عاشرا-هيكل الدراسة:

للتعمق في مناقشة الإشكالية واختبار صحة الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول على النحو التالي:

تم تخصيص الفصل الأول إلى مدخل لدراسة التسيير الجبائي في المؤسسة، من خلال عرض مختلف العناصر الأساسية للضريبة ومختلف تصنيفاتها وتنظيماتها الفنية، وإبراز الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتق المؤسسة كما نستعرض مرتكزات التسيير الجبائي ودوره في تسيير الخطر الجبائي.

وخصص الفصل الثاني لعرض الإطار النظري لعملية اتخاذ القرار، وذلك من خلال التطرق إلى أساسيات اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية كما نقوم بدراسة قرار اختيار الشكل القانوني والقرارات المالية في المؤسسة.

أما في الفصل الثالث فسندرس في المبحث الأول مقومات التسيير الجبائي من خلال عرض لمؤهلات المسير الجبائي ومحددات التسيير الجبائي الممثلة في الخيارات والتحفيزات الجبائية، بالإضافة إلى التطرق لمختلف الأشكال القانونية وفق التشريع الجبائي الجزائري، كما سنعرض دور التسيير الجبائي في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة، كما يتضمن هذا الفصل دور التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية، وذلك بتسليط الضوء على تأثير الضريبة على اختيار مصادر التمويل وسياسة توزيع الأرباح، وقرار الاستثمار.

أما فيما يخص الفصل الرابع والأخير، فسنتناول دراسة حالة شركة قاسيمي من خلال عرض الإطار الجبائي والمالي للشركة وتقييم تسييرها الجبائي من خلال عملية الرقابة والتدقيق الجبائي ومحاولة التوصل إلى المخاطر التي تحملتها الشركة خلال فترة الدراسة، ومحاولة عرض وتقييم الخيارات الجبائية لشركة قاسيمي.

مدخل لدراسة التسيير المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول

تمهيد:

إن الضريبة وسيلة هامة للتوجيه الاقتصادي إضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة، فحتى يتحقق هذان الهدفان لا بد من تنظيمها في إطار نظام جبائي فعال، وتتوقف هذه الفعالية على التقنيات المطبقة وأنواع الضرائب الممارسة، لأن ذلك يبين درجة تعقد أو بساطة النظام الجبائي، ومدى اعتماده على ضغط جبائي مرتفع أو منخفض حتى تتجسد فعاليته في تشجيع الاستثمارات بما يضمن مصادر مالية دائمة للخزينة

الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة، حيث لا تكتفي المؤسسة بتأدية واحترام الالتزامات الضريبية التي تحتويها القوانين الضريبية، بل يتعدى ذلك إلى الفهم الصحيح لهذه القوانين والعمل على الاستفادة منها على أتم وجه في إطار ما يسمح به القانون، وذلك باتخاذ القرارات الملائمة لتحسين التسيير الأمثل للوضعية الجبائية إضافة إلى تعزيز الأمن الجبائي في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال رؤية مدى التزامها بأحكام القانون الجبائي للتخفيض والتقليل من المخاطر الجبائية بالاعتماد على مختلف أدوات التسيير الجبائي التي تسمح بتخفيف تكاليف المؤسسة وأهمها الأعباء الضريبية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- **المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبية؛**
- **المبحث الثاني: مرتكزات التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛**
- **المبحث الثالث: دور التسيير الجبائي في تسيير الخطر الجبائي.**

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة

تشكل الضرائب الجوهر الأساسي لأي تشريع مالي، فهي تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، كما يتم استخدامها كوسيلة لتنظيم المسار المالي، ومع مرور الزمن وتطور مفهوم ودور الضريبية، لم تعد الضريبة أداة محايدة ذات هدف مالي يتمثل في جلب الموارد المالية لتمويل خزينة الدولة وتغطية نفقاتها فحسب، بل أصبحت لها أهداف اجتماعية واقتصادية.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

تتمتع الضريبة باهتمام كبير من قبل الدولة لأنها المصدر الأساسي، الذي تعتمد عليه في تمويل الخزينة وتحقيق توازن الميزانية، وهي في نفس الوقت من الأعباء التي تقع على عاتق الأفراد (الممولين)، مما يقتضي إقامة توازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد.

أولا: تعريف الضريبة

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالضريبة، نذكر منها:

الضريبة هي:" اقتطاع نقدي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة".[1]

يمكن تعريف الضريبة على أنها: فريضة مالية تدفع من طرف المكلفين بصفة جبرية ونهائية إلى الدولة دون مقابل محدد، بقصد تحقيق أهداف حددتها السلطات العامة.[2]

---

[1] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية الجزائر ،2007، ص 08.

[2] Xavier Vandendriessche, Michel Lascombe ,**Finance Publiques**, Edition Dalloz, France, 2008, P 58.

كما يمكن تعريفها: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة. [1]

ويعرفها Beltrame Pierre الضريبة بأنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".[2]

كما تم تعريفها كذلك على أنها فريضة مالية تُفرض على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتها ودون أي نظير محدد، بقصد تغطية الإنفاق العام وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تحددها السلطات العامة.[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنها اقتطاع مالي يدفعها المكلف بصفة جبرية ونهائية للدولة من أجل تحقيق نفع عام.

ثانيا: خصائص الضريبة

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا تحديد أهم خصائص الضريبة وهي:

1-الضريبة اقتطاع مالي: أي أن الضرائب تدفع نقدا، بواسطة النقود القانونية التي يصدرها البنك المركزي، بمعنى استبعاد إمكانية تقديم مقدار من العمل المجاني أو دفع الضريبة عيني.

2-الطابع الإجباري للضريبة: أي أن فرض الضرائب وجبايتها يعدان عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، ويترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق مع الممول.

---

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار الهومة، الطبعة الرابعة، الجزائر ،2008، ص 14.

[2] Pierre Beltrame, **La fiscalité en France**, 20ème édition, Hachette, Paris,2014 , P09

[3] Emmanuel disle & Jacques saraf, **Droit fiscal DCG4**, dunod, 2018, Paris, p 1.

3-تدفع الضريبة بصفة نهائية: إن دافع الضريبة لا ينتظر استرجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى الدولة بصفة نهائية.[1]

4-الضريبة فريضة دون مقابل :أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي تعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة.

5-الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام: حيث أن الهدف من الضريبة هو تمويل ميزانية الدولة من أجل تغطية النفقات العامة، وبذلك تكون منفعتها عامة لجميع أفرد المجتمع.[2]

ثالثا: التفريق بين الضريبة والمصطلحات الأخرى

1-الفرق بين الضريبة و الجباية:

تعرف الجباية على أنها" مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي (تضم الضرائب، والرسوم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية)".[3] وعليه ومن خلال هذا التعريف والتعريف السابق للضريبة نلاحظ أن الجباية هي أشمل من الضريبة، والضريبة ما هي إلا جزء منها.

2-الفرق بين الضريبة والرسم:

لم تعد التسمية هي التي تفرق بين الضريبة والرسم بحيث يطلق مصطلح الرسم على العديد من الضرائب كالرسوم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، الرسوم الجمركية التي هي في الواقع ضرائب.

يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها ويحصل عليها من الدولة فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به موظف الدولة لإنجاز معاملة ما،[4] وإذا كان

---

[1] رضا خلاصي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، دار الهومة، الجزائر، 2005، ص 12.

[2] عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2021، ص25.

[3] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

[4] طارق الحاج، **المالية العامة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص100.

الرسم والضريبة يلتقيان في كونهما فريضة نقدية إلزامية لتمويل النفقات العامة للدولة، وأهم فرق بينهما هو الجبر، حيث الجبر في مفهومه المطلق يمكن تصوره كنقطة اختلاف بين الضريبة والرسم، لأن الضريبة يدفعها المكلف بها وليس خيار، بخلاف ذلك إلى أن الرسم للشخص اختيار دفع هذا الرسم من عدمه.[1]

رابعا: القواعد الأساسية للضريبة وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة وواضع هذه القواعد الاقتصادي الإنجليزي" آدم سميث" ومحتوى هذه القواعد ما يلي:

1-**قاعدة العدالة:** يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته التكليفية، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد، غير أنه حديثا أخذت فكرة العدالة منحى أخر في سن القوانين الضريبية ذات أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية، فيلجأ لعملية اختلاف المعاملة الضريبية.[2]

2-قاعدة اليقين (الوضوح): وهو ما يعني أن الضريبة يجب أن تفرض على أساس يتضمن اليقين والتأكد بشكل تكون فيه الضريبة محددة بوضوح تمنع حصول التصرف الكيفي في فرضها أو في السعر الذي تُفرض به أو في وقت وكيفية تحصيلها، ذلك لأن عدم التحديد التام والدقيق يوفر الإمكانية والفرصة للتحكم الشخصي وغير الموضوعي في هذه الجوانب المتعلقة بالضريبة، وهو الأمر الذي يمكن أن يحصل معه تلاعب وفساد وعدم تحقق للعدالة في جباية الضريبة.

---

[1] رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، **ص** 9.

3-قاعدة الملائمة :وتعني هذه القاعدة ملائمة الضريبة عند دفعها لظروف دافعها، بحيث يتم فرضها في الوقت، وبالطريقة التي تتناسب وتتلاءم مع رغبة الممول وظروفه بدرجة كبيرة، وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر تقبلا لعبء الضريبة.

4-قاعدة الاقتصاد في النفقات: المقصود بالاقتصاد هنا الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث تكون النفقات التي تنفقها الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية أقل ما يمكن، وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها.

المطلب الثاني: التصنيف والتنظيم الفني للضريبة

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها باختلاف المكان والزمان، فلكل نوع من هذه الأنواع مزايا وعيوب، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع واحد من أنواع الضرائب دون سواها، بل تحاول كل دولة أن تختار مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب، وعليه تصنف الضرائب إلى أربعة فئات:

الجدول (01-01): تصنيف الضرائب

أساس التصنيف	أنواع الضرائب
• حسب طبيعة الضريبة	المباشرة، غير المباشرة.
• حسب امتداد مجال التطبيق	الحقيقية؛ الشخصية. / العامة، الخاصة.
• حسب التصنيف الاقتصادي	على الدخل، على رأس المال، على الإنفاق.
• حسب المادة الخاضعة	على الأشخاص، على الأموال.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان مطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر، 2015، ص 182.

أولا: التصنيف القائم على أساس طبيعة الضريبة:

تتم التفرقة في هذا التصنيف بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، نظرا لعدم وجود معيار متفق عليه من علماء المالية العامة ليس من السهولة التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة، وقد وضعت بعض المعايير للتفرقة بينهما تتمثل في معيار الثبات، طريقة التحصيل، نقل العبء.[1]

وخلاصة القول إن النظرية الضريبية والمالية لم تستقر معيار محدد للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة مزايا وعيوب يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (01-02): مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة وغير مباشرة

	المزايا	المساوئ
الضرائب المباشرة	• سهلة التحصيل؛ • ثابتة المردودية نسبيا؛ • مرئية ومعروفة القيمة من قبل المكلف؛ • سهلة المراقبة نسبيا؛	• طول مدة التحصيل؛ • مرونة اقتصادية ضعيفة؛ • مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلف؛
الضرائب غير مباشرة	• مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف؛ • جد منتجة؛ • مرونة اقتصادية قوية؛ • سريعة التحصيل.	• صعوبة المراقبة؛ • غير مستقلة المردودية، • تحصيل ناقص.

المصدر: محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر،2015، ص 171.

ثانيا: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

وفقا لهذا التصنيف يتم التفريق بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية من جهة، والضرائب العامة والضرائب الخاصة من جهة أخرى.

1-الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية: تقوم الضرائب المتعددة أو الموضوعية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة لها، أما الضرائب الشخصية (الذاتية) فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، مثال الضريبة على الدخل الإجمالي. [1]

2- الضرائب العامة والضرائب الخاصة: وفقا لهذا المعيار تخص الضريبة الخاصة فئة واحدة من الدخل حيث تعتبر ضريبة تحليلية ما دام أنها تستهدف كل عنصر، على عكس الضريبة العامة التي هي ضريبة تركيبية مادام أنها تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة، حيث تقوم بتركيب كل الدخول مهما كان مصدرها.

ثالثا: التصنيف الاقتصادي للضريبة

إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة الذي يجعل الضريبة أداة للتنمية الاقتصادية، أي جعلها تؤدي وظيفة اقتصادية وليست مالية فقط، وحسب هذا التصنيف تنقسم الضرائب إلى:

1-الضرائب على الدخل: هي الضرائب التي تستهدف الدخل الخاضع للضريبة تتمثل في الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص.[2]

يعرف الدخل: " بأنه ثروة قابلة للتقويم النقدي، يحصل عليه الممول بصفة دورية من مصدر قابل للبقاء، يمكنه من إشباع حاجاته باستهلاكها دون المساس بماله الأصلي ".[1]

---

[1]Emmanuel disle & Jacques saraf, Op. cit, p 4.

[2] Pierre Beltrame, Op. cit, P 16.

2-الضرائب على رأس المال: يعرف رأس المال بأنه " مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية (مبنية أو غير مبنية) أو منقولة (الأسهم والسندات) في لحظة زمنية معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت منتجة للدخل أو غير منتجة، ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار". [2]

3-الضريبة على الإنفاق: وتفرض هذه الضريبة على جميع ما ينفقه الشخص أو المستهلك على السلع والخدمات، وقد يفرض هذا النوع من الضريبة في كل مرة يتم فيها التداول على السلع من وقت إنتاجها حتى حين بيعها إلى المستهلك الأخير لذا تسمى بالضرائب على الاستهلاك.

رابعا: التصنيف على أساس مادة الضريبة

1-الضريبة على الأشخاص: يقصد بها أن يؤخذ الإنسان بحد ذاته كأساس لحساب وتحديد قيمة الضريبة، يلاحظ أن هذه الضريبة لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص، وهذا ما يفسر اختفاءها، حيث تكاد تخلو التشريعات الجبائية حاليا في العديد من الدول من هذا النوع من الضرائب، نظرا لأنها تحقق أحد مبادئها، والمتمثل في العدالة بين المكلفين بها. ولقد عوضت الضريبة على الأشخاص بالضريبة على الأموال.[3]

2-الضرائب على الأموال: ساد هذا الاتجاه إلى اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، أما أن تكون الأموال ثروة أو دخلا، والثروة هي جميع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة، سواء كانت على شكل عيني كالأراضي والمباني، أو شكل سلع استهلاكية أو أوراق مالية، أو مبلغ من النقود.

---

[1]طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[2]حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره،20.

[3]لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2007، ص 23.

وما يعاب في هذا النوع من الضرائب هو صعوبة حصر ممتلكات الأفراد من أجل تحديد نسبة الضريبة وبالتالي إمكانية التهرب الضريبي.[1]

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري وأهم الضرائب المطبقة فيه

تتعدد الأنظمة الضريبية وتتنوع باختلاف العناصر والمعطيات المكونة لها، هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بالضريبة بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ويعتبر أداة ووسيلة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تحددها، وبذلك نجد أن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية وأصول فنية تحدد وعاء الضريبة ومعدلها والإعفاءات المختلفة المتعلقة بها ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضا عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية والاقتصادية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

أولا: مفهوم النظام الجبائي

المفهوم الواسع:" النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى كيان (أو وجود) ضريبي معين، وهذا الأخير يشمل الواجهة الحسية للنظام فهو يختلف من دول متقدمة اقتصاديا إلى دول متخلفة."[2]

المفهوم الضيق": النظام الضريبي يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل[3].

---

[1]طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[2]يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص19.

[3]سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص32 .

ثانيا: خصائص النظام الضريبي الجزائري

يتميز النظام الضريبي بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري من حالة الاقتصاد الموجه إلى حالة اقتصاد السوق حيث اعتمد على الخصائص التالية:

- **التحاور بين المكلف والإدارة الجبائية :**

تحتوي على التصريحات التي يقوم بها المكلف والاقتراحات التي تفرضها الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تقديم الطعون، لذا نجد التحاور بين المكلف والإدارة الضريبية يتم من خلاله حساب مبلغ الضريبة التي يستوجب دفعها .وبهذا التحاور يتم تصحيح وضعيته غير صحيحة ويحق للمكلف الرد والتغير في التصريحات، حيث يعتبر هذا التحاور الذي يقوم بين المكلف والإدارة الجبائية أهم رابط لمعالجة المشاكل القائمة بينهما.

- **تصريح المكلف برقم أعماله بنفسه:**

أعطى المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته في مواعيد محددة، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على النحو الصحيح.[1]

- **حق الإدارة الضريبية في الرقابة:**

تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين من أجل تجنب أنواع الغش والتهرب، من خلال جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين

---

[1] سمية قحموش، **دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، بسكرة، 2009، ص 47.

بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت التصريحات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء القوانين والأنظمة الضريبية. [1]

ثالثا-النظام الجبائي للمؤسسات الاقتصادية

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين أو المؤسسات الاقتصادية للضرائب والرسوم المختلفة، حيث يتوقف اختيار النظام الضريبي الجبائي المطبق على المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط واعتبارات منها:

- رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف؛
- طبيعة النشاط الممارس (نوع الدخل الذي يحصل عليه المكلف)،
- الشكل القانوني للمكلف (شخص معنوي، شخص طبيعي).

ينقسم النظام الجبائي لإخضاع المكلفين حسب رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف بالضريبة، إلى ما يلي:

1-النظام الحقيقي:

يطبق هذا النظام وجوبا على المكلفين الذين يحققون رقم أعمال يفوق حد الإخضاع لبقية الأنظمة والمحدد ب 15.000.000دج، حيث الربح الخاضع للضريبة هو الناتج على مسك محاسبة نظامية، وهو يساوي الفرق بين المبالغ المدفوعة والمصاريف المتحملة في إطار النشاط، ويخضع لنظام الربح الحقيقي:

- عمليات البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛

---

[1] مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون، **تقييم فعالية التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، دراسة ميدانية من جهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص 67.

- موزعو محطات الوقود؛
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.

2-نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني بالإضافة إلى أصحاب المهن الحرة (طبيب، محامي، خبير عقاري، مكتب دراسات،...) والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 15 مليون دينار (15.000.000 دج). يتميز بوجود ضريبة واحدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق بمعدلين هما:

- 5 ٪ لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- 12٪ للأنشطة الأخرى وتقديم الخدمات.

يتميز نظام الضريبة الجزافية بعدة خصائص تميزه عن النظام الحقيقي من بينها نجد ما يلي:

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مخصص للأنشطة التجارية الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي سقف 15 مليون؛
- تحديد المادة الخاضعة للضريبة (رقم الأعمال) حسب هذا النظام بشكل تقريبي وجزافي؛
- يتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة، على عكس النظام الحقيقي الذي يتميز بوجود عدة ضرائب (TVA .IBS.TAP...)؛
- إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام لا يخضعون عادة للرقابة الجبائية المعمقة لإدارة الضرائب إلا في بعض الحالات النادرة؛

- إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة، وإنما سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يكونان مؤشر عليهما من طرف مصلحة الضرائب المختصة إقليميا. [1]

وقد استثنى قانون الضرائب بعض الضرائب من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويتعلق الأمر بالأنشطة التالية:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة الشراء والبيع حسب شروط البيع بالجملة؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الطبية الخاصة وكذا مخابر التحاليل؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- الأشغال العمومية والري والبناء؛
- أنشطة تكرير المعادن النفيسة وكذا صانعي الذهب والبلاتين. [2]

3-النظام المبسط:

تم إحداثه وفق قانون المالية لسنة 2010 حيث تموقع برقم أعمال بين الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي، يطبق هذا النظام وجوبا على المكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000دج.

---

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[2] المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

لقد وجد النظام المبسط كتبسيط لتصريحات النظام الحقيقي تماشيا مع التوسع في إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وقد تم تعديل مبلغ رقم الأعمال المحقق لأكثر من 10.000.000دج أوقل أو يساوي 30.000.00 دج حسب قانون المالية التكميلي لسنة2011 ، ثم ألغي وفقا لقانون رقم 14-10 مؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر سنة 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 بسبب عدم نجاعته.

رابعا-الضرائب المكونة للنظام الضريبي الجزائري:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيا يتكون من ضرائب ورسوم رئيسية وهي واجبة الدفع على المؤسسة فهذه الأخيرة تعتبر أعباء ضريبية بالنسبة للمؤسسة، وفيما يلي نذكر الأعباء الضريبية التي تتحملها المؤسسة في إطار النظام الحقيقي في النقاط الآتية:

1-الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.

2-الضريبة على أرباح الشركات (IBS): تطبق الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف الشركات والأشخاص المعنوية مهما كان شكلها وغرضها.

3-الرسم على القيمة المضافة (TVA): يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.[1] تقع TVA على عاتق المستهلك الأخير "المدين الحقيقي" وليس على

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الحزائر، 2011، ص:135.

عاتق المؤسسة "المدين القانوني"، فدور المؤسسة يتمثل فقط في تحصيل الرسم من المستهلك ثم تسديده إلى مصلحة الضرائب.[1]

3-1-معدلات الرسم على القيمة المضافة وتسديده

المعدل العادي ونسبته 19 %والمعدل المخفض ونسبته 09% ، يسدد الرسم على القيمة المضافة من خلال طرح الرسم القابل للاسترجاع) الرسم المسدد إلى المورد لدى عمليات شراء السلع والخدمات (من الرسم المحصل على المبيعات)الرسم المحصل من العملاء لدى عمليات بيع السلع والخدمات.

3-2-مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجون، تجار الجملة، المستوردون، ويخضع ل TVA بصفة إلزامية:[2]

- **العمليات متعلقة بالمنقولات:** تعتبر عمليات البيع المنفذة من طرف المنتجين والمستوردين وكذا من طرف تجار الجملة بالإضافة إلى المساحات الكبرى خاضعة للرس على القيمة المضافة، بينما لا يعتبر عمليات البيع المنفذة من طرف الفلاحين وكذا عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى ذلك تم إعفاء بعض السلع الضرورية (الخبز، السميد، الحليب، الدواء، ...).
- **العمليات المتعلقة بالعقارات:** تعتبر العمليات المرتبطة أساسا بالعقارات خاضعة للرسم على القيمة المضافة مثل:

-عمليات الأشغال العقارية التي تقوم بها مؤسسات الأشغال العمومية؛

---

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الأوراق الزقاء، الجزائر، 2010، ص 48.

[2] المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2021.

-عمليات بيع العقارات أو المحلات التجارية؛

-عمليات تجزئة الأراضي التي يقوم بها ملاك الأراضي.

- **العمليات المتعلقة بالخدمات:** تتمثل في العمليات التالية:

-عمليات الايجار ذات الطابع التجاري؛

-عمليات نقل الأشخاص والبضائع؛

-العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

-خدمات الأنترنت والاتصالات السلكية واللاسلكية؛

-العيادات الطبية والمدارس الخاصة وغيرها.

- **عمليات التسليم للذات:** ويمكن أن نفرق بين نوعين من العمليات:

-تسليم للذات للأملاك المنقولة مثل قيام المؤسسة مختصة في إنتاج المكاتب أو أجهزة الاعلام الآلي بتسليم هذه المنقولات لفائدة مصالحها الإدارية؛

-تسليم للذات للأملاك العقارية مثل قيام مؤسسة مختصة في الأشغال العمومية ببناء مباني موجهة لإيواء مكاتبها الإدارية أو بناء مستودعات موجهة لحفظ مخزوناتها.

ويخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة اختيارية:

- العمليات الموجهة للتصدير؛
- العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية أو الخاضعين لهذا الرسم أو المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء أما الإعفاءات فلا تخص حاليا سوى بعض القطاعات كالأنشطة البترولية ووزارة الدفاع وبعض المنتجات ذات الخصوصية (الأدوية، الحليب، السميد، أعمال معطوبي حرب التحرير....).

4-الضرائب والرسوم الأخرى: إضافة إلى الضرائب الأساسية السابقة نجد هناك رسوم أخرى تكليفية تتمثل في الرسم على النشاط المهني بالإضافة إلى الرسم العقاري وحقوق الطابع.

4-1-الرسم على النشاط المهني (TAP): الرسم على النشاط المهني هو ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية خارج الرسم على القيم المضافة. يتم حساب الرسم على النشاط المهني وذلك بتطبيق المعدلات التالية على رقم الأعمال الخاضع:

- معدل 01 %بالنسبة لنشاط الإنتاج بدون الاستفادة من التخفيضات؛
- معدل 02% بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات)؛
- معدل 03% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.[1]

4-2-الرسم العقاري: هو ضريبة مباشرة سنوية تفرض على العقارات سواء كانت ملكيات مبنية أو غير مبنية أو التي بحوزة المؤسسة والموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة. [2]

4-3-حقوق الطابع: يقصد بالطابع حسب المادة الأولى من قانون الطابع بالالتزام المالي الذي يدفع أثناء الحصول على العقود أو الوثائق، سواء كانت للاستعمال الخاص أو لاستعمالها كوثيقة إثبات أمام العدالة.[3]

4-4-حقوق التسجيل: حقوق التسجيل هي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة وخصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل

---

[1] المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

[2] المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

[3] المادة 01 من قانون الطابع، مديرية الضرائب، 2021.

الملكية وحق الانتفاع للمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس أو حل الشركات.

4-5-الضريبة على الرواتب والأجور:IRG/S تخضع الأجور والرواتب ومعاشات التقاعد وكذا التعويضات والعلاوة المرتبطة بها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والرواتب، وذلك عن طريق الاقتطاع من المصدر.

المبحث الثاني: مرتكزات التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

التسيير الجبائي هو جزء من التسيير العام للمؤسسة، وعليه وجب على المؤسسة تغيير نظرتها للضريبة والتي هي بمثابة التزام قانوني، إلى العمل على استخدامها لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في استراتيجيتها، إذا بدلا من السلبية اتجاه الضريبة الاستعمال الفعال لها من خلال إدراج العامل الضريبي في جميع الجوانب التي تمس المؤسسة، حتى يتسنى لها تحسين وضعها المالي.

المطلب الأول: ماهية التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي أحد فروع التسيير المالي ويقصد به إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار، وذلك بهدف تمكين المؤسسة من الاستفادة من المزايا التي يطرحها التشريع الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى وذلك من خلال قدرتها على استغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، وكذلك البحث عن أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.[1]

---

[1]الحواس زواق، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة،14-15 افريل،2009، ص 02.

أولا: تعريف التسيير الجبائي

تعددت تعاريف التسيير الجبائي بتعدد وجهات نظر مقدميها، حيث عرف على أنه:

عرفه Christine collette على أنه " تسيير الضريبة باعتبارها التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة أي أن تصبح متغير فعال في استراتيجيتها بدلا من السلبية اتجاهها، وهذا ما يترتب عنه الاستعمال الفعال والذكي لها "[1].

كما تم تعريفه على أنه: "تركيبة من مجموعة من الأفعال والقرارات المأخوذة داخل المؤسسة، من أجل التحكم وتخفيض التكاليف الجبائية والذي تزيد فعاليته بتجنب التعرض للمخاطر العالية في المؤسسة". وهذا يكون من اختيار الامتيازات للمؤسسة وفق المخطط الجبائي مع احترام الحدود المتعلقة بالاستراتيجية العامة للمؤسسة والقدرات المالية والتقنية لها.[2]

عرفه Hoffman(19961) «قدرت المكلف بالضريبة لتنظيم أنشطته المالية بطريقة تؤدي إلى الحد الأدنى من التكاليف الجبائية."[3]

يمكن أيضًا تسمية التسيير الجبائي بالتخطيط الضريبي بحسب Scholes et Wolfson[4]، يجب أن يأخذ التخطيط الضريبي الفعال في الاعتبار جميع العواقب الضريبية لمختلف المعاملات وإدراك أن الضرائب جزء من التكاليف المختلفة التي يجب أخذها في الحسبان أيضا.

---

[1] Christine Collette, **Gestion Fiscale des entreprises**, ellipses, Paris, 1998, P : 22.

[2] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الاداء المالي للمؤسسة (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مراح، ورقلة ،2011-2012، ص **03**.

[3] Nor Shapah.A. W, **Tax Planning and Coporate Governance: Effects on Sharholders 'Valuation,** Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, Faculty of Law, University Of Southampton,UK ,2010, P 23.

[4] Scholes, M, Wolfson. M, and five others, **Taxes and Business Strategy A Planning Approach**, fifth Edition, Pearson Education, United States, 2015, P01.

يعرف التسيير الجبائي حسب Scholesو Wolfson (1992) هو سعي أصحاب المصلحة في المؤسسة إلى الوصول إلى أقصى قدر من الأداء من خلال تقليل من جميع التكاليف، وبالخصوص الضرائب وتكاليف التحويلات المرتبطة بالمؤسسة، ومن المنظور العام الأخذ بعين الاعتبار جميع الضرائب وجميع التكاليف غير الضريبية.[1]

التسيير الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار مختلف الجوانب القانونية والمالية لوضعية محددة وعواقبها الجبائية بطريقة تسمح بالوصول على أفضل النتائج، ويظهر ذلك من خلال وجود عدة حلول لمشكلة معينة وعليه المؤسسة تختار الحل الأمثل من كل الجوانب بما في ذلك الجانب الجبائي.[2]

ومن خلال ما سبق يمكن إعطاء مفهوم واضح للتسيير الجبائي: فالتسيير الجبائي هو تلك العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بصفة إرادية بهدف التملص أو تخفيض الضريبة من خلال الاستفادة من مختلف التحفيزات الجبائية والخيارات الجبائية، مع الأخذ بعين الاعتبار النصوص التشريعية الجبائية وخصوصية كل مؤسسة.

ثانيا: أهمية التسيير الجبائي ومزاياه

يختلف موضوع التسيير الجبائي ومجالاته من تشريع إلى تشريع ضريبي آخر حيث يهدف التسيير الجبائي للاستفادة من مختلف الاختيارات الجبائية الذي يتيحها القانون، ويعتبر التسيير الجبائي جزءا من التسيير بصورة عامة، وبالأخص التسيير المالي الذي يعنى بالأمور المالية للمؤسسة، فهو يقوم على تحديد الهدف، رسم السياسات والاستراتيجيات الملائمة لتحقيق الأهداف.

---

[1] Soulef DAMMAK,**Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements,ainsi que sur la valeur de la firme,**Thése Doctorat,Université de sfax,Tunisie,2006, p19

[2] Redha Khelassi , **Précise d' audit fiscale de l'entreprise**, Berit edition, Alger, 2013, P243.

وتنبع أهمية التسيير الجبائي من أنه يلزم الإدارة بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بصورة كفؤة، ويجبرها أيضا على عمل تحليل للانحرافات الناتجة عن تطبيق الخطة إن وجدت، وتحديد الأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق أهداف الخطة والعمل على معالجتها بصورة سريعة وكفؤة.

ويمكن تلخيص أهمية التسيير الجبائي في المزايا التي يقدمها، ونخلصها في النقاط التالية: [1]

- التسيير الجبائي يعمل على زيادة قدرة المؤسسة على استغلال أصولها بصورة كفِة، وذلك عن طريق وضع خطة شاملة للأمور الضريبية والمالية على حد سواء؛
- يؤدي التسيير الجبائي إلى ضمان سهولة الرقابة على عمل وسير الخطة من خلال تحليل الانحرافات والعمل على تصحيحها بالطرق الأفضل؛
- يعمل التسيير الجبائي على ضمان إطلاع المؤسسة على القوانين الضريبية وغيرها من القوانين ذات الصلة بصورة دورية، والعمل على تعديل الخطة للتناسب مع التغيرات النى تحدث في المستقبل؛
- يعمل التسيير الجبائي على جعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند قيام المؤسسة بأي قرار ذو أثر مالي، ودراسة ذلك الأثر على كل من موجودات المؤسسة واستثماراتها؛
- يعمل على تحقيق الأهداف من خلال الاستفادة من التحفيزات الجبائية التي وضعت من قبل الدولة لخصوص تشجيع الإستثمار والتنمية الاقتصادية؛
- يمكن التسيير الجبائي على توجيه استثمارات المؤسسة في المجالات التي تحقق لها وفرات ضريبية جيدة.

---

[1] محفوظ محمد علي، **التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2004، ص 26.

تعتبر عملية التسيير الجبائي سياسة مستمرة ولا تتوقف على فترة معينة، أو حتى على معالجة بند ماليا أو محاسبيا، وإنما يأخذ التسيير الجبائي بعين الاعتبار كل القرارات الإدارية التي تتعلق بالضريبة واستراتيجية تقليل العبء الضريبي للحد الممكن ضمن القانون.

يتميز التسيير الجبائي بمستويين هما:

- المستوى الأدنى :ويتمثل في القواعد الأساسية للتحديد الضريبة (الحدث المنشأ، الوعاء، المعدل، التصريح التسديد) .
- المستوى الأعلى: وهو ذلك المستوى الذي يربط بين الجباية من جهة وقانون الأعمال والقانون المحاسبي من جهة أخرى، فالتسيير الجبائي يكون على المستوى الأعلى للجباية متجاوزا التطبيق البسيط للقواعد الجبائية إلى ربط الجباية مع قانون الأعمال والقانون المحاسبي.[1]

ثالثا: التسيير الجبائي والمفاهيم المشابهة له

حتى يتسنى لنا الفهم الجيد التسيير الجبائي وتحديد دوره بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، يجب التمييز بينها وبين بعض المفاهيم المشابهة لها والمتمثلة في المراجعة الجبائية، التهرب الضريبي والغش الضريبي.

1/التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي:

التدقيق الجبائي هي تقدير لمدى استعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية المتاحة، وهذا من خلال التحقق من أن هذا الاستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم والذي يجعلها

[1] عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص04.

تسلك طريقا أقل خضوعا للضريبة، وبالتالي فإن مجال التدقيق الجبائي هو مراقبة القرارات القانونية أو الجبائية للمؤسسة، وبعبارة أخرى هي مراقبة الخيارات الجبائية الاستراتيجية منها والتكتيكية.

إذن فالتدقيق الجبائي تعتبر أداة من أدوات التسيير الجبائي، باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الجبائي، وجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة من خلال التحكم في الجانب الجبائي لها،[1] إذن التدقيق الجبائي هي أداة في خدمة التسيير الجبائي ووسيلة لتسيير التكلفة الضريبة، ويمكننا القول أن التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي يحققا ثلاثة أهداف هي:

- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية؛
- التحقق في المجال القانوني؛
- البحث في طرق تخفيض الضرائب.[2]

2/التهرب الضريبي:

وهو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها أثار سلبية على الحصيلة الضريبية عند اكتشافها يتعرض من يقوم بها للمساءلة القانونية في ضوء ما تقرره القوانين السائدة من عقوبات مالية وجنائية في هذا المجال، وهي تختلف بشدة عن عملية نقل العبء الضريبي التي تتم في إطار قانوني وأخلاقي ولا يكون لها تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية.

---

[1] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية الوادي)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص45.

[2] عجلان عياشي، بوعلام ولهي، **دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة**، الملتقى الدولي حول الخوصصة والدور الجديد للدولة ودورة تدريبية حول أساليب الخوصصة وتقنياتها، جامعة فرحا عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 أكتوبر 2014، ص 11.

التسيير الجبائي والتهرب الضريبي يعتبران ترتيب من أجل تخفيض مبلغ الضريبة في الإطار القانوني، ولكن عندما يكون الترتيب فيه احترام لروح القانون يسمى التسيير الجبائي الفعال، وعندما لا يكون الترتيب يحترم روح القانون يسمى بالتهرب الضريبي.

3/الغش الضريبي:

يقصد به تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة[1]. ومن مصادر الغش الجبائي نذكر ما يلي:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وهنا يكون التهرب كلي؛
- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية دون التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية؛
- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي إلى إدارة الضرائب مخالف للتحقيق حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية؛
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروض عليها الضريبة، وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة؛
- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة المستحقة.

ووفقا للمفهوم السابق لكل من الغش الضريبي والتسيير الجبائي يتضح وجود اختلاف جوهري بينهما، فالغش الضريبي يتحقق بعد حدوث الواقعة الضريبية ولكن الممول يتهرب من دفع الضريبة

---

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص 169.

اعتمادا على الوسائل والأساليب غير المشروعة، بينما التسيير الجبائي آلية قانونية ومشروعة تسمح بتخفيض العبء الضريبي.

المطلب الثاني: أسس وأهداف التسيير الجبائي

يستند التسيير الجبائي على مجموعة من الأسس من أجل تحقيق جملة من الأهداف.

أولا: أسس التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي مؤسس على مبدأ متعارف عليه ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الأفضل من خلال مبدأ " حرية التسيير الجبائي".

1/ الأساس القانوني:

مبدأ حرية التسيير الجبائي يمكن استنتاجه من فروع القانون المتعددة، وعلى سبيل المثال نجد في القانون المدني الجزائري وتحديد القانون رقم 89-01 المؤرخ في 07 فبراير 1989 في المادتين 4 و5 منه على أن يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للملك، وذلك من خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب استخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك. من بين هذه الوسائل تلك الخيارات التي يمنحها المشروع في التعامل مع الجباية.[1]

2/ الأساس الاقتصادي:

أما الأساس الاقتصادي فهو يتمثل في مبدأ " حرية التسيير للمؤسسة" والذي يفرض تسييرا للجباية التي تخضع لها المؤسسة. وعليه، فإن دور المسير هو أولا التأهب لتحمل هذه الأعباء لكن هذا لا يكفي، إذ يجب عليه أيضا معرفة وتقييم الخيارات الجبائية المتاحة باعتبارها أداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة. لذا، يمكن اعتبار حرمان المؤسسة من ميزة جبائية خطأ تسييريا،

[1] عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص22.

كما أنه في حالة وجود هدف معين يمكن الوصول إليه بطريقتين مختلفتين فإنه من الأجدر الاختيار بينهما بناء على المعيار الجبائي.

يمكن تحديد أسس التسيير الجبائي في النقاط التالية:

- اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية دون أن يكون لإدارة الضرائب الحق في منعه من ذلك أو التشكيك في نوياه مادام يمارس حقا مشروعا؛
- المسيرون لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.[1]

ومن خلال نظرية Hoffman قدم أسسا للتسيير الجبائي التي تطبق معظمها على مختلف الممارسات الجبائية، وقد أبرز أهم النقاط في التسيير الجبائي وهي كالتالي: أولا حتى وفي حالة التعامل بشكل صحيح مع التسيير الجبائي ليس عملية سهلة، ثانيا للتسيير الجبائي عدة مكاسب عند تطبيقه، ثالثا معظم الممارسين للتسيير الجبائي لا يمارسونه إلى أعلى مستوى، وأخيرا التسيير الجبائي يعود بالفائدة على المكلفين بالضريبة ولكن القليل الذين يمارسونه[2].

ثانيا: أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي وفق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، لتحقيق هدفين رئيسيين. الأول هو تقليل إجمالي التزام ضريبة الدخل، في حين أن الآخر هو تحقيق أهداف

[1] الحواس زواق، مرجع سبق ذكره، ص 02.

[2] Nor Shapah.A. W, **Op Cit**, P 24.

التخطيط المالي مع الحد الأدنى من النتائج الضريبية ويتم تحقيق هذه الأهداف من خلال ثلاث استراتيجيات، تتمثل فيما يلي:[1]

- الأول يهدف إلى تخفيض ضريبة الدخل الناتجة عن ترتيب أو صفقة؛
- يتضمن الثاني تغيير توقيت حدث خاضع لضريبة التأجيل الضريبي تلجأ العديد من المؤسسات إلى محاولة تأجيل بعض الالتزامات الضريبية إلى فترات مالية لاحقة، ومن خلال الضرائب المؤجلة يتم استخدام الأموال بدون وجود فوائد عليها، بل قد يصل الأمر إلى كسب بعض الفوائد عليها، ليتم فيما بعد فرض الضريبة عليها في الفترات الزمنية اللاحقة؛
- والثالث يتعلق بتحول الدخل لدافع ضرائب آخر، وبالتالي تقليل المسؤولية الضريبية.

وفقا ل AICPA فمن الواضح أن الهدف الرئيسي من التسيير الجبائي هو تقليل العبء الضريبي، وبالتالي يقلل من تكلفة الالتزامات الضريبية. هذا يعني أن دافعي الضرائب يمكنهم الاستفادة من قدرتهم على تقليل الالتزامات الضريبية من أجل تحقيق هدف التسيير الجبائي كما هو موضح عند Hoffman (1961).

وبعبارة أخرى يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1/ تحقيق الأمن الجبائي:

فالمسير الجبائي يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه

---

[1] Mahfoudh Hussein Mgammal, Ku Nor Izah Ku Ismail, **Corporate Tax Planning Activities:Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and Approaches**, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol 6 No 6 S4,MCSER Publishing, Rome-Italy,December 2015, P 353.

الأخيرة، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر ضريبي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية قد يعرضها لمخاطر قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على خزينة المؤسسة.[1]

ولكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أمنها الجبائي عليها أن تقوم بتطوير مهمة ودور التسيير التي تمثل التغذية العكسية في هذا النظام الجبائي للمؤسسة، فمن المعروف لكي ينجح أي نظام خاص بالتسيير عليه أن يولي أهمية لهذه النقطة حيث تمكن التسيير الجبائي من:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

2/ التحكم في العبء الجبائي:

يعرف العبء الجبائي على أنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعلى أسعار عوامل الإنتاج حيث تساهم الأعباء الجبائية في الرفع من تكاليف الإنتاج باعتبارها جزءا من سعر التكلفة لأي منتوج، هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها ويتجلى ذلك من خلال:

- العمل على تخفيض العبء الضريبي؛
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة؛

---

[1] سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، **مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 15، ديسمبر 2018، الجزائر، ص 131.

- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني، وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة، مثال عن ذلك عدم احتساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح. [1]

3/ضمان الفعالية الجبائية:

إن الأهمية المتزايدة في حياة المؤسسة، ووجود ما يعرف بفضاء الحرية الجبائي (الخيارات الجبائية) والذي يجب على المؤسسة توظيفه للوصول إلى حل جبائي أمثل، هذه العوامل أدت إلى ظهور ما يسمى بالتسيير الجبائي الذي يرتكز على التحكم في نوعين من القرارات وهي:

- القرارات القانونية أو الجبائية: وهي قرارات ترتكز على أفعال ذات طبيعة جبائية، والتي تترك مكانا لاستغلال هامش التصرف (المناورة) الجبائي للقواعد القانونية والجبائية التي تخضع لها المؤسسة، وهذا للوصول إلى حل جبائي أمثل.
- قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي: وهي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة وليس الضريبة في حد ذاتها، حيث أنها قرارات تخرج عن الميدانين القانوني والجبائي. فالمسيرون إذن لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول إلى أحسن حل جبائي بل يسعون للوصول إلى آثار ونتائج مثلى لحل جبائي معطى مسبقا.

تبرز الفعالية الجبائية من خلال صورتين هما:

3-1/الفعالية الجبائية المباشرة: وتكون من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية مباشرة.

3-2/الفعالية الجبائية غير المباشرة: وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة، مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي والوصول لغايتها الاستراتيجية.

---

[1] عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص09.

وتبرز الفعالية كذلك في تمكين المؤسسة من الحصول على امتيازات متعددة والتي نذكر منها ما يلي:

- **الفعالية بالحصول على الامتيازات الجبائية،** هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة والتي تسمح بتخفيض الأعباء الجبائية. بحيث يتميز المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة الاقتصادية اليوم بمستوى عال من التنافسية، وبما أن أسعار المنتجات تتحدد تبعا لقوى العرض والطلب فإن على المؤسسة العمل على تخفيض التكاليف من أجل ضمان هوامش أرباح أكبر. من بين هذه التكاليف مختلف أنواع الضرائب التي هي بمثابة أعباء مالية تتطلب تجنيد استخدامات من الخزينة.
- **الفعالية بالحصول على الامتيازات المالية،** لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، مع الإشارة إلى وجود عدة امتيازات مالية ليست ناتجة عن الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الانحرافات الجبائية من أجل تحسين وضعيتها المالية.
- **الفعالية بالحصول على الامتيازات التنافسية،** وللحصول على هذه الأخيرة وجب على المؤسسة أن تتحكم في تكاليفها الجبائية على المستوى الوظيفي فيما يخص علاقتها مع العملاء والشركاء.[1]

4/ خدمة استراتيجية المؤسسة:

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظرا لدور الجباية باعتبارها عنصرا

[1] سهام كرودي، مرجع سبق ذكره، ص ص 129 130.

فعالا في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال:

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الأحكام التي تطبق على كل منها، وهنا يمكن التمييز بين نوعين من التسيير الجبائي: التسيير الجبائي المحلي (وهو محل دراستنا) والتسيير الجبائي الدولي؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها.[1]
- عملية التسيير الجبائي تتم كذلك من خلال اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة بناء على الإيرادات المحددة وقوانين الضرائب الحالية والمتوقعة.[2]

المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي

يتضمن التسيير الجبائي تصور وتنفيذ استراتيجيات مختلفة من أجل تقليل مبلغ الضرائب المدفوعة لفترة معينة، يمكن أن يؤدي تقليل الالتزامات الضريبية إلى توفير المزيد من الأموال للتسيير؛ الاستثمار والنمو. بهذه الطريقة، يمكن أن يكون التسيير الجبائي مصدرًا لرأس المال

---

[1] الحواس زواق، مرجع سبق ذكره، ص03.

[2] Mahfoudh Hussein Mgammal, Ku Nor Izah Ku Ismail, **Op Cit**, P 350.

العامل. تنطبق قاعدتان أساسيتان على التسيير الجبائي. أولاً، يجب ألا تتحمل المؤسسة نفقات إضافية فقط للحصول على خصم ضريبي. ثانيًا، يجب أن تحاول المؤسسات إدراج العامل الجبائي بشكل مباشر في إدارتها. وعليه يستند التسيير الجبائي على مجموعة من المبادئ، ولكن على الرغم من حرية تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود.

أولا-مبادئ التسيير الجبائي: للتسيير الجبائي مبدأين هما

1-مبدأ حرية التسيير: حيث يستند التسيير الجبائي على حرية التسيير التي تعطي الفرصة للمؤسسة لاتخاذ القرار من بين الخيارات التي يراها مناسبة والاستفادة من الإجراءات والحوافز التي وضعتها الدولة[1]، و على هذا الأساس تكون لدى المسير الجبائي إمكانية الاختيار بين البدائل المتاحة قانونا، وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها[2]، وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية.

فمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف .

2-مبدأ عدم التدخل في التسيير :ينطلق المبدأ من أن الإدارة الضريبية لا يجب عليها التدخل في القرارات المأخوذة بشأن تسيير المؤسسة والتي تراه مناسبا، وحتى إن كان يؤدي إلى عدم تخفيف

---

[1] Ines Menchaoui, **Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la pereformance fiscale des groupes de societes**, Thése Doctorat,Université EL MANAR,Tunisie,2015, P 61.

[2] Christine Collette,op. sit , P : 24.

التكاليف الجبائية[1]، فليس للإدارة الجبائية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية، فمثلا يحق للمسير أن يلجأ للاستدانة من أجل توسيع استثماراته، وبالتالي يحق لها خصم الفوائد من الربح الخاضع[2].

فمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة إذن يطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتمثلة في تحصيل الضرائب التي على عاتق المكلفين في آجالها المحددة وبالطرق والإجراءات المعمول بها.

ثانيا-حدود التسيير الجبائي:

رغم الحرية التي أقرها المشرع للمؤسسة في تسيير حياتها إلا أنه يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:

1-الحدود القانونية:

أعطى المشرع كامل الحرية للمؤسسة في تسيير حياتها في ظل احترام القواعد القانونية الخاصة بها، من خلال ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر ملاءمة ومع ذلك، تواجه الشركة حدا قانونيًا، وهو حد إساءة استخدام الحق وحدود الفرص التي تندرج ضمن السياسة العامة للشركة أمام خيارات استراتيجية معينة.[3]

فيعتبر **استعمال الحق تعسفا** في الحالات التالية:

- إذا وقع بصدد الإضرار بالغير؛

---

[1]صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2]عيدة أنور، دمدوم زكرياء، **التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة – دراسة ميدانية لمؤسسة لأشغال البناء**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 04، دسيمبر 2018، الجزائر، ص 94.

[3] Soulef Dammak, Op Cit, p19

- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير؛
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة

إذن يكون الفعل تعسفيا إذا توفر فيه القصد والفعل غير المشروع، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب على المسير تجنبها:

عدم مطابقة ما يظهر على الوثائق الثبوتية للمؤسسة لواقع كالعقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق الأرباح؛

- الأعمال الوهمية: كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية أو استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي؛[1]
- الأعمال لأغراض ضريبية بحتة: هذه الأعمال على الرغم من مشروعيتها، هي أقرب للاحتيال على القانون، بحيث يكون دافعي الضرائب لديهم هدف وحيد وهو تقليلها، ويأخذ هذا الهدف العديد من الأشكال منها: التخفيض من الديون الجبائية، إضافة قرض ضريبي أو عجز زائد لا مبرر له؛[2]
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

---

[1] الحواس زواق، مرجع سبق ذكره، ص 02.

[2] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات)**، أطروحة دكتوراه، تخصص محتسبة وجباية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016، ص 61.

2-2-الحدود المالية:

ما هو مألوف أن تتخذ المؤسسة قرارات تضمن لها تحقيق أهدافها العامة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قروض لإحدى الفروع... إلخ، فهذه القرارات لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها" **تصرفات غير عادية في التسيير**."

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك التصرف الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر، مادي أو غير مادي لمؤسسة هدفها تحقيق الربح، وهو فعل لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة وعليه فإن النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوني، فبالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة نجدها صحيحة من الناحية القانونية ولكن قد نجد لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة، ومن ناحية الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة أعباء خاصة للمسير؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية؛
- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين[1].

نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعية القرار بكونه عادي أو غير عادي، فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف إلى ذلك فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة النسبية بين

[1] عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 16.

القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة ولهذه الأسباب حدد المشرع الجبائي الجزائري بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء.

المبحث الثالث: دور التسيير الجبائي في تسيير الخطر الجبائي

إن التغيرات التي يشهدها محيط المؤسسة تجبرها على التكيف معها لغرض التقليل من حدة المخاطر خصوصا الجبائية منها، فإن بعض القرارات الخاطئة التي يخوضها المسيير قد تضعه أمام عقبات تعود بالسلب على المؤسسة، وهذا ما يضعها في موقف تجد نفسها فيه مجبرة على تحمل النتائج من تلك المخاطر، بحيث أن ضرورة التسيير الجبائي في المؤسسة كان وليد التغيرات التي يشهدها محيطها لغرض التقليل من حدة المخاطر الجبائية.

المطلب الأول: أدوات (آليات) التسيير الجبائي

نجد أن التسيير الفعال راجع للتحكم الجيد في التسيير الجبائي الذي يكون من خلال عدة عوامل التي نجد على رأسها مدى انتظام المؤسسة في التزاماتها اتجاه الإدارة الضريبية، ومقدار الفعالية الجبائية المتمثلة في تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية ومحاولة الاستفادة منها، فعدم التحكم في التسيير الجبائي من اهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة.

وهذا ما يعطي أهمية كبيرة للضريبة في حياة المؤسسة لذا وجب على أصحاب القرار في المؤسسة صب جل اهتمامهم في العمل على تحسين التسيير الجبائي الفعال بشتى الوسائل الممكنة التي تتمثل في مختلف أدوات التسيير الجبائي.

أولا: التدقيق الجبائي

تعمل المؤسسة على تفعيل التدقيق الجبائي باعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الضريبي.[1]

1-تعريف التدقيق الجبائي: قد تناول موضوع التدقيق الجبائي عدة تعاريف، وفيما يلي نذكر بعضا منها: التدقيق الجبائي هي فحص شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.[2]

تعرف الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) أن التدقيق الجبائي في إبداء الرأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية. [3]

وعرفت كذلك: التدقيق الجبائي مهمة خاصة تسمح بتحديد حجم المخاطر الجبائية التي تتحملها المؤسسة، كما تعمل على تقييم التسيير الجبائي بالمؤسسة.[4]

من خلال التعريفات السابق ذكرها يمكن القول أن التدقيق الجبائي: هي عبارة عن فحص تقييمي للوضعية الجبائية للمؤسسة، الهدف منها مراقبة احترام القوانين الجبائية وتعزيز الأمن الجبائي من أجل تفادي أي خطر جبائي يواجه المؤسسة.

---

[1] BELBACHIR Abdelkader**, L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ETENJEUX CAS DE L'ALGERIE,** International Journal of Management and Marketing Research, vol.02, Copy right Ipoco, 2018, P 60.

[2] بوعلام ولهي، **التدقيق الجبائي كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر،04-05 ماي 2005، ص 2.

[3] مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون، مرجع سبق ذكره، ص 66.

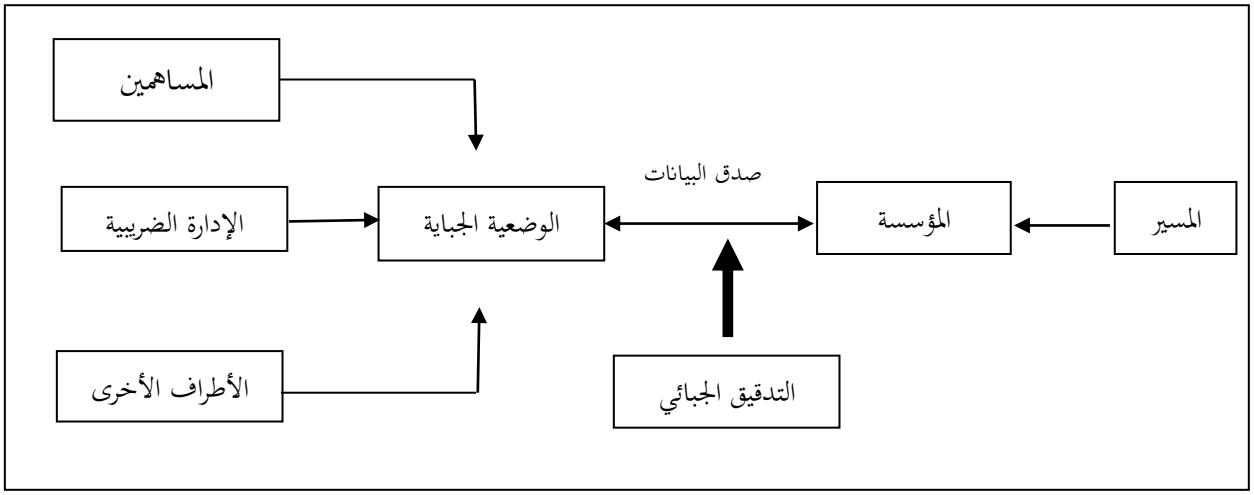
[4] Mohamed Ben Hadj Saad, **L'audit Fiscal dand les PME**, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, universite de sfax, Tunisie, 2008, P 12.

2-أنواع التدقيق الجبائي تظهر التدقيق الجبائي كعنصر أساسي في تشخيص المؤسسة وهذا ما يضمن مهمة وقائية، أي القيام بضمان أكبر قدر من الأمن الجبائي للمؤسسة، ويأتي هذا حسب وضعية كل مؤسسة ومدى حاجتها للمراجعة وسبب القيام بها. يقوم بالمراجعة إما شخص مستقل توكله المؤسسة أو شخص من داخلها، وهذا ما يجعل التدقيق الجبائي تأخذ شكلين نعرضهما فيما يلي:

2-1/ التدقيق الجبائي الداخلي:

عرفها معهد المراجعين الداخلين: هو نشاط مستقبلي وهادف يعطى للمؤسسة نوعا من الحماية من التحكم في مختلف العمليات، وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها.[1]

الشكل رقم (01-01): آلية عملية التدقيق الجبائي الداخلي



المصدر: عمامرة ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 91.

الشكل يوضح اهتمام كل من المساهمين والإدارة الجبائية ومختلف الأطراف بالتدقيق الجبائي الداخلي لما تضفي من مصداقية حول مختلف البيانات ذات الطابع الجبائي، والتي تعكس

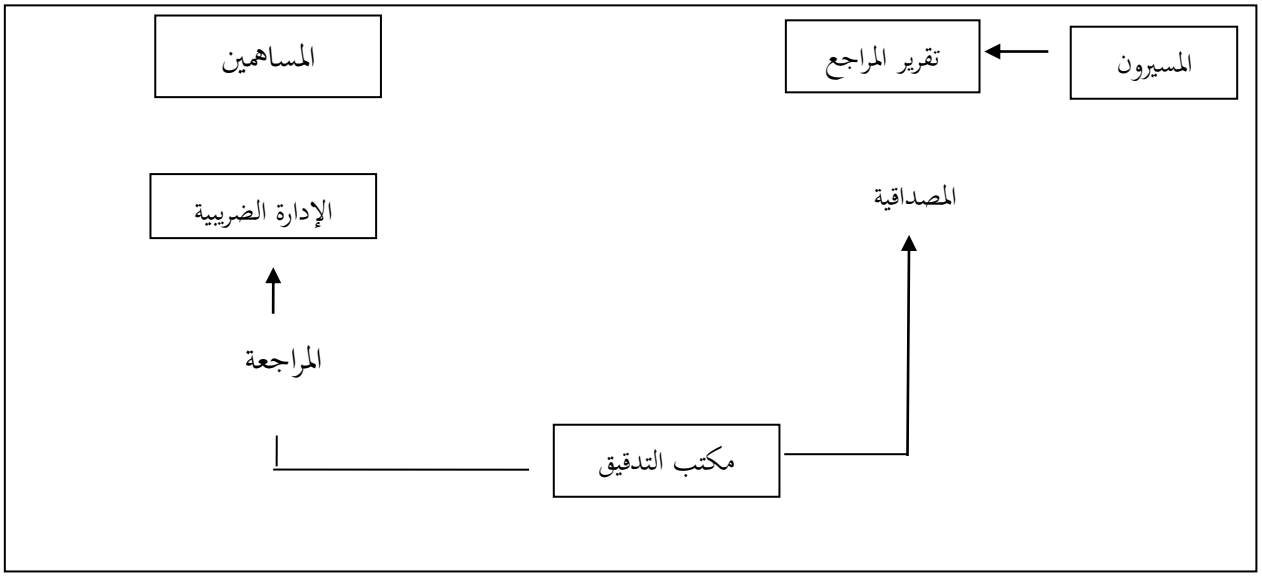
[1] ياسمين عمامرة ، **تحليل دور التدقيق الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات البترولية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P)**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلد 40، العدد 01، مارس 2020، ص 91.

الوضعية الجبائية للمؤسسة، بالإضافة إلى اعتماد المسيرين على هذه البيانات المدققة للتمكن من اتخاذ مختلف القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة.[1]

2-2/ التدقيق الجبائي الخارجي:

هي عبارة عن مهمة تمارس من قبل شخص مستقل عن المؤسسة بصفة دائمة أو منظمة بإبداء رأي محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة.

الشكل رقم (01-02): آلية عملية التدقيق الجبائي الخارجي



المصدر: عمامرة ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 91.

من الشكل نلاحظ أن المسيرين يلجؤون لمكاتب المراجعة من أجل الحصول على تقارير المراجعة الجبائية، التي تتضمن رأي فني محايد حول مدى صحة النتيجة الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى الحصول على مختلف المعلومات الجبائية التي يمكن بناء مختلف القرارات عليها دون التعرض لمخاطر جبائية يمكن أن تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة.

[1] أميرة فتحة، **دور التدقيق الجبائي في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس –باتنة–**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص173.

3-برنامج التدقيق الجبائي :هذه الخطوة تتيح للمدقق تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشتمل على:

- المعرفة العامة بالمؤسسة؛
- معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية؛
- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها...؛
- تحديد المخاطر والأهداف: المعارف السابقة والمكتسبة خلال مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة تتيح لها تحديد المخاطر، هذه المرحلة تسمح للمدقق بتعيين الأهداف التي تركز على النقاط المهمة السابقة، وإدراك المزيد من الفعالية واحتمال كبير في تغطية المخاطر؛
- الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: بحث السوابق الجبائية للمؤسسة يلعب دورا هاما في تقييم المخاطر، ويجب على المدقق إعادة النظر في الرسائل التي وجهت للمؤسسة من قبل الإدارة[1].

4-أهمية التدقيق الجبائي

تسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد التشخيص الجبائي لها حيث يمكن من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة، ويعطي التدقيق الجبائي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات .... الخ. ويمكننا القول أن التدقيق الجبائي داخل

---

[1] سمية قحموش، **التدقيق الجبائي كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة-**، مجلة البحوث الاقتصادية المالية، العدد 06، ديسمبر 2016، الجزائر، ص 298.

المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي، وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه، باعتبار أن المراجعة وسيلة لا غاية، ويهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات التدقيق، لذا نجد أن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة ، والتي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها[1].

ثانيا–الاستشارة الجبائية

ظهرت خدمات الاستشارة الجبائية نتيجة لتعقيد مجال الأعمال عموما والمجال الجبائي خصوصا، إضافة إلى عدم استقرار المواد والنصوص المتعلقة بها، مما يجعل من التحديث والتعامل مع المعلومة الجبائية في المؤسسة أمرا في غاية الأهمية، وهو الأمر الذي دفع المؤسسات إلى البحث عن مستشار جبائي ملم بالمعارف والقوانين الجبائية، وكذا القدرة على التخطيط الفعال وتفادي المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها.

1/ تعريف الاستشارة الجبائية

تعرف الخدمة الاستشارية بأنها علاقة تفاعلية بين خبير استشاري مؤهل بحكم تكوينه العلمي وتجربته العملية ومقدرته الفنية وعميل يحتاج إلى هذا الخبير. وبالرجوع إلى التشريع الجزائري، فإن مفهوم الاستشارة الجبائية ضيق نوعا ما، حيث ينضم هذه المهنة في الجزائر الأمر 81-71

---

[1]محمد أمين كويدمي، عثمان مداحي، **دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة**، مجلة البشائر، المجلد 06، العدد 02، دسمبير2020، ص783.

المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي يحدد شروط ممارسة مهنة المستشار الجبائي[1]، هذا الأخير عرف المستشار الجبائي في المادة 2 منه كما يأتي:" يقصد بمفهوم المستشار الجبائي كل من يقدم المشاورات والاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لحساب زبونه".[2]

إن الترخيص بممارسة مهنة المستشار الجبائي، يستوجب استيفاء الشروط التالية: [3]

- التمتع بالجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- عدم تعرض المستشار لأي عقوبات؛
- ممارسة وظيفة عليا في المصالح التابعة للإدارة الجبائية أو شغل منصب عال فيها لمدة خمس سنوات على الأقل؛
- الحصول على شهادة التعليم العالي أو شهادة مماثلة.

يرخص بممارسة مهنة المستشار الجبائي، لموظفي الضرائب لحاصلين على الأقل على رتبة مفتش رئيسي، الذين لهم الحق في التقاعد، كما يرخص أيضا لموظفي الضرائب الذين توقفوا عن مزاولة منتهم شريطة أن يستوفوا الشروط الاتية:

-ممارسة وظيفة لدى مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية لمدة لا تقل عن 20 سنة؛

-الحصول على رتبة مفتش رئيسي لمدة لا تقل عن 10 سنوات؛

---

[1] بلال كيموش، محمد سعد الدين بلخيري، **دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2019، الجزائر، ص 219.

[2] **المادة 02 الامر رقم 81-71 يتضمن شروط ممارسة المهنة الخاصة بمستشار جبائي وما يماثله**، الجريدة الرسمية، المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.

[3] **المادة 155 الامر رقم 95-27 المتضمن قانون المالية 1996**، الجريدة الرسمية، المؤرخ في 30ديسمبر 1995، العدد 82. الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.

– الحصول على قرار الاستقالة.

2/ أهداف الاستشارة الجبائية:

الاستشارات الجبائية تهدف إلى تحسين الوضعية الضريبية للمؤسسة للتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية ذات الأثر الضريبي، وفي الوقت نفسه بناء استراتيجية ضريبية والتحسين النسبي للمركز الضريبي للمؤسسة، وتطبيق المزايا التي يمنحها التشريع لمصلحتها بحيث تقود في النهاية إلى التخفيض المشروع في الالتزامات الضريبية وجعلها عند أدنى حد ممكن، وتحسين الموقف الضريبي للمؤسسة، والتركيز على معالجة المشاكل ،وبالتالي تعمل الاستشارة الجبائية على تسيير المخاطر من خلال التعامل معها في ضوء طبيعة وظروف المؤسسة والنشاط الذي تمارسه، كذلك وضع استراتيجية ضريبية مناسبة للمؤسسة تتوافق مع نوعية المشاكل التي تواجهها ،كما أن التسيير الفعال يتطلب من المسيير عند إتخاذ قرار الإستثمار والقرارات المالية أن يأخذ بعين الاعتبار الضرائب التي تدفع مباشرة للسلطات الضريبية والضرائب الأخرى الضمنية التي تدفع بشكل غير مباشر.

3/ أساليب الاستشارة الجبائية:

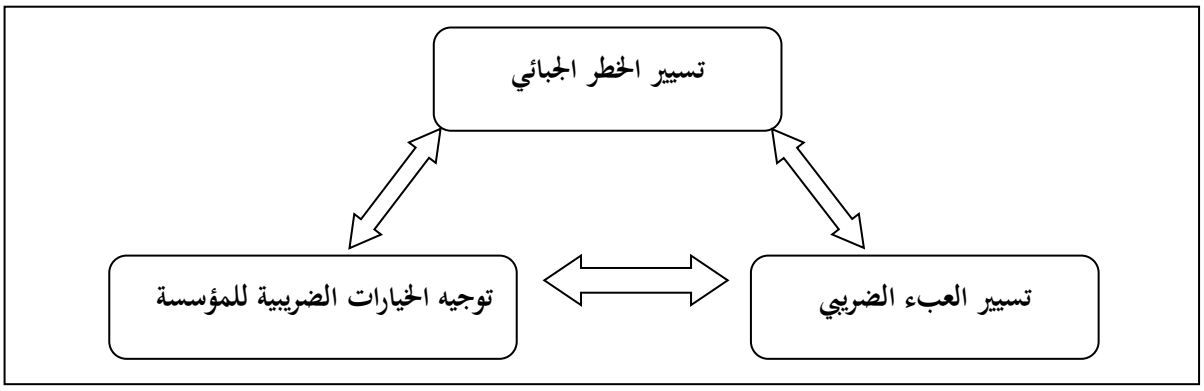
تختلف الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات الجزائرية في تعيين المستشار الجبائي، فمنها من تستفيد من خدماته داخل هيكلها التنظيمي، فيما تلجأ أخرى إلى استئجار الاستشارة الجبائية من المكاتب الخاصة، وتبعا لذلك يمكن تقسيم أنواع الاستشارة الجبائية في الجزائر إلى قسمين كما يلي:

3-1/الاستشارة الجبائية الداخلية: يقصد بها حصول المؤسسة على خدمات ضريبية من مستشار جبائي داخل الهيكل الوظيفي للمؤسسة، يكلف بالجانب الجبائي من التسيير ومتابعة التفاصيل الجبائية وتقديم اقتراحات وتوصيات لمجلس الإدارة أو للمالكين فيما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة.

3-2/الاستشارة الجبائية الخارجية: يقصد بالاستشارة الجبائية الخارجية توجه المؤسسة إلى مكتب خاص بمستشار جبائي معتمد، من أجل الحصول على التوجيهات المتعلقة بالوظيفة الجبائية، إن أسلوب استئجار الخدمات الضريبية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية، ذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون في استقلالية تامة ولا تحدث أية مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها، كما أن المكاتب الخاصة تتنافس فيما بينها، مما يؤدي في النهاية إلى تطور أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها وهذه العوامل تعمل على تحقيق مصلحة المؤسسة.[1]

4/ محاور الاستشارة الجبائية: يمكن توضيح المحاور الأساسية التي يمكن للمستشار الجبائي أن يتدخل من خلالها في إطار التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية:

الشكل (01-03): مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة



المصدر: كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد03، العدد 02، ، ديسمبر 2019،الجزائر، ص 222.

[1] بوعلام ولهي، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة في إتخاذ القرار**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2009، ص 15.

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن العناصر التي يتدخل من خلالها المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية تنطلق من توجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة بما يسمح لها باتخاذ القرار السليم، وهو ما يرتبط مباشرة بالعنصر الثاني المتمثل في تسيير العبء الضريبي، ويرتبط كل من هذين العنصرين بالعنصر الثالث وهو تسيير الخطر الضريبي، ويعتبر هذا الأخير من أولوية الاستشارة الجبائية المتمثلة في تفادي الخطر الضريبي قبل التفكير في تحقيق وفر أو تسيير العبء الضريبي.

يتضح مما سبق أن نجاح المؤسسة في اتخاذ القرار يتوقف إلى حد ما على الاستشارة الجبائية مهما كان هذا الأسلوب المختار في تعيين هذا المستشار، وفي الواقع فإن المؤسسة الجزائرية لم تصل بعد إلى ضرورة الاعتماد على المستشار الجبائي كأحد الفاعلين في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.[1]

بالرغم من الإضافة الكبيرة التي تقدمها هذه الاستشارات للمؤسسات الاقتصادية، لا يوجد قانون يلزم المؤسسة على الاستعانة بالاستشارة الجبائية، وذلك بعكس إجبارية مسك المحاسبة، الأمر الذي همش المستشارين الجبائيين المعتمدين، إلا في حالة تمثيل المؤسسة أمام إدارة الضرائب عند وجود نزاع معها أو طمعا في تخفيض قيمة الضرائب المفروضة عليها، كون المستشار الجبائي هو بالضرورة موظف سابق بالإدارة الضريبية بخبرة لا تقل عن عشرة سنوات، فعلى غرار مكانتهم يكتسبون معارف كبيرة وإلمام بالتغيرات الموجودة في القوانين إلى جانب الاستخدام الأمثل لها.[2]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 16.

[2] بلال كيموش، بلخيري محمد سعد الدين، مرجع سبق ذكره، ص 229.

ثالثا-الحوكمة الجبائية:

الدراسات الحديثة في مجال التسيير الجبائي، ركزت على أهمية وجود الحوكمة في المؤسسات، لضمان أن المعلومة الضريبية متوفرة لجميع أصحاب المصلحة، وقبل التطرق إلى مفهوم الحوكمة الجبائية نتطرق إلى حوكمة الشركات.

1/مفهوم حوكمة الشركات

تعريف حوكمة الشركات: هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء وكذا اتخاذ القرارات داخل المنظمات.[1]

وحسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE، تشتمل حوكمة المؤسسات على مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة من جهة ومجلس الإدارة، المساهمين وباقي أصحاب المصالح من جهة أخرى، وتحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع الأهداف ووسائل تحقيقها والرقابة على أداء المؤسسة.[2]

وفقًا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، هناك أربعة مبادئ لحوكمة الشركات: العدالة والشفافية والمساءلة والمسؤولية، ومن خلال تطبيق جميع مبادئ حوكمة الشركات، سيتم التقليل من مشكلة

---

[1] مختار طلحة، العجال عدالة، **الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي**، مجلة مجاميع المعرفة، عدد 06، 2018، الجزائر، ص 88.

[2] عزالدين عطية دور **حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي**، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد02، جامعة الجلفة، الجزائر، ديسمبر2018، ص 332.

الوكالة. كما وجد Brown and Caylor (2004) أن الشركات التي تتمتع بحوكمة أفضل للشركات سيكون لها أداء أفضل مقارنة بالشركات ذات حوكمة الشركات السيئة.[1]

إن تقاطع مفهوم حوكمة الشركات مع المسائل الضريبية، هدفه التأكد من أن السلوكات المتعلقة بمعالجة القضايا الضريبية لا تتعارض مع مصالح أصحاب المؤسسة أو المساهمين، ضمانا للشفافية ونوعية القرارات، وأن يكون أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة على دراية بالمخاطر الضريبية، كي لا تؤثر على سمعة المؤسسة.

2/ مفهوم الحوكمة الجبائية

تعرف الحوكمة الجبائية بأنها: الإطار الذي من خلاله يتأكد أصحاب المصلحة أن الضريبة تدار بشكل مستمر بطريقة أخلاقية تدعم استراتيجية عمل المؤسسة.[2]

ويمكن تعريف الحوكمة الجبائية بأنها "عامل الجودة وأمن التسيير العام للجباية في المؤسسة".[3]

3/ عناصر الحوكمة الجبائية في المؤسسة

إن حوكمة الشركات لديها تأثير كبير على إدارة الضريبة، وعليه تولي المؤسسة اهتماما جادا لممارسات حوكمة الشركات الخاصة بها، وتتمثل هذه الممارسات فيما يلي: [4]

---

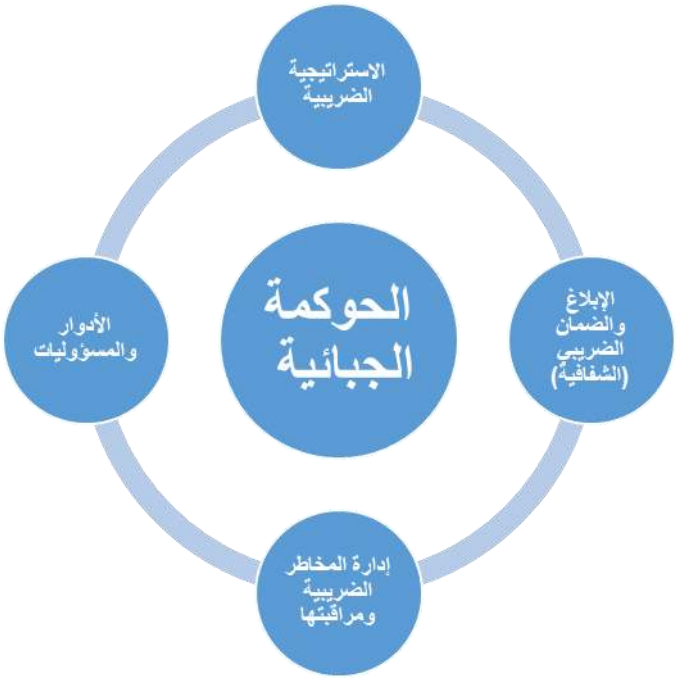
[1] Martin Surya Mulyadi et al, **Examining Corporate Governance and Corporate Tax Management**, Business and Finance Society for study, Vol.3 No.3, SSBFNET, 2014, P 48.

[2] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 157

[3] نور الدين بعيليش، **تحليل مزايا الاستراتيجية الجبائية في شركات المساهمة الجزائرية –دراسة تطبيقية لعينة من شركات المساهمة بورقلة خلال الفترة (2010-2013)**، أطروحة دكتوراه، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص 17.

[4] Corporate tax governance, Updated march 2020, avaible at https://www.pwc.nl/nl/tax/assets/documents/strategic-tax-governance.pdf , accessed on 27/04/2021

الشكل (01-04): العناصر الأساسية للحوكمة الجبائية في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة

استنادًا إلى معايير الحوكمة الدولية والأنظمة والأدلة الوطنية المختلفة، فإننا نميز بين أربع عناصر أساسية للحوكمة الجبائية:

3-1/ الاستراتيجية الضريبية:

تندرج الاستراتيجية الضريبية في صميم التسيير الجبائي للمؤسسة لأنها تصف بشكل استراتيجي ومنهجي النهج التنظيمي للضرائب طويلة الأجل وتسيير الضرائب بصفة عامة، كما أنها العنصر الأساسي للحوكمة الجبائية وتؤثر بشكل كبير على العناصر الثلاثة الأخرى من خلال التأثير على تصميمها وتنفيذها.

ومن الخطوات الرئيسية في وضع استراتيجية ضريبية إشراك أصحاب المصلحة (داخليا وخارجيا)، ومن خلال مشاركتهم يمكن للمؤسسة أن تعرف التوقعات التي قد يتوقعها أصحاب المصلحة وأن تدمج هذه التوقعات على النحو المناسب في الاستراتيجية الضريبية، ويمكن للضريبة

أن تؤثر في هذا الصدد على مشاركة أصحاب المصلحة العامة الموجودة بالفعل في مجموعة متنوعة من المواضيع كجزء من إدارة المؤسسة على نطاق أوسع.

3-2/الأدوار والمسؤوليات:

ويتعلق العنصر الثاني للحوكمة الجبائية بالأدوار والمسؤوليات الضريبية لتسيير الضرائب، يجب أن يكون من الواضح، من يفعل؟ ماذا؟ متى وكيف؟ وذلك على الصعيد الاستراتيجي والتنفيذي.

على المستوى الاستراتيجي، من المهم أن يتم دمج مسؤولية مجلس الإدارة والرقابة في الأدوار والمسؤوليات، بحيث يمكن تصميم الأدوار والمسؤوليات الضريبية في نموذج تشغيل ضريبي، حيث في هذا النموذج تحدد المؤسسة كيفية عمل الأطراف الداخلية والخارجية معًا داخل المؤسسة بصفة عامة وفيما يتعلق بالمسائل الضريبية بصفة خاصة، واستخدام كذلك مقدمي الخدمات الضريبية من خلال الاستعانة بمصادر خارجية.

3-3/ إدارة المخاطر الضريبية ومراقبتها:

تتطلب الحوكمة الجبائية من المؤسسات أن تدرج الضرائب في إطار إدارة مخاطر المؤسسة، والذي يشار إليه غالبا باسم إطار مراقبة الأعمال أو بشكل أكثر تحديدًا إطار الرقابة الضريبية، ويتعين على المؤسسات أن تتحكم في الآثار الضريبية لجميع العمليات والمعاملات داخل المؤسسة وليس فقط العمليات الضريبية. ويتعين عليها أيضا تحديد المخاطر الضريبية وتنفيذ الضوابط، وعلاوة على ذلك من المهم إدراك أن إطار الرقابة الضريبية يحتاج إلى مراقبة جميع البيانات على النحو المبين في الاستراتيجية الضريبية. وبعبارة أخرى، ينبغي لإطار الرقابة الضريبية أن يحمي ما وعدت به المؤسسة أصحاب المصلحة.

3-4/ الإبلاغ والضمان الضريبي (الشفافية):

آخر العناصر الأساسية في الحوكمة الجبائية للمؤسسات هي الإبلاغ عن الضرائب (الشفافية) والضمان. ومن خلال الإبلاغ الضريبي الداخلي والخارجي، المالي وغير المالي، يمكن للمؤسسة أن تظهر مساءلتها وأن تبلغ أصحاب المصلحة بأدائها وأثرها. ويمكن أن يكون هذا الإبلاغ تنظيميا يلزم ضمان التزام المنظمة بالمعايير والأنظمة المعمول بها.

يمكن القول أن الممارسات السليمة للحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، آلية لتعظيم قيمة المؤسسة وتحسين أدائها من خلال الشفافية في المعاملات والسعي إلى تعزيز المسائلة والحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى تحسين استراتيجيات التسيير في المؤسسة واتخاذ القرارات على أسس سليمة، وكذلك تقوم الحوكمة بتقليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة بإدخال استراتيجيات تسيير المخاطر.[1]

المطلب الثاني: ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة

إن المؤسسة مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها والقطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر جبائية تؤثر على مركزها المالي وسمعتها، وتعد الجباية من أهم العناصر الموجودة في محيط المؤسسة الاقتصادية التي يجب على المؤسسة التكييف معها ومسايرتها باستمرار حتى لا تواجه مخاطر تتمثل في عقوبات مالية قد تتسبب في إفالسها أي زوالها، لذالك على المؤسسة أن تتحكم في الجانب الجبائي الذي يسمح لها بمعرفة التأثيرات الجبائية الناتجة عن أنشطتها وعملياتها.

---

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 159.

أولا: تعريف الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي نذكر منها:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الجبائي الأمر الذي أدى بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب التي تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية. [1]

وتم تعريفه كذلك على أنه " كل أعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين الاستراتيجي والعملي".[2]

ينشأ الخطر الضريبي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية، هذا من جهة ومن جهة أخرى نشأ من تعقد وغموض النظام الضريبي، ويتم اكتشاف الخطر من خلال:

- الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب على تصريحات وكشوفات المؤسسة؛
- التدقيق الجبائي الداخلية أو الخارجية التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم وضعيتها الضريبية؛

---

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص 37.

[2] صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة**، مجلة الباحث، عدد 12، 2013، ص 119.

- وقد يحدث عدم احترام القوانين الضريبية نتيجة سوء فهم وترجمة النصوص، أو بهدف الغش والتهرب الضريبي.

ثانيا–مصادر الخطر الضريبي

إن الخطر الجبائي هو نتيجة تصرف معين يضع المؤسسة في موقف غير قانوني بغض النظر عن النوايا سواء كان هذا التصرف عمدي أو غير عمدي، ومن مصادره:

1/مخاطر ناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة:

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية يبقى مرهوناً بقدرة وكفاءة المسير في اتخاذ القرارات المهمة، واختيار الوقت الملائم لاتخاذها، فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات سليمة ورشيدة، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال أهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الجزائرية وذلك لعدة أسباب:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية، ونظراً للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛[1]
- نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالملتزمات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا؛

[1] يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى**. رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، تخصص علوم التسيير، 2007، ص 81.

- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين، يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة، وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب؛
- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيراً إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق[1].

2/مخاطر ناتجة عن التشريع الضريبي: يمكن تقسيمها إلى:

2-1/مخاطر ناتجة عن تعقد النصوص الجبائية

تعقيد النظام يرجع إلى التطبيق الصعب من ناحية الإدارة نفسها بدلا من المكلف، فمن هذه النظرة أن النظام الجبائي المعقد هو نظام لا يمكن احترامه أو السيطرة عليه فهو يفتح للمكلف أبواب التهرب الضريبي.[2]

2-2/مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية:

إن عدم ثبات التشريعات الضريبية يؤدي إلى نشوب أخطار ضريبية نتيجة عدم معرفة المؤسسة لهاته التعديلات أو التغيرات، ضف إلى ذلك أن هذه التعديلات من شأنها أن تعرقل المؤسسة في بناء سياستها واستراتيجيتها على المدى الطويل. ولعل خير دليل على هذا نجد التشريع الضريبي الجزائري حيث عرفت قوانين المالية تعديلات ضريبية بين تعديل، إلغاء وإتمام:

---

[1] صالح حميداتو، سارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2019، الجزائر، ص 70.

[2] Ben Hadj Saad Mohamed, Op Cit P: 21.

جدول(01-03): التعديلات الجبائية خلال الفترة 2007-2016

قانون المالية	تعديلات الجبائية	قانون المالية	تعديلات الجبائية
2007	33 إجراء	2012	51 إجراء
2008	32 إجراء	2013	72 إجراء
2009	68 إجراء	2014	62 إجراء
2010	53 إجراء	2015	43 إجراء
2011	68 إجراء	2016	56 أجراء

La source : BELBACHIR Abdelkader, L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ETENJEUX CAS DE L'ALGERIE,International Journal of Management and Marketing Research, vol.02,Copy right Ipoco,2018, P 66.

تؤثر التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية، وعلى سبيل المثال نجد حسب قانون المالية لسنة 2015تم تغيير في نسبة الضريبة على أرباح الشركات من خلال توحيد المعدل ب 23%، لي يتم الغائه من خلال قانون المالية التكميلي واعتماد الثلاث معدلات المطبقة حاليا (19%، 23%، 26%).

3/المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الحديثة:

تعترض المؤسسة الحديثة عدة صعوبات تجعلها معرضة للخطر الضريبي ونذكر منها :

- كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي؛
- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية؛

- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي انطباعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية أو تعمدها قصد الحصول على منافع مادية[1] .

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة

التحكم في الخطر الجبائي يتم من خلال الوضعية الجبائية للمؤسسة والمتعلقة بتعاطي المؤسسة مع الجباية ومدى تأثير العامل الجبائي في قرارات المؤسسة سواء على المستوى التكتيكي أو الاستراتيجي وخاصة درجة الخطر الجبائي.

يتوقف تسيير الخطر الضريبي على قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسألة غير محسومة وتتوقف بدورها على عاملين، عامل ضريبي محض بسبب عدم وجود رقابة ضريبية، وعلى عامل أكثر شمولية مرتبط بمدى ملائمة الاختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة.

أولا: إجراءات تسيير الخطر الجبائي

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي، هدفه تحقيق الأمن الجبائي، إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في اتخاذ الإجراءات الوقائية التالية:

- اعتبار الضريبة متغيرة حقيقية يجب تبنيها في السياسة العامة للمؤسسة وذلك بإدماج البعد الضريبي في استراتيجية المؤسسة؛[2]
- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛

---

[1] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص104 .

[2] يحي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 84.

- أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبة، وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية؛
- القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية؛
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي؛

تجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لا تزيل كليا الخطر الجبائي، لكنها وبتطبيقها في شروط ملائمة تسمح باستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.[1]

ثانيا: وضعيات تسيير الخطر الجبائي

أهم وضعيات تسيير الخطر الجبائي تتمثل في :

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها؛
- الغش أو النقص في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية، إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على المزايا المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه، أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.[2]

---

[1] صالح حميداتو، ميسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

[2] الحواس زواق، مرجع سبق ذكره، ص 10.

1/ الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات:

كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فإن إخلال المؤسسة بتصريحاتها الجبائية سواء الامتناع أو التأخر في إيداعها أو الغش في إعدادها ينجر عنه تكاليف إضافية تتعلق بهذه التصريحات.

1-1//الالتزامات القانونية للمؤسسة

على المؤسسة أن تكون على علم بمختلف الالتزامات الجبائية والمحاسبية والتصريح بها في الآجال القانونية وأي إخلال بهذه الآجال يقابله عقوبات، وتتمثل أهم هذه الالتزامات فيما يلي:

1-1-1/الالتزامات المحاسبية: تفرض عدة التزامات محاسبية تقع على عاتق المؤسسة، نذكر منها:

- مسك دفاتر محاسبية منتظمة سواء في شكل ورقي أو في شكل إلكتروني تسجل فيها جميع العمليات التي تقوم بهاء وعلى رأسها دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد، دفتر المبيعات والمشتريات علاوة على الاحتفاظ بالوثائق الثبوتية المتعلقة بها لمدة 10 سنوات، إضافة إلى الالتزام بتقديمها للمصالح المختصة عند كل طلب.
- إعداد الكشوف المالية على الأقل مرة واحدة في السنة بالعملة الوطنية تسمح بتوفير معلومات تمكن من إجراء مقارنات مع السنة السابقة، وتتمثل هذه الكشوفات المالية في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وأخيرا الملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة كما يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.
- تعيين محافظ حسابات، فقد فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات

الموجودة في تقارير تسيير مجلس الإدارة، وذلك لمدة ثلاث سنوات مع إمكانية تحديد مدة التوكيل مرة واحد.[1]

- لقد نص القانون التجاري الجزائري على التزام الشركات التجارية بإيداع حساباتها الاجتماعية لدى مركز الوطني للسجل التجاري، وذلك قصد إشهارها وفقا لمواعيد وآجال محددة.
- الجرد المادي يجب لكل مؤسسة أن تقوم بعملية جرد كل عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية وتسجل المراقبة الحقيقية في سجل خاص تسمى سجل الجرد.

1-1-2/الالتزامات الجبائية:

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلف بالضريبة أن يستوفي بشكل كامل الالتزامات ذات الطابع الجبائي، فعلى المكلف أن يكتب في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي والمتمثلة في:

- **التصريح بالوجود:** إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة) . يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة بـ30.000 دج).[2]
- طلب الحصول على رقم التعريف الجبائي

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[2] المادة 194 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، سنة 2021.

- **التصريح الشهرية أو الفصلي بالضرائب والرسوم** :ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50 الملحق) 03 أو صنف G50 A غير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر، لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.
- **التصريحات السنوية** :ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي اكتتاب التصريح، لمفتشية الضرائب التي يتبعون لمكان وجود مقرها الرئيسي ويكون التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابقة وذلك قبل 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح الخاضع[1]. إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.[2]
- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة** :في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي على أن يكتتب، فأن يشعر مفتشية الضرائب في أجل عشرة (10) أيام، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة[3].

1-2/ العقوبات المتعلقة بتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية

تتمثل العقوبات المتعلقة بالتصريحات الجبائية فيما يلي:

---

[1] لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 150.

[2] المادة 151 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

[3] المادة 196 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

جدول(01-04): آجال وعقوبات تأخر أو عدم دفع الضرائب الواجبة على المؤسسة الاقتصادية

الضريبة	أجال الدفع	العقوبات
الضريبة على أرباح الشركات IBS	القسط الأول: من 20 فيفري إلى 20مارس القسط الثاني: من 20 ماي إلى 20 مارس القسط الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر رصيد التسوية قبل تاريخ 20 ماي للسنة N+1	10% في حالة تأخر أو عدم دفع الأقساط. 25% في حالة عدم إيداع التصريح السنوي وبعد أجل قدره 30 يوم من تاريخ تبليغ الإدارة المكلف بالضريبة تطبق زيادة بنسبة 35%.
الضريبة على الدخل الاجمالي IRG	القسط الأول: من 20 فيفري إلى 20مارس القسط الثاني: من 20 ماي إلى 20 مارس رصيد التسوية قبل تاريخ 20 ماي للسنة N+1	10% في حالة تأخر أو عدم دفع الأقساط. 25% في حالة عدم إيداع التصريح السنوي وبعد أجل قدره 30 يوم من تاريخ تبليغ الإدارة المكلف بالضريبة تطبق زيادة بنسبة 35%.
الرسم على رقم الاعمال: TAP، TVA	20 يوم الأولى من الشهر أو الفصل الموالي من تحقيق رقم الأعمال في حالة الدفع الشهري أو الفصلي.	يترتب التأخر بتطبيق غرامة ب 10% وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإنذار المدين بالضريبة بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.
الضريبة على الدخل الشهري IRG/S	يتم تسديد الضريبة خلال 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي الاقتطاع من المصدر	تطبق غرامة ب 10 %، إضافة لتطبيق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر أو جزء من شهر تأخير ابتداء من آخر أجل دون أن تفوق هذه الغرامة نسبة 25%.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

2/ الغش أو النقص في التصريح

تطبق عقوبات عن إيداع التصريحات السنوية (الميزانية الجبائية)، متضمنة في طريقتها لتحديد الوعاء الضريبي، بعض التدليس والتملص أو الإخفاء لجزء من الوعاء، حسب هذا التملص تكون العقوبات كما يلي:

2-1/عقوبات النقص في التصريح:

- 10% زيادة عن الحقوق المتملص منها عندما لا تتجاوز الحقوق 50.000 دج؛
- 15% زيادة على الحقوق المتملص بها عندما تزيد الحقوق المقفلة 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج ؛
- 25%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

2-2/ عقوبات الغش والتدليس فالتصريح: تطبق عقوبات عند محاولة القيام بأعمال الغش على النحو التالي:

عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان السنة نفسها. لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 %، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 %.

تطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.[1]

ويقصد بالأعمال التدليسية:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛

[1] المادة 193 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم؛
- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط أساسي أو ثانوي.

3/مخاطر الاختيارات الضريبة الخاطئة:

تسعى المؤسسة إلى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنية الأعباء الضريبية، ولكن لتحقيق هذا الهدف تعترض المؤسسة عدة مخاطر يمكن التطرق إلى أهمها كما يلي:

3-1/المخاطر الجبائية المترتبة عن الامتيازات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار:

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات(استثنى المشرع نشاط الشراء والبيع) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI.كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية إعفاء الاستثمار بصفة دورية، ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي

الإنجاز والاستغلال. والاستفادة من هذه الامتيازات الجبائية لا يعني إعفاء المكلف من عملية القيام بكل الالتزامات الجبائية المنصوص عليها في القانون والمتمثلة في:

- تسهيل مهمة القيام بمحضر المعاينة النهائي للعتاد من قبل مصالح الضرائب في أجل أقصاه 30 يوم بعد انقضاء أجل الإنجاز؛
- يجب أن يحتفظ المكلف بالعتاد لمدة خمس سنوات، بعد تاريخ شرائه؛
- إيداع التصريحات الشهرية والسنوية في آجالها القانونية؛
- وجوب إيداع كشف سنوي لتقديم مشاريع الاستثمار من طرف المستثمر لدى مصالح الضرائب؛
- ضرورة إعادة استثمار 30% من حصة الامتيازات الموافقة للإعفاءات أو التخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال، في أجل 04 سنوات، ولا يطبق هذا الالتزام على المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل والمصاريف الجمركية؛[1]
- ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية.

وفي حالة عدم الالتزام بهذه الشروط فإنه يترتب ما يلي:

- عدم القيام بإجراء محضر إثبات المعاينة النهائي يترتب عليه إلغاء للامتيازات الجبائية؛

[1] أميرة فتحة، مرجع سبق ذكره، 107.

- إن عدم التزام المستثمرين بإيداع الكشف السنوي لتقدم مشاريع الاستثمار، في أجل شهرين ابتداء من تاريخ الإعذار ينجم عنه التوقيف الفوري للمزايا الجبائية؛[1]
- يترتب على عدم احترام الأحكام المتعلقة بإعادة الاستثمار في أجل 04 سنوات، إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية؛
- في حالة استغلال الاستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط) يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة 25 %من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار، وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز[2].

3-2/المخاطر الجبائية المترتبة عن الامتيازات الجبائية في إطار:

- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ سابقا والوكالة الوطنية لدعم المقاولاتية ANADE حاليا؛
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالةCNAC ؛
- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغرANGEM .

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتي الاستثمار (الإنجاز والاستغلال) ، أما فيما يخص الالتزامات الجبائية الواجب الوفاء بها من طرف المكلف التابع لأحد هذه الأجهزة فتتمثل فيما يلي:

---

[1] المادة 07 من مرسوم تنفيذي رقم 17-104 **المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبة**، المؤرخ في 05 ما رس 2017، الجريدة الرسمية، العدد 16، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، ص 39.

[2]صالح حميداتو، سارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص 77.

- القيام بالاستثمار المصرح به، مع تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصرح به؛
- اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات، عدم شراء تجهيزات أو معدات محولة أو مستخدمة؛
- عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للاهتلاك؛
- إيداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها؛
- السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في القرض المخصص له؛
- الالتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادتين13 ، 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

ويترتب على عدم احترام الشروط المتصلة بمنح الامتيازات سحب هذه الأخيرة، وتصبح الحقوق والرسوم التي تم إعفاءها منها مستحقة على الفور (تسديد الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المعفاة خلال مرحلة الاستغلال)، بالإضافة لعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها، كما يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

[1] نفس المرجع السابق، ص 80.

خلاصة:

باعتبار المؤسسة تنظيم اقتصادي يهدف إلى تحقيق الربح فهي تخضع للضرائب بمختلف أنواعها حيث يتطلب من المؤسسة الاقتصادية الجزائرية معرفة شاملة بالقوانين الضريبية وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها، وبالتالي على المؤسسات القيام بعملية التسيير الجبائي من بداية التفكير في إقامة المشروع أو القيام بأي عمليات، وليس بعد انتهاء السنة المالية والسعي نحو تخفيض الضريبة، حيث يعد هذا تهربا ضريبيا وهو بعيد كل البعد عن التسيير الجبائي، حيث أن هذا الأخير يقوم على وسائل قانونية ومشروعة لتخفيض قيمة الضريبة.

تعتمد المؤسسة في تسيير الضريبة على مختلف الآليات المتمثلة في التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية والحوكمة الجبائية التي تساهم في وضع استراتيجية جبائية تمكن المؤسسة من الاستفادة من المزايا التي يطرحها التشريع الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى وذلك من خلال قدرتها على استغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها وتحقيق الحد الأدنى من الضمان والأمن الضريبي من خلال تسيير المخاطر الجبائية التي تحيط بالمؤسسة.

وحتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من تسيير جبائي فعال لابد لها من إعطاء أهمية بالغة للمعطيات الجبائية في اتخاذ القرارات وخاصة الاستراتيجية منها.

الفصل الثاني

الإطار النظري لعملية اتخاذ القرارات

تمهيد:

تمثل عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية وذلك لارتباط القرار المستمر بالأداء التنظيمي ولا شك أن الأداء التنظيمي باستمرار يسعى لتحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي فالقرار يمثل عجلة القيادة تجاه تحقيق الأهداف وعملية اتخاذ القرار تعتبر هي مرحلة اختيار البديل المناسب للمشكلة موضع القرار.

إن نشاط المؤسسة الاقتصادية أثناء حياتها يتخلله عدة أحداث تختلف باختلاف طبيعتها والأثر الذي تركته، ففي إطار قيام المسؤولين بمهامهم في تحقيق الاستقرار وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة والوصول إلى الأهداف المسطرة تعترض المؤسسة بعض العراقيل التي يمكن أن تحول دونها ودون استمراريتها، لذا وجب الحذر من قبل المسيرين في اتخاذ قراراتهم ومن أهم هذه القرارات نجد اختيار الشكل القانوني الأنسب لها ومن خلال اتخاذ القرارات المالية (التمويل، الاستثمار، توزيع الأرباح).

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- **المبحث الأول: أساسيات اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛**
- **المبحث الثاني: قرار اختيار الشكل القانوني للمؤسسة؛**
- **المبحث الثالث: القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية.**

المبحث الأول: أساسيات إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر عملية اتخاذ القرار من العمليات الهامة، إذ تمثل قلب الإدارة وجوهرها، وأحد الأنشطة الاستراتيجية داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلالها يتم الحكم على الأمور واختيار أولوية الأهداف المسطرة إيجاد حلول للمشاكل والعراقيل التي تعترض المؤسسة الاقتصادية وسيتم في هذا المبحث الإلمام بكل ما يتعلق بعملية اتخاذ القرار من مفهومه وتصنيفاته وكذا مراحله.

المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرار في المؤسسة اقتصادية بمثابة الوظيفة المحورية لإدارتها، ذلك لأن مصير المؤسسة ومن ثم نجاحها في تحقيق أهدافها أصبح مرهونا وإلى حد كبير بقدرة إدارتها على اتخاذ القرارات الرشيدة، تضمن توظيف مواردها المتاحة بين استخدامها البديلة استخداما أمثلا يحقق أكبر عائد للأموال المستعملة، فالإدارة التي تمارس اتخاذ القرار في عمليتها اليومية لا يمكن أن تسند لها صفة الإدارة العلمية.

أولا: تعريف اتخاذ القرار

وسنتناول فيما يلي أهم المفاهيم والتعاريف التي قدمت بشأن عملية اتخاذ القرار:

عرف اتخاذ القرار على أنه " اختيار بديل من البدائل المتاحة لإيجاد الحل المناسب لمشكلة ناتجة عن علم متغير وتمثل جوهر النشاط التنفيذي في الأعمال".[1]

ويعرف كذلك بأنه عملية اختيار بديل من بين البدائل الكثيرة الممكنة للوصول إلى هدف محدد أو حل مشكلة معينة أو حتى انتهاز فرصة سانحة، بمعنى آخر هو عملية اختيار أحسن البدائل المتاحة، بعد دراسة النتائج المتوقعة لكل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة[1].

---

[1] مؤيد عبد الحسين الفضل، **نظريات اتخاذ القرارات، منهج كمي**، دار مناهج للنشر والتوزيع، عمان،2016 ، ص 16.

وتعرف عملية اتخاذ القرار بأنها "عملية غير محدودة من الإجراءات التي تقودنا إلى اختيار معين، إذ يجب تحليل كل المعطيات التي تلعب دورا في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار.[2]

يعرف القرار بأنه: "نهاية عملية خاصة لتقييم الأهمية النسبية لمجموعة من البدائل المتاحة واختيار أفضلها".[3]

ثانيا: خصائص عملية اتخاذ القرار

هناك عدة خصائص تتميز فيها عملية اتخاذ القرار وهي:

- أن عملية اتخاذ القرارات تتصف بالواقعية، حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى؛
- أن عملية إتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذه؛
- أن أي قرار إداري لابد أن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل، لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار للماضي؛
- أن عملية إتخاذ القرار هي عملية عامة، وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة، حيث أنها تشمل جميع المناصب الإدارية في المنظمات؛
- أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة؛
- أنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها؛

---

[1] سمية فضيلي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية–دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–، أطروحة دكتوراه**، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص 67.

[2] Jean luc Charron, **Organisation et gestion de l'enreprise**, Dunod, Paris, 2001, p 161.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية –التخطيط والرقابة وصنع القرار–**، جامعة الزيتونة، الأردن، 2015، ص 336.

- أنها عملية تشمل عدة نشاطات وفروع؛
- تتصف عملية إتخاذ القرار بالاستمرارية، أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة باستمرار.[1]

ثالثا: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات

هناك عدة عوامل تؤثر على القرارات، من أهمها:

1/تأثير البيئة الخارجية: بما أن المؤسسة تمثل خلية من خلايا المجتمع فإن قراراتها تؤثر على هذا المجتمع سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن عوامل البيئة الخارجية التي تؤثر في اتخاذ القرار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع والمنافسة الموجودة في السوق وتكتلات النقابات والمستهلكين والتشريعات والقواعد الحكومية والتغيرات والتطورات التقنية، والرأي العام والسياسة العامة للدولة.

2/تأثير البيئة الداخلية: يتأثر القرار بعوامل البيئة الداخلية في المؤسسة من حيث حجمها والموارد المالية المتاحة، وكذلك الهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير رسمي، وطبيعة العلاقات السائدة وتوافر مستلزمات التنفيذ، المادية والمعنوية والفنية.

3/تأثير متخذ القرار: من وجهة نظر الإدارة العليا تعكس القرارات المعتمدة خصائص صناع القرار مثل :العمر والقيم المسؤوليات والخبرة المهنية والتشغيلية والتأثيرات التي يتلقوا من شبكته والطاقم المرافق له[2]، ويمكن تصنيف سلوك متخذ القرارات فيما يتعلق باتخاذ القرار بإحدى الصفات التالية (المجازفة، الحذر، التسرع، التهور)، ويقع متخذ القرار تحت تأثير هذه العوامل مما يؤدي إلى آراء وانطباعات خاصة وظاهرة سلوكية معينة، كما أن مستوى ذكاء متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر مباشرا في عملية اتخاذ القرار.

---

[1] على حسين، **إتخاذ القرارات الإدارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 21.

[2] سمية فضلي، مرجع سبق ذكره، ص 69.

4/تأثير أهمية القرار: إن اتخاذ القرار يسعى لتحقيق أهداف محددة أو لإيجاد حلول للمشاكل القائمة يتطلب من المدير (متخذ القرار) إدراك المشكلة من جميع أبعادها والتعمق في دراستها حتى يستطيع الوصول إلى القرار الذي يمثل الحل الجذري لها وبمنع حدوثها مستقبلا، وكلما ازدادت أهمية المشكلة ازدادت أهمية القرار المناسب لحلها وازدادت ضرورة جمع الحقائق والمعلومات.

5/تأثير عنصر الزمن: يعد توقيت القرار من الأمور الهامة بالنسبة للمدير ومساعديه والأفراد الذين ينفذوه لما له من أثر فعال على المؤسسة ككل، وعلى الرغم من عدم وجود معايير تحكم التوقيت المناسب لاتخاذ القرار في مختلف الحالات، إلا أن القرار المتأخر لن يفيد في حل المشكلة إذا كانت ذات صفة مستعجلة. [1]

المطلب الثاني: تصنيف القرارات

اختلفت وجهات نظر المختصين حول أنواع القرارات فقد تعددت تصنيفات القرارات منها:

الجدول رقم (02-01): تصنيف القرارات

أساس التصنيف	أنواع القرارات
حسب الأهمية	استراتيجية؛ تكتيكية؛ تنفيذية.
حسب وظائف المؤسسة الأساسية	الإنتاج؛ التسويق؛ التمويل؛ الأفراد.
حسب متخذ القرار	فردية؛ جماعية.
حسب برمجتها	مبرمجة؛ غير مبرمجة.
حسب ظروف اتخاذها	حالة التأكد، حالة عدم التأكد، حالة مخاطرة.
حسب أسلوب اتخاذها	كيفية، كمية.

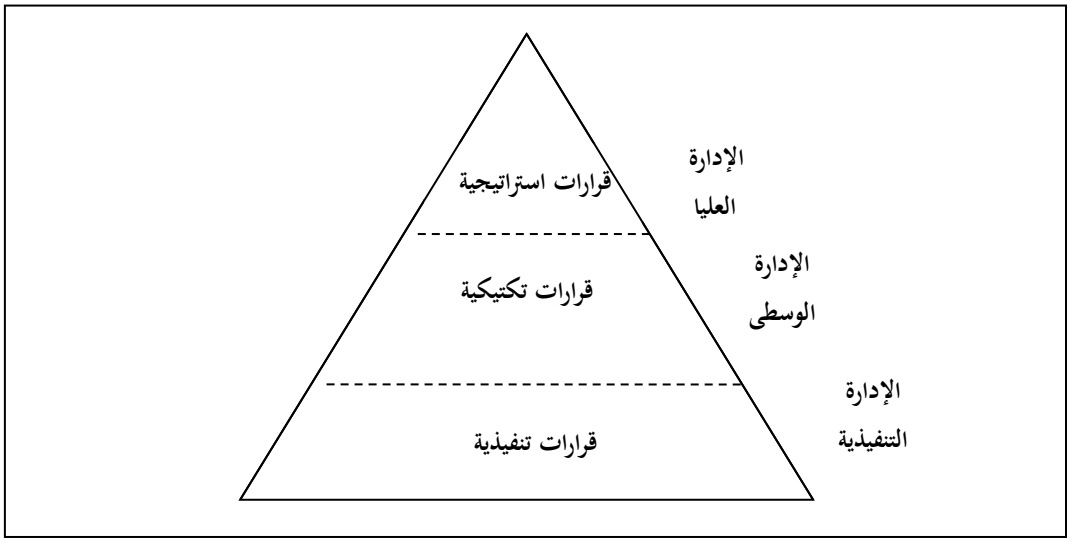
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1992، ص ص 249-259.

[1] كاسر نصر منصور، **الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص36-38.

نجد أن الباحثين في مجال الإدارة واتخاذ القرار قد قسموا القرارات إلى أنواع بحيث أن كل باحث اعتمد على معيار معين، فقد يكون المعيار مصدر القرار أو شكل القرار أو أهمية القرار.

أولا: قرارات حسب أهميتها: وقد صنفت القرارات وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع هي: القرارات الاستراتيجية (التي تتخذها الإدارة العليا)، والقرارات التكتيكية (التي تتخذها الإدارات الوسطى)، والقرارات التنفيذية (التي تتخذها الإدارات التنفيذية المباشرة)، وهذا ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل (02-01): تصنيفات القرار حسب أهميتها



المصدر: حسين أحمد الطروانه، محمد ياسين موسى، اتخاذ القرارات التنظيمية، دار الأيام، عمان، الأردن، 2015، ص 272.

1/ قرارات استراتيجية: وهي القرارات التي تتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به، وتتميز القرارات الاستراتيجية بالثبات النسبي طويل الأجل، وبضخامة الاستثمارات أو الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، وبأهمية الآثار والنتائج التي تحدثها في مستقبل المؤسسة، وبما يتطلبه اتخاذها من عناية خاصة وتحليلات لأبعاد اقتصادية ومالية واجتماعية.[1]

[1] نواف كنعان، **إتخاذ القرارات الإدارية**، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1992، ص 250.

2/قرارات تكتيكية: وهذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات الوسطى، وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تحديد الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط، أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين، أو بيان حدود السلطة أو تقييم العمل، أو تفويض الصلاحيات وقنوات الاتصال كما أن مثل هذه القرارات تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء.

3/ قرارات تنفيذية: وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة، وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج الكثير من الجهد والبحث من قبل متخذها، بل يتم اتخاذها في ضوء الخبرات والتجارب السابقة لمتخذها، كما أن اتخاذها يتم بطريقة فورية تلقائية، هذا فضلا عن أن مثل هذه القرارات قصيرة المدى، لأنها تتعلق بأسلوب العمل الروتيني وتكرر باستمرار، ومن أمثلة هذه القرارات تلك التي تتعلق بالأسعار والتسويق والتخزين.[1]

ثانيا: قرارات حسب برمجتها: وتقسم حسب هذا التصنيف إلى نوعين:

1/ القرارات المبرمجة: وتعرف بأنها القرارات التي تتعلق بمعالجة المشاكل الروتينية والمتكررة والتي يمكن التعامل معها باستخدام إجراءات محددة.

2/ القرارات غير مبرمجة: وهي القرارات التي تتناول مشاكل تنظيمية ليست روتينية وغير متكررة بل متجددة، وما يميزها عن القرارات المبرمجة أنها تحتاج إلى تفكير طويل وجمع البيانات والمعلومات الضرورية لاتخاذها.[2]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 252.

[2] حسين أحمد الطروانه، محمد ياسين موسى، **اتخاذ القرارات التنظيمية في منظمات الأعمال**، دار الأيام، عمان، الأردن، 2015، ص 273.

ثالثا: حسب متخذ القرار: وتصنف كما يلي:

1/ القرارات الفردية: وهي القرارات التي تتخذ من قبل المدير متخذ القرار دون مشاركة الموظفين، يعني ذلك تحديد المشكلة وتحديد البدائل الممكنة واختيار أحدها تتم بجهود فردية، وتتمثل أهم العوامل التي تستوجب اتخاذ القرارات بصورة فردية ما يلي: قصر الوقت المتاح لاتخاذ القرار التنظيمي، هيمنة النمط الأوتوقراطي على المؤسسة، توفر المعلومات المطلوبة في يد متخذ القرار، سرية المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار.

2/القرارات الجماعية: هي القرارات التي تتخذ بمشاركة الموظفين في المؤسسة، تكمن أهمية هذا النوع من القرارات في أنها تعد ضرورية في بيئة القرار التي تتسم بعدم التأكد إضافة إلى كسب تأييد الجماعة للقرار وقبوله، ومن العوامل التي تستوجب اتخاذ القرارات بصورة جماعية ما يلي:

- توفر المعلومات المطلوبة من قبل الجماعة؛
- ضرورة تفهم وقبول القرار من قبل الجماعة؛
- هيمنة النمط الديموقراطي؛
- بيئة القرار تتسم بعدم التأكد وبالتالي الحاجة إلى الإبداع والابتكار. [1]

رابعا: حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة: وهي كالآتي:

1/قرارات تتعلق بالإنتاج: ويتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال، كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الانتاج وسياسته، أنواع الآلات وكذلك تتضمن مصادر الحصول على مصادر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته.

2/قرارات تتعلق بالتسويق: وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها وكذا قنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن

---

[1] نفس المرجع السابق، ص ص 278 279.

القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغلفيها وتسعيرها والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع.

3/قرارات تتعلق بالتمويل: اختيار البديل الأمثل من بين العديد من المواقف المالية والذي يترتب عليه زيادة القيمة السوقية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة حيث يقوم المدير المالي بتحليل القوائم والتقارير المالية والبحث عن المعلومات المحاسبية والمالية وتحليلها وتعديلها لتساعده في اتخاذ القرارات المالية[1].

4/قرارات تتعلق بالأفراد: تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم.

خامسا: حسب درجة التأكد: تنقسم القرارات حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع رئيسية:

1/القرارات في حالة التأكد: تتمثل القرارات التي تتسم بدرجة عالية من التأكيد من حيث المعلومات المتوفرة بشأنها بحيث لا تتضمن أي متغيرات غير مؤكدة الحصول.

2/القرارات في حالة المخاطرة: تتمثل هذه القرارات بتحديد احتمال حصول حالات معينة في ضوء تحقيق النتائج المرتقبة لكل بديل والاحتمالات هي النسبة المئوية لعدة مرات حدوث نتيجة معينة.

3/ القرارات في حالة عدم التأكد: وتمثل القرارات التي يتم تحديد احتمالات حدوثها بنسبة معينة وفقا لطبيعة البدائل المتاحة لذلك أولها أقل تحديدا أو وضوحا في حالة المخاطرة إذ أن المدير أو الرئيس لا يستطيع أن يتخذ القرارات بصورة الاحتمالات نظرا لتحكم العديد من المتغيرات غير المحتسبة بشأنها، إذ أن حالات عدم الاستقرار أو الثبات في الظروف التي يتخذ بها القرارات كبيرة ولا تتسم بالدقة الواضحة ولذا غالبا ما يتم استخدام العديد من الخبرة المتراكمة لديه أو الاستعانة باستشارات الخبراء المتخصصة أو بنك المعلومات والإحصاءات تساهم بقدر معين في تقليص

---

[1] عبد الغفار حنفي، **أساسيات التمويل والإدارة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 207.

دائرة مجهولة للمستقبل المبهم أو الظروف والمتغيرات غير المتحكم بها أو المرئية بشأن القرارات التي سيتم اتخاذها.[1]

سادسا: على أساس أسلوب اتخاذها: تصنف القرارات وفقا إلى أسلوب اتخاذها إلى نوعين:

1/ القرارات الكيفية: هذا النوع من القرارات يتم اتخاذه بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي لمتخذ القرار وخبراته وتجاربه ودراسته للآراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة.

2/ القرارات الكمية: هذه القرارات يتم اتخاذها بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها، والاعتماد كذلك على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة، ويفترض في اتخاذ مثل هذه القرارات وضع الأهداف ومعقوليتها، وموضوعية متخذها وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها، وتوفر الخبرات والاختصاصات وفهم العوامل والمتغيرات المؤثرة في عملية اتخاذ البديل المناسب.[2]

المطلب الثالث: مراحل اتخاذ القرارات

تعد عملية اتخاذ القرارات من أهم الوظائف الإدارية في أي مؤسسة، تستند هذه الأخيرة على مجموعة من الخطوات الشاملة والمتسلسلة تهدف في النهاية إلى إيجاد حل لمشكلة معين.[3] وعليه فإن عملية اتخاذ القرارات تكون وفق مجموعة من المراحل والخطوات التسلسلية والمنطقية، وهي كما يلي:

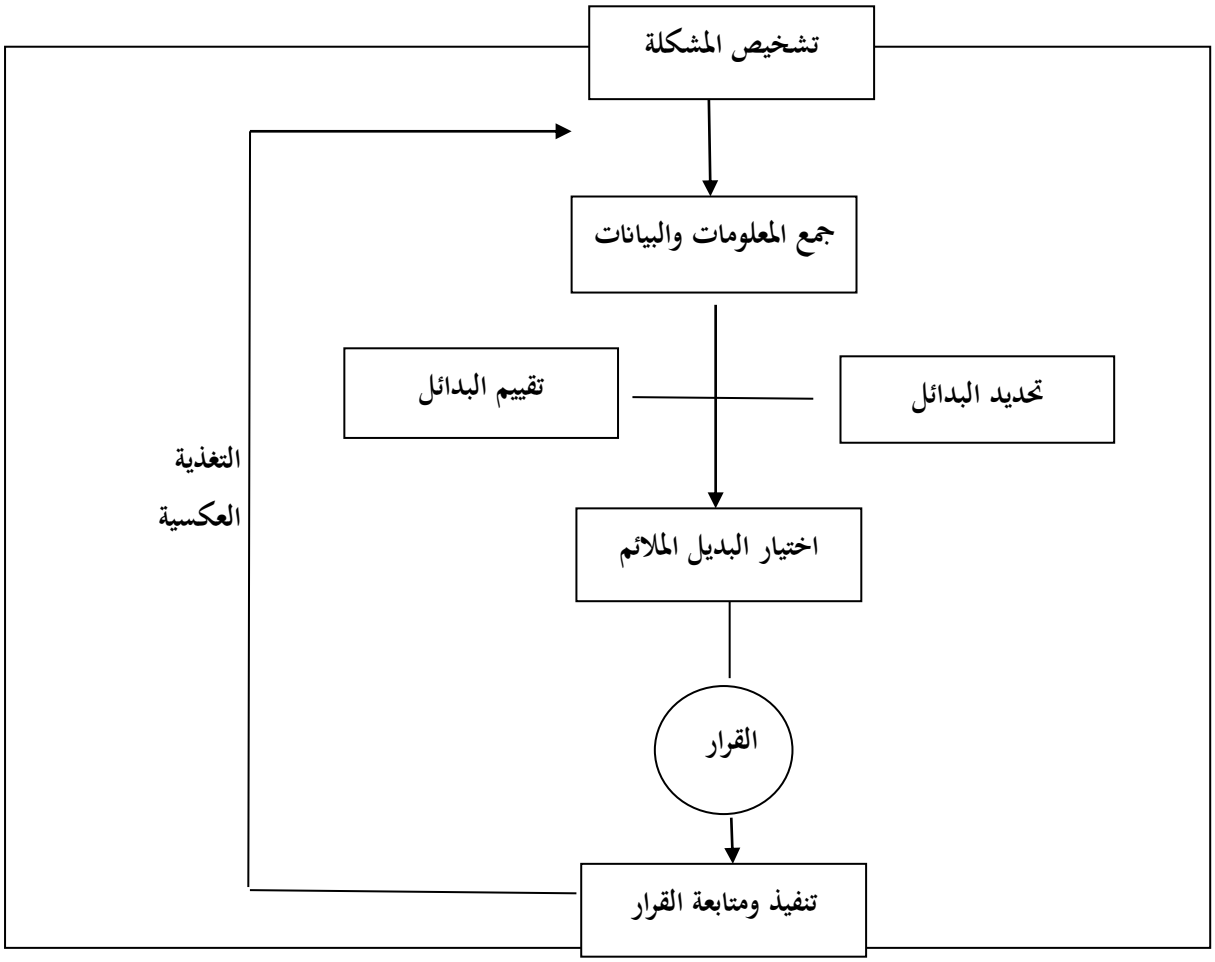
---

[1] نوال عبد الكريم الأشهب، **اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها**، دار أمجد، عمان، الأردن، 2015، 23.

[2] نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 256.

[3] مؤيد عبد الحسين الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الشكل(02-02): مراحل اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، .1992

1-تشخيص المشكلة: ومن الأمور التي ينبغي على متخذ القرار إدراكها وهو بصدد التعرف على المشكلة الأساسية وأبعادها، هي تحديده لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة ودرجة أهمية المشكلة، وعدم الخلط بين أعراضها وأسبابها، والوقت الملائم للتصدي لحلها واتخاذ القرار الفعال والمناسب بشأنها.[1]

[1] عبد الله إبراهيم الفقي، **نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرار**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 101.

2-جمع البيانات والمعلومات: إن فهم المشكلة فهما حقيقيا، واقتراح البدائل المناسبة لحلها يتطلب مجموعة من البيانات والمعلومات ذات الصلة بالمشكلة محل القرار، ذلك أن اتخاذ القرار الفعال يعتمد على قدرة المدير في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات المحايدة والملائمة زمنيا من مصادرها المختلفة.

3-تحديد البدائل: يتم في هذه المرحلة إعداد قائمة البدائل المتاحة التي يتم الاختيار بينها، وذلك من أجل اتخاذ القرار المطلوب، ويعني الحل البديل وسيلة (alternative) الحل المتاح أمام المدير لحل المشكلة المطروحة، وبمعنى أخر هو قرار مقترح يؤخذ بالاعتبار جانب قرارات أخرى مقترحة بقصد المقارنة والتحليل، حتى يتم اختيار واحد منها فيصبح هو القرار المتخذ. ومن هذا المنطلق لابد أن يتوفر للحل البديل شرطان:

- أن يساهم الحل البديل في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار؛
- أن تتوفر إمكانيات تنفيذ هذا الحل في حالة اختياره دون البدائل الأخرى.

وعدم توفر هذين الشرطين ينفي عن الحل صفة البديل القابل للاختيار، ويتعين على متخذ القرار استبعاده من قائمة الحلول موضع البحث والمفاضلة.[1]

4-تقييم البدائل: يفاضل في هذه المرحلة بين البدائل المختلفة على ضوء دالة الهدف المقررة أو الموارد المتاحة للمؤسسة، والقيود الأخرى التي يمكن أن تؤثر على حل المشكلة، وتستلزم هذه المرحلة في الواقع تقييم أثر البدائل المختلفة على أوجه نشاط المؤسسة، سواء في الأجل الطويل أم القصير مع مراعاة ظروف التأكد والمخاطرة.[2]

---

[1] نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص 143 144.

[2] غنية شيخي، خديجة شيخي، **دور تكامل نظم المعلومات في ترشيد مراحل عملية اتخاذ القرارات-دراسة حالة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية**، جامعة امحمد ابوقرة، بومرداس، المجلد 06، العدد 02، 2016، ص 533.

5-اختيار البديل الملائم: يتم في هذه الخطوة اختيار البديل الذي يعتبر الأكثر ملائمة بالنسبة للشركة اعتمادا على معايير محددة، والبديل الأفضل هو البديل الذي يعطي أعلى قيمة بين كافة البدائل. [1]

6-تنفيذ ومتابعة القرار: تتضمن هذه الخطوة إدخال القرار حيز التنفيذ، ويجب على متحذ القرار اختيار الوقت المناسب لإعلان القرار حتى يؤدي القرار أحسن النتائج. وعندما يطبق القرار المتخذ وتظهر نتائجه يقوم المدير بتقويم هذه النتائج ليرى درجة فعاليتها، ومقدار نجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله.

وعملية المتابعة تنمي لدى متخذ القرارات أو مساعديهم القدرة على تحري الدقة والواقعية في التحليل أثناء عملية التنفيذ مما يساعد على اكتشاف مواقع القصور ومعرفة أسبابها واقتراح سبل علاجها.[2]

في الأخير يمكن القول إن ترشيد القرار يعني أن يكون القرار معبر عن أفضل البدائل التي توفر أفضل السبل لبلوغ الهدف من اتخاذ القرار، أي ترشيد القرار يعني قدرة متخذ القرار على اختيار البديل الذي يحقق أقصى عائد باستخدام نفس الموارد، أي أن الهدف من اختيار البديل هو تعظيم الناتج مع استخدام كمية محدودة من الموارد.

---

[1] حسين أحمد الطروانه، محمد ياسين موسى، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[2] نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سبق ذكره، 39.

المبحث الثاني: قرار اختيار الشكل القانوني للمؤسسة

نتيجة للتطور الاقتصادي الهائل الذي أصبحت معه الحاجة إلى تجميع الأموال لقيام المشاريع الاقتصادية الضخمة ضرورة ملحة، وعلى ضوء محدودية الإمكانيات المادية والمالية التي يمتلكها التاجر كفرد، فالشركة مهيأة أحسن من الفرد لممارسة التجارة إذ تستطيع جمع الأموال اللازمة لممارسة مختلف الأنشطة.

وقد عرفت الشركة عبر المادة 416 من القانون المدني الجزائري: "الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي ينتج، أو تحقق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذو منفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي تنجر عن ذلك. [1]

توجد عدة تصنيفات للمؤسسة الاقتصادية وذلك حسب المعيار الذي ينظر منه إليها، ونجد أن أبرز معيار هو تصنيف المؤسسة الاقتصادية حسب المعيار القانوني، وهو ما سنركز عليه في هذا المبحث، وعليه سنستعرض مختلف الأشكال القانونية للمؤسسة التي يشملها القانون التجاري الجزائري.

المطلب الأول: شركات أموال (Société des Capitaux)

تقوم شركات الأموال على الاعتبار المالي بمعنى السعي لتجميع أكبر قدر من الأموال، وعلى عكس شركات الأشخاص التي يكون فيها الخطر المتعلق بتوظيف الأموال محدود، تكتسب الشركة

---

[1] منية شوايدية، **تأسيس الشركات التجارية في التشريع الجزائري، بين الطابع التعاقدي والنظامي**، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 12، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2020، ص 328.

صفة التاجر وتكون مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة محدودة بحسب مساهمتهم، تضمن القانون التجاري الجزائري نوعين أساسين ويتمثلان في شركة المساهمة والشركة ذات التوصية بالأسهم.

أولا: شركة المساهمة

تتمتع شركات المساهمة بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية باقي الشركاء، ويمكنها مباشرة نشاطها في نطاق القيود التي يفرضها القانون، وهي تتميز بمقدرتها على تجميع الموارد الاقتصادية المتاحة في المجتمع تحت إدارة واحدة. وينقسم رأسمال شركات المساهمة إلى حصص متساوية تسمى أسهم وغالبا ما تكون قابلة للتداول مما يوزع عامل المخاطرة على عدد كبير من الملاك، وفي هذا المجال فمسؤولية المساهم محدودة بقدر مساهمته في رأس المال، بحيث لا تتعدى مسؤوليته عن دين الشركة حصته في رأس المال.

شركة المساهمة هي الشركة التي ينقسم رأس مالها إلى أسهم، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم،

ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة07 .[1]

1/خصائص شركة المساهمة:

وتتميز شركة المساهمة كشخص قانوني واقتصادي بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من الشركات، ومن أهم هذه الخصائص:

[1]المادة 592 من القانون التجاري الجزائري، عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 03 ذي القعدة هـ1413 الموافق ل 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للقانون التجاري، ص 150.

الجدول رقم (02-02): خصائص شركة المساهمة

اسم الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
الاسم التجاري يدل على طبيعة النشاط+ عبارة شركة مساهمة مع ذكر قيمة رأس المال	لا يكتسب الشركاء صفة التاجر بل الشركة هي التي تكتسبها	يوجد حد أدنى لرأس المال وهو يقسم إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول بكل حرية وتكون المساهمات عينية أو نقدية	مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة محدودة بحسب مساهمتهم	-انتهاء الغرض الذي وجدت من أجله الشركة. - انتهاء المدة القانونية للشركة.

المصدر: جغلوف ثلجة نوال، المعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: عرض وتحليل على ضوء التشريع الضريبي الجزائري، الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 19/18 أبريل 2012. ص 04.الملتقى الدولي حول استراتيجيات تنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم

1-1/تحديد مسؤولية المساهم:

يعد مبدأ تحديد مسؤولية المساهم أحد أبرز الخصائص الأساسية التي تتميز بها شركة المساهمة، وهو الذي يفسر شدة إقبال الأفراد على الاكتتاب أو شراء أسهم هذه الشركة، إذ أن مسؤولية المساهم في شركة المساهمة محدودة الحصة التي قدمها في رأسمال الشركة أو بالأحرى بحدود الأسهم التي اكتتب فيها.

ومن ثم فهو لا يكتسب صفة التاجر ولا يلتزم بأي التزام من التزاماته وإذا أفلست الشركة فهذا لا يؤدي إلى إفلاس المساهم.[1]

---

[1] نادية فوضيل، **شركات الأموال في القانون التجاري**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 149.

1-2/ حصص المساهمين

حصص المساهمين عبارة عن أسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية، وقابلية السهم للتداول هي أهم خاصية تنفرد بها شركة المساهمة دون غيرها وقد عرف القانون التجاري السهم، كالآتي" :السهم هو سند قابل للتداول تصدره شركة المساهمة كتمثيل لجزء من رأس مالها[1]."

وبهذا يمكن التعبير عن السهم على أنه حقوق المساهمين في الشركة، كما يعبر على الصكوك أو السندات المثبتة لهذه الحقوق، وقابلية السهم للتداول هي التي تضفي على شركات المساهمة الطابع المفتوح.

1-3/ رأس مال شركة المساهمة

يتميز رأس مال شركة المساهمة بضخامة كبرى، لأن هذا الشكل من الشركات يقوم على الاعتبار المالي دون الاعتماد على شخصية الشريك والهدف من تجميع الأموال هو النهوض بالمشروعات الاقتصادية الكبرى، ومن ثم كان طبيعيا أن يتميز رأسمالها بضخامته بالمقارنة مع رأسمال الشركات الأخرى .ويقسم رأسمال شركة المساهمة إلى أسهم متساوية القيمة يسمى كل منها "سهما "وتتمثل هذه الأسهم في شكل صكوك قابلة للتداول بالطرق التجارية، ومن ثم يجوز التصرف في هذه الأسهم بكافة أنواع التصرف دون أن يكون لذلك أثر على حياة الشركة، وهذه الخاصية مع الخاصية المتعلقة بالمسؤولية المحدودة للشريك تعد من أهم ما يشجع الأفراد على المشاركة في هذه الشركات، لأنه يعلم حدود مسؤوليته، ويستطيع التخلي عنها في أي وقت ولأي كان، لذلك يطلق على الشركات المساهمة بالشركات المفتوحة.

[1] المادة 715 مكرر 40من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93، ص 197.

1-4/ اسم شركة المساهمة

اسم شركة المساهمة يستمد من موضوع نشاطها وقد أوجب المشروع أن يكون عنوان الشركة متبوعا أو مسبوقا بذكر شكل الشركة، أي عبارة"" شركة مساهمة"، كما أوجب ذكر مبلغ رأس المال، تطبيقا لنص المادة 593 من القانون التجاري الجزائري.

1-5/ عدد الشركاء

وضع المشرع حدا أدنى لعدد الشركاء على ما يلي " لا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة 07" باستثناء الشركات التي يكون رأس مالها أموالا عمومية.[1] وإذا كان المشرع وضع حدا أدنى للشركاء في شركة مساهمة فبالمقابل لم يضع حدا أقصى لعدد الشركاء فيها، ومن ثم فهي تستطيع أن تستقبل ما تشاء من المساهمين فضلا على أن المشرع لم يشترط أن يكون المساهمين فيها من الأشخاص الطبيعية، الأمر الذي يسمح باشتراك الأشخاص المعنوية في تأسيس شركة المساهمة.[2]

تتم إدارة الشركة من طرف مجلس إدارة يتألف من مجموعة من الأعضاء يتم انتخابهم من طرف الجمعية العامة للمساهمين وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي للشركة.

2/ تأسيس شركة المساهمة

يمكن تأسيس شركة المساهمة بطريقتين:

- **باللجوء العلني للادخار:** أي اللجوء إلى الجمهور قصد الحصول على الأموال وذلك بطرح أسهم الشركة للاكتتاب العام، ويسمى أيضا التأسيس المتتابع أو التأسيس عن طريق الاكتتاب العام ويقصد به توجيه دعوة عامة للجمهور بغرض الانضمام إلى إحدى شركات المساهمة من خلال شراء عدد معين من الأسهم المطروحة في السوق والخاصة بالشركة،

---

[1] المادة592 / 2من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93، ص 150.

[2] نادية فوضيل، مرجع سبق ذكره، ص 148.

ويحق للمكتتب في هذه الحالة أن يكتسب صفة الشريك بعد تمام إجراءات التأسيس وفقا لما ينص عليه القانون[1]، ويجب أن يبلغ رأسمال الشركة عند تأسيسها مبلغ 5.000.000 دج.

- **الاكتتاب المغلق:** أي تأسيس دون اللجوء للادخار العلني والذي يقتصر تكوين رأسمال الشركة فيه على المؤسسين فقط بمبلغ 1.000.000 دج.[2]

ثانيا: شركة التوصية بالأسهم

أدخلت شركات التوصية بالأسهم في القانون التجاري الجزائري عن طريق المرسوم التشريعي رقم 08-93 وتصنف ضمن شركات الأموال، لأنها تقوم على الاعتبار المالي فهي أقرب إلى شركة المساهمة من ناحية تكوين رأس مالها الذي ينقسم إلى أسهم قابلة للتداول، وشركة التوصية بالأسهم تتكون من نوعين من الشركاء :شركاء متضامنين وشركاء موصين.

وقد عرفها القانون التجاري في المادة 715 الفقرة 03: " تؤسس شركة التوصية بالأسهم التي يكون رأسمالها مقسما إلى أسهم، بين شريك متضامن أو أكثر له صفة تاجر ومسؤول دائما وبصفة متضامنة عن ديون الشركة، وشركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم".

---

[1] نورالدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص ص 25 26.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

-خصائص شركة التوصية بالأسهم:

الجدول رقم (02-03): خصائص شركة التوصية بالأسهم

اسم الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
الاسم التجاري لا يتضمن أسماء الشركاء الموصيين	لا يكتسب الشركاء المتضامنون فقط شبه تاجر	أسهم الشركاء الموصيين قابلة للتداول وحصص الشركاء المتضامنين غير قابلة للتداول	غير محدودة فقط للشركاء المتضامنين	أسباب شركة التضامن بالنسبة للشركاء المتضامنين وأسباب شركة المساهمة بالنسبة للشركاء الموصين

المصدر: جغلوف ثلجة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 05.

شركة التوصية بالأسهم تشبه شركة المساهمة من حيث أن رأسمالها مقسم إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول بالطرق التجارية وتنتقل ملكيتها بوفاة صاحبها إلى ورثته، غير أنها تختلف عنها بوجود نوعين من الشركاء :

- شركاء متضامنين وهم في ذاتي المركز القانوني للشركاء المتضامنين في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وبالتالي فإن الشركة تعتبر بالنسبة إليهم شركة أشخاص، إذ يكتسبون جميعهم صفة التاجر ويسألون مسؤولية تضامنية وغير محددة عن جميع ديون الشركة، ولا تنتقل حصصهم بالوفاة ولا يجوز التنازل عنها للغير إلا إذا نص العقد التأسيسي للشركة على خلاف ذلك، وفي مقابل ذلك يستأثرون بالإدارة.
- شركاء موصين وقد وضع المشرع الجزائري حد أدنى للشركاء الموصين في شركة التوصية بالأسهم، وهو ثلاثة (03) شركاء[1]، ولا يترتب على دخولهم في الشركة اكتساب صفة التاجر ولا يسألون عن ديون الشركة إلا بقدر حصتهم في رأس مال الشركة التي تأخذ شكل الأسهم القابلة للتداول بالطرق التجارية، والانتقال بالوفاة للورثة، وذلك لأن شخصية

[1] المادة 3/715 من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93، ص 215.

الموصي لا اعتبار لها في شركة التوصية بالأسهم، إلا أن هؤلاء هم من حملة الأسهم بمعنى أنهم موجودين في ذات المركز القانوني للشركاء المساهمين في شركة المساهمة.

وبمعنى آخر أن شركة التوصية بالأسهم هي عبارة عن شركة تضامن بالنسبة للشركاء المتضامنين وشركة مساهمة بالنسبة للشركاء حمالة الأسهم.[1]

المطلب الثاني: شركات أشخاص (Société des Personnes)

هي الشركة التي تقوم على الاعتبار الشخصي، حيث تقوم العلاقة بين الشركاء على فكرة الثقة والمعرفة السائدة بين الشركاء، كما يؤدي وفاة أحد الشركاء إلى انقضاء الشركة ما لم يكن هناك اتفاق على ذلك، ويشمل هذا النوع من الشركات: شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

أولا: شركة التضامن

يمثل هذا النوع من الشركات النموذج الأمثل لشركات الأشخاص، وذلك لانفرادها بكافة الخصائص المميزة لهذا النوع من الشركات، ويظهر الاعتبار الشخصي جليا في هذه الشركة التي تقوم على الثقة المتبادلة بين الشركاء من جهة، و ثقة الغير بجميع الشركاء من جهة أخرى، ويعتمد هذا النوع من الشركات بين الأقارب أو الأصدقاء الذين تقوم بينهم رابطة قوية تبنى على الثقة المتبادلة، باعتبار كل شريك يلتزم بالتضامن مع كافة الشركاء تجاه دائني الشركة ينتج عن ذلك أن عدد الشركاء عادة ما يكون قليلا وهذا الأمر هو نتيجة واقعية نظرا لطبيعة العلاقة بين الشركاء. [2]

---

[1] عمار عمورة، **شرح القانون التجاري الجزائري**، دار المعرفة، الجزائر، 2016، ص 186.

[2] الياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية شركة التضامن**، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009، ص 18.

1/خصائص شركة التضامن:

وتتميز شركة التضامن بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من الشركات، ومن أهم هذه الخصائص:

1-1/تحديد مسؤولية الشريك:

تطبيقا لمبدأ التضامن في شركة التضامن، يعتبر جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة مسؤولية شخصية وعلى وجه التضامن، إذ نص المشرع الجزائري على ذلك صراحة في المادة 551 فقرة 1 من القانون التجاري: "للشركاء بالتضامن صفة تاجر، وهم مسؤولون من غير تحديد بالتضامن عن ديون الشركة". يتضح من خلال استقراء نص المادة أن الشريك يكتسب صفة تاجر إضافة للمسؤولية التضامنية، وأهم ما يترتب عنها من آثار هو أن إفلاس الشركة يؤدي بقوة القانون إلى إفلاس جميع الشركاء المتضامنين.

1-2/ حصص الشركاء

استناد لنص المادة 560 من القانون التجاري التي تنص على: " لا يجوز أن تكون حصص الشركة ممثلة في سندات قابلة للتداول ولا يمكن إحالتها إلا برضا جميع الشركاء، ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأنه لم يكن."[1] ونظرا للاعتبار الشخصي الذي يقوم بين الشركاء لدى تكوين شركة التضامن، ويحتم استمرار أثره فيما بينهم طيلة حياة الشركة، وبالتالي لا يجوز لأي من الشركاء في شركة التضامن التنازل عن حصته للغير، ولكن هذه القاعدة لا تتعلق بجوهر الشركة ولا بالنظام العام بل بعقد الشركة وبمصلحة الشركاء المتعاقدين والمتعاملين مع الشركة على أساس الاعتبار

[1] المادة 560 من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93، ص 140.

الشخصي، ولذلك يجوز مخالفتها باتفاق الشركاء، شرط أن يدرجوا اتفاقهم في العقد التأسيسي للشركة أو باتفاق لاحق للعقد.[1]

1-3/ رأس مال شركة التضامن

يتكون رأسمال شركة التضامن من مجموع الحصص التي يقدمها الشركاء، ويجب أن تكون هذه الحصص إسمية من خلال المادة 546 من القانون التجاري، أنه يجب أن ينص القانون الأساسي لشركة التضامن على مبلغ رأسمالها فشركة التضامن كغيرها من الشركات الأخرى، حيث يلزم أن يكون لديها رأسمال حتى تستطيع أن تقوم بنشاطها، إلا أن المشرع لم يقم بتحديد رأسمالها الأدنى، والسبب في ذلك يعود إلى أن مسؤولية الشركاء تكون مسؤولية شخصية تضامنية ومطلقة.

1-4/ اسم الشركة: لشركة التضامن عنوان يميزها عن غيرها من الشركات وهذا الاسم هو اسمها التجاري الذي يحميه القانون، وعنوان شركة التضامن يتكون من اسم أحد الشركاء أو أكثر، إذ أنهم مسؤولون أمامهم مسؤولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة، غير أنه ليس بالضرورة ذكر أسماء جميع الشركاء في العنوان خاصة إذا كان عددهم كبير، بل يكفي ذكر اسم واحد أو أكثر من الشركاء مع إضافة لفظة "وشركاؤهم" للدلالة على شخصية الشركاء ولإعلام الغير بوجود شركاء غيره في الشركة التي يتعاملون معها.

---

[1] الياس ناصيف، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الجدول رقم (02-04): خصائص شركة التضامن

اسم الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
اسم تجاري يضم أسماء كل الشركاء أو بعضهم متبوع بعبارة وشركائهم	كل الشركاء يكتسبون صفة التاجر	لا يوجد حد أدنى لرأس المال ويكون حصص عينية، نقدية وتكون غير قابلة للتداول إلا بموافقة جميع الشركاء	غير محدودة (شخصية وتضامنية)	- انتهاء المدة القانونية للشركة؛ - وفاة أحد الشركاء؛ - إفلاس أحد الشركاء؛ - تراكم الخسائر واستحالة معالجتها؛ -رغبة بعض الشركاء بتصفية

المصدر: جغلوف ثلجة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 03.

ثانيا: شركات التوصية البسيطة

هي التي تتكون من مجموعتين من الشركاء :المجموعة الأولى تضم شركاء متضامنين وهم من يقومون بأعمال الشركة وإدارة شؤونها، والمجموعة الثانية تضم الشركاء الموصين وهم أرباب الأموال لا يتدخلون في عمل الشركة أو إدارتها.

وهذه الشركة كشركة المضاربة في الفقه الإسلامي يقدم أحدهم مالا والآخر عملا.

تعتبر شركات التوصية البسيطة بمثابة عقد يتم بين شخصين أو أكثر مسؤولين مسؤولية تضامنية، وبين شريك واحد أو أكثر خارجين عن إدارة الشركة يسمون شركاء موصيين، يتعامل هؤلاء تحت عنوان مشترك يتألف من أسماء كل الشركاء المتضامنين أو من اسم أحد منهم أو أكثر متبوعًا في كل الحالات بعبارة وشركائهم .في هذه الحالة، يلتزم الشركاء الموصون بديون الشركة فقط، كل واحد منهم في حدود حصته، التي لا يمكن أن تكون في شكل تقديم عمل، وهنا يبرز موضوع الاختلاف مع شركات التضامن.

الجدول رقم (02-05): خصائص شركة التوصية البسيطة

اسم الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
لا يظهر اسم الشريك الموصي في عنوان الشركة	يكتسب الشركاء المتضامنون صفة التاجر ولا يكتسبها الشركاء الموصون	تكون الحصص عينية أو نقدية، وتتداول حصص الشركاء الموصون بكل حرية بين الشركاء، أما التنازل عنها خارج الشركة فيتم بموفقة الشركاء المتضامنون والموصون الذين يملكون أغلبية رأس المال	غير محدودة فقط بالنسبة للشركاء المتضامنين	نفس أسباب تصفية شركات التضامن بين التمييز بين الشريك المتضامن والشريك الوصي.

المصدر: جغلوف ثلجة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 04.

تتميز شركة التوصية البسيطة بنفس الأحكام المتعلقة بشركات التضامن مع مراعاة القواعد التالية:

- تتكون شركة التوصية البسيطة من نوعين من الشركاء شركاء متضامنين وشركاء موصين؛
- يسري على الشركاء المتضامنين القانون الأساسي للشركاء بالتضامن حيث يلتزم الشركاء الموصون بديون الشركة فقط في حدود قيمة حصصهم؛[1]
- الشريك الموصي في الشركة يجب أن يساهم بحصة نقدية أو عينية تندرج في رأس مال فلا يمكن أن يكون شريكا موصيا بمجرد عمله أي عن طريق تقديم حصة عمل؛
- إن الشركاء الموصين في شركة التوصية البسيطة لا يكتسبون صفة التاجر، عكس الشركاء المتضامنين الذين يكتسبون صفة التاجر بمجرد دخوله إلى الشركة، وكذلك ليس لهم الحق في الإدارة ولا تدخل أسماؤهم في عنوان حدود الحصة التي قدمها كل شريك.

[1] المادة 563 مكرر 01، القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93، ص 140

ثالثا: شركة المحاصة

شركة المحاصة هي نوع آخر من الشركات ذات الاعتبار الشخصي (شركات أشخاص) ، فهي تتوافق مع سائر شركات الأشخاص في أنها عقد يبرمه شريكان أو أكثر فيما بينهم بقصد استثمار مشروع تجاري، ويلتزم فيه كل شريك بتقدم حصته لتحقيق هذا الاستثمار واقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة، غير أنها تختلف عن شركات الأشخاص في كونها شركة خفية ولا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا تظهر للغير[1]، فما يميز شركة المحاصة عن غيرها من الشركات سواء شركات أشخاص أو شركات أموال أنها تعتبر عقدا بين الشركاء إلا أن هذا العقد لا ينشئ شخصا معنويا كما يحدث بالنسبة للشركات الأخرى.

الجدول رقم (02-06): خصائص شركة المحاصة

اسم الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
ليس لها اسم لأنها غير مقيدة في السجل التجاري فهي غير معدة لاطلاع الجمهور	لا يكتسب فيها الشريك صفة التاجر	تكون الحصص عينية أو نقدية وتقبل الحصص في شكل عمل ولا تنتقل ملكيتها إلى الشركة، كما لا تتداول الحصص.	غير محدودة	هي تحل ولا تصفى: -انتهاء المدة أو الغاية التي وجدت من أجلها؛ - انسحاب أحد الشركاء أو وفاتهم.

المصدر: جغلوف ثلجة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 04.

تتميز شركة المحاصة بمجموعة من الخصائص التي تجعلها تتميز عن غيرها من الشركات التجارية، وتبرز أهم هذه الخصائص فيما يلي:

[1] الياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية شركة التوصية البسيطة شركة المحاصة**، الجزء الرابع، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان،2011 ، ص233.

- أكثر ما يميز شركة المحاصة عن غيرها من شركات الأشخاص كونها تندرج ضمنها هو طابعها المستتر، وهذه الميزة تعني أن الشركة ليست معدة لاطلاع الغير فهي كيان ينحصر بين المتعاقدين فحسب، فليس في نية هؤلاء المتعاقدين تكوين شخص معنوي للتعامل مع الغير، أي أنه ليس للشركة وجود ظاهر أمام الغير؛[1]
- إن عنوان الشركة من الخصائص المميزة للشخص المعنوي وبالتالي فإن شركة المحاصة لا عنوان لها، وما دام أن الشركة ليس لها شخصية معنوية فليس لها عنوان مشترك؛
- بما أنه ليس لشركة المحاصة شخصية مستقلة عن الأشخاص المكونين فلا يكون لها ذمة مالية مستقلة، أي لا تملك الشركة أموالا أو حقوقا ولا تترتب عليها التزامات فلا وجود لرأس المال، فالحصص التي يقدمها الشركاء للمساهمة في أعمال الشركة قد تكون نقدية أو عينية.

المطلب الثالث: شركات مختلطة (Sociétés à Responsabilité Limité)

سنقتصر على عرض نوعين أساسيين من الشركات المختلطة وهما: الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركة الشخص الواحد.

أولا: شركة ذات مسؤولية محدودة

تميزت الشركة ذات المسؤولية المحدودة منذ إدراجها ضمن الشركات التجارية بأنها تقع في المحيط الفاصل بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، فالشركة ذات المسؤولية المحدودة تشترك مع شركات الأشخاص في طابعها الضيق والعائلي ويكون تأسيسها بمبالغ ليست كبيرة وينقسم رأسمالها إلى حصص اجتماعية مثلها مثل شركات الأشخاص، غير أنها تشترك مع شركات الأموال في أن مسؤولية الشركاء فيها محدود بحسب الأموال التي قدموها.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 247.

تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص، ويتولى إبرام العقد التأسيسي جميع الشركاء بأنفسهم أو من ينوب عنهم، ولا يتصف الشريك بصفة التاجر.

الجدول رقم (02-07): خصائص الشركة ذات مسؤولية محدودة

اسم الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
الاسم التجاري أو اسم أحد الشركاء +عبارة وشركائهم مع ذكر ش.ذ.م.م وقيمة رأس المال	لا يكتسب الشركاء صفة التاجر بل الشركة هي التي تكتسبها	تكون الحصص النقدية أو العينية أو عمل، لا تتداول الحصص إلا بشروط وهي بموافقة الشركاء الذي يملكون ثلاثة أرباع رأس المال على الأقل	مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة محدودة بحسب حصصهم	-انتهاء الغرض الذي وجدت من أجله الشركة. - انتهاء المدة القانونية للشركة. -اتفاق الشركاء على التصفية. -زيادة أو نقصان الشركاء عن الحد الأقصى أو الأدنى. -الحل بموجب حكم قضائي.

المصدر: جغلوف ثلجة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 05. (بتصرف)

1/خصائص الشركة ذات مسؤولية محدودة:

تتميز الشركة ذات المسؤولية المحدودة بالأحكام التالية:

- هي شركات هجينة (مختلطة) بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، فهي تجمع بين الاعتبار الشخصي والاعتبار المالي في آن واحد؛
- يحدد رأسمال الشركة بكل حرية من طرف الشركاء في القانون الأساسي للشركة بعدما كان لا يقل عن 100.000دج من قبل (المادة 566 من القانون التجاري وفق تعديل 30 ديسمبر 2015). وهذا يدخل في إطار تشجيع إنشاء الشركات الصغيرة والمتوسطة ودفع وتيرة الحركة الاقتصادية في البلاد، غير أن عدم اشتراط رأسمال

تأسيسي أدنى في القانون لا يعني إنشاء شركة دون رأسمال، وإنما ألزم القانون الشركاء المؤسسين ذكر رأسمال الشركة في القانون الأساسي للشركة، وفي جميع وثائق الشركة كبيان أساسي في عنوان الشركة؛ [1]

- يتألف عنوان الشركة من اسم واحد من الشركاء أو أكثر على أن تكون هذه التسمية مسبوقة أو متبوعة بكلمات "شركة ذات مسؤولية محدودة" أو بالأحرف الأولى منها "ش.ذ. م.م" (المادة 564 من القانون التجاري)؛
- عدد الشركاء لا يقل عن إثنين ولا يزيد عن 50 شريكا بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، (المادة 590 من القانون التجاري وفق تعديل شهر ديسمبر 2015). رفع الحد الأقصى لعدد الشركاء من 20 شريكا إلى 50 شريكا فيه ضمان بعدم تجاوز الشركة للحد الأقصى الجديد إلا في حالة نادرة، وأن هذا التعديل من شأنه أن يمنح حرية أكثر لإحالة الحصص ودخول أكبر عدد من الشركاء في رأسمال الشركة مما يسمح لها بتنفيذ استثماراتها ومجابهة تحدياتها المالية؛
- لا يكتسب الشريك في الشركات ذات المسؤولية المحدودة صفة التاجر وبالتالي فإن مسؤوليته عن ديون الشركة محدودة بمقدر مساهمته في رأس مال الشركة؛ (المادة 564 من القانون التجاري)
- ينقسم رأس المال إلى حصص اجتماعية ذات قيمة إسمية متساوية (مبلغها 1.000 دج للحصة على الأقل)، لا يمكن تداولها في البورصة، إلا أنها تكون قابلة للانتقال عن طريق الإرث، كما يمكن إحالة وانتقال الحصص بين الورثة والأصول والفروع

---

[1] معمر حيتالة، أمينة لطروش، **القانون رقم 15-20 المعدل للقانون التجاري "تعديل أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة خطوة نحو تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، جانفي 2020، ص 04.

خصوصا وأن المادة 570 من القانون التجاري تنص على أن "الحصص قابلة للانتقال عن طريق الإرث كما أنه يمكن إحالتها بكل حرية بين الأزواج والأصول والفروع"؛[1]

- تتم إدارة الشركة من طرف شخص أو عدة أشخاص طبيعيين من داخل أو خارج الشركة يعينهم الشركاء في القانون الأساسي للشركة. (المادة 576 من القانون التجاري).[2]

2/ حصص الشركاء:

إن المشرع الجزائري قد سمح للشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة بإمكانية تقديم جميع أنواع الحصص الاجتماعية سواء منها العينية أو النقدية أو العمل، وعليه المشرع فرق بين عملية الاكتتاب وعملية الدفع فيما يخص الحصص، فبخصوص عملية الاكتتاب فإنه ألزم الشركة باكتتاب جميع الحصص مهما كان نوعها وذلك عند التأسيس.

-**فبالنسبة للحصص العينية** فألزم المشرع أن تدفع قيمتها كاملة عند التأسيس وذلك بعد تقديرها من قبل المندوب المختص بالحصص.

- **أما بالنسبة للحصص النقدية** فقد ألزم الشركاء بتقديم الخمس (5/1) من ثمنها عند التأسيس والباقي يدفع خلال خمس (5) سنوات من يوم تسجيل الشركة لدى السجل التجاري، على أن يحدد مسير الشركة كيفيات ذلك، أي أن يدفع الباقي على مرحلة واحدة أو عدة مراحل[3]، بأمر من مسير الشركة وذلك في حد أقصاه خمس (5) سنوات من تاريخ تسجيل الشركة لدى السجل التجاري.

---

[1] المادة 570، من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93، ص 143.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[3] معمر حيتالة، أمينة لطروش، مرجع سبق ذكره، ص 09.

– **أما بالنسبة لتقديم حصة عمل،** فقد سمح المشرع للشريك بتقديم العمل صراحة بمقتضى المادة 567 مكرر من القانون التجاري التي جاء فيها أنه "يمكن أن تكون المساهمات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة بتقديم عمل، تحدد كيفيات تقدير قيمته وما يخوله من أرباح ضمن القانون الأساسي للشركة ولا يدخل في تأسيس رأسمال الشركة".

يجدر التنويه أن المشرع الجزائري وإن منع إدراج مقدمات العمل في رأسمال الشركة، إلا أنه منح الشريك مقدم العمل الحق في الأرباح الموزعة في جهة وفي التصويت على القرارات في الجمعيات العامة من جهة أخرى، وفي حالة الشريك المقدم لحصة عمل يرغب في الانسحاب من الشركة ليس أمامه إلا إلغاء حصصه الاجتماعية دون إمكانية استرجاعها أو المطالبة بتعويضه، كما أن حقوقه لا يمكن إحالتها على خلاف الشريك المقدم للحصص النقدية أو العينية.[1]

ثانيا: شركة الشخص الواحد

شركة المسؤولية المحدودة ذات الشخص الواحد يطلق عليها تسمية (EURL) Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée، أساسها السماح لشخص واحد بأن يكون شركة بمفرده، عن طريق تخصيص جزء من ذمته المالية لاستثماره في مشروع معين وتأسيس شركة تجارية تكتسب الشخصية المعنوية.

تعتبر الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة استثناء من قاعدة " الشركة عقد"، هذا من جهة ومن جهة أخرى تعتبر هذه الشركة خروج عن مبدأ وحدة الذمة المالية.

---

[1] ليلى بلحسل منزلة، **تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحددة على ضوء التعديلات القانون رقم 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015**، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، المجلد 09، العدد 02، جامعة وهران02، الجزائر، 2020، ص ص 88 89. (بتصرف)

- **شركة الشخص الواحد خروج عن قاعدة الشركة "العقد":**

جاء المشرع الجزائري عند تعديله للقانون التجاري سنة1996 عبر الآمر 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 بنوع جديد من الشركات التجارية وذلك عبر نص المادة 564 ق.ت.ج التي جاء فيها: "تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص"[1]. وعليه إذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة طبقا للفقرة السابقة لا تضم إلا شخصا واحد "كشريك وحيد" تسمى هذه الشركة "مؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة"(EURL).

إذا نستخلص من هذا النص أنه يمكن تكوين شركة بشخص واحد وهذا خروج عن القاعدة التي تقول بأن الشركة عقد، ففي العقد كما نعلم لابد من تطابق إرادتين على الأقل في حين هذا النوع من الشركات لا حاجة للتعاقد مع شخص أخر من أجل تأسيسها.

ويتم تأسيس شركة الشخص الواحد بطريقتين:

- ✓ **التكوين المباشر:** حيث يقوم شخص بإرادته المنفردة بتأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة يكون فيها هو الشريك الوحيد.
- ✓ **التكوين غير مباشر:** ويقصد به استمرار الشركة ذات المسؤولية المحدودة والتي أسندت في تكوينها إلى عقد تم بين طرفين أو أكثر غير أن الحصص قد اجتمعت في يد شريك واحد.[2] وقد اعتبر المشرع الجزائري في هذه الحالة استثناء لا تنقضي فيه الشركة حيث تنص المادة 590 مكرر 1 من القانون التجاري الجزائري: "لا تطبق أحكام المادة 441 من القانون المدني

---

[1] المادة 564 من القانون التجاري الجزائري، عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم للقانون التجاري، ص 142.

[2] نادية فوضيل، مرجع سبق ذكره، ص 116.

والمتعلقة بالحل القضائي في حالة اجتماع كل حصص شركة ذات مسؤولية محدودة في يد واحدة".

- **شركة الشخص الواحد استثناء على مبدأ وحدة الذمة المالية:**

تنص المادة 188 من القانون المدني الجزائري: أموال المدين جميعها ضامنة لوفاء دينه..."، لكن سمح المشرع الجزائري عند تعديله للقانون التجاري سنة 1996، بتأسيس شركة الرجل الواحد، يعتبر هذا خروج على مبدأ وحدة الذمة المالية حيث أجاز المشرع بهذه الطريقة على غرار المشرعين الإنجليزي والألماني تجزئة الذمة المالية، حيث يستطيع الشخص تخصيص جزء من أمواله لاستغلاله في مشروع معين، بتأسيس شركة يكون فيها شريك وحيد، وتكون مسؤوليته محدودة في إطار المؤسسة التي أنشأها.[1]

يتميز هذا النوع من الشركات بصفة فريدة من خلال وجود شريك وحيد، ومع ذلك فهي تشبه الشركة ذات المسؤولية المحدودة في مختلف الجوانب القانونية.

المطلب الرابع: مجمع شركات

يؤسس بين شخصين معنويين أو أكثر لفترة محدودة قصد تسخير كل الإمكانيات الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها وتطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته، يمكن أن يؤسس بدون رأسمال كما لا يؤدي التجمع من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد واقتسامها، يسير التجمع شخص واحد أو أكثر ويلزم أعضاءه بتسديد ديونه من ذمتهم المالية الخاصة، وهم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف مع المتعاقدين الأخرين، يمنح القيد في السجل التجاري للتجمع الشخصية المعنوية (الأساس القانوني نفسه).

---

[1] منية شوايدية، مرجع سبق ذكره، ص 333.

أولا: تعريف مجمع شركات:

لقد تعددت وتنوعت التعاريف الخاصة بالمجمعات وأيضا اختلاف التشريعات، وانطلاقا من هذا سوف نتطرق إلى التعاريف التالية:

ورد تعريف تجمع الشركات، حسب **القانون التجاري الجزائري** من خلال المادة 796:" يجوز لشخصين معنويين أن يؤسسوا بينهما كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته".

المجمع في التشريع الجبائي: عرف بمفهوم أحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها " **الشركة الأم**" تحكم الأخرى المسماة "**الأعضاء**" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل 90 % أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.

ويعرض أيضا بأنه:" مجموعة من الشركات التي لها شخصية قانونية خاصة بها ولكنها تخضع للإدارة المالية لإحدى الشركات ويشار إليها باسم "الشركة الأم".[1]

ثانيا: هيكل مجمع الشركات

من خلال التعاريف السابقة لمجمع الشركات يتضح لنا أنه يتكون من عنصر مركزي يتمثل في الشركة الأم التي تتميز عن غيرها من الشركات بصلاحياتها والمتمثلة في القدرة على قيادة وإدارة المجمع واتخاذ القرار، إلى جانب عناصر فرعية تسمى الشركات التابعة وهي معا تشكل المجمع، وسوف نعرف فيما يلي العناصر المكونة لمجمع الشركات.

[1] Dov Ogien, **Gestion financier de l'entreprise**, 4e édition, Dunod, 2018, P13.

1/الشركة الأم (القابضة):

تعتبر الشركة الأم قمة هرم المجمع والتي تمارس رقابة على شركات أخرى فرعية، وتخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات، وتعرف الشركة الأم كذلك على أنها الشركة التي تملك شركة تابعة أو أكثر، وتعرف أيضا أنها: " البنية القانونية التي تجمع القدرة الاستراتيجية، فهي تتحكم في النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع".[1]

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط تسمى "**الشركة القابضة**"، هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تمتلكها في مختلف الشركات.

كما يمكن أن تكون شركة مراقبة لشركة أخرى عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يجوز لأي شريك أو مساهم أخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.[2]

2/الشركات التابعة والفروع:

الشركة التابعة هي التي يسيطر عليها من طرف شركة أخرى (الشركة الأم أو الشركة القابضة)، على أن يكون رأسمالها على الأقل 50 % مملوك من طرف الشركة الأم، وهو ما يمكن هذه الأخيرة من التحكم في التسيير والإدارة، وممارسة الرقابة، وهذا لا يمنع من امتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة بها.

في حالة وجود مساهمة بسيطة تتراوح ما بين 10% و50% تكون في هذه الحالة أمام مساهمة بسيطة لا تخول لها الإدارة وممارسة الرقابة أو التسيير .

---

[1] أحمد مقدمي، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة–مجمع صيدال–**، رسالة ماجستير، تخصص نحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص 08.

[2] المادة 731، القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 27/96، ص 222.

كما أنه يجب التمييز بين الشركات التابعة، التي تتميز بشخصية معنوية خاصة بها، والشركات الفرعية أو المكاتب التي ليس لها شخصية معنوية خاصة بها، حيث يمكن تعريف الشركات الفرعية على أنها" : وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة من حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تتميز بها، وبذلك فهي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة، كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة، وذلك لضمان سير النشاط وفقط[1].

ثالثا: خصائص مجمع الشركات

أما خصائص هذا النوع من الشركات التجارية فسنوجزها على النحو التالي:

- **الاستقلالية القانونية لشركات المجمع:** فالشخصية القانونية للشركة التابعة تظل قائمة ومستقلة عن الشخصية القانونية للشركة القابضة، وهو ما ينتج عنه استقلال الذمم المالية لكل منها، كما أن لكل واحدة اسم تجاري وممثل قانوني وموطن وجنسية خاصة بها، كما أن الشركة القابضة ليس لها أن تتعاقد باسم شركاتها التابعة، كما أن دائني الشركات التابعة لا يعتبرون دائنين للشركة القابضة والعكس صحيح، وفي حالة إفلاس إحدى الشركات التابعة فإن ذلك لا يستتبعه إفلاس الشركة القابضة.
- **خضوع شركات المجمع لرقابة الشركة القابضة:** إن السيطرة والرقابة التي تمارسها الشركة القابضة على الشركات التابعة تعد الركيزة الأساسية والمعيار الفعلي لوجود مجمع الشركات، بحيث لولا وجودها لما كان للمجمع أن يشكل كيانا اقتصاديا واحدا موحدا، وذلك لأنها تخول الشركة القابضة سلطات إدارية ومالية واسعة في مواجهة الشركات التابعة لها.

---

[1] مفيدة لمزري، **هيكلة مجمع الشركات في التشريع الجزائري**، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المجلد 05، العدد 01، 2020، الجزائر، ص 207.

والمقصود بالسيطرة ليس مجرد المساهمة المالية في رأسمال الشركات التابعة، وإنما تحقيق السيطرة بقدرة الشركة الأم على توجيه السياسة المالية والاقتصادية للشركات التابعة من خلال وضع الخطة الإنتاجية والتسويقية لها، بطريقة تتوافق وتتماشى مع استراتيجية الشركة الأم التي تستأثر بأهم القرارات الصادرة عن الشركات التابعة لها.[1]

رابعا: مزايا تكوين مجمع شركات

هناك العديد من المزايا التي تحفز الشركات لإنشاء مجمعات سنختصرها فما يلي:

1/ المزايا الاقتصادية: وتتلخص المزايا الاقتصادية لتكوين مجمع الشركات من زاويتين: من زاوية الدولة، فإن تشجيع تكوين مجمع الشركات يكون بدافع تقوية الشركات في إطار المنافسة العالمية. أما من زاوية الشركات، يكون بدافع تحقيق الامتيازات الاقتصادية التالية:

- توفير وتجميع الوسائل المختلفة والتكميلية والتي لا تستطيع أن تجمعها المؤسسة بمفردها؛
- تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلال استراتيجيات التنويع؛
- وجود مركزية في تحديد الأهداف، فالإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف التي يجب تحقيقها، وتترك لكل شركة تابعة الحرية في وسائل تحقيق البرنامج؛
- تطوير المعرفة يرتبط باستخدام تكنولوجية معقدة وتمديد مراحل الإنتاج، وهذا ما يجعل من دخول المنافسين إلى السوق التي يسيطر عليها المجمع أكثر صعوبة.[2]

---

[1] هارون أوروان، **الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات**، مجلة صوت القانون، المجلد 02، العدد 02 جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2015، ص ص 144 145.

[2] قوادري عبلة، **تحديد الربح الجبائي لمجمع الشركات في فرنسا**، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 06، العدد 01، 2017، الجزائر، ص 143.

2/ مزايا قانونية ومالية: هناك مزايا مالية وقانونية تحفز على تجمع الشركات وتتمثل هذه المزايا في:

- **المرونة في التكوين** :يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم والشركات الفرعية لها، وتعمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل " مجمع شركات "لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته، كما أشار إلى أن عمليات بيع أو تبادل أسهمه بسيطة وأقل تكلفة خاصة إذا ما استغلت داخل شركة تنتمي للمجمع؛
- **المراقبة** :يقوم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة، هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا، إلا أن هذه الزيادة لا تشجع بالضرورة زيادة الحق في ممارسة الرقابة، لذلك يلجأ مجمع الشركات نحو التوسع خارجيا وذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها، وبالتالي حماية مصالحه[1].

3/ المزايا الجبائية

وهي الدافع الأهم في تحفيز الشركات في تكوين مجمع، وسنتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثالث.

---

[1] عبد الكريم نعيجي، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات –دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص 128.

المبحث الثالث: القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية

إن جوهر عمل الإدارة المالية يكمن في قيامها باتخاذ القرارات المالية، هذه الأخيرة تتميز بأهمية بالغة كونها قرارات تتعلق بالوضعية المالية للمؤسسة، إضافة إلى تأثيرها الكبير على باقي وظائفها، يتمثل القرار المالي في ثلاثة قرارات مترابطة هي قرار الاستثمار، قرار التمويل وقرار توزيع الأرباح.

المطلب الأول: قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية

اتخاذ قرار الاستثمار يعد من بين أهم القرارات المالية التي تتخذها المؤسسة، نظرا لعدم إمكانية الرجوع فيه وامتداد أثره لفترة طويلة، لهذا على إدارة المؤسسة عند اتخاذ مثل هذه القرارات القيام بتقييم مختلف البدائل الاستثمارية المتاحة بطريقة منهجية وعلمية حتى تتمكن من اختيار البديل المناسب الذي يحقق الأهداف المرسومة.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الإستثمار، تعريف قرار الاستثمار، المبادئ التي يقوم عليها القرار الاستثماري ومحددات القرار الاستثماري الرشيد.

1/تعريف الاستثمار:

يعرف Conso(1974) الاستثمار:

- **من الجانب الاقتصادي:** على أنه تكوين لرأس المال الثابت وإحداث تراكم في المؤسسة وزيادة أصولها، وهو ما يؤدي إلى زيادة إنتاجها على مدى فترات مختلفة.
- **من الجانب المالي:** الاستثمار هو توظيف فوري لمبالغ مالية قصد إحداث أو اكتساب أصول ثابتة على أمل الحصول على أرباح في فترات زمنية لاحقة. [1]

[1] محمد براق، حمزة غربي، **مدخل إلى الساسة المالية للمؤسسة**، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر، 2015، ص 71.

- ويمكن تعريفه كذلك استخدام رأس المال في تمويل نشاط معين قصد تحقيق ربح مستقبلي، بحيث يكون الاستثمار مقبولا إذا كان مجموع الأرباح المنتظرة أكبر من الأموال المستثمرة في فترة زمنية تقدر بمدة حياة المشروع.[1]
- يتميز كل مشروع استثماري بعدة خصائص تجعله منفرد على باقي المشاريع ومنها:
  - ✓ **رأس المال المستثمر**: ويقصد به التكلفة المستعملة في تحقيق المشروع؛
  - ✓ **مدة المشروع:** إن تحديد المدة للمشروع يساعد على التقييم الجيد للأرباح المنتظرة، وعادة ما يمكن تحديدها بمدة الاهتلاك.
  - ✓ **تدفقات الخزينة الناتجة عن المشروع:** هي تلك التدفقات الصافية للخزينة المتولدة عن استغلال الاستثمار، أي رصيد تدفقات الموارد والنفقات الناتجة عن عمليات الاستثمار والاستغلال.[2]

يقع على متخذ القرار المالي مهمة اتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية، وقد يتضمن المشروع إما استثمارا جديدا أي إقامة وحدة إنتاجية جديدة، أو التوسع في استثمار قائم بالفعل أي تعديل في الطاقة الإنتاجية، أو استثمارا تحوليا مثل إحلال آلات ومعدات جديدة محل تلك القديمة.

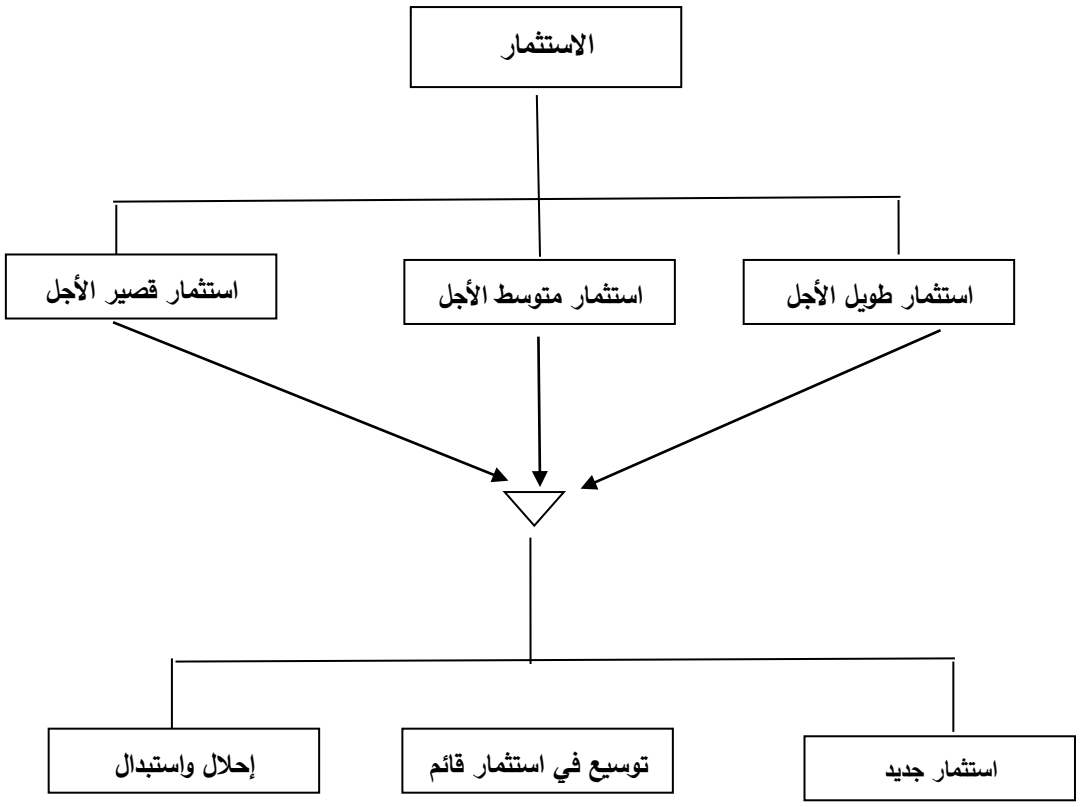
نلخص من ذلك، أن المشروع بصفته قرار استثماريا يكون متعدد الأبعاد وذو آفاق زمنية متنوعة، ويمكن تصورها في الشكل الموالي:

---

[1] الياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص335.

[2] شيحة خميسي، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار الهومة، الجزائر، 2013، ص 152.

الشكل(02-03): ابعاد الاستثمار



المصدر: طلال كداوي، تقييم القرارات الاستثمارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 22.

يمكن تصنيف الاستثمارات وفق عدة معايير نذكر منها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر الآتي:

تصنيف الاستثمار حسب معيار المدة: وتنقسم الاستثمارات وفقا لمعيار المدة الى الأنواع الآتية:[1]

- ✓ استثمارات طويلة الآجل: وهي التي يزيد عمرها الإنتاجي عموما عن سبع سنوات؛
- ✓ استثمارات متوسطة الآجل: وهي استثمارات تتراوح مدة حياتها الإنتاجية بين سنتين وسبع سنوات؛

[1] الحسين بلعجوز، الجودي صاطوري، **تقييم واختيار المشاريع الاستثمارية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 10.

- ✓ استثمارات قصيرة الآجل: تضم الاستثمارات التي تقل مدة حياتها الإنتاجية عن السنتين.

تصنيف الاستثمار حسب الهدف أو الغرض: نجد ما يلي:[1]

- ✓ استثمارات إحلالية: هذه الاستثمارات تتم بهدف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية نفسها، من خلال إحلال آلات جديدة بدل الأخرى القديمة؛
- ✓ استثمارات التوسيع: توسيع استثمارات المؤسسة وإنتاجها لمنتجات جديدة؛
- ✓ استثمار التحديث والتجديد: زيادة القدرة الإنتاجية للمؤسسة من خلال تجديد وعصرنة وسائل الإنتاج.

-**تصنيف الاستثمارات حسب طبيعتها:** يتقارب ترتيب هذه الاستثمارات مع تلك المقترحة من طرف النظام المحاسبي المالي، نجد:

- ✓ الاستثمارات المادية: تشكل الاستثمارات المادية الجهاز الإنتاجي للمؤسسة، كالمباني، المعدات وأدوات، معدات النقل...الخ؛
- ✓ الاستثمارات المعنوية: كبراعة الاختراع، التكوين ...الخ؛
- ✓ الاستثمارات المالية: تخص القيم المالية (شراء سندات المساهمة مثلا).[2]

2/ تعريف قرار الاستثمار:

يُعرَّف صنع القرار الاستثماري بأنه عملية اختيار أفضل ضمان من البدائل الاستثمارية المتاحة.[3]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 11.

[2] شيحة خميسي، مرجع سبق ذكره، ص 148.

[3] Adeel Mumtaz, Tahir Saeed, M. Ramzan, **Factors affecting investment decision-making in Pakistan stock exchange**, International Journal of Financial Engineering Vol. 5, No. 4 (2018), P03.

يعرف القرار الاستثماري بأنه القرار الذي يقوم على اختيار البديل الملائم من البدائل المتاحة، فهو القرار الأكثر خطورة لارتباطه المالي الكبير، واعتباره من أهم القرارات المالية التي يمكن اتخاذها في المؤسسة، والهدف من هذا القرار هو تحقيق عائد خلال سنوات متعاقبة.[1]

يستند مفهوم القرار الاستثماري إلى مبدأ الرشادة الاقتصادية، حيث من المفترض أن يتحلى متخذ القرار الاستثماري بالقدرة على حسن التدبير والتصرف في الموارد النادرة، أي عملية البحث في كيفية الاستخدام العقلاني أو الأمثل للموارد الاقتصادية، والتي يكون لها استخدامات عديدة.[2]

أن القرار الاستثماري هو ذلك الاختيار المدرك والواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين، وهو اختيار بوعي يقوم على التدبير والحساب في الغاية والوسيلة، إن الأصل في القرار هو عدم التأكد الناتج عن وجود مناهج وبدائل متعددة ولذلك يعد اتخاذ القرار العملية الحرجة في الإدارة ويجد المستثمر متخذ القرار نفسه وسط ثلاث ظروف وهي:

- حالة التأكد: (Certainty) الذي هو الظرف المثالي لاتخاذ القرار لمعرفته بالبدائل المتاحة والظروف المحيطة بها والنتائج المترتبة عنها والأهداف التي ينشدها المستثمر؛
- حالة المخاطرة (Risk): والتي يكون عندها متخذ القرار على بينة بالمعلومات الجزئية وغير كاملة عند تقدير احتمال تحقق النتائج؛
- حالة عدم التأكد (Uncertainty): وهي حالة عدم توفر المعلومات عن الاحتمالات والبدائل ونتائجها وتوزيعاتها الاحتمالية، وهنا يعتمد اتخاذ القرار على طبيعة التخمينات التي بموجبها يتم تقدير العوائد المستقبلية، ويعتمد هذا التقدير على معايير اتخاذ القرار

---

[1] إسكندر محمود نشوان، **دراسة واختبار العلاقة بين إعداد القوائم المالية وترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية: دراسة تطبيقية على الشركات الخدماتية العاملة في قطاع غزة**، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17 العدد 01، يونيو 2020، ص 116.

[2] الحسين بلعجوز، الجودي صاطوري، مرجع سبق ذكره، ص22.

فنجد المعيار التفاؤلي (Optimistic)، إذ يختار أكبر عائد لكل بديل وثم يختار أكبرها، والمعيار الثاني التفاؤلي المتحفظ إذ يقع الاختيار على أقلها، وأخيرا المعيار التشاؤمي (Pessimistic) إذ يتم عرض أقل عائد لكل بديل واختيار أكبر عائد من بينها. [1]

3/المبادئ التي يقوم عليها القرار الاستثماري:

يجب على متخذ القرار الاستثماري أن يأخذ بعين الاعتبار بعض المبادئ والمقومات كأساس لاتخاذ القرار، ومن أهمها:

3-1/مبدأ تعدد الخيارات (البدائل الاستثمارية): حتى يكون المستثمر في وضع قادر فيه على إجراء المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأفضل الذي يتناسب مع الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه، وكلما كانت البدائل كثيرة ومتعددة فإنها تعطي لمتخذ القرار مرونة أكبر وتمكنه من اتخاذ القرار الصائب.

3-2/ مبدأ الخبرة والتأهيل: وهذا يعنى أن قرار الاستثمار بما يتضمنه من حيثيات وما يستلزمه من إمكانيات فنية وعلمية قد لا تتوفر لدى العديد من المستثمرين، الأمر الذي يستلزم الاستعانة بمشورة المختصين في هذا المجال.

3-3/ مبدأ الملائمة: بمعنى اختيار المجال الاستثماري المناسب، وكذلك الأداة الاستثمارية المناسبة في ذلك المجال بما ينسجم مع ظروف المستثمر.

3-4/مبدأ التنويع أو توزيع المخاطر الاستثمارية: أي اختيار عدد من الأدوات الاستثمارية بغية تخفيض أثر المخاطر خاصة المخاطر غير النظامية.[2]

4/محددات القرار الاستثماري الرشيد:

---

[1] دريد كامل آل شبيب، **الاستثمار والتحليل الاستثماري**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 30.

[2] طلال كداوي، **تقييم القرارات الاستثمارية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 19.

القرار الرشيد هو ذلك القرار الذي يقوم على اختيار البديل الاستثمار الذي يعطي أكبر عائد استثماري من بين بديلين على الأقل أو أكثر والمبني على مجموعة من دراسات الجدوى التي تسبق عملية الاختبار، وثم بعده مراحل تنتهي باختبار قابلية هذا البديل للتنفيذ في إطار منهجي معين وفقاً لأهداف المشروع الاستثماري.[1]

يستند القرار الاستثماري على مفهوم المستثمر الرشيد الذي يعتمد على الأسلوب العلمي في اتخاذ القرارات الاستثمارية، أي يتسم القرار بالقدرة على الاستخدام الأمثل للموارد من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن على الاستثمار وبأقل درجة مخاطر.

إن القرار الاستثماري يتضمن تحديد الاستراتيجية التي يتم العمل بها بشأن الاستثمارات المستقبلية ويتميز القرار في مجال الاستثمار لابد من إعداد خطة استثمارية مربحة.

إن العائد المطلوب تحقيقه في المستقبل والمخاطر المقبولة تعتمد على القرارات الاستثمارية، وحتى تكون القرارات الاستثمارية ذات كفاءة يجب اتباع أسلوب التخطيط Planning الذي يهدف إلى وضع الخطط لاتخاذ القرار الاستثماري المثالي وتتضمن هذه الخطط محاور أساسية عديدة تبدأ من تحديد المشكلة والمعايير المناسبة لاتخاذ القرار ثم تحديد البدائل وتحليلها واختيار واحد منها ثم طرق التنفيذ، وبعد ذلك يتم تقييم فعالية القرار المتخذ في ضوء النتائج المتحصل عليها فعلا، ويرتبط كل ذلك بتحديد الأهداف والسياسات وتخصيص الأموال اللازمة. [2]

أما فيما يتعلق بالعلاقة بين العائد على الاستثمارات الرأسمالية والأدوات المالية الأخرى بعدم القدرة على تحديد العائد على الإستثمار بالدقة نظرا لوجود هامش واسع من التقدير المعتمد على التنبؤ، ولذلك فإن العائد المتوقع الحصول عليه يختلف في ضوء درجات المخاطرة المرتبطة به،

---

[1] هواري معراج وآخرون، **القرارات الاستثمارية في ظل عدم التأكد والأزمة المالية**، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2013، ص 64.

[2] دريد كامل آل شبيب، مرجع سبق ذكره، ص 31.

وقبل البدء بعملية المخاطرة، فمن البديهي أن المستثمر يربط قراره الاستثماري بين متغيرين أساسيين هما العائد المتوقع من الاستثمار ودرجة المخاطرة، ولهذا على المستثمر قبل اتخاذ قراره الاستثماري أن يعرف مقدما كل من العائد المتوقع ودرجة المخاطرة، بمعنى أن عليه أن يتنبأ بكل من العائد ودرجة احتمال تحقق هذا العائد، وفي ضوء تقدير درجة احتمال تحقق العائد تتحدد درجة المخاطرة لأن درجة المخاطرة تقاس باحتمال عدم تحقق العائد المتوقع. وهناك العديد من الأساليب الإحصائية التي يمكن الاستعانة في التنبؤ والشائع منها كل من التباين والانحراف المعياري.[1]

المطلب الثاني: قرار التمويل وخصائص هيكل التمويل المناسب

نظرا لأهمية التمويل فقراره يعتبر من القرارات الأساسية التي يجب أن تعتني بها المؤسسة من خلال بحثها عن مصادر التمويل اللازمة والموافقة لطبيعة المشروع الاستثماري المستهدف واختبار أحسنها واستخدامها استخداما أمثلا مما يساعد على بلوغ الأهداف المسطرة، وأن قرار اختيار طرق التمويل يرتبط بهيكل رأس المال وتكلفته باختيار البديل الذي يكلف المؤسسة أقل ما يمكن.

1/ تعريف قرار التمويل:

إن قرار التمويل في المؤسسة يتعلق بتحديد هيكل التمويل الأمثل لاستثماراتها، وأي مزيج تمويل يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المالي إلى الحد الأدنى.

كما يعرف قرار التمويل بأنه" القرار الذي يبحث عن الكيفية التي تتحصل بها المؤسسة على الأموال الضرورية للاستثمارات سواء كان ذلك عن طريق إصدار أسهم جديدة أو اللجوء إلى الاستدانة."[2]

---

[1] طلال كداوي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

[2] مليكة زغيب، إلياس بوجعادة، مداخلة بعنوان **دراسة صنع قرار التمويل بالمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة، يومي14 و15 أفريل 2009، ص 2.

هو عملية تحديد كيفية الحصول على الأموال اللازمة لتمويل الاستثمارات وتحديد المزيج أو تشكيل التوليفة الأمثل من مصادر التمويل المتاحة والمناسبة مع تحديد قيمة المبلغ، تكلفة التمويل.

2/مصادر التمويل:

تختلف المعايير التي تعتمد في التمييز بين مختلف مصادر التمويل المتاحة أمام المؤسسات الاقتصادية، ويمكن النظر إلى طرق وأشكال التمويل من عدة معايير أهمها:

الجدول (02-08): مصادر تمويل المؤسسة

حسب المدة	حسب مصدر الحصول عليه	الغرض الذي يستخدم لأجله	حسب ملكية الأموال	حسب السياسة المالية للمؤسسة
تمويل قصير الأجل؛ تمويل متوسط الأجل؛ تمويل طويل الأجل.	تمويل داخلي؛ تمويل خارجي.	تمويل الاستغلال؛ تمويل الاستثمار.	أموال الملكية؛ المديونية.	التمويل الذاتي؛ رفع رأس المال؛ اللجوء للاستدانة.

المصدر: من إعداد الطالبة

وسنحاول التمييز بين مختلف مصادر التمويل المتاحة أمام المؤسسات الاقتصادية حسب السياسة المالية، وسنتناول في هذا الصدد ثلاث مصادر أساسية للتمويل:

2-1/التمويل الذاتي:

يعتبر التمويل الذاتي من أهم مصادر التمويل الأكثر استعمالا في المؤسسة لما يوفره من مرونة في تلبية الاحتياجات التمويلية بسبب جاهزيته عند الطلب، ويقيس التمويل الذاتي الاستقلالية المالية للمؤسسة من خلال تغطية الاحتياجات المالية اللازمة لتجديد الاستثمارات ولسداد الديون.[1]

[1] Dov Ogien, **Gestion financière de l'entreprise**, 2 éme édition. Dunod, Paris, 2011, P 40.

ويقصد بالتمويل الذاتي مقدرة المؤسسة على تمويل نفسها من مصادرها الداخلية ويعتبر دليلا على قدرة المؤسسة ماليا في حالة شح المصادر الخارجية خلال نشاطها[1]، كما يعتبر التمويل الذاتي عنصرا من عناصر التقييم المستعملة من طرف البنوك لأن البنوك تشترط في الكثير من الأحيان على المؤسسات التي ترغب في الحصول على قروض ألا يقل التمويل الذاتي للمشروع الاستثماري فيه عن نسبة معينة.

تعرف قدرة التمويل الذاتي CAFعلى أنها": الفرق المتحصل عليه بين الإيرادات والتكاليف المدفوعة، وتعتبر قدرة التمويل الذاتي كذلك التدفق النقدي الصافي لأنه يتم حسابه بعد اقتطاع الضريبة، وبصفة عامة هو الفرق بين النواتج المقبوضة من جهة والأعباء المدفوعة من جهة أخرى.[2]

تحسب قدرة التمويل الذاتي انطلاقا من العناصر الآتية:

قدرة التمويل الذاتيCAF = النتيجة الصافية + مخصصات الاهتلاك + مخصصات المؤونات[3]

التمويل الذاتي هو ذلك الجزء المتاح من قدرة التمويل الذاتي، أي هو الفائض النقدي الذي تحتفظ به المؤسسة بعد توزيعها للأرباح على ذوي الحقوق، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

التمويل الذاتي =الأرباح المحتجزة+ مخصصات الاهتلاك + مخصصات المؤونات

وتتمثل محددات التمويل الذاتي فيما يلي:

- **مخصصات الاهتلاك:** على أنها عبارة عن " ذلك التسجيل المحاسبي والذي يخص النقص في قيمة الأصل نتيجة لاستخدامه أو حيازته لفترة محددة في المؤسسة".[4]

---

[1] مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 36.

[2] Chiha.k, **finance d'entreprise approche stratégique** ,edition houma , Alger, 2009,p 92

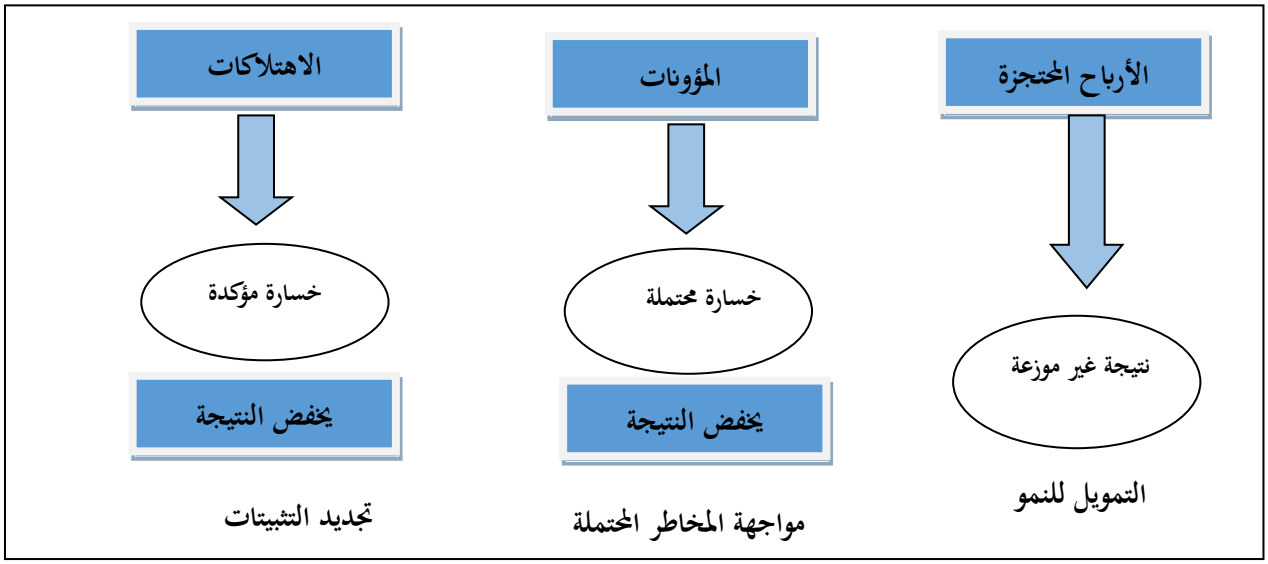
[3] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 264.

[4] Pierre Vernimmer, **Finance d'entreprise**,8 éme édition,2010, P120.

- **مخصصات المؤونات:** تعرف المؤونات على أنها مكون مالي من أموال المؤسسة يحتجز لغرض مواجهة خسائر محتملة أو أعباء ممكنة الحدوث في المستقبل، حيث تبقى مجمدة داخلة المؤسسة إلى حين تحقق الخطر أو العبء الذي كونت من أجله هذه المؤونات أو زوال الخطر المحتمل. [1]
- **الأرباح المحتجزة:** تتمثل الأرباح المحتجزة من النتيجة الصافية التي تحققها المؤسسة من عملياتها الجارية والاستثمارية والتي لم تقم بتوزيعها، إذ تحتفظ بها سواء كاحتياطات تبقى تحت تصرفها أو في صورة نتائج رهن التخصيص بهدف تلبية احتياجات التوسع والنمو. [2]

تعتمد المؤسسة على التمويل الذاتي بشكل أساسي لتحقيق أهدافها من خلال العناصر المكونة له، وهذا ما سنبرزه من خلال الشكل الموالي:

الشكل(02-04): محددات التمويل الذاتي



La source : Dov Ogien, Gestion financière de l'entreprise, 2 éme édition. Dunod, Paris, 2011, P 40.

[1] محمد بوراس، **تمويل المنشآت الاقتصادية**، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2008، ص 30.

[2] نفس المرجع السابق، ص 31.

2-2/الرفع من رأس المال:

هناك عدة أنواع من الرفع من رأس المال نذكر منها تحويل الديون، إدماج الاحتياطات، حصص عينية، حصص نقدية.

2-2-1/ الرفع من رأس المال عن طريق حصص نقدية:

يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى الرفع من رأس مالها نقديا وهذا بإصدار أسهم جديدة تقوم بطرحها في السوق المالي بسعر محدد، هذه الأسهم الجديدة لها نفس امتيازات الأسهم القديمة، إلا أنه في أغلب الأسواق المالية فإن المساهمين القدامى لهم حق لأولوية في المساهمة في رفع رأسمال المؤسسة هذا الحق يمكن للمساهم بيعه إذا كان لا يريد المساهمة في عملية رفع رأس المال.[1]

يمكن تعريف السهم على أنه: "شهادات ملكية تخول لصاحبها الحصول على جزء من الموجودات المالية الحقيقة"، وتنقسم الأسهم إلى نوعين أساسيين هما:

- **الأسهم العادية:** تمثل الأسهم العادية أموال ملكية في المؤسسة، حيث يتكون من رأس مال شركة المساهمة من عدة حصص متساوية تسمى بالأسهم، وتتمثل الأسهم العادية المصدر الأساسي للتمويل الدائم للمؤسسة.

كما يمكن تعريفها بأنها:" تلك الأسهم التي لا تمتلك أي تفضيلات أو أسبقيات خاصة سواء في دفع مقسوم الأرباح أو في حالة الإفلاس والتصفية". كما أنها تمثل رأس المال الذي يقدمه المالكون عند تأسيس الشركة.[2]

يتخذ السهم العادي ثلاث قيم مختلفة تتغير بتغير ظروف الشركة والأحوال الاقتصادية الأخرى في السوق، وهذه القيم هي: القيمة الأسمية، القيمة الدفترية، القيمة السوقية.

---

[1] محمد قراش، **محددات السياسة المالية لمؤسسات الجزائرية الخاصة، دراسة حالة لعينة من المؤسسات الجزائرية في الفترة بين 2005-2008**، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، 2015، ص 09

[2] محمد براق، حمزة غربي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

- **الأسهم الممتازة:** تعتبر الأسهم الممتازة من بين أنواع الأسهم، حيث تمنح لحاملها حقوق إضافية لا يتمتع بها حامل السهم العادي، ويمثل السهم الممتاز مستند ملكية في المؤسسة ومصدر تمويل طويل الأجل، ولها خاصية الجمع بين صفات أموال الملكية والاقتراض، فهي تأتي في المرتبة الثانية بعد الديون في الأولوية عند التصفية.

وللسهم الممتاز قيم إسمية، سوقية ودفترية، فالقيمة الإسمية هي قيمة السهم في وثيقة الإصدار أما القيمة السوقية فهي القيمة التي تتحدد نتيجة التعامل في السوق المالي بمشاركة أطرافه، أما القيمة الدفترية فتمثل بقيمة هذه الأسهم في السجلات مقسومة على عدد الأسهم الممتازة المصدرة، ولا يتم إضافة الاحتياطات والأرباح المحتجزة لأنها لا تعد حقوق لحملة الأسهم الممتازة.

2-2-2/ الرفع من رأس المال عن طريق الحصص العينية: هي نوع من أنواع الرفع من رأسمال المؤسسة التي لا تتيح للمؤسسة سيولة إضافية، بل ترفع من قدرتها الإنتاجية، وهذا بتعزيز أصولها :أراضي، عقارات، معدات، ومخزون...الخ .

لكن المشكل المترتب عن هاته العملية هي كيفية تقييم هذه الأصول، وخاصة في غياب سوق واضح المعالم لتقييم هذه الأصول، فيما يخص الجانب المحاسبي لهاته العملية فإن الرفع من رأس المال عن طريق الحصص العينية يترجم برفع الأصول الإنتاجية للمؤسسة من جانب الأصول وبنفس قيمة الرفع من الأموال الخاصة في جانب الخصوم[1].

2-2-3/ الرفع من رأس المال بإدماج الاحتياطات: يتمثل هذا النوع من التمويل في ضم الاحتياطات الموضوعة في شكل أرباح غير موزعة، وهذا لا يحدث أي تغيير على تركيبة الهيكل

[1] محمد قراش، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المالي فهو مجرد إعادة ترتيب عمودي لموارد المؤسسة لكنه بالمقابل يحسن من صورتها أمام المساهمين.

2-2-4/ الرفع من رأس المال بتحويل الديون: تحويل الديون كوسيلة للرفع من رأس المال لا يؤدي إلى ارتفاع مستوى السيولة النقدية، إذ تدمج الديون في شكل أموال خاصة دائمة، وهذا الشكل لا يغير من تركيبة الهيكل المالي لأنه يؤدي إلى تحسين الاستقلالية المالية بفضل استبعاد آجال الاستحقاق، كما قد يحسن من مستوى المردودية المالية نتيجة لانخفاض مستوى المصاريف المالية.[1]

2-3/التمويل عن طريق المديونية: ونقصد بها في هذه النقطة المديونية المالية، فهناك أنواع أخرى للمديونية غير المالية نذكر على سبيل المثال لا الحصر ديون اتجاه الموردين، فالمديونية المالية للمؤسسة يتم الحصول عليها أساسا عن طريق وسطاء سواء كانوا بنوك أو هيئات مالية غير بنكية، وهذا عن طريق منح قروض مختلفة الآجال، أو التمويل عن طريق قرض الإيجار «Crédit-bail»والسندات.[2]

وهي الأموال التي تمنح من البنوك والمؤسسات المالية، وهي تحتوي على:

أ-القروض المصرفية:

تتمثل في القروض الممنوحة من قبل البنوك أو الهيئات المالية المتخصصة، يمكن تقسيم القروض الاستثمارية إلى نوعين:

---

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص ص 263 264.

[2] محمد قراش، مرجع سبق ذكره، ص 02.

- **القروض طويلة الأجل:** هي تلك القروض التي تفوق مدتها السبع سنوات، بهدف توفير موارد مالية كبيرة لقطاع المؤسسات، يتم استغلالها في تمويل مشروعاتها الاقتصادية الكبيرة وتغطية احتياجاتها المالية الأخرى.

يمنح هذا النوع من القروض من قبل البنوك والمؤسسات المالية المتخصصة في توظيف الموارد المالية طويلة الأجل، وهنا قد تفرض جملة من الشروط على المؤسسة المستفيدة من القروض الطويلة الأجل، حيث إمكانية فرض معدل فائدة مرتفع نسبياً. كما قد تطلب ضمانات مادية أو شخصية لقاء منحها، وفي أحيان أخرى قد يشترط مراقبة كيفية استخدامها ومجالات استعمالها.

- **القروض المتوسطة الأجل:** تستخدم هذه القروض في أغلب الأحيان لتمويل الأصول الثابتة؛ من تجهيزات الإنتاج، معدات النقل، وقطع الغيار. تمنح عادة من قبل البنوك التجارية، التي تشترط عدم تجاوز مدة تمويلها لمدة صلاحية استعمال الاستثمار. ونشير إلى أن مدة استحقاق هذه القروض تفوق السنة ولا تتجاوز السبع سنوات.

عادة يتم تسديد القروض متوسطة الأجل في شكل أقساط متساوية أو متغيرة دورياً، وفق الاتفاق بين البنك والمؤسسة. وبنفس حالة القروض طويلة الأجل، فإن القروض متوسطة الأجل تكون مضمونة بأصول المؤسسة، وفي بعض الأحيان تقترن بجملة من الشروط التي تضمن للبنك استرجاع أمواله.[1]

---

[1] عبد القادر بوعزة، **التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صيدال**، مذكرة ماجستير، الجامعة المركزية بالجزائر،2004، ص ص 45 46.

يناسب هذا النوع من القروض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي يتعذر عليها الحصول على قروض طويلة الأجل لتغطية احتياجاتها المالية، ويتميز بانخفاض تكلفة التمويل به مقارنة بتكلفة التمويل بالقروض طويلة الأجل.

ب-السندات:

السند هو مستند مديونية طويل الأجل تصدره المؤسسات، يعطى لحامله الحق في الحصول على القيمة الإسمية للسند في تاريخ الاستحقاق، كما يعطيه الحق أيضا في معدل فائدة دوري يتمثل في نسبة من القيمة الأسمية، وللسند أرباحا رأسمالية كما قد يتحمل خسائر رأسمالية، وتتحدد القيمة السوقية حسب درجة المخاطرة التي يوجهها حامله، والتي تعتمد هي أيضا على الوضعية المالية للمؤسسة وعلى الظروف الاقتصادية المحيطة وكذلك على مستوى أسعار الفائدة في السوق.

عند إصدار السندات قد تشترط المؤسسة المصدرة أحقية استدعاء المستندات أي إعادة شرائها، ويحصل حامل السند في العادة مقابل إعادة الشراء على قيمة تفوق القيمة السوقية، والفرق يسمى علاوة الاستدعاء.[1]

ج-الايجار التمويلي:

يعد الايجار التمويلي أحد أساليب التمويل الحديثة لتمويل الاستثمار والمشروعات الاقتصادية، وهناك العديد من المصطلحات العربية المترجمة للكلمة الأصلية الإنجليزية leasing أو المصطلح الفرنسي crédit-bailومنها: التأجير التمويلي، قرض الايجار، التمويل التأجيري، الائتمان التجاري، التأجير الرأسمالي، الكراء الإيجاري...، وسنستعمل مصطلح قرض الإيجار في الدراسة.

[1] هواري معراج، عمر حاج سعيد، **التمويل التأجيري المفاهيم والأسس**، عمان، الأردن، 2013، ص 35.

هو عقد يبرم بين مؤجر ومستأجر لاستئجار أصل معين يختار بواسطة المستأجر من المصنع أو المورد لهذا الأصل، ويحتفظ المؤجر بملكية الأصل المستأجر ويقوم المستأجر بحيازة هذا الأصل واستعماله مقابل أجرة محددة خلال مدة معينة.[1]

"هو عبارة عن تقنية قانونية تخول لشخص ما الحصول على تجهيز ما واستعماله دون دفع ثمنه آجلا، حيث يمكن أن يخص هذا النوع من العمليات المنقولات والعقارات، كما تكون العملية غالبا بين ثلاثة أشخاص، أحدهما الذي يورد الأصل، والثاني المهتم باستعماله، أما الثالث فذلك الذي يدفع المال ويسترده فيما بعد".[2]

انطلاقا من التعاريف السابق يمكن استخلاص ما يلي:

- **الأطراف المتعلقة بعملية الايجار التمويلي:**

✓ **المورد:** وهو المقاول أو المنتج أو الموزع للأصول المؤجرة، حيث يقوم بتسليمها للمؤجر وفقا للمعايير والشروط المتفق عليها بينه وبين المستأجر؛

✓ **المستأجر:** وهو الطرف الذي يتفاوض مع المورد لاقتناء الأصل ويحدد خصائصه وصفاته؛

✓ **المؤجر:** الممول لشراء الأصل، بمعنى شركة التأجير التمويلي التي تقبل بتمويل العملية والتي تتميز بالملكية القانونية للأصل موضوع العقد.[3]

ويكمن توضيح العلاقة بين الأطراف المتعاقدة في الشكل الموالي:

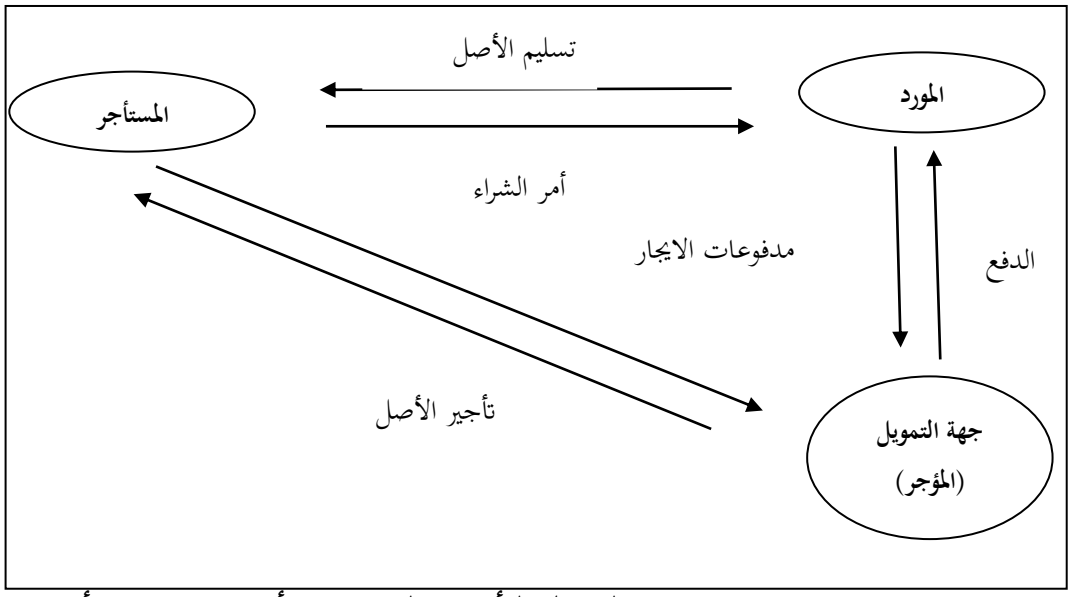
---

[1] نفس المرجع السابق، ص 61.

[2] Louis Vegel,J-béranar, **crédit bail (leasing)**,2 éme édition, dalloz, paris, 1993, P 02.

[3] هواري معراج، عمر حاج سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الشكل(02-05): عملية الايجار التمويلي



المصدر: معراج هواري، حاج سعيد عمر، التمويل التأجيري المفاهيم والأسس، عمان، الأردن، 2013، ص 66.

- **أنواع الايجار التمويلي:** هناك عدة أنواع الايجار التمويلي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **الايجار التمويلي المنقولات:** ويتضمن عقد إيجار تجهيزات تستخدم لممارسة الأنشطة كالآلات والسيارات ومختلف آلات النقل، وفي نهاية مدة الإيجار المستأجر له الاختيار:

  - ✓ شراء الأصل بقيمته المتبقية؛
  - ✓ إرجاع الأصل للمؤسسة المالية المالكة؛
  - ✓ إعادة عقد الإيجار بتكلفة ضعيفة.

- **الايجار التمويلي العقارات:** ويتضمن تأجير عقارات موجهة للاستثمار كالمحلات والورشات والمصانع والمخازن، ويقدم من طرف مؤسسات متخصصة في تمويل العقارات الصناعية والتجارية، حيث تقوم المؤسسات بشراء العقار أو بنائه تبعا لاحتياجات المؤسسة المؤجرة ثم تأجيره مع خيار الشراء بعد نهاية المدة المتفق عليها.

-**التنازل عن الإيجار:** وهو تلك العملية التي تقوم بموجبها المؤسسة التنازل عن منقول أو عقار صناعي أو تجاري إلى مؤسسة متخصصة في قرض الإيجار والتي تقوم بتأجيره في إطار عقود الإيجار. [1]

3/ العوامل المؤثرة في اختيار هيكل التمويل:

قرار التمويل في المؤسسة يتعلق بتحديد هيكل التمويل الأمثل لاستثمارات المؤسسة، وتعرف الهيكلة المالية المثلى بأنها ذلك المزيج من مختلف مصادر التمويل الذي يجعل تكلفة رأس المال في أدنى حد ممكن لها،[2] وهذا المزيج يتأثر بالعوامل متمثلة فيما يلي:

3-1/ التكلفة: تعتبر تكلفة الأموال بمثابة الحد الأدنى للعائد المقبول علما لاستثمار فتقدير تكلفة رأس المال له أهمية بالغة في اتخاذ قرارات تكوين هيكل رأس المال، فالهيكل المالي المناسب هو الذي يحقق أدنى تكلفة.

3-2/ المردودية: إن المردودية التي تدرس هنا هي مردودية الأصول والتي تسمى أيضا المردودية الاقتصادية، ويرجع الإطار النظري الذي يضع العلاقة بين معدل الاستدانة ومردودية الأصول إلى نظرية التمويل حسب ترتيب أفضلية مصادر التمويل، ووفقا لنظرية التمويل الهرمي (Myers 1984) أن التمويل الذاتي هو الوسيلة المفضلة لدى المؤسسة، حيث تقوم المؤسسة بتكييف استراتيجية توزيع الأرباح وفقا لفرص الاستثمار التي سيتم تمويلها من أجل تحرير أكبر قدر ممكن من التمويل الذاتي[3]، ويمكننا أن نقول أنه كلما كانت المؤسسة ذات مردودية كلما قل لجوؤها إلى

---

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص ص 269 270.

[2] محمد براق، حمزة غربي، مرجع سبق ذكره، ص142.

[3] Hajar Mouatassim Lahmini, Abdelmajid Ibenrissoul, **Impact de la décision de financement sur la performance de l'entreprise marocaine**, Communication présentée lors du 4ème Colloque et séminaire doctoral international sur les méthodes de recherche, l'université Jean Moulin LYON 3, France, Juin 2015, P 07.

الديون، لأنه إذ افترضنا ثبات احتياجات المؤسسة فإن مردودية مرتفعة لأصولها تعني أيضا قدرة عالية لخلق موارد داخلية، وبالتالي لجوء أقل إلى الديون.

3-3/ حجم المؤسسة: إن اختلاف أحجام المؤسسات سيغير من مقدرة البعض منها على الاقتراض من عدمه، فالمؤسسات ذات الأحجام الكبيرة التي عادة ما يتسم نشاطها بقدر من التنويع، تتعرض لمخاطر الإخفاق بدرجة أقل، سيكون لها الدافع لزيادة نسبة الأموال المقترضة، وعلى عكس من ذلك فإن المؤسسات ذات الأحجام الصغيرة يرتكز نشاطها في منتج أو منتجين مما يحرمها من عملية الاقتراض خوفا من التعرض إلى مخاطر العجز المالي وخروجها من السوق، وبهذا فإن حجم المؤسسة يلعب دورا كبيرا في مقدرة المؤسسة على الاقتراض أو الاعتماد على التمويل الذاتي أو إصدار أسهم جديدة.[1]

3-4/هيكل الأصول: لقد كشفت نتائج بعض الدراسات عن وجود علاقة عكسية بين نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول ونسبة الاقتراض، فكلما زادت نسبة الأصول الثابتة في هيكل الأصول، كلما زاد اعتماد المؤسسة على الأموال الخاصة، وفي نفس النتيجة التي توصل إليها Marsh حيث كشفت دراسته أن تمويل المقرضين للأصول الثابتة سوف يعرضهم لمخاطر أكبر بسبب الانخفاض الكبير الذي تتعرض له قيمة تلك الأصول في حالة التصفية، كما أكدت دراسة أخرى على أن المؤسسات التي تنخفض فيها نسبة الأصول الثابتة تميل إلى الاستدانة أكثر من غيرها من المؤسسات.[2]

3-5/ معدل النمو: غالبا ما تحتاج الشركات ذات معدلات النمو المرتفعة إلى مبالغ كبيرة من رأس المال للاستثمار ويمكن تمويل هذا المبلغ من رأس المال من حقوق الملكية أو القروض، وقد

---

[1] مليكة زغيب، إلياس بوجعادة، مرجع سبق ذكره ص 10.

[2] نفس المرجع السابق، ص 14.

يستغرق رفع حقوق الملكية وقتا طويلاً لأن إجراءات إصدار الأسهم معقدة لذلك، غالبا ما تسعى المؤسسات ذات معدلات النمو المرتفعة للحصول على تمويل من القروض اذ تسمح الشركات بتوفير التمويل اللازم في وقت قصير، وتجنب فقدان الأعمال المحتملة الفرص ولكن مواجهة مخاطر مالية عالية أمر لا مفر منه.[1] كما يمكن أن يقاس معدل نمو المؤسسة بمعدل نمو الأرباح، وهذا الأخير يمثل المحدد الرئيسي للأموال الداخلية بالمؤسسة حيث يتيح ذلك الفرصة للحصول على أموال داخلية أكثر فكلما زادت نسبة الأرباح المحتجزة كلما قل اللجوء إلى الاقتراض.

3-6/الربحية: يمكن التعبير عن ربحية الشركة باستخدام العائد على أصول الشركة الذي يعرف بأنه صافي الدخل قبل الضرائب مقسوما على مجموع الأصول، ويعتبر هذا المقياس الأكثر شيوعا في الدراسات التي قامت باختبار العوامل المؤثرة في هيكل رأس المال، وتأتي أهمية هذا العنصر من أن ربحية الشركة تؤثر بشكل قوي في المخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة، فكلما زادت ربحية الشركة انخفض احتمال فشلها وزادت قدرتها على الاقتراض،[2] هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فكلما زادت ربحية الشركة، يمكن لها الاستفادة من الأرباح المحتجزة لإعادة الاستثمار وكلما قل اللجوء إلى التمويل بالمديونية.[3]

3-7/ المخاطر: مخاطر لها علاقة سلبية مع نسبة الدين استنادا إلى موديلياني وميلر (1958)، حيث يؤدي التقلب الكبير للعائد على الدين إلى الإفلاس ويؤدي إلى ارتفاع تكاليف رأس مال الشركة وانخفاض قيمة الشركة هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد في حالة التمويل بإصدار أسهم

---

[1] Thu-Trang Thi Doan, **Determinants of financing decisions: Evidence using GMM estimation**, Accounting 6 (2020), p 682.

[2] سمية فضيلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 110 111.

[3] Thu-Trang Thi Doan, Op Cit, p 682.

جديدة هذا من شأنه أن يزيد من تكاليف الوكالة، مما يؤدي ذلك إلى الزيادة في تكاليف رأس المال، وتقابل هذه الزيادة في المخاطر والتقليل من القيمة السوقية للشركة.[1]

3-8/ الوفورات الضريبية: فالامتيازات التي تمنحها السياسة الجبائية يترتب عنها وفورات ضريبية ناتجة عن الديون، ووفورات ضريبية بديلة ناتجة عن مصادر أخرى غير الديون، فالهيكل التمويلي الأمثل للمؤسسة لابد أن يتكون من مصادر تمويل داخلية ومصادر تمويل خارجية، وذلك للاستفادة من المزايا الجبائية لكلا المصدرين[2].

المطلب الثالث: قرار توزيع الأرباح

تصاحب قرارات الاستثمار وقرارات التمويل قرارات أخرى هي قرارات توزيع الأرباح ومن المؤكد أن مجموعة من القرارات التي تدخل في عملية التوزيع تكون مهمة للإدارة المالية نظرا للرغبات المتعارضة فيما بين المستثمرين والإدارة، فالمستثمرين يرغبون بزيادة مكاسبهم النقدية من خلال توزيع نسبة أكبر من الأرباح عليهم، في حين تفضل الإدارة زيادة الجزء المحتجز لضمان أموال مهمة لأغراض التوسع الاستثماري داخل المؤسسة.

يتعلق قرار توزيع الأرباح بالجزء من الأرباح الذي سيوزع على المساهمين، والجزء الذي سيعاد استثماره، هذا القرار ينتج عن القرارين السابقين فكلما كان قرار الاستثمار وقرار التمويل جيدان كلما أمكن للمؤسسة توقع ارتفاع أرباحها بانتظام[3].

1/ تعريف قرار توزيع الأرباح:

---

[1] Sutomo Sutomo and al, **Determinants of financingdecision: empirical evidenceon manufacturing firms in Indonesia**, Investment Management and Financial Innovations, Volume 16, Issue 2, 2019, P 163 164.

[2] مليكة زغيب، نظيرة قلادي، **دراسة علاقة السياسة الجبائية بالهيكل التمويلي للمؤسسة –حالة مؤسسة سيجيكو "Sjico" بسكيكدة**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، سكيكدة، ديسمبر 2014، ص 97.

[3] مليكة زغيب، إلياس بوجعادة، مرجع سبق ذكره ص 6.

يمكن تعريف توزيع الأرباح على أنها معدل التدفق النقدي الذي يتلقاه المساهمون كمردود على استثماراتهم في أسهم المؤسسة التي يحملوها، تمثل هذه الأرباح بالنسبة للمستثمرين دخلا جاريا ينتظره وبتوقعه العديد من المساهمين، كما تؤثر سياسة توزيع الأرباح على السعر السوقي للسهم.[1]

تقوم سياسة توزيع الأرباح على أساس اتخاذ قرار بالمفاضلة بين بديلين أحدهما توزيع الأرباح والآخر احتجاز هذه الأرباح بغية إعادة استثمارها مرة ثانية داخل المنظمة، ويقصد بقرار توزيع الأرباح تأثر المؤسسة بتوزيع هذه الأرباح تأثرا كبيرا وفعالا على العديد من المجالات المالية بالمؤسسات المعاصرة، حيث يؤثر على تدفق الأموال وسيولتها وتكلفتها وعلى الهيكل المالي للمؤسسات، بالإضافة إلى تأثيره على اتجاهات المستثمرين مستقبلا نحو عمليات الاستثمار المختلفة، كما تتضح أهمية قرار توزيع الأرباح أيضا من دوره في تعظيم مساهمته في زيادة ثروة المساهمين، حيث يسعى قرار التوزيع الأمثل بصفة أساسية إلى إحداث التوازن بين كل من التوزيعات الحالية والنمو المستقبلي الذي يعظم سعر سهم المؤسسة وبالتالي تعظيم ثروة المساهمين.[2]

2/محددات طبيعة سياسة توزيع الأرباح.

كثيرا ما نتساءل هل سياسة توزيع الأرباح في المؤسسة، تعد قرارا استثماريا أم قرارا تمويليا، ولماذا؟ فمن الملاحظ أن سياسة توزيع الأرباح في المؤسسة الاقتصادية كقرار، ليس بالأمر الهين فهي تحمل في مضمونها مشكلة مزدوجة ومعقدة، وعليه فإن معالجة هذه السياسة يجب أن تتم في ضوء الهدف الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه وهو ما يعرف بتعظيم قيمة المؤسسة كأموال مستثمرة.

---

[1] محمد براق، حمزة غربي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[2] أحمد محمد غنيم، **الإدارة المالية**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2006 ، ص207.

-سياسة توزيع الأرباح كقرار استثماري: تشير سياسة توزيع الأرباح إلى كونها قرارا استثماريا إذا ما اعتمدت القرارات الخاصة بها على المصدر الأول، وهو النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل، وفى مثل هذا الموقف قد تمتد آثار هذه القرارات على فرص الاستثمارات المتاحة للمؤسسة، ومن ثم فإن قرار التوزيع الخاص بالأرباح هنا قد يعكس مشكلة استثمارية يحتم الموقف الخاص بها اتخاذ قرار ضروري لمجابهتها.

إن البحث عن حلول لسياسة توزيع الأرباح كمشكلة استثمارية قد يفرض على المؤسسة أن تنتظر حتى تقرر اختيار الفرص الاستثمارية المتاحة، واستخدام ذلك الجزء المتبقي من النقدية الناتجة عن التشغيل في عملية توزيع الأرباح وذلك بعد استيفاء كافة متطلبات الاستثمار في المؤسسة.

-سياسة توزيع الأرباح كقرار تمويلي : قد تلجأ المؤسسة في بعض الحالات إلى الاعتماد على مصدر خارجي في توزيعات الأرباح، وذلك لتجنب المشكلة الاستثمارية الناجمة عن استخدام النقدية المترتبة عن عمليات التشغيل الداخلية، وفى مثل هذا الموقف قد يعكس قرار توزيع الأرباح باستخدام الأموال الخارجية (القروض أو الأسهم الجديدة) مشكلة تمويلية، خاصة إذا ما كان هذا سيؤثر على هيكل التمويل المناسب في المؤسسة، وهذا يعنى بالدرجة الأولى أن الاتجاه نحو استخدام المصدر الخارجي لتمويل عملية توزيع الأرباح، لابد وأن يتم تخطيطه في ضوء محددات الهيكل المناسب للتمويل، أي بما لا يخل بهدف تعظيم سعر السهم الواحد إلى أقصى حد ممكن (تعظيم ثروة الملاك) إن الارتباط بين سياسة توزيع الأرباح وقرارات الاستثمار والتمويل تبدو واضحة من خلال العلاقة التالية:

توزيعات الأرباح = (النقدية الناتجة عن التشغيل + مصادر التمويل الخارجية) -الأموال المطلوبة للاستثمار

وهذه العلاقة السابقة توضح لنا أن عملية توزيع الأرباح في المؤسسة، ما هي إلا محصلة للفرق بين ما هو متاح لهذه المؤسسة من نقدية (داخلية أم خارجية) وبين ما تحتاجه من أمول لعمليات الاستثمار، وذلك مع ملاحظة أنه إذا ما كانت النقدية الداخلية كافية لتغطية مطالب الاستثمار أو تزيد عنها، فلا حاجة أصلا للحصول على الأموال الخارجية كاتجاه لتمويل عملية التوزيع[1].

3/العوامل المؤثرة على سياسة توزيع الأرباح:

يجب على المسير المالي أن يأخذ في الحسبان مختلف العوامل المؤثرة عندما يشكل أو يرسم مستوى التوزيعات الحالية أو بخطط سياسة التوزيعات المستقبلية ومن أهم هذه العوامل ما يلي:[2]

-**مدى توفر الفرص الاستثمارية** :تؤثر درجة توافر الفرص الاستثمارية أمام المؤسسة على مقدار الربح الذي تقوم بتوزيعه، حيث إذا زاد عدد الفرص الاستثمارية المتاحة أمام المؤسسة، فإن ذلك يشجعها نحو تخفيض مقدار الربح الموزع بتدبير الأموال اللازمة لاستغلال هذه الفرص الاستثمارية سعيا وراء تحقيق الفائدة للمساهمين في المدى الطويل، هذا بينما إذا قل عدد الفرص الاستثمارية المتاحة أمام المؤسسة، فإن هذا يشجعها على زيادة مقدار الربح الموزع على المساهمين.

-**الاعتبارات القانونية** : تخضع المؤسسات في أغلب الدول إلى قيود قانونية تهدف إلى حماية مصالح المساهمين من جهة وتنظيم أعمال المؤسسات والرقابة عليها من جهة أخرى وهذا مثل وجوب تكوين احتياطات (قانونية أو اختيارية).

-**الاعتبارات الضريبية:** يعتبر العائد الذي يتم توزيعه على المساهمين أحد عناصر الدخل عند تحديد الوعاء الضريبي لهؤلاء المساهمين، حيث ينخفض صافي هذا العائد بدرجة أكبر كلما كان

---

[1] محمد زرقون، **أثر الاكتتاب العام على سياسات توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة " دراسة تحليلية مقارنة لمؤسسة تسيير فندق الأوراسي الجزائر"**، مجلة الباحث، العدد 08، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2010، ص 85.

[2] عبد الغفار الحنفي، **الإدارة المالية مدخل اتخاذ القرارات**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2007، ص 238.

معدل الضرائب على دخول المساهمين مرتفعا، بينما ينخفض صافي هذا العائد بدرجة أقل إذا كان معدل الضرائب على دخولهم منخفضا، وبناءا على ذلك فإن المنظمات التي يتمتع معظم المساهمون فيها بدخول مرتفعة تقوم بتخفيض مقدار العائد الموزع عليهم نظرا لارتفاع معدل الضرائب على دخولهم، وبالتالي يزداد مقدار الأرباح المحتجزة لديها، بينما تقوم المنظمات التي يتمتع معظم المساهمون فيها بدخول محدودة بزيادة مقدار العائد الموزع عليهم نظرا لارتفاع معدل الضرائب على دخولهم، كما أنه غالبا ما يتم إعفاء هذا العائد الموزع على المساهمين في بعض البلدان من الضرائب وذلك في حدود مبلغ معين.

-**الاحتياجات التمويلية وتمويل النمو**: يعد تحديد الاحتياجات المالية بمثابة نقطة البداية لتحديد قرار التوزيع، فليس من الشائع أو المألوف بالنسبة للشركات النامية أو التي تنمو بسرعة والمتاح أمامها فرص استثمارية عالية العائد أن تتردد في استخدام الأرباح في تمويلها، ورغم ذلك فلا تستطيع ألا تجرى توزيعات بصفة عامة وإنما تفضل تمويل الاستثمارات من الأرباح (تمويل ذاتي أو داخلي) بدلا من توزيع الجانب الأكبر منها واللجوء إلى التمويل الخارجي عن طريق إصدار أسهم جديدة أو سندات، ويرجع ذلك لتفضيل الملاك للأرباح أو المكاسب الرأسمالية بدلا من توزيع الأرباح في الوقت الحاضر، كما يلاحظ أيضا أن الحصول على تمويل خارجي يعني تحمل تكلفة تسمى بتكلفة التعاملات المالية، وهي المتعلقة بإصدار وبيع الأسهم والسندات، حيث يمكن تجنب هذه التكلفة بالكامل إذا ما تم استخدام التمويل الذاتي (الأرباح) المتولد عن العمليات.

-**السيولة:** إن توافر الأرباح لا يخرج عن كونه عملية محاسبية تظهر لنا رقم الربح الناتج عن عمليات المؤسسة والتي قد تكون ناتجة عن عمليات بيع آجلة لم يتم تحصيلها بعد، وهو ما يعني أن رصيد النقدية المتوافر لدى المؤسسة لا يساوي رقم الربح المحقق. يضاف إلى ذلك أن المؤسسات الآخذة في النمو والتوسع توجه جزء من النقدية لشراء خامات وأصول ثابتة وهو ما

يعني نقص النقدية المتوافرة لدى تلك المؤسسات .أي أن العبرة في دفع توزيعات نقدية للمساهمين لا يتوقف فقط على الأرباح المحققة بل على المركز النقدي للمؤسسة.

-**المركز الائتماني والقدرة الإقراضية:** يمكن للمؤسسة التغلب على عدم توافر السيولة عن طريق الحصول على قروض قصيرة الأجل لتمويل قرارات التوزيع، وتتوقف قدرة المؤسسة في حصولها على القروض لو أنها تتمتع بمركز مالي قوي، بالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد المؤسسة على الأرباح المحتجزة في تمويل الفرص الاستثمارية يعني أن الإدارة تسعى إلى زيادة نسبة حقوق الملكية في هيكل رأس المال .فإذا كانت نسبة الرفع المالي لدى المؤسسة منخفضة ويمكن الحصول على قروض بتكلفة أقل من تكلفة استخدام الأرباح المحتجزة، في هذه الحالة يمكن للمؤسسة أن تقوم بإجراء توزيعات نقدية على المساهمين حتى لو كانت تعاني نقصا في السيولة. [1]

-**معدلات التضخم المتوقعة** :تؤثر معدلات التضخم المتوقعة على سياسة توزيع العائد بالمنظمة، فإن كان من المتوقع زيادة معدل التضخم خلال الفترة المقبلة فإن ذلك ولا شك سوف يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، مما يمثل عقبة أمام المنظمة عند قيامها بإحلال أصولها التي انتهى عمرها الإنتاجي حيث لا يتوفر لديها الاهتلاك المتجمع اللازم لتغطية تكلفة شراء الأصول الجديدة، وعندئذ تتجه هذه المنظمة نحو تخفيض مقدار العائد الموزع على المساهمين واحتجاز الجزء الأكبر من الأرباح للمساهمة في تغطية شراء هذه الأصول، بينما إذا كان من المتوقع انخفاض معدل التضخم خلال الفترة المقبلة، فإن ذلك يجعل المنظمة تزيد من مقدار الأرباح الموزعة كعائد على المساهمين، وتحتفظ بجزء أقل من الأرباح المحتجزة لديها[2].

---

[1] محمد صالح الحناوي، إبراهيم إسماعيل سلطان، **الإدارة المالية والتمويل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص ص 413 417.

[2] أحمد محمد غنيم، مرجع سبق ذكره، ص214.

خلاصة:

تم في هذا الفصل التطرق إلى عملية اتخاذ القرار باعتبارها وظيفة محورية لإدارة المؤسسات الاقتصادية، وذلك لأن مصير المؤسسة ونجاحها في تحقيق أهدافها أصبح مرهونا وإلى حد كبير بقدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة، ونجد أمام المؤسسة العديد من القرارات الاستراتيجية كقرار اختيار شكلها القانوني والقرارات المالية.

وهذه الأخيرة تتمثل في قرار التمويل، قرار الاستثمار وقرار توزيع الأرباح، خاصة وأن القرارات الاستثمارية لها أهمية بالغة وتعتبر من أصعب القرارات، خاصة مع تعقيدات المحيط وكثرة التقلبات الاقتصادية، فإن المؤسسات تحاول الوصول إلى الكيفية التي تحصل بها المؤسسة على الأموال الضرورية لتمويل استثماراتها من مصادر التمويل المتعددة، التي تتباين في خصائصها بناء على قرارات رشيدة، وتختلف في تكاليف وشروط الحصول عليها، وعليه أصبح من الضروري على الإدارة المالية لهذه المؤسسات أن تحدد بدقة بدائل التمويل المتاحة بغية المفاضلة بينها واختيار المزيج التمويلي الأمثل.

أما قرار توزيع الأرباح على المساهمين يعتبر من القرارات الهامة، نظرا لتفاعله وتأثيره المتبادل مع كل من قراري الاستثمار والتمويل في المؤسسة، وتكون بين قرار المفاضلة بين توزيع الأرباح على الملاك وبين احتجاز الأرباح بغرض إعادة استثمارها.

من بين العوامل المؤثرة على القرارات في المؤسسة هو العامل الجبائي، وتعتبر التكلفة الضريبية عاملاً أساسياً محدداً لمختلف القرارات في المؤسسة وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثالث من خلال دراسة دور التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث

دور التسيير الجبائي في اتخاذ مختلف القرارات في المؤسسة

تمهيد:

تعتبر مسألة اتخاذ القرارات من أعقد المسائل التي تواجه مسير المؤسسة إذ تقع على عاتقه عملية المفاضلة بين الأنواع المختلفة من البدائل، ومن أهم القرارات التي تواجهه نجد قرار اختيار الشكل القانوني للمؤسسة والقرارات المالية والتي تتمثل في قرارات الاستثمار التمويل وتوزيع الأرباح.

إنّ إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل وبصفة قانونية، وهو ما يبرز فعالية التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهرها في ترشيد اتخاذ مختلف القرارات.

وعليه المسير مطالب بترقب وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في الرفع من قيمة المؤسسة، لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييريا، كما يتوجب على المسير استيعاب أن الضريبة هي تكلفة ويجب تسييرها كبقية التكاليف، وعليه أن لا يكتفي بالبحث عن حل جبائي فقط وإنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يخفف العبء على المؤسسة، ومن القرارات التي قد يتخذها لتحقيق ذلك من خلال إدراج العامل الجبائي في عملية اتخاذ القرار، انطلاقا من شكلها القانوني وصولا إلى مختلف القرارات المالية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- **المبحث الأول: مقومات التسيير الجبائي؛**
- **المبحث الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد اختيار الشكل القانوني للمؤسسة؛**
- **المبحث الثالث: دور التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية.**

المبحث الأول: مقومات التسيير الجبائي

المسير الجبائي في المؤسسة هو المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي.

إن كفاءة المسير وبراعته من أهم الضمانات لاستمرارية المؤسسة الاقتصادية ونموها وذلك باتخاذه القرارات المهمة في وقتها المناسب، فأثناء أدائه لمهمته وجب عليه الوظيفة التسييرية لاتخاذ مختلف القرارات السليمة والرشيدة، من خلال تعظيم الاستفادة من مختلف الاختيارات والتحفيزات الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي وبالتالي تحقيق وفرات ضريبية تستفيد منها المؤسسة في تخفيض العبء الضريبي.

المطلب الأول: مؤهلات المسير الجبائي

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهونا بقدرة وكفاءة المسير في اتخاذ القرارات المهمة، واختيار الوقت الملاءم لاتخاذها فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية، وبما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير، سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الاستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد الاختصاصات، كالتحكم في التقنيات المحاسبية والإلمام بالأسس القانونية وكذا مبادئ التحليل والتسيير المالي، إضافة إلى تحكمه في جباية المؤسسة كمعيار أساسي.

أولا: التحكم في تقنيات التسيير

التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في: القدرة على التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، اختبار البديل الأنسب، وأهم

عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

ثانيا: التحكم في الجباية

تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه الأول؛ ويظهر هذا التحكم من خلال:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار؛
- إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق والالتزامات المؤسسة؛
- معرفة تقنيات وآليات الرقابة الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.[1]

ثالثا: التحكم في تقنيات المحاسبة

كانت المحاسبة ولفترة طويلة من الزمن تستخدم فقط لأغراض جبائية، ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية، كما أن التسيير الجبائي في العديد من المؤسسات هو من مهام مديرية المحاسبة والمالية .هذا ما يجعل إلمام المسير الجبائي بالآليات المحاسبية هام للغاية، خاصة وأن التدقيق الجبائي والذي هو إحدى آليات التسيير الجبائي يتداخل بشكل كبير مع التدقيق المحاسبي، وذلك لاعتماده الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة.

---

[1] محمد بوخاري، **أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص علوم مالية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2017، ص 27.

بحيث يلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون بتطبيق ومسك محاسبة مالية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي SCF الذي أنشأ بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007.

رابعا: المعرفة القانونية

هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية:

- المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية؛
- تكون أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة (الشكل القانوني للمؤسسة)؛
- التشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات، مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)؛
- المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها؛
- يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني.

كل هذه الأسباب تجعل من إلمام المسير الجبائي بقواعد القانون التجاري وقانون الأعمال أمرا أكيدا، والدليل على ذلك أن العديد من الكتابات والمؤلفات حول الجباية والتسيير الجبائي تصنف ضمن المكتبة القانونية وليس ضمن مكتبة الاقتصاد[1].

[1] عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المطلب الثاني: مراحل التسيير الجبائي

يتميز التسيير الجبائي بعدة مراحل تتمثل فيما يلي:

أولا: تشخيص المشكلة وتحديد الأهداف

هذه هي الخطوة الأولى في إتخاذ القرار وهي ليست من اهتمامات التسيير الجبائي إذا لم يكن المشكل المطروح ذا طبيعة جبائية، إذ يتمثل دور المسير الجبائي في التركيز على دراسة الجانب الجبائي للبدائل المتاحة.

فقد يكون المشكل المطروح أمام المسير هو طريقة تمويل استثمار معين، فخيارات التمويل أمامه عديدة: اقتراض، تمويل ذاتي، رفع من رأس المال، قرض إيجاري...

إن الجوانب الواجب مراعاتها أثناء الاختيار هي: ضمان أكبر قدر ممكن من المردودية أي بالمقابل تقليل الأعباء ومنها الأعباء الجبائية، الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة بأكبر قدر ممكن.[1]

ثانيا: جمع المعلومات

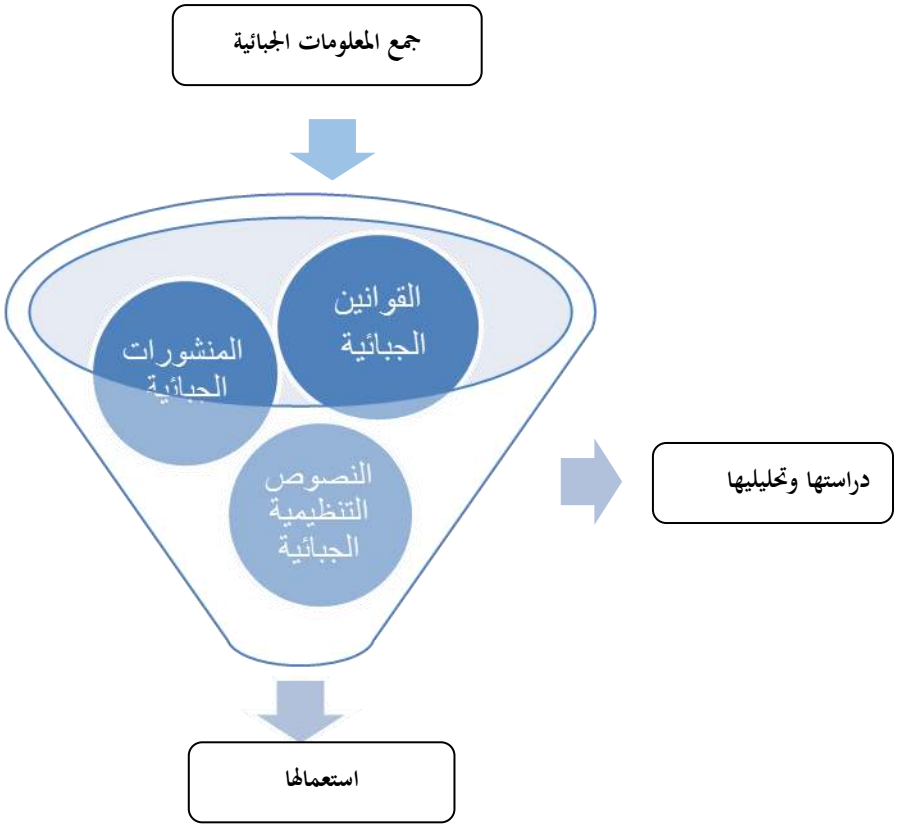
هذه المرحلة مهمة للغاية وتهدف إلى جمع كل المعلومات التي قد يكون لها أثار جبائية مباشرة وغير مباشرة على موضوع اتخاذ القرار، تكمن أهمية هذه المرحلة في أنها هي التي ستؤدي إلى اكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة.

يجب أن يستند المسير الجبائي للمؤسسة على قاعدة معلومات شاملة يمكن أن نطلق عليها نظام المعلومات جبائي، يضم كل مصادر التشريع والتنظيم الجبائي والتي تشمل: قوانين مختلف الضرائب والرسوم، القانون التجاري، قانون الجمارك، قوانين المالية.

---

[1] محمد بوخاري، مرجع سبق ذكره، ص 28.

الشكل رقم (03-01): إجراءات تجميع المعلومات ومعالجتها في إطار التسيير الجبائي



المصدر: فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 165.

وحسب الشكل أعلاه فإن المسير يقوم بتجميع المعلومات ذات الطابع الجبائي من مختلف المصادر كالقوانين الجبائية والمنشورات والنصوص التنظيمية الجبائية، حيث يقوم بدراستها وتحليلها ومحاولة الاستفادة من نصوصها ثم استعمالها بالطريقة التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي وبالتالي تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.[1]

[1] أميرة فتحة، مرجع سبق ذكره، ص 166.

استنادا إلى مبدأ اليقين الذي ينص على قواعد وأطر فرض الضريبة وتحصيلها يجب أن تكون واضحة ومعلومة لكلا الأطراف ذات العلاقة ونخص بالذكر هنا الإدارة الضريبية من جهة المؤسسة الاقتصادية كمكلف بالضريبة من جهة أخرى، وتتمثل هذه القوانين والتشريعات فيما يلي:

1/القوانين: وضع المشرع ستة قوانين تنضم قواعد وتقنيات الجباية العادية وهي كالتالي :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي أنشأ بموجب الأمر 76- 101 المؤرخ في 09 / 12 / 1976.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي أنشأ بموجب الأمر 76- 102 المؤرخ في / 09 12 / 1976.
- قانون الطابع أنشأ بموجب الأمر 76 – 103 المؤرخ في1976 / 12 / 09 .
- قانون الضرائب غير مباشرة الذي أنشأ بموجب الأمر 76- 104 المؤرخ في / 12 / 09 1976.
- قانون التسجيل أنشأ بموجب الأمر 76- 105 المؤرخ في1976 / 12 / 09 .
- قانون الإجراءات الجبائية أنشأ بموجب القانون 01- 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001.
- قانون رقم 16-09 الكتعلق بترقية الاستثمار المؤرخ في 03 أوت 2016.

2/النصوص التنظيمية والمنشورات الجبائية:

تتمثل في مختلف النصوص التي يتم نشرها في شكل مراسيم تنفيذية وأوامر، قصد معالجة حالات خاصة منصوص عليها في القوانين الجبائية وتوضيح كيفيات تطبيقها، ومختلف المناشير

والقرارات الإدارية التي تقوم الإدارة الجبائية بتوجيهها إلى المكلف بالضريبة من أجل تفسير وشرح آليات تطبيق بعض النصوص القانونية[1].

ثالثا: تحديد الخيارات الممكنة

من خلال المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، يقوم المسير الجبائي بتحديد الخيارات الجبائية الممكنة من خلال قيامه بعملية بحث صعبة وهامة في أن واحد عن البدائل قد تنتج من:

- الخيارات المتضمنة في الأنظمة التفضيلية والتحفيزية (قوانين ترقية الاستثمار)؛
- الخيارات الجبائية المباشرة؛
- الخيارات الجبائية غير مباشرة أو الضمنية والتي تنشأ عن سكوت أو عمومية النص؛
- الخيارات القانونية المتاحة والتي لها أثار جبائية مختلفة.

وهنا لابد أن نشير إلى أنواع الخيارات الجبائية من حيث الأهمية حيث انقسم إلى[2]:

1/الخيار الاستراتيجي: المؤسسة لا يجب أن تخضع للضرائب كمصير حتمي، ففي جميع الحالات المؤسسة على دراية أي استثمار أو إنفاق يقابله نظام أو نتائج محددة، لذا يجب تعامل مع المعلومات بشكل صحيح في استراتيجية المؤسسة من خلال علمها عن التأثيرات الناتجة عن قراراته بمعرفة الهامش الصافي بعد الضريبة، كما يجب أن تدرك النتائج على التسيير المرتبطة به، فإذا لم يكن هناك اهتمام من طرف المؤسسة مما سبق فإنها ستهمل التكاليف الحقيقية لأن الخيارات الجبائية الاستراتيجية يكون نطاقها الجبائي مهم جدا للمؤسسة. من بين الخيارات الاستراتيجية ما يلي:

- خيار نظام الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي؛

---

[1] عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، **أثر الجباية على الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر،2019، ص 448.

[2] Redha Khelassi , op sit, P291.

- إمكانية إتاحة الحرية للمؤسسة لإجراء عملية إعادة تقييم؛
- خيار نظام الإخضاع الجبائي (نظام حقيقي، نظام جزافي)؛
- خيار نظام المجمع؛
- الجباية المطبقة على إعادة الهيكلة.

كذلك ما يمكن ملاحظته في الخيار الاستراتيجي أن أغلبها لا رجعة فيه، ويكون العمل به لمدة متوسطة أو طويلة نسبيا قبل التراجع عنه.

2/الخيار التكتيكي: الخيارات الجبائية التكتيكية هي خيارات من طبيعتها أنها توفر أفضلية مالية للمؤسسة، غالبا في المستقبل القريب ولكن نطاقها محدود، وهذا يشمل الخيارات التي تتبع تقنية الجباية. هذه الخيارات لا ينبغي إغفالها لأن الممارسة النظامية تعكس مع الوقت امتلاك أفضلية مميزات للمؤسسة، مثل مناقشة خيار طريق الاهتلاك، تقنية التقييم، طريقة حساب زيادة القيمة، تقنية حساب العجز...

فالخيارات التكتيكية هي خيارات التسيير الجبائي للمؤسسة من أجل توفير منافع دون تقرير مصير الخصائص الجبائية للوحدة، غالبا الخيارات التكتيكية تنتج عن الخيارات المتضمنة صراحة في قانون الضرائب، المشرع بمعرفته التامة يوفر إمكانية الخيار للمؤسسات. ففي حالات أخرى تقديم الخيار لا يكون عبر إحدى قواعد القانون ولكن غير تسامح الإدارة الجبائية يعترف بتطبيق أكثر مرونة من طرف أجهزتها. في نفس السياق يجب النظر في حالات الصمت المتضمنة في اللوائح الجبائية لمعالجة العلميات، صمت المشرع يمكن استخدامه من طرف المؤسسة لمصلحتها.[1]

---

[1] سيد علي بوشبوط، **دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2016، ص ص 94 95.

الجدول (03-01): الفرق بين الخيار الاستراتيجي والخيار التكتيكي

العناصر	الخيار الاستراتيجي	الخيار التكتيكي
مستوى المسؤولية	المدير العام	مسؤول مصلحة الجباية
تأثير الاختيار	دائم	منتظم
استعمال الاختيار	اتفاقية غير خاصة	دائم (بصفة تكرار)
النطاق الجبائي	قوي	ضعيف

La source :Redha Khelassi , op sit , P291.

رابعا: دراسة قابلية القرار للتطبيق

يتم من خلال الخطوة تحديد المزايا والعيوب لكل خيار ممكن، من أجل إدراك مختلف الجوانب الآنية والمستقبلية التي تساعد في تقييم الخيارات الممكنة.

إن الخيارات الجبائية قد لا تكون قابلة للتطبيق نتيجة عوائق مالية، تجارية، تقنية، بشرية أو نتيجة المخاطر المختلفة، فقد يكون أمام المؤسسة فرصة الاستثمار في مناطق تستفيد من امتيازات جبائية مغرية، لكن المنطقة تعاني من نقص: المنشآت القاعدية؛ اليد العاملة المؤهلة؛ قلة المواد الأولية أو الوضع الأمني المتدهور.[1]

خامسا: اتخاذ القرار

يكون اتخاذ القرار بناءا على التحكيم وتقييم الخيارات الممكنة، والاختيار الأفضل هو ذلك الذي يحقق الهدف المرجو من القرار.

[1] محمد بوخاري، مرجع سبق ذكره، ص 29.

اتخاذ القرار ليس من اختصاص المسير الجبائي بل هو نهاية مراحله، لأنه يهدف بالأساس إلى التأكيد على أهمية الجباية في العملية التسييرية.[1]

المطلب الثالث: محددات التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة من خلال تعظيم الاستفادة من مختلف الاختيارات والتحفيزات التي يمنحها القانون الجبائي وبالتالي تحقيق وفرات ضريبية تستفيد منها المؤسسة في تخفيض العبء الضريبي، وهذا من خلال مختلف محدداته التي سوف نفصلها فيما يلي:

أولا: الخيارات الجبائية

يستند التسيير الجبائي على حرية التسيير الذي يعطى الفرصة للمؤسسة لاتخاذ القرار من خلال المفاضلة بين الخيارات التي يراها مناسبة، وعلى المسير الجبائي الاستفادة من مختلف الاختيارات الجبائية الذي يتيحها القانون، من خلال ما يلي:

1/ اختيار طريقة الاهتلاك: يعتبر الاهتلاك من الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي للمؤسسات لأنه يعتبر من الأعباء القابلة للخصم، لذلك فإن اختيار طريقة من طرق الاهتلاك التي نص عليها القانون الجبائي وسمح للمؤسسات من تطبيقها في ظل شروط محددة، يؤثر نمط

---

[1] بوعلام ولهي، عثمان محادي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية التسيير الجبائي –دراسة حالة مجموعة من المؤسسات–**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2019، ص 204.

الاهتلاك المستخدم على القرار الاستثماري في القطاع الخاص بشكل كبير، وهذا ما يجعل المشرع الضريبي يستخدمه كحافز يحقق العديد من الآثار الإيجابية من خلاله. [1]

2/ اختيار نظام الإخضاع الجبائي: إن التمايز في المعاملة الجبائية لا تقتصر على قطاع النشاط أو مكان ممارسته أو الطبعة القانونية للمشروع بل يمتد أحيانا إلى طبيعة نظام الاخضاع الضريبي، ما ينجم عنه تباينا في حجم العبء الضريبي على المؤسسات وإن تطابقت مداخيلها بسبب اختلاف نظام خضوعها للضريبة فقط، مما يستدعي عدم إغفال المسير الجبائي لهذا العامل لما له من تأثير على تحديد حجم العبء الضريبي للمؤسسة. يعرف النظام الضريبي الجزائري تطبيق نظامين للإخضاع الضريبي هما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويتميز كل نظام بجملة خصائص يترتب عنها تباينا في العبء الضريبي على المؤسس، ويمكن تلخيص الخيارات المرتبطة بهذين النظامين فيما يلي:

---

[1] عبد الحق بوقفة، الحاج عرابة، و عبد الله مايو، **أثر التحفيز الجبائي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر**. Global Journal of Economics and Business، 4(2)، 2018، ص 212.

الجدول (03-02): الخيارات المرتبطة بنظام الخضوع للضريبة في التشريع الجبائي الجزائري

نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)	النظام الحقيقي
-تحسب فيه الضريبة على أساس رقم الأعمال المحدد على وجه التقدير؛ -يتميز بالبساطة التزاماته التصريحية والمحاسبية؛ -يحرم التابعين له من الاستفادة من كل الحوافز المرتبطة بمسك المحاسبة (الاهتلاكات، ترحيل الخسائر، المؤونات، معونات الاستثمار...)؛ -يمكن للتابعين له الخضوع الاختياري للنظام الحقيقي.	-تحسب فيه الضريبة على أساس الربح الجبائي المحقق؛ -يستدعى مسك محاسبة منتظمة وموثوقة؛ -يمكن التابعين له من الاستفادة من الحوافز المرتبطة بمسك المحاسبة؛ -وجود محاسبة منتظمة يدعم موقف المكلف بالضريبة في نزاعه مع إدارة الضرائب ويقلل من مجالات التعسف في حقه.

المصدر: زواق حواس، أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-العدد الاقتصادي-، المجلد 11، العدد 02، الجزائر، 2017، ص 350.

إن اختلاف المعاملة الجبائية وارتباط الاستفادة من بعض الحوافز والمزايا الجبائية بطبيعة نظام الاخضاع الضريبي المطبق على المؤسسة يحتم على المسير الجبائي ضرورة تشخيص مزايا كل نظام والعمل على توفير شروط الاستفادة منها، وعادة ما يكون النظام الحقيقي الأكثر امتيازا مقارنة بالنظام الجزافي الذي يسمح التشريع الجبائي الجزائري للخاضعين له بالانتقال إلى النظام الحقيقي على سبيل الاختيار.[1]

3/ طرق تقييم المخزون هناك العديد من الطرق المحاسبية التي يتم استخدامها في عملية تقييم المخزون في المؤسسة، وتؤثر الطريقة التي يتم بها تقييم مخزون المنظمات على مقدار الدخل الخاضع للضريبة بسبب وجود ما يعرف بالوفورات الضريبية التي تختلف بين طريقة تقييم وأخرى، ومن أبرز الطرق التي تستخدم في تقييم المخزون محاسبيًا طريقة الداخل أولًا خارج أولًا، والتي

[1] الحواس زواق، **أهمية التسيير الجبائي غي ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الاقتصادي-، المجلد 11، العدد 02، 2017، ص 350.

تُختصر في اللغة الإنجليزية بكلمة "FIFO" المأخوذة من "First-In, First-Out"،[1] وتوجد كذلك طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:CUMP وفي هذه الطريقة يتم جمع المخزون الأولي مع إنتاج الفترة مقسوما على عدد الوحدات .هذه الطرق تعطي قيما مختلفة لبضاعة أخر المدة، وقيما مختلفة لتكلفة البضاعة المباعة وبالتالي قيما متباينة لصافي الربح.[2]

4/ استراتيجية تسيير الضريبة من خلال معدل دوران الموردين والزبائن: تؤدي المهلة التي تمنحها المؤسسة لزبائنها دورا هاما في تحقيق التوازن المالي لخزينتها، حيث كلما كانت الفترة كبيرة بين تاريخ التسديد الزبائن لمستحقاتهم وتاريخ الرسم كلما كان التأثير سلبيا اتجاه خزينة المؤسسة، وبالتالي زيادة احتياجاتها المالية وتؤثر سلبا على المدى القصير، لأنها ملزمة بدفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة بمجرد حلول تاريخ استحقاقها لدى مصالح الضرائب حتى ولو لم تحصل هي ثمن مبيعاتها من الزبائن باعتبارها مكلفا قانونيا اتجاهها[3].

5/خيار التمويل: إن إلمام المسير الجبائي بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة على مصادر التمويل المختلفة والفورات الضريبية التي تحققها المؤسسة، وعلى أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها .

6/ترحيل العجز: منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة أي في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافي

---

[1] Tax Planing, UPDATED FEB 6, 2020, avaible at https://www.inc.com/encyclopedia/tax-planning.html , accessed on 12/02/2021.

[2] عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 456.

[3] نفس المرجع السابق، ص 355.

لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينتقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[1].

7/إعادة استثمار فائض القيمة عن التنازل: يحدد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة، حسب طبيعة فوائض القيم[2].

تمت التفرقة بين فوائض القيم الناتجة عن التنازلات تبعا لمدة الحيازة للتمييز بين معدلات الإخضاع 70% بالنسبة لقصير المدى (03 سنوات على الأقل) و35% بالنسبة لطويل المدى (أكثر من 03 سنوات).

8/إعادة تقييم الاستثمارات: إعادة التقييم هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف أصول المؤسسة وهذا بأخذ بعين الاعتبار التضخم والتدهور المستمر للعملة الوطنية، حيث يؤثر التضخم على التكلفة الحقيقية للاستثمار ومن تم على قيمة الاهتلاكات، يقوم المشرع هنا بالسماح بتعديل قيمة الاستثمارات طبقا لقواعد وتوصيات دقيقة وفق مراسم تنفيذية الآتية:[3]

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 1993/10/24.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-366 المؤرخ في 1996/10/12.
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2007/07/04.
- إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي.

---

[1] المادة 147 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

[2] المادة 173 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

[3] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص78.

إذا ظهرت في نهاية الدورة المحاسبية أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقة وقيمة المنفعة)، تشرع المؤسسة بإجراء إعادة التقييم، وفي حالة القيمة المحاسبية الصافية أقل من القيمة القابلة للتحصيل يتطلب الأمر تسجيل فارق إعادة التقييم على الأصول، والذي يعني تعديل بالزيادة لقيمة الأصل والرفع من الأموال الخاصة للمؤسسة بواسطة حساب 105" فارق إعادة التقييم".

تؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاكات، وينص القانون الجبائي الجزائري على تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات الناتجة عن عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة[1]، باعتباره كأعباء غير قابل للخصم.

ثانيا: التحفيزات الجبائية

يطرح التشريع الجبائي الجزائري مجموعة من التحفيزات وتتمثل في إعفاءات وتخفيضات للضريبة لفترة معينة، يمكن للمؤسسات الاستفادة منها مقابل التقيد بشروط يحددها القانون، تتم الاستفادة من التحفيزات الجبائية التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار المقدمة من الهيئات الداعمة للاستثمار المتمثلة في:

– الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI؛ (سيتم التطرق اليها بالتفصيل في المبحث الثالث)

– الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ سابقا والوكالة الوطنية لدعم المقاولاتية ANADE حاليا؛

– الصندوق الوطني للتأمين على البطالةCNAC ؛

– الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM.

[1] المادة 186 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

ثالثا: الضريبة المؤجلة

إن الضريبة المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية (وليست ضريبية في ذاتها) جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل استبعاد تأثيرات الفروقات بين المحاسبة والجباية على النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بهدف المحافظة دائما على الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

وتعرف على أنها عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة خصوم) خلال سنوات مالية مستقبلية،[1] بمعنى هي تلك الضرائب على الأرباح التي يستحق سدادها أو استردادها خلال الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن الاختلاف بين المعايير المحاسبية من جهة والقوانين الضريبية من جهة أخرى. وهناك ثلاث حالات أساسية يمكن أن ينجم عنها ضرائب مؤجلة هي:

- ✓ وجود اختلاف زمني مؤقت بين الاثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في المستقبل المتوقع.
- ✓ وجود خسائر جبائية أو قروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان تحميلها على أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية.
- ✓ وجود ترتيبات وإلغاءات معالجة تمت في إطار إعداد كشوفات مالية مدمجة (إعداد ميزانية موحدة بالنسبة لمجمعات الشركات).[2]

بالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن أن نميز بين نوعين أساسين أحدهما يتعلق بالأصول (أصل ضريبي مؤجل محق للشركة على عاتق إدارة الضرائب)، والأخر يتعلق بالخصوم (التزام ضريبي مؤجل كدين على الشركة لصالح إدارة الضرائب).

---

[1] ابتسام يخلف رندة، **تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام الحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021، الجزائر، ص 523.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 211.

ويمكن التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-03): التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم

الفرق المؤقت عبارة عن:	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية
عبء	ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم
إيراد	ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول

المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 212.

المبحث الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد اختيار الشكل القانوني للمؤسسة

إن الاختلاف في نوعية الضرائب ومعدلاتها التي تخضع لها المؤسسة حسب طبيعتها القانونية ينجم عنه تمايزا ضريبيا مبنيا على أساس الشكل القانوني، ما يحتم على المسير الجبائي ضرورة دراسة هذه الخيارات واختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة التي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة في ظل الالتزام بالتشريعات الجبائية، وعليه سنتناول في المبحث الضرائب المفروضة على الأرباح المؤسسات في المطلب الأول، ثم المفاضلة بين مختلف لأشكال القانونية، في أخيرا تم التطرق لنظام الجبائي لمجمع شركات.

المطلب الأول: الضرائب المفروضة على أرباح المؤسسات

النتيجة التي تحققها المؤسسة تخضع لضرائب مختلفة حسب شكلها القانوني، وعليه سنحاول التطرق لمختلف أنواع هذه الضرائب المتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، مع لإشارة في كل مرة للشكل القانوني الخاضعة لهما وذلك حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولا: تحديد النتيجة الجبائية (الربح الجبائي)

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 على أنه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".[1]

يتحدد الربح الجبائي انطلاقا من الربح المحاسبي الذي تحققه الشركات التابعة للنظام الحقيقي، والذي يتعين تعديله لأغراض ضريبية (الربح الجبائي) وفقا لقواعد القانون الجبائي.

1/ النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي):

النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة التي تم تحديدها عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، عن طريق إجراء الفرق بين الإيرادات (حسابات صنف 07) والأعباء (حسابات صنف 06) خلال دورة استغلالية واحدة.

جدول رقم (03-04): كيفية حساب النتيجة من خلال مدونة حسابات الإيرادات والأعباء

مدونة حسابات الإيرادات المستعملة	مدونة حسابات الأعباء المستعملة
ح/70: المبيعات	ح/60: المشتريات المستهلكة
ح/72: إنتاج مخزن	ح/61: الخدمات الخارجية
ح/73: الانتاج المثبت	ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى
ح/74: اعانات الاستغلال	ح/63: أعباء المستخدمين
ح/75: الإيرادات العملياتية الأخرى	ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
ح/76: الإيرادات المالية	ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى
ح/77: إيرادات غير عادية	ح/66: الأعباء المالية
ح/78: الاسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات	ح/67: الأعباء غير عادية
	ح/68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	ح/69: الضرائب على النتائج وما يمثلها

المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص209.

[1] المادة 140 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

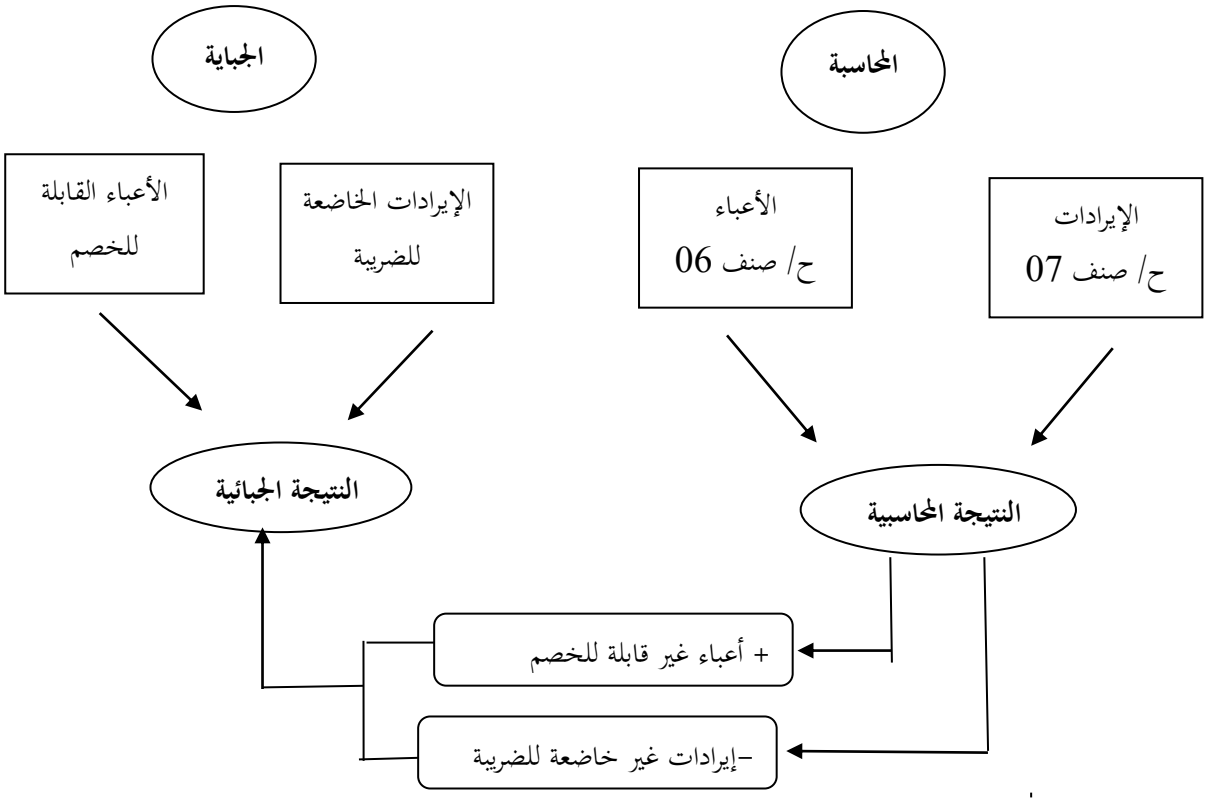
2/ الانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية

لحساب الضريبة على الأرباح لا يؤخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، بل يتعداه إلى الربح الجبائي نظرا لاستقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، فالربح الجبائي هو عبارة عن الربح المحاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا بقواعد القانون الجبائي ويتم ذلك خارج إطار المحاسبة من خلال الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، فالنتيجة الجبائية تساوي النتيجة المحاسبية مضاف إليها الأعباء غير قابلة للخصم ومخصوما منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال الدورات السابقة، ويمكن إيضاح ذلك وفق العلاقة التالية:

الربح الجبائي= الربح المحاسبي + المدمجات(Réintégration) – الخصومات (Déductions)

ويمكن توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (03-02): يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص.210

3/ الإيرادات الواجب اعتمادها والأعباء القابلة للخصم عند تحديد الربح الجبائي: نلخصها فيما يلي:

3-1/الإيرادات الواجب اعتمادها:

لتحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة يجب أخذ بعين الاعتبار مختلف العمليات التي قامت بها، مهما كانت طبيعتها سواء كانت متعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة (نتيجة الاستغلال) أو ناجمة عن نشاط استثنائي (نتيجة خارج الاستغلال)، هذه النواتج تدخل في حساب النتيجة المحاسبية وبذلك تدخل في تحديد النتيجة الجبائية بعد إحداث بعض التعديلات باعتبار أن الإدارة الجبائية تعتبر بعض النواتج معفاة من الضريبة أو خاضعة إلى معدل خاص غير المعدل القانوني.

نجد هنا نوعان من النواتج التي لها معالجة جبائية خاصة حسب التشريع الجبائي الجزائري، ألا وهما إعانات الاستثمار والاستغلال وفائض قيمة التنازل عن الأصول[1].

3-2/الأعباء القابلة للخصم: تتمثل الأعباء القابلة للخصم فيما يلي:

- المواد والسلع المشتراة؛
- المصاريف العامة المحتملة من قبل المؤسسة؛
- الاهتلاكات والمؤونات؛
- الضرائب والرسوم المهنية، كما أن الغرامات والعقوبات الجبائية والتعويضات التي تدفعها المؤسسة نتيجة مخالفتها أحكام قانون الضرائب لا تعتبر من الأعباء القابلة للخصم.[2]

لقد عمد المشرع الجزائري إلى وضع شروط لقبول خصم الأعباء، لذا فإن غياب أحد هذه الشروط يؤدي إلى إدماجها ضمن الربح الخاضع للضريبة، نلخصها فيما يلي:

---

[1] محمد قراش، مرجع سبق ذكره، ص 182.

[2] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص78.

- تسجيل الأعباء في إطار التسيير العادي للمؤسسة؛
- تتعلق بعبء فعلي، وأن تكون مدعمة بالمبررات كافية؛
- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية؛
- إدراج الأعباء ضمن السنة المالية التي صرفت عليها.[1]

إضافة للأعباء السابقة وضع المشرع الجبائي أعباء مختلفة حدد سقف خصمها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03-05): يحدد سقف خصم بعض أنواع الأعباء المختلفة بالمؤسسة

نوع العبء	سقف الخصم
مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني	إلا إذا كانت مخصصة مباشرة للاستغلال.
الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري	إذ لم تتجاوز قيمة كل وحدة منها مبلغ 500 دج.
الإعانات والتبرعات، عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني.	يجب ألا تتعدى قيمتها 2.000.000دج.
مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها الإطعام والفندقة والعروض.	إلا إذا كانت مثبتة قانونا ومرتبطة مباشرة بالاستغلال المؤسسة.
مصاريف الإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية والثقافية.	يقبل خصمها في حدود 10% من رقم الأعمال السنوي وفي حدود مبلغ 30.000.000 دج.
مصاريف في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة.	يقبل خصمها في حدود 10% من الربح أو الدخل في حدود سقف 100.000.000دج.
قسط اهتلاك السيارة السياحية	يحسب على مبلغ 1.000.000دج
الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا.	عندما لا يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المواد 141، 169 و171، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

[1] لطفى شعباني، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 80.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

من الناحية الجبائية نجد الربح السنوي المحقق في شركات الأموال يخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS).

تم تعريفها :(تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات).[1]

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقق. ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعية، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات وهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي. [2]

1/مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: تفرض الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية الموجودة بالجزائر.[3]تتمثل الشركات الخاضعة إلى الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

---

[1] المادة 136الفقرة 01 **من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**،2021.

[2] مراد ناصر، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003، ص 71.

[3] لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 145.

1-1/الشركات التي تخضع إجباريا إلى الضريبة على أرباح الشركات هي: [1]

- شركات المساهمة (SPA).
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL).
- المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL).
- شركات التوصية بالأسهم(SCA).

1-2/الشركات الخاضعة حسب الاختيار هي:

- شركات التضامن (SNC).
- شركات التوصية البسيطة (SCS).

حيث أن هذ هذه الشركات هي خاضعة في الأساس للضريبة على الدخل الإجمالي باسم الشخصي لكل شريك حسب حصته من الأرباح التي تناسب مساهمته في رأسمال الاجتماعي للشركة. إلا أن القانون الجبائي منحها إمكانية طلب الخضوع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات، وذلك عن طريق تقديم طلب خطي ممضى من طرف مسير الشركة يتعين إرفاقه مع التصريح السنوي للأرباح الذي يتعين إيداعه قبل الفاتح ماي من السنة الموالية.

ونشير هنا إلى أن الاختيار غير رجعي طيلة مدة حياة الشركة، ولا يمكنها بأي حال من الأحوال الرجوع مرة أخرى إلى الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي.[2]

2/ معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

تفرض على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات المعدلات التالية: [3]

---

[1] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والروسم المماثلة، 2021.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 208.

[3] المادة 150الفقرة 01 **من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**،2021.

جدول (03-06): معدلات الضريبة على أرباح الشركات

لأنشطة إنتاج السلع ما عدا المنجمية منها والمحروقات.	%19
بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار	%23
بالنسبة للأنشطة الأخرى.	%26
الحد الأدنى من الضريبة على أرباح الشركات	10.000 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

كما وضع المشرع الجزائري المعدل المخفض بغرض تحفيز الشركات على إعادة استثمار أرباحها، وعليه تخضع له الأرباح المعاد استثمارها، فقد كانت نسبته 15%من سنة 1999 إلى غاية 2006، ثم خفض إلى 12.5%ابتداء من سنة 2007، وألغي من خلال قانون المالية التكميلي لسنة .2008

3/دفع الضريبة على أرباح الشركات:

إن دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم على شكل ثلاثة تسبيقات مؤقتة ورصيد التصفية ويتضح ذلك في الجدول التالي:

جدول (03-07): التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات.

التسبيق	قيمة التسبيق	فترة دفع التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة سنة (ن-2) ×30 %	من 02/20/ن إلى 03/20/ن
التسبيق الثاني	ضريبة سنة (ن-1) ×30%	من 05/20/ن إلى 06/20/ن
التسبيق الثالث	ضريبة سنة (ن-1)×30%	من 10/20/ن إلى 11/20/ن

المصدر: من إعداد الباحثة

في الأخير تقوم بدفع رصيد التصفية وقيمة هذا الأخير تستخرج من العلاقة التالية:

رصيد التصفية = مبلغ IBS –مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

بالنسبة للشركات المنشئة حديثا، فإن ميلغ كل قسط يساوي إلى 30 %من الضريبة المحسوبة من 5 % من رأس المال الاجتماعي للشركة.[1]

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

في شركات الأشخاص النتيجة توزع بينهم تبعا لحصة كل شريك في رأس مال الشركة، وتفرض الضريبة على النتيجة على مستوى كل شريك، حيث مداخيلهم تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

تم تعريفها حسب المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.

1/ المداخيل الخاضعة للضريبة

وفق المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح المهنية، الأجور ورواتب، مداخيل القيم المنقولة، المداخيل العقارية، مداخيل فلاحية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات والأوراق المالية.

[1] المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والروسم المماثلة، 2021.

2/الاعفاءات المطبقة على الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تحديد أهم الاعفاءات فيما يلي:

-يستفيد المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" **إعفاء كامل** لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها، تمدد هذه المدة إلى 6 سنوات عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها، تمدد بسنتين إضافيتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال لمدة غير محدودة.

-إعفاء لمدة 10 سنوات الحرفيين التقليديين والحرفيين الفنيين.

-تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشرة (10) سنوات، الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية وذلك ابتداء، من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

-تستفيد من الإعفاء الدائم عمليات تصدير السلع، يمنح هذا الإعفاء تناسبيا مع رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.[1]

-تستفيد من الإعفاء بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي ولمدة عشر سنوات (10) ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" المتواجدة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب."

[1] المادة 13-5 من قانون الضرائب المباشرة والروسم المماثلة، 2021.

3/التخفيضات المطبقة على الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تحديد أهم التخفيضات فيما يلي:

– تستفيد المداخيل العائدة من النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون أو الشركات في ولايات إيليزي وتندوف وأدرار وتمنراست وتميمون وعين صالح ...، ولديهم موطن جبائي في هذه الولايات ويقيمون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وذلك بصفة انتقالية لمدة خمس سنوات.

– تخفيض 35 %من الربح المحقق من نشاط المخبزة؛

–تخفيض25 %من الربح المحقق من طرف الأشخاص الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، وذلك في السنتين الأوليتين من بداية ممارسة النشاط؛

– تخفيض30 %على الأرباح المعاد استثمارها وذلك وفق شروط التالية:

- لابد من إعادة استثمار الأرباح في شراء التثبيتات القابلة للاهتلاك باستثناء السيارات السياحية خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية من خلال تقديم التزام خطي بذلك.
- لابد من ذكر مبلغ الأرباح المعاد استثماراها في التصريح السنوي للأرباح.
- لابد من إرفاق قائمة لاستثمارات المحققة في إطار الأرباح العاد استثمارها مع التصريح السنوي للأرباح مع تبيان طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها.
- لابد من بقاء التثبيتات التي استفادة من التخفيض الضريبي بحوزة المؤسسة لمدة 5 سنوات.

يترتب على عدم احترام هذه الأحكام المتعلقة بإعادة استثمار الأرباح استرداد التخفيض الضريبي مع تطبيق غرامة جبائية تقدر ب 25%، وفي حالة تنازل عن هذه التثبيتات في مدة تقل عن خمس سنوات فإنه سوف يتم مطالبة المكلف بالفارق في الضريبة مع زيادة 5% على الحقوق المستحقة.[1]

4/معدلات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

تخضع الأرباح للضريبة على الدخل الإجمالي وفق جدول تصاعدي:

الجدول رقم (03-08): السلم الضريبي على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
360.000 - 120.000	%20
1.440.000 - 360.000	%30
أكثر من 1.440.000	%35

المصدر: المادة 5 من القانون 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية ، العدد 82، الجزائر.

5/دفع الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية عن طريق نظام التسبيقات على الحساب، وذلك كما يلي:

[1] المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والروسم المماثلة، 2021.

الجدول رقم (03-09): تواريخ دفع التسبيقات وكذا طريقة حساب مبالغها

التسبيق	فترة دفع التسبيق/رصيد التسوية	طريقة الحساب
التسبيق الأول	من 02/20/ن إلى 03/20/ن	30 % من ضريبة السنة (ن-2)
التسبيق الثاني	من 05/20/ن إلى 06/20/ن	30% من ضريبة السنة (ن-1)
رصيد التصفية	من 05/01/ ن+1 إلى 05/20/ن+1	مبلغ IRG – مبلغ التسبيقين

المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 318.

عندما تفوق التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق للسنة المالية، يترتب عن الفرق فائضا في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة، أو طلب استرجاعه عند الاقتضاء.[1]

المطلب الثاني: دور التسيير الجبائي في المفاضلة بين مختلف الأشكال القانونية للمؤسسات

كثيرا ما تعرف المعاملة الضريبية تباينا كبيرا بين المؤسسات الاقتصادية بسبب اختلاف شكلها القانوني، الأمر الذي يفرض على المسير الجبائي المفاضلة بين الأشكال القانونية المختلفة، واختيار الشكل القانوني للمؤسسة الذي يضمن الخضوع الضريبي الأقل.

يعرف التشريع الجبائي الجزائري اختلافا بين شركات الأشخاص وشركات الأموال في المعاملة الجبائية كما توضحه معطيات الجدول التالي:

[1] المادة 355-01، قانون الضرائب المباشرة والروسم المماثلة، 2021.

الجدول (03-10): المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص والأموال في التشريع الجبائي الجزائري

الطبيعة القانونية للشركة	المعاملة الضريبية
شركات الأشخاص	- الشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 15.000.00دج تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلي 5% أو 12% تبعا لطبيعة النشاط، غير أنه يمكنها طلب الخضوع الاختياري للضريبة على الدخل الإجمالي وفق النظام الحقيقي. - الشركات التي يتجاوز رقم أعمالها 15.000.000دج تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كمبدأ عام وفق جدول تصاعدي تتراوح معدلاته بين 0% و 35% مع عدم الاخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط. - منها من يخضع للضريبة على أرباح الشركات اختياريا. - يوزع الربح على الشركاء ويخضع كل شريك للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة مستقلة عن الشركاء الأخرين ما يجعل عدد الشركاء في المؤسسة يؤدي دورا حاسما في تحديد مبلغ الضريبة.
شركات الأموال	- الشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 15.000.00دج تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلي 5% أو 12% تبعا لطبيعة النشاط، غير أنه يمكنها طلب الخضوع الاختياري للضريبة على أرباح الشركات وفق النظام الحقيقي. - الشركات التي يتجاوز رقم أعمالها 15.000.000دج تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات بمعدلات 19%، 23% و26% تبعا لطبيعة النشاط. - خضوع ربح الشركة للضريبة على أرباح الشركات ثم خضوع الأرباح الموزعة على الشركاء للضريبة على الدخل الإجمالي غير أن هذا الاخضاع يتوقف على طبيعة الشركاء، فإن كان الشركاء أشخاص طبيعيون تخضع حصصهم من الأرباح الموزعة للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15%، في حين تعفى الأرباح الموزعة على الشركاء إذا كانوا أشخاص معنويين محليين. - حصر الاستفادة من الحوافز الضريبية الممنوحة للمؤسسات في إطار دعم الاستثمار للمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

المصدر: زواق حواس، مرجع سبق ذكره، ص 349. (بتصرف)

في قراءتنا للجدول السابق، نرى أن المشرع الجزائري اهتم من خلال هذا القانون بشركات الأموال فقط بالإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات في إطار دعم الاستثمار للمؤسسات، وعدم ذكر الضريبة على الدخل الإجمالي التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص، وهذا ما ويمكن شركات الأموال من تخفيض العبء الضريبي المطبق عليها وتعزيز مركزها المالي وتوسيع قدرتها الإنتاجية.[1]

بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، فإن الشكل القانوني للمؤسسة هو الذي يحدد نوع الضريبة السنوية التي تخضع لها (الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات) ، إلا أن القانون الجبائي الجزائري يمنح الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي من حق طلب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهو خيار لا يمكن التراجع عنه.

إن المفاضلة بين هاتين الضريبتين تتطلب الانتباه إلى كون الضريبة على الدخل الإجمالي تصاعدية، وبالتالي فهي تناسب الأوعية الصغيرة، في حين تناسب الضريبة على أرباح الشركات الأوعية الكبيرة، وفي هذه الحالة يتم توجيه المؤسسات بناء على الأرباح الصافية المتوقعة.

نجد أن اختيار الشكل القانوني المناسب للمؤسسة من وجهة نظر الضريبة، شركة الأموال أفضل للمكلف من ناحية الالتزام الضريبي ولكن يجب أيضا مقارنة معدلات الضريبة المستحقة[2].

المطلب الثالث: النظام الجبائي لمجمع شركات

مبدئيا وعلى الصعيد الجبائي، تخضع الشركات التي تكون مجمعا للضريبة بصفات مختلفة وهذا راجع لتمتع كل شركة بشخصية مستقلة تختلف عن الأخرى، وبالتالي هذا الوضع يعمل في غير

---

[1] نورالدين بعيليش، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

[2] نور الدين بعليش، محمد زرقون، **أهمية الإستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل – دراسة حالة مؤسسات اقتصادية مدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010-2013)**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 01، 2015، ص 08.

صالح الشركات لأن في هذه الحالة لا تكون هنالك جدوى ولا فائدة من تكوين المجمع، حيث لا يمكن لبعض الشركات أن تغطى خسائرها من خلال الأرباح التي حققتها الشركات الأخرى، غير أن المشروع الجبائي اهتم بحقيقة المجمعات وتشجيعا منه لتكوينها وتطورها منحها نظام جبائي خاص بها، وسنتطرق إلى إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي ومختلف الامتيازات الجبائية.

أولا: شروط تطبيق النظام الجبائي الجزائري الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجبائي

لأجل تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يفرض المشرع الجزائري جملة من الشروط نلخصها فيما يلي:

1/شكل الشركة: يعتبر المشرع الجزائري شركات المساهمة وحدها هي المؤهلة للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات، [1]وذلك بدليل أنه كرس مفهوما للمجمع الجبائي مفاده" أنه كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات النص التشريعي يستثنى بشكل صريح جميع أشكال الشركات الأخرى المعروفة في القانون التجاري ومن جهة أخرى ينبغي أن تتمتع الشركة بالشخصية القانونية المستقلة وهو ما يعني أن جميع أشكال الشركات المحاصة حيث لا يمكن لها الاستفادة من أحكام النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

2/طبيعة نشاط الشركة :تنص الفقرة الأولى من نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية.وانطلاقا من النص يكون المشرع الجزائري قد استثنى بصريح العبارة"الشركات البترولية "من إمكانية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

[1] Direction générale des impôts**, fiscalité des groupes de sociétés et leurs transformations**, ONEC, 13 Déc 2015, P 3.

3/وجوب تملك نسبة من رأسمال الشركة التابعة :تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة على ضرورة تملك الشركة رأس المجمع نسبة قدرها90 % على الأقل من رأسمال الشركات التابعة لها وذلك بطريقة مباشرة.

4/عدم جواز امتلاك رأس مال الشركة الأم من طرف الأعضاء :كما نصت المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بضرورة ألا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم مملوكا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء، وهو ما يعني أنه ينجم عن المساهمات المتداخلة المتقابلة عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات[1].

ثانيا: طلب الاندماج الجبائي

تتمثل في إجراءات شكلية تتم وفقا أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فانه يمكن لمجمع الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية، على أن يتم الاختيار من قبل الشركة الأم وبموافقة مجمع الشركات التابعة ليبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات وبدون رجعة .

ترسل الشركة الأم طلب لمديرية كبريات الشركات ممضي من طرف المدير العام للشركة ورئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المراقبة تتضمن المعلومات التالية:

-عبارة القبول من طرف أغلبية أعضاء المجلس؛

-النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة الأم، إضافة إلى رقم المادة.

[1] رابح بن زراع، **شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، المجلد 20، العدد02، جوان 2014، الجزائر، ص 255.

وترفق هذه المراسلة برسالة قبول كل الشركات ممضاة من قبل المدير العام ورئيس مجلسها الإداري أو مجلسها الرقابي، وهذه الرسائل بدورها يجب أن ترفق بميزانيتين الأخيرتين لمجمل الشركات (الشركة الأم والشركات التابعة) التي تتضمن نتائج الاستغلال دون العجز المرحل.[1]

ثالثا: الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار مجمع جبائي

يعرف بالمجمع في الميدان الجبائي، حيث يسمح بالشركة المسيطرة على الشركات الأخرى التي تعرف بالشركة الأم بتكوين مجمع مع شركاتها التابعة، وتصبح هي الوحيدة المكلفة بالضريبة بالنيابة عن الشركات الأخرى، ويسمح لها بإجراء مقاصة للأرباح والخسائر المسجلة بين نتائج الشركات،[2] كما يمكن لكل شركة من شركات المجمع القيام بالخصومات المحددة قانونيا بمعنى أن كل شركة عضو في المجمع يمكنها الاستفادة من حدود الخصوم المسموح بها في إطار الأحكام القانونية.

أما فيما يتعلق بامتيازات جبائية يستفيد منها مجمع الشركات والتي تستوفي مجموعة من الشروط بالدوافع الأخرى، فهي تتلخص في:

1-إخضاع الأرباح للضرائب بمعدلات منخفضة: وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الأرباح الناتجة عن الأسهم أو حصص الشركات وأموال أخرى منقولة والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90 % من رأسمال شركات أخرى من نفس المجموعة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل واحد بنسبة 19 %في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال.

---

[1] عبد الكريم نعيجي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

[2] أحمد مقدمي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

2-إعفاء العقود المتعلقة بالتحويلات الخاصة بالملكيات : تعفى العقود المتعلقة بنقل الأملاك بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة من حقوق التسجيل، كذلك العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات .

3-الإعفاءات من تطبيق الرسم على القيمة المضافة : على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة وهذا مثل ما هو محدد وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-الإعفاءات من تطبيق الرسم على النشاط المهني: على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

5-إعفاء فوائض قيم التنازل: تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيمة التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجمع[2].

رابعا: التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية

بعد ما تم اختيار نظام مجمع الشركات، وبعد استيفاء الشروط التي أشير إليها سابقا، يجب على الشركات الفرعية لمجمع الشركات أن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا ،ويجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات ،والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم فور استلامها للوثائق السالفة الذكر تبعث مفتشية الضرائب الإقليمية نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات ،لكن مع

---

[1] المادة 220، **من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**،2021.

[2] المادة 173-03، **من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**،2021.

هذا فطبيعة الشركة الفرعية يملي عليها أن تبقى مسؤولة إلى جانب الشركة الأم عن دفع الضريبة على أرباح الشركات[1].

المبحث الثالث: دور التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات المالية

يجب عبى المسيرين في المؤسسة الاهتمام بالجانب الجبائي للمؤسسة، لتأثيراته على قرارات المؤسسة من بين هذه القرارات نجد القرارات المالية، التي تنقسم بدورها إلى قرار التمويل، الاستثمار وتوزيع الأرباح.

المطلب الأول: ترشيد قرار التمويل من المنظور الجبائي

تعتبر التكلفة الضريبية عاملاً أساسياً محدداً لقرارات التمويل والاختيار بين مصادره، وعليه يمكن للمؤسسات المفاضلة بين مصادر التمويل على أساس فروقها الضريبية[2] أي تلك التي تنتج عنها وفورات ضريبية، وبغض النظر عن التصنيفات المختلفة المعتمدة في تصنيفات مصادر التمويل فإننا سنركز على دور العامل الجبائي في تعظيم الاستفادة من المصادر التالية: التمويل الذاتي، والايجار التمويلي والقروض.

أولا: التمويل الذاتي

يعتبر التمويل الذاتي من أهم وسائل التمويل يمثل إمكانية المؤسسات لتمويل نفسها بنفسها من خلال نشاطها، وهذه العملية لا تتم إلا من بعد الحصول على نتيجة الدورة، هذه الأخيرة يضاف إليها عنصران يعتبران موردان داخليا للمؤسسة المتمثلان في الإهتلاكات والمؤونات.[3]

---

[1] عبد الكريم نعيجي، مرجع سبق ذكره، ص 210.

[2] Savina Princen, **Determining The Impact Of Taxation On Corporate Financialdecision-Making**, Reflets et perspectives de la vie économique, 2012, P164.

[3] ناصر دادي عدون، **التحليل المالي**، دار البعث للطباعة والنشر، الجزائر،1999، ص 83.

ويتميز التمويل الذاتي أن معظم مكوناته معفاة من الضريبة مما يحقق للمؤسسة وفرات ضريبية، كما أن مكوناته أكثر العناصر استهداف من قبل سياسات التحفيز الضريبية التي توفرها التشريعات الجبائية لتحسين الأداء الجبائي لمؤسسات الاقتصادية، وإدراك المؤسسات لذلك يمكنها من تدعيم قدرة التمويلية الذاتية من خلال العناصر التالية:

1/الاهتلاكات: يعرف الاهتلاك من وجهة النظر الجبائية، على أنه اقتطاع يطبق على النتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، لأخذه بين الاعتبار للخسارة أو للنقص الذي يلحق بعنصر من عناصر الأصول الثابتة بفعل الاستعمال أو عامل الزمن، بشرط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة وبارزة في الجداول الملحقة للاهتلاكات.[1]

إن أهمية العامل الضريبي للاهتلاكات لا يقتصر فقط على خصم الاهتلاكات من الربح المحاسبي[2] وما ينجم عن ذلك من موارد مالية، تسمح بتمويل التمويل الذاتي لعملية تجديد الاستثمارات وإنما تمتد الأهمية إلى طرق الاهتلاك التي يتبناها النظام الضريبي، فوجود العديد من طرق الاهتلاك يتيح للمسير من اختيار النظام الأكثر ملائمة لظروف المؤسسة، من خلال المفاضلة بين مختلف طرق الاهتلاك لتقليل من التكلفة الضريبية التي تتحملها المؤسسة، فالتشريع الجبائي الجزائري يتبنى ثلاثة طرق للاهتلاك هي:

1-1/الإهتلاك الخطي: يحسب هذا الاهتلاك حسب هذا النظام بأقساط سنوية ثابتة بمعدل ثابت ويطبق على القيمة الأصلية، ويترتب عن ذلك مساهمة ثابتة للاهتلاكات في التمويل الذاتي، هذه طريقة من الاهتلاك تلائم المؤسسات التي يتميز نشاطها بالاستقرار.

---

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[2] Soulef DAMMAK, Op Cit, P21.

فإن الإهتلاك الخطي يشكل امتيازاً ضريبياً بالنسبة للمؤسسة، فهو عبارة عن عبء محاسبي ثابت يساهم بشكل إيجابي في حساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة.

1-2/الاهتلاك المتناقص: سمح المشرع الجبائي الجزائري للمؤسسات بتطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص ابتداء من سنة 1988، مع أنه منذ سنة 1970 إلى 1987 لم يكن يسمح للمؤسسات إلا بطريقة الاهتلاك الخطي. ويعمل الاهتلاك المتناقص على تخفيض نفقات الاستثمار من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة بوتيرة أسرع من الخطي.

تحسب مخصصات الاهتلاك التنازلي انطلاقا من نسبة ثابتة «نسبة الاهتلاك الثابت x معامل» مضروبة في القيمة المتناقصة، على النحو التالي:[1]

- القسط الأول يحسب على أساس القيمة القابلة للاهتلاك وبدون تطبيق قاعدة التناسب الزمني.
- الأقساط اللاحقة تحسب على أساس القيمة المتبقية من الأصل الثابت، وعندما يصبح قسط الاهتلاك التنازلي أقل من حاصل قسمة القيمة المتبقية للأصل على عدد السنوات المتبقية يمكن للمؤسسة استعمال مخصصات متساوية، أي الرجوع لحالة الاهتلاك الخطي.

وحسب المادة 174-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن معاملات الاهتلاك المتناقص هي كالآتي:

- 1,5 عندما تكون حياة الاستثمار بين 3و4 سنوات.
- 2 عندما تكون حياة الاستثمار بين 5 و6 سنوات.
- 2,5 عندما تكون حياة الاستثمار أكبر من 6 سنوات.

[1] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص94.

يساهم الاهتلاك التنازلي في تسريع وتيرة الاهتلاك في السنوات الأولى (أي تعظيم قيم الأقساط الأولى)، وهذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى إحرازها للمزايا المالية والجبائية التالية:

- تتلخص المزايا المالية في كون الاهتلاكات بمثابة مصاريف وهمة لم تسدد فعلا، وبالتالي ستجد المؤسسة ما يكافئها في خزينتها ويمكنها استعمال هذه المبالغ المتاحة للحيازة على استثمارات جديدة في أقرب وقت ممكن.
- أما المزايا الجبائية فتتمثل في الاقتصاد الضريبي المحقق من الربح غير الخاضع للضريبة، المترتب عن رفع قيمة التكاليف التي أدت إلى تخفيض الوعاء الضريبي. [1]

1-3/الاهتلاك المتزايد: وهو عكس طريقة الاهتلاك المتناقص حيث يتصاعد قسط الاهتلاك تدريجيا، تطبيق لهذه الطريقة يؤثر على نتيجتها المحاسبية، حيث يكون هذا التأثير سلبياً عند تحقيق المؤسسة لنتيجة موجبة (ربح)، إلا أن الإهتلاك التصاعدي يحقق امتيازاً في حالة حصول المؤسسة على تحفيزات جبائية تتمثل في الإعفاءات المؤقتة من دفع الضريبة.[2]

2/المؤونات: طبقا لمبدأ الحيطة والحذر تكون المؤونات لمواجهة تدهور سواء قيم المخزونات والحقوق أو الخسائر المحتملة الوقوع، ومن ثم تعتبر المؤونات تكلفة محتملة بالرغم من كونها متوقعة الحدوث، فإذا تحققت أصبحت تكلفة نهائية تخفض من نتيجة الدورة فإضافة لتغطيتها للخسائر فإنها تساهم في تحقيق وفرات ضريبية نتيجة معاملتها كعبء قابل للتخفيض عند تحديد وعاء الضريبة، أما إذا لم تتحقق فإن تلك المؤونة تتحول إلى إيراد يضاف إلى نتيجة الدورة، ومن أجل المحافظة على صدق حساباتها المالية تلجأ المؤسسة إلى تكوين مؤونات وتسجيلها بالدفاتر المحاسبية.

---

[1] يوسف مامش، **الانعكاسات الجبائية لطرق الاهتلاك على المردودية المالية للمؤسسة دراسة من المنظور الجبائي –حالة مؤسسة (ENAG)–**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 04، 2012، الجزائر، ص 256.

[2] عبد القادر بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

من الناحية الجبائية فإن المؤسسة غير ملزمة بتكوين مؤونات بالرغم من وجود الشروط القانونية اللازمة، مما يسمح هذا الاختيار للمؤسسة من تطبيق تسيير جبائي للمؤونات عن طريق ما يلي:

- تأجيل تكوين المؤونة في حالة عجز في نتيجة الدورة، مما يزيد أكثر في الخسارة.[1]
- تكوين المؤونة في حالة ربح من أجل تخفيض الوعاء الضريبي.

لقد وضع المشرع الجبائي مجموعة من الشروط حتى تكون المؤونات قابلة للخصم، ولا تترك هذه الشروط الحرية التامة للمؤسسة في تكوين المؤونات، وفي هذه الحالة قد لا يقبل المشرع الجبائي الجزائري خصم تلك المؤونات المشكلة، وذلك كما يلي:

- ✓ بالنسبة لمؤونة تعويض الإحالة على التقاعد: والتي تعتبر كمكافأة تمنح للعامل عند نهاية الخدمة، حيث يعتبرها القانون الجبائي بمثابة أعباء قابلة للخصم إلا عند تحقيقها، الأمر الذي ينجر عنه تشكيل ضرائب مؤجلة أصول في كل مرة يتم فيها تشكيل تلك المؤونات مع استرجاعها عند عملية الدفع الفعلي لتلك التعويضات.
- ✓ بالنسبة لباقي عناصر المؤونات (مؤونات الأعباء، خسارة قيمة حسابات المخزونات، خسارة قيمة لحسابات الغير)، فإن خصمها من النتيجة الجبائية يبقى مرهون بتحديد مبلغها بدقة وكذا تبريرها جبائيا، وبتالي في حالة عدم وجود أدلة ملموسة لتبريرها جبائيا، فإنها تصبح غير مقبولة للخصم بصفة نهائية، الأمر الذي يؤدي إل إعادة دمج مبلغها ضمن الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.[2]

---

[1] محمد حمر العين، **ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية على مؤسسة المشروبات الغازية "مامي")**,مذكرة ماجستير, جامعة الحاج لخضر,باتنة.2010-2011,ص89.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 226.

3/الأرباح الصافية غير موزعة: وهي الأرباح المتبقية بعد اقتطاع الضريبة ويمكن للمسير أن يساهم في رفع نصيب المؤسسة منها من استغلال:

- الإعفاءات الجبائية الممنوحة والمتعلقة بالضريبة على المداخيل والأرباح؛
- تبني النظام الجبائي لمعدلات ضريبية معقولة توزان بين مصلحة المؤسسة ومصلحة خزينة الدولة؛
- تطبيق معدلات مخفضة على جزء من الأرباح.[1]

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

- رفع درجة الاستقلال المالي.
- رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة نتيجة ضم الأرباح غير الموزعة لمصادر التمويل الأخرى إذا كانت المؤسسة غير ملزمة بتوزيع الأرباح ولو مؤقتا.[2]

ثانيا: الإيجار التمويلي

ينص القانون الجبائي الجزائري على معالجة عقد الايجار التمويلي كعقد إيجار بسيط، حيث اعتبر المؤجر هو المالك للتثبيت المؤجر الذي يتعين عليه تسجيله كأصل ثابت، ومن ثم يحق له

---

[1] محمد أمين وليد طالب، نظيرة قلادي، **تأثير النظام الجبائي على أهم العناصر المرتبطة بالاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة التنمية الاقتصادية، عدد 05، جوان 2018، ص 139.

[2] الحواس زواق، مرجع سبق ذكره، **ص** 3.

تطبيق الاهتلاك الجبائي على أساس الاهتلاك المالي للقرض الايجاري، كما ينص على تسجيل مبالغ الإيجارات المقبوضة من طرفه كإيرادات خاضعة للضريبة، في حين يسجل المستأجر تلك المبلغ المدفوعة من طرفه كأعباء قابلة للخصم.

وعليه يتعين على المستأجر إعادة دمج أعباء الاهتلاكات المطبقة على الأصل المؤجر وكذا خصم مبالغ الإيجارات المسددة من طرفه، كما يتعين على المؤجر دمج مبالغ الإيجارات المحصل عليها من جهة وكذا خصم الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المؤجر من جهة أخرى.[1]

ومن مميزات الإيجار التمويلي أنه يسمح للمؤسسة بتحقيق امتيازات جبائية، باعتبار الإيجار من المصاريف القابلة للخصم من الوعاء الضريبي.[2]

ثالثا: أثر العامل الجبائي في التمويل بالقروض

ما يهمنا بخصوص التمويل بالقروض أو الاستدانة هو أثر العامل الجبائي المترتب عن هذا النوع من التمويل وقد تم تفسير هذا الأثر من خلال بعض النظريات نذكر منها:

1/نظرية مودلياني وميلر في وجود الضرائب سنة 1963:أظهر **مودلياني وميلر** أن للضريبة أثر على الهيكل المالي للمؤسسة ولا سيما التمويل بالديون، وعليه أخذ بعين الاعتبار ضريبة الدخل ثابتة على المؤسسات، كما توصلوا نظريا أن المؤسسة تحقق أقصى قيمة لها عند التمويل كلي بالديون.[3]

وحسب كل من **مودلياني وميلر** أن القيمة السوقية للمؤسسة التي يتكون هيكل رأسمالها من قروض وحقوق الملكية (الأموال الخاصة)، سوف تفوق القيمة السوقية للمؤسسة مماثلة غير أن

---

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 252.

[2] محمد قراش، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[3] Alberternst, S ,Sureth, C , **The effect of taxes on corporate financing decisions: Evidence from the German interest barrier**, arqus Discussion Paper No. 182, , Berlin, P 01.

هيكل رأسمالها يتكون من حقوق ملكية فقط، وعليه فان **مودلياني وميلر سنة** 1963 قد أسقطا النظرية القائمة على حيادية الهيكل المالي عن قيمة المؤسسة. حيث أوضحا أن الوفرات الضريبية للديون تقوم برفع قيمة المؤسسة على عكس التي لا تستخدم الوفرات الضريبية للديون.[1]

2/نظرية المراجحة Trade-off Theory :تنطلق نظرية المراجحة من أعمال سنة 1984 **Myers**والأساس الفلسفي لهذه النظرية هو اختيار الهيكل المالي الأمثل عن طريق تحديد نسبة الاستدانة المثلى، وهذا من خلال عملية الموازنة بين المزايا والمساوئ التي تحملها أموال الاستدانة إلى القيمة السوقية للمؤسسة المستدينة.[2]

وقد عرفت هذه النظرية مرحلتين في إعدادها:

2-1/المرحلة الأولى وما يعرف ب Trasde-off statique حيث تم ادخال أثر تكلفة الإفلاس على نموذج مودلياني وميلر وخلصت إلى تحديد معدل استدانة أمثل، في هذه الحالة ارتفاع الاستدانة تؤدي إلى ارتفاع أثر الرافعة المالية وظهور تكلفة الإفلاس التي لها انعكاس سلبي على قيمة المؤسسة.

يدرك المقرضون أنهم عرضة لتحمل جزء من تكلفة الإفلاس في حالة حدوثه، إذ قد لا تكفي أموال التصفية لسداد مستحقاتهم، بذلك يقومون من البداية بنقل تلك التكاليف إلى المساهمين تحسبا لوقوع الإفلاس، مما يترتب عنه تحمل المساهمين للمخاطر الإفلاس لوحدهم، وهكذا كلما زاد حجم الاستدانة زادت تكلفة الإفلاس وعليه يحصل ارتفاع في رأس المال الأمر الذي يسبب انخفاض في القيمة السوقية للمؤسسة.[3] وهذا ما يفسره الشكليين المواليين:

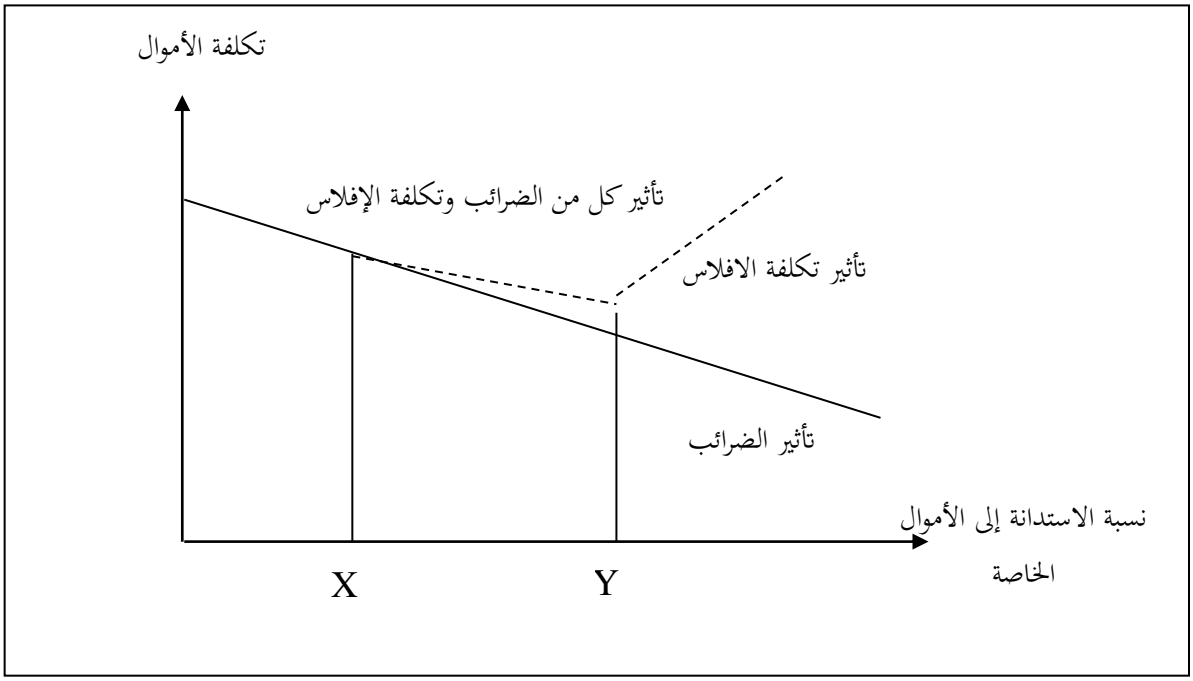
---

[1]صابر عباسي، **جدل حول أثر الضريبة على اتخاذ القرارات المالية في ظل إشكالية عدوانية السلوك**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12، الجزائر، 2017، ص 32.

[2]بعليش نور الدين، زرقون محمد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

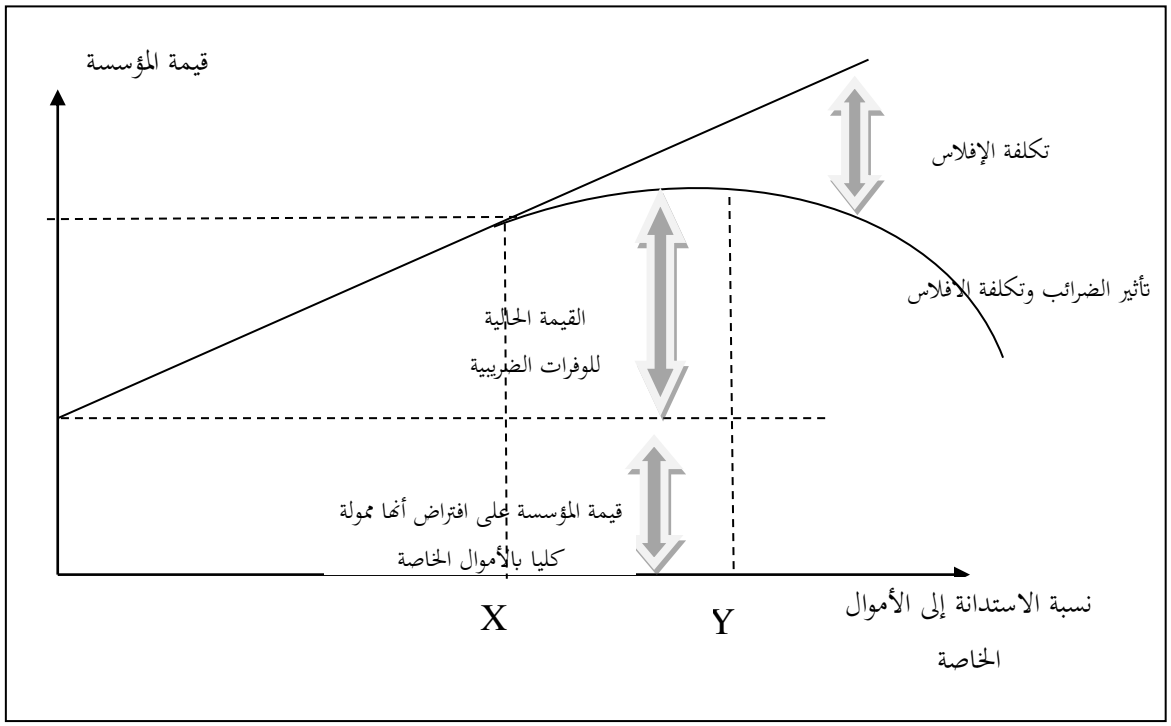
[3]إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 415.

الشكل رقم (03-03): العلاقة بين نسبة الهيكل المالي وتكلفة رأس المال في ظل وجود تكلفة الإفلاس



المصدر: إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 418.

الشكل رقم (03-04): قيمة المؤسسة في ظل الخضوع للضريبة ووجود تكلفة الإفلاس



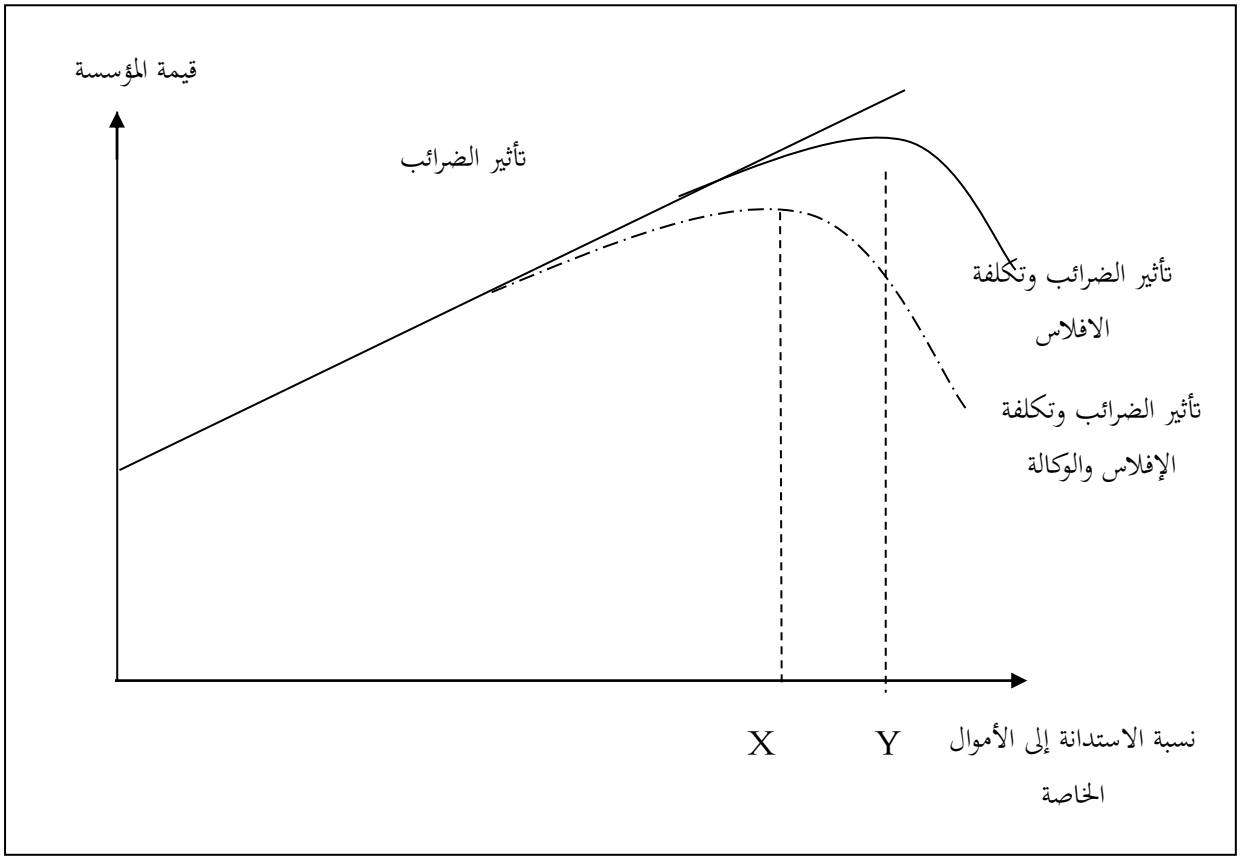
المصدر: إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 417.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أنه عندما كانت نسبة الاستدانة أقل من X لم تكن هناك تكلفة للإفلاس، ومن ثم فإن تكلفة رأس المال خضعت فقط لتأثير الضريبة على الربح (الوفورات الضريبية) مما ترتب عليه انخفاضا في تلك التكلفة، ولقد بدأت تكلفة الإفلاس في الظهور بعد النقطة X إلا أن حجم هذه التكاليف كان أقل من الوفورات الضريبية التي صاحبت الزيادة في نسبة الاستدانة، الأمر الذي أدى إلى استمرار انخفاض تكلفة رأس المال وإن كان ذلك بمعدل أقل إلى أن وصلت نسبة الاستدانة إلى النقطة Y في هذه النقطة فقط ازدادت حدة تكلفة رأس المال نحو الارتفاع، وعليه يمكن القول بأن النسبة المثلى للرافعة المالية في ظل وجود تكلفة الإفلاس تتحدد بالنقطة Y التي تكون عندها تكلفة رأس المال في حدها الأدنى.

2-2/ المرحلة الثانية والتي عرفت تعديلا في هذا النموذج أخذا في الاعتبار تكلفة الوكالة، وهذا كاستجابة إلى الانتقادات الشهيرة التي وجهت للمرحلة السابقة فعلاقة الوكالة تقود إلى صنفين من التكاليف: تكاليف وكالة الأموال الخاصة أي النفقات التي يقوم بها المساهمون من أجل تأمين الانحرافات التي قد يقع فيها المسيرون، تكاليف وكالة الديون أو النفقات التي يقوم بها المدينون من أجل ردع المساهمين (بما فيهم المسيرون).[1] وهذا ما يؤثر سلبا على قيمة المؤسسة وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 413.

الشكل رقم (03-05): قيمة المؤسسة في ظل الخضوع للضريبة ووجود تكلفة الإفلاس وتكلفة الوكالة



المصدر: إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 425.

نلاحظ من الشكل السابق أن النسبة المثلى للاقتراض إلى الأموال الخاصة هي النقطة X التي تتعادل عندها الوفرات الضريبية الناجمة عن الاقتراض مع تكلفة الإفلاس والوكالة، وقبل أن تبلغ نسبة الاستدانة خذه النقطة تكون الوفرات الضريبية أكبر من تلك التكاليف، أما بعدها يحدث العكس.[1]

إن المؤسسة التي تستخدم أموال الاستدانة في هيكلها التمويلي تستفيد من عدة ميزات، مالية و تسيرية، وتركز نظرية المراجحة على ميزة الوفرات الضريبية الناتجة عن استخدام أموال الاستدانة، ذلك أن معظم التشريعات الضريبية في العالم تسمح بخصم المصاريف المالية الناتجة عن عملية

[1] نفس المرجع السابق، ص 424.

الاقتراض من الوعاء الضريبي، ومن الممكن أن نعبر عن الوفرات الناتجة عن الاستدانة بالفرق بين تكلفة الاستدانة و تكلفتها بعد الضريبة، فإذا فرضنا**r** هو معدل الفائدة على القرض أن **t** معدل الضريبة على الدخل هي**k_d** تكلفة الاستدانة بعد الضريبة.

$$K_d=r \times (1-t)$$

من خلال المعادلة نستنتج أن تكلفة الاستدانة هي دالة متناقصة لمعدل الضريبة، فالمؤسسة التي تستدين بمعدل % 07 وتخضع لمعدل ضريبة ب % 25 فان تكلفة الأموال المقترضة هي 5.25 %وإذا تم رفع معدل الضريبة إلى % 30 فان تكلفة الأموال المقترضة تنخفض لتصبح % 4.9 تحت فرضية ثبات باقي العوامل، فان ميزة الاستدانة المتمثلة في الوفرات الضريبية تزيد أهميتها كلما ارتفعت المعدلات الضريبية.

3/خصائص الوفرات الضريبية :

-تعتبر الوفرات الضريبية الناتجة عن استخدام الديون المحققة إذا كانت المؤسسة تحقق نتائج ايجابية (ربح)وتدفع الضرائب؛

-إن معدلات الاستدانة للمؤسسات الخاضعة لمعدلات ضريبية مرتفعة يجب أن تكون كبيرة مقارنة بمعدلات الاستدانة للمؤسسات التي تخضع لمعدلات ضريبية ضعيفة، ويؤكد هذه الملاحظة كل من Mackie&Mason سنة 1989 من خلال أعمال ميدانية، حيث تميل معظم المؤسسات التي يفرض عليها معدلات ضريبية مرتفعة إلى الاستدانة بمعدلات قياسية من اجل الاستفادة من الوفرات الضريبية؛

-المؤسسات التي تتمتع ببعض الامتيازات الضريبية من غير الاستدانة، مثل خصائص الاهتلاكات و المؤونات، تخفيضات في معدلات الضريبية بحسب طبيعة النشاط الممارس أو

طبيعة منطقة النشاط، من الأرجح أن تكون اقل لجوءا للاستدانة من المؤسسات التي لا تمتلك هذه الامتيازات؛

–المؤسسات التي لها عدة وحدات متواجدة في مناطق مختلفة، والمناطق المختلفة يمكن أن تكون دول مختلفة أو مقاطعات مختلفة تختلف فيه المعدلات الضريبية، ففي هذه الحالة على المؤسسة الاستفادة من هذه الميزة بالاستدانة القصوى في مناطق النشاط التي تفرض فيها معدلات ضريبية مرتفعة و هذا من اجل تعظيم الوفر الضريبي.

ووفقا لهذه الحالة يمكن أن نتوقع وجود علاقة غير معتبرة بين معدل الضريبة على الأرباح ونسبة الاستدانة، وفي الوقت ذاته ارتباط قوي بين معدل الضريبة والمزايا الجبائية التي ليس لها علاقة بالاستدانة[1].

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

ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق الوافرات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذ كان التمويل بالاستدانة، واختيار مصادر التمويل التي تعطى لها أكبر وفر ضريبي إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.[2]

---

[1]نور الدين بعليش، محمد زرقون، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2]صابر عباسي، فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

المطلب الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار الاستثمار

تعتبر القرارات الاستثمارية من أكبر التحديات أمام المسيرين في الاختيار بين الفرص البديلة لرأس المال الاستثماري، مع سعيهم الدائم إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال قراراتهم الاستثمارية الرشيدة حيث يقومون بالمفاضلة بين العائد والمخاطر المتوقعة مع الاخذ بعين الاعتبار العامل الجبائي.

حيث تتعرض الاستثمارات للعديد من الضرائب، منها الضرائب المباشرة وغير مباشرة فمن المعروف أن لكل دولة نظامها الضريبي الخاص بها، وعادة ما يختلف هذا النظام من دولة لأخرى تحقيقا للعديد من الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها من وضع هذا النظام.[1]

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 وبما أن ربحية المؤسسة تتأثر بصورة مباشرة بمختلف الضرائب المفروضة على الدخل أو الأرباح.

أولا: التحفيزات الجبائية المقدمة في إطار دعم الاستثمار

يطرح التشريع الجبائي الجزائري مجموعة من التحفيزات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI التي يمكن للمؤسسات الاستفادة منها مقابل التقيد بشروط يحددها القانون، تستفيد المؤسسات التي تم إنشاءها في إطار الوكالة حسب نص المواد 09 و10 من الأمر 09/16 المؤرخ في 03 أوت 2016[2] من صنفين من المزايا الجبائية، مزايا خاصة بالنظام العام وأخرى تخص النظام الاستثنائي.

---

[1] الهواري معراج وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 27.

[2] قانون رقم 16-09، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية عدد 46، مؤرخ في 03 أوت 2016.

1/ النظام العام: تتمثل المزايا المقدمة في النظام العام للاستثمارات التي تنجز خارج المناطق الواجب ترقيتها والتي تتمثل فيما يلي:

1-1/ الامتيازات الجبائية الممنوحة خلال مرحلة إنجاز الاستثمار: في الآجال المتفق عليها، يمكن الاستفادة المستثمرين مما يلي:

- الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير مستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
- الاعفاء من دفع رسم نقل الملكية فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار.

1-2/ الامتيازات الجبائية الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال: وتكون لمدة 03 سنوات بعد معاينة دخول المشروع فترة النشاط من قبل المصالح الجبائية بطلب من المستثمر حيث يستفيد من:

- الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- الاعفاء من الرسم على النشاط المهني.

هذه المدة يمكن أن ترتفع إلى 05 سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشئ أكثر من 100 منصب شغل عند بداية الاستغلال.[1]

يتعين على المكلفين بالضريبة الذي يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم

---

[1] محمد بودالي، فؤاد أوشاش، **فعالية التحفيز الضريبي في تنمية المشاريع المقاولاتية-دراسة مقارنة بين تونس والجزائر-**، مجلة مجاميع المعرفة، رقم05، أكتوبر2017، ص 151.

الاستثمار، إعادة استثمار 30% من حصة الامتيازات الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل 04 سنوات، ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي.[1]

2/النظام الاستثنائي:

تتمثل المزايا الجبائية وفق النظام الاستثنائي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فيما يلي:

هذا النظام يسمى بنظام المناطق الخاصة، حيث تستفيد الاستثمارات التي تنجز في المناطق الخاصة والمصنفة حسب المناطق الواجب ترقيتها ونطاق للتوسع الاقتصادي في إطار إنجاز استثمار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. يسمح للمستثمر في نظام المناطق الخاصة بالاستفادة من المزايا الضريبية التالية:

2-1/ في مرحلة إنجاز الاستثمار:

تستفيد الاستثمارات ابتداء من تاريخ قرار منح الاعتماد في مدة لا تتجاوز 03 سنوات من الامتيازات التالية:

- الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بقابل كل المشتريات العقارية.
- تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها 0.5% فيما يخص العقود التأسيسية للمؤسسة والزيادة في رأس المال.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات اتي توظف مباشرة في إنجاز الاستثمار سواء كانت مستوردة أو محصل عليها من السوق المحلية إذ كانت هذه السلع والخدمات معدة لإنجاز عمليات خاضعة لهذا الرسم.

---

[1] المادة 142، **الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

2-2/ في مرحلة الاستغلال:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم عل النشاط المهني والرسم لعقاري، طيلة فترة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات هذا النشاط الفعلي.
- تخفيض 50% من نسبة المخفضة للأرباح المعاد استثمارها أي تطبيق نسبة 16.50% وهذا بعد انقضاء فترة الاعفاء.
- الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني حسب رقم الأعمال المحقق من الصادرات وهذا بعد انقضاء فترة الإعفاء المؤقت المحدد سابقا بين 5 و 10 سنوات.

ثانيا: الاستثمارات المعنية بالتحفيز الجبائي حسب قوانين تطوير الاستثمار في الجزائر

لقد حدد نص المادة 02 من الأمر 09/16 المؤرخ في 03 أوت 2016 الاستثمارات المعنية بالتحفيز في إطار تطوير الاستثمار فيما يلي:

2-1/استثمارات الإنشاء:

تتمثل هذه الاستثمارات في إنشاء مؤسسات أو استثمارات جديدة لم تكن موجودة ولا تدخل في هذه الدائرة، الاستثمارات التي تم تغيير طبيعتها القانونية دون استحداث نشاط جديد مثل تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة ذات أسهم مثلا، وإنما كل نشاط جديد من شأنه الزيادة في كيفية تطبيق التحفيزات تراكم رأس المال الوطني، وتحدد التعليمة الوزارية رقم 178 المؤرخة في 26 مارس 2003 على مختلف الاستثمارات[1].

[1] نورالدين بعيليش، **مرجع سبق ذكره**، ص 38.

2-2/استثمارات توسيع قدرات الإنتاج:

تستفيد النشاطات التي تم توسيعها، أي الزيادة في الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، من التحفيزات الجبائية المنصوص عليها في الآمر 09/16، شريطة أن يكون هذا التوسيع حقيقي و لا يمكن أن يكون في أي حال من الأحوال عبارة عن تجديد لرأس المال الثابت، أي تجديد أو تعويض التجهيزات التي تحوز عليها المؤسسة.

2-3/استثمارات إعادة التأهيل:

يأخذ استثمار إعادة التأهيل أحد الأشكال التالية:

- تعويض أو تجديد التجهيزات الإنتاجية التي تحوز عليها المؤسسة أو تطويرها من الناحية التكنولوجية؛
- شراء تجهيزات وتقنيات جديدة متطورة بهدف رفع الإنتاجية؛
- إحياء نشاط أو عدة نشاطات قائمة وآيلة للزوال.

2-4/استثمارات إعادة الهيكلة:

تتمثل إعادة الهيكلة في خلق نشاطات جديدة من خلال أن تندمج شركة في شركة أخرى عن طريق امتصاصها، وإما بتأسيس شركة جديدة،[1] أو من خلال تقسيم نشاط معين إلى عدة نشاطات أخرى.

ثالثا: أثر تحفيزات الجبائية على قرار الاستثمار

تعتبر الضريبة بصفة عامة نفقة تدفعها المؤسسة لخزينة الدولة وهو ما يؤثر على الإيرادات السنوية للمشاريع الاستثمارية، لذلك تعتمد الدولة تقديم تحفيزات جبائية تشجيعا للاستثمار، وهو ما

[1] B.HESS-FALLON, A.M-SIMON**, Droit des affaires**, 14 ème éd, Sirey, Paris, 2001, p.210

يفرض على المؤسسة أن تأخذ الضريبة بعين الاعتبار عند اختياراتها الاستثمارية. ويمكن تصنيف الطرق التي تقيم بها الاستثمارات إلى:

-صافي القيمة الحالية؛

-مدة استرجاع رأس المال المستثمر؛

-معيار المعدل الداخلي للمردودية.

1/أثر الامتيازات الجبائية على صافي القيمة الحالية:VAN

هي الفرق بين القيمة الحالية وتكلفة الاستثمار، أي الفرق بين مجموع التدفقات النقدية المتولدة عن الاستثمار والمحينة إلى زمن بداية النشاط مع رأس المال المستثمر في المشروع، وتحسب من خلال العلاقة التالية:[1]

$$VAN = \sum_{i=1}^{n} V_i(1+t)^{-i} - I$$

حيث:

$(1+t)^{-i}$: معامل التحيين؛

t :معدل التحيين وهو معدل المردودية الأدنى المطلوب تحقيقه من الاستثمار، والذي يمثل عادة تكلفة رأس المال؛

n : العمر الافتراضي للاستثمار؛

V_i : التدفق النقدي للسنة i ؛

I: تكلفة الاستثمار؛

[1]الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 339.

يعتبر أسلوب صافي القيمة الحالية من أهم الأساليب المستخدمة في الاختيار بين المشاريع الاستثمارية، وحسب هذا المعيار يقبل تنفيذ المشروع إذا كان صافي قيمته الحالية موجبا >0 VAN، وتزيد أهمية هذا المشروع كلما كبر صافي قيمته الحالية، هذا يعني أنه يرفض المشروع إذا كان صافي قيمته الحالية أقل أو يساوي الصفر، وإذا تعددت المشروعات الاستثمارية فيقبل من بينها صاحب أكبر قيمة موجبة.

تتأثر القيمة الحالية الصافية بمعدل الضريبة، لأن فرض هذه الضريبة يؤثر على التدفقات النقدية الحالية، وبالتالي احتمال تغيير قرار الاستثمار[1].

2/أثر الامتيازات الجبائية على مؤشر الربحية: IP

بهدف تجنب التأثيرات السلبية لمؤشر صافي القيمة الحالية، استحدث مؤشر الربحية لتحديد أثر الحجم على صافي القيمة الحالية، ويعرف على أنه نسبة مجموع التدفقات النقدية المحينة إلى تكلفة الاستثمار، ويسحب اعتمادا على العلاقة التالية:[2]

$$IP = \frac{\sum_{i=1}^{n} V_i (1+t)^{-i}}{I}$$

نشير إلى أنه يمكن إعادة كتابة علاقة مؤشر الربحية بدلالة العلاقة الرياضية لصافي القيمة الصافية، وذلك على النحو التالي:

$$IP = \frac{VAN}{I} + 1$$

---

[1] سهام كرودي، صبرينة كرودي، **الضريبة وأثرها في ترشيد القرارات المالية –دراسة تطبيقية لعينة من آراء المهنيين والأكاديميين لولاية بسكرة–**، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 05، العدد 02، 2016، ص 214.

[2] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 342.

تساهم التحفيزات الجبائية في تحسين مؤشر ربحية المؤسسة، من خلال جملة الإعفاءات والتخفيضات التي تمنحها الدولة بغية تشجيع المؤسسات وزيادة معدلات نموها، لأن هذه التحفيزات تسمح بتقليص أو انعدام الضريبة الواجبة الدفع من جهة ورفع الأرباح الصافية من جهة أخرى.

3/أثر الامتيازات الجبائية على المعدل الداخلي للمردودية: (TRI)

هو معدل التحيين الذي يحقق التعادل بين تكلفة الاستثمار ومجموع التدفقات النقدية المحينة، أي هو ذلك المعدل الذي تكون عنده مستوى صافي القيمة الحالية معدوما ويحسب كالآتي:

$$I = \sum_{i=1}^{n} V_i(1 + TRI)^{-i}$$

تلعب الضريبة دورا فائق الأهمية في تشجيع المستثمرين من خلال تخفيض الضريبة أو منح الإعفاءات، لأن ذلك يرفع من التدفقات النقدية وبتالي تخفيض من مدة استرجاع رأس المال المستثمر، بحيث كلما كانت المدة قصيرة كان المشروع ذا أهمية كبيرة وأقل مخاطرة.[1]

4/أثر الامتيازات الجبائية على مدة استرجاع المال المستثمر (مدة الاسترداد):

فترة الاسترداد لمشروع هي مقدار الوقت أو عدد السنوات التي يستغرقها استرداد الاستثمار الأولي . بمعنى آخر، هو الوقت الذي تستغرقه التدفقات النقدية التراكمية المتوقعة لتساوي الأموال المستثمرة في المشروع،[2] تحسب بالعلاقة التالية:

$$I = \sum_{i=1}^{d} V_i(1 + t)^{-i}$$

d: أجل استرجاع لرأس المال المستثمر.

---

[1] نورالدين بعيليش، **مرجع سبق ذكره**، ص 41.

[2] Komlan Sédzro; Inès Gargouri; Maher Kooli**, Fondements de la gestion financière**, Chenelière Éducation, Canada, 2019, P79.

يكتسب في هذه الحالة المشروع الاستثماري أهمية أكبر ومخاطرة اقل كلما كانت هذه الفترة قصيرة وهذا ما تسعى السياسة الضريبية الوصول إليه من خلال خفض معدلات الضرائب ومنح الإعفاءات التي من شأنها العمل على رفع قيمة التدفقات النقدية للاستثمار وبالتالي استرجاع تكلفة الاستثمار المبدئي في أقل مدة ممكنة وهذا ما يشجع على الاستثمار[1].

المطلب الثالث: أثر الضريبة على سياسة توزيع الأرباح

تتأثر سياسة توزيع الأرباح في المؤسسة بعامل الضريبة المفروضة على الأرباح الموزعة، بحيث كلما كانت معدلات الضريبة كبيرة تتجنب المؤسسة توزيع الأرباح، ومن تم تشجيع التمويل الذاتي.

كما أن تأثير الضريبة على سياسة توزيع الأرباح، يتوقف أيضاً على طبيعة النظام الضريبي وعلى الظروف الاقتصادية، ولقد أثبتت الدراسات التي قام بها الباحث D.Walker في سنة 1956 حول 28 مؤسسة بإنجلترا، أن الضريبة أدت إلى تخفيض توزيع الأرباح، لكن بالمقابل نجد عكس ذلك في المؤسسات القائمة في فرنسا، ويرجع ذلك التباين لاختلاف الظروف الاقتصادية وكذا لطبيعة النظام الضريبي لكل بلد تسير الأرباح المحققة وفق إحدى طريقتين إما توزيعها على المساهمين والشركاء في المؤسسة، أو إعادة استثمارها في مشاريع مربحة. أما في حالة تحقيق خسائر متتالية، فقد أعطى المشرع الضريبي للمؤسسة إمكانية ترحيل هذه الخسائر خلال مدة معينة، بهدف تخفيف العبء الضريبي عليها.[2]

إن العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والضريبة تكمن من خلال تفسير نظرية التفضيل الضريبي التي خالفت الافتراضات التي قامت عليها نظرية موديقلياني وميلر 1958 هي أنه لا توجد ضريبة

---

[1] سهام كرودي، صرينة كرودي، مرجع سبق ذكره، ص 215.

[2] عبد القادر بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 77.

شخصية ولا ضريبة على دخل المؤسسة، إلا أن هذا الافتراض غير واقعي فالمستثمرون يدفعون الضرائب، كما أن المؤسسات تدفع هي الأخرى ضرائب على الدخل التي تحصل عليه وعلى هذا الأساس تقوم نظرية التفضيل الضريبي Tax Preference Theory[1].

طبقا لهذه النظرية يفضل المستثمرون الاستثمار في تلك المؤسسات التي تقوم بتوزيع نسبة أقل من الأرباح وذلك نتيجة وجود ضرائب بنسبة أعلى على الأرباح الموزعة، فحسب كل من Weston & Brigham 1993 أنه في حالة وجود ضرائب فإن المستثمر يفضل إعادة استثمار الأرباح بدل من الحصول عليها وبالتالي يفضل المؤسسات التي توزع أقل نسبة من الأرباح لتخفيض قيمة الضرائب التي يدفعها، وتوزيع نسبة أقل من الأرباح يعني إعادة استثمار نسبة كبيرة منها في أنشطة المؤسسة ما يؤدي إلى زيادة نمو أرباحها. [2]

توزيعات الأرباح في ظل الضريبة وفق النظام الجبائي الجزائري:

ومن خلال التمييز بين التوزيعات حسب شكل القانوني للمؤسسة كما يلي:

-بالنسبة لشركات أشخاص:

من ميزات هذا النوع من الشركات أنه عندما يتم توزيع النتيجة على الشركاء تناسبيا مع حصصهم في رأسمالهم، فإنه يتم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي IRG على مستوى كل شريك بتطبيق جدول تصاعدي وبتالي يخضع الشركاء شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي، مع تخفيض30 %على الأرباح المعاد استثمارها في حالة احترام جملة من الشروط.

---

[1]محمد براق، حمزة غربي، مرجع سبق ذكره، ص 224.

[2]عبد القادر بريش، عيسى بدروني، **محددات سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الخاصة الجزائرية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 10، الجزائر، 2010، ص 14.

-بالنسبة لشركات الأموال:

يتم تحديد الربح الجبائي بعد خصم كل التكاليف مع مراعاة الحد الأقصى في خصم التكاليف، ومن الناحية الجبائية يخضع هذا الربح السنوي إلى الضريبة على أرباح الشركاتIBS. أما إذا قررت الشركة توزيع الرصيد على الشركاء فإن المشرع قد أسس نظاما لإعفاء الأرباح الموزعة من الضريبة ويتمثل في:

-إذا كان المستفيد من الأرباح عبارة عن شخص معنوي فإن الأرباح الموزعة تعفى من الضريبة.

-إذا كان المستفيد من الأرباح عبارة عن شخص طبيعي فإن الأرباح الموزعة تخضع لاقتطاع من المصدر بمعدل 15 % مطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.[1]

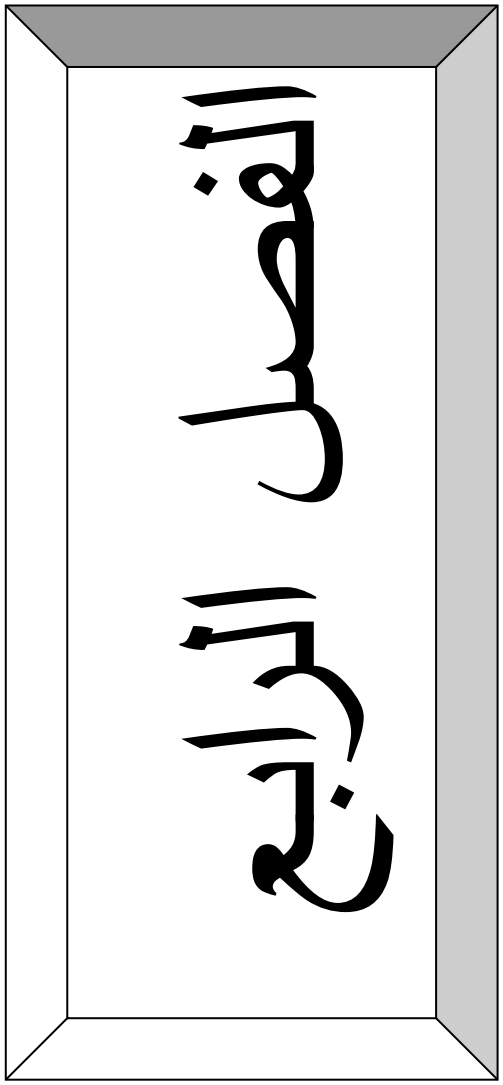
[1] المادة 104، **الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

خلاصة:

تعتبر الضريبة متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند اتخاذ القرار المتعلقة بها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية، وعلى المؤسسة أن تكون على دراية تامة بهذه القوانين والتشريعات مما يحتم عليها معالجة جبائية خاصة ومحددة لمختلف الاختيارات، وهذا ما يتجسد في التسيير الجيد للجباية من خلال إدراج البعد الجبائي في اتخاذ مختلف القرارات في المؤسسة.

يؤثر العامل الجبائي على الشكل القانوني المختار للمؤسسة تأثير كبيرا، حيث لكل نوع معاملة ضريبية خاصة به حيث نجد أن شركات الأموال تخضع عادة لمعدلات ضريبية تفوق تلك التي تخضع لها شركات الأشخاص مع ذلك تستفيد من مزايا هامة تنعدم في الشكل الثاني، وهذا ما يجعل مسير المؤسسة يختار الشكل القانوني الذي يجد فيه تحفيز جبائي هام، كما تبقى إمكانية تغيير الشكل القانوني قائمة أثناء نشاط المؤسسة وذلك قصد تخفيف عبء الضريبة. كما نجد إمكانية انضمام المؤسسة إلى تجمع شركات، حيث تكمن خصوصية المجمع في ان لديه امكانية تحقيق اقتصاديات جبائية جوهرية.

كما تبين لنا كذلك مدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها.



التسيير الجبائي كآلية لترشيد اتخاذ القرار بشركة قاسيمي

تمهيد:

بعد أن قمنا بتسليط الضوء في الإطار النظري على التسيير الجبائي ودوره في ترشيد اتخاذ القرار، سوف نقوم من خلال هذا الفصل بإسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على أرض الواقع، وذلك بدراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي Kacimi وهذا خلال السنوات 2016-2020. باعتبار التسيير الجبائي المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسير له الحق في المفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف الشركة، والاستفادة من الامتيازات الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل المشرع الجزائري من أجل التقليل من التكاليف الجبائية في الشركة.

سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة الوضع المالي والجبائي للشركة وتقييم تسييرها الجبائي، من خلال عملية الرقابة والتدقيق الجبائي ومحاولة التوصل إلى المخاطر التي تتحملها الشركة خلال فترة الدراسة، ومحاولة عرض وتقييم الخيارات الجبائية لشركة قاسيمي من خلال القيام بدراسة استشرافية للوصول إلى العبء الجبائي التي تتحمله الشركة في حالة تطبيقها لتسيير جبائي فعال.

وقد تم تقسيم هذا الفصل الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- **المبحث الأول: الإطار الجبائي والمالي لشركة قاسيمي؛**
- **المبحث الثاني: تقييم التسيير الجبائي في شركة قاسيمي؛**
- **المبحث الثالث: عرض وتقييم الخيارات الجبائية لشركة قاسيمي.**

المبحث الأول: الإطار الجبائي والمالي لشركة قاسيمي

سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على الشركة من خلال تقديمها بصفة عامة ثم التعرف على الإطار الجبائي، وعرض هيكلها المالي الذي يتمثل في التوليفة ما بين الأموال الخاصة والديون التي تعتمد عليها الشركة في تمويل نشاطها.

المطلب الأول: تقديم الشركة ش.ذ.م.م قاسيمي

تعتبر شركة قاسيمي SKIP (Sarl **K**acimi **I**mportation de tous **P**roduits) من بين أقدم الشركات الخاصة في مجالها الخاص بتصدير واستيراد الحديد الصلب والخشب ومشتقاته، تقع شركة قاسيمي في الطريق الرئيسي لبلدية بني تامو التي تبعد عن ولاية البليدة بحوالي 8 كلم شمالا وعن الجزائر العاصمة بحوالي 50 كلم غربا، كانت بداية نشاطها في 2000/12/18 وفق السجل التجاري09/00-0803462 B 00 وتعتبر شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال حالي يقدر ب 2.250.000.000 دج، ورقم أعمال سنوي يقدر ب 10 ملايير دينار، وتتربع الشركة على مساحة قدرها 7 هكتارات.

يتمحور نشاطها في استيراد وتصدير جميع المواد المختلفة مثل الحديد ومشتقاته، الخشب ومشتقاته، الألمنيوم ومواد البناء تتكون الشركة من عدة مقرات ثانوية للبيع والتوزيع السلع عبر التراب الوطني أهمها:

- مقر بيع بالجملة ببلدية سيدي الشحمي ولاية وهران، بالمكان المسمى حاسي لبيوض طريق معسكر زاوية طريق ثانوي مشيد على قطعة أرض تحمل رقم09 وهو مقر ثانوي؛

- مقر بيع بالتجزئة في لمواد البناء، الزجاج، الدهون والخشب. في بني مراد أولاد يعيش (شارع17 سبتمبر) ولاية البليدة؛

– مقر بيع بالجملة الكائن بالمجموعة رقم11مزرعة قهواجي عبد الرحمان بلدية ودائرة الدار البيضاء ولاية الجزائر؛

– مقر بيع بالتجزئة يقع ببني تامو دائرة وادي العلايق ولاية البليدة وهو مقر ثانوي؛

–مقر بيع بالمجملة للخشب ومشتقاته بالمنطقة الصناعية لبلدية العلمة ولاية سطيف.

جدول رقم (04–01): معلومات عامة حول شركة SKIP

شكل الشركة	**شركة ذات مسؤولية محدودة**
رأس المال	2.250.000.000دج
الغرض الاجتماعي	تجارية
إدارة الشركة	يديرها شريكين
مكان النشاط	البليدة
الرقابة الخارجية **الرقابة الداخلية**	محافظ حسابات لا يوجد
نشاط	استيراد وتصدير جميع المواد
عدد الموظفين	113 عامل
العملاء **الموردين**	العملاء محليين الموردين خارجيين ومحليين
النظام المحاسبي	محاسب داخل الشركة وفق النظام المحاسبي المالي
نظام الاخضاع الجبائي	النظام الحقيقي

المصدر: من إعداد الباحثة

1/ مهام وأهداف الشركة:

إن معيار تقدم وازدهار أي دولة يقاس بمعيار تقدمها الاقتصادي الذي بدوره يعتمد على مدى المجهودات المبذولة من طرف المؤسسات، إن المهمة الرئيسية التي نشأت من أجلها هذه الشركة هي المشاركة في تزويد احتياج السوق الوطني فيما يخص الحديد، الخشب ومشتقاته، الألمنيوم ومواد البناء .... الخ. وتتلخص أهداف الشركة فيما يلي:

-استمرارية النشاط وتحقيق الربح؛

- توفير مناصب عمل دائمة؛

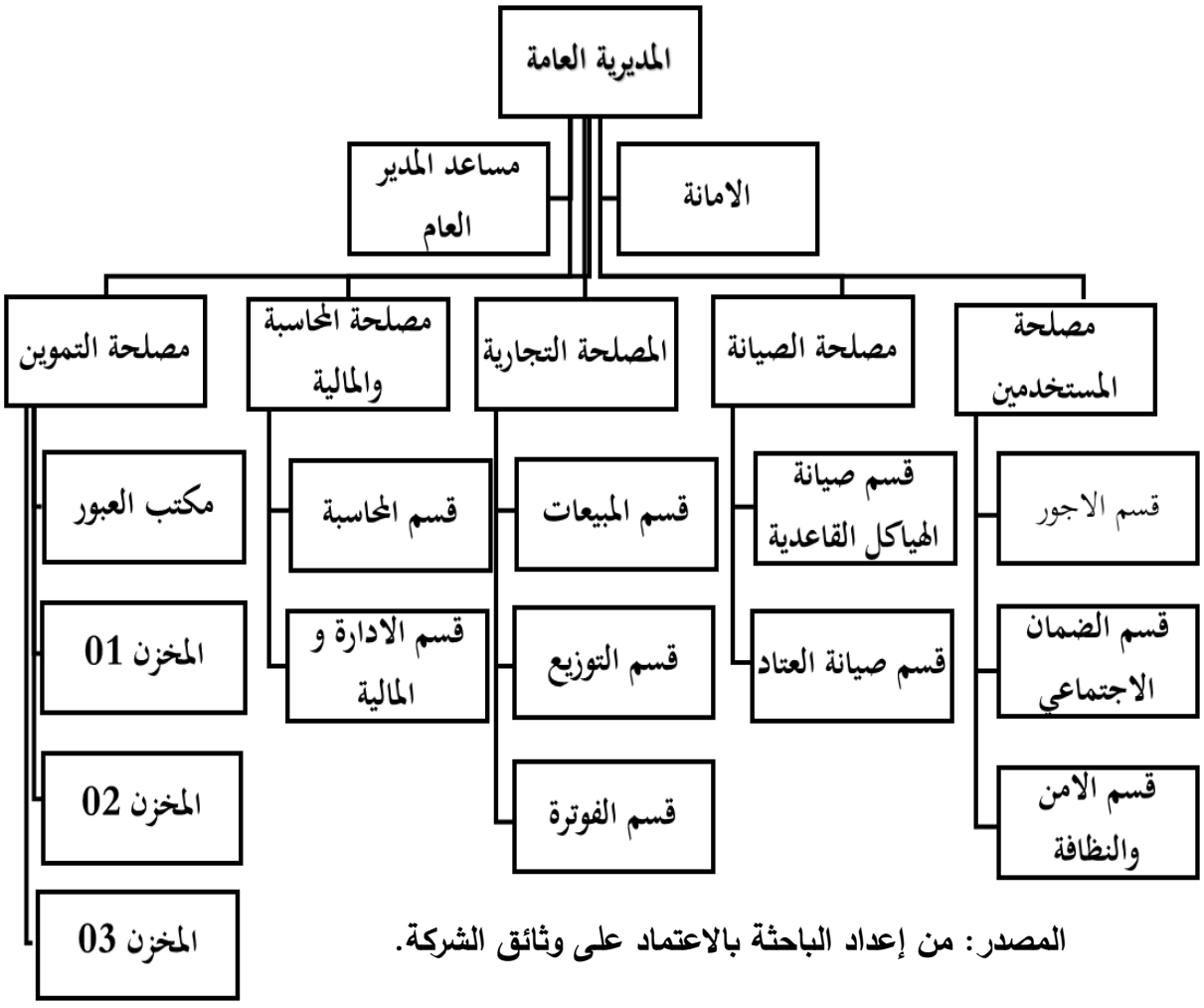
- الاحتفاظ بالحصة السوقية الحالية والعمل على تحسينها بفتح أسواق جديدة؛

- استيراد أفضل أنواع المواد لكسب ثقة الدولة والزبائن وجميع الشركاء الاقتصاديين.

2/ الهيكل التنظيمي للشركة:

يعتمد التسيير الداخلي الاداري للشركة على عدة هياكل إدارية متمثلة في المصالح الأفقية الخمسة والأقسام التابعة لها بحيث يشرف عليها ويرأسها المدير العام كما يبين الهيكل التنظيمي وفيما يلي يمكن إظهار مهمة ودور كل مصلحة وقسم مبينة بالمخطط.

الشكل رقم (04-01): الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق الشركة.

بعد عرضنا للهيكل التنظيمي للشركة سنتطرق إلى مختلف المهام لبعض المصالح:

2-1/المديرية العامة: ويترأسها السيد المدير العام ومن أبرز مهامه:

- يترأس مجلس الإدارة؛
- يبرم المعاهدات والعقود والاتفاقيات؛
- يمثل الشركة خارجيا وداخليا؛
- الإمضاء على مختلف الوثائق.

2-2/مصلحة المحاسبة والمالية: وتبرز أهميتها من خلال العلاقة مع مختلف المصالح الأخرى على النحو الآتي:

- ضمان الموارد المالية من أجل تغطية مختلف نشاطات الشركة؛
- تسجيل كل المعلومات المتعلقة بنشاط مختلف الأقسام والمصالح؛
- إعداد وتحليل الوثائق الختامية مثل: الميزانية الختامية، جدول حسابات النتائج؛
- تحضير الوثائق السنوية لمفتش الحسابات؛
- استلام أوراق القبض الواردة من الزبائن؛
- تسديد مستحقات الموردين؛
- مراقبة صحة ودقة الدفع والفاتورات قبل تصنيفها وتسجيل قيودها المحاسبية.

2-3/مصلحة المستخدمين: تقوم هذه المصلحة بدراسة ملفات العمال ومن بين مهامها ما يلي:

- تحديد الأجور؛
- الاهتمام بالجانب الاجتماعي للعمال (ملفات الضمان الاجتماعي، طب العمل، منح الأولاد .....)؛
- الاهتمام بالجانب الأمني وحماية الشركة ليلا ونهارا؛

- الاهتمام بجانب نظافة الشركة؛
- احترام الاتفاقية بين العمال والشركة؛
- برمجة العطل وتسيير الغيابات؛
- تحديد السياسة الاجتماعية الملائمة لأهداف الشركة مثل تحسين الفعالية وتحسين ظروف العمل.

2-4/المصلحة التجارية: وهي من أهم وأبرز المصالح في الشركة ومهامها تتمثل في النقاط التالية:

- بيع وتوزيع البضاعة؛
- اتخاذ بعض السياسات التجارية كتقديم تخفيضات تجارية؛
- إبرام عقود لتوزيع منتجات الشركة؛
- فرض سعر بيع تنافسي وفق متطلبات السوق ووفق التكلفة المحتملة للمنتوج.

2-5/مصلحة التموين: تحظى هذه المصلحة بأهمية ودور كبيرين في حياة الشركة حيث تعد عصب الشركة الأساسي ومن أهم مهامها ما يلي:

- شراء البضائع؛
- شراء قطع الغيار واللوازم المكتبية؛
- تخزين وحفظ البضائع واللوازم في أماكن مناسبة؛
- مراقبة المخازن والمخزونات.

3/تطور رقم أعمال الشركة:

يمكن تلخيص تطورات رقم أعمال شركة قاسيمي، خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 2011 إلى غاية سنة 2020 في الجدول التالي:

جدول رقم (04-02): تطور رقم الأعمال شركة قاسيمي خلال الفترة (2011-2020)

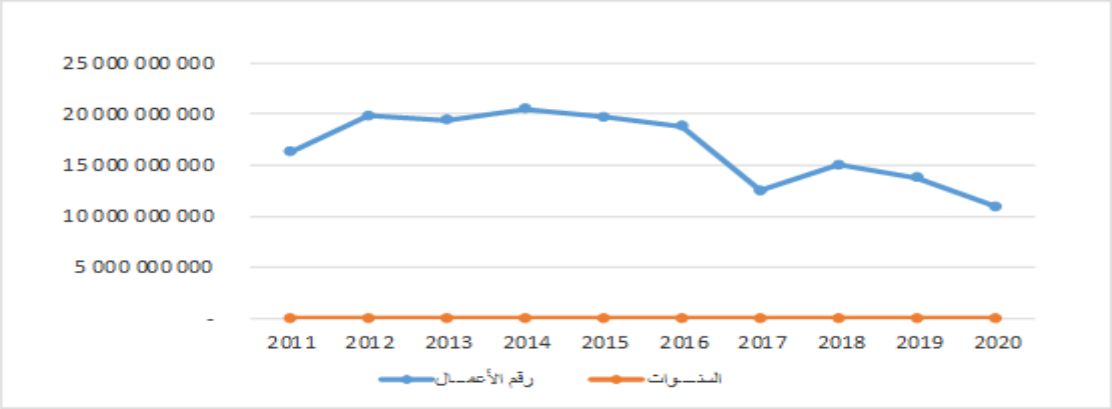
الوحدة: 1.000 دج

السنــوات	رقم الأعمــال	نسبة التغير (%)
2011	16.270.805	-
2012	19.807.548	20.73
2013	19.414.323	1.98-
2014	20.499.732	5.59
2015	19.696.158	3.91-
2016	18.815.050	4.47-
2017	12.507.487	33.35-
2018	15.003.897	19.95
2019	13.771.234	8.21-
2020	10.924.839	20.66-

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف الشركة

كما نستطيع إظهار تطورات رقم أعمال الشركة من خلال الشكل أدناه، والذي يعكس معطيات الجدول أعلاه:

الشكل رقم (04-02): يبين تطور رقم الأعمال شركة قاسيمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول السابق

يظهر من خلال الجدول والشكل أعلاه، أن رقم الأعمال الخاص ببيع بضاعتها من الحديد والخشب من خلال مختلف نقاط البيع (الجملة والتجزئة)، الذي حققته الشركة ما بين الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى غاية سنة 2014 عرف تذبذبا بعض الشيء، ففي سنتي 2011 و2013 انخفاض بنسبتي 1.98% و3.91%، وعرف ارتفاعا بنسبة 20.73% سنة 2012، وبنسبة 5.59% سنة 2014، نتيجة لارتفاع حجم المبيعات.

وبداية من سنة 2016 بدأت حجم المبيعات للشركة ينخفض وهذا ما يؤثر على حجم رقم الأعمال، وهذا راجع إلى اعتماد الدولة الجزائرية الممثلة بوزارة التجارة على نظام حصص الاستيراد ما جعل الشركة تفتقد لبعض الحصص، الشيء الذي أثر سلبا على رقم الأعمال بنسبة 33.35% سنة 2017، لينتعش في السنة الموالية بنسبة 19.95%، قبل أن يعاود النزول بنسية 20.66% في آخر سنة بسبب جائحة كورونا.

المطلب الثاني: عرض الإطار الجبائي للشركة

سنقوم في دراستنا هذه بالتطرق إلى الإطار الجبائي للشركة، من خلال معرفة النظام الضريبي التي تخضع له الشركة ومختلف تصريحاتها المقدمة من طرفها، علما أنها تابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

1/ الالتزامات الجبائية للشركة بما أن شركة قاسيمي شركة ذات مسؤولية محدودة " SARL" فهي تخضع حسب النظام الحقيقي إلى الالتزامات الجبائية التالية:

-الضريبة على أرباح الشركة IBS بمعدل 26% على الأرباح المحققة؛

-الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% من رقم الأعمال المحقق؛

-الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% و09% من رقم الأعمال؛

-الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG على الأرباح على الأرباح الموزعة على المساهمين؛

-حقوق الطابع، حقوق التسجيل، ضريبة التكوين والتمهين.

عموما يمكن تفصيل كل ما سبق ذكره في الجدول التالي:

جدول رقم (04-03): الالتزامات الجبائية لشركة قاسيمي

الضريبة أو الرسم	الواقعة المنشئة	الوعاء	المعدل	آجال التصريح والتسديد
الضريبة على أرباح الشركات IBS	تحقيق أرباح	النتيجة الجبائية = النتيجة الحسابية – التخفيضات + الإستردادات	%26	التسبيق الأول، من 20 /02 إلى 20 /03 التسبيق الثاني، من 20 /05 إلى 06/20 التسبيق الثالث، من 20 /10 إلى 20 /11 رصيد التصفية، قبل 20 ماي من السنة الموالية
الرسم على النشاط المهني TAP	تحرير الفاتورة	رقم الأعمال	%2	قبل ال 20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة. (G50)
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG/SALAIRE	دفع الأجور والرواتب	الأجور والرواتب الخاضعة للضريبة بعد اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي 9%	حسب السلم	قبل 20 من الشهر الوالي (يتم التصريح بها في وثيقة G50
الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة IRG/dividendes	دفع الأرباح للشركاء	الربح الموزع	%15	قبل 20 من الشهر الموالي لتوزيع الأرباح (يتم التصريح بها في وثيقة (G50)
حق الطابع الجبائي	الدفع النقدي لفاتورة المبيعات	رقم الأعمال الجمالي للفاتورة باحتساب TVA	1%	قبل 20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة (G50)
الرسم على القيمة المضافة TVA (الفرق بين الرسم والمبيعات والرسم على المشتريات)	تحرير الفاتورة	رقم الأعمال	%19 %09	قبل 20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة (G50)
ضريبة التكوين والتمهين	دفع الأجور والرواتب	الأجور والرواتب المدفوعة للمستخدمين قبل خصم مساهمات الاجتماعية وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي أجور	%2	تدفع في تصريح G50 جوان وديسمبر على دفعتين

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول السابق يمكن عرض الالتزامات الجبائية للشركة من ضرائب ورسوم خلال فترة 2016-2020 وهذا بالإجمالي السنوي لمختلف الضرائب، [1]وهذا ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-04): الالتزامات الجبائية لشركة قاسيمي خلال الفترة 2016-2020

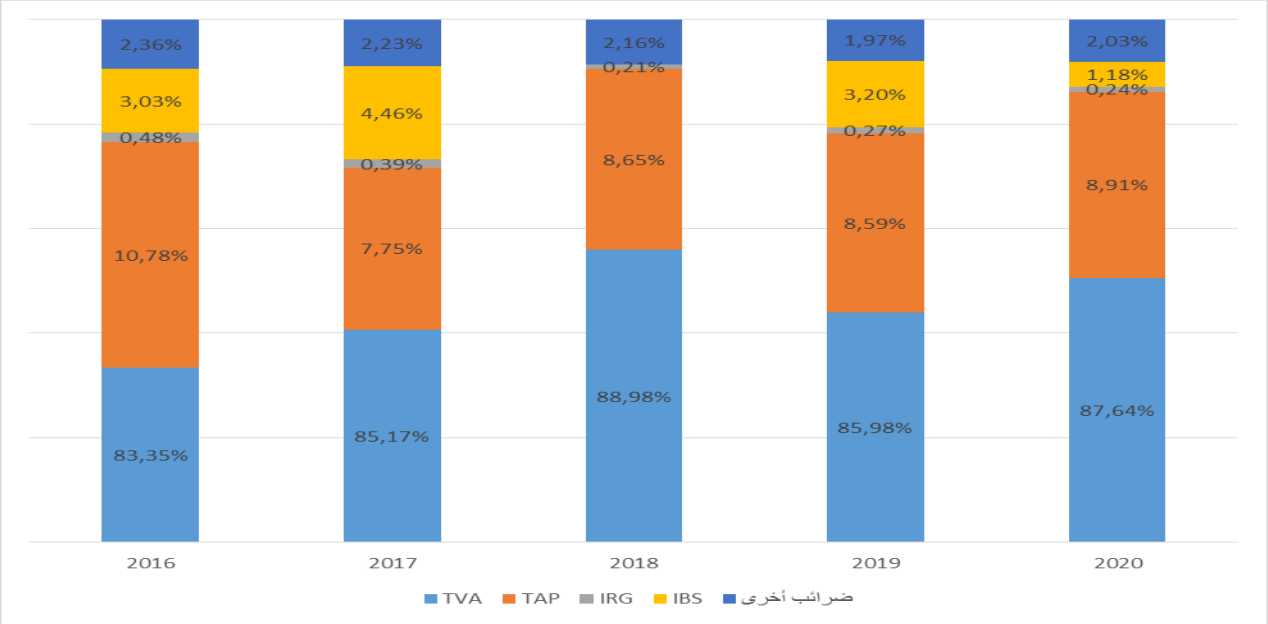
الوحدة: 1.000 دج

الضريبة	2016	2017	2018	2019	2020
TVA	2.040.736	1.929.997	2.347.909	1.944.846	1.513.633
TAP	263.861	175.602	228.296	194.255	153.873
IRG	19.796	23.761	24.749	7.334	13.014
IBS	74.078	100.991	-	72.409	20.459
ضرائب أخرى	57.903	50.596	57.013	44.548	35.040
المجموع	**2.456.377**	**2.280.955**	**2.657.968**	**2.263.395**	**1.736.021**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

كما نستطيع إظهار تطور حجم الالتزامات الجبائية للشركة من خلال الشكل أدناه، والذي يعكس معطيات الجدول أعلاه:

الشكل رقم (04-03): تطور حجم الالتزامات الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول السابق

[1]انظر الملحق رقم 01

يمكن ملاحظة من الجدول والشكل البياني السابقين ما يلي:

– نلاحظ أن الرسم على القيمة المضافة TVAعلى المبيعات من أهم الالتزامات الجبائية بأكبر نسبة إذ تراوحت بين 88% و83 % خلال فترة الدراسة، باعتبار الشركة المكلف القانوني بالرسم وهي المسؤولة على تحصيله من الزبائن لفائدة إدارة الضرائب وأي خطأ يترتب عنه غرامات تتحملها الشركة.

–ويليها الرسم على النشاط المهني TAPباعتباره ضريبة مباشرة تدفعها الشركة شهريا سواء حققت ربح أو خسارة فهو يتعلق برقم الأعمال حيث تراوحت نسبها بين 10.78% و7.75% خلال فترة الدراسة وهذا بحسب تغير رقم الأعمال، علما أن الشركة تستفيد من تحفيض ب30% على رقم الأعمال المحقق بالجملة مع إشتراط عدم التسديد نقدا.

–إضافة للرسمين السابقين نجد الضريبة على أرباح الشركات IBSالتي تحسب سنويا على مجمل الأرباح أو المداخيل التي حققتها الشركة، نلاحظ أن نسبتها ارتفعت من 3.03% إلى 4.46% في سنة 2017 بسبب الارتفاع في النتيجة، كما لم تدفع الشركة الضريبة على أرباح الشركات خلال سنة 2018 بسبب تحقيق الشركة لخسارة في تلك السنة.

– الضريبة على الدخل الاجمالي IRGونجدها بنسبة ضعيفة تتراوح بين 0.21% و0.48%، وهنا نكون أمام ثلاثة أنواع من المادة الخاضعة للضريبة:

- في حالة دفع الأجور تكون الشركة ملزمة باقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور عن طريق الاقتطاع من المصدر، وفي حالة الإخلال بالالتزامات المتعلقة باقتطاع الضريبة وتوريدها إلى إدارة الضرائب يعرضها لعقوبات جبائية؛

- أما في حالة توزيع الأرباح تقتطع الشركة من مصدر الضريبة المستحقة، وتسلم للمساهمين الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة على التوزيعات، ثم توارد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب؛
- كما تخضع الشركة للضريبة على الدخل الإجمالي على مداخيل الإيجارية بمعدل 15% على مداخيل ايجار عقار ذات الاستعمال التجاري لفائدة شركة x.
- كما نجد الضرائب الرسوم الأخرى التي تتحملها الشركة تساهم بنسبة تتراوح بين 2.36% و1.97% وتتمثل هذه الضرائب في: حقوق الطابع على الفواتير المسددة نقدا وهي 01% من المبلغ المتضمن الرسم على القيمة المضافة دون أن يتجاوز 2.500دج، رسوم التكوين والتمهين 01% و01% على الكتلة الأجرية بعد تجاوز الشركة في توظيف 20 عامل بصفة دائمة، قسيمة السيارات، ورسم التوطين البنكي ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل المالي لشركة قاسيمي

يمثل الهيكل المالي التوليفة ما بين الأموال الخاصة والديون التي يعتمد عليها في تمويل نشاط الشركة، وبالتالي يمثل الجزء الأيسر من ميزانية الشركة (الخصوم) ، وفي هذا المطلب سوف نقوم بوصف الهيكل المالي لشركة قاسيمي للفترة 2016-2020.

أولا: عرض ميزانية الشركة لسنة 2020

قبل تحديد الهيكل المالي للشركة سوف نقوم بعرض الميزانية (الأصول والخصوم) لشركة قاسيمي لسنة 2020 والتي على أساسها سوف يتم حساب الهيكل المالي لها:

جدول رقم (04-05): جانب الخصوم لشركة قاسيمي **الوحدة: 1.000دج**

البيان	ملاحظة	2020	2019	نسبة التطور%
الأموال الخاصة				
رأس المال الصادر		2.250.000	2.250.000	
احتياطات		144.549	133.480	
النتيجة الصافية		63.557	221.389	
ترحيل من جديد		210.319	18.946	
مجموع الأموال الخاصة		**2.668.427**	**2.623.815**	**1.7**
الخصوم غير جارية				
قروض وديون مالية		400.000	400.000	
ضرائب مؤجلة خصوم		-	-	
مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا		-	-	
مجموع الخصوم غير جارية		**400.000**	**400.000**	**0.0**
الخصوم الجارية				
الموردون والحسابات الملحقة		1.340.397	391.085	
ضرائب		96.061	31.259	
ديون أخرى		174.175	151.574	
خزينة الخصوم		179.492	245.019	
مجموع الخصوم الجارية		**1.790.127**	**818.938**	**119**
المجموع العام للخصوم		**4.858.544**	**3.842.753**	**26.43**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف الشركة

يلاحظ من الجدول السابق أن خصوم الشركة قد ارتفعت بنسبة 26.43%، ويرجع هذا الارتفاع إلى الزيادة في قيمة الأموال الخاصة بنسبة 1.7%، وارتفاع الخصوم الجارية بنسبة 119%.

كما نلاحظ ثبات في الخصوم الجارية خلال سنوات الدراسة، حيث تتمثل قيمتها في تسبيق بقيمة 400.000.000 دج ممنوح للشركة من إطار صفقة بيع قطعة أرض، وهو في حوزة الشركة منذ سنة 2015 وهو يساهم ما نسبته 8.23% من خصوم الشركة في سنة 2020.

جدول رقم (04-06): جانب الأصول لشركة قاسيمي الوحدة:1000 دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي 2020	المبلغ الصافي 2019	نسبة التطور%
الأصول غير جارية					
التثبيتات المعنوية	**3.060**	**1.700**	**1.360**	**2.380**	
التثبيتات العينية	**1.168.742**	**246.220**	**922.522**	**923.987**	
أراضي	728.820	0,00	728.820	681.800	
مباني	201.487	40.740	160.746	170.820	
التثبيتات عينية أخرى	238.434	205.479	32.955	71.366	
التثبيتات الجاري إنجازها	158.469	0.00	158.469	149.266	
التثبيتات المالية	**2.536**	**0,00**	**2.536**	**1.95.000**	
مساهمات أخرى	0,00	0.00	0,00	0,00	
قروض وأصول مالية غير جارية	2.536	0.00	2.536	1.956	
ضرائب مؤجلة أصول	0.00	0.00	0.00	0.00	
مجموع الأصول غ جارية	**1.332.808**	**247.920**	**1.084.888**	**1.077.589**	**0.68**
الأصول الجارية					
المخزونات	**639.916**	**0.00**	**639.916**	**596.246**	**7.32**
الحسابات دائنة	**2.441.840**	**(18.102)**	**2.423.737**	**2.018.500**	**20.76**
الزبائن	1.733.085	18.102	1.714.982	1.410.609	
مدينون أخرون	291.774	0.00	291.774	551.293	
الضرائب وما شابهها	416.980	0.00	416.980	56.596	
الخزينة	**710.012**	**0.00**	**710.012**	**150.417**	**372**
مجموع الأصول الجارية	**3.791.768**	**(18.102)**	**3.773.666**	**2.765.164**	**36.47**
المجموع العام للأصول	**5.124.383**	**(266.022)**	**4.858.554**	**3.842.753**	**26.43**

المصدر: وثائق مقدمة من طرف الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن أصول الشركة لسنة 2020 عرفت زيادة ب 26.43% مقارنة بسنة 2019، ونجد هذه الزيادة متعلقة بعناصر الأصول المتمثلة في:

-بالنسبة للتثبيتات التي تمثل 22.33% من أصول الشركة نجدها عرفت ارتفاع شبه منعدم بنسبة 0.68 % وهذا الارتفاع مس قيمة الأراضي.

-أما بالنسبة للمخزونات فنجدها في ارتفاع ملحوظ عكس التثبيتات، فقد ارتفعت المخزونات بنسبة 7.32% بعد زيادة الطلب على المبيعات في الشركة.

-أما بالنسبة للحقوق فنجدها كذلك في تطور فقد ارتفعت بنسبة 20.79% عن سنة 2019، وهذا بسبب الارتفاع في ديون الزبائن والضرائب.

-كما عرفت خزينة الشركة بارتفاع في قيمتها بقيمة 559.594.486دج بما نسبته 372%.

ثانيا: تحليل الهيكل المالي والتمويل

سيتم تحليل الهيكل المالي من خلال حساب مجموعة من النسب المالية الدالة على الهيكلة المالية لشركة قاسيمي وتطور وضعيتها المالية خلال فترة الدراسة (2016-2020):

يمكن حساب نسبة التمويل من خلال الجدول التالي:

نسبة التمويل الدائم= الأموال الدائمة/ الأصول غير جارية

نسبة التمويل الخاص= الأموال الخاصة/ الأصول غير جارية

نسبة الاستقلالية المالية= الأموال الخاصة/ مجموع الديون

نسبة التمويل الخارجي (المديونية)= مجموع الديون/ مجموع الأصول

انطلاقا من الجدولين السابقين سوف نقوم بتحديد عناصر الهيكل المالي للشركة كما يلي:

جدول رقم (04-07): نسبة التمويل (الهيكل المالي) للشركة

نسب الهيكل المالي	2016	2017	2018	2019	2020
التمويل الدائم	2.69	2.94	2.70	2.81	2.83
التمويل الخاص	2.32	2.56	2.34	2.43	2.46
الاستقلالية المالية	2.50	0.58	0.93	2.15	1.22
التمويل الخارجي (المديونية)	0.28	0.63	0.52	0.32	0.45

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على القوائم المالية

1/ نسبة التمويل الدائم:

تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأصول غير الجارية بالأموال الدائمة وهي تعبر عن السياسة المالية للشركة، ومن خلال الجدول نلاحظ أن الشركة تمول كل الأصول الثابتة من خلال اعتماد على أموالها الدائمة، حيث حققت الشركة نسبة تفوق 200% خلال كل سنوات الدراسة وهذا يعتبر مؤشر إيجابي للشركة.

2/نسبة التمويل الخاص:

هذه النسبة تقيس تغطية الأموال الخاصة للشركة للأصول غير الجارية وبالتالي تعطينا فكرة عن حجم القروض طويلة الأجل المطلوبة لتحقيق التوازن في الأموال الدائمة.

ومن خلال الجدول نلاحظ أن الأموال الخاصة تغطى الأصول الثابتة كليا، كما أنها تغطي نسبة معتبرة من الأصول المتداولة، علما أن رأس مال الشركة عرف ارتفاع في سنة 2018 بقيمة 1.200.000.000دج من 1.050.000.000دج إلى 2.250.000.000دج.

3/نسبة الاستقلالية المالية:

اعتماد الشركة على أموالها الخاصة في تمويل أصولها يرفع من استقلاليتها المالية، ومن خلال الجدول نلاحظ أن الشركة تتمتع بالاستقلالية مالية جيدة حيث هذه النسبة أكبر من اثنين خلال السنتين 2016 و2019 أين كانت الأموال الخاصة أكثر من ضعفي الديون، كما نلاحظ أن الشركة حققت استقلالية مالية منخفضة بنسبة 58% في سنة 2017، ما ترتب عنها الزيادة في الأموال الخاصة للشركة وهذا ما حدث فعلا بارتفاع نسبة الاستقلالية المالية إلى 93% سنة 2018.

4/نسب الاستقلالية الخارجية (المديونية)

تفيد هذه النسبة في معرفة توليفة أموال المقرضين وملاك الشركة أي نسبة استخدام الديون في الهيكل المالي للشركة، نلاحظ أن هذه النسبة شبه مستقرة خلال سنوات الدراسة وهي أقل من واحد لأن الأموال الخاصة أكبر إلى حد ما من مجمل الديون، وهذا يدل على مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الدائنين.

من خلال ما تم عرضه للهيكل المالي لشركة قاسيمي والإطار الجبائي لها، نجد أن نوع الشركة وشكلها القانوني كشركة ذات مسؤولية محدودة ونوعية نشاطها المتعلق بالاستيراد والتصدير ما يضعها تخضع لنظام خاص ومعاملات جبائية خاصة جاء بها التشريع الضريبي الجزائري، في حين خلال السنوات التي أجريت عليهم الدراسة كانت الشركة تعرضت لتدهور في رقم أعمالها بعد ما انخفضت حصص الاستيراد طبقا لما نصت عليه القوانين المتعلقة الاستيراد والتصدير، هذه التغيرات التي طرأت على رقم الأعمال كان لها أثر على الوضعية الجبائية من خلال انخفاض بعض الالتزامات الجبائية كضريبة على الأرباح على الشركات والرسوم المختلفة التي تخضع لها الشركة، في حين عرفت السنة الأخيرة 2020 تأثر الوضعية المالية راجع للجائحة الصحية التي

تعرضت لها البلاد والعالم، كان لها أثر اقتصادي كبير ومالي على المؤسسات الاقتصادية ومن ضمنها شركة قاسيمي.

المبحث الثاني: تقييم التسيير الجبائي في شركة قاسيمي

إن فعالية التسيير الجبائي يقاس بمدى الانتظام الضريبي للشركة واستفادتها من الخيارات والامتيازات الجبائية التي يقرها المشرع الجبائي، ومن هذا المنطلق سنقوم في هذا المبحث بتقييم التسيير الجبائي من خلال التطرق لعملية الرقابة الجبائية التي قامت بها مصلحة الضرائب بالشركة سنة 2019 خلال الفترة الممتدة من 2015 إلى 2018 وما ترتب عنها من غرامات (مخاطر جبائية) بسب عدم احترام الشركة للقانون الجبائي.

كما حاولنا تقييم التسيير الجبائي بالقيام بعملية التدقيق الجبائي (لاستكمال فترة الدراسة) نظرا لكون هذا النوع من التدقيق غير مطبق بصفة اجبارية على شركة قاسيمي ولما لها من دور كبير في تجنب المخاطر الجبائي.

المطلب الأول: تقييم التسيير الجبائي من خلال الرقابة الجبائية

تعرضت شركة قاسيمي للرقابة الجبائية في سنة 2019، ما ترتب عنها تصحيحات في الوعاء الضريبي والعقوبات التي أثقلت كاهل الشركة، وسنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة إجراءات الرقابة الجبائية للشركة وما ترتب عنها من عقوبات المفروضة خلال فترة الرقابة الممتدة بين 2015 و2018.

أولا: إجراءات الرقابة الجبائية في محاسبة شركة قاسيمي

تتمثل الإجراءات الأولية في دراسة الملف الجبائي للشركة وإرسال إشعار من طرف الإدارة الجبائية حيث عمل المراقبون على استغلال كل المعلومات المتوفرة لديهم للوصول للنتيجة المحققة فعلا.

1/ إرسال الإشعار بالرقابة:

تم إرسال إشعار بالرقابة بتاريخ 2019/09/08 الذي يشمل الرقابة على السنوات التالية: 2015، 2016، 2017، 2018، مع تبيين نوع الضرائب والرسوم التي سيتم رقابتها وهي:

الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القية المضافة، حقوق الطابع، الضريبة على الدخل الإجمالي (الأرباح المنقولة)، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور ضريبة التكوين والتمهين، رسم التوطين البنكي، الرسم على السيارات السياحية.

وكان هذا الإشعار مرفوق بميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما تم ابلاغ الشركة بأنه يمكنها الاستعانة بمستشار من اختيارها مع إعطائها مدة 10 أيام للتحضير مستنداتها والوثائق المطلوبة منها وتكون في عين المكان.

وبتاريخ 2019/09/22 وبعد انتهاء المدة القانونية التي تتيح للمكلف بالضريبة تجهيز الوثائق المحاسبية الضرورية، تم التدخل في عين المكان على الساعة 10:00 حيث تم المعاينة الميدانية للتأكد من: مقر الشركة وجود العمال، وجود المسير ...الخ، ليتم بعدها تحرير محضر معاينة.[1]

2/إجراءات الرقابة:

من خلال الرقابة في حسابات الميزانية وحساب النتائج وكل من دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الأجور، كشوفات بنكية، تم التوصل إلى وجود بعض النقائص في بعض الحسابات وكانت عملية الرقابة كالآتي:

2-1/من حيث الشكل: تم مسك المحاسبة من طرف الشركة وفق النظام المحاسبي المالي، إلى جانب الالتزام بالقوانين فيما يخص التأشير والمصداقة على مختلف الدفاتر المحاسبية مع وجود الوثائق الثبوتية الضرورية.

---

[1] انظر الملحق رقم 02 و03.

2-2/ من حيث المضمون: بعد أن تم قبول المحاسبة شكلا، وذلك لاحترام المبادئ والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تمت الرقابة من حيث المضمون، وتم التوصل إلى:

- تجاوز سقف خصم الهبات المقدر ب 1.000.000دج في السنوات 2015، 2016 و2017؛
- عدم احترام سقف خصم اهتلاكات السيارات السياحية المحسوب على أساس 1.000.000دج متضمن كل الرسوم في سنة 2016؛
- تضخيم في المنح المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور الخاص بكل السنوات؛
- تخفيض في التصريحات الخاصة برقم الأعمال لسنة 2016؛
- اكتشاف رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة غير مبرر بالوثائق اللازمة في سنة 2015؛
- خصم ضرائب غير قابلة للخصم للسنتين 2015 و2017.

ثانيا: مضمون التبليغ الأولي للشركة (الحقوق المتملص منها والعقوبات):

بعد اكتشاف المحققين الأخطاء والنقائص السابقة الذكر، قاما بإعلام الشركة بذلك عن طريق إرسال إشعار بإعادة التقييم الأولي، كما تم منح الشركة مهلة 40 يوم للرد هذا الاشعار الذي تضمن كيفية إعادة تشكيل الأسس، الحقوق والعقوبات المفروضة، ويمكن تفصيلها فيما يلي:

1- نتائج التحقيق في الرسم على القيمة المضافة:

توصل المحققين من خلال عملية الرقابة في رقم الأعمال إلى:

- عدم مطابقة رقم الأعمال المصرح به في الفواتير وكشف العملاء مع مقبوضات الكشف البنكي خلال السنوات 2016-2018، وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

الجدول (04-08): مخرجات التحقيق في رقم الأعمال الوحدة: 1.000 دج

السنوات	2016	2017	2018
رقم الأعمال المستخرج	18.815.518	12.507.290	15.000.095
رقم الأعمال المصرح به	18.815.050	12.507.487	15.003.897
رقم الأعمال غير مصرح به	467	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة قامت بتصريح برقم أعمال أقل من الذي حققته في سنة 2016 بقيمة 467.795 دج وهذا راجع لخطأ في احتساب رقم الأعمال.

- كما توصل المحققين إلى رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة غير مبرر بالوثائق اللازمة في سنة 2015 بقيمة 1.588.612دج، وهذا ما ترتب عليه إعادة تقييم للرسم على القيمة المضافة، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول (04-09): إعادة تقييم الرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال غير مصرح به	-	467.795	-	-
prorata % لرقم الأعمال الخاضع لنسبة المخفضة	-	63,00%	-	-
رقم الأعمال غير مصرح به الخاضع للمعدل المخفض	-	294.696	-	-
الرسم على القيمة المضافة المستحق بالمعدل المخفض[1]	-	20.629	-	-
prorata %لرقم الأعمال الخاضع لنسبة العادية	-	37,00%	-	-
رقم الأعمال غير مصرح به الخاضع للمعدل العادي	1.588.612	173.099	-	-
الرسم على القيمة المضافة المستحق بالمعدل العادي	270.064	29.427	-	-
إجمالي الرسم على القيمة المضافة المستحق	-	50.056	-	-
الغرامات	67.516	7.508	-	-
الإجمالي	**337.580**	**57.564**	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

[1] معدلات الرسم على القيمة المضافة لسنتين 2015 و2016 هي 7% و17%.

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة تحملت تكاليف جبائية إضافية خلال سنتين 2015 و2016 بقيمة 337.580دج و57.564دج على التوالي متمثلة في الحقوق المتملص منها المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والغرامات المترتبة عنها.

2-نتائج التحقيق الجبائي في الرسم على النشاط المهني: نستعرضها من خلال الجدول الموالي:

الجدول (04-10): إعادة تقييم الرسم على النشاط المهني الوحدة: دج

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال غير مصرح به	-	467.795	-	-
الرسم على النشاط المهني المستحق	-	9.356	-	-
العقوبة	-	936	-	-
المبلغ الإجمالي المستحق	-	**10.291**	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أنه تم إخضاع رقم الأعمال غير مصرح به إلى إعادة تقييم الرسم على النشاط المهني بنسبة 2%، كما تخضع الشركة إلى غرامات مالية بنسبة 10% لأن المبلغ المتملص منه لا يتجاوز 50.000دج.

3-نتائج التحقيق الجبائي في الضريبة على أرباح الشركات

توصل المحققين الجبائيين من خلال عملية التحقيق في التكاليف إلى التجاوزات التالية:

3-1-خصم الشركة لرسم غير قابل للخصم من النتيجة الجبائية، وهو ما يتعلق برسم التكوين والتمهين لسنة 2015 و2017 بقيمة 755.125دج و1.471.766دج على التوالي، علما أن هذه الرسوم يتم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات وفق ما ينص عليه قانون المالية لسنة 2007 في المواد 79و 80.

3-2-تجاوز الشركة سقف خصم بعض التكاليف المتمثلة في:

- تجاوز الشركة حدود سقف الهبات، وهذا ما سنفصله في الجدول الموالي:

جدول رقم **(04-11): الهبات الواجب إعادة إدماجها في النتيجة الجبائية الوحدة: دج**

السنوات	2015	2016	2017	2018
قيمة الهبات	3.140.000	8.938.487	8.150.000	-
-حد خصم الهبات	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
-الهبات غير قابلة للخصم المدرجة في النتيجة الجبائية	-	1.296.000	1.296.000	-
الفرق الواجب إعادة إدماجه	**2.140.000**	**6.642.487**	**5.854.000**	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف الشركة

نص قانون الضرائب المباشرة على أن الهبات تخصم في حدود 1.000.000دج إلى أن شركة قاسيمي في سنوات 2015، 2016، 2017، تجاوزت الهبات السقف المحدد ما أجبر المحققين على إعادة إدماج الفرق الواجب دفعه.

- تضخيم في أقساط الاهتلاك السيارات السياحية لسنة 2016: تجاوز قيمة أقساط الاهتلاك لسيارات السياحية لمبلغ 200.000دج المحدد قانونا في سنة 2016، ترتب عنه إعادة حساب أقساط الاهتلاك واستخراج الفرق، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (04-12): جدول تفصيلي للفرق بين أقساط الاهتلاك وحد الخصم للسيارات السياحية لسنة 2016 الوحدة: دج [1]

نوع السيارة	قيمة السيارة	قسط الاهتلاك	حد خصم الاهتلاك	الفرق
Renault clio 4	1.275.213	255.043	200.000	55.034
Renault clio 4	1.275.213	255.043	200.000	55.034
Renault clio 4	1.275.213	255.043	200.000	55.034
Renault Capture	1.555.128	311.026	200.000	111.026
Citroen C3	1.717.000	343.400	200.000	143.400
Range rover	11.800.000	3.560.000	200.000	3.360.000
Porsh cayan	11.049.230	1.657.385	200.000	1.457.385
المجموع		**6.636.940**	**1.400.000**	**5.236.940**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة الاهتلاك المعاد إدماجه في الربح الخاضع للضريبة يقدر ب 5.236.940دج، وهو يخص سنة 2016.

[1] انظر الملحق رقم 03 ص 303.

ومن خلال هذه التصحيحات توصل المحققين الجبائيين إلى إعادة تقييم الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول (04-13): إعادة تقييم الضريبة على أرباح الشركات[1] **الوحدة: دج**

السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال غير المصرح به	-	467.795	-	-
-الرسم على النشاط المهني	-	-9.356	-	-
رسم التكوين والتمهين	755.125	-	1.471.766	-
أعباء غير مقبولة للخصم جبائيا (هبات)	2.140.000	6.642.487	5.854.000	-
اهتلاك السيارات السياحية	-	5.236.940	-	-
مبلغ الحقوق المتملص نها	2.895.125	12.337.866	7.325.766	-
الضريبة على أرباح الشركات المستحقة	752.733	3.207.844	1.904.699	-
الغرامة	188.183	801.961	476.175	-
المبلغ الإجمالي المستحق	**940.916**	**4.009.805**	**2.380.874**	**-**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن عملية الرقابة ساهمت في اكتشاف ربح غير مصرح به تم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26%، كما ترتبت عقوبات مالية بنسبة 25% على مبلغ الحقوق المتملص منها تجاوز 200.000دج، وبالتالي فإن الشركة قد تحملت تكاليف جبائية إضافية مرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات خلال فترة الرقابة ماعدا سنة 2018 أين عرفت الشركة انتظاما في جبايتها.

4-نتائج التحقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والرواتب:

توصل المحققين الجبائيين إلى تضخيم للمنح المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور من خلال إدراج منحة الهاتف ضمن المنح المعفاة عند احتساب المبلغ الصافي للأجور، ما ترتب عنه إخضاعها بنسبة 10%، وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

[1] انظر الملحق رقم 03 ص 302.

الجدول (04-14): إعادة تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي الوحدة: دج [1]

السنوات	2015	2016	2017	2018
قيمة منحة الهاتف غير خاضعة للضريبة	2.304.000	1.442.000	1.565.400	1.411.800
الضريبة على الدخل الإجمالي IRGغير مصرح بها 10%	230.400	144.200	156.540	141.180
العقوبة	57.600	21.630	23.481	21.177
المبلغ الإجمالي المستحق	**288.000**	**165.830**	**180.021**	**162.357**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

استنادا إلى التصحيحات السابقة، تم إبلاغ الشركة بالحقوق والعقوبات المفروضة المتمثلة فيما يلي:[2]

الجدول (04-15): الحقوق المتملص منها خلال الرقابة الجبائية الوحدة: دج

الضريبة	السنوات	الحقوق	المعدل	الضريبة المستحقة
IBS	**2015**	2.895.125	26	752.733
IBS	**2016**	12.377.860	26	3.207.844
IBS	**2017**	7.325.766	26	1.907.844
TAP	**2016**	467.795	2	9.356
TVA	**2015**	1.588.612	17	270.064
TAVA	**2016**	294.696	7	20.629
TVA	**2016**	173.099	17	29.427
IRG	**2015**	2.304.000	10	230.400
IRG	**2016**	1.442.000	10	144.200
IRG	**2017**	1.565.400	10	156.540
IRG	**2018**	1.411.000	10	141.180

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد رسالة التبليغ المتعلقة بنتائج التحقيق المحاسبي Role N: 168680

[1] انظر الملحق رقم 03 ص 303.

[2] انظر الملحق رقم 04 ص 304.

الجدول (04-16): الغرامات المترتبة عن الحقوق المتملص منها الوحدة: دج

الضريبة	السنوات	الضريبة المستحقة	معدل الغرامة	الغرامة	المبالغ الاجمالية
2015	**IBS**	752.733	25	188.183	940.916
	IRG	230.400	25	57.600	288.000
	TVA	270.064	25	67.519	337.580
المبلغ الإجمالي لسنة 2015					**1.566.496**
2016	**IBS**	3.207.844	25	801.961	4.009.805
	IRG	144.200	15	21.630	165.830
	TAP	9.356	10	936	10.292
	TVA	20.629	15	3.094	23.723
		29.427	15	4.414	33.841
المبلغ الإجمالي لسنة 2016					**4.243.491**
2017	**IBS**	1.907.844	25	476.175	2.380.875
	IRG	156.540	15	23.481	180.021
المبلغ الإجمالي لسنة 2017					**2.560.896**
2018	**IRG**	141.180	15	21.177	162.375
المبلغ الإجمالي لسنة 2018					**162.375**
	المجموع	**6.867.072**	**-**	**1.666.167**	**8.533.239**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد رسالة التبليغ المتعلقة بنتائج التحقيق المحاسبي Role N: 168680

بعد إشعار التبليغ الأولي قامت شركة قاسيمي بالرد (الحق الاعتراضي) من أجل تخفيف العقوبات، ولكنه رفض من طرف الإدارة الضريبية ما ترتب عنه إرسال تبليغ نهائي بنفس التعديلات للشركة التي أصبحت ملزمة بتسديدها في الآجال القانونية.

من خلال ما تم تحليله توصلنا إلى أن شركة قاسيمي تودع تصريحاتها في الآجال القانونية ولكنها ارتكبت بعض الأخطاء والإغفلات مما أدى بها إلى تحمل أعباء جبائية إضافية، من بينها

خصم أعباء غير قابلة للخصم وتجاوز سقف الهيبات والتبرعات، وتجاوز سقف خصم اهتلاكات السيارات السياحية بالإضافة إلى العقوبات الناتجة عن نقص في رقم الأعمال المصرح بيه بهدف تقليل النتيجة الجبائية، وهذا ما ترتب عليه غرامات بقيمة 1.666.667دج.

كما تم توصل إلى أن تعرض الشركة للمخاطر الجبائية يدل على ضعف في التسيير الجبائي خاصة في سنوات 2016 و2017، كما بلغ الإجمالي الحقوق المتملص منها والغرامات قيمة 8.533.239دج ما يثقل كاهل الشركة، وباعتبار الرقابة الجبائية إجراء رقابي عقابي من طرف الإدارة الضريبية يساعد الشركة على معرفة مدى فعالية التسيير الجبائي، لذا وجب على أصحاب القرار في الشركة صب جل اهتمامهم في العمل على تحسين التسيير الجبائي بالشركة من خلال تفعيل آلية التدقيق الجبائي، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تجنب المخاطر الجبائية والتكاليف الجبائية الإضافية وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي للشركة.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي كألية لتقييم التسيير الجبائي بالشركة

باعتبار التدقيق الجبائي مهمة خاصة تسمح باكتشاف المخاطر الجبائية التي تتحملها الشركة والتأكد من مدى امتثال الشركة للتشريعات والقوانين الجبائية، تفاديا للإجراءات العقابية المندرجة تحت الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الضريبية. وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب القيام بعملية التدقيق الجبائي لمختلف الضرائب من أجل تحديد حجم المخاطر الجبائية خلال السنتين 2019 و2020 باعتبار التدقيق الجبائي يعتبر كإجراء وقائي تصحيحي يضمن تسيير جبائي أمثل

أولا: التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات

لتدقيق في هذه الضريبة قمنا باتباع الخطوات التالية:

-إعادة حساب التسبيقات الخاصة بهذه الضريبة والتأكد من قيام الشركة بتصريح بها في وثيقة G 50 على ثلاثة تسبيقات خلال السنة؛

-إعادة حساب الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح الشركات مع التحقق من عدم إدراج الأعباء غير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفا لها؛

- التحقق من أن الشركة قامت بإعداد التصريح السنوي لنتيجتها الجبائية من خلال الجدول رقم 09 من حزمة التصريحات الجبائية، وهذا من خلال إضافة جميع الإدماجات وطرح كل التخفيضات اللازمة للحصول على نتيجة جبائية.

1-النتائج (المخالفات):

تجاوز الشركة قيمة أقساط الاهتلاك لسيارات السياحية يحسب على مبلغ 1.000.000دج المحدد قانونا وهذا ما تم اكتشافه من خلال القيام بعملية التدقيق الجبائي، وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

جدول رقم (04-17): قيمة اهتلاك السيارات السياحية الواجب إعادة إدماجها الوحدة: دج

السنوات	2019	2020
الاهتلاك الواجب إدماجه	5.747.157	4.309.740
الاهتلاك المصرح بيه	5.525.780	3.972.363
الفرق الواجب إدماجه	221.377	637.377

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

1-2-قياس الخطر الجبائي:

بعد عرض المخالفات الخاصة بهذه الضريبة يمكن حساب الخطر الجبائي للشركة كما يلي:

جدول رقم (04-18): الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على أرباح الشركات الوحدة: دج

السنوات	2019	2020
الاهتلاكات غير قابلة للخصم	221.377	637.377
IBSغير مصرح بها 26%	57.558	165.718
الغرامة 15%	8.634	24.858
مجموع الحقوق	**66.192**	**190.576**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الشركة تحملت تكاليف جبائية إضافية لعدم احترامها لحدود الخصم الاهتلاكات ما ترتب عنه خطر جبائي إجمالي بقيمة 33.492دج.

ثانيا: التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي للرواتب وأجور IRG/s:

تمت المراجعة لهذه الضريبة من خلال تحقق من كيفية الحساب والتحقق من التسجيل المحاسبي لمجموع هذه الضريبة لكل الأجور الشهرية في حساب 442 الضريبة على الدخل الإجمالي، ومقاربة هذه المبالغ الشهرية مع ما تم التصريح به في وثيقة G50 لكل شهر، وكما قمنا بمراجعة المنح الخاضعة للضريبة.

2-1-النتائج (المخالفات)

من خلال ما سبق، تم التوصل إلى أن التسجيل المحاسبي متوافق مع المبالغ المصرح بها للضريبة على الدخل الإجمالي، مع ملاحظة استمرار الشركة في إضافة منحة الهاتف المقدمة للعاملين إلى الدخل الصافي إلى غاية سبتمبر 2019، كما تم تحديد منحة الهاتف الموافقة لـ 8 أشهر بمبلغ 1.411.800دج.

2-2-قياس الخطر الجبائي:

مما سبق فإن الخطر الجبائي الناتج عن الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2019 يحسب كما يلي:

منحة الهاتف:	1.411.800
الضريبة ال IRGغير مصرح بها 10%	141.180
العقوبة 15%	21.177
المجموع الكلي	**162.357**

1- التدقيق الجبائي للرسم على التكوين والتمهين:

إن شركة قاسمي توظف عدد يفوق 100 عامل وبتالي فهي ملزمة بالقيام بتكوين عمالها وقبول المتربصين جدد بميزانية لا تقل عن نسبة 2% من الحجم الخام للأجور السنوية، ومن خلال التدقيق الجبائي تبين لنا أن الشركة لم تدفع المبلغ الكلي للرسم خلال سنتي 2019 و2020، بتأكيد من المسؤول على إعداد الأجور في الشركة.

وعليه يجب إعادة إدماج الرسم التكوين والتمهين غير مصرح بيه مع تطبيق غرامة، وفق الجدول الموالي:

جدول رقم (04-19): الخطر الجبائي المترتب عن نقص التصريح الرسم على التكوين والتمهين **الوحدة: دج**

السنوات	2019	2020
الرسم على التكوين وتمهين غير مصرح بيه	32.255	30.474
الغرامة 10%	3.226	3.047
مجموع الحقوق	**35.481**	**33.521**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الشركة تحملت تكاليف جبائية إضافية لعدم التصريح بالمبلغ الكلي لرسم التكوين والتمهين ما ترتب عنه خطر جبائي إجمالي بقيمة 6.273 دج.

ثالثا: التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة:

حتى نتمكن من القيام بالتدقيق للرسم على القيمة المضافة TVA من خلال ما يلي:

-التأكد من قيام الشركة بتصريح كل مبالغ الرسم على القيمة المضافة TVA لمبيعاتها الشهرية في وثيقة G50 من خلال التأكد من صحة مجموع المبالغ الشهرية لرقم الأعمال المحقق، من حيث المبيعات المسجلة في المحاسبة في حساب 70 (المبيعات) وكذا التسجيل الكلي لفواتير المبيعات.

بعد الاطلاع على التصريحات الخاصة بالشركة ومراجعة جميع حساباتها، اتضح أن المحاسب كان يصرح بالمبالغ الحقيقية وبرقم الأعمال الحقيقي للشركة والمتوصل إليه محاسبيا دون وجود أي تلاعب أو أخطاء في التصريح، كما لم نتوصل إلى أي اختلافات بين رقم الأعمال المحاسبي ورقم الأعمال المصرح بيه، هذا ما يجعل جميع قيم الرسم صحيحة ولا تحتوي على أي تلاعب أو أخطاء تؤدي إلى عقوبات وغرامات مالية.

– كما تمت التدقيق في رقم الأعمال المصرح به ومراجعة معدلات فرض الرسم، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (04–20): جدول تفصيلي للرسم على القيمة المضافة على المبيعات الوحدة: دج

السنوات	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	13.771.234.973	10.924.839.625
رقم الأعمال المعفى	147.030.254	666.867.457
رقم الاعمال الخاضع للضريبة	13.624.204.726	10.257.972.168
رقم الأعمال الخاضع للمعدل العادي 19%	6.437.520.151	4.353.812.734
رقم الأعمال الخاضع للمعدل المخفض09%	7.186.684.575	5.904.159.434
الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	**1.944.846.902**	**1.513.633.439**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تصريح G50

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة تحقق رقم أعمال لا يستهان به مع مؤسسات تستفيد من إعفاءات مؤقتة ودائمة فيما يخص الرسم القيمة المضافة، ففي هذا الإطار وبعد التدقيق في شهادات الإعفاء المتعلقة برقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة، تم توصل إلى حرص الشركة بإرفاق كل الفواتير بشهادات الإعفاء.

من خلال كل ما سبق فإنه لم يتم التوصل إلى مخالفات جبائية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة ما يعني عدم وجود خطر جبائي في هذا الجانب.

رابعا: التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP

للقيام بعملية التدقيق تم الاعتماد على المعطيات التالية:

-استفادة الشركة من تخفيض قدره 30% على الرسم على النشاط المهني نظرا للبيع بالجملة مع وجوب شرط عدم تحقيق رقم الأعمال نقدا وهذا بحسب قانون الضرائب المباشرة.[1]

- يتم التصريح بالرسم على النشاط المهني شهريا من خلال تصريح G50لدى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات. وكذا تصريحات سنوية متمثلة في نموذج (G04)، دون أن ننسى تصريح سنوي بالعملاء بالنسبة لرقم الأعمال المحقق بالبيع بالجملة.

جدول رقم (04-21): كشف تسديدات الرسم على النشاط المهني لسنة 2019 [2] الوحدة: دج

المنطقة	رقم الأعمال	رقم الأعمال المعفى	TAP
مستودع بني تامو الرئيسي	13.625.876.957	4.043.807.874	191.641.381
مستودع فوكة تيبازة	102.051.543	15.064.852	1.739.733
مستودع بني تامو (البيع بالتجزئة)	43.306.480	-	866.129
المجموع	**13.771.234.980**	**4.058.872.726**	**194.247.243**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن الرسم على النشاط المهني المسدد يقدر ب194.247.243 دج، وعند الاطلاع على حـ/ 642 من جدول حسابات النتائج لسنة 2019 نجد الرسم على النشاط المهني مسجل بقيمة 194.255.298 دج، نجد هناك فارق يقدر ب 194.255.298- 194.247.243= 8.055دج واجب الدفع لقباضة الضرائب وهذا يكلفها غرامة قدرها 10%، ما يجبرها على إعادة تصحيح ودفع الفرق المتواجد.

---

[1] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2021.

[2] انظر الملحق رقم 04

كما لم نتوصل إلى أي مخالفات جبائية فيما يخص الرسم على النشاط المهني ما يعني عدم وجود خطر جبائي في سنة 2020.

خامسا: التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي على المداخيل الايجارية IRG/rl:

توصلنا من خلال عرض الالتزامات الجبائية للشركة أن الشركة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي على مداخيل الإيجارية بمعدل 15% تحريري، وهذا يعتبر تجاوز للقانون الجبائي باعتبار شركة قاسيمي شركة ذات مسؤولية محدودة لا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG على المداخيل الإيجارية وفق أحكام المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة التي تنطبق حصريًا على الأشخاص الطبيعيين بالمعدلات(7%، 10%، 15%)، وحسب ما هو معمول به يشمل الدخل من الأصول الثابتة للشركة المؤجرة وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي في حساب الدخل الاستثنائي لعمليات التسيير، وبالتالي يتعين إدراجه في الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وفق أحكام المادتين 139 و140 من قانون الضرائب المباشرة بمعدل 26%، وعليه نقترح التسويات التالية:

جدول رقم (04-22): الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/ RL

الوحدة: دج

السنوات	2019	2020
المداخيل الايجارية	26.642.000	17.901.000
الضريبة على أرباح الشركات المستحقة 26 %	6.926.920	4.654.260
الضريبة على الدخل الإجمالي المدفوعة 15%	3.996.300	2.685.150
الحقوق المتملص منها	2.930.620	1.969.110
العقوبة 25%	732.655	492.278
المجموع الكلي	**3.663.275**	**2.461.388**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

سادسا: قياس الخطر الجبائي الكلي للشركة

بعد قيامنا التدقيق الجبائي لمختلف الضرائب والرسوم وقياس الخطر الجبائي لكل عنصر، فإننا سنقوم في هذه المرحلة بعرض جدول تفصيل للخطر الجبائي الكلي لكل سنة:

جدول رقم (04-23): قياس الخطر الجبائي الكلي للشركة خلال سنة 2019 الوحدة: دج

التدقيق	المخالفة	العقوبة	المجموع
الرسم على القيمة المضافة TVA	–	–	–
الرسم على النشاط المهني TAP	8.055	806	8.861
الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور IRG/s	141.180	21.177	162.357
الضريبة على الدخل الإجمالي على المداخيل الايجارية	2.930.620	732.655	3.663.275
الرسم على التكوين والتمهين	32.255	3.226	35.481
الضريبة على أرباح الشركاتIBS	57.558	8.634	66.192
المجموع (الخطر الجبائي)	**3.169.668**	**766.538**	**3.936.206**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

جدول رقم (04-24): قياس الخطر الجبائي الكلي للشركة خلال سنة2020 الوحدة: دج

التدقيق	المخالفة	العقوبة	المجموع
الرسم على القيمة المضافة TVA	–	–	–
الرسم على النشاط المهني TAP	–	–	–
الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور IRG/s	–	–	–
الضريبة على الدخل الإجمالي على المداخيل الايجارية	1.969.110	492.278	2.461.388
الرسم على التكوين والتمهين	30.474	3.047	33.521
الضريبة على أرباح الشركاتIBS	165.718	24.858	190.576
المجموع (الخطر الجبائي)	**2.165.302**	**520.183**	**2.685.485**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين أن الشركة تواجه عدة مخاطر جبائية تهدد سمعتها أمام الإدارة الجبائية ناتجة عن عدم الانتظام الجبائي وكذا قلة الفعالية الجبائية، حيث سمح لنا التدقيق الجبائي بإظهار الحقوق المتملص منها ما ترتيب عنها تحمل الشركة تكاليف جبائية إضافية بقيمة 766.538 دج و521.707 دج في سنتين 2019 و2020 على التوالي، وهذا في حالة خضوعها إلى الرقابة الجبائية من طرف إدارة الضرائب فعلى الشركة القيام بتسويتها ومعالجتها.

ويمكن ان نستنتج من خلال كل ما سبق أن الشركة لم تستفيد من مخرجات عملية الرقابة الجبائية لتحسين انتظامها الجبائي بحكم توصلنا من خلال عملية التدقيق الجبائي التي تم القيام بها خلال سنتين 2019 و2020 أن الشركة لا تزال ترتكب نفس الأخطاء التي يمكن أن تؤدي بها إلى تعرض لعقوبات وتحملها تكاليف جبائية إضافية، وعلى الرغم أن هذه المخاطر الجبائية تمثل نسبة شبه معدومة مقارنة مع رقم أعمال الشركة حيث لم تتجاوز نسبة 0.02%، فالمؤسسة تحتاج إلى تدقيق جبائي يصحح هذه الأخطاء الطفيفة في أقرب وقت.

المبحث الثالث: عرض وتقييم الخيارات الجبائية لشركة قاسيمي

سوف نحاول من خلال هذا المبحث بعرض الامتيازات الجبائية المتاحة لشركة قاسيمي في القوانين والتشريعات الجبائية والتي استفادة منها الشركة وحققت من خلالها وفرات ضريبية التي سمحت بدورها في تخفيض العبء الجبائي، كما سيتم القيام بدراسة استشرافية في ظل تطبيق التسيير الجبائي من خلال اقتراح تغيير الشكل القانوني لشركة قاسيمي من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة مساهمة من أجل تشكيل مجمع شركات للوصل فالأخير إلى العبء الجبائي التي تتحمله الشركات لو كانت فعلا مجمع جبائي حقيقي، كما سيتم عرض مختلف وفرات ضريبية المحققة في ظل تسيير جبائي رشيد.

المطلب الأول: عرض الامتيازات الجبائية للشركة

التسيير الجبائي المحكم يقوم على استفادة الشركة من كافة الامتيازات والتخفيضات المتاحة في إطار القانون الضريبي العام، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب عرض أهم الامتيازات التي استفادتها منها الشركة، كما سنحاول التعرف على الأثر الجبائي لطرق التمويل في الشركة.

أولا: الأثر الجبائي من المزايا المتاحة في إطار القانوني الجبائي العام

في إطار القانون الضريبي العام تقوم الشركة بالاستفادة من المزايا لتخفيض التكاليف الجبائية ومن بين أهم الامتيازات نجد:

1/ فوائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات:

تم التنازل على بعض التثبيتات في السنتين 2018 و2020، وسنقوم بعرض ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04-25): يبين فوائض القيمة المحققة في سنتين 2018و 2020 الوحدة: دج

السنوات	فائض القيمة الإجمالي	ف. ق طويل الأجل	ف. ق قصير الأجل	القيمة المعفاة
2018	85.409.500	56.469.962	35.509.500	47.358.325
2020	6.400.000	6.400.000	-	4.160.000

المصدر: من إعداد الباحثة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الشركة تتنازل على أغلب التثبيتات المادية بعد فترة لا تقل عن ثلاث سنوات للاستفادة من التخفيضات الضريبية الممنوحة لفوائض القيم طويلة الأجل، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة أي الاستفادة من تخفيض بنسبة 65%، كما استفادت الشركة من تخفيض بنسبة 30% فيما يخص فوائض القيم قصيرة الأجل.

2/ ترحيل الخسائر:

يسمح التشريع الجبائي الجزائري للشركة بخصم الخسائر الضريبية التي تحققها في الفترة الحالية من الربح الضريبي الذي تحققه الشركة في الفترات المستقبلية، علما أن هذا الترحيل مقيد بمدة 04 سنوات لا يجوز الترحيل بعدها ما تبقى من الخسائر.

من خلال هذه الدراسة نجد أن شركة قاسيمي حققت خسارة سنة 2018 بقيمة 34.192.816 دج، ما ترتب عنها ضريبة مؤجلة أصول بقيمة 8.890.132دج، تم ترحيله لسنة 2019 أين تم امتصاصه كليا من النتيجة الموجبة المحققة خلال تلك السنة.

ثانيا: الأثر الجبائي على طرق التمويل

في هذا الجزء من الدراسة نحاول التعرف على الأثر الجبائي لمختلف البدائل التمويلية لشركة قاسيمي، وذلك بالتطرق لكل بديل تمويلي سواء كان هذا البديل داخلي كالتمويل الذاتي أو خارجي كالاقتراض من خلال الاستفادة من الوفر الضريبي الذي ينتج من ذلك.

1/ الأثر الجبائي على الاستدانة:

كما سبقنا وأن عرضنا شركة قاسيمي لا تعتمد بشكل كبير على التمويل بالقروض خلال فترة الدراسة، حيث لجأت إلى قروض بنكية قصيرة الأجل، فيما يلي سندرس التأثير الضريبي على هذا النوع من التمويل كما نجد أن مبلغ القروض الطويلة الأجل التي تظهر في جانب الخصوم من ميزانية الشركة هو عبارة عن تسبيق، وكما هو معروف التسبيقات لا تهتلك ولا تحسب عليها فائدة، وعليه لا تحقق للشركة الوفرات الضريبية التي تهمنا في هذه الدراسة.

جدول رقم (04-26): الوفر الضريبي الناتج عن الاستدانة لشركة قاسيمي الوحدة: دج

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
النتيجة الجبائية	284.952.493	388.430.331	-34.192.816	244.306.414	78.689.541
المصاريف المالية	30.722.904	130.171.904	88.725.915	101.340.783	32.683.240
الضريبة IBS	74.087.648	100.9991.886	-	63.519.597	20.459.280
النتيجة الجبائية دون" المصاريف المالية	315.675.397	518.602.136	54.533.099	379.839.740	111.372.781
الضريبة IBS"	82.075.603	134.836.555	14.178.606	98.758.332	28.956.923
الوفرات الضريبية	7.987.955	33.844.669	14.178.606	35.238.735	8.497.643

المصدر: من إعداد الباحثة

يظهر من الجدول السابق، أن خصم المصاريف المالية من النتيجة الإجمالية فقد حقق للشركة وفر ضريبي وفق العلاقة التالية:

الوفر الضريبي= الفائدة x معدل الضريبة

قدر بـ 7.987.955دج لسنة 2016، ومبلغ قدره 33.844.66دج لسنة 2017، بينما لكل من سنة 2018، 2019 و2020 الوفر الضريبي المحقق هو 14.178.606دج، 35.238.735دج، 8.497.643دج على التوالي، وهذا يعني أن الاعتماد على الاقتراض أفضل من الناحية الجبائية لأن المصاريف المالية تخفض من الربح الخاضع للضريبة.

2/ الأثر الجبائي على التمويل الذاتي

إن معظم مكونات التمويل الذاتي معفاة من الضريبة مما يحقق للشركة وفرات ضريبية، باعتبارها أكثر العناصر استهداف من قبل سياسات التحفيز الضريبية التي توفرها التشريعات الجبائية.

2-1/قدرة التمويل الذاتي لشركة قاسيمي:

سوف نقوم حساب قدرة التمويل الذاتي للشركة والتي توضح قدرة النشاط الاستغلالي للمؤسسات على توليد الموارد المالية الداخلية، تحسب القدرة على التمويل الذاتي من خلال العلاقة التالية:

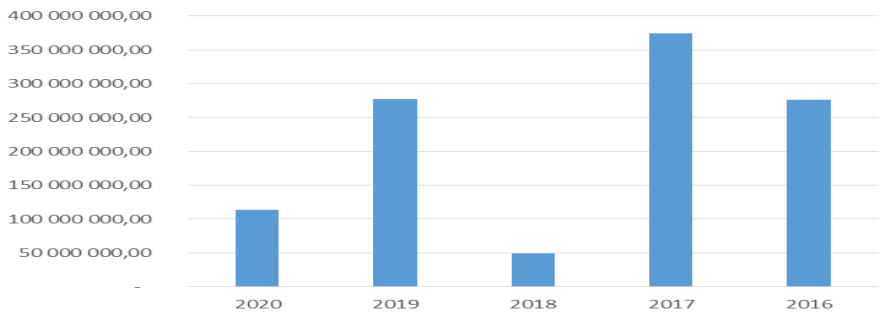
قدرة التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + مخصصات الاهتلاك + مخصصات المؤونات

جدول رقم (04-27): قدرة التمويل الذاتي للشركة **الوحدة: دج**

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
النتيجة الصافية	223.434.232	308.024.263	-11.053.224	221.389.372	63.557.678
مخصصات الاهتلاك	52.811.113	66.779.224	60.607.856	55.542.457	49.631.160
مخصصات المؤونات	-	-	-	-	-
قدرة التمويل الذاتي	276.245.345	374.803.487	49.554.632	276.931.829	113.188.838
نسبة التغير (%)	-	35,68	-700	458,84	-59,12

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد جدول حسابات النتائج

الشكل رقم (04-04): تطور قدرة التمويل الذاتي لشركة قاسيمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول السابق

ما يمكن استخلاصه من خلال الجدول والشكل أعلاه بأن الشركة حققت قدرة على التمويل الذاتي طوال فترة الدراسة وذلك نظرا لأنها حققت نتائج إيجابية في كل السنوات ما عدا سنة 2018 أين حققت الشركة خسارة، كما تميزت قدرة التمويل الذاتي للشركة بالنمو وذلك بالزيادة بنسبة 35.68% في سنة 2017 مقارنة ب 2016، ثم انخفضت ب 700 %في سنة 2018 ثم لترتفع مرة أخر سنة 2019 وبنسبة 458,84% لتعاود الانخفاض بنسبة 59,12% سنة 2020 وهذا راجع لانخفاض في نتيجة الدورة وتراجع في أقساط الاهتلاك.

كما نلاحظ أن المؤونات لم تساهم في قدرة التمويل الذاتي حيث لم تقم الشركة بتخصيص أي مؤونات خلال فترة الدراسة.

2-2/ الوفرات الضريبية المحققة للاهتلاكات

حققت الشركة وفرات ضريبية هامة من خلال الاهتلاكات، وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (04-28): يبين الوفرات الضريبية للاهتلاكات الوحدة: دج

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
مخصصات الاهتلاك	52.811.113	66.779.224	60.607.856	55.542.457	49.631.160
الاهتلاكات غير مقبولة للخصم جبائيا	5.797.947	-	5.675.789	5.525.780	-
معدل الضريبة على أرباح الشركات	%26	%26	%26	%26	%26
الوفر الضريبي	12.223.423	17.362.599	14.282.337	13.004.341	12.904.102

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد جدول حسابات النتائج

نلاحظ من الجدول السابق، أن خصم الاهتلاكات من النتيجة الخاضعة للضريبة يسمح بتحقيق وفر ضريبي هام، محدد بقيمة مخصصات الاهتلاك في معدل الضريبة على أرباح الشركات، ففي

سنة 2016 نجد أن شركة قاسيمي قد حققت وفرا ضريبيا يقدر ب 12.223.423دج، وفي سنة 2017 نجدها حققت أكبر وفر ضريبي بقيمة 17.362.599دج، ثم عرفت هذه الوفرات تناقص خلال سنوات 2018،2019، و2020.

3/ سياسة الاستثمارات والاهتلاك في المؤسسة

تعتبر الاهتلاكات القيمة الدنيا للتمويل الذاتي حيث لا يمكن تصور مؤسسة بدون استثمارات كما تحقق الاهتلاك وفرات ضريبية هامة، لذلك سيتم عرض سياسة الاستثمارات والاهتلاكات في المؤسسة.

3-1/سياسة الاستثمارات

من خلال هذه النقطة سنحاول تسليط الضوء على تطور الاستثمارات في المؤسسة وهذا خلال فترة الدراسة أي ما بين 2016-2020، باعتبارها زيادة الاستثمارات تسمح برفع قيمة الاهتلاكات التي تؤثر إيجابا على قيمة الوفرات الضريبية ويمكن توضيح تطور الاستثمارات التي تمت حيازتها من طرف المؤسسة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (04-29): حيازة الاستثمارات في شركة قاسيمي بين 2016-2020

الوحدة: دج

رقم الحساب	2016	2017	2018	2019	2020
20	-	-	-	3.060.000	-
21	129.153.286	193.292.722	26.859.867	8.549.205	47.783.999
23	20.449.328	13.921.600	69.639.945	17.226.890	9.203.986
27	1.596.988	2.371.775	717.120	2.624.000	2.550.500
المجموع	**151.199.602**	**209.586.097**	**97.216.932**	**31.460.095**	**59.538.485**
نسبة الحيازة في كل سنة	%27,37	%38,17	%17,70	%6,28	%10,48

المصدر: الأصول في قائمة المركز المالي

من الجدول السابق يتبين أن المؤسسة قد حازت على أكبر نسبة للاستثمارات في سنة 2017 بمعدل 38% هذا ما يفسر تناقص نسبة الحيازة في السنوات الأخرى.

لكن لا يمكن الاعتماد على المعطيات السابقة فحسب، للحكم على أن المؤسسة تتبع سياسة محفزة للاستثمار أو لا، بل يجب مقارنة ما حازت عليه من استثمارات مع ما تنازلت عليه، لذا سنحاول في الجدول الموالي تبيان قيم الاستثمارات المتنازل عليها خلال فترة الدراسة.

جدول رقم (04-30): الاستثمارات المتنازل عنها في مؤسسة قاسيمي بين 2016-2020

الوحدة: دج

رقم الحساب	2016	2017	2018	2019	2020
20	-	-		1.005.944	-
21	2.029.779	248.458.759	65.741.243	19.205.350	35.874.745
23	40.424.090	181.010.000	-	-	-
27	1.559.768	2.345.100	1.445.595	1.927.300	1.970.200
المجموع	**44.013.637**	**431.813.859**	**67.186.838**	**20.211.294**	**37.844.945**

المصدر: الأصول في قائمة المركز المالي

يلاحظ من الجدول السابق، أن أكبر قيمة للاستثمارات المتنازل عليها هي سنة 2017 وهذا ما يفسر زيادة نسبة الحيازة لنفس السنة.

3-2/ سياسة الاهتلاك المتبعة:

إن المؤسسة تنتهج طريقة الاهتلاك الخطي في حسابها لأقساط الاهتلاك، رغم أن المشرع الجبائي سمح للمؤسسات من تغيير طريقة الاهتلاك في ظل بعض الشروط، وباعتبار الاهتلاك تكلفة وهمية لم تنفقها المؤسسة فعلا، ما يترتب عنها وفرات ضريبية، لذا سنحاول تبيان تطور أقساط الاهتلاك خلال فترة الدراسة، وهذا من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (04-31): أقساط الاهتلاكات للاستثمارات للفترة 2016-2020 [1]

الوحدة: دج

رقم الحساب	2016	2017	2018	2019	2020
2804	201.188	201.188	201.188	775.564	1.020.000
2813	234.300	8.505.451	9.876.973	10.074.365	10.074.365
28181	3.623.465	7.197.556	8.282.492	8.534.564	8.941.764
28184	44.277.587	49.163.101	37.183.305	32.386.200	25.528.951
28185	3.762.019	4.032.524	3.901.297	2.559.469	2.912.955
28188	712.548	679.397	1.162.592	1.212.290	1.153.121
المجموع	52.811.113	69.779.224	60.607.856	55.542.457	49.631.160

المصدر: الأصول في قائمة المركز المالي

انطلاقا من الجدول السابق، يلاحظ تناقص مستمر لأقساط الاهتلاك ماعدا سنة 2017، وهذا راجع إلى الارتفاع في قيمة الاستثمارات المتنازل عليها في تلك السنة، وهذا ما أثر سلبا على قيمة أقساط الاهتلاك.

المطلب الثاني: اختيار نظام الاخضاع الخاص بالمجمعات

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بدراسة استشرافية ومحالة تفعيل التسيير الجبائي للشركة بدراسة تأثير تغيير الشكل القانوني على العبء الجبائي التي تتحمله الشركات، من خلال اقتراح تغيير الشكل القانوني لشركة قاسيمي من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة مساهمة من أجل تشكيل مجمع شركات وتوفير الشروط اللازمة من أجل الاستفادة من النظام الجبائي للمجمعات، للوصل فالأخير لمقارنة بين العبء الضريبي التي تتحمله الشركات المستقلة مع ما تتحمله الشركات في شكل مجمع.

أولا: الشروط الواجب توفرها لتطبيق نظام الاندماج الجبائي: إن تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يخضع لجملة من الشروط منها ما هو متعلق بالشركة الأم ومنها ما هو متعلق

[1] أنظر الملحق رقم 08.

بالشركات التابعة لها، فإذا توفرت هذه الشروط يجوز للمجمع اختيار الخضوع للنظام الجبائي للمجمعات حيث يسمح هذا النظام باستفادة المجمع من عدة إعفاءات ضريبية هامة أقرها المشرع الجبائي الجزائري تشجيعا لتكوين المجمعات.

وعلى هذا الأساس تم اقتراح تطبيق مجمع قاسيمي من خلال جعل الشركة الأم شركة قاسيمي SKIP مع إدخال في نطاق التجميع الشركات التابعة، ويتعلق الأمر بالشركات التالية:

- قاسيمي اندستري Kacimi Industrie (Kacimi IND)

-هولدينغ لاستيراد الحبوب والبقول الجافةHolding Grain Trade (HGT)

- قاسيمي دالاص(K-Dallas) Kacimi Dallas

سيتم التعريف بالمؤسسات المعنية بالتجمع من خلال بطاقة معلومات عامة حول كل مؤسسة، متمثلة فيما يلي:

جدول رقم (04-32): معلومات عامة حول مؤسسة Kacimi IND

شكل الشركة	**شركة ذات مسؤولية محدودة**
رأس المال	10.000.000دج
الغرض الاجتماعي	صناعية
إدارة الشركة	يديرها شركين
مكان النشاط	بن حمداني بوفاريك البليدة
الرقابة الخارجية/ الداخلية	محافظ حسابات/ لا يوجد
نشاط	تحويل الخشب
عدد الموظفين	105 عامل
العملاء /الموردين	العملاء محليين /الموردين خارجيين ومحليين
النظام المحاسبي	محاسب داخل الشركة وفق النظام المحاسبي المالي
نظام الاخضاع الجبائي	النظام الحقيقي

المصدر: من إعداد الباحثة

جدول رقم (04-33): معلومات عامة حول مؤسسة K-Dallas

شكل الشركة	شركة ذات مسؤولية محدودة
رأس المال	46.628.000دج
الغرض الاجتماعي	خدماتية
إدارة الشركة	يديرها شركين
مكان النشاط	بني تامو البليدة
الرقابة الخارجية/ الداخلية	محافظ حسابات/ لا يوجد
نشاط	نقل البضائع
عدد الموظفين	10عمال
العملاء /الموردين	العملاء محليين /الموردين محليين
النظام المحاسبي	محاسب داخل الشركة وفق النظام المحاسبي المالي
نظام الاخضاع الجبائي	النظام الحقيقي

المصدر: من إعداد الباحثة

جدول رقم (04-34): معلومات عامة حول مؤسسة HGT

شكل الشركة	شركة ذات مسؤولية محدودة
رأس المال	450.000.000دج
الغرض الاجتماعي	تجارية
إدارة الشركة	يديرها شركين
مكان النشاط	بني تامو البليدة
الرقابة الخارجية/ الداخلية	محافظ حسابات/ لا يوجد
نشاط	استيراد الحبوب والبقول الجافة
عدد الموظفين	09 عمال
العملاء /الموردين	العملاء محليين والموردين خارجيين
النظام المحاسبي	محاسب داخل الشركة وفق النظام المحاسبي المالي
نظام الاخضاع الجبائي	النظام الحقيقي

المصدر: من إعداد الباحثة

لأجل تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يفرض المشرع الجبائي الجزائري شرطين أساسين، نلخصهما فيما يلي:

1/ تغيير الشكل القانوني

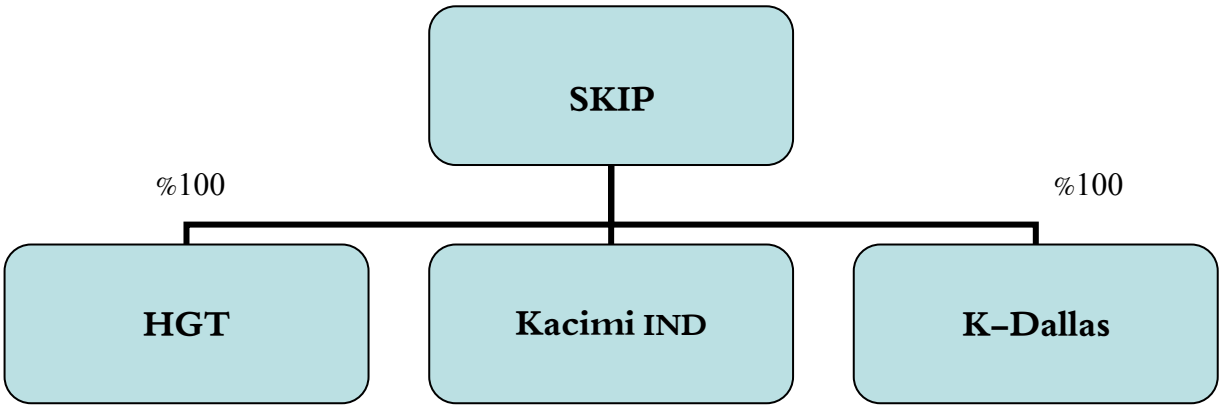
أول خطوة من أجل تشكيل المجمع تغيير الشكل القانوني للمؤسسات من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة مساهمة (SPA)، حيث يعتبر المشرع الجزائري شركات المساهمة وحدها هي المؤهلة للخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.

وفيما يخص العقود التي تثبت نقل الممتلكات بين الشركات أعضاء التجمع التي تثبت تحويلات الشركات من أجل إدماج التجمع معفاة من حقوق التسجيل (المادة 36 من قانون المالية 1997). في هذا الصدد، يجدر الذكر بأن الإعفاء من الحقوق لا يخص الإعفاء من إجراء التسجيل، فالعقود تخضع للتسجيل غير أنه لا ينشئ عنها أي دفع للحقوق.

2/ شرط نسبة المساهمة

شرط اكتساب الشركة الأم لمساهمة تقدر على الأقل بنسبة 90% في الشركة التابعة وبصفة المباشرة، ومن خلال الدراسة سنقوم بافتراض أن الشركة الأم تكتسب بنسبة 100% في رأسمال الشركات التابعة لها، وعليه سوف نقترح هيكل تنظيمي للمجمع على الشكل التالي:

الشكل رقم (04-05): الهيكل التنظيمي المقترح للمجمع قاسيمي



المصدر: من إعداد الباحثة

ثانيا: تطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات

يوفر تطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات مزايا متعددة كونه يحقق لمختلف شركات المجمع اقتصادا ضريبيا هاما بفعل تطبيق آلية تجميع نتائج الشركات الأعضاء مما يسمح بالمقاصة شاملة بين الأرباح والخسائر المحققة والعديد من التحفيزات الجبائية الأخرى.

ولتطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات يستلزم أولاً تحديد النتائج الجبائية الفردية لكل شركة، ثم إضافتها معا لنكون قادرين على تحديد النتيجة الإجمالية، كما يجب إجراء إعادة صياغة لبعض العمليات لا سيما فيما يتعلق بالمعاملات داخل المجمع.

1/ عرض نتائج المؤسسات قبل التجميع

حققت مؤسسات المجمع النتائج التالية:

جدول رقم (04-35): النتائج الصافية المحققة خلال الفترة (2016-2020)

الوحدة:دج

السنوات	SKIP	Kacimi IND	HDG	K- Dallas
2016	223.434.232	Neant	4.911.119	37.710.719
2017	308.024.263	-7.159.366	2.365.733	9.929.422
2018	-11.053.224	24.310.928	638.660	7.013.834
2019	221.389.372	20.636.796	-4.260.195	8.232.349
2020	63.557.678	-23.494.754	362.615	2.600.390

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية للمؤسسات

جدول رقم (04-36): النتائج الجبائية لكل المؤسسات خلال الفترة[1] (2016-2020)

الوحدة: دج

السنوات	SKIP	Kacimi IND	HDG	K- Dallas
2016	284.952.493	Neant	6.979.372	14.569.548
2017	388.430.331	-7.159.366	3.196.936	13.418.137
2018	-34.192.816	17.941.293	876.916	9.508.995
2019	244.306.141	21.843.939	714.017	11.124.796
2020	78.689.541	-22.344.712	420.869	3.538.722

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية للمؤسسات

من أجل جمع النتائج الخاصة بشركات المجمع الداخلة في نطاق الإدماج يجب القيام بالتعديلات اللازمة، وإقصاء العمليات البينية الخاصة بالأعضاء الداخلين في مجال الاندماج الجبائي، ومن أهمها:

-إعادة إدراج في النتيجة مؤونات تدني قيم الحقوق أو بالخسائر المحتملة الخاصة التي سجلتها شركات المجمع فيما بينها (لم تسجل مؤسسات المجمع أي مؤونات فيما بينها).

-إقصاء الآثار الجبائية لعملية التخلي عن الحقوق والإعانات التي تحصل بين شركات المجمع، يجب خصم الأرباح الموزعة بين شركات المجمع (لا يوجد).

-يجب إقصاء نتائج التنازلات البينية المتعلقة بالأصول الثابتة (لا يوجد).

2/العمليات البينية بين مؤسسات التجمع:

تحقق مؤسسة SKIP (الشركة الأم) تعاملات مع كل من المؤسسات التابعة لها، ما حققت لهذه المؤسسات من خلالها رقم أعمال على مدار خمس سنوات[2]، وهي مبينة في الجداول التالية:

[1] أنظر الملحق رقم 06

[2] أنظر الملحق رقم 07

جدول رقم (04-37): رقم الأعمال المحقق بين شركة HDG مع شركة SKIP

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	17.200.000	12.100.000	21.360.000	22.700.000	18.400.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

اتضح لنا من الجدول أعلاه أن مؤسسة HDG عرفت تحقيق رقم أعمال بمجموع **91.760.000**دج خلال سنوات الدراسة، وجميع هذه العمليات تم تحقيقها مع مؤسسة SKIP بنسبة 100 %ما عدا سنة 2020 أين حققت ما نسبته 96.52% من رقم أعمالها الكلي.

الجدول رقم (04-38): رقم الأعمال المحقق بين شركة K-Dallasمع شركة SKIP

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	17.416.717	13.900.000	3.200.000	10.000	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن مؤسسة SKIP ساهمت في تحقيق نسبة من رقم أعمال مؤسسة K-Dallasبمجموع قدره **34.526.717**دج وهذا خلال أربع سنوات الأولى للدراسة، كما نلاحظ أن الرقم الأعمال ينخفض خلال فترة الدراسة حتى ينعدم في سنة 2020.

الجدول رقم (04-39): رقم الأعمال المحقق بين شركة Kacimi IND مع شركة SKIP

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	-	-	308.778.103	456.570.931	240.915.434

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

الجدول رقم (04-40): رقم الأعمال المحقق بين شركة SKIPمع شركة Kacimi IND

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	-	-	27.582.214	7.108.426	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

من خلال الجدولين أعلاه يبين لنا أن كل من مؤسستي SKIP وKacimi INDكانت لهما تعاملات تبادلية، حيث أن كل مؤسسة ساهمت في تحقيق نسبة من رقم أعمال الأخرى، حيث كانت مساهمة SKIP بمجموع 1.006.264.468دج من رقم أعمال شركة Kacimi IND، أما هذه الأخيرة ساهمت بتحقيق ما قيمته 34.690.640.6دج من رقم أعمال مؤسسة SKIP.

ثالثا: الوفرات الضريبية المحققة في حالة اختيار الشركة نظام الجبائي للمجمعات

يستفيد مجمع الشركات بإجراء مقاصة للأرباح والخسائر المسجلة بين نتائج الشركات، كما يمكن لكل شركة من شركات المجمع القيام بالخصومات المحددة قانونيا بمعنى أن كل شركة عضو في المجمع يمكنها الاستفادة من حدود الخصوم المسموح بها، إضافة إلى امتيازات جبائية تحقق للمجمع وفورات ضريبية هامة.

1/ الوفرات الضريبية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني

يستفيد مجمع KACIMIمن الإعفاء من الرسم على النشاط المهني على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء وفق ما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعليه سوف نقوم بحساب الرسم على النشاط المهني المعفى للمجمع علما أنه رقم الأعمال المحقق بين شركة Kacimi IND مع شركة SKIP لن يأخذ بعين الاعتبار في حساب الوفرات الضريبية للرسم على النشاط المهني لأن مؤسسة Kacimi IND تستفيد من التحفيزات الجبائية المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وعليه الشركة معفاة من الرسم على النشاط المهني خلال فترة الاستغلال.

وتتمثل الوفرات الضريبية للرسم على النشاط المهني في إطار المجمع الجبائي، فيما يلي:

جدول رقم (04-41): الوفرات الضريبية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني (2016-2020) **الوحدة: دج**

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الداخلي	34.616.717	26.000.000	360.920.317	486.389.357	259.315.434
الرسم على النشاط المهني	589.134	447.400	749.191	417.518	257.600

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة حققت وفرات ضريبية بقيمة 2.460.843دج فيما يخص الرسم على النشاط المهني خلال فترة الدراسة.

2/ الوفرات الضريبية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

كما يعفى المجمع من تطبيق الرسم على القيمة المضافة على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء، ما يترتب عنه وفرات ضريبية هامة الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (04-42): الوفرات الضريبية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (2016-2020) **الوحدة: دج**

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الداخلي	34.616.717	26.000.000	360.920.317	486.389.357	259.315.434
الرسم على القيمة المضافة	6.577.176	4.940.000	68.574.859	92.413.978	49.269.932

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن الشركة حققت وفرات ضريبية بقيمة 221.775.945دج فيما يخص الرسم على القيمة المضافة خلال فترة الدراسة.

3/ الوفرات الضريبية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

سوف نحاول من خلال هذه النقطة حساب الوفرات الضريبية من خلال مقارنة الضريبة على أرباح الشركات قبل وبعد التجميع.

3-1/الضريبة على أرباح الشركات قبل التجميع:

الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من قبل شركات المجمع كل على حدة قبل إجراء عملية التجميع، متمثلة فيما يلي:

جدول رقم (04-43): الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة خلال الفترة (2016-2020)
الوحدة: دج

السنوات	SKIP	Kacimi IND	HDG	K- Dallas	المجموع
2016	74.087.648	-	1.814.637	3.788.082	79.690.367
2017	100.991.886	-	831.203	3.488.715	105.311.804
2018	-	-	227.998	2.472.339	2.700.337
2019	63.519.597	-	185.644	2.892.446	66.597.687
2020	20.459.280	-	109.426	920.068	21.488.774
المجموع	267.978.543	-	3.228.908	47.653.650	**275.788.969**

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية للمؤسسات

الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من قبل الشركات كل على حدة قبل إجراء عملية التجميع تساوي إلى 275.788.969دج، كما نلاحظ من الجدول السابق أن شركة Kacimi IND معفاة من الضريبة على أرباح الشركات لاستفادتها من التحفيزات الجبائية المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار خلال فترة الاستغلال.

3-**2/الضريبة على أرباح الشركات بعد التجميع:** سوف نحاول حساب النتيجة المجمعة من خلال إدخال بعض التعديلات، نلخصها في الجدول الموالي:

جدول رقم (04-44): النتائج الجبائية المجمعة خلال الفترة (2016-2020) الوحدة: دج

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
النتيجة الجبائية المجمعة	306.501.413	405.045.404	23.806.905 -	233.087.240 *	82.649.132
+ الوفرات الضريبية للرسم على النشاط المهني	589.134	447.400	749.191	417.518	257.600
النتيجة الجبائية للمجمع	307.090.547	405.492.804	23.057.714 -	233.504.758	82.906.732
الضريبة على أرباح الشركات IBS» (1)	79.843.542	105.428.129	-	60.711.237	21.555.750
الضريبة على أرباح الشركات قبل التجميع IBS (2)	79.690.367	105.311.804	2.700.337	66.597.687	21.488.774
الفرق = (1) -(2)	153.175	116.325	-2.700.337	-5.886.450	66.976

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات الشركة

نلاحظ من الجدول السابق أن تطبيق النظام الجبائي على مجمع Kacimi من خلال المقاصة بين الأرباح والخسائر المحققة من طرف مؤسسات المجمع، حقق وفرات ضريبية فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بمبلغ 2.700.000دج و5.886.450دج خلال سنتين 2018 و 2019، على التوالي، وهذا راجع لتحميل خسارة الشركة الأم SKIP في سنة 2018 على نتائج الشركات التابعة وترحيله لسنة 2019.

علما أن شركة قاسيمي اندسترو ملزمة بمسك محاسبة منفصلة للخضوع لمعدل 19% الخاص بالنشاط الإنتاجي.

كما نلاحظ أنه تم إدراج الوفرات الضريبية الناتجة عن الرسم على النشاط المهني باعتباره عبء لم تعد تتحمله المؤسسات بعد تشكيل المجمع، مما يؤدي إلى ارتفاع النتيجة الإجمالية بقيمة الرسم

* ترحيل خسارة 2018: 256.144.954-23.057.714= 233.087.240دج.

على النشاط المهني، بالإضافة إلى ذلك فإن قيمة الضرائب على أرباح الشركات ترتفع بدورها من جراء الزيادة في الوعاء الضريبي الناجم عن انخفاض التكاليف (باعتبار الرسم على النشاط من الرسوم القابلة للخصم) وهذا ما نلاحظه في السنوات 2015، 2016 و2020.

من خلال ما سبق يمكن نلاحظ أن المؤسسات تضيع فرصة مهمة من خلال عدم تشكيل مجمع والاستفادة من النظام الجبائي للمجمعات الذي يعتبر تحفيز يترتب عنه وفرات ضريبية هامة.

خلاصة الفصل:

تم التوصل من خلال هذا الفصل إن شركة قاسيمي قد تحملت تكاليف جبائية إضافية من خلال العقوبات التي سلطتها الإدارة الجبائية عليها، وذلك بعد اكتشاف هذه الأخيرة لبعض المخالفات وتخفيضها لرقم الأعمال بهدف تقليل النتيجة الجبائية وغيرها من الأسباب التي أدت إلى تحمل الشركة تكاليف جبائية إضافية. ومن أجل ذلك يجب على الشركة العمل على تفعيل التدقيق الجبائي باعتباره أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث يسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة ويعمل على تدنئة المخاطر الجبائية باعتباره إجراء وقائي تصحيحي يضمن تسيير جبائي أمثل، تفاديا للإجراءات العقابية المندرجة تحت الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الضريبية.

كما توصلنا من خلال الدراسة الاستشرافية إلى أن انضمام الشركة إلى تجمع شركات بقصد تخفيف عبء الجبائي من خلال تطبيق نظام الجبائي للمجمعات يسمح من تحقيق وفرات ضريبية هامة أكثر مما يمكن ان تحققه الشركة مستقلة، وهذا في ظل تسيير جبائي رشيد.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

لقد تم السعي من خلال هذه الدراسة للوصول إلى مساهمة التسيير الجبائي في ترشيد عملية اتخاذ القرار باعتبارها وظيفة محورية في مختلف المؤسسات كون مصيرها ونجاحها وتحقيق أهدافها أصبح مرهونا بها، ونجد أمام الشركة العديد من القرارات الاستراتيجية كقرار اختيار شكلها القانوني والقرارات المالية، ومن بين العوامل المؤثرة عليها في الشركة هو العامل الجبائي، حيث تعتبر التكلفة الضريبية عاملاً أساسياً محدداً لمختلف القرارات في الشركة.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية ودراسة التطبيقية في شركة **قاسيمي** تم التحقق من صحة الفرضيات من نفيها كالتالي:

- **اختبار صحة الفرضية الأولى " عملية التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية تتم بالاستفادة من الاختيارات والتحفيزات الجبائية وتحمل أقل عبء جبائي ممكن وتجنب التعرض للخطر الجبائي**" تم إثبات صحة الفرضية، فالتسيير الجبائي الجيد للشركة يتم من خلال الاستفادة من الاختيارات والتحفيزات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى، وهذا لتحقيق الأمن الجبائي.
- **اختبار صحة الفرضية الثانية: " تأثير التسيير الجبائي على اتخاذ القرارات المالية من خلال مساهمته في تدنية التكلفة الضريبية، والمتعلقة بالقرارات المالية المتمثلة في التمويل والاستثمار وتوزيع الأرباح**" هذه الفرضية صحيحة، حيث تم التوصل إلى أن إلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة، كما توصلنا لوجود تأثير للضريبة على قرار الاستثمار وتوزيع الأرباح باعتبار الهدف الأساسي للشركة هو تعظيم الأرباح التي تتأثر

بصورة مباشرة بمختلف الضرائب، كما يترتب على عدم الاهتمام بالجانب الجبائي في الشركة الاقتصادية إلى زيادة التكلفة الضريبية للقرارات المالية.

- **إختبار صحة الفرضية الثالثة: " يسمح اختيار الشكل القانوني الأنسب للشركة بتحقيق أكبر مزايا جبائية ممكنة استنادا على التسيير الجبائي"** تم إثباتها، بحيث أدرج القانون التجاري الجزائري مختلف الأشكال القانونية للشركة، ولقد عمل التشريع الجبائي الجزائري على فرض ضرائب على الأرباح تختلف من شركة إلى أخرى حسب الشكل القانوني لها، وهذا ما يجعل المؤسسات تختار الشكل القانوني الذي يوفر لها أكبر مزايا جبائية ممكنة وبتالي أقل تكلفة جبائية.
- **إختبار صحة الفرضية الرابعة:" التسيير الجبائي ضعيف الفعالية في شركة قاسيمي وبالتالي يؤثر في اتخاذ القرارات المالية"** تم إثبات صحة هذه الفرضية، فشركة قاسيمي لا تمارس الحد الأدنى من التسيير الجبائي لتعرضها لمخاطر جبائية من خلال الغرامات والعقوبات التي تحملتها الشركة جراء عملية الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الضريبية، ومن خلال ما تم اكتشافه من المخاطر الجبائية جراء قيامنا بالتدقيق الجبائي، ومن جانب آخر شركة قاسيمي لا تعظم وفراتها الضريبية بسبب سوء الاستفادة من مختلف الخيارات الجبائية المتاحة مثل انضمام الشركة إلى تجمع شركات بقصد تخفيف عبء الجبائي من خلال تطبيق نظام الجبائي للمجمعات.

ثانيا: نتائج الدراسة

تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج قسمت إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية، وهي كالتالي:

1. نتائج الجانب النظري:

- التسيير الجبائي يمكن الشركة من استغلال الخيارات الجبائية التي تتيحها التشريعات الجبائية؛
- الوظيفة الجبائية جزء من الوظائف العامة للمؤسسة يجب أن تتحدد أهدافها تبعا للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- يعمل كل من التدقيق الجبائي، والاستثارة الجبائية والحوكمة الجبائية على تقييم وتفعيل التسيير الجبائي في الشركة الاقتصادية؛
- عند إنشاء مؤسسة يجب على المسير اختيار الشكل القانوني المناسب الذي يسمح بتحقيق أقل تكلفة جبائية والذي يوفر لها أكبر ميزة جبائية؛
- ادراج العامل الجبائي في عملية اتخاذ القرار يقدم اسهامات بارزة في ترشيد القرارات الاستراتيجية وهو ما ينعكس إيجابيا على قيمة الشركة؛

2. نتائج الجانب التطبيقي:

- باعتبار شركة قاسيمي شركة ذات مسؤولية محدودة تخضع لجملة من الضرائب والرسوم التي يقرها التشريع الجبائي الجزائري وفي ظل خضوعها للرقابة الجبائية خلال الفترة 2015-2018 فقد تحملت تكاليف جبائية إضافية من خلال العقوبات التي سلطتها الإدارة الجبائية عليها؛
- كما تعرضت شركة قاسيمي للخطر الجبائي جاء نتيجة معالجة الضرائب بطرق غير قانونية، بالإضافة إلى أنها أغلب مسيريها غير مؤهلين للممارسة التسيير الجبائي وهذا بعد ممارستنا لعملية التدقيق الجبائي لسنتين 2019 و2020؛

- نجد إمكانية انضمام الشركة إلى تجمع شركات يمكنها من تحقيق وفرات ضريبية جوهرية أكثر مما يمكن أن تحققه شركة مستقلة، وتتعلق هذه الوفرات بكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات؛
- افتقار الشركة لسلطة اتخاذ القرار فيما يخص تخصيص المؤونات، بحيث كانت قيمة المؤونات خلال فترة الدراسة معدومة؛
- استفادة شركة قاسيمي من الامتيازات الجبائية المتاحة في إطار القانون الجبائي العام ممثلة في تخفيض للفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات وترحيل الخسائر إلى الأمام.

ثالثا: التوصيات

بناء على أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة تم طرح جملة من التوصيات:

- يجب على مسيري الشركة الاقتصادية الاهتمام بالتسيير الجبائي، يتم من خلال الاستفادة من الاختيارات والتحفيزات الجبائية حتى يتسنى لهم تخفيض العبء الضريبي من خلال الاستغلال الجيد لمختلف القوانين والتشريعات الجبائية؛
- على المؤسسات معرفة الأحكام الجبائية المفروضة على كل شكل قانوني، ومن ثم اختيار الشكل القانوني الذي يحقق لها أقل تكلفة جبائية؛
- استعانة الشركة بمستشار جبائي من أجل تقديم استشارات جبائية وتقديم الشركة أمام إدارة الضرائب؛
- يجب على شركة قاسيمي القيام بالتدقيق للاستفادة من الاقتراحات التي يقدمها المراجع الجبائي والتي من شأنها توجيه الشركة جبائيا للتقليل من التكاليف وخاصة العبء الضريبي؛

- سماح التشريع الجبائي الجزائري للشركات ذات المسؤولية المحدودة تشكيل مجمع الشركات باعتبارها تعامل جبائيا على أساس شركات الأموال، لكن المشرع الجبائي الجزائري لا يسمح لها بتشكيل تجمع شركات عكس النظام الجبائي الفرنسي الذي يسمح لها بذلك، علما أنها تشكل ما نسبته 90 %من شركات الأموال.

رابعا: آفاق الدراسة

نظرا لمحددات موضوع الدراسة تم التركيز على جوانب محددة فقط تخص التسيير الجبائي وعملية اتخاذ القرار، لذلك تبقى هناك بعض المواضيع جديرة بالبحث مستقبلا منها:

- دور المراجعة الجبائية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة؛
- واقع ممارسة التسيير الجبائي في المجمعات؛
- أهمية تسيير الخطر الجبائي في الرفع من قيمة الشركة.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

- **الكتب:**

1. أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية –التخطيط والرقابة وصنع القرار–**، جامعة الزيتونة، الأردن، 2015.
2. أحمد محمد غنيم، **الإدارة المالية**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،2006 .
3. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الأوراق الزقاء، الجزائر، 2010.
4. حسين أحمد الطروانه، محمد ياسين موسى، **اتخاذ القرارات التنظيمية في منظمات الأعمال**، دار الأيام، عمان، الأردن، 2015.
5. الحسين بلعجوز، الجودي صاطوري، **تقييم واختيار المشاريع الاستثمارية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
6. حميد بوزيدة، جباية **المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية الجزائر ،2007.
7. دريد كامل آل شبيب، **الاستثمار والتحليل الاستثماري**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
8. رضا خلاصي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، دار الهومة، الجزائر، 2005.
9. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007 .
10. شيحة خميسي، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار الهومة، الجزائر، 2013.
11. طارق الحاج، **المالية العامة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
12. طلال كداوي، **تقييم القرارات الاستثمارية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
13. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** دار جيطلي للنشر والتوزيع ، الجزائر،2011 .
14. عبد الغفار الحنفي، **الإدارة المالية مدخل اتخاذ القرارات**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2007.

15. عبد الغفار حنفي، **أساسيات التمويل والإدارة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

16. عبد الله إبراهيم الفقي، **نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرار**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

17. على حسين، **اتخاذ القرارات الإدارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

18. عمار عمورة، **شرح القانون التجاري الجزائري**، دار المعرفة، الجزائر، 2016.

19. عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2021.

20. كاسر نصر منصور، **الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

21. لطفي شعباني، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017؛

22. لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2007.

23. محمد براق، حمزة غربي، **مدخل إلى الساسة المالية للمؤسسة**، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر، 2015.

24. محمد بوراس، **تمويل المنشآت الاقتصادية**، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2008.

25. محمد صالح الحناوي، إبراهيم إسماعيل سلطان، **الإدارة المالية والتمويل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.

26. محمد عباس محرزي، اقتصاديات **الجباية و الضرائب** دار الهومة، ، الطبعة الرابعة، الجزائر ،2008 .

27. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر،2015.

28. مراد ناصر، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003.

29. مؤيد عبد الحسين الفضل، **نظريات اتخاذ القرارات، منهج كمي**، دار مناهج للنشر والتوزيع، عمان،2016 .

30. نادية فوضيل، **شركات الأموال في القانون التجاري**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

31. ناصر دادي عدون، **التحليل المالي**، دار البعث للطباعة والنشر، الجزائر،1999.
32. نواف كنعان، **اتخاذ القرارات الإدارية**، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1992.
33. نوال عبد الكريم الأشهب، **اتخاذ القرارات الإدارية أتواعها ومراحلها**، دار أمجد، عمان، الأردن، 2015.
34. هواري معراج وآخرون، **القرارات الاستثمارية في ظل عدم التأكد والأزمة المالية**، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2013.
35. هواري معراج، عمر حاج سعيد، **التمويل التأجيري المفاهيم والأسس**، عمان، الأردن، 2013؛
36. الياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011.
37. الياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية شركة التضامن**، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009.
38. الياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية شركة التوصية البسيطة شركة المحاصة**، الجزء الرابع، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان،2011 .
39. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
40. يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

- **الأطروحات والرسائل:**

1. أميرة فتحة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس –باتنة–**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
2. سمية قحموش، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، رسالة ماجستير، بسكرة، 2009.

3. سمية فضيلي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه**، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
4. سيد علي بوشبوط، **دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2016.
5. صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الاداء المالي للمؤسسة (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مراح، ورقلة ،2011-2012.
6. صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات)**، أطروحة دكتوراه، تخصص محتسبة وجباية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016.
7. صالح حميداتو ، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية الوادي)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
8. عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.
9. عبد القادر بوعزة، **التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صيدال**، رسالة ماجستير، الجامعة المركزية بالجزائر،2004.
10. عبد الكريم نعيجي، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات –دراسة ميدانية-**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017.
11. محفوظ محمد علي، **التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2004.
12. محمد بوخاري، **أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص علوم مالية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2017.

13. محمد حمر العين، **ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية على مؤسسة المشروبات الغازية "مامي")**, رسالة ماجستير, جامعة الحاج لخضر,باتنة.2010-2011.

14. محمد قراش، **محددات السياسة المالية لمؤسسات الجزائرية الخاصة، دراسة حالة لعينة من المؤسسات الجزائرية في الفترة بين 2005-2008**، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، 2015.

15. نور الدين بعيليش، **تحليل مزايا الاستراتيجية الجبائية في شركات المساهمة الجزائرية – دراسة تطبيقية لعينة من شركات المساهمة بورقلة خلال الفترة (2010-2013)**، أطروحة دكتوراه، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2017.

16. يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى**. رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، تخصص علوم التسيير، 2007.

- **المداخلات**

1. بوعلام ولهي، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة في إتخاذ القرار**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2009.

2. بوعلام ولهي، **المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر،04-05 ماي 2005.

3. الحواس زواق، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة،14-15 افريل،2009.

4. عجلان عياشي، بوعلام ولهي، **دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة**، الملتقى الدولي حول الخوصصة والدور الجديد للدولة ودورة تدريبية حول أساليب الخوصصة وتقنياتها، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03- 07 أكتوبر 2014.

5. مليكة زغيب، إلياس بوجعادة، مداخلة بعنوان **دراسة صنع قرار التمويل بالمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي14 و15 أفريل 2009، ص مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

- **المقالات العلمية**

1. ابتسام يخلف رندة، **تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام الحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021، الجزائر.
2. أحمد مقدمي، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة-مجمع صيدال-**، رسالة ماجستير، تخصص نحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.
3. إسكندر محمود نشوان، **دراسة واختبار العلاقة بين إعداد القوائم المالية وترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية: دراسة تطبيقية على الشركات الخدماتية العاملة في قطاع غزة**، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17 العدد 01، يونيو 2020.
4. بلال كيموش، محمد سعد الدين بلخيري، **دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2019، الجزائر.
5. بوعلام ولهي، عثمان محادي، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية التسيير الجبائي -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات-**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2019.
6. الحواس زواق، **أهمية التسيير الجبائي غي ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الاقتصادي-، المجلد 11، العدد 02، 2017.
7. رابح بن زراع، **شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، المجلد 20، العدد02، جوان 2014، الجزائر.

8. سامية قحموش، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية – دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة–**، مجلة البحوث الاقتصادية المالية، العدد 06، ديسمبر 2016، الجزائر.

9. سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، **مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 15، ديسمبر 2018، الجزائر.

10. سهام كرودي، صبرينة كرودي، **الضريبة وأثرها في ترشيد القرارات المالية –دراسة تطبيقية لعينة من آراء المهنيين والأكاديميين لولاية بسكرة–**، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 05، العدد 02، 2016.

11. صابر عباسي، **جدل حول أثر الضريبة على اتخاذ القرارات المالية في ظل إشكالية عدوانية السلوك**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12، الجزائر، 2017.

12. صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة**، مجلة الباحث، عدد 12، 2013.

13. صالح حميداتو، سارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2019، الجزائر.

14. عبد الحق بوقفة، الحاج عرابة، و عبد الله مايو، **أثر التحفيز الجبائي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر**. Global Journal of Economics and Business، 4(2)، 2018.

15. عبد القادر بريش، عيسى بدروني، **محددات سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الخاصة الجزائرية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 10، الجزائر، 2010.

16. عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، **أثر الجباية على الاستراتيجية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 09، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر،2019.

17. عزالدين عطية **دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي**، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد02، جامعة الجلفة، الجزائر، ديسمبر 2018.

18. عيدة أنور، دمدوم زكرياء، **التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة – دراسة ميدانية لمؤسسة لأشغال البناء**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 04، دسيمبر 2018، الجزائر.

19. غنية شيخي، خديجة شيخي، **دور تكامل نظم المعلومات في ترشيد مراحل عملية اتخاذ القرارات–دراسة حالة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية**، جامعة امحمد ابوقرة، بومرداس، المجلد 06، العدد 02، 2016.

20. قوادري عبلة، **تحديد الربح الجبائي لمجمع الشركات في فرنسا**، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 06، العدد 01، 2017، الجزائر.

21. ليلى بلحسل منزلة، **تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحددة على ضوء التعديلات القانون رقم 15–20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015**، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، المجلد 09، العدد 02، جامعة وهران02، الجزائر، 2020.

22. محمد أمين كويدمي، عثمان مداحي، **دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة**، مجلة البشائر، المجلد 06، العدد 2، دسمبير 2020.

23. محمد أمين وليد طالب، نظيرة قلادي، **تأثير النظام الجبائي على أهم العناصر المرتبطة بالاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة التنمية الاقتصادية، عدد 05، جوان 2018.

24. محمد بودالي، فؤاد أوشاش، **فعالية التحفيز الضريبي في تنمية المشاريع المقاولاتية– دراسة مقارنة بين تونس والجزائر**–، مجلة مجاميع المعرفة، رقم05، أكتوبر 2017.

25. محمد زرقون، **أثر الاكتتاب العام على سياسات توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة " دراسة تحليلية مقارنة لمؤسسة تسيير فندق الأوراسي الجزائر"**، مجلة الباحث، العدد 08، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2010.

26. مختار طلحة، العجال عدالة، **الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي**، مجلة مجاميع المعرفة، عدد 06، 2018، الجزائر.

27. معمر حيتالة، أمينة لطروش، **القانون رقم 15-20 المعدل للقانون التجاري "تعديل أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة خطوة نحو تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، جانفي 2020.

28. مفيدة لمزري، **هيكلة مجمع الشركات في التشريع الجزائري**، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المجلد 05، العدد 01، 2020، الجزائر.

29. مليكة زغيب، نظيرة قلادي، **دراسة علاقة السياسة الجبائية بالهيكل التمويلي للمؤسسة – حالة مؤسسة سيجيكو "Sjico" بسكيكدة**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، سكيكدة، ديسمبر 2014.

30. منية شوايدية، **تأسيس الشركات التجارية في التشريع الجزائري، بين الطابع التعاقدي والنظامي**، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 12، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2020.

31. مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون، **تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، دراسة ميدانية من جهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد 02، الجزائر، 2019.

32. نور الدين بعليش، محمد زرقون، **أهمية الإستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل – دراسة حالة مؤسسات اقتصادية مدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010-2013)**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 01، 2015.

33. هارون أوروان، **الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات**، مجلة صوت القانون، المجلد 02، العدد 02 جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2015.

34. ياسمين عمامرة ، **تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات البترولية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P)**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلد 40، العدد 01، مارس 2020.

35. يوسف مامش، **الانعكاسات الجبائية لطرق الاهتلاك على المردودية المالية للمؤسسة دراسة من المنظور الجبائي –حالة مؤسسة (ENAG)**–، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 04، 2012، الجزائر.

- **القوانين والمراسيم:**

1. المادة 02 من **الامر رقم 87–71 يتضمن شروط ممارسة المهنة الخاصة بمستشار جبائي وما يماثله**، الجريدة الرسمية، المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.
2. المادة 155 من **الامر رقم 95–27 المتضمن قانون المالية 1996**، الجريدة الرسمية، المؤرخ في 30ديسمبر 1995، العدد 82، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.
3. المادة 07 من مرسوم تنفيذي رقم 17–104 **المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبة**، المؤرخ في 05 ما رس 2017، الجريدة الرسمية، العدد 16، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.
4. قانون رقم 16–09، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية عدد 46، مؤرخ في 03 أوت 2016.
5. قانون الطابع، مديرية الضرائب، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، 2021.
6. المادة 08 قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، عدد81.
7. قانون الضرائب المباشرة والروسم المماثلة، مديرية الضرائب، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،2021.
8. المادة 560، القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93.
9. المادة 563 مكرر 01، القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93.
10. المادة 564 من القانون التجاري الجزائري، عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 96–27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم للقانون التجاري.
11. المادة 570، من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93.

12. المادة 592، من القانون التجاري الجزائري، عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 03 ذي القعدة هـ1413 الموافق ل 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للقانون التجاري.
13. المادة592 / 2من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93.
14. المادة 715 مكرر 40من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93.
15. المادة 3/715 من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93.
16. المادة 731، القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 27/96.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- **الكتب**

1. B.HESS-FALLON, A.M-SIMON**, Droit des affaires**, 14 ème éd, Sirey, Paris, 2001.
2. Chiha.k, **finance d'entreprise approche stratégique**, edition houma, Alger, 2009.
3. Christine Collette, **Gestion Fiscale des entreprises**, ellipses, Paris, 1998.
4. Dov Ogien, **Gestion financier de l'entreprise**, 4e édition, Dunod, 2018.
5. Dov Ogien, **Gestion financière de l'entreprise,** 2 éme édition. Dunod, Paris, 2011.
6. Emmanuel disle & Jacques saraf , **Droit fiscal DCG4**,dunoud, Paris,2018.
7. Jean luc Charron, **Organisation et gestion de l'enreprise**, Dunod, Paris, 2001.
8. Komlan Sédzro; Inès Gargouri; Maher Kooli**, Fondements de la gestion financière**, Chenelière Éducation, Canada, 2019.
9. Louis Vegel,J-béranar, **crédit bail (leasing),**2 éme édition, dalloz, paris, 1993.

10. Pierre Beltrame**, La fiscalité en France**, 20ème édition , Hachette, Paris,2014.
11. Pierre Vernimmer**, Finance d'entreprise**,8 éme édition,2010.
12. Redha Khelassi , **Précise d' audit fiscale de l'entreprise**, Berit edition, Alger, 2013.
13. Scholes, M, Wolfson. M, Ercikson. M, Hanlon. M, Maydew. E, Shevlin, T, **Taxes and Business Strategy A Planning Approach**, fifth Edition, Pearson Education, USA, 2015.
14. Xavier Vandendriessche, Michel Lascombe ,**Finance Publiques**, Edition Dalloz, France , 2008.

- **الأطروحات:**

1. Direction générale des impôts**, fiscalité des groupes de sociétés et leur transformations**, ONEC, 13 Déc 2015.
2. Ines Menchaoui, **Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la pereformance fiscale des groupes de societes**, Thése Doctorat,Université EL MANAR,Tunisie,2015.
3. Mohamed Ben Hadj Saad , **L'audit Fiscal dand les PME**, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, universite de sfax, Tunisie, 2008.
4. Nor Shapah.A. W, **Tax Planning and Coporate Governance: Effects on Sharholders 'Valuation,** Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, Faculty of Law, University Of Southampton,UK ,2010.
5. Soulef DAMMAK,**Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements,ainsi que sur la valeur de la firme,**Thése Doctorat,Université de sfax,Tunisie,2006.

- **المقالات:**

1. Adeel Mumtaz, Tahir Saeed, M. Ramzan**, Factors affecting investment decision-making in Pakistan stock exchange**, International Journal of Financial Engineering Vol. 5, No. 4 (2018).
2. Alberternst, S ,Sureth, C , **The effect of taxes on corporate financing decisions: Evidence from the German interest barrier**, arqus Discussion Paper No. 182, , Berlin.
3. BELBACHIR Abdelkader**, L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ETENJEUX CAS DE L'ALGERIE,**International Journal of Management and Marketing Research, vol.02,Copy right Ipoco,2018.
4. Mahfoudh Hussein Mgammal, Ku Nor Izah Ku Ismail, **Corporate Tax Planning Activities:Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and Approaches,** Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol 6 No 6 S4,MCSER Publishing, Rome-Italy,December 2015.
5. Martin Surya Mulyadi et al**, Examining Corporate Governance and Corporate Tax Management,** Business and Finance Society for study, Vol.3 No.3, SSBFNET, 2014.
6. Savina Princen, **Determining The Impact Of Taxation On Corporate Financialdecision-Making**, Reflets et perspectives de la vie économique, 2012.
7. Sutomo Sutomo and al, **Determinants of financingdecision: empirical evidenceon manufacturing firms in Indonesia**, Investment Management and Financial Innovations, Volume 16, Issue 2, 2019.
8. Thu-Trang Thi Doan, **Determinants of financing decisions: Evidence using GMM estimation,** Accounting 6 (2020).

ثالثا: المواقع الالكترونية

1. Tax Planing, UPDATED FEB 6, 2020, avaible at https://www.inc.com/encyclopedia/tax-planning.html
2. Corporate tax governance, Updated march 2020, avaible at https://www.pwc.nl/nl/tax/assets/documents/strategic-tax-governance.pdf

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): حسابات الضرائب والرسوم لشركة قاسيمي

Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

Balance Générale

du 01/01/2020 au 31/12/2020

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
64		Impôts, taxes et versements assimilés	0,00	0,00	188 913 615,38	0,00	188 913 615,38	0,00
652000		Moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non	0,00	0,00	637 787,92	0,00	637 787,92	0,00
656600		Amendes et Pénalités	0,00	0,00	6 867 072,00	0,00	6 867 072,00	0,00
657000		Charges exceptionnelles de gestion courante	0,00	0,00	251 135,38	0,04	251 135,34	0,00
65		Autres charges opérationnelles	0,00	0,00	7 755 995,30	0,04	7 755 995,26	0,00
661000		Charges d'intérêts	0,00	0,00	32 683 240,06	0,00	32 683 240,06	0,00
666000		Pertes de Change	0,00	0,00	25 247 645,61	0,00	25 247 645,61	0,00
66		Charges Financieres	0,00	0,00	57 930 885,67	0,00	57 930 885,67	0,00
681000		Dotations aux Amortissements actifs non courants	0,00	0,00	49 631 160,65	0,00	49 631 160,65	0,00
68		Dotations aux amortissements, provisons	0,00	0,00	49 631 160,65	0,00	49 631 160,65	0,00
695100		IBS Basés sur le Résultat des activités ordinaires	0,00	0,00	20 459 280,00	0,00	20 459 280,00	0,00
69		Impôts sur les résultats et assimilés	0,00	0,00	20 459 280,00	0,00	20 459 280,00	0,00
6		CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES	0,00	0,00	10 912 277 865,05	1 750,04	10 912 276 115,01	0,00
700110		Vente Bois Rouge	0,00	0,00	0,00	2 080 868 773,50	0,00	2 080 868 773,50
700111		Vente Bois Blanc	0,00	0,00	0,00	1 238 593 757,08	0,00	1 238 593 757,08
700112		Vente Bois Dur	0,00	0,00	0,00	55 094 505,64	0,00	55 094 505,64
700118		Vente Derives	0,00	0,00	1 254 457 108,49	0,00	1 254 457 108,49	0,00
700120		Vente Rond A Béton	0,00	0,00	4 357 718 733,94	0,00	4 357 718 733,94	0,00
700121		Vente Fil Machine	0,00	0,00	714 133 650,38	0,00	714 133 650,38	0,00
700122		Vente Treillis Soudes	0,00	0,00	0,00	85 714,29	0,00	85 714,29
700123		Vente Pieds Droits (Etais)	0,00	0,00	0,00	56 578 441,62	0,00	56 578 441,62
700126		Vente Fer Profiles	0,00	0,00	1 159 715 269,40	0,00	1 159 715 269,40	0,00
700127		Vente Fer Marchand	0,00	0,00	0,00	5 347 538,38	0,00	5 347 538,38
700140		Vente Aluminium	0,00	0,00	0,00	2 246 136,27	0,00	2 246 136,27
70		Ventes de mses et de prod. fab., ventes	0,00	0,00	0,00	10 924 839 628,99	0,00	10 924 839 628,99
752000		Plus Values Sur sorties d'Actifs Im	0,00	0,00	0,00	6 400 000,00	0,00	6 400 000,00
757000		Produits exceptionnels sur opérations de gestion	0,00	0,00	0,00	22 799 978,07	0,00	22 799 978,07
757200		Recete Location Imm-IRG Liberatoire	0,00	0,00	0,00	17 901 000,00	0,00	17 901 000,00
75		Autres produits opérationnels	0,00	0,00	0,00	47 100 978,07	0,00	47 100 978,07

Balance Générale

Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

du 01/01/2020 au 31/12/2020

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
41		Clients et comptes rattachés	1 428 712 488,69	137 042 395,67	12 800 689 151,01	12 488 241 957,92	1 604 117 286,11	0,00
421000		Personnel Rémunérations Dues	0,00	0,00	54 962 630,12	54 962 630,12	0,00	0,00
425100		Personnel, avances sur Salaire	0,00	0,00	1 297 488,70	1 297 488,70	0,00	0,00
42		Personnel et comptes rattachés	0,00	0,00	56 260 118,82	56 260 118,82	0,00	0,00
431000		Cotisations CNAS (Part patronnale) 26%	0,00	1 214 564,27	13 359 239,36	12 144 675,09	0,00	0,00
431300		Retenue Cotisation Sociale Assuranc 09%	0,00	420 426,06	4 624 352,13	4 203 926,07	0,00	0,00
43		Organismes sociaux et comptes rattachés	0,00	1 634 990,33	17 983 591,49	16 348 601,16	0,00	0,00
442000		Retenue à la Source IRG sur salaires	0,00	496 702,54	4 335 685,00	4 139 134,46	0,00	300 152,00
442110		Retenue à la Source IRG Lebiratoire	0,00	0,00	2 841 928,00	2 841 928,00	0,00	0,00
442200		Retenue à la Source IRG sur Revenu Fancier	0,00	0,00	6 033 900,00	6 033 900,00	0,00	0,00
444000		Impôts sur les Bénéfices IBS	0,00	0,00	20 459 280,00	20 459 280,00	0,00	0,00
444700		Acompte Provisionnel sur IBS	35 656 478,00	0,00	12 000,00	20 459 280,00	15 209 198,00	0,00
445400		Crédit de T.V.A. à reporter	0,00	0,00	6 026 579,00	6 026 579,00	0,00	0,00
445660		T.V.A. Déductible sur Autres Bien-Sce	20 940 191,18	0,00	1 601 648 627,93	1 220 817 916,50	401 770 902,61	0,00
445740		T.V.A. Collecté sur Chiffre d'Affaire	0,00	0,00	1 513 633 456,32	1 513 633 456,32	0,00	0,00
445750		T.V.A. à décaisser	0,00	4 854 954,00	234 585 239,00	292 815 855,00	0,00	63 085 570,00
447100		TAP Dépot Principale	0,00	22 164 122,00	144 294 311,00	152 686 137,00	0,00	30 555 948,00
447101		TAP Dépot Detail	0,00	254 565,00	642 454,00	389 191,00	0,00	1 302,00
447104		TAP Dépot Kolea II	0,00	1 133 721,00	1 858 503,00	797 695,00	0,00	72 913,00
447300		Droit deTimbre sur Etat	0,00	1 117 206,00	2 412 412,00	1 508 985,00	0,00	213 779,00
447800		Autres Impôts et Taxes	0,00	1 734 834,00	9 136 740,00	9 534 086,00	0,00	2 132 180,00
44		Etat, collectivités publiques, organismes	56 596 669,18	31 756 104,54	3 547 921 115,25	3 252 143 423,28	320 618 256,61	0,00
455000		Associes Comptes Courants Princpal	199 036 732,97	0,00	0,00	100 040 732,97	98 996 000,00	0,00
457000		Associés, Dividendes à Payer	0,00	0,00	0,00	16 104 261,55	0,00	16 104 261,55
45		Groupe et Associés	199 036 732,97	0,00	0,00	116 144 994,52	82 891 738,45	0,00
462000		Créances sur cessions d'immobilisations	0,00	0,00	6 400 000,00	6 400 000,00	0,00	0,00
46		Débiteurs divers et créditeurs divers	0,00	0,00	6 400 000,00	6 400 000,00	0,00	0,00
486000		Charges Constatees d'Avance	6 480 000,00	0,00	6 300 000,00	5 040 000,00	7 740 000,00	0,00
487000		Produits Constates d Avance	0,00	12 400 000,00	12 400 000,00	28 803 100,00	0,00	28 803 100,00

Balance Générale

Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA — du 01/01/2020 au 31/12/2020

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
625000		Frais de deplacement de sejour	0,00	0,00	2 299 607,00	0,00	2 299 607,00	0,00
625800		Autres Déplacements Missions - Réce	0,00	0,00	9 101 400,00	0,00	9 101 400,00	0,00
626100		Frais Téléphone	0,00	0,00	3 638 960,29	0,00	3 638 960,29	0,00
627000		Commissions Bancaire	0,00	0,00	5 875 376,16	1 750,00	5 873 626,16	0,00
627300		Frais Credoc (Ouverture-Engagement)	0,00	0,00	44 108 339,46	0,00	44 108 339,46	0,00
627310		Frais Credoc (Reglemnt-Transfer)	0,00	0,00	2 429 243,49	0,00	2 429 243,49	0,00
627320		Frais Credoc (Reglemnt-Transfer) BA	0,00	0,00	5 451 547,05	0,00	5 451 547,05	0,00
628000		Cotisations & Abonnements	0,00	0,00	36 000,00	0,00	36 000,00	0,00
62		**Autres services extérieurs**	**0,00**	**0,00**	**74 821 093,35**	**1 750,00**	**74 819 343,35**	**0,00**
631000		Salaire et Traitements Mensuels	0,00	0,00	36 114 113,38	0,00	36 114 113,38	0,00
631100		Heures supplémentaires	0,00	0,00	158 051,13	0,00	158 051,13	0,00
631110		I.E.P (indem expérience profess)	0,00	0,00	2 764 141,56	0,00	2 764 141,56	0,00
631120		Indemnité de Nuisance	0,00	0,00	1 997 988,15	0,00	1 997 988,15	0,00
631130		Indemnité I.F.S.P	0,00	0,00	585 733,33	0,00	585 733,33	0,00
631150		Indemnité congé payé (entreprise)	0,00	0,00	5 090 261,38	0,00	5 090 261,38	0,00
631200		Prime de panier (jour)	0,00	0,00	2 847 150,00	0,00	2 847 150,00	0,00
631210		Prime de Transport	0,00	0,00	2 396 640,00	0,00	2 396 640,00	0,00
635000		Cotisations de Sécurité Sociale	0,00	0,00	12 144 675,09	0,00	12 144 675,09	0,00
636000		Charges sociales de l'exploitant individuel	0,00	0,00	1 296 000,00	0,00	1 296 000,00	0,00
637000		Salaire Unique	0,00	0,00	4 179 000,00	0,00	4 179 000,00	0,00
638100		Prime Telephone	0,00	0,00	593 900,00	0,00	593 900,00	0,00
63		**Charges de personnel**	**0,00**	**0,00**	**70 167 654,02**	**0,00**	**70 167 654,02**	**0,00**
642000		T A P	0,00	0,00	153 873 022,00	0,00	153 873 022,00	0,00
645100		Droits de Timbres	0,00	0,00	3 896,00	0,00	3 896,00	0,00
645130		Taxes sur Revune Fanciers	0,00	0,00	1 680 000,00	0,00	1 680 000,00	0,00
645160		Taxes Vignette Auto	0,00	0,00	439 500,00	0,00	439 500,00	0,00
645170		Domiciliation Bancaire	0,00	0,00	28 981 702,00	0,00	28 981 702,00	0,00
645700		Taxe Formation et d'Apprentissage	0,00	0,00	1 467 014,00	0,00	1 467 014,00	0,00
645800		Droits, Impôt et Taxes Divers	0,00	0,00	2 468 481,38	0,00	2 468 481,38	0,00

Balance Générale

Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

du 01/01/2019 au 31/12/2019

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
642000		T A P	0,00	0,00	194 255 298,00	0,00	194 255 298,00	0,00
645100		Droits de Timbres	0,00	0,00	21 023,00	0,00	21 023,00	0,00
645130		Taxes sur Revune Fanciers	0,00	0,00	3 805 800,00	0,00	3 805 800,00	0,00
645160		Taxes Vignette Auto	0,00	0,00	676 500,00	0,00	676 500,00	0,00
645170		Domiciliation Bancaire	0,00	0,00	36 829 616,00	0,00	36 829 616,00	0,00
645700		Taxe Formation et d'Apprentissage	0,00	0,00	534 834,00	0,00	534 834,00	0,00
645800		Droits, Impôt et Taxes Divers	0,00	0,00	2 680 924,68	0,00	2 680 924,68	0,00
64		**Impôts, taxes et versements assimilés**	**0,00**	**0,00**	**238 803 995,68**	**0,00**	**238 803 995,68**	**0,00**
656200		Dons et Libéralités	0,00	0,00	200 000,00	0,00	200 000,00	0,00
656600		Amendes et Pénalités	0,00	0,00	260 010,00	0,00	260 010,00	0,00
657000		Charges exceptionnelles de gestion courante	0,00	0,00	18 725,38	3 293,29	15 432,09	0,00
65		**Autres charges opérationnelles**	**0,00**	**0,00**	**478 735,38**	**3 293,29**	**475 442,09**	**0,00**
661000		Charges d'intérêts	0,00	0,00	101 340 782,54	0,00	101 340 782,54	0,00
666000		Pertes de Change	0,00	0,00	94 540 275,78	0,00	94 540 275,78	0,00
66		**Charges Financieres**	**0,00**	**0,00**	**195 881 058,32**	**0,00**	**195 881 058,32**	**0,00**
681000		Dotations aux Amorttissements actifs non courants	0,00	0,00	55 542 457,50	0,00	55 542 457,50	0,00
68		**Dotations aux amortissements, provisons**	**0,00**	**0,00**	**55 542 457,50**	**0,00**	**55 542 457,50**	**0,00**
692000		Imposition différée actif	0,00	0,00	8 890 132,00	0,00	8 890 132,00	0,00
695100		IBS Basés sur le Résultat des activités ordinaires	0,00	0,00	63 519 597,00	0,00	63 519 597,00	0,00
69		**Impôts sur les résultats et assimilés**	**0,00**	**0,00**	**72 409 729,00**	**0,00**	**72 409 729,00**	**0,00**
6		**CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES**	**0,00**	**0,00**	**13 620 068 947,55**	**6 196 483,60**	**13 613 872 463,95**	**0,00**
700110		Vente Bois Rouge	0,00	0,00	0,00	1 448 550 934,07	0,00	1 448 550 934,07
700111		Vente Bois Blanc	0,00	0,00	0,00	1 340 035 554,01	0,00	1 340 035 554,01
700112		Vente Bois Dur	0,00	0,00	0,00	52 344 128,21	0,00	52 344 128,21
700118		Vente Derives	0,00	0,00	0,00	1 339 645 023,71	0,00	1 339 645 023,71
700120		Vente Rond A Béton	0,00	0,00	0,00	6 464 850 951,75	0,00	6 464 850 951,75
700121		Vente Fil Machine	0,00	0,00	0,00	1 764 752 941,43	0,00	1 764 752 941,43
700122		Vente Treillis Soudes	0,00	0,00	0,00	481 512,62	0,00	481 512,62
700123		Vente Pieds Droits (Etais)	0,00	0,00	0,00	69 715 779,69	0,00	69 715 779,69

Balance des comptes

Complète

Période du 01/01/18
au 31/12/18
Tenue de compte : DA

Sage 100 Comptabilité i7 pour SQL Server 7.72 — Date de tirage 12/07/21 à 15:14:16 —

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/17		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report	**7 983 707 949,72**	**7 983 707 949,72**	**144 748 377 136,40**	**130 389 075 563,21**	**14 359 301 573,19**	
626	Frais postaux et de telecommunicat.			4 108 006,25		4 108 006,25	
627000	Commissions Bancaire			5 407 594,25	140 279,03	5 267 315,22	
627300	Frais Credoc (Ouverture-Engagement)			81 092 326,28		81 092 326,28	
627310	Frais Credoc (Reglemnt-Transfer)			17 065 085,74		17 065 085,74	
627320	Frais Credoc (Reglemnt-Transfer) BA			10 514 918,45		10 514 918,45	
627	Services Bancaires et Aassimilés			114 079 924,72	140 279,03	113 939 645,69	
628000	Cotisations & Abonnements			80 000,00		80 000,00	
628	Cotisations & Divers			80 000,00		80 000,00	
62	Autres services extérieurs			155 194 225,64	140 279,03	155 053 946,61	
631000	Salaire et Traitements Mensuels			44 453 108,85		44 453 108,85	
631100	Heures supplémentaires			209 392,91		209 392,91	
631110	I.E.P (indem expérience profess)			2 356 727,01		2 356 727,01	
631120	Indemnité de Nuisance			1 610 780,25		1 610 780,25	
631130	Indemnité I.F.S.P			632 669,15		632 669,15	
631150	Indemnité congé payé (entreprise)			4 029 100,59		4 029 100,59	
631200	Prime de panier (jour)			3 196 150,00		3 196 150,00	
631210	Indemnité de Transport			1 824 620,00		1 824 620,00	
631	Remunerations du Personnel			58 312 548,76		58 312 548,76	
635000	Cotisations de Sécurité Sociale			13 725 776,56		13 725 776,56	
635	Cotisations Aux Organismes Sociaux			13 725 776,56		13 725 776,56	
637200	Salaire Unique			4 122 800,00		4 122 800,00	
637	Autres Charges Sociales			4 122 800,00		4 122 800,00	
638100	Prime Telephone			1 411 800,00		1 411 800,00	
638	Autres charges de personnel			1 411 800,00		1 411 800,00	
63	Charges de personnel			77 572 925,32		77 572 925,32	
642000	T A P			228 296 138,00		228 296 138,00	
645100	Droits de Timbres			408,31		408,31	
645110	Droits d'Enregistrement			5 278 000,00		5 278 000,00	
645130	Taxes Fancieres et Revune Fanciers			2 181 157,00		2 181 157,00	
	A reporter	**7 983 707 949,72**	**7 983 707 949,72**	**145 175 865 689,75**	**130 389 215 842,24**	**14 786 649 847,51**	

Balance des comptes

Complète

Période du 01/01/18
au 31/12/18
Tenue de compte : DA

Sage 100 Comptabilité i7 pour SQL Server 7.72 — Date de tirage 12/07/21 à 15:14:16 — Page : 11

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/17		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report	**7 983 707 949,72**	**7 983 707 949,72**	**145 175 865 689,75**	**130 389 215 842,24**	**14 786 649 847,51**	
645160	Taxes Vignette Auto			640 000,00		640 000,00	
645700	Taxe Formation et d'Apprentissage			1 618 763,00		1 618 763,00	
645800	Droits, Impôt et Taxes Divers			47 295 375,38		47 295 375,38	
645	Autres imp.& taxe(h.imp.taxes/resu)			57 013 703,69		57 013 703,69	
64	Impots taxes et versements assimile			285 309 841,69		285 309 841,69	
656200	Dons et Libéralités			7 950 000,00		7 950 000,00	
656600	Amendes et Pénalités			1 616 192,06		1 616 192,06	
656	Amendes et penal.sub.accor.dons lib			9 566 192,06		9 566 192,06	
657000	Ch.Exceptionnelles de Gestion Cour			1 421 289,56		1 421 289,56	
657	Charges Exceptionnelles de Gestion			1 421 289,56		1 421 289,56	
65	Autres Charges Operationnelles			10 987 481,62		10 987 481,62	
661000	Intérêts Bancaires			130 171 805,25	49 354,84	130 122 450,41	
661	Charges d'Interets			130 171 805,25	49 354,84	130 122 450,41	
666000	Pertes de Change			94 952 055,93		94 952 055,93	
666	Pertes de Change			94 952 055,93		94 952 055,93	
66	Charges Financieres			225 123 861,18	49 354,84	225 074 506,34	
681100	Dot. Aux Amor. Actifs Non Courants			60 607 856,13		60 607 856,13	
681	Dot.aux Amort,prov.PV actif n.cour.			60 607 856,13		60 607 856,13	
68	Dot.aux amort, prov.et perte de val			60 607 856,13		60 607 856,13	
692000	Imposition différée actif				8 890 132,00		8 890 132,00
692	Imposition différée actif				8 890 132,00		8 890 132,00
69	Impots s/les resultats et assimiles				8 890 132,00		8 890 132,00
6	Comptes de Charges			15 113 441 089,27	9 400 747,84	15 104 040 341,43	
700110	Ventes Bois & Derives			8 032 063,80	5 650 912 386,42		5 642 880 322,62
700120	Vente Sedurrirgiques & Derives			15 438 005,99	9 376 455 624,38		9 361 017 618,39
700	Ventes des Marchandises			23 470 069,79	15 027 368 010,80		15 003 897 941,01
70	Ventes de m/ses et de prod. fab., v			23 470 069,79	15 027 368 010,80		15 003 897 941,01
752000	Plus Values Sur sorties d'Actifs Im				85 409 500,00		85 409 500,00
752	Plus values sur sorties d'actifs im				85 409 500,00		85 409 500,00
	A reporter	**7 983 707 949,72**	**7 983 707 949,72**	**145 545 609 096,85**	**145 510 932 839,88**	**34 676 256,97**	

الملحق رقم (02): الاشعار بالرقابة المرسل من طرف مديرية الضرائب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية — Série O n° 4

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
SOUS-DIRECTION DE CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

IMPORTATION DE TOUS PROD
Rue des Frères Zedri
Beni Tamou

Référence N° 92 /ME/DGI/DGE/SDCF/ 19

Lettre avec A.R N°

المديرية العامة للضرائب — المديرية الفرعية للرقابة و القوائم — B3 — مديرية كبريات المؤسسات

Mr Le
Importation Tous produits
Rue des Frères Zedri Beni Tamou * Blida *

Le 08/09/2019

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Siège le 22/09/2019. à ..10.. H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015, 2016, 2017, 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP; TVA; Droit de timbre; IRG/Salaires; IBS; IRG; IRG/associés, IBS et IRG retenue à la source, Taxe de formation professionnelle et Taxe d'apprentissage, taxe sur les véhicules immatriculés dans la catégorie VP.

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de ders, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

☐ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération

Chef de brigade

(Inspecteur Divisionnaire)

المديرية العامة للضرائب — المديرية الفرعية للرقابة و القوائم — B3 — مديرية كبريات المؤسسات

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(Inspecteur Divisionnaire)

(1) A cocher en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم (03): : مضمون التبليغ الأولي بالمخالفات

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

05/12/2019 -

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

Référence N°: 234/MF/DGI/DGE/SDCF/ 19

Lettre avec A.R. N°

.....
.....
.....
.....Rue des Frères Zedri -Beni Tamou - Blida.....

...03/12/2019.....

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 92 du 08/09/2019 , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: TAP, TVA, Droit de Timbre, IRG/Salaires, IBS, IRG IRG/Associés, IBS et IRG retenue à la source, Taxe d'apprentissage et la taxe de Formation Professionnelle ..... taxe sur les véhicules catégorie VP, taxe de domiciliation bancaire; .....

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

.La présente notification comporte .....04.....feuillets y compris celui-ci

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade des vérificateurs

L'examen de la comptabilité présentée par l'entreprise Sarl Kacimi, ainsi que de l'ensemble des déclarations souscrites, appelle de notre part au titre de l'exercice 2015, les observations suivantes :

1- Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :

L'examen des livres obligatoires tant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse apparaître, conformément aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce (CC) et du système comptable financier (SCF), d'anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité au plan formel.

2- Appréciation de la comptabilité sur le plan fond:

1. constat de charges indument déduites :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, décompte du résultat fiscal des taxes de formation et d'apprentissage, respectivement pour un montant total de 755 125 DA, constituant ainsi une infraction aux dispositions des articles 79 et 80 de la loi de finances pour 2007 modifiées et complétées.

2. exagération dans le montant des charges déduites :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, indue déduction de résultat imposable de charges de dons dépassant la limitation instituée suivant dispositions de l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA), à savoir 1 000 000 DA/an (Cf. tab).

En DA

Mt. Dons déduit	Mt. Dons déductible	Ecart à réintégrer
3 140 000	1 000 000	2 140 000

3. défaut de justification du CA exonéré :

Est constaté au titre de l'exercice 2015, qu'une fraction du CA déclaré en exonération, n'est pas appuyé des pièces justificatives requises type attestation de franchise.

En DA

CA exonéré déclaré	CA exonéré justifié	Ecart à réintégrer
28 206 599	26 617 987	1 588 612

4. défaut de taxation en matière d'Irg traitements et salaires :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, défaut de taxation à l'Irg catégorie traitement et salaire, des primes (de téléphone), consentis au personnels, pour un montant de 2 304 000 DA.

Notant que les primes allouées aux salariés sont, sur le fondement des dispositions de l'article 66 du CID-TA, passible de l'IRG. Traitements et salaires, au taux de 10% tel que prévu par les dispositions de l'article 104 du CID-TA.

Nous vous signifions à ce titre que le service envisage de reconstituer les bases d'impositions des déclarations souscrites par l'entreprise, au titre de l'exercice vérifié, de la manière ci-après précisée.

A- Reconstitution des bases d'imposition

- Reconstitution du bénéfice :

La reconstitution du CA, est effectuée sur la base de la réintégration des charges indument déduite (Cf. tab).



En DA

Libellé	2015
Taxe de formation et d'apprentissage	755 125
Dons non déductible	2 140 000
Rehaussement des bénéfices	2 895 125

B- Régularisations fiscales :

1. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Le CA exonéré non justifié est repris à taxation en matière de Tva, au taux de 17% (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1 du C.TCA.

En DA

Libellé	2015
CA indument exonéré	1 588 612
Droit TVA 17%	270 064
Majoration : 25%	67 516
Total à payer	337 580

2. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

Le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est, conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID-TA, taxable à l'Ibs au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID-TA.

En DA

Libellé	2015
Rehaussement de bénéfice	2 895 125
Droit IBS : 26%	752 733
Majoration 25%	188 183
Total des droits	940 916

3. Revenus réputés distribués :

Conformément aux dispositions des articles 46.1 et 54 du CID, le bénéfice ainsi reconstitué net d'IBS, est réputé distribué aux associés et imposables au taux de retenue à la source libératoire. La société est tenue pour redevable légal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 CID.

En DA

Libellé	2015
Rehaussement de bénéfice	2 895 125
Droit IBS (-)	752 733
Charges non déductibles fiscalement	2 895 125
Base imposable	-

5. IRG Traitements et salaires :

Les primes octroyés au personnel sont, conformément aux articles 67 et 104 du CID-TA, taxables à l'Irg catégorie traitement et salaire, au taux de 10%.

Il est appliqué sur le montant des droits simples ainsi rappelés, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 193.1 du CID (cf. tab).

En DA

Libellé	2015
Primes non taxées	2 304 000
Droits Irg : 10%	230 400
Majoration : 25%	57 600
Total à payer	288 000

Il convient le toutefois de souligner si des éléments nouveaux interviennent dans la conduite de la vérification, susceptibles d'avoir un effet tant sur la consistance des redressements envisagés que sur la procédure de redressements engagée, il sera ainsi adressé ou remis à l'entreprise, sur le fondement des règles de la procédure fiscale en vigueur, une notification de proposition de redressements rectificative.

Nous tenons à vous informer que, dans le cadre de la présente notification, vous avez la possibilité de solliciter l'arbitrage du Directeur des Grandes Entreprises, pour des questions de fait ou de droit. (Article 20.6 du code des procédures fiscales).

(Inspecteur Divisionnaire)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O n° 21

13/05/2020

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

Référence N°: 25 /MF/DGI/DGE/SDCF/ 20

Lettre avec A.R. N°

A
.....
.....
.....
à.....

...12/05/2020....

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 92 du 08/09/2019 , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: TAP, TVA, Droit de Timbre, IRG/Salaires, IBS, IRG IRG/Associés, IBS et IRG retenue à la source, Taxe d'apprentissage et la taxe de Formation Professionnelle taxe sur transaction de véhicules neufs, taxe de domiciliation bancaire;

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

.La présente notification comporte.....06.....feuillets y compris celui-ci

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

L'examen de la comptabilité présentée par l'entreprise Sarl Kacimi, ainsi que de l'ensemble des déclarations souscrites, appelle de notre part au titre des exercices 2016, 2017 et 2018, les observations suivantes :

1- Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :

L'examen des livres obligatoires tant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse apparaître, conformément aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce (CC) et du système comptable financier (SCF), d'anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité au plan formel.

2- Appréciation de la comptabilité sur le plan fond:

1. constat de charges indument déduites :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2017, décompte du résultat fiscal des taxes de formation et d'apprentissage, respectivement pour un montant total de 1 471 766 DA, constituant ainsi une infraction aux dispositions des articles 79 et 80 de la loi de finances pour 2007 modifiées et complétées.

2. exagération dans le montant des charges déduites :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2016 et 2017, indue déduction de résultat imposable de charges de dons dépassant la limitation instituée suivant dispositions de l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA), à savoir 1 000 000 DA/an (Cf. tab).

En DA

Libellé	2016	2017
Mt. Dons déduit	8 938 487	8 150 000
Mt. Dons déductible	1 000 000	1 000 000
Mt. Réintégré	1 296 000	1 296 000
Ecart à réintégrer	6 642 487	5 854 000

3. défaut de taxation en matiére d'Irg traitements et salaires :

Est ainsi relevé au titre des exercices 2016, 2017 et 2018, défaut de taxation à l'Irg catégorie traitement et salaire, des primes (de téléphone), consentis au personnels (cf. tab).

Notant que les primes allouées aux salariés sont, sur le fondement des dispositions de l'article 66 du CID-TA, passible de l'IRG. Traitements et salaires, au taux de 10% tel que prévu par les dispositions de l'article 104 du CID-TA.

Libellé	2016	2017	2018
Mt. DA	1 442 000	1 565 400	1 411 800

4. Exagération dans le montant des dotations aux amortissements déduites du résultat fiscal :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2016, déduction à tort des dotations aux amortissements de véhicules de tourisme dont la base de calcul dépasse le seuil fiscal fixé par les dispositions de l'article 141-3 du code des impôts directs et taxes assimilés (CID-TA), soit 1 000 000 DA (Cf. tab).

Désignation véhicule	Valeur	Dotation pratiquée	Dotation réelle	Ecart
Renault Clio 4	1 275 213	255 043	200 000	55 034
Renault Clio 4	1 275 213	255 043	200 000	55 034
Renault Clio 4	1 275 213	255 043	200 000	55 034
Renault Capture	1 555 128	311 026	200 000	111 026
Citroën C3	1 717 000	343 400	200 000	143 400
Rang rover	11 800 000	3 560 000	200 000	3 360 000
Porsh cayen	11 049 230	1 657 385	200 000	1 457 385
	Total :	6 636 940	1 400 000	5 236 940

5. discordances entre le CA déclaré et le CA reconstitué :

Il est relevé du mode de reconstitution du CA suivant la technique du compte financier, distorsion entre le CA déclaré et le CA reconstitué (Cf. tab).

- détermination du taux de prorata de CA par taux d'imposition :

Aux fins de conversion du CA reconstitué ttc en CA reconstitué ht, il est tenu compte d'un prorata de CA déclaré en ttc par taux d'imposition (Cf. tab).

En DA

Libellé	2016	2017	2018
CA ttc total déclaré	20 807 568 930	14 432 507 060	17 352 330 240
CA Exonéré	195 877 664	354 168 479	293 841 031
CA ttc Taxable déclaré	20 611 691 266	14 078 338 581	17 058 489 209
CA ttc déclaré au tx réduit	12 550 533 230	4 190 547 319	4 909 208 307
% prorata	60,89%	29,77%	28,78%
CA ttc déclaré au tx normal	8 060 949 318	9 887 448 042	12 145 373 333
% prorata	39,11%	70,23%	71,20%

- compte financier :

En DA

Libellé	2016	2017	2018
Encaissements bancaires			
• SGA	3 403 680 356	2 341 028 152	2 599 498 283
• BNA	103 804 453	40 277 028	43 636 000
• AGB	1 538 658 708	2 772 981 763	11 396 403 273
• BNP	1 589 967 446	1 916 558 514	3 324 463 944
• ALSALAM	13 308 129 272	9 949 331 437	7 009 398 538
• TRUST	67 503 476	15 670 676	-
• THB	8 321 703 435	7 592 925 785	8 541 883 974
Encaissements par caisse	38 781 024	117 142 968	454 508 572
encaissements bruts	28 372 228 170	24 745 916 322	33 369 792 583
Chq remis à l'enc. 01/01 (-)	113 319 303	195 808 002	139 121 285
Chq remis à l'enc. 01/01 (+)	195 808 002	139 121 285	-
Total encaissements bruts	28 454 716 869	24 689 229 605	33 230 671 298
Défalcation :			
Annulations	49 454 466	28 182 916	170 586 403
Déblocage crédit	2 089 614 591	3 739 947 399	6 821 973 038
Provisions Restitution	4 328 391 218	5 343 001 478	8 190 528 728
Intérêt	28 861	1 452 872	317 867
Virement de fonds	2 352 613	-	122 231 278
Opérations diverses	158 443 851	815 370 696	763 979 681
Extourne	2 104 230	-	-
Impayés	1 216 742 186	-	-
Régularisations	-	42 457 698	71 517 914
Acomptes/Rapatriements	-	292 145 949	410 503 512
Total défalcations	7 847 132 016	10 262 559 008	16 551 638 421
Encaissements nets (TTC)	20 607 584 853	14 426 670 597	16 679 032 877
(-) Solde Clients au 1/1	869 610 293	1 029 921 884	1 216 653 847
(+) Solde Clients au 31/12	1 029 921 884	1 216 653 847	1 737 159 976
(+) Solde Avances Clients au 1/1	58 119 731	17 926 683	198 706 211
(-) Solde Avances Clients au 31/12	17 926 683	198 706 211	46 416 480

Facturation reconstituée TTC	20 808 089 492	14 432 623 032	17 351 828 737
(-) CA exonère	195 877 664	354 168 479	293 841 031
(-) droit de timbre	208 718	343 220	3 907 569
CA reconstitué ttc	20 612 003 110	14 078 111 333	17 054 080 137
% prorata de CA taxable tx réduit	60,89%	29,77%	28,78%
CA reconstitue ttc taxable tx réduit	12 550 851 266	4 190 479 677	4 907 939 434
rapport conversion (1/1,tx réduit)	93,46%	0,9174	0,9174
CA reconstitue ht tx réduit (1)	11 729 767 538	3 844 476 767	4 502 696 729
% prorata de CA taxable tx normal	39,11%	70,23%	71,20%
CA reconstitue ttc taxable tx normal	8 061 151 844	9 887 288 442	12 142 234 144
rapport conversion (1/1,tx normal)	85,47%	0,8403	0,8403
CA reconstitue ht tx normal (2)	6 889 873 371	8 308 645 750	10 203 558 104
CA reconstitue taxable ht =(1)+(2)	18 619 640 909	12 153 122 517	14 706 254 833
(+) CA exonère	195 877 664	354 168 479	293 841 031
CA total reconstitue HT	18 815 518 573	12 507 290 996	15 000 095 864
CA déclaré HT/ bilan	18 815 050 778	12 507 487 171	15 003 897 941
Écart de CA	467 795	-196 175	-3 802 077

Nous vous signifions à ce titre que le service envisage de reconstituer les bases d'impositions des déclarations souscrites par l'entreprise, au titre de l'exercice vérifié, de la manière ci-après précisée.

A- Reconstitution des bases d'imposition

1- Reconstitution du chiffre d'affaires :

La reconstitution du CA au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, est effectuée sur la base de la technique du compte financier (Cf. tab).

En DA

Libellé	2016	2017	2018
CA reconstitué	18 815 518 573	12 507 290 996	15 000 095 864
CA déclaré	18 815 050 778	12 507 487 171	15 003 897 941
Rehaussement de CA	467 795	-	-

2- Reconstitution du bénéfice :

La reconstitution du CA, est effectuée sur la base du rehaussement de CA ainsi dégagé déduction faite des droits Tap, ainsi que de la réintégration des charges indument déduite (Cf. tab).

En DA

Libellé	2016	2017	2018
Rehaussement de CA	467 795	-	-
Droits Tap (-)	9 356	-	-
Taxe de formation et d'apprentissage	-	1 471 766	-
Dons et subventions	6 642 487	5 854 000	-
Amortis. Véh. Tourisme	5 236 940	-	-
Rehaussement de bénéfice	12 337 866	7 325 766	-

B- Régularisations fiscales :

1. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

Le rehaussement de CA ainsi retenu est, conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts direct (CID), taxable à la Tap (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 et 227 du CID.

En DA

Libellé	2016	2017	2018
Rehaussement de CA	467 795	-	-
Droit TAP 2%	9 356	-	-
Majoration %	936	-	-
Total des Droits	10 291	-	-

2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Le rehaussement de CA ainsi retenu est, conformément aux dispositions des articles 21 et 23 du C.TCA, taxables à la TVA (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1 du C.TCA (Cf. tab).

- détermination du taux de prorata de CA par taux d'imposition :

Aux fins de conversion du CA reconstitué ttc en CA reconstitué ht, il est tenu compte d'un prorata de CA déclaré en ttc par taux d'imposition (Cf. tab).

En DA

Libellé	2016	2017	2018
CA ht total déclaré	18 815 050 778	12 507 487 171	15 003 897 941
CA Exonéré	195 877 664	354 168 479	293 841 031
CA ht Taxable déclaré	18 619 173 114	12 153 318 692	14 710 056 910
CA ht déclaré au tx réduit	11 729 472 842	3 844 538 825	4 503 860 832
% prorata	63,00%	31,63%	30,62%
CA ht déclaré au tx normal	6 889 700 272	8 308 779 867	10 206 196 078
% prorata	37,00%	68,37%	69,38%

- imposition :

En DA

Libellé	2016	2017	2018
Rehaussement de CA	467 795	-	-
% prorata CA imposable à Tx réduit	63,00%	-	-
Rehaussement de CA à Tx réduit	294 696	-	-
Droits Tva Tx réduit	20 629	-	-
% prorata CA imposable à tx normal	37,00%	-	-
Rehaussement de CA à tx normal	173 099	-	-
Droits Tva tx normal	29 427	-	-
Total des droits	50 056	-	-
Majoration : 25%	7 508	-	-
Total à payer	57 564	-	-

2. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

Le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est, conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID-TA, taxable à l'Ibs au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID-TA.

En DA

Libellé	2016	2017
Rehaussement de bénéfice	12 337 866	7 325 766
Droit IBS : 26%	3 207 845	1 904 699
Majoration 25%	801 961	476 175
Total des droits	4 009 807	2 380 874

3. Revenus réputés distribués :

Conformément aux dispositions des articles 46.1 et 54 du CID, le bénéfice ainsi reconstitué net d'IBS, est réputé distribué aux associés et imposables au taux de retenue à la source libératoire. La société est tenue pour redevable légal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 CID.

En DA

Libellé	2016	2017	2018
Rehaussement de bénéfice	12 337 866	7 325 766	-
Droit IBS (-)	3 207 845	1 904 699	-
Charges non déductibles fiscalement	6 642 487	7 325 766	-
Amortis. Véh. Tourisme	5 236 940	-	-
Base imposable	-	-	-

5. IRG Traitements et salaires :

Les primes octroyés au personnel sont, conformément aux articles 67 et 104 du CID-TA, taxables à l'Irg catégorie traitement et salaire, au taux de 10%.

Il est appliqué sur le montant des droits simples ainsi rappelés, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 193.1 du CID (cf. tab).

En DA

Libellé	2016	2017	2018
Primes non taxées	1 442 000	1 565 400	1 411 800
Droits Irg : 10%	144 200	156 540	141 180
Majoration : 25%	21 630	23 481	21 177
Total à payer	165 830	180 021	162 357

Il convient le toutefois de souligner si des éléments nouveaux interviennent dans la conduite de la vérification, susceptibles d'avoir un effet tant sur la consistance des redressements envisagés que sur la procédure de redressements engagée, il sera ainsi adressé ou remis à l'entreprise, sur le fondement des règles de la procédure fiscale en vigueur, une notification de proposition de redressements rectificative.

Nous tenons à vous informer que, dans le cadre de la présente notification, vous avez la possibilité de solliciter l'arbitrage du Directeur des Grandes Entreprises, pour des questions de fait ou de droit. (Article 20.6 du code des procédures fiscales).

Le chef de brigade :

le vérificateur :

الملحق رقم (04): التبليغ النهائي وامر بالدفع للعقوبات

الجمهورية الجزائرية
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Ministère des Finances
Centre des Impôts de : **PCI**

NIF :
Nom /RS :
Adresse :
N° Rôle :

AVIS A PAYER DU ROLE N°:168680

0F BENI

Motif Rôle: **VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ**
Date de Mise en Demeure: **24.11.2020**
Date d'Exigibilité: **24.12.2020**

Type de recette	Clé de période de	Base Taxable	Base Imposée où Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux Pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
IBS	2015	2.895.125	0	26	0	752.733	25	188.183	940.916
IBS	2016	12.337.860	0	26	0	3.207.844	25	801.961	4.009.805
IBS	2017	7.325.766	0	26	0	1.904.699	25	476.175	2.380.874
TAP	2016	467.795	0	2	0	9.356	10	936	10.292
TVA	2015	1.588.612	0	17	0	270.064	25	67.516	337.580
TVA	2016	294.696	0	7	0	20.629	15	3.094	23.723
TVA	2016	173.099	0	17	0	29.427	15	4.414	33.841
IRG	2015	2.304.000	0	10	0	230.400	25	57.600	288.000
IRG	2016	1.442.000	0	10	0	144.200	15	21.630	165.830
IRG	2017	1.565.400	0	10	0	156.540	15	23.481	180.021
IRG	2018	1.411.800	0	10	0	141.180	15	21.177	162.357
TOTAL GENERAL DU ROLE:						6.867.072		1.666.167	8.533.239

الملحق رقم (05): جدول تفصيلي لحصيلة الرسم على النشاط المهني لسنة 2019

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE : SARL KACIMI

N.I.F 0 0 0 0 0 0 9 0 8 0 3 4 6 2 5 3

ACTIVITES : IMPOR ATION TOUT PRODUITS

ADRESSE : Rue d s Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

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

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée
DEPOTS BENI TAMOU PRINCIPAL	13 625 876 957,00	4 043 807 874,00	191 641 381,66
DEPOTS KL2 FOUKA TIPAZA	102 051 543,00	15 064 852,00	1 739 733,82
DEPOTS DAR EL BAIDA	0,00	0,00	0,00
DEPOTS BENI TAMOU DETAIL	43 306 480,00	0,00	866 129,60

الملحق رقم (06): جدول تحديد النتائج الجبائية لكل المؤسسات لسنة 2020

L'EI

N.I.F 0 0 0 0 0 9 0 8 0 3 4 6 2 5 3

ACTIVITES : IMPORTATION TOUT PRODUITS

ADRESSE : Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

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

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	63 557 678
	Perte	0
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		1 296 000
Impôts et taxes non déductibles		4 347 014
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		3 972 363
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	20 459 280
	Impôt différé (variation)	0
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		6 867 072
Autres réintégrations (*)		251 134
	Total des réintégrations	**37 192 863**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		4 160 000
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		17 901 000
	Total des déductions	**22 061 000**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année N-1		0
Déficit de l'année N-2		0
Déficit de l'année N-3		0
Déficit de l'année N-4		0
	Total des déficits à déduire	**0**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	78 689 541
	Déficit	0

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-A) :

Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	18 946 190
	Résultat de l'exercice N-1	221 389 372
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	0
	TOTAL	**240 335 562**
Affectation	Réserves (à détailler)	11 069 468
	Augmentation du capital	0
	Dividendes	0
	Report à nouveau (à détailler)	210 319 904
	TOTAL	**221 389 372**

DESIGNATION L'ENTREPRISE .

N.I.F 0 0 0 9 0 9 0 8 0 6 4 1 8 0 3

ACTIVITES : TRANSFORMATION DE BOIS

ADRESSE : GRP PROP 188 SEC 08 - Benkhalil 09010 BLIDA

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

ZEDRI Beni Tamou BLIDA

07 JUIN 2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

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

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	-0
	Perte	23 494 754
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		578 546
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		67 597 719
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	0
	Impôt différé (variation)	0
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		0
Autres réintégrations (*)		4 988
	Total des réintégrations	**68 181 253**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		67 031 211
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		0
	Total des déductions	**67 031 211**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année N-1		0
Déficit de l'année N-2		0
Déficit de l'année N-3		0
Déficit de l'année N-4		0
	Total des déficits à déduire	**0**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	0
	Déficit	22 344 712

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-A) :

Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	15 936 015
	Résultat de l'exercice N-1	20 636 796
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	0
	TOTAL	**36 572 811**
Affectation	Réserves (à détailler)	1 031 839
	Augmentation du capital	0
	Dividendes	0
	Report à nouveau (à détailler)	19 604 957
	TOTAL	**20 636 796**

ESIGNA
L'ENTREI

N.I.F 0 0 0 4 0 9 0 8 0 4 7 4 4 2 7

ACTIVITES : TRANSPORT MARCHANDISE

ADRESSE : Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal : Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	2 600 390
	Perte	0
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		18 264
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	920 068
	Impôt différé (variation)	0
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		0
Autres réintégrations (*)		0
	Total des réintégrations	938 332
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		0
	Total des déductions	0
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année N-1		0
Déficit de l'année N-2		0
Déficit de l'année N-3		0
Déficit de l'année N-4		0
	Total des déficits à déduire	0
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	3 538 722
	Déficit	0

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-A) :

Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	16 542 748
	Résultat de l'exercice N-1	8 232 349
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	0
	TOTAL	24 775 097
Affectation	Réserves (à détailler)	0
	Augmentation du capital	0
	Dividendes	24 775 097
	Report à nouveau (à détailler)	0
	TOTAL	24 775 097

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

N.I.F 0 0 0 5 0 9 0 8 0 5 1 6 7 4 3

ACTIVITES :

ADRESSE : Rue Amrane Ahmed - Beni Tamou 09230 BLIDA

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

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

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	362 615
	Perte	(
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		(
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		(
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		(
Frais de réception non déductibles		(
Cotisations et dons non déductibles		270 000
Impôts et taxes non déductibles		3 828
Provisions non déductibles		(
Amortissements non déductibles		(
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		(
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		(
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		(
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	109 426
	Impôt différé (variation)	(
Pertes de valeurs non déductibles		(
Amendes et pénalités		(
Autres réintégrations (*)		(
	Total des réintégrations	383 254
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		325 000
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		(
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		(
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		(
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		(
Complément d'amortissements		(
Autres déductions (*)		(
	Total des déductions	325 000
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année N-1		(
Déficit de l'année N-2		(
Déficit de l'année N-3		(
Déficit de l'année N-4		(
	Total des déficits à déduire	(
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	420 869
	Déficit	(

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-A) :

Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	-105 904 503
	Résultat de l'exercice N-1	-4 260 195
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	(
	TOTAL	-110 164 698
Affectation	Réserves (à détailler)	(
	Augmentation du capital	(
	Dividendes	2 854 174
	Report à nouveau (à détailler)	-4 260 195
	TOTAL	-1 406 021

الملحق رقم (07): العمليات البينية بين المؤسسات خلال الفترة 2016-2020

		SARL KACIMI IMPO
SARL K-DALLAS	EX 2016	17 416 717,95
	EX 2017	13 900 000,00
	EX 2018	3 200 000,00
	EX 2019	10 000,00
	EX 2020	-
SARL HGT	EX 2016	17 200 000,00
	EX 2017	12 100 000,00
	EX 2018	21 360 000,00
	EX 2019	22 700 000,00
	EX 2020	18 400 000,00
SARL KACIMI IND	EX 2016	
	EX 2017	
	EX 2018	308 778 103,53
	EX 2019	456 570 931,85
	EX 2020	240 915 434,70

		SARL KACIMI IND
SARL KACIMI IMPO	EX 2016	
	EX 2017	
	EX 2018	27 582 214,42
	EX 2019	7 108 426,18
	EX 2020	-

الملحق رقم (08): حسابات الأصول لشركة قاسيمي

Balance Générale

Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA - du 01/01/2020 au 31/12/2020

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101400		Capital émis (ap particulier liber)	0,00	2 250 000 000,00	0,00	0,00	0,00	2 250 000 000,00
106000		Réserves légales	0,00	133 480 067,09	0,00	11 069 468,00	0,00	144 549 535,09
		Capital, Réserves et Assimilés	0,00	2 383 480 067,09	0,00	11 069 468,00	0,00	2 394 549 535,09
10		Report à Nouveau	0,00	18 946 189,55	18 946 189,55	210 319 904,08	0,00	210 319 904,08
110000		Report à nouveau	0,00	18 946 189,55	18 946 189,55	210 319 904,08	0,00	210 319 904,08
11		Résultat de l'Exercice bénéfice	0,00	221 389 372,08	221 389 372,08	0,00	0,00	0,00
120000		Resultat de l'Exercice	0,00	221 389 372,08	221 389 372,08	0,00	0,00	400 000 000,00
12		Dépots et cautionnements reçus	0,00	400 000 000,00	0,00	0,00	0,00	400 000 000,00
165000		Emprunts et dettes assimilés	0,00	400 000 000,00	0,00	0,00	0,00	400 000 000,00
16		CLASSE 1 - Comptes De Capitaux	0,00	3 023 815 628,72	240 335 561,63	221 389 372,08	0,00	3 004 869 439,17
1		Logiciels informatique Gestion	3 060 000,00	0,00	0,00	0,00	3 060 000,00	0,00
204100		Immobilisations incorporelles	3 060 000,00	0,00	0,00	0,00	3 060 000,00	0,00
20		Terrains de construction et chantie	681 800 000,00	0,00	47 020 310,00	0,00	728 820 310,00	0,00
211000		Bâtiments Administratifs et Commercial	4 686 000,00	0,00	0,00	0,00	4 686 000,00	0,00
213100		Atelier de Maintenance & Hungar	181 010 000,00	0,00	0,00	0,00	181 010 000,00	0,00
213200		Autres Construction et Atelier	15 791 300,00	0,00	0,00	3 111 666,87	15 791 300,00	0,00
213280		Installation Matériel de incendies - telecommunication -	10 108 193,07	0,00	0,00	703 800,00	6 996 526,20	0,00
218100		Agencements & Amenagement Installation eau - gaz -	24 035 123,13	0,00	0,00	1 862 410,00	23 331 323,13	0,00
218150		Agencements & Installations Diverse	20 594 167,87	0,00	125 000,00	0,00	18 856 757,87	0,00
218180		Matériel de Transport Léger	35 805 777,76	0,00	0,00	0,00	35 805 777,76	0,00
218400		Matériel de Transport Lourd	15 425 753,79	0,00	0,00	0,00	15 425 753,79	0,00
218410		Matériel d'Engin	146 255 901,57	0,00	0,00	28 284 326,80	117 971 574,77	0,00
218420		Autre Matériel deTransport	1 282 052,22	0,00	0,00	0,00	1 282 052,22	0,00
218480		Matériel de Bureau & Informatique	3 819 131,55	0,00	638 689,03	539 961,55	3 917 859,03	0,00
218500		Mobilier de Bureau	9 313 827,38	0,00	0,00	435 300,00	8 878 527,38	0,00
218510		Autres Matériel et Mobilier de Bureau	591 176,46	0,00	0,00	0,00	591 176,46	0,00
218580		Autres Matériels	6 314 625,85	0,00	0,00	937 280,26	5 377 345,59	0,00
218800		Immobilisation corporelles	1 156 833 030,65	0,00	47 783 999,03	35 874 745,48	1 168 742 284,20	0,00
21		Immobilisations corporelles en cours	99 966 007,77	0,00	3 966 386,55	0,00	103 932 394,32	0,00
232000								

Balance Générale

Rue des Frérés Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

du 01/01/2020 au 31/12/2020

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
238100		Avances et acomptes versés sur commande d	49 300 000,00	0,00	5 237 600,00	0,00	54 537 600,00	0,00
23		Immobilisation en cours	149 266 007,77	0,00	9 203 986,55	0,00	158 469 994,32	0,00
274300		Prêts aux Personnels	1 956 000,00	0,00	2 550 500,00	1 970 200,00	2 536 300,00	0,00
27		Autres immobilisations financieres	1 956 000,00	0,00	2 550 500,00	1 970 200,00	2 536 300,00	0,00
280410		Amortissement Logiciels informatique Gestion	0,00	680 000,00	0,00	1 020 000,00	0,00	1 700 000,00
281310		Amortissement Bâtiments Administratifs et Commecial	0,00	2 912 667,08	0,00	234 300,00	0,00	3 146 967,08
281320		Amortissement Atelier de Maintenance & Hungar	0,00	26 372 151,39	0,00	9 050 500,00	0,00	35 422 651,39
281328		Amortissement Autres Construction et Atelier	0,00	1 381 738,75	0,00	789 565,00	0,00	2 171 303,75
281810		Amortissement Installation Matériel de incendies -	0,00	5 995 255,40	2 840 462,43	1 481 291,94	0,00	4 636 084,91
281815		Amortissement Agencements & Amenagement	0,00	14 785 354,06	551 505,50	4 736 644,63	0,00	18 970 493,19
281818		Amortissement Agencements & Installations Diverse	0,00	12 855 953,74	1 727 863,27	2 723 829,17	0,00	13 851 919,64
281840		Amortissement Matériel de Transport Léger	0,00	30 383 298,28	0,00	4 798 924,36	0,00	35 182 222,64
281841		Amortissement Matériel de Transport Lourd	0,00	8 365 966,40	0,00	1 210 084,04	0,00	9 576 050,44
281842		Amortissement Matériel d'Engin	0,00	118 597 911,46	28 284 326,80	19 519 943,67	0,00	109 833 528,33
281848		Amortissement Autre Matériel deTransport	0,00	1 282 052,22	0,00	0,00	0,00	1 282 052,22
281850		Amortissement Matériel de Bureau & Informatique	0,00	2 180 928,09	539 961,55	977 446,93	0,00	2 618 413,47
281851		Amortissement Mobilier de Bureau	0,00	4 810 536,31	355 557,75	1 817 274,61	0,00	6 272 253,17
281858		Amortissement Autres Matériel et Mobilier de Bureau	0,00	197 058,81	0,00	118 235,29	0,00	315 294,10
281880		Amortissement Autres Matériels	0,00	2 724 932,55	937 280,26	1 153 121,01	0,00	2 940 773,30
28		Amortissement des immobilisations	0,00	233 525 804,54	35 236 957,56	49 631 160,65	0,00	247 920 007,63
2		CLASSE 2 -COMPTES D IMMOBILISATIONS	1 311 115 038,42	233 525 804,54	94 775 443,14	87 476 106,13	1 084 888 570,89	0,00
301100		Bois Rouge	33 504 854,81	0,00	2 116 223 826,54	2 063 723 233,92	86 005 447,43	0,00
301101		Bois Blanc	31 770 972,90	0,00	1 250 464 196,85	1 195 141 832,50	87 093 337,25	0,00
301102		Bois Dur	21 238 754,69	0,00	46 793 145,94	53 211 139,62	14 820 761,01	0,00
301108		Derives	138 088 440,68	0,00	1 362 287 972,20	1 104 542 203,57	395 834 209,31	0,00
301200		Rond A Béton	217 895 700,35	0,00	3 951 313 462,67	4 168 655 531,30	553 631,72	0,00
301201		Fil Machine	42 315 060,34	0,00	532 379 115,49	567 562 574,37	7 131 601,46	0,00
301202		Treillis Soudes	129 073,58	0,00	5 592 620,64	70 403,76	5 651 290,46	0,00
301203		Pieds Droits (Etais)	15 663 314,28	0,00	53 772 840,67	54 775 067,66	14 661 087,29	0,00

Balance Générale

Rue des Frères Zedri -Beni Tamou 09230 BLIDA

du 01/01/2019 au 31/12/2019

Compte	Tiers / SG	Designation	Anterieur		Mouvement		Solde	
			Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
218800		Autres Matériels	9 462 237,15	0,00	720 881,00	3 868 492,30	6 314 625,85	0,00
21		Immobilisation corporelles	1 167 489 174,65	0,00	8 549 206,23	19 205 350,23	1 156 833 030,65	0,00
232000		Immobilisations corporelles en cours	82 739 117,01	0,00	17 226 890,76	0,00	99 966 007,77	0,00
238100		Avances et acomptes versés sur commande d	49 300 000,00	0,00	0,00	0,00	49 300 000,00	0,00
23		Immobilisation en cours	132 039 117,01	0,00	17 226 890,76	0,00	149 266 007,77	0,00
274300		Prêts aux Personnels	1 259 300,00	0,00	2 624 000,00	1 927 300,00	1 956 000,00	0,00
27		Autres immobilisations financieres	1 259 300,00	0,00	2 624 000,00	1 927 300,00	1 956 000,00	0,00
280400		Amortissement Logiciels informatique System	0,00	910 380,04	1 005 944,80	95 564,76	0,00	0,00
280410		Amortissement Logiciels informatique Gestion	0,00	0,00	0,00	680 000,00	0,00	680 000,00
281310		Amortissement Bâtiments Administratifs et Commecial	0,00	2 678 367,08	0,00	234 300,00	0,00	2 912 667,08
281320		Amortissement Atelier de Maintenance & Hungar	0,00	17 321 651,39	0,00	9 050 500,00	0,00	26 372 151,39
281328		Amortissement Autres Construction et Atelier	0,00	592 173,75	0,00	789 565,00	0,00	1 381 738,75
281810		Amortissement Installation Matériel de incendies -	0,00	6 912 636,93	2 417 480,20	1 500 098,67	0,00	5 995 255,40
281815		Amortissement Agencements & Amenagement	0,00	10 048 709,43	0,00	4 736 644,63	0,00	14 785 354,06
281818		Amortissement Agencements & Installations Diverse	0,00	11 439 390,12	881 258,93	2 297 822,55	0,00	12 855 953,74
281840		Amortissement Matériel de Transport Léger	0,00	23 596 111,08	0,00	6 787 187,20	0,00	30 383 298,28
281841		Amortissement Matériel de Transport Lourd	0,00	7 155 882,36	0,00	1 210 084,04	0,00	8 365 966,40
281842		Amortissement Matériel d'Engin	0,00	94 358 878,11	149 896,38	24 388 929,73	0,00	118 597 911,46
281848		Amortissement Autre Matériel deTransport	0,00	1 282 052,22	0,00	0,00	0,00	1 282 052,22
281850		Amortissement Matériel de Bureau & Informatique	0,00	11 061 461,22	9 965 866,83	1 085 333,70	0,00	2 180 928,09
281851		Amortissement Mobilier de Bureau	0,00	5 380 983,81	1 922 355,59	1 351 908,09	0,00	4 810 536,31
281858		Amortissement Autres Matériel et Mobilier de Bureau	0,00	74 829,95	0,00	122 228,86	0,00	197 058,81
281880		Amortissement Autres Matériels	0,00	5 381 134,58	3 868 492,30	1 212 290,27	0,00	2 724 932,55
28		Amortissement des immobilisations	0,00	198 194 642,07	20 211 295,03	55 542 457,50	0,00	233 525 804,54
2		CLASSE 2 -COMPTES D IMMOBILISATIONS	1 301 793 536,46	198 194 642,07	51 671 392,02	77 681 052,53	1 077 589 233,88	0,00
301100		Bois Rouge	13 224 330,52	0,00	1 223 167 669,30	1 202 887 145,01	33 504 854,81	0,00
301101		Bois Blanc	74 269 376,83	0,00	1 127 756 451,29	1 170 254 855,22	31 770 972,90	0,00
301102		Bois Dur	20 361 009,55	0,00	54 335 052,22	53 457 307,08	21 238 754,69	0,00
301108		Derives	246 834 565,48	0,00	1 047 014 224,80	1 155 760 349,60	138 088 440,68	0,00

Abstract

The purpose of this study is to establish the role of fiscal management in the rationalization of decision-making, considering the tax as a strategic variable that the enterprise must take into account in decision-making. And this is by including the tax factor in the decision-making process to maximize returns and reduce the tax burden to the minimum possible. And the manager has the right to choose between tax options on the one hand, and benefit from the tax incentives available in the Algerian tax legislation on the other hand.

In this study, the descriptive approach and the analytical approach were followed in the theoretical aspect, where a general introduction to fiscal management in the economic enterprise and the theoretical framework for decision-making was presented, in addition to studying the role of fiscal management in choosing the legal form of the enterprise and the rationalization of financial decisions.

The theoretical aspect was projected in the field by examining the case of a limited liability company, Kacimi, in the years 2016-2020, by studying the fiscal situation of the enterprise and evaluating its fiscal management through the process of fiscal control and review. And by trying to identify the risks that the enterprise bore during the study period, in addition to trying to present and evaluate the tax options available to Kacimi enterprise.

Keywords: Tax, Tax Planning, Decision-Making, Tax Risk.