الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطلبة:
- بن حميمي عبد الرحمان
- بن صاوشة عبد الرؤوف

تحت عنوان:

دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2019/09/21

امام اللجنة المكوونة من السادة:

الاستاذ/ سلطاني عادل (استاذ محاضر) رئيسا

الاستاذ/ زبيري عز الدين (استاذ محاضر) مشرفا

الاستاذ/ زميت فؤاد (استاذ محاضر) مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018

الإهـــــــــــــــــــــداء:

بعد بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على اشرف الخلق والمرسلين

اهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع الى الوالدين اللذان اوصى بهما الله عز وجل وانزل فيهما قوله تعالى: "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا امي الغالية منبع العطف و الحنان ادامها الله وأحاطها بكل الخير والعافية والى ابي الذي علمني معنى الصبر والإرادة وافنى حياته لأجل تربيتي وتعليمي لأصبح على ما انا عليه الان

حفظه الله وأدامه سندا لنا وتاج على رؤوسنا

والى مصدر الهامي وإرادتي اختي العزيزة وفقها الله في حياتها وأنار الله دربها نجاحا

الى كل من يمزج بين العلم والأخلاق...الى كل من احبهم وحفظهم قلبي ولم ينطق بهم لساني

والى من تقاسم معي هذا العمل: عبد الرؤوف

وفي الاخير اسأل الله عز وجل ان يجعل عملنا هذا خالصا مخلصا لوجهه الكريم، نافعا يستفيد منه الجميع

❖ **بن حميمي عبد الرحمان**

الإهـــــــــــــــــــــداء:

اشكر واحمد الله العلي القدير المنعم المتفضل الذي انار لنا درب العلم وجعله فريضة في ديننا الحنيف وعلى ما اتاح ويسر لنا من عسير ووجهنا بفضله الى الطريق اليسير .

يشرفني ويزيد من فخري ان اهدي ثمرة هذا الجهد الى من امرني الله بطاعتهما وجعلهما سبب وجودي وفي ظلهما تتم سعادتي ويشتد عودي وهما من نور دربي الى طريق السعادة و الخير، الى اعز من احب في هذه الدنيا الفانية الى والدي ووالدتي الى سبب وجودي في هذه الحياة الى من وقف الى جانبي في اصعب فترات حياتي الى امي وابي.

ولا انسى والدتي الروحية الصدر الذي الجا اليه اذا ضاقت بيا الدنيا الى الروح التي سكنت روحي (عمتي).

كما اهدي ثمرة هذا الجهد الى اخواتي الذي لا املك في دنيا شيئ اغلى منهم، والى كل عائلتي واقاربي الذي اتمنى لهم كل السعادة و الخير في حياتهم، والى اصدقاء العمر واخوتي الذي لم تنجبهم امي و الشيئ الوحيد الذي اخترته في حياتي.

❖ **بن صاوشة عبد الرؤوف**

شـــــكر و عرفـــــان:

الحمد لله الذي انار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على اداء هذا الواجب ووفقنا الى انجاز هذا العمل، بقول رسولنا الحبيب"من اصطنع اليكم معروفا فجازوه، فان عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا انكم قد شكرتم فان الله شاكر يحب الشاكرين"... نتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى كل من ساعدنا من قريب ومن بعيد على انجاز هذا العمل ،ونخص بالذكر الاستاذ المشرف زبيري عز الدين، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في اتمام هذا العمل المتواضع، والى كل من ساهم في هذا البحث من بعيد او قريب الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم التي انارت لنا الطريق لإتمام العمل على احسن وجه.

كما نتقدم بتشكراتنا الى كل عمال شركة التوضيب وفنون الطباعة ببرج بوعريريج كما اخص بالذكر: ❖ مسؤول قسم المالية والمحاسبة

❖ رئيس مصلحة المحاسبة والمالية السيد مسواكة خالد

الذين قدموا لنا يد المساعدة والمعلومات والوثائق الكافية سواءا فيما يخص البحث او المعلومات الخاصة بالشركة.

➢ **عبد الرحمـــان**

➢ **عبد الـــرؤوف**

ملخص :

من بين الاهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها هو تحمل اقل تكلفة جبائية ولا يتأتى ذلك إلا بتطبيق تسيير جبائي فعال يضمن من خلاله احسن الاختيارات التي تقلل من التكلفة الجبائية.

ركزت دراستنا على إبراز أثر التسيير جبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، حيث يستعمله المسير لتقليص العبء لحده الأدنى، ولتحقيق ذلك لابد أن يكون المسير على دراية بالمزايا التي يقرها التشريع الجبائي، مع توفر عوامل داخلية مساعدة من إجراءات تنظيمية وتسييرية للوظيفة الجبائية داخل المؤسسة.

إعتمدنا في دراستنا هذه على أداتين هما المقابلة الشخصية، ودراسة الوثائق، حيث تم الإعتماد على المقابلة الشخصية لتقييم كفاءة ومؤهلات الشخص المكلف بتسيير الجباية ولتقييم ايضا إجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة، كما تم دراسة الوثائق لقياس اثر واقع التسيير الجبائي في الشركة على مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها الجبائية للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

وخلصت دراستنا إلى أن الإجراءات التنظيمية للمؤسسة، المؤهلات والمعارف للمسير الجبائي، تساهم في تقليص التكاليف الجبائية والتحكم فيها.

الكلمات المفتاحية: التسيير الجبائي، التكلفة الجبائية، التشريع الجبائي، الفعالية الجبائية.

Summary :

Among the objectives that the foundation seeks to achieve is to bear the lowest tax cost and this is only through the application of effective tax management through which ensures the best options that reduce the tax cost.

Our study focused on highlighting the impact of tax management in reducing the fiscal costs in the economic institution, where it is used process to reduce the burden to a minimum, and to achieve this must be aware of the benefits recognized by the tax legislation, with the availability of internal factors of regulatory and administrative procedures of the tax function within the institution.

We have relied on two tools, namely the personal interview, and the study of documents, where the interview was based on the evaluation of the efficiency and qualifications of the person in charge of tax collection and evaluation also the procedures of organization and management of the tax function within the institution, as was the study of measurement documents impact the reality of tax management in the company on the extent of control of institution in the tax costs to reach a clearer understanding of the problem at hand.

Our study concluded that the organizational procedures of the institution, the qualifications and knowledge of the person in charge of tax collection, contribute to reduce and control the tax costs.

Key words : Fiscal Management, Fiscal Cost, Fiscal legislation, Fiscal Effectiveness.

قائمة المحتويات

البـيـــــــان	الصفحة
الإهداء.....	I–II
شكر وتقدير.....	III
الملخص.....	IV
قائمة المحتويات.....	V
قائمة الجداول.....	VI
قائمة الأشكال.....	VII
قائمة الإختصارات والرموز.....	VIII
قائمة الملاحق.....	IX
مقدمة.....	أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للتسيير الجبائي ودوره في تخفيض التكاليف الجبائية	**01**
المبحث الأول: الادبيات النظرية	**03**
المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية	**35**
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	**40**
المبحث الاول: الطريقة ومجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة	**42**
المبحث الثاني :النتائج والمناقشة	**45**
الخاتمة.....	61
قائمة المراجع.....	64
الملاحق.....	68
الفهرس.....	84

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــوان	الصفحة
01	الجدول التصاعدي بالشرائح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	16
02	النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات	27
03	جدول يوضح منتجات المؤسسة لأربع سنوات	43
04	تقييم متعلق بكفاءات ومؤهلات الشخص المكلف بتسيير الجباية	45
05	التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص الأعباء المقدرة	46
06	التقييم المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG	47
07	التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية الخاصة بالضريبة على ارباح الشركات IBS	47
08	التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP	48
09	التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA	49
10	التقييم المتعلق بإجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة	50
11	أهم الضرائب و الرسوم التي دفعها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG في 2016، 2017 و2018	53
12	اثر استفادة المؤسسة من التخفيض الخاص بالرسم على النشاط المهني	55

قائمة الاشكال

الرقم	العنـــــوان	الصفحة
01	الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق	11
02	الهيكل التنظيمي الخاص بشركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	44
03	أهم التكاليف الجبائية التي تخضع لها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	43

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	شرح الاختصار بالفرنسية	شرح الاختصار بالعربية
IBS	Impot sur Bènèfices des Sociètès	الضريبة على ارباح الشركات
IRG	Impot sur le Revenue Global	الضريبة على الدخل الاجمالي
TAP	Tax sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Tax sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
EMBAG	Entreprise des EMBallages et Arts Graphiques	شركة التوضيب وفنون الطباعة
FR	Fonds de Roulement	راس المال العامل
BFR	Besoin en Fonds de Roulement	احتياجات راس المال العامل
G50	Declaration tenant lieu de bordereau-avis de versement	التصريح الشهري بدفع الضرائب

قائمة الملاحق

الرقم	العنـــــوان
01	وثيقة التصريح بالمرتبات و الاجور المختلفة و الاقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي لشركة التوضيب وفنون الطباعة للسنوات 2016-2017-2018
02	وثيقة التصريح للرسم على النشاط المهني المأخوذ من الجدول رقم (13) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة المدفوع للسنوات 2016-2017-2018
03	وثيقة التصريح بتحديد النتيجة الجبائية المأخوذ من الجدول رقم (09) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة للسنوات 2016-2017-2018
04	وثيقة اهتلاك السيارات السياحية في شركة التوضيب وفنون الطباعة
05	تصريح الـ G50 لشهر اوت 2018 لشركة التوضيب وفنون الطباعة

المـــــقدمة العامـــــة

مقدمة :

إن المؤسسة الإقتصادية كيان ينشط في وسط شديد التعقيد يتميز بعدم الإستقرار لذا وجب عليها التكيف مع هذا الوسط إذا أرادت الإستمرار وإن توسع نشاطها وكبر حجمها وتشعب فروعها هو العامل الأساسي الذي يؤدي إلى زيادة المهام المترتبة عليها و المسؤوليات التي تقع على عاتقها.

ومن أهم هذه العوامل هو العامل الجبائي، و المتمثل في القوانين الجبائية التي تفرضها الدولة على المؤسسة الإقتصادية في شكل ضرائب تقوم بجبايتها، إذ أن العامل الجبائي يعتبر من أهم العوامل التي تأخذ في الحسبان عند اتخاذ القرارا في المؤسسة لما يتميز به من مرونة وعدم ثبات، فالعامل الجبائي يعتبر تكلفة بالنسبة للمؤسسة لأنه يمثل اقتطاعات من خزينتها لخزينة الدولة، بحيث أدى هذا إلى الضرورة و الحاجة لخلق وظيفة تسييرية داخلية تختص بمزج مختلف السلوكيات القانونية و التشريعات الجبائية و العلوم التسييرية من أجل تدنية التكاليف الجبائية إلى أقل حد ممكن وفق ما تنص عليه مختلف التشريعات و القوانين وهذا هو ما يعرف بالتسيير الجبائي.

وحتى تتمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها عليها أن تحسن استغلال مواردها المتاحة أفضل استغلال، و أن تعمل على التحكم في مختلف تكاليفها وإيجاد السبل لتدنيتها، ومنها التكاليف الجبائية التي يجب على المؤسسة تسييرها، كما أن الجباية كتكلفة تتحملها المؤسسة دائمة التواجد في حياتها من خلال الالتزامات القانونية التي تقع على عاتقها من جهة وبالتأثير على قراراتها من جهة أخرى، ولا يتحقق ذلك إلا بتوكيل هذه المهمة إلى مسيرين يتمتعون بقدرات وكفاءات عالية تضمن لهم تحقيق أهدافهم المتمثلة في تعظيم الاستفادة من ما امكن من التحفيزات الجبائية .

إشكالية الدراسة :

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

ما هو دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ؟

من خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

الأسئلة الفرعية :

- هل المؤهلات و المعارف التي يمتلكها الشخص المكلف بالتسيير الجبائي تساهم في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة ؟
- هل التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من كافة الامتيازات الجبائية التي يقرّها المشرّع ؟
- هل تعتبر الاجراءات التنظيمية و التسييرية الداخلية عامل مساعد للتحكم في التكاليف الجبائية ؟

فرضيات الدراسة :

- تساهم المؤهلات و المعارف التي يمتلكها المسير في تخفيض التكاليف الجبائية؛
- التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية؛

– توجد اجراءات تنظيمية وتسييرية داخلية على مستوى المؤسسة تساعد على التحكم في التكاليف الجبائية.

اهمية الدراسة :

تبرز أهمية الموضوع في النقاط التالية :

– كون التسيير الجبائي من الإهتمامات الحديثة للباحثين، والدليل على ذلك قلة المراجع في هذا المجال وخصوصا باللغة العربية، أما عن المجال المهني فإنه لا يحظى بالإهتمام الكافي في المؤسسات الجزائرية، وذلك بسبب العقلية الضيقة لمسيّري الشركات؛

– تكمن أهمية الدراسة في كونها تسعى لتغيير المفهوم حول الجباية من مجرد دفع الضرائب الى استغلال مختلف التشريعات و القوانين من أجل تقليل الأعباء الجبائية؛

– تتجلى أهمية هذا الموضوع في إبراز أن التسيير الجبائي الأمثل يمكن أن يلعب دورا فعالا في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة مما يؤدي إلى عدم تحملها أعباء إضافية كان بالإمكان تجنبها.

أهداف الدراسة :

بالنسبة للأهداف سعت الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف المرجوة التي تتمثل في :

– التعرف على مختلف الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع الجزائري للمؤسسة الاقتصادية؛

– إكتشاف هل يوجد تطبيق فعلي للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ؛

– محاولة التعرف على تأثير التسيير الجبائي في التخفيض من التكاليف الجبائية؛

– توعية المؤسسات بأهمية التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية.

دوافع اختيار الموضوع :

– هدف شخصي والمتمثل في الميول لهذا النوع من المواضيع، كذا مدى أهمية الموضوع لمواصلة الحياة المهنية؛

– قلّة الدراسات و الأبحاث التي تناولت التسيير الجبائي و دوره في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛

– الرغبة في معرفة الإضافة التي يقدمها التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛

– التعرف على التكاليف الجبائية وكيفية التحكم فيها.

المنهج المتبع :

لمعالجة إشكالية البحث فقد تم الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية و المالية، حيث تم الاعتماد على :

– المنهج الوصفي : عند عرض مختلف التعاريف و المفاهيم المتعلقة بالموضوع فيما يخص الجزء النظري؛

- منهج دراسة حالة: من خلال أسقاط الجزء النظري على الواقع؛

- المنهج التحليلي: من خلال تحليل النتائج المتحصل عليها.

حدود الدراسة :

من أجل الإلمام بإشكالية البحث وفهم جوانبها المختلفة حدد مجال دراستنا كما يلي:

1- المجال المكاني : أما عن الإطار المكاني للدراسة فهو متعلق بالواقع الجزائري، حيث يحاول البحث إظهار مدى تأثير التسيير الجبائي في التقليل من التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية من خلال دراسة حالة من واقع المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (شركة التوضيب وفنون الطباعة)، فقد تم إختيارها للسببين التاليين :

- لأن مقرها الرئيسي يقع في برج بوعريريج وبالتالي سهولة الوصول اليها و التواصل معها ؛

- التعاون المنقطع النظير من طرف إطاراتها وإمكانية اطلاعنا على مختلف المعلومات والتصريحات الخاصة بها لأن العديد من المؤسسات تعتبر الوثائق الجبائية سرية وبالتالي لا يتعاونون معنا.

2- المجال الزمني: بغية الإلمام بإشكالية البحث والوصول إلى نتائج عملية لإثبات أو نفي صحة الفرضيات فضلنا إختيار الفترة الزمنية، والمقدرة بثلاث سنوات (2016-2017-2018) من أجل تحليل الوضعية الجبائية للمؤسسة.

هيكل الدراسة :

للوصول إلى الأهداف المرجوّة من هذه الدراسة بالإجابة على الإشكالية المطروحة، إقتضت الدراسة تناول الموضوع في فصلين :

الفصل الأول : مقسم إلى مبحثين فالمبحث الأول يتضمن ثلاث مطالب، حيث خصص المطلب الأول لماهية التسيير الجبائي أما المطلب الثاني فقد خصص للتكاليف الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية، اما المطلب الثالث فخصص لأثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، أما في المبحث الثاني تم تناول أهم الدراسات السابقة التي تركز موضوعها حول أحد متغيرات دراستنا، فقد حاولنا إبراز أوجه الشبه و الإختلاف بينها.

الفصل الثاني : عبارة عن دراسة حالة يتم التطرق من خلالها الى اثر التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية على المؤسسة محل الدراسة ألا وهي شركة التوضيب وفنون الطباعة، إذ تم التعرف على الضرائب التي يجب أن تخضع لها المؤسسة حيث قمنا بمحاورة الشخص الذي يساهم في التسيير الجبائي في المؤسسة عن طريق المقابلة الشخصية والإطلاع على الوثائق من أجل تقييم كل من كفاءات ومؤهلات الشخص المكلف بتسيير، و إجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة وتدعيم هذا التقييم بقياس مدى تخفيض المؤسسة لتكاليفها الجبائية ومن ثمة الوقوف على أهمية التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية من خلال التحليل و المناقشة للنتائج المتوصل اليها من جهة، وعلى صحة الفرضيات من جهة اخرى.

الفصل الأول :

الادبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

ترتكز المؤسسة الاقتصادية على مجموعة من الوظائف الأساسية والفعالة من أجل بقائها و استمراريتها ولعل أهم هذه الوظائف الوظيفة الجبائية التي تهدف إلى تخفيض أعباء الالتزامات الضريبية للمؤسسة ومواكبة التغييرات المستمرة في التشريعات الجبائية دون الوقوع في أخطاء الغش والتهرب الجبائي ولا يكون لها هذا إلا بإتباع تسيير جبائي فعال حيث برزت أهمية التسيير الجبائي كإحدى الوسائل الإدارية المتبعة لتخفيض مبلغ الالتزام الضريبي، وذلك بإتباع عدد من الإجراءات تساهم في تخفيض العبء الضريبي لتلك المؤسسات ولتحقيق ذلك يتطلب من المؤسسات الإقتصادية المعرفة الشاملة بالقوانين الجبائية وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها، من خلال إختيار الشكل القانوني الأنسب لها الذي يقلل من التكلفة الجبائية التي تتحملها المؤسسة وغيرها من القرارات التي تتطلب وجود تسيير جبائي محكم، ولمعالجة هذا موضوع يجدر بنا الإشارة إلى الإلمام ومعرفة بعض المفاهيم بحيث ستكون لنا المفتاح للولوج إلى صلب الموضوع.

ومن خلال هذا الفصل التمهيدي الذي ارتأينا أن ينقسم إلى مبحثين، الأول مخصص بالجانب النظري لجميع النقاط المتعلقة بالتسيير الجبائي، التكاليف الجبائية التي تخضع لها المؤسسة وأثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وخصصنا المبحث الثاني لاستقراء مجموعة من الدراسات السابقة لموضوع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الادبيات النظرية

المطلب الاول: ماهية التسيير الجبائي

ان أي عمل لابد ان يتسم بحسن تسيير وتنظيم حتى يتمكن من تأدية الدور الذي وضع من اجله ومن هذا المنطلق اذا كان نجاح المؤسسة مرتبط بمجال النشاط المختار وبالإمكانيات التسييرية واتخاذ المبادرات من طرف مسيرها فان معرفة الجوانب القانونية والمحاسبية والمالية وخاصة الجبائية لا تقل أهمية لأنها تشكل وسيلة هامة لنجاح المؤسسة وتطورها واستمرارها[1].

ومن هذا الاطار نشأ التسيير الجبائي الذي يعتبر غير واضح المعالم لدى اغلب المؤسسات التي لا تزال تتعامل مع الضرائب كمعطى يجب الخضوع له ولم يدركو بأنها من المعطيات القابلة لتحكم كأحد محددات اتخاذ القرار في المؤسسة سواء على المدى الطويل او المتوسط او القصير[2].

الفرع الاول: مفهوم التسيير الجبائي

قبل التطرق الى مفهوم التسيير الجبائي يجب اولا معرفة المحيط الجبائي للمؤسسة وكذا الوظيفة الجبائية

اولا: المحيط الجبائي الخارجي للمؤسسة:

1- الادارة الجبائية:

فبمجرد قيد المؤسسة في السجل التجاري تنشا العلاقة مع الجباية كمتغير خارجي ولذلك فالجباية "تعني مجموعة القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة و المؤسسة من جهة اخرى فيما يخص تأسيس الضرائب والرسوم وتصنيفها وتحصيلها"[3].

2- المراجعة الجبائية:

المراجعة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة اخرى وذلك بالتحكم في الاليات التي يوفرها التشريع الضريبي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية، ويقوم بها المراجع الجبائي وهو شخص مستقل متخصص في المجال الجبائي[4].

ثانيا: تعريف الوظيفة الجبائية في المؤسسة:

هي تنظيم داخل المؤسسة في العادة تكون في المؤسسات الكبيرة نظرا لحجم نشاطها وتنوع العمليات التي تقوم بها وهي مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يقوم بتسييرها المدير الجبائي وفي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون تابعة للمدير المالي.

---

1 مروان الدزيري، التكلفة الجبائية، دار بلقيس، 2011، الدار البيضاء، الجزائر، ص 14.

2 محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و اثاره على المؤسسات المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع ادارة اعمال، جامعة ورقلة، 2003 ،ص 03.

3 ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، جامعة المسيلة، منشورة عبر شبكة الانترنت، 2015/02/03، ص 01.

4 ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 09.

وتعرف ايضا على انها " الوظيفة التي تعني بالاستراتجية الجبائية في المؤسسة لمجموعة من الاهداف ذات الصلة الجبائية وخلق الانسجام داخل المؤسسة والوفاء باحتياجات اصحاب المصلحة قي المؤسسة "[1].

وكما تشمل الوظيفة الجبائية في المؤسسة على مجموعة من المهام الفرعية والمتمثلة في التسيير الجبائي، المراجعة الجبائية وكذا المنازعات الجبائية ان وجدت خصومات مع الادارة الضريبية.

ثالثا: تعريف التسيير الجبائي:

حسب كريستن كوليت، "فان تسيير الضريبة يعني ان الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن ان تستخدم لصالح المؤسسة وان تصبح فعالة في استراتجيتها، اذن بدلا من السلبية اتجاه الضريبة، يطرح الاستعمال الذكي لها"[2].

كما يعرف التسيير الجبائي على انه "احد فروع التسيير المالي ويقصد به ادراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار، ويمكن اعتبار التسيير الجبائي مجموعة من القواعد و القرارات المتبعة من طرف المؤسسة من اجل تخفيض الأعباء الجبائية اصبحت ضرورة لا مفر منها، خاصة وانه يعبر عن الإرادة الحقيقية في التخفيض من ثقل الضريبة، وهذا عن طريق تحقيق وتشجيع المؤسسة على استعمال بعض التقنيات، فضلا عن هذا فان التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، هذه الحرية لا حدود لها الا في اطار القانون[3].

ويعرف أيضا على انه، "يعمل على تعزيز قدرة المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية، وبالتالي الرفع من المردودية المالية للمساهمين، كما له أهمية بالغة على مستوى الأداء والقرارات المالية في مراحل نشاط المؤسسة، لذلك يجب على المؤسسة معرفة هذه الاثار ومحاولة الاستفادة منها في اطار مايسمح به القانون الجبائي"[4].

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التسيير الجبائي على انه احد المهام الاساسية للوظيفة الجبائية داخل المؤسسة، وهو عبارة عن مجموعة الاجراءات التى تتبعها المؤسسة من اجل تدنية الالتزامات الضريبية، كما انه يجنب المؤسسة دفع التكاليف الجبائية نتيجة عدم احترام او جهل النصوص التشريعية الضريبية المختلفة، وذلك مع الاخذ بعين الاعتبار خصوصية كل مؤسسة والنصوص التشريعية، ولهذا يصبح التسيير الجبائي وسيلة في اتخاذ القرار لدى المؤسسة.

الفرع الثاني : مميزات التسيير الجبائي، أهدافه والعوامل المساعدة في تحقيقه

اولا: مميزات التسيير الجبائي :

يتميز التسيير الجبائي بالمميزات التالية[5]:

---

[1] Andreas Staubli, Tax Strategy, Tax management in Companies International, Tax Review Price water house Cooper, Switzerland, 2006, N: 29, p10.

[2] Christine COOLLETTE, gestion fiscale des entreprises, paris, 1998, p 22.

[3] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنية المخاطر الضريبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص 89.

[4] فوزي شعوبي وصابر عباسي، اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، مجلة الباحث، العدد 2013/12، جامعة ورقلة، ص 117.

[5] سعداوي نهى، دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية علوم مالية ومحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم مالية ومحاسبية، جامعة ورقلة، 2016-2017، ص 04.

يبنى التسيير الجبائي داخل المؤسسة على مستويين أحدهما أدنى و الأخر أعلى بالنسبة للمستوى الأدنى فهو متمثل في القواعد الأساسية المحددة للضريبة وهي (الحدث المنشئ، الوعاء، المعدل، التصريح، التسديد) و هي عبارة عن مجموعة القواعد التي وجب على المنفذ العادى التحكم فيها، أما بالنسبة للمستوى الأعلى فيقصد به الربط بين كل من الجباية وقانون الأعمال والقانون المحاسبي.

بحيث على المسير الجبائي التعامل بالمستوى الأعلى إذ يترتب عليه تجاوز التطبيق البسيط للقواعد الضريبية والانتقال إلى ربط جباية المؤسسة مع قانون الأعمال والقانون المحاسبي .

" المسير الجبائي يهتم قبل كل شيئ بالتوقع بالضريبة وكذلك البحث عن محيط جبائي مناسب يعتبر أقل تكلفة في اطار القانون الجبائي " من خلال هذا التعريف نستنتج أن للتسيير الجبائي ثلاث خصائص هي:

- التوقع بالضريبة ؛
- البحث عن الاختيار الجبائي الأمثل؛
- عدم وجود الغش الضريبي.

أ) **التوقع بالضريبة** : بما أن الضريبة هي تكلفة يجب تسييرها بطريقة تساعد على التوقع بقيمتها عند إجراء الاختيار وبالتالي وجب، على المؤسسة أن تعرف الحدث الجبائي في كل اختيار لأن التسيير الجبائي لا يترك هناك مجال للحظ كما يجب تحديد قيمتها بالاستعانة بأدوات التحليل المساعدة .

ب) البحث عن الاختيار الجبائي الأمثل :

التسيير الجبائي يعتبر تحليل مفصل للنصوص القانونية من أجل المفاضلة بين العديد من الاختيارات الجبائية والخيار الجبائي يعني جميع الخيارات التي يمنحها المشرع من شأنها تبديل النتيجة الجبائية وذلك في حدود هامش الحركة التي يمنحها القانون.

ت) عدم وجود الغش الضريبي :

" التسيير الجبائي وجد ليعمل في حدود القانون "هذه العبارة تجعل لا أحد يعتقد عدم مشروعية التسيير الجبائي لأنه وجد من أجل تقليل التكاليف الجبائية، لأن هذا التسيير يغير الخيار من وضعية إلى أخرى بالنظر للتحفيزات التي يقدمها المشرع، ومن مبدأ التسيير الجبائي المصنوع داخل حدود القانون و التي يشجعها المشرع .

ثانيا: أهداف التسيير الجبائي :

يسعى التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف التالية [1]:

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديدها؛
- محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛
- تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين.

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص 07.

وبعبارة أخرى، يهدف التسيير الجبائي بشكل عام الى تحقيق الاهداف الاساسية التالية [1]:

1: تحقيق الأمن الجبائي :

إن المخطر الجبائي من أهم أهداف التسيير الجبائي فالمسيير ملزم بالتعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة بعد ذلك يمكنه الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي وبهذا يتحقق هدفها ببقائها في وضعية قانونية اتجاه الضريبة وزيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية واستَّراتيجياتها وتقييمها.

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من :

ا) تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛

ب) تحديد الإستَّراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛

ج) تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

المخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بالتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب آخر يرتبط بجباية المؤسسة.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة هي من مسؤولية مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من المخطر الجبائي.

2: التحكم في العبء الضريبي :

تشكل الأعباء الجبائية جزء من سعر التكلفة لأي منتج، وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع في تكاليف الإنتاج، مما يجعل التحكم فيها مهما ويتجلى هذا التحكم في ثلاث أشكال:

- العمل على تخفيض الضريبة؛

- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة؛

- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسيرية معينة.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها اتجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.

[1] نادية شطي، تشخيص التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية علوم مالية ومحاسبية، جامعة ورقلة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم مالية ومحاسبية، 2014-2015، ص ص 20-21.

- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛

- تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية المعتمدة من طرف المسيريين.

3: الفعالية الجبائية : وهي تبرز من خلال صورتين هما :

ا) **الفعالية الجبائية المباشرة** : وتكون بواسطة استغلال المؤسسة لمختلف الامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقيق وفرات مالية؛

ب) الفعالية الجبائية غير المباشرة : وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي المراد وتوسيع رؤيتها الإستًراتيجية.

4: خدمة إستًراتيجية المؤسسة : ان الجباية تتدخل في تحديد الخيارات الإستًراتيجية للمؤسسة وتعتبر كأحد محددات اتخاذ القرار مثل الشكل القانوني للمؤسسة، مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية والإستًراتيجية مما يجعلها هدفا مهم من أهداف التسيير الجبائي ولذلك هي متغير جد مهم.

تقييم فعالية التسيير الجبائي :

إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل وبصفة قانونية، وهو ما يبرز فعالية التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهرها في [1]:

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

- اختيار الطبيعة القانونية والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من :

- الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية؛

- انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية والجبائية والقانونية.

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

-الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات : حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها؛

[1] نادية شطي، مرجع سابق ذكره، ص ص 21-22.

– الغش في التصريح : حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛

– عدم مراقبة الاختيارات الجبائية : إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية 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 الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

ثالثا: العوامل المساعدة في تحقيق أهداف التسيير الجبائي:

حتى تتسنى للمؤسسة تحقيق اهداف التسيير الجبائي يجب توفر مجموعة من العوامل تساهم بشكل كبير في تحقيق الاهداف السابقة، وتعتبر هذه العوامل المساعدة هي مجموعة من الادوات والمهارات المطلوبة لتنفيذ التسيير الجبائي ونجاح اهدافه ويمكن تحديدها فيما يلي [1]:

- ضرورة وجود الوظيفة الجبائية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- المسيرين يجب ان يمتازوا بالكفاءة العالية وبتسيير جيد لمنظمتهم؛
- مراقبة تسيير المخاطر، وتعني ان الوظيفة الضريبية عليها ان تعرف جميع مواقف الالتزام الضريبي في جميع الوحدات بالمؤسسة مع وضع ضوابط ملائمة مع هذه المخاطر؛
- العمليات، وتعني البحث عن تحقيق الكفاءات وتجديد العمليات التي تكون فيها هدر للموارد والمتعلقة بالمحاسبة الضريبية والالتزام؛
- المعطيات، وتعني توفر المؤسسة على البيانات التي تساعد على التوقع بمبلغ الضريبة؛
- التكنولوجيا، من خلال استخدام نظم تكنولوجية للضرائب؛
- الاتصالات، كيفية ايصال المعلومات لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بطريقة تساعدهم على فهم التسيير الجبائي؛
- القيادة، وتعني ان المسؤول عن تسيير الضريبة عليه الوصول بسهولة الى مجلس الادارة وان يتميز بتسيير جيد للتغيير.

الفرع الثالث: حرية التسيير الجبائي وحدوده

اولا: صلاحيات المؤسسات في المجال الجبائي

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

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

1) مبدأ الحرية في التسيير

[1] إيمان رحال، دور التسيير الأستراتيجي للضريبة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبة و المالية، جامعة ورقلة، 2013-2014، ص 18.

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

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

2) مبدأ عدم التدخل في التسيير

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

- محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين؛

- الرقابة الجبائية من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

ثانيا: نظرية التعسف في إستعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير

1) نظرية التعسف في إستعمال الحق [1]

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

غير أن فكرة التعسف وبالرغم من إستقرارها في الفكر القانوني بما جرت به أقلام الفقهاء وظهورها في تطبيقات قضاء المحاكم لم تلبث أن طمست معالمها وزالت آثارها في أواخر القرن التاسع عشر إثر الثورة الفرنسية التي إنتهجت وتبنت المذهب الفردي في قيامها والذي يعطي للفرد مطلق الحرية في إستعمال حقوقه، غير أنها عادت وعرفت طريقها للتشريع في قضاء المحاكم الفرنسية بعد ذلك، وذلك من خلال نشاط القضاء الذي فرض رقابة على إستعمال الحقوق، وذلك من خلال أحكام نصت بوجوب منع حقوق فردية إفضائها إلى إضرار بالغير.

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

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

حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون المدني على نظرية التعسف في المادة 41 في الحالات التالية [2]:

---

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 16.

[2] المرجع نفسه، ص ص 17-18.

– إذا وقع، يقصد الإضرار بالغير؛

–إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير؛

–إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

وبالتالي من خلال تحليل هذه المادة نجد أن:

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

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

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

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

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

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

أ) الخيار الجبائي والتعسف في إستعمال الحق [1]

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

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

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص 16.

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

لذا يجب التفريق بين الحالات التالية:

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

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

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

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

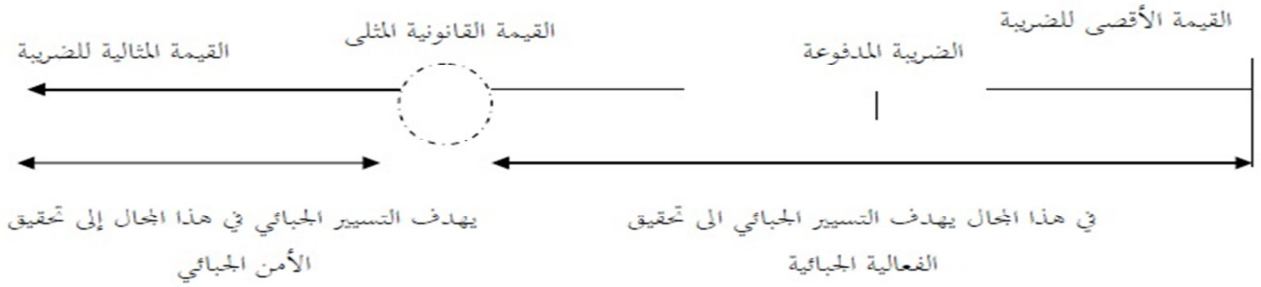
يسمح هذا المعيار الثاني للتفريق لتوضيح أكبر للحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق، يتمثل هذا المعيار في أن يضع المسير الجبائي للمؤسسة دوما نص بالقيمة القانونية المثلى للضريبة الناتجة عن أي عملية ستقوم بها المؤسسة.

فأي مؤسسة عادة ما تكون في إحدى الوضعيتين التاليتين:

-إما أنها تدفع أكثر من القيمة القانونية المثلى، وهذا يعني سوء في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشرع في هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق هدف الفعالية وذلك باختيار أمثل الخيارات الجبائية للمؤسسة؛

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

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



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

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص 18.

علماأن [1]:

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

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

2) نظرية التصرف غير العادي في التسيير

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

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

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

والأمثلة على ذلك مايلي:

–الإسراف على الإنفاق والهدايا والتبرعات والمنح؛

–الخسائر الغير مبررة مثل إنخفاض في صافي الأصول؛

–تحمل المؤسسة لأعباء خاصة شخصية؛

– التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية وعليه فإن على المسير الجبائي أن يحدد وبشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تصنف ضمن هذه الأعمال وذلك حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي تتعرض له المؤسسة[2].

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 21.

[2] المرجع نفسه، ص 22.

ثالثا: الإختلاف بين الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسييري [1]

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

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

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

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

1) الخطأ المحاسبي: والذي ينقسم إلى قسمين:

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

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

2) الخطأ في القرار التسييري

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

- **القرار التسييري القانوني**

القرار التسييري يعتبر قانوني على إفتراض أن المؤسسة لديها الخيار بين العديد من السبل القانونية الصحيحة مع العلم أن القرار التسييري يمكن أن يعارض المؤسسة، والإدارة الجبائية تحترم مبدأ عدم التدخل في التسيير مثل: تشكيل المؤونات، الخيار بين أنواع طرق الإهتلاك، إعادة إستثمار الأرباح المحققة، حرية إختيار طرق تقييم المخزون، إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

- **القرار التسييري الغير قانوني**

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

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

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص ص 22-23.

المطلب الثاني: التكاليف الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية

إن معظم المؤسسات تدفع مجموعة من الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وتؤثر كل هذه الضرائب على الجوانب التسيرية في المؤسسة، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة.

الفرع الاول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

أولا – مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

يقصد بالضريبة على الدخل الإجمالي تلك الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق من مصادر مختلفة ومتعددة، ولقد جاء تعريفها التشريعي كما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف[1]".

من خلال هذا التعريف يمكن إستخلاص الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي وتتمثل في:

– **ضريبة سنوية** :أي انها تفرض سنويا على مجمع المداخيل المحققة من مختلف الأصناف؛

– **ضريبة وحيدة** :أي انها تجمع كل أصناف الدخل لتفرض عليه ضريبة واحدة وعوضت الضرائب النوعية التي كانت موجودة في السابق كما انها تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط؛

– **ضريبة شخصية** :أي انها تاخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بها وحجم دخله.

ثانيا– مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

1– الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي [2]:

– يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر؛

– يعتبر كذلك إن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، اعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

كما يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح او مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحمل من الموقع https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar يوم 02 مارس، 2019 على الساعة 10 و15 دقيقة، المادة 01.

[2] المرجع نفسه، المادة 03 و04.

2-المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية[1]:

- أرباح مهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبينة وغير مبينة؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات و الريوع العمرية ؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية .

رابعا- الإعفاءات الخاصة بصنف المرتبات والأجور والمنح و الريوع العمرية

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي بعنوان المرتبات والأجور والمعاشات و الريوع العمرية كما يلي:

- الأشخاص من جنسية اجنبية الذي يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في إتفاق دولي؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشأ نظامها الجمركي تحت تأطير قانون الجمارك؛
- لأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب؛
- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم والبكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20000 (دج) شهريا وكذلك العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف الشغل أو المهمة؛
- التعويضات من المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي نص عليها التشريع الإجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح و الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛
- المعاشات المدفوعة بصفة الزامية على إثر حكم قضائي؛
- تعويضات التسريح.

سادسا- الاقتطاع من المصدر الذي تخضع له المرتبات والأجور، والمعاشات و الريوع العمرية

1- يخضع للاقتطاع من المصدر، الأجراء وأصحاب المعاشات و الريوع العمرية الذين يزيد أجرهم الإجمالي المحسوب عند الإقتضاء بالشهر عن حد يحدد مبلغه بموجب قانون المالية بإستثناء الفئات المنصوص عليها في المادة 68 المقطع "د" من هذا القانون.

2- يتكون أساس الاقتطاع من قيمة المبالغ المحددة في المادة 69من هذا القانون.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2016، المحملة من موقع https://www.mfdgi.gov.dz، المادة 02.

3– ا)– فيما يتعلق بإستدراكات الأجور والرواتب والمعاشات و الريوع العمرية، فانها تقسم على عدد الشهور التي تتعلق بها، إقتطاع الضريبة يتحصل عليه بضرب هذا العدد من الشهور بالفرق الضريبي المحسوب من خلال الزيادة بصفة وهمية مبلغ الإستدراك الموافق لكل شهر والمتعلق بنفس الدفع أو الذي دفع حديثا.

ب)– هذا النمط الحسابي المحدد اعلاه يطبق أيضا على الإستدراكات المتعلقة بالمبالغ التي تعتبر كأجور منفردة.

ج)– من أجل تحديد عدد الشهور، كل مدة أقل من 15يوما تعتبر غير محتسبة، كل مدة تعادل أو تفوق 15يوما تحتسب كشهر كامل.

د)– تحدد الضريبة الخاضعة بكل إستدراك مهما تكون الفترة التي يتعلق بها بتطبيق الجدول والأحكام الجبائية السارية المفعول وقت الدفع مع أخذ الحالة العائلية أو أعبائها في اليوم الأول من الشهر نفسه بعين الإعتبار الإستدراكات المتعلقة بالمكافاءات والتعويضات والمنح والعلاوات المذكورة في الفقرتين 4و 5من المادة 67من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ليست معنية بالجدول.

4– الحالة العائلية التي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار هي التي توجد في اليوم الأول من الشهر الذي تدفع خلاله أو بمقتضاه الرواتب والأجور والمعاشات و الريوع العمرية.

5– يعتبرون بأنهم على عاتق المدين بالضريبة عند الشهر الذي يقع فيه الدفع وبشرط عدم وجود مداخيل متميزة على المداخيل التي تستعمل كأساس الفرض الضريبية:

ا– ابناؤه، عندما يكون عمرهم اقل من 18سنة أو أ قل من 25سنة، عندما يثبت مواصلتهم للدراسة أو عند اثباتهم لإصابتهم بإعاقة تحدد نسبتها عن طريق نص تنظيمي.

ب– ضمن نفس الشروط، الأولاد المتكفل بهم في بيته والذين يتقاضى عليهم المنح العائلية أو تعويضات خاصة بالحضانة.

6– خلافا للأحكام السابقة، تعتبر الزوجة الأجيرة متزوجة بدون أولاد في كفالتها وهذا مهما كان عدد الأولاد في العائلة عندما يتقاضى الزوج الأجير بهذا الشأن منحة عائلية.

7–يتم حساب الاقتطاع من المصدر[1]، بالإقتطاع شهريا من المداخيل كما هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم (01) : الجدول التصاعدي بالشرائح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

الشريحة (الدخل السنوي)	نسبة **IRG**
اقل من 120000 دج	%0
120000 – 360000 دج	%20
360000 – 1440000 دج	%30
اكثر من 1440000 دج	%35

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 128.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات(IBS)

أولا– مفهوم الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها

تنص المادة 135 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة والرسوم المماثلة على انه " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات [1].

تنطوي الضريبة على أرباح الشركات على عدة خصائص تلخصها فيما يلي:

– **ضريبة سنوية:** لأنه وحسب مبدأ استقلالية الدورات فان وعائها يتضمن ربح سنة واحدة؛

– **ضريبة وحيدة:** لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على مجمل أرباحهم المحققة خلال السنة؛

– **ضريبة عامة:** لأنها شاملة لمختلف الأرباح المحققة دون تمييز طبيعتها؛

– **ضريبة نسبية:** وذلك بتطبيق معدل ثابت على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة؛

– **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية.

ثانيا– مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

يخضع للضريبة على أرباح الشركات:

1_ الشركات مهما كان شكلها أو غرضها بإستثناء:

أ_ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب_ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، بإستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه بالمادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ج_ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.

د_ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

2_ المؤسسات والهيئات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري

كما تخضع لهذه الضريبة:

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 135.

– الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات؛

– الشركات التعاونية و الإتحادات التابعة لها.

ثالثا– الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

في إطار تجسيد أهداف السياسة الضريبية وإستعمال الضريبة كأداة توجيه للنشاط الإقتصادي فإن هناك عديد الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات تتمثل في إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة.

تستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على أرباح الشركات المداخيل التالية[1]:

– التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية؛

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين وكذا الهياكل التي تتبعها؛

– مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

– صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التأمين المحققة مع شركاتها فقط؛

– التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء و الإتحادات المستفيدة من إعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة؛

– الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية بما فيها الحبوب؛

– المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛

– العمليات المدرة للعملة الصعبة لاسيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

أما فيما يخص الإعفاءات المؤقتة فتمنح كما يلي:

– تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المؤهلين للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" من إعفاء كلي من الضريبة لمدة 3 سنوات وترفع هذه المدة إلى 6 سنوات إذا كانت هذه النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها كما تمدد هذه الفترة بسنتين إذا تعهد المستثمر بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محدودة؛

– تستفيد من إعفاء 10 سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المستثمرين الوطنيين أو الأجانب بإستثناء وكالات السياحة والسفر وشركات الاقتصاد المختلط الناشطة في المجال السياحي؛

– تستفيد من إعفاء 3 سنوات من بداية ممارسة النشاط وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 138.

من خلال مجموع هذه الإعفاءات الدائمة والمؤقتة نلاحظ تطبيق المشرع الجزائري لإستراتيجية تطوير وترقية القطاع الفلاحي والسياحي لأنهما يعتبران قطاعان واعدان في الجزائر، وكفيلان بإخراج الاقتصاد الجزائري من تبعيته للدائرة الريعية لو تضافرت الجهود اللازمة لترقيتها وتطويرهما وعلى ذلك جاء الاهتمام بهما.

رابعا– معدلات الضريبة على أرباح الشركات

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي[1]:

1– وفق النظام العام:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى؛

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.

– عدم احترام مسك محاسبة منفصلة تؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26 % على جميع الأرباح.

2– معدلات نظام الاقتطاع من المصدر:

تحدد نسبة الإقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع و الكفالات
- 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر
- 24% بالنسبة ل: المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات
- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الاصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

خامسا– الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين النواتج " المداخيل" المحصلة والأعباء التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه النواتج و المداخيل.

يطبق المعدل على الربح الجبائي والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافا إليه التكاليف المرفوضة من طرف الإدارة الجبائية ويخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت أي: **الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإسترددات – التخفيضات**

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 150.

حيث أن الربح المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية أما الإستردادات فتتمثل في تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها بصفة نهائية او مؤقتة، لانها لا تعتبر مصاريف استغلالية او انها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف إدارة الضرائب، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة.

يحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف، إضافة إلى الأخذ بعين الإعتبار العناصر الآتية[1]:

1- المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ونفقات المستخدمين و اليد العاملة.

2- الإهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الإهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم.

غير أن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية التي تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة بقيمة شراء موحدة قدرها 1000000 دج.

3- الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

- إذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فان مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم من خلالها إشعار المؤسسة بدفعها.

4- الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة.

5- لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية و الغرامات و المصادرات أيا كانت طبيعتها، و الواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة.

سادسا- دفع الضريبة على أرباح الشركات ومواعيدها

هناك نظامين لدفع الضريبة على أرباح الشركات: النظام العام ونظام الاقتطاع من المصدر، ويمكن إجمال هذه الحالات فيمايلي[2]:

- بالنسبة للنظام العام بترتب على أرباح الشركات أداء ثلاثة تسبيقات:

من 20 فبراير إلى 20 مارس

من 20 مايو إلى 20 يونيو

من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح، المعتمدة كأساس لحساب الضريبة.

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 141.

[2] المرجع نفسه، المادة 355.

- يتم حساب الأقساط الوقتية ودفعها إلى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق.
- يساوي مبلغ كل تسبيق 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في أخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية.
- يتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من طرف هؤلاء المكلفين بالضريبة ويتم دفع المبلغ من طرفهم دون إخطار مسبق أيضا، بعد خصم الأقساط المدفوعة في أجل أقصاه يوم وإيداع التصريح.
- إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاضعة بالتسبيقات.
- تخضع المؤسسات الأجنبية التي تقوم مؤقتا في الجزائر في إطار الصفقات، بنشاط يخضع للضريبة وفقا للنظام العام بمقتضى التشريع الجزائري، أو بموجب الأحكام الاتفاقية إلى دفع قسط الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب 0,5 % من المبلغ الإجمالي للصفقة، ويدفع القسط خلال العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر لدى مصلحة الضرائب المختصة في مجال التحصيل، بعنوان التسديدات المدفوعة خلال الشهر السابق.

الفرع الثالث: الرسوم المهنية

أولا– الرسم على النشاط المهني (TAP)

تأسس الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 وهو ضريبة مباشرة تستحق دوريا على رقم الأعمال، الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين يمارسون نشاطا مهنيا بصفة دائمة وهذا مهما كانت نتيجة المؤسسة.

1: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يستحق الرسم بصدد:

ا)– رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات.

ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

ب)– بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يكون رقم الأعمال من مقبوضات السنة المالية، يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، بإستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية، لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية:

ج)– العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعوا السلع المنقولة وما شابهها[1].

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 217.

2:أساس فرض الضريبة

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة[1].

3: تخفيضات الرسم على النشاط المهني:

- يستفيد من تخفيض قدره 30% مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

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

- يستفيد من تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 %من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ العمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية يشترط:

ا)– أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية.

ب)– وأن يكون معدل الربح بالتجزئة يتراوح بين 10 %و 30%.

ج)– يستفيد من تخفيض قدره 75 %، مبلغ العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي و الغاز.

ويمنح تجار التجزئة الذين يملكون صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 30 %من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

4: حساب مبلغ الرسم

يحسب مبلغ الرسم على النشاط المهني بضرب وعائه في إحدى النسب[2]:

2% فيما يخص النشاطات البناء والأشغال العمومية والري مع تخفيض 25%.

1% بالنسبة لنشاط الإنتاج بدون الاستفادة من التخفيضات.

3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط النقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 218.

[2] المرجع نفسه، المادة 221 مكرر.

ثانيا: حقوق التسجيل والطابع [1]

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

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

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

الفرع الرابع: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة1991، بالمقابل الغى النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

أولا– مفهوم الرسم على القيمة المضافة

هي الضريبة غير مباشرة يدفعها المستهلك النهائي، وتطبق إجباريا على جميع العمليات ذات الطبيعة الصناعية و التجارية و الحرفية، ويسري على جميع مراحل الإنتاج الى انه لا يصيب إلا القيمة المضافة[2].

ثانيا– خصائص الرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية[3]:

- **ضريبة حقيقية** :حيث تخص إستعمال المداخيل أي المصاريف او الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛

- **ضريبة غير مباشرة**: أي تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي بمثابة المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع و الخدمات؛

- **ضريبة نسبية القيمة** :حيث تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية العادية للمنتوج؛

- **ضريبة تسدد حسب آلية الدفعات المجزئة** :حيث تخص الرسم على القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج فقط، بحيث ان في نهاية الحلقة التي إتبعها المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب، بواسطة سعر البيع للمستهلك؛

- **ضريبة تتوقف على آلية الخصوم**: أي تطبق بقيام المدين بحساب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات، ويخصم منها

[1] حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010-2012، ص ص 140-141.

[2] بوشاشي بوعلام، الرسم على القيمة المضافة (المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة)، دار مومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004، ص 10.

[3] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 02.

الرسم المتضمن للعناصر المشكلة لسعر التكلفة، ومن ثم يقوم بدفع الفارق بين الرسم المحمل والرسم المخصوم؛

– **ضريبة محايدة** :وذلك بالنسبة للمدينين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

ثالثا– مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة [1]:

1– عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم أيا كان:

– الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى؛

– شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص؛

– عمليات الاستيراد.

أ– العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

لقد حددت هذه العمليات وذكرت على سبيل الحصر وليس المثال في قانون الرسوم على رقم الأعمال وتتمثل هذه العمليات فيما يلي[2]:

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون والأشغال العقارية.
- المبيعات و التسليمات على طبيعتها وأصلها لمختلف المنتجات أو البضائع المستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من طرف التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

- التسليمات للنفس و التي تشمل على عمليات تثبت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم وكذا الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم تلبية لحاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم ومشاريعهم، وعمليات الإيجار أو اداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيع العقارات و المحلات التجارية الممارسة من طرف الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم الخاص سواء تمت العملية بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين و الذهب و الفضة أو من الأحجار الكريمة الطبيعية أو الأشياء المقيدة تحت رقمي 01-02، 71-71 من التعريفة الجمركية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في مجموعات المقيدة تحت رقمي 06-99، 07-99 من التعريفة الجمركية.

- الحفلات الفنية وألعاب التسلية بمختلف أنواعها المنظمة من طرف الأشخاص الطبيعيون والشركات ما عدا تلك المتعلقة بالنشاط الطبي والشبه الطبي والبيطري.
- العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017، ص 08.

[2] قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتورة،كلية العلوم الإقتيصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص ص 85-86.

ب- العمليات الخاضعة اختياريا[1]:

يجوز للأشخاص الطبيعيين او الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، ان يختاروا " بناء تصريح منهم: لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة"، على أن يزودوا بسلع أو خدمات.

- التصدير؛
- المكلفين بالرسم، الآخرين؛
- الشركات البترولية؛
- المؤسسات تنتفع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

يمكن طلب الاختيار، في أي وقت من السنة ويجب أن ينهي الاختيار الى علم المفتشية الرسوم على رقم الأعمال الذي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا إعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط، يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

ويجدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحمل نقص صريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

خامسا- الاعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة لهذه الضريبة.

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة الى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية[2]:

1- **في المجال الإقتصادي** :الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة أو الغازية أو البحث عنها و إستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك."

2- **في المجال الاجتماعي** :ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق) الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهمها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين.

3- **في المجال الثقافي** :تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية او الدولية للتعاون، وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

[1] قانون الرسم على رقم الأعمال، المحمل من الموقع https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar، المادة 03.

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30000000 دج أو يساويه.

سادسا– معدلات الرسم على القيمة المضافة

–يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19% يطبق على العمليات، الخدمات المنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض 9%؛[1]

–يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9% ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد و الأشغال والعمليات والخدمات المذكورة في المادة 23 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.[2]

المطلب الثالث: أثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول: التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار الشكل القانوني

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

أولا :اختيار الشكل القانوني

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

أ – اختيار بين مؤسسة فردية وشركة ذات شخص وحيد: يتعين على الشخص الوحيد لممارسة التجارة والأعمال، أن يختار بين شكلين قانونيين مختلفين هما إما مؤسسة فردية أو تأسيس شركة ذات الشخص الوحيد.

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

– معرفة جميع أنظمة إخضاع الضريبي؛

– معرفة معدلات الضرائب المطبقة على كل شكل؛

– حساب التكلفة الجبائية التي يتحملها في كل شكل؛

ويتم اختيار الشكل القانوني للمؤسسة على أساس أقل تكلفة جبائية.

ب–اختيار بين شركة أشخاص وشركة أموال:

يتعين على مجموعة من الأشخاص لممارسة التجارة والأعمال أن يختاروا بين شكلين قانونيين مختلفين هما إما شركة الأشخاص أو تأسيس شركة الأموال.

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة 21.

[2] المرجع نفسه، المادة 23.

الفرع الثاني: التأثير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة وعلى فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات

اولا: إعادة استثمار الأرباح الناتجة عن النشاط الاستغلالي

عندما تقرر المؤسسة التي تحقق أرباحا إعادة استثمار هذه الأرباح، فإن المشرع الجبائي الجزائري منحها حوافز جبائية في شكل إعفاءات وتخفيضات تمس معدل الضريبة على أرباح الشركات.

وتخضع الأرباح المعاد استثمارها للنسبة المنخفضة التي قدرها 30%، وهذا طبق للشروط التالية[1]:

- عندما يتم تخصيص هذه الأرباح أثناء سنة تحقيقها لاستثمارات عقارية ومنقولة تنجزها هذه المؤسسات في إطار نشاطها أو خارجه.
- حينما تلتزم المؤسسات المعنية عند اكتتاب تصريحها، وذلك بتخصيصها في خلال السنة المالية التابعة لتحقيقها.
- يجب أن تمسك المؤسسة التي تستفيد من هذا التخفيض محاسبة قانونية، يجب عليها كذلك أن تذكر في التصريح السنوي للنتائج، الأرباح التي قد تخضع للنسبة المنخفضة، ويرفق التصريح بقائمة الاستثمارات الحقيقية مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.
- يجب أن تبقى الأموال التي تخضع للمعدل المنخفض مدة خمس سنوات على الأقل في ذمة المؤسسة.
- وفي حالة التنازل عن هذه الأموال أو إخراجها من النشاط خلال هذه الفترة ولم يعد استثمارها فوريا، فإنه يطبق على المبالغ المستفيدة من المعدل المنخفض معدلا مكملا، وتتحمل الحقوق الإضافية المستحقة معدلا إضافيا يحدد ب 5%.

ثانيا: إعادة استثمار فائض القيمة عن التنازل عن الاستثمارات

يمكن أن تقوم المؤسسة لأسباب معينة، ببيع أحد عناصر أصولها الثابتة سواء كانت أصولا مادية، معنوية أو مالية، تقوم المؤسسة بالمقارنة بين ثمن بيع العنصر في جهة والذي يمثل إيراد المؤسسة ذات الطابع الاستثنائي ومن جهة أخرى القيمة المحاسبية الصافية بين ثمن بيع القيمة الصافية، فإذا كان هذا الفرق موجبا يتعين تحقيق فائض قيمة وفي حالة كونه سالبا فهذا يدل على وجود ناقص قيمة، ويوجد نوعان من فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات هما فائض القيمة قصيرة وطويلة المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة أكثر او اقل من ثلاث سنوات[2] والجدول التالي يوضح المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات:

الجدول رقم (02): النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات

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

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

[1] قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكر، المادة رقم 21-03.

[2] الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة المتأتية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2007-2008، ص 22.

نستنتج من الجدول أنه في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة يحسب مبلغها في حدود 70% او35 % على التوالي من الربح الخاضع للضريبة (هذا في حالة عدم قرارها بإعادة استثمار هذه الفوائض)، أما إذا التزمت المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ يساوي فائض القيمة الناتج عن التنازلات مع إضافته إلى سعر التكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات لا يدخل فائض القيمة المذكورة ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، وفي حالة العكس ووفقا لالتزام المكلف بالضريبة، ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل ثلاث سنوات.

الفرع الثالث: التأثير الجبائي على الإهتلاكات وتشكيل المؤونات[1]

أولا: التأثير الجبائي على الإهتلاكات:

يعرف الإهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة لكن هذا الخصم مرتبط باحترام جملة من الشروط الأساسية المتمثلة في:

1-لاتطبق الإهتلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور؛

2-أن تتعلق الإهتلاكات بعناصر مبنية في أصول الميزانية؛

3-أن تثبت الإهتلاكات محاسبيا؛

4-يقتضي أن تفصل الإهتلاكات في جدول خاص؛

5-يستوجب أن ترافق الإهتلاكات قيمة التدهور الفعلي؛

6-أن يستخدم الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛

7-يعتبر الإهتلاك من أحد الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي والمحاسبي للمؤسسات، فمن جهة يعتبر الإهتلاك من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الجبائي ومن جهة أخرى يعتبر مال احتياطي الهدف من ورائه إعادة تكوين المال، إذ يعتبر كمصدر داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة؛

8-وبهدف تحفيز الاستثمارات ادخل الإصلاح الجبائي ابتداء من قانون المالية 1989نظام الإهتلاك المتناقص ونظام الإهتلاك المتزايد، علاوة على النظام الخطي، فنظام الإهتلاك المتناقص يسمح بتسريع الإهتلاك خلال السنوات الأولى مما يترتب عن ذلك مزايا من الناحية الجبائية، فمن الناحية الجبائية يسمح هذا النظام بتحقيق وفرات جبائيه على الأرباح خلال السنوات الأولى نظرا للزيادة المعتبرة للأعباء المخصومة من الربح الخاضع.

ثانيا: التأثير الجبائي على تشكيل المؤونات:

تعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية لأصل من الأصول غير القابلة للإهتلاك أو خسارة أو أعباء متوقعة.

[1] الجيلاني بلواضح، مرجع سابق ذكره، ص 23.

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

1- أن تكون المؤونة محددة بدقة؛

2 -الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة؛

3-قابلية التكلفة المحتملة للخصم؛

4-التسجيل المحاسبي للمؤونات؛

5-بيان المؤونات في الكشف الخاص بها.

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

ثالثا: التأثير الجبائي على إعادة تقييم الاستثمارات [2]

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

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

الفرع الرابع: آليات تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

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

أولا : أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال

1- الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال:

إن عملية تحديد ودراسة الأثر الجبائي في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة، يركز على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل[3].

أ)- تأثير الجباية على خزينة المؤسسة: إن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات، حيث تقتضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، وحسن تسييرها خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها للإدارة الضريبية، وهذا لتفادي ما يترتب عن تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر سلباً على

[1] الجيلاني بلواضح، مرجع سابق ذكره، ص 24.

[2] المرجع نفسه، ص 25.

[3] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 111.

التدفقات النقدية للمؤسسة، وبالتالي تأثر الخزينة بعامل الجباية، يكون من خلال دراسة تأثير مختلف الضرائب والرسوم التالية: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسوم الجمركية، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري.

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

ب)– تأثير الرسم على القيمة المضافة (tva): تتصرف المؤسسة لحساب الإدارة الجبائية باعتبارها مكلفا قانونيا وليس حقيقيا، مما يترتب عليها مسؤولية ثقيلة فتتأثر خزينتها تبعا لعدة عوامل مرتبطة بهذا الرسم: تنوع واختلاف المعدلات % 09و19% إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المحققة، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري، وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة الأخيرة وجعلها تتماشى مع تدفقاتها، يجب عليها أن تسير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها(الزبائن والموردين).

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

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

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

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

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

يتضمن نظام الدفعات التلقائية من جهة، دفع ثلاث(03) أقساط أو تسبيقات ومن جهة أخرى، دفع رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات.

يترتب عن نظام الدفع التلقائية للأقساط المؤقتة خلال سنة مالية، تباعد زمني ما بين الحدث المنشئ (الحدث الذي يعطي ميلاد لفرض الضريبة) والدفع الفعلي للضريبة على أرباح الشركات، وبالتالي يمكن القول إن اعتماد نظام التسبيقات المؤقتة لتسديد الضرائب على الأرباح، يخفف من عبء ارتفاع الضريبة على تدفقات المؤسسة بحيث يسمح التباعد بين فترات التسديد للمؤسسة بتوفير المبالغ اللازمة في مواعيدها المستحقة، ففي الفترة التي تعرف فيها المؤسسة نمو للنتائج وزيادة في الأرباح، يصبح هذا التفاوت الزمني في صالح الخزينة، بما

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 112.

أن الأقساط تحسب على ضريبة سابقة تقل عن المتعلقة بالسنة المالية المعنية، لكن في حالة الحصول على نتائج متناقصة أو سلبية، فإن دفع الأقساط المحسوبة على أساس مرتفع يمكن أن يؤثر سلبا على وضعية الخزينة[1].

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

د)– تأثير الجباية على رأس المال العامل (FR): إن فكرة التأثير الجبائي على رأس المال العامل لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة، وإنما هي متضمنة من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل، فتأثير الجباية على رأس المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالبا على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، وهذا الأخير معفى بنسبة كبيرة من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفرات ضريبية.

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

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

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

2– دور المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال:

إنّ التسيير الجبائي الذي يجب أن يتم في إطار احترام التشريع الجبائي المعمول به في مرحلة الاستغلال يركز على تحليل التأثيرات المباشرة والإيجابية على خزينة المؤسسة، ومنه إنّ مثلوية الخزينة ومرونتها لا تهم المسير المالي فحسب بل كذلك المسير الجبائي، الذي بواسطة تسييره لمختلف الضرائب والرسوم، يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة يقوم بالعديد من الإجراءات تختلف حسب خصوصية كل مؤسسة منها:

– توضيح أهمية إتباع المؤسسة لبرامج صيانة متطورة ومستمرة، وذلك من خلال السياسات الإدارية التى تتبعها المؤسسة، ممثلة في عمل وإتباع برامج لصيانة الآلات والماكينات محققة بذلك وفرات ضريبية اكبر، حيث تقوم المؤسسة باستغلال فترة تحقيقها للأرباح العالية، وبالتالي عمل الصيانة بناءا على سياسة تحقيق أعلى قيمة حالية للوفر الضريبي؛

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 113.

– القيام بإتلاف البضاعة في حالة فسادها رغبةً من الشركات، خاصة الصناعية منها، وذلك بالاتفاق مع الجهات المعنية والتي منها السلطات الضريبية، حتى يتم الاستفادة من تنزيل مصروف البضاعة التالفة، مع الإشارة الى أنه إذا قامت المؤسسة بإتلافها بنفسها فإن ذلك يؤدي إلى حرمانها من الوفر الضريبي؛

– تحميل المؤسسة لكل سنة مصاريف فروقات العملة: يتوجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية، وتقييم أرصدتها في الخارج بالعملة المحلية؛

– الاستعانة بالاستشارة الجبائية من طرف الخبراء في المسائل الجبائية مثل: محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة؛

– تشجيع المؤسسة على امتلاك الأصول أو استئجارها، وخاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة، ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة ما في فترة قصيرة فإنها تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها؛

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

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

ثانيا: اهمية التسيير الجبائي على في مرحلة التمويل

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

1- **من خلال سياسة الاقتراض:** تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون، والعامل الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين، ولهذا نجد السياسة الضريبية تؤثر على المسير في اختيار سياسة مالية تأخذ بعين الاعتبار تفضيلا للجوء إلى الاقتراض.

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

3- **من خلال سياسة توزيع الأرباح:** إنّ العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والجباية تكون من خلال تفسير نظرية التمييز الجبائي والتي تشير إلى أنه لو كان معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح الراسمالية فإن حملة الأسهم يطلبون معدل عائد أكبر قياسا بشركة مماثلة تحتجز كل أرباحها أو الجزء الأكبر منه، مما يزيد من تكلفة الأموال للمؤسسة الأولى وبالتالي تنخفض القيمة السوقية للسهم الواحد[2].

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 114.

[2] صابر عباسي ومحمود فوزي شعوبي، مرجع سابق ذكره، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص 121.

❖ **دور المسير الجبائي في مرحلة التمويل**

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

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

ثالثا: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب قرار نظرا لطبيعته الاستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل، لهذا على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار المتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار إستثمار، والمسير الجبائي في هذه المرحلة يهدف إلى الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار، حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الاستثمار، والتحريض الضريبي عبارة عن آلية تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين، بغرض توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة، وهي قد تكون في شكل:

- **إعفاء ضريبي**: وهو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحقة عليها، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة، والذي قد يكون اما دائم أو مؤقت.
- **تخفيض ضريبي**: وهو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط.
- **إجراءات ضريبية تقنية**: وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، والتي يترتب عنها أثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي، من بينها: نظام الإهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف، إعادة إستثمار الأرباح، إعادة إستثمار فائض القيمة، إعادة تقييم استثماراتها[2].

❖ **دور المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار**

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

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

- أهمية القيام بالتجديدات والإضافات الراسمالية للأصول؛
- اهمية قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها لحماية رأس مالها من التآكل؛

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 121.

[2] صابر عباسي ومحمود فوزي شعوبي، مرجع سابق ذكره، ص ص 121-122.

– قيام المؤسسة بالأخذ العمر الضريبي للأصل كأحد المتغيرات الواجب دراستها قبل قرار الاستثمار، أوالشراء لأي أصل من الأصول، مثلا من المؤسسات من تنظر إلى أن الأصول ذات الاستثمار قصير الأجل تحتل مكانة أفضل من الناحية الضريبية، لأن الأثر الضريبي يزداد قوة كلما قل العمر الضريبي للأصل.

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

[1] صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص 124.

المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت في موضوع دور التسيير في تخفيض التكاليف الجبائية من حيث التسيير الجبائي، التكاليف الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية وآليات تأثير التسيير على تخفيض التكاليف الجبائية في المبحث الأول، سنحاول في هذا المبحث التعرض لأهم الدراسات التي تناولت هذا موضوع إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة ما بين هاته الدراسات من حيث أوجه التشابه و أوجه الاختلاف فيما بينها .

المطلب الاول: قراءة للدراسات السابقة

الفرع الاول: :الدراسات باللغة العربية

اولا: دراسة محمد عادل عياض "محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات"[1]

إن إشكالية هذا البحث تدور حول: ما هو أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال وكيف يمكن لهذه الأخيرة تسيير جبايتها خدمة لأهدافها ودون الوقوع في التهرب أو الغش الجبائي فقد إهتم الباحث في هذه الدراسة على مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام، وذلك من خلال النظر إلى مبادئ التسيير الجبائي، وكذا حدوده، ومفهوم الخيارات الجبائية، وأكد الباحث على أهمية إدراج العامل الجبائي ضمن محددات صنع القرار في المؤسسة، ونشير هنا إلى أن الباحث أبرز أثر العامل الجبائي من خلال دراسة نظرية لأثر الجباية على خزينة المؤسسة وبعض السياسات التي اتبعتها المؤسسة من أجل التخفيف من الآثار السلبية للجباية على هذه الأخيرة أي خزينة المؤسسة وأثرها على مختلف مصادر التمويل، والتسيير الجبائي لنتائج المؤسسة، وقد أوضح الباحث أثر النظام الجبائي على شركات الأموال في مختلف المجالات، والخيارات التسييرية المتاحة في التشريع الجزائري مع إعطاء مقارنة مع تلك الخيارات التي يمنحها التشريع الجبائي الفرنسي.

ثانيا: دراسة حميداتو صالح "دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية"[2]

تدور إشكالية هذا البحث حول التساؤل التالي: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ؟ حيث هدف الباحث في دراسته إلى إظهار دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الإقتصادية، وكذا إعتبار الجباية إحدى محددات إتخاذ القرار داخل المؤسسة، حيث اعرض الباحث خلال بحثه لأدبيات النظرية للمراجعة الجبائية والشروط والكفاءات التي يجب أن تتوفر في المراجع الجبائي وتطرق كذلك لضرورة التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية والأهداف المرجوة منه، معرجا على المخاطر الجبائية التي يمكن أن تواجه المؤسسة الإقتصادية مدعما دراسته بدارسة ميدانية تهدف لإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية.

[1] محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة ورقلة، الجزائر، 2003/2002.

[2] حميداو صالح، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

ثالثا: دراسة أ.زواق الحواس "فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار"[1]

الإشكالية المطروحة من خلال هذه المداخلة كانت كالتالي :" كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة من قبل المسير ؟" تم بناء هذه المداخلة على أربعة محاور أساسية وظفها الباحث لأجل معالجة الإشكال المطروح، بالنسبة للمحور الأول تناول في الجوانب النظرية للتسيير الجبائي من حيث المفهوم، الأسس والحدود، أما المحور الثاني فخصص للحديث عن أثر العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل ثم الحديث عن ما تجني المؤسسة من خلال توظيفها للعامل الجبائي في صناعة القرار التمويلي، ليختتم مداخلته بطرح النتائج التي توصل إليها و هي الإسهامات التي يقدمها إدراج العامل الجبائي في ترشيد القرارات المالية وكيفية استغلال التشريعات الجبائية للاستفادة منها.

رابعا: دراسة جيلاني بلواضح "التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية[2]"

تناول الباحث في هذه المذكرة الإطار النظري للتسيير الجبائي من خلال التطرق إلى الأسس وحدود التسيير الجبائي وتحليل علاقة الجباية بالشكل القانوني للمؤسسة، وتوضيح مدى علاقة التكلفة الجبائية باختيار الشكل القانوني للمؤسسة، من خلال تشخيص جباية المؤسسة الاقتصادية والالتزامات المترتّبة عنها، كما تطرق الباحث كذلك إلى المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التحكم في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية من خلال عرض لمفهوم المراجعة وأهدافها ومهامها، وبأنها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وخلص إلى أن المراجعة الجبائية أداة لفائدة التسيير الجبائي، موضحا خطوات تطبيق وتنفيذ المراجعة الجبائية داخل المؤسسة وخلص الباحث من خلال دراسة الحالة التي أعدها على مؤسسة رغم تعرضها لرقابة إدارة الضرائب إلا أن نتيجة هذه الرقابة كانت سلبية، وأنها استفادت من بعض الامتيازات الجبائية التي أقرها المشرع، وبالتالي قد حققت الأمن الجبائي وهذا نتيجة التسيير الجبائي الجيد.

خامسا: دراسة صابر عباسي "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية"[3]

إشكالية البحث كانت تتمحور حول " ما مدى أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟" بغرض معالجة الإشكالية حاول الباحث الإلمام بالجوانب النظرية و العلمية لموضوع ألا وهو التسيير الجبائي بتعرض لماهية التسيير الجبائي و أهم التحديات التي يتلقاها المسير الجبائي، ثم خص دراسته بالحديث عن الأداء المالي و علاقته بالمتغير الجبائي و إبراز أثر هذا الأخير على المؤسسة و العبء الذي يقع على عاتق المسير الجبائي للمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المالية، ثم القيام بانجاز دراسة تطبيقية قام من خلالها بقياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي لمجموعة من المؤسسات، ومدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية ومدى تأثيره على أدائها المالي.

---

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

[2] الجيلاني بلواضح، **التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2007-2008.

[3] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

اولا: دراسة أنيس مويلحي "la gestion fiscale de l'entreprise (cas de la tunisie)" [1]

إشكالية هذه الدراسة تجيب على التساؤل التالي: ما هي أهمية التسيير الجبائي للمؤسسة ؟ قام الدارس للموضوع بدراسة النظرية في قسمين، فخصص القسم الأول لمفهوم التسيير الجبائي، أهدافه وحدوده وتطرق فيه أيضا لأثر العامل الجبائي على كل خيار تسييري للمؤسسة، أما في القسم الثاني فقام بتحليل التسيير الجبائي للضرائب المباشرة وطرق دفعها، وكذلك بالنسبة للضرائب غير المباشرة فعل نفس الشئ.

ثانيا: دراسة محمد بن حاج ساعد [2]

"l'audit fiscal dans les PME :propostion d'une demarche pour l'expert-comptable"

إشكالية هذه الدراسة تدور حول: كيف يمكن الإستفادة من المراجعة الجبائية في تسيير الخطر الجبائي؟ قسم الباحث دراسته إلى قسمين ففي القسم الأول تطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الجبائية حيث ركز في هذه النقطة على أهداف المراجعة الجبائية والمتمثلة في قياس الخطر الجبائي، تقييم الفعالية الجبائية، وركز كذلك على إستقلالية المراجعة الجبائية، بحيث قام بدراسة إستقلاليتها بالنسبة للمراجعة المالية، المراجعة القانونية، المراقبة الجبائية، أما في القسم الثاني تطرق إلى خطوات وتقنيات المراجعة الجبائية والتي لخصها في: المعرفة العامة بالشركة ونظامها الجبائي، مراجعة مدى إمتثال الشركة للقوانين الجبائية ومدى إستفادتها من الفرص التي يتيحها القانون الجبائي، إعداد تقرير المراجعة الجبائية.

المطلب الثاني: مقارنة بين الدراسات السابقة

في هذا المطلب سنحاول استقراء الدراسات السابقة من خلال استعراض أهم نقاط وأوجه التشابه والاختلاف ما بين الدراسة الحالية والدراسات التي سبق وأن تعرضنا لها في المطلب الأول.

الفرع الأول: أوجه التشابه

وتتركز أوجه التشابه في النقاط التالية:

- ✓ معظم أو جل الدراسات السابقة تعرضت لمفهوم التسيير الجبائي من خلال ضبط مفهوم دقيق له وذكر أهم الخصائص التي يقوم عليها والأهداف الأساسية التي يسعى لتحقيقها؛
- ✓ توضيح الدور الفعال الذي يؤديه التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية وذكر أهم القواعد الأدوات المستخدمة فيه؛
- ✓ أغلب الدراسات تطرقت للجانب التشريعي للجباية من خلال ذكر أهم النصوص والقواعد المتعلقة بها؛
- ✓ كل الدراسات كانت تدرس آثار العامل الجبائي على المؤسسة الإقتصادية بشكل أو بأخر؛

[1] ANIS MOUELHI, **La gestion fiscale de l'entreprise (cas de la Tunisie)**, Mémoire de fin d'étudier de troisième cycle spécialisé en finance publique option Fiscalité, IEDF, 2006.
[2] MOHAMED BEN HADJ SAAD, **L'audit fiscal dans les PME**, Proposition d'une Démarche pour l'expert comptable, Université Sfax, 2008.

✓ أغلب الدراسات تحدثت حول أهمية الاستعانة بالعامل الجبائي في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية سواء تعلق هذا باختيار طريقة التمويل أو الخيارات الجبائية.

الفرع الثاني: أوجه الإختلاف

وكانت تتمحور حول ما يلي:

- ❖ نلاحظ أن الدراسات التي كان موضوعها الأساس يتمحور حول التسيير الجبائي قامت بتركيز على دراسة أثر هذا الأخير على الجانب المالي في المؤسسة؛
- ❖ اختلاف المجتمع والعينة الخاصة بكل دراسة فالدراسات التي ركزت على أهمية إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار توجهت أغلبها الى شركات الأموال كعينة للدراسة، أما الدراسات التي كان تركيزها حول المراجعة الجبائية والخطر الجبائي فاتخذت المؤسسات الاقتصادية كعينة لدراستها؛
- ❖ نلاحظ أن الدراسات التي تناولت المراجعة الجبائية ركزت دراستها على المخاطر الجبائية من منظور مهني بحت خصوصا الدراسة الأخيرة لمحمد بن حاج ساعد؛
- ❖ اختلاف الأدوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التأكد على أن الجباية ليست مجرد إلتزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة فهي بالإضافة إلى ذلك توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي يتميز بها التشريع الجبائي مثله مثل باقي فروع القانون، وعليه فمن حق المؤسسة (وفقا لمبدأ الحرية في التسيير) إستغلال هامش الحركة الذي توفره لها النصوص الجبائية الأنسب دون أن يكون للإدارة الضريبية الحق في أن تتدخل لإنتقاد مثل هذا الإختيار (مبدأ عدم التدخل في التسيير) مادام يتم هذا في الإطار القانوني المعمول به، وعلى المؤسسة التي تريد أن تخفض أعبائها الجبائية أن تطبق التسيير الجبائي الفعال الذي يعمل على تعظيم الإختيار الجبائي من خلال الإختيار الذي يضاعف الإمتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة.

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

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

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى مختلف الأدبيات النظرية المتعلقة بالتسيير الجبائي ودوره في تخفيض التكاليف الجبائية و أيضا التعرض لمختلف الأدبيات التطبيقية (الدراسات التي سبق و أن أجريت حول الموضوع) و التي لها صلة وثيقة و مباشرة بموضوع بحثنا، سنخصص هذا الفصل لإسقاط مختلف المفاهيم النظرية على دراستنا الميدانية من أجل ربط الجوانب النظرية التي قمنا بدراستها مع ما هو موجود فعليا في المؤسسات الاقتصادية .

من أجل هذا إرتأينا إجراء دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية معتمدين في ذلك على أداتين أساسيتين هما المقابلة الشخصية مع المسؤول الجبائي في المؤسسة و الاطلاع على مختلف الوثائق الجبائية لها من أجل الوصول في نهاية المطاف إلى إظهار الدور الرئيسي الذي يؤديه التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال إبراز ما ينجر عن غياب مفهوم التسيير الجبائي الامثل من زيادة في التكاليف جبائية يمكن أن تقع على عاتق المؤسسة كان من الممكن تجنبها، وكيف يمكن للمؤسسة مواجهة هاته التكاليف وتخفيضها في اطار ما يسمح به التشريع الجبائي عن طريق إقتراح الحلول المناسبة في مجال التسيير الجبائي.

ففي هذا الفصل سنحاول إبراز دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG، حيث تتبعنا أثر هذا الدور بداية من العامل البشري الذي قصدنا فيه تقييم معارف ومؤهلات الشخص المكلف بتسيير الجباية، ايضا تقييم إجراءات تنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة، وصولا إلى واقع التسيير الجبائي البسيط و الاستراتيجي للمؤسسة، ثم بعد ذلك قمنا بتحليل النتائج المتوصل لها من خلال الدراسة، وعلى ضوء ذلك نقوم بإختبار الفرضيات.

ويقسّم هذا الفصل إلى مبحثين، الأول خصص لتبيان الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما الثاني فنتناول فيه النتائج المتوصل إليها ومناقشتها والحلول المقترحة.

المبحث الاول: الطريقة ومجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة

للقيام بأي دراسة لابد من إتباع منهج معين وطريقة معينة للوصول إلى النتائج المرجوّة، ولذلك سوف نوضح في هذا المبحث الطريقة والأدوات التي اعتمدنا عليها في إجراءنا لهذه الدراسة، وتحديد المتغيرات وقياسها بغية الوصول إلى النتائج مع إختبار الفرضيات الموضوعة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

يتضمن هذا المطلب المنهج المتبع في الدراسة وكيفية اختيار مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مصادر المعلومات

فقد تم الإعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات في هذه الدراسة وهما كالتالي:

اولا: المصادر الأولية: بهدف معالجة الجانب التطبيقي تم إختيار شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG واتخاذها كعينة لاختبار مدى صحة الفرضيات، و سبب اختيارنا لها جاء نتيجة لعدة أسباب أوّلها تعاون إطاراتها معنا من أجل انجاز الدراسة ولأنها مؤسسة اقتصادية تقوم بممارسة أنشطة تجارية تمكننا من الوقوف على مختلف التصريحات الجبائية وإجراء مقابلة شخصية مع المسؤولين الجبائيين في المؤسسة.

ثانيا: المصادر الثانوية: وهي عبارة عن الجانب النظري الذي تمت معالجته بناء على مراجع باللغة العربية والأجنبية المتمثلة في مذكرات الماجستير، المداخلات، النصوص التشريعية والتنظيمية والكتب، التي لها علاقة بموضوع البحث والأبحاث والدراسات السابقة ومواقع الأنترنت.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

نظرا لكون إشكالية دراستنا تتمحور حول التسيير الجبائي ودوره في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية فقد تم تطبيق الدراسة على مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية فرع الجباية لصلته المباشرة بموضوع الدراسة تم اختيارنا للمؤسسة نظرا للتعاون الذي تلقيناه من طرف مختلف الإطارات والمسؤولين في المؤسسة وإمكانية اطلاعنا على مختلف المعلومات والتصريحات الخاصة بالمؤسسة.

أولا: تقديم مؤسسة الدراسة شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

1- لمحة عن الشركة :

ظهرت الشركة الوطنية للصناعات السيلولوزية بموجب الأمر رقم 68/11 المؤرخ في 27جانفي 1968، ثم تمت إعادة هيكلها وتغيير اسمها إلى: الشركة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة بالورق والورق المقوى بمقتضى المرسوم رقم:192/85 الصادر بتاريخ 23 جويلية 1985 وهي تسعى إلى إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية إلى استغلال وتنمية نشاطات إنتاج العجين السيلولوزية وورق التغليف، وكذا الورق السميك والمنتوج وتحويله إلى صناعات تامة ونصف مصنعة، وفي سبتمبر 1998 تحول المصنع الصناعي للورق والسيلولوز بطاقة إنتاجية قدرها: 300.000 طن سنويا ورقم أعمال قدره: 6.5 مليار دج.

وبناء على محضر الجمعية العامة المؤرخ في 1999/07/28 المتضمن قانون شركة التوضيب وفنون الطباعة، وبهذا القرار تم تسميتها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG Spa، ويتوفر المجمع على 7 فروع مستقلة ومؤسسة للتسيير تحوي 4 مركبات لإنتاج العلب.

وتقع الشركة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة بالمنطقة الصناعية ببرج بوعريريج على بعد 1 كلم جنوب المدينة على الطريق الوطني رقم "45" الرابط بين البرج وولاية مسيلة وتتربع على مساحة قدرها 28 هكتار، 7.5 منها مغطاة، وتم إنشائها من طرف المؤسسة الايطالية "INGEGO" حيث انطلقت الأشغال في 11 ماي 1975، وانتهت في 20 أوت 1978، وقد قامت الشركة المنجزة بتشغيل الوحدة فعليا في عملية الإنتاج يوم 11جانفي 1979، ويتمحور نشاط الوحدة أساسا في تلبية السوق الوطنية من أكياس ومواد التغليف الخاصة بالمواد الغذائية، والصيدلانية والتجميل...الخ، ولقد تحصلت الشركة على شهادة ISO 9001/2000 الخاصة بجودة التسيير في: 20 أوت 2003.

2- نشاط المؤسسة :

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي مؤسسة عمومية متخصصة في تحويل الورق بأصنافه وطباعته وتملك خطين أساسين للإنتاج وهما:

الخط الأول: خاص بإنتاج الأكياس بأنواعها:

1. أكياس كبيرة الحجم
2. أكياس متوسطة الحجم
3. أكياس صغيرة الحجم

الخط الثاني: مختص في إنتاج العلب المطوية بالإضافة إلى خط ثانوي يقوم بإنتاج متنوع

3- منتجات المؤسسة :

الجدول رقم (03) : يوضح منتجات المؤسسة لأربع سنوات

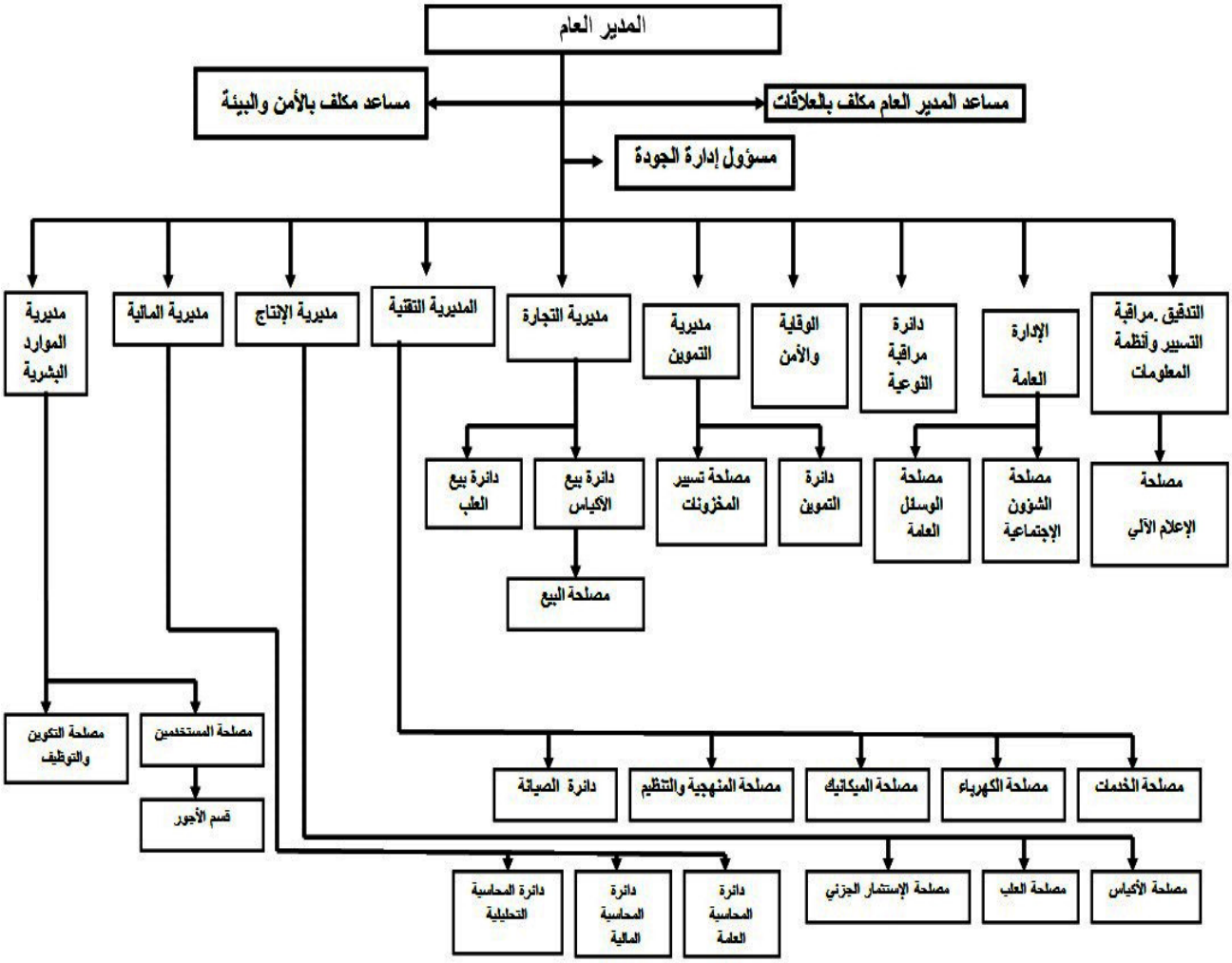
السنوات / المنتوج	2015	2016	2017	2018
أكياس كبيرة الحجم	8721	8409	8721	7249
أكياس متوسطة وصغيرة الحجم	126	528	126	3037
علب مطوية	1650	1561	1650	26227
المجموع	10497	10498	10497	36513

المصدر: من الوثائق الرسمية للمؤسسة

ثانيا: الهيكل التنظيمي لشركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

إن لكل مؤسسة هيكل تنظيمي يضمن السير الحسن لها مع بيئتها الخارجية وقدرتها على التكيف مع المستجدات من خلال صيغ التوافق والتوازن بين النشاطات المتناقضة كالمركزية، الاستقرار والمرونة ويسمح بتطبيق الاستراتجيات داخل أي مؤسسة.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي الخاص بشركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG



المصدر: من الوثائق الرسمية للمؤسسة

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

من خلال المعلومات والظروف المكانية والزمنية المتوفرة لدينا، ومن أجل إجراء الدراسة الميدانية فقد تم الإعتماد على الأداتين التاليتين:

الفرع الأول: المقابلة الشخصية

فمن خلال المقابلة الشخصية مع المسؤولين في المؤسسة يمكننا معرفة الحقائق والفهم الجيد لموضوع دراستنا، وذلك من خلال الأسئلة المطروحة حول سير الجباية في المؤسسة ومدى الإهتمام بها، وكذا كيفية متابعتها، حيث تتيح لنا هذه الأداة، فرصة أكبر لطرح الأسئلة التي ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الإستفسار حولها ومناقشتها، وبالتالي الحكم على مدى مساهمة التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة، وعليه يمكن الإعتماد على أداة المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى الفهم الجيد لإشكالية البحث والحصول على الطرق والأساليب لمعالجة المشكل المطروح.

الفرع الثاني: وثائق المؤسسة

الأداة الثانية التي إعتمدنا عليها في دراستنا هي الوثائق التي تبين كيفية سيرورة الجباية في المؤسسة من تصريحات متمثلة في G50 ويومية الصندوق وحساب الزبائن وهذه الوثائق تمكننا من الحكم على مدى الإنتظام الجبائي في المؤسسة، وكذلك الإطلاع على الفواتير والميزانية الجبائية التي تمكننا من الوقوف على مدى إحترام المؤسسة لشروط خصم العبء في ظل إحترامها للقواعد والتشريعات، وهكذا يمكن أن نصل إلى نتائج مهمة ومفيدة.

المبحث الثاني :النتائج والمناقشة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تقييم دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، من خلال الأدوات التي تم إختيارها، من أجل إستخلاص النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: نتائج الدراسة

سوف نقوم في هذا المطلب بعرض نتائج المقابلة من جهة، ومن جهة ثانية تحليل الوثائق المتوفرة في الدراسة، وذلك بتقييم مدى نجاعة التسيير الجبائي من عدمه ومدى تأثيره في تخفيض التكاليف الجبائية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.

الفرع الأول: التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية والمؤهلات للشخص المكلف بتسيير الجباية في المؤسسة

بدأنا بتقييم هذه النقطة لأن التسيير الجبائي هو متعلق بالشخص المسير أكثر من أي عوامل أخرى، وذلك في شكل أسئلة قمنا بطرحها على المسؤول الأول على التسيير الجبائي، حيث تمت المقابلة مع السيد مسواكة خالد رئيس مصلحة المحاسبة والمالية على الساعة العاشرة صباحا، يوم 2019/04/30 والأسئلة والأجوبة ملخصة في الجداول الآتية:

الجدول رقم (04) : تقييم متعلق بكفاءة ومؤهلات الشخص المكلف بتسيير الجباية

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01		السؤال	ما هي الشهادة المتحصل عليها وفي أي إختصاص؟
		الجواب	تحصلت على شهادة ماستر محاسبة وتدقيق.
02		السؤال	هل قمت بدورات تكوينية في المجال الجبائي؟
		الجواب	لا، لم اقم بأي دورات تكوينية حتى الآن.
03		السؤال	هل لديك برنامج عمل أو برنامج لإدارة وقتك؟
		الجواب	نعم في غالب الاحيان حيث أقوم بإعداد برنامج عمل وأسجله في مفكرة.
04		السؤال	هل تقوم بإعداد ملخص لقانون المالية سنويا لأهم الضرائب أم لا؟

	الجواب	لا، لكن كل بداية سنة تقوم المؤسسة بالاشتراك في ملتقيات خاصة بقانون المالية الجديد لتلك السنة.
05	**السؤال**	ما هي الضرائب المفروضة على مؤسستك؟
	الجواب	تخضع للنظام الحقيقي (الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، حقوق الطابع).
06	**السؤال**	ما هي الإمتيازات الجبائية التي يوفرها القانون لمؤسستكم؟
	الجواب	تمتلك الشركة امتياز التخفيض بـ 22% في رقم الأعمال الخاضع للضريبة بالنسبة للرسم على النشاط المهني

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق: نلاحظ من خلال أجوبته أنه شخص متمكن في المجال الجبائي ويمتلك مستوى جيد من المؤهلات العلمية فهو متحصل على شهادة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ومطلع على مختلف المستجدات في التشريعات الجبائية ويحضر ملتقيات جبائية في المجال، و هو شخص منضبط وحريص على انجاز المهام في وقتها و لا يقوم بتأجيلها و يعي بأن أي خلل أو تهاون في أداء الأعمال ينعكس سلبا على مؤسسته ويعرضها للمخاطر ويحملها عقوبات و أعباء، فنتوقع أن يتحكم في تسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة على حسب اجاباته.

الجدول رقم (05) : التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية فيما يخص الأعباء المقدرة

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01	**السؤال**		هل هناك تعليمة تحدثت عن الإهتلاك و إقترحت معدلات للإهتلاك؟
	الجواب		نعم، توجد تعليمة صادرة عن المديرية العامة ربما رقمها 246 صدرت مع الإصلاح الجبائي 1992.
02	**السؤال**		ما هي شروط خصم الإهتلاك؟
	الجواب		الإستثمار المهتلك إشتغل في دورة الإستغلال.
03	**السؤال**		ما هي أنواع الإهتلاك المرخص بها قانونا؟
	الجواب		اهتلاك خطي، متزايد ومتناقص.
04	**السؤال**		ما هي شروط خصم المؤونات؟
	الجواب		ان تكون لها طابع احتمالي للعبء او الخسارة، التسجيل المحاسبي للمؤونات، بيانها في الكشف الخاص بها.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق: نلاحظ ان اجاباته كانت جيدة فيما يخص الاهتلاكات و المؤونات باعتبارها تكاليف قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة ومنه نتوقع من المسير الاستغلال الامثل لهذه التكاليف لتحقيق وفرات ضريبية وفق التشريعات القانونية.

الجدول رقم(06): التقييم المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01		السؤال	من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الاقتطاع من المصدر ؟
		الجواب	الأشخاص الذين ينتمون للنظام الحقيقي التصريحي.
02		السؤال	كيف يتم حساب وعاء IRG صنف رواتب وأجور ؟
		الجواب	الأجر الخاضع= أجرة المنصب + تعويض السلة + الامتيازات + النقل- 9% إشتراك الضمان الإجتماعي.
03		السؤال	ما هو السلم المستعمل في حسابها ؟
		الجواب	سلم معتمد من طرف المديرية العامة للضرائب حيث يبدأ إحتساب الضريبة إبتداء من 15.000 للأجر الخاضع.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق : بالنسبة لإجاباته حول الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور كانت سطحية فهو لم يفصل في الفئات الخاضعة مثل المرتبات و الأجور، العلاوات، الإكراميات...الخ، اما بالنسبة لتحديده للوعاء و السلم فيمكن القول بأننا نتوقع تسيير جيد للضريبة على الدخل الاجمالي مرتبات و اجور وخاصة ان المؤسسة تستعمل في مجال اعداد الاجرة برنامج pc compte paie

الجدول الرقم (07): التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية الخاصة بالضريبة على ارباح الشركات IBS

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01		السؤال	من هم الأشخاص الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات ؟ ما هي المؤسسات الخاضعة اختياريا و المؤسسات الخاضعة إجباريا ؟
		الجواب	لاتوجد لدي معلومات عامة حول المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بالنسبة لمؤسستنا فهي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات.
02		السؤال	كيف يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات ؟
		الجواب	يتم تحديد الوعاء الخاضع للIBS بعد إجراء الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و إجراء التعديل على كل المصاريف المنصوص عليها قانونيا، IBS تفرض على الأرباح الجبائية وليست الأرباح المحاسبية.
03		السؤال	كيف يتم تحديد الإيرادات ؟
		الجواب	المصدر الاساسي يتمثل في المنتوجات تامة الصنع، اما المصادر الثانوية تتمثل في الاعباء الجارية لتسيير

04	السؤال	ما هي الأعباء القابلة للخصم جبائيا ؟
	الجواب	– مصاريف الاستقبال، الهدايا ذات الطابع الاشهار، مصاريف الرعايا، الاهتلاك، المؤونات و التموينات؛ – الهدايا لا تتجاوز 500 دج و يجب أن تكون ذات طابع إشهاري؛ – التموينات لا تتجاوز 10% من رقم الأعمال (لا تتجاوز مبلغ 30.000.000 دج) ويجب إثباتها محاسبيا؛ – مصاريف الاستقبال يجب أن تكون مثبتة ولديها علاقة مباشرة بالنشاط؛ – اشتراكات الجمعيات(يجب ان يكون الجمعية اعتماد)؛ – الاهتلاكات مقبولة في حدود ما نص عليه القانون(قيمة الاستثمار لا تتجاوز 1000.000 دج)؛ – فوائض القيم (التنازل عن الاستثمار أقل من 3 سنوات يمنح للمؤسسة تخفيض 30%، و إذا كان الاستثمار أكثر من 3 سنوات يمنح للمؤسسة تخفيض 65 %).
05	السؤال	ما هي الأعباء التي استثناها التشريع الجبائي من الخصم (الأعباء الغير قابلة للخصم) ؟
	الجواب	لا يمكن القول مصاريف قابلة للخصم و مصاريف غير قابلة للخصم فالقانون ينص على أن كل المصاريف غير قابلة للخصم إلا الاستثناءات التي نص عليها (مثال هدايا اشهارية 500 دج للوحدة ...الخ).
06	السؤال	ما هي المعدلات المطبقة في حساب الضريبة على أرباح الشركات ؟ وما المعدل المطبق على مؤسستكم ؟
	الجواب	–19% انشطة إنتاج السلع، وهو المعدل المطبق على شركتنا باعتبارها شركة صناعية؛ –23% أنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات السفر؛ –26% بالنسبة للأنشطة الأخرى، و المؤسسة الخاضعة لهذا المعدل.
07	السؤال	هل تقوم شركتكم بإعادة استثمار ارباحها وهل تتنازل عن استثماراتها (قصيرة وطويلة الاجل) ؟
	الجواب	لم تتعهد الشركة باعادة استثمار الارباح نتيجة لوضعيتها المالية (الخسارة) في السنوات الاخيرة، ولم تتنازل عن اي استثمار قصيرة او طويلة الاجل.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق: من خلال الإجابات التي قدمها نلاحظ بأن يمتلك معارف كبيرة حول الضريبة على أرباح الشكات بإضافة لإجابته على الأسئلة التي طرحنها عليها قدم أمثلة و تفسيرات عن المصاريف الغير قابلة للخصم فيمكن القول من خلال إجاباته انه على دراية شاملة بكل ما هو متعلق بالضريبة على أرباح الشركات من شتى نواحيها وخاصة المتعلقة بالشركة المعنية.

الجدول الرقم (08): التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01	السؤال		ما هي العمليات التي تخضع للرسم على النشاط المهني ؟

	الجواب	عمليات البيع، المنتوج النهائي.
02	**السؤال**	ما هي مكونات وعاء الرسم على النشاط المهني ؟
	الجواب	رقم الأعمال، ويتم حسابه عند عملية الفوترة.
03	**السؤال**	ما هي العلميات المعفية من الرسم على النشاط المهني في مؤسستكم ؟
	الجواب	لا توجد للمؤسسة حالات إعفاء من الرسم على النشاط المهني، لكن تمتلك امتياز التخفيض بـ 22% في رقم الأعمال الخاضع للضريبة بالنسبة للرسم على النشاط المهني.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق: من خلال الأجوبة التي قدمها نستنتج بأنه يمتلك مجموعة من المعارف الجبائية فيما يخص الرسم على النشاط المهني وكل ما يخص الامتيازات الممنوحة للشركة في هذا الجانب.

الجدول الرقم (09): التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01		**السؤال**	مما يتكون وعاء الرسم على القيمة المضافة ؟
		الجواب	يتمثل في رقم أعمال خاضع أي ثمن البضاعة أو الأشغال أو الخدمات وفي الفاتورة هو مجموع عناصر المكونة لسعر البيع أو الخدمة المؤداة.
02		**السؤال**	ما هو الحدث المنشئ وآجال دفع و العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ؟
		الجواب	التحصيل، آجال الدفع هي العشرون يوم من الشهر الموالي، عمليات البيع أو تقديم خدمات أو الإستيراد.
03		**السؤال**	ما هي حالات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة REMBOURSEMENT ؟
		الجواب	في حالة التوقف عن النشاط، تعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة المضافة نتيجة رقم الأعمال وعدم إستفاداة من نظام الشراء بالإعفاء .
04		**السؤال**	متى يتم حسم الرسم على القيمة المضافة DEDUCTION ؟
		الجواب	الخاضع يمتلك رصيد عن عمليات الشراء، الرسم على الشراء أكبر من الرسم المستحق على المبيعات .

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق: نلاحظ أن إجابته كانت جيدة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة أي انه قد يكون لها أثر إيجابي على الإنتظام الجبائي في المؤسسة بالرغم من سطحيتها.

التعليق العام على الجداول سابقة الذكر الخاصة بتقييم المعارف الجبائية للشخص المكلف بتسيير الجباية في المؤسسة:

نلاحظ من خلال أجوبة الشخص المكلف بتسيير الجباية أنه شخص منظم منضبط لأنه يستعمل مفكرة لتنظيم عمله، وينجز أعماله في وقتها، لكن فيما يخص قانون المالية لا يقوم بإعداد ملخص له بل يكتفي بالإطلاع على المستجدات التي فيه والعلم بها خلال الملتقيات الخاصة بقانون المالية التي يشترك فيها كما انه لم يقوم بأي دورات تكوينية، اي من الممكن ان يعود هذا سلبا على تسيير الشركة، لكن بعد تقييم الكم المعرفي الجبائي له العام او المتعلق بالشركة اتضح انه على علم بمختلف الضرائب والامتيازات المفروضة والممنوحة فهو يملك رصيد معرفي لا بأس به ويقوم بالإجابة بدقة و تفصيل عن الأسئلة المطروحة رغم ان بعض الاجابات كانت سطحية الى انه نتوقع تسيير جيد من طرفه لمختلف التكاليف الجبائية في المؤسسة.

الفرع الثاني: التقييم المتعلق بإجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة

في هذا الفرع سنحاول تقييم اجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة جبائية داخل المؤسسة، لأن توفر المؤسسة على وظيفة تسييرية جبائية داخلية تعتبر كورقة ضمان للمؤسسة تضمن نجاعة وسلامة المؤسسة من استغلال كل ما يؤدي بها لتخفيض تكاليفها الجبائية وتجنب الوقوع في تكاليف جبائية اضافية، لهذا قصدنا طرح مجموعة من الأسئلة على المكلف بالجباية على مستوى المؤسسة السيد مسواكة خالد رئيس مصلحة المحاسبة والمالية على الساعة الواحدة زوالا، يوم 2019/05/02 والأسئلة والأجوبة ملخصة في الجداول الآتية:

الجدول الرقم (10): التقييم المتعلق بإجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة

الرقم	س	ج	البيـــــــــــــــان
01	السؤال		هل يوجد في المؤسسة مصلحة أو قسم تنظيمي مسؤول عن التسيير الجبائي، وهل أهداف هذه المصلحة حسب رأيك محدد بشكل جيد ؟
	الجواب		لا، هي ملحقة بالمحاسبة أي مصلحة المحاسبة و المالية، وليس لها اهداف محددة بشكل جيد.
02	السؤال		هل يتم تكوين ملف خاص بالتصريح الجبائي؟ وما هي هذه الوثائق؟
	الجواب		يتم تكوين ملف جبائي خاص المتضمن مجموعة الوثائق: الميزانية الجبائية، الملاحق التفسيرية، ضرائب الاقتطاع من المصدر، التصريح الجبائي G50، و بالنسبة لحالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة (لما تكون TVA المشتريات أكبر من المبيعات فيرحل الفارق من شهر إلى شهر حتى الوصول إلى مبلغ تسقيف) و الملف المكون في هذه الحالة هو طلب ذو شكل قانوني حسب ما تحدده إدارة الضرائب موضوع استرجاع الرسم على القيمة المضافة تذكر فيه كل الحيثيات إضافة إلى إرفاق بكل التصريحات الشهرية G50 وكل الفواتير المثبتة فواتير الشراء وفواتير البيع.
03	السؤال		هل يوجد تعاون بين الموظفين المكلفين بالضرائب وبقية مصالح المؤسسة ؟
	الجواب		لا يوجد تعاون بين المصالح، و الشيء الذي يساعد في التعاون بين المصلحة الجبائية وبقية المصالح هو تجنب التأخر في العمل لانجاز التصريحات وعدم ارتكاب الأخطاء مثال : إعلام المكلف بالجباية بتوقيت تقييد العمليات الشهرية من أجل مباشرة إعداد التصريحات الجبائية.

04	السؤال	هل يقوم المكلفين بالضرائب بتحديث معلوماتهم الضريبية ؟ وهل تملك المؤسسة القدرة و الاستعداد للتعامل مع التغيرات الحاصلة في معدلات و أنواع الضرائب؟
	الجواب	أكيد، ويكون ذلك بالإطلاع على مختلف القوانين والكتب الضريبية وهو شيء ضروري ولازم وذلك لان اي اخطاء تؤدي إلى حدوث غرامات في التأخر وأخطاء في التصريحات كما ان الشركة تملك القدرة للتكيف مع اي تعديلات لأن نظام المؤسسة مرن ولا تؤثر التغيرات الحاصلة في معدلات و أنواع الضرائب على المؤسسة.
05	السؤال	هل تجري المؤسسة دراسة تحليلية دورية على أثر الضرائب عليها؟
	الجواب	لا توجد دراسة تحليلية مباشرة، لكن الضرائب بصفة عامة تشكل ضغط ضريبي فالمؤسسة تؤدي الضرائب التي عليها و لكن يكون ذلك في نطاقها من أجل عدم الوقوع في العبء الضريبي او تكاليف ضريبية اخرى.
06	السؤال	في حالة حصول المؤسسة على امتيازات جبائية هل تقوم بتكوين ملف خاص بها ؟
	الجواب	لا، لا يتم تكوين ملف خاص بالامتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسة يكفي معرفتها والاستفادة منها.
07	السؤال	هل تؤدي المؤسسة كل التزاماتها الجبائية في آجالها القانونية ؟
	الجواب	أكيد، تؤدي المؤسسة كل التزاماتها الجبائية في وقتها، حيث اننا لم نتلقى اي غرامات تأخير في هذه السنوات الاخيرة وكل هذا بسبب توفر كل من الكفاءة المهنية، التعاون بين المصالح، الانضباط....الخ.
08	السؤال	هل تعرضت المؤسسة لرقابة جبائية؟ وإذ كانت الإجابة بنعم هل استفادت المؤسسة منها في تصويب وضعيتها؟
	الجواب	نعم، تعرضت مؤسستنا لرقابة جبائية سنة 2011 وذلك نتيجة تعهدنا بإعادة استثمار ارباحنا وعدم الوفاء به .
09	السؤال	هل تقوم المؤسسة بإتباع برامج لصيانة دورية للآلات بهدف تحقيق وفرات ضريبية ؟
	الجواب	لا تقوم المؤسسة بإتباع برامج لصيانة دورية للآلات، فقط في حالة توقف الآلة عن العمل.
10	السؤال	في حالة فروقات العملة هل تقوم المؤسسة بتحديد مصاريفها لكل سنة ؟
	الجواب	نعم، تقوم مؤسستنا بتحديد مصاريف فروقات العملة لكل سنة سواء كان ربح او خسارة.
11	السؤال	ما هي سياسة التمويل التي تعتمدها المؤسسة؟ وهل تقوم المؤسسة بإعادة تقييم اصولها لحماية راس مالها من التآكل؟
	الجواب	تنتهج مؤسستنا سياسة التمويل الذاتي، وبالنسبة لإعادة التقييم لا تقوم مؤسستنا بإعادة تقييم اصولها نتيجة الصعوبة في تحديد قيمتها السوقية وعدم توفر هذا النوع من الآلات في السوق المحلي.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة والأسئلة الشفهية

التعليق: نلاحظ من خلال الإجابات السابقة بأنه لا يوجد مصلحة أو قسم تنظيمي مسؤول عن التسيير الجبائي في المؤسسة و الوظيفة التسييرية الجبائية داخل المؤسسة ترتكز مهامها في رئيس المصلحة سواء كانت محاسبية أو جبائية، وبالتالي ما يسبب له ضغط وقد ينجر عن هذا أخطاء في تقدير الوعاء الضريبي او عدم استغلاله لشتى الآليات لتخفيض التكاليف الجبائية ما ينجر عن هذا الوقوع في تكاليف اضافية على عاتق المؤسسة، ايضا سينعكس هذا سلبا على إمكانية حصوله على دورات تكوينية لأن المؤسسة ستكون بحاجة إليه دوما لأن غالبية المهام ترتكز عنده وهذا مثبت من خلال الفرع الأول حيث لم يقم المكلف بتسيير الجباية بأي دورات تكوينية.

كما انه يلاحظ ايضا ان المؤسسة لا تقوم بإتباع برامج لصيانة دورية للآلات ولا تعيد تقييم اصولها بهدف تحقيق وفرات ضريبية او لحماية راس مالها من التآكل، ايضا لا تجري دراسة تحليلية دورية على أثر الضرائب عليها وبالتالي هذا يعكس عدم إهتمام المؤسسة بالجباية ولا باستغلال شتى الوسائل والآليات لتخفيض تكاليفها الجبائية، جل ما تفعله هو تأدية التزاماتها في الآجال القانونية مع الاستفادة من الامتيازات التي منحها لها التشريع الجبائي فقط.

الفرع الثالث : واقع التسيير الجبائي البسيط في شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

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

اولا: منظومة الضرائب التي تخضع لها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

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

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

2- الرسم على النشاط المهني TAP : تخضع المؤسسة أيضا للرسم على النشاط المهني 01 % باعتبارها تمارس نشاط الإنتاج بدون الاستفادة من تخفيض الـ 30% من عمليات البيع بالجملة او الـ 50% من عمليات البيع بالتجزئة.

3- الرسم على القيمة المضافة TVA: يخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%، ولا تخضع لأي معدل مخفض 09%.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : بموجب قانون الضرائب المباشرة، فإن المؤسسة تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي للأجور و المعاشات.

5 - **حقوق التسجيل والطابع** : يخضع نشاط المؤسسة لكل من الرسم العقاري و رسم التطهير بما يقارب مبلغ 44.736 دج في السنة وحسب تصريح G50 لشهر اوت 2018 كان تسديد هذه الرسوم يقدر بـ 3.728 دج وهو مايعتبر مبلغ بسيط مقارنة بحجم التكاليف الجبائية التي تدفعها المؤسسة، اي انها لا تعتبره عبء تهتم بتخفيضه[1].

[1] انظر للملحق رقم (05)

ثانيا: حساب وإعداد الشركة لالتزاماتها الجبائية

الخلية التي تهتم بهذه المسائل هي مصلحة المحاسبة والمالية و التي تتولى مهمة إعداد التصريحات الجبائية وذلك وفقا للتصريحات الشهرية G50 و أخرى سنوية، وتقدمها إلى مصلحة الضرائب.

والجدول التالي يوضح مجموعة الضرائب والرسوم التي دفعتها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG خلال السنوات: 2016، 2017، 2018 بالدينار الجزائري.

الجدول رقم (11): أهم الضرائب و الرسوم التي دفعها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG في 2016، 2017 و2018

البيـــان / السنوات	2016	2017	2018
الضريبة على الدخل الإجمالي	15.073.352	17.324.483	18.439.029
الرسم على النشاط المهني	10.776.978	11.574.298	12.449.771
الضريبة على أرباح الشركات	(خسارة)	(خسارة)	(خسارة)
المجموع	25.850.330	28.898.781	30.888.800

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الملحق رقم 01 و02.

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع الضرائب المدفوعة يرتفع من سنة إلى أخرى إلى أن يصل إلى أعلى قيمة سنة 2018 والمقدرة بـ : 30.888.800 دج، وهذا يتوافق مع زيادة ونمو في نشاط المؤسسة، الى ان الشركة لم تحقق اي ارباح في السنوات الثلاث الاخيرة فإنها لا تدفع الضريبة على أرباح الشركات وقدرت نتيجتها الجبائية في السنوات الثلاث الاخيرةبـ [1]:

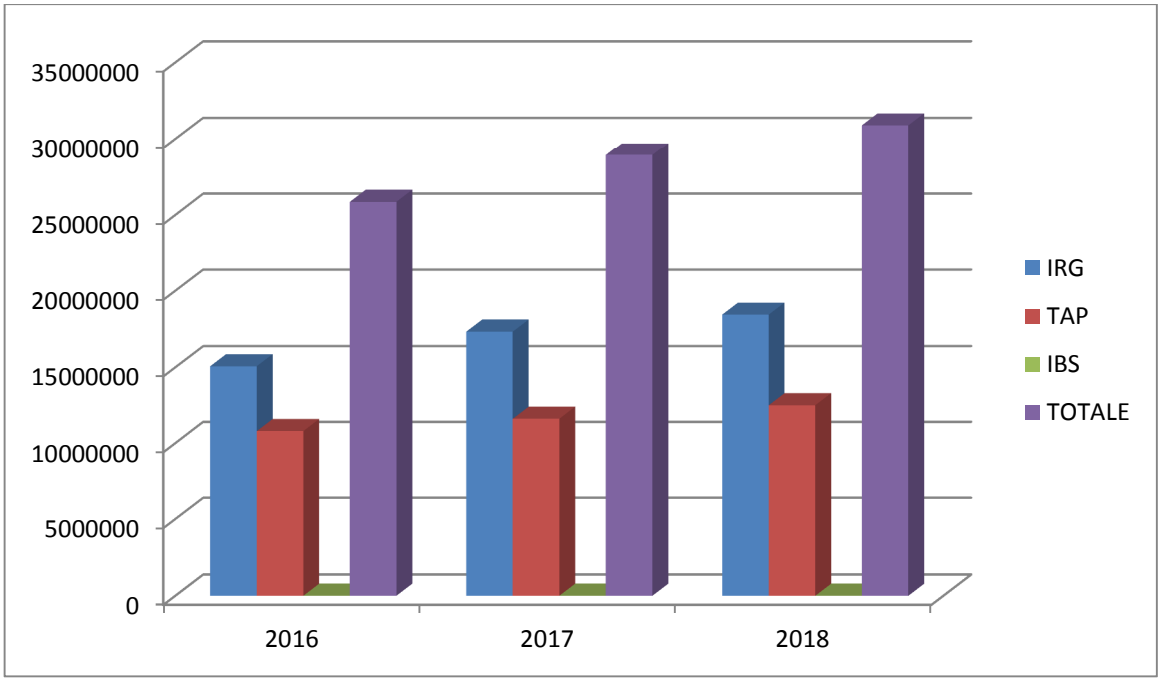
- 2016: 156.954.664 دج (خسارة)؛
- 2017: 101.793.651 دج (خسارة)؛
- 2018: 184.522.648 دج (خسارة).

كما نلاحظ ايضا أن الرسم على النشاط المهني قيمته ترتفع من سنة إلى أخرى وهذا لزيادة حجم نشاط المؤسسة رغم استفادتها من امتياز التخفيض بـ 22% في رقم الأعمال الخاضع للضريبة، اما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فحسب تصريح رئيس المصلحة السيد مسواكة خالد، فهذا الارتفاع نتيجة لتوظيف عمال وموظفين جدد فيما يفوق حاجة المؤسسة وهذا ما يؤدي الى زيادة بالغة في حجم الضريبة على الدخل الاجمالي التي تتحملها المؤسسة ويرجع هذا لأنها تعتبر مؤسسة تابعة لدولة ولديها معايير خاصة فيما يخص توظيف العمال نظرا لظروف سياسية و اجتماعية معينة.

وذلك كما يوضح التمثيل البياني بالأعمدة لأهم التكاليف الجبائية التي تخضع لها شركة التوضيب وفنون الطباعة التالي:

[1] انظر للملحق رقم (03)

الشكل رقم (03): أهم التكاليف الجبائية التي تخضع لها شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الملحق رقم 01 و02.

الفرع الرابع: واقع التسيير الجبائي الاستراتيجي في شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

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

أولا: إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار القانون الضريبي العام

في إطار القانون الضريبي العام يحق للمؤسسة الاستفادة من عدة مزايا للتخفيض من التكاليف الجبائية ومن بين الامتيازات الممنوحة لشركة التوضيب وفنون الطباعة:

– تفضل المؤسسة إمتلاك المباني و الآلات على إستئجارها وهذه المفاضلة نتيجة معرفتها ان في امتلاكها لهم ستحصل على امتياز ضريبي.

– تستفيد المؤسسة من ترحيل الخسائر من سنة إلى أخرى للحصول على وفرات ضريبية بناءا على جدول تحديد النتيجة الجبائية في الميزانية الجبائية لسنة 2018 فقد قامت المؤسسة بترحيل خسائرها المقدرة بـ [1]:

- 2014: خسارة بـ 32.113.314 دج ؛
- 2015: خسارة بـ 71.302.637 دج؛
- 2016: خسارة بـ 59.382.702 دج.

[1] انظر للملحق رقم (03)

ثانيا: إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار قانون الاستثمار

– الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص اقتناء المؤسسة للمواد الاولية المستوردة من "النمسا" والتي تدخل ضمن اتفاقيات التفكيك الجمركي التي ابرمتها الجزائر مع دول الاتحاد الاوروبي بهدف تشجيع الاستثمار.

– كما إستفادت شركة التوضيب وفنون الطباعة أيضا من مزايا النظام الاستثنائي بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية للتطوير و الاستثمار وفقا لمقرر منح مزايا الاستغلال رقم: 2011/28/0045/E/0 المؤرخ في 17 جانفي 2013 والمتمثلة في:

- تخفيض متعلق بالرسم على النشاط المهني بنسبة 22% في رقم الأعمال الخاضع للضريبة، استفادة منه المؤسسة ابتداءا من شهر نوفمبر 2016، والجدول التالي يوضح مقدار الفرق بين مبلغ الرسم المدفوع جراء استفادة المؤسسة من هذا التخفيض وبين المبلغ المفترض ان تدفعه المؤسسة في حالة عدم استغلالها له (المبالغ بالدينار الجزائري).

الجدول رقم (12): اثر استفادة المؤسسة من التخفيض الخاص بالرسم على النشاط المهني

البيـــــان / السنـــــوات	2016	2017	2018
رقم الاعمال الخاضع للضريبة	1.025.285.838	1.483.885.211	1.596.124.718
رقم الاعمال المعفى من الضريبة	47.515.941	302.523.745	351.147.437
نسبة الضريبة	%1	%1	%1
الرسم على النشاط المهني المفترض دفعه بدون الاستفادة من التخفيض	11.252.586	14.838.852	15.961.247
الرسم على النشاط المهني المدفوع بعد الاستفادة من التخفيض	10.776.978	11.574.298	12.449.771
الفرق	475.608	3.264.554	3.511.476
مجموع فرق السنوات الثلاث	7.251.638		

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات الملحق رقم 02

التعليق: نلاحظ من الجدول ان المؤسسة بعد استفادتها من تخفيض متعلق بالرسم على النشاط المهني بنسبة 22% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة قد تمكنت من توفير مبلغ قدره 7.251.638 دج في الثلاث سنوات الاخيرة كان قد يعتبر تكلفة اضافية على عاتقها.

ثالثا: ممارسة المؤسسة للإجراءات المالية والإدارية والمحاسبية المخفضة للعبء الجبائي

تسعى المؤسسة لتخفيض العبء الجبائي عن طريق التسيير الجبائي الجيد وذلك وفقا للأحكام القانونية المشروعة من خلال:

– سياسة الاقتراض، في اغلب الأحيان تعتمد المؤسسة على التمويل الذاتي في تغطية احتياجاتها، وفي بعض الاحيان تلجا للديون لتحقيق وفرات ضريبية من خلال فوائد القروض؛

– التمويل الايجاري، تفضل المؤسسة شراء الاصل من مالها الخاص على إستأجاره او حيازته من مال مقترض؛

– سياسة المخزون المتبعة هي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛

– تتبع المؤسسة طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت) بهدف تحقيق وفرات ضريبية؛

– تقوم المؤسسة بتحديد فروقات العملة (خسارة) لكل سنة كمصاريف.

رابعا: اثر ممارسة المؤسسة لإجراءات أدّت الى زيادة في التكاليف الجبائية

1– فيما يخص الاهتلاك:

تم اظهار مبلغ 417.277 دج كإهتلاك غير قابل للخصم في جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2018 وبعد سؤال المكلف بتسيير الجباية في المؤسسة السيد مسواكة خالد والاستفسار عن مصدر هذا المبلغ تبين انه ناتج عن اهتلاك سيارة سياحية مقتنات بمبلغ اجمالي قدره 3.086.386 دج خصصت لمدير الشركة، وهو مايعتبر ثلاثة اضعاف السقف الذي يمنحه القانون وهو 1.000.000 دج، حيث قسط اهتلاكها السنوي قدّر بـ: 617.277.20 دج، 200.000 دج منه قابل للخصم و 417.277.20 دج غير قابل للخصم وهو مايعتبر تكلفة اضافية كان من الممكن تفاديها او تخفيضها [1].

2– فيما يخص المؤونات:

أُظهر ايضا في جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2018 فيما يخص المؤونات الغير قابلة للخصم مبلغ 10.437.919 دج وهو مبلغ يعتبر كبيرا بالنسبة لمؤونات مرفوضة جبائيا، وهذا ناتج على ان المسير لا يراعي شروط خصم المؤونات [2].

3– فيما يخص الرسم على القيمة المضافة:

بناءا على ما هو موضح في تصريح الـ G50 لشهر اوت 2018 للمؤسسة، كان مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات يقدر بـ 20.245.576 دج وهو مبلغ كبير جدا مقارنة مع المبلغ القابل للاسترجاع الذي قدر بـ 6.595.137 دج، وحسب تصريح المكلف بتسيير الجباية السيد مسواكة خالد تبين ان المؤسسة في تعاملاتها مع الزبائن تقوم بمنحهم مهلة للدفع اكبر من المهلة الملزمة للمؤسسة فيها بدفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق، وهذا ما يؤثر مباشرة على اجتياجات راس مالها العامل ويترتب عليها احتياج مالي مطالبة المؤسسة بدفعه ويقدر بـ 13.650.439 دج وبالتالي وقوع المؤسسة في ضغط مالي [3].

[1] انظر للملحق رقم (04)

[2] انظر للملحق رقم (03)

[3] انظر للملحق رقم (05)

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج

في هذا المطلب سوف نحاول تحليل ومناقشة نتائج الدراسة ومحاولة ربطها ومقارنتها بالفرضيات للخروج بأهم الاستنتاجات المتوصل إليها.

الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة

تعتبر شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG من المؤسسات الكبيرة ويعتبر اختيارنا لهذه المؤسسة من منطق أنها تتوفر فيها كل الظروف التي تساعدنا في دراسة موضوعنا ومعرفة مدى قدرتها على تخفيض تكاليفها الجبائية وباعتبار كذلك أنها مؤسسة اقتصادية تابعة للدولة و بالتالي تشكل مورد هام من الموارد الجبائية، فقمنا بتحليل تسيير العمليات الجبائية ثم بعد ذلك تحليل الوضعية الجبائية وذلك للوقوف على مدى صحة فرضيات دراستنا، وتم التوصل إلى ما يلي:

1- بدأنا بدراسة العامل البشري في المؤسسة بإعتباره العنصر الأساسي لأي عملية تسييرية، فيما أن دراستنا انصبت على الجانب الجبائي قمنا بإجراء حوار مع الشخص المكلف بالتسيير الجبائي في هذه المؤسسة لتقييم أدائه الجبائي.

فوجدنا أنه شخص منضبط لأنه يستعمل مفكرة لتنظيم وقته، وينجز أعماله في وقتها، وبالتالي سيكون الإنتظام الجبائي جيد، وكذلك هو متحصل على شهادة ليسانس علوم تسيير تخصص محاسبة وتدقيق، وبالتالي اعتبر عامل قوة، خصوصا إذا قامت المؤسسة بتعزيزها بدورات تكوينية في هذا المجال إلا أن المؤسسة لا تقوم بدورات تكوينية لمستخدميها في الجباية، وهذا ما جعلنا نشك بوجود نقص في الرصيد المعرفي فقمنا بطرح مجموعة من الاسئلة، فتبين لنا في الاخير ان المسير يمتلك رصيد معرفي لابأس به من الناحية الجبائية وهذا ما اثبتناه في كل من الجدول رقم: (04)، (05)، (06)، (07)، (08) و(09).

2- ثم إنتقلنا لتقييم إجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة وهنا لمسنا غياب إهتمام المؤسسة بالجباية في هذه النقطة، لأنها لا تتوفر على مصلحة جبائية أو خلية جبائية أو حتى شخص مكلف فقط بتسيير الجبائي بل ترتكز مهامها في رئيس المصلحة سواء كانت محاسبية أو جبائية، ما يسبب له ضغط في اداء مهامه بشكل جيد وعدم استغلاله لشتى الآليات لتخفيض التكاليف الجبائية ما ينجر عن هذا الوقوع في تكاليف اضافية على عاتق المؤسسة وهذا ما اثبتناه في الفرع الرابع تحديدا الجزء الرابع منه.

3- بعدها وجدنا فيما يخص جانب الاستثمارات في المؤسسة :

- المؤسسة لم تقم بإعادة استثمار ارباحها الناتجة عن النشاط الاستغلالي نتيجة انها لم تحقق ارباحا في الثلاث سنوات الاخيرة وهو ما اثبتناه في الجدول رقم (11)، وبالتالي لن تكون قادرة على الاستفادة من التخفيض الذي يمنحه التشريع الجبائي الذي نسبته 30% من الضريبة على ارباح الشركات.
- المؤسسة في سياستها المتبعة لا تتنازل عن اصولها الثابتة كما هو مثبت في الجدول رقم (07) تحديدا السؤال رقم (07)، وهذا ما يضيع على المؤسسة فرصة الاستفادة من التخفيض الخاص بفائض القيمة قصيرة وطويلة المدى الناتج من التنازل عن الاصول الثابتة والذي نسبته 30 % و65 % على التوالي وهذا في حالة عدم قرارها بإعادة استثمار هذه الفوائض وفي حالة العكس لا يدخل الفائض ضمن الارباح الخاضعة للضريبة.
- المؤسسة لا تعيد تقييم استثماراتها كما هو مثبت في الجدول رقم (10) السؤال رقم (11)، حيث انه في اعادة تقييم المؤسسة لاستثماراتها قد ينتج تغير في العمر الانتاجي للأصول وهو ما يؤدي الى خلق إهتلاكات تخفض مبالغ معتبرة من الضريبة مقارنة بمبلغ

الضريبة قبل اعادة التقييم.

4- وتبين لنا بعدها ان المؤسسة في نشاطها الاستغلالي اعتمدت على مجموعة اجراءات وإختيارات، كتحديدها لما تتحمله من مصاريف فروقات العملة وترحيل خسائرها من سنة الى اخرى لخصمها جبائيا، كما اعتمدت في طريقة تقييمها لمخزونها على "التكلفة الوسطية المرجحة" بهدف الاستفادة من البعد الضريبي له ومنه تحقيق وفر ضريبي، كما ان المؤسسة اختارت اقتناء موادها الاولية المستوردة من "النمسا" التي تدخل ضمن اتفاقيات التفكيك الجمركي التي ابرمتها الجزائر مع دول الاتحاد الاوروبي وبالتالي استفادتها من الإعفاء من الحقوق الجمركية، و استغلالها ايضا لتحفيز ممنوح بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وفقا لمقرر منح مزايا الاستغلال لتخفيض متعلق بالرسم على النشاط المهني بنسبة 22% في رقم الأعمال الخاضع للضريبة الذي مكنها من تخفيض مبالغ معتبرة في الثلاث سنوات الاخيرة من تكاليفها الجبائية كان اجمالي هذه المبالغ يقدر بـ 7.251.638 دج كما هو مثبت في الجدول رقم (12)، ومنه نرى ان المؤسسة استغلت حلول واختيارات ممنوحة قانونا لتخفيض تكاليفها الجبائية.

5- كما التمسنا ايضا ان المؤسسة في ممارساتها اتخذت إجراءات أدّت بها الى الزيادة في تكاليفها الجبائية والمتمثلة في انها توظف عمال وموظفين فيما يفوق حاجتها لأنها شركة تابعة للدولة أي لديها معايير خاصة في توظيف عمالها في اطار ظروف سياسية و اجتماعية معينة ما ولّد عليها زيادة في حجم ضرائبها على الدخل الاجمالي "صنف مرتبات وأجور"، وأيضا فيما يخص اعبائها المقدرة اقتنت سيارة سياحية بمبلغ ثلاثة اضعاف السقف الذي يمنحه القانون لها ما ترتب عنه رفض مبلغ 417.277.20 دج اعتبر غير قابل للخصم وهو تكلفة اضافية كان من الممكن تفاديها او تخفيضها، اضافة الى المؤونات التي رفضت و المقدرة بمبلغ . 10.437.919 دج وهو مبلغ كبير بالنسبة لمؤونات مرفوضة جبائيا والناتج على ان المسير كان لا يراعي شروط خصم المؤونات، وفيما يخص الرسم على القيمة المضافة تبين ان المؤسسة في تعاملاتها مع الزبائن تقوم بمنحهم مهلة للدفع اكبر من المهلة الملزمة للمؤسسة فيها بدفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق، وهذا ما اثر مباشرة على احتياجات راس مالها العامل وترتب عليها احتياج مالي وبالتالي وقوعها في ضغط مالي. .

6- بعد هذه النقطة سابقة الذكر لوحظ ايضا ان المؤسسة خلال سياساتها الادارية لا تقوم بإتباع اي برامج للصيانة الدورية لآلاتها بهدف تحقيق وفرات ضريبية بل فقط في حالة توقف الآلة عن العمل تلجأ لتصليحها، ايضا لا تجري اي دراسة تحليلية دورية على أثر الضرائب عليها و هذا ما يعكس عدم إهتمامها بالجباية، بل كل ما تفعله في عملية تسييرها لمختلف الضرائب و الرسوم المفروضة عليها هو تأدية التزاماتها في الآجال القانونية مع الاستفادة من الامتيازات التي منحها لها التشريع الجبائي فقط وهذا ما لا يمكنها من تخفيض اقصى حد ممكن من تكاليفها الجبائية.

7- المؤسسة في وضعية مالية ليست جيدة فبالرغم من أنها تحقق أرقام أعمال جيدة إلا انه قابلها ارتفاع في تكاليف الاستغلال و هو الأمر الذي انعكس على نتائجها المحققة في الثلاث سنوات الاخيرة بالتالي تحقيق خسائر وعدم تحميلها للضرائب على أرباح الشركات.

الفرع الثاني: ربط النتائج بالفرضيات

- **الفرضية الاولى: تساهم المؤهلات و المعارف التي يمتلكها المسير في تخفيض التكاليف الجبائية**

بناءا على الجداول ذات الارقام من (04 حتى 09) المبينة أعلاه و التي فيها تم تقييم المؤهلات و المعارف التي يمتلكها المسير، مع واقع التسيير الجبائي الاستراتيجي والبسيط في شركة المثبّتة في "الفرع الثالث و الرابع" الذي وضّح فيه مدى إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار القانون الضريبي العام وقانون الاستثمار و الممارسات المالية والإدارية والمحاسبية المخفضة للعبء الجبائي تبيّن أن المؤسسة قد

تمكنت من التخفيض نسبيا من تكاليفها الجبائية وهذا ناتج عن الرصيد المعرفي للشخص المكلف بالتسيير الجبائي فيها وبذلك تكون **الفرضية الأولى صحيحة**.

- **الفرضية الثانية: التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية**

من خلال ما ثبّت في "الفرع الرابع تحديدا الجزء الثاني منه" تبين ان المؤسسة في تسييرها للجانب الجبائي لها قد تمكنت من استغلال فرصة الاستفادة من امتيازات أقرّها المشرع الجبائي الجزائري في إطار قانون الاستثمار وتحصلت على الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص اقتنائها للمواد الاولية المستوردة، وتحصلت ايضا على تخفيض متعلق بالرسم على النشاط المهني بنسبة 22% في رقم الأعمال الخاضع للضريبة بمقتضى أمر رئاسي متعلق بالوكالة الوطنية للتطوير و الاستثمار وعليه تأكدت الفرضية، **الفرضية الثانية صحيحة**.

- **الفرضية الثالثة: وجود اجراءات تنظيمية وتسييرية داخلية تساعد على التحكم في التكاليف الجبائية**

الملاحظ من ما هو مثبّت في الجدول رقم (10) المتعلق بإجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة غياب النقاط التالية : إنشاء مصلحة تكون خاصة بالجباية، توظيف شخص مكلف بتسيير الجباية فقط و اجراء دراسة تحليلية دورية على أثر الضرائب عليها، هاته النقاط جعلت المؤسسة لا تتحكم في تكاليفها الجبائية فعلى سبيل المثال المكلف بالجباية في المؤسسة باعتباره يتولى كل من المحاسبة و الجبائية بسبب ضغوطات العمل لم يراعي شروط تكوين المؤونات بالرغم من معرفته للشروط، ايضا في تعاملات المؤسسة مع زبائنها تقوم بمنحهم مهلة للدفع اكبر من المهلة الملزمة للمؤسسة فيها بدفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق، ايضا كذلك تخصيص سيارة سياحية مخصصة لمدير الشركة بمبلغ ثلاثة اضعاف السقف الذي يمنحه القانون ما تولد عن هذه الاشياء زيادة في التكاليف الجبائية او الوقوع في ضغط مالي كما هو مثبّت في "الفرع الرابع تحديدا الجزء الرابع" وبالتالي عدم التحكم في التكاليف الجبائية وعليه تتأكد الفرضية **الفرضية الثالثة صحيحة**.

الفرع الثالث: الإستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها وايضا مقارنة النتائج بالفرضيات تم التوصل إلى الإستنتاجات التالية:

1- يعتبر العامل البشري العنصر الفاعل في عملية التسيير الجبائي لأن العوامل الداخلية الأخرى كالإجراءات التنظيمية، فصل المهام وغيرها ما هي إلا عوامل مساعدة للعامل البشري؛

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

3- احتواء المؤسسة على الوظيفة الجبائية كإحدى وظائفها الاساسية تكون في مأمن من الوقوع في الاخطاء التي تؤدي لزيادة في تكاليفها؛

4- اعتماد إجراءات لتنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخليا يساعد المؤسسة في التحكم في تكاليفها الجبائية؛

5- التسيير الجبائي الفعال يؤدي الى تخفيض التكاليف الجبائية بشكل كبير و العكس صحيح؛

6- تعتبر معارف ومؤهلات المكلف بتسيير الجباية عامل مهم ومؤثر بشكل كبير على مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها الجبائية.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG ببرج بوعريريج، و من خلال إجرائنا لمقابلات مع المكلف بالتسيير الجبائي فيها و اطلاعنا على التصريحات الشهرية و السنوية لها تبين لنا أنه من العوامل الأساسية التي لمسناها من خلال الدراسة والتي ساهمت في تخفيض التكاليف الجبائية داخل المؤسسة هو العامل البشري الذي هو المسؤول عن تسيير الجباية حيث تبين أن مؤهلاته و معارفه ساهمت بشكل فعال في تقليص حجم التكاليف الجبائية التي على عاتق المؤسسة اضافة الى عوامل أخرى داخلية تلبّي الإحتياجات الجبائية للشركة، كالإجراءات التنظيمية والتسييرية وتوزيع المهام التي تزداد أهميتها في تقليص التكاليف الجبائية مع زيادة ونمو في نشاط المؤسسة، والتي لم نلمس وعي الشركة بهاته الاهمية بشكل كبير في دراستنا خاصة عامل توزيع المهام الذي فيه تم توكيل جانب المحاسبة والجباية لشخص واحد ما إنجرّ عن ذلك اخطاء نتيجة ضغط الاعمال عليه مع تبني الشركة لسياسات والعمل بإجراءات ادّت بها للوقوع في زيادة في حجم تكاليفها الجبائية نتيجة غياب الاهتمام وبشكل كبير بالجانب الجبائي في المؤسسة.

الخـــــاتمة العامـــة

الخاتمة

إن التسيير الجبائي لا يمكن أن يتم إستغلاله إلا إذا كان المكلف بتسيير الضريبة في المؤسسة يتميز بمستوى معرفي للنصوص الجبائية يتيح له الفهم الصحيح لها، وتطبيقها بطريقة صحيحة ومستوى من الإنضباط في العمل و التنظيم يساعد في زيادة الإنتظام الجبائي، وهذا غير كافي فلابد من عوامل مساعدة أخرى داخلية تلبّي الإحتياجات الجبائية للشركة، كالإجراءات التنظيمية والتسييرية وتوزيع المهام التي تزداد أهميتها في تقليص التكاليف الجبائية مع زيادة ونمو في نشاط المؤسسة.

وبالتالي فإن الحكم على أمثلية التسيير الجبائي لابد أن تمر بتحليل من داخل المؤسسة من وجهة نظر جبائية، للوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف، والهدف من ذلك هو إبراز الانعكاسات التي تكون في حالة وجود تسيير جبائي مؤثر و فعال على تخفيض التكاليف الجبائية خاصة و على تحقيق أهداف المؤسسة وضمان بقائها.

إنطلاقا من هذه الفكرة فإننا قمنا في دراستنا بتقييم أمثلية التسيير الجبائي داخل المؤسسة الإقتصادية، وإخترنا شركة التوضيب وفنون الطباعة، وذلك إنطلاقا من العامل البشري لأنه العنصر الفاعل في عملية التسيير مهما كان نوعها، وبما أن دراستنا كانت في الجانب الجبائي فقد ركزنا على المصلحة المحاسبية والمالية، وبالضبط رئيس المصلحة بإعتباره المكلف بتسيير الضريبة في المؤسسة فقد قمنا بإختبار رصيده المعرفي في الجباية، وإعتبرنا النقاط التي يجهلها ستكون سببا في زيادة التكاليف الجبائية، وقمنا بالتأكد منها بعد الإطلاع على الوثائق المختلفة من تصاريح جبائية شهرية أو سنوية وبالفعل وجدنا بها زيادة في التكاليف، ثم قمنا بتقييم إجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة فتبين لنا غياب إهتمام المؤسسة بالجباية وعدم استغلالها لشتى الآليات للتخفيض من تكاليفها الجبائية وهذا أدى بها ايضا للوقوع في تكاليف اضافية، ثم إنتقلنا الى دراسة واقع التسيير الجبائي البسيط و الاستراتيجي في الشركة فتبين لنا انها تمكنت من تخفيض مبالغ معتبرة من تكاليفها الجبائية لكن بالرغم من ذلك كانت في ممارساتها لإجراءات معينة تقع في تكاليف اضافية.

ولإثبات صحة الفرضيات قمنا بقياس مدى تحكم وتخفيض المؤسسة لتكاليفها الجبائية، حيث وجدنا أن العامل البشري كان له دور كبير في تخفيض تكاليف جبائية للمؤسسة نتيجة الرصيد المعرفي للمكلف بتسيير الجباية، اما العوامل المساعدة الأخرى (إجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة) لم تساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف جبائية.

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها وعلى غرار ما هو ساري العمل به في مثل هذه البحوث، يمكن تقديم جملة من التوصيات والتي تعمل على تخفيض المؤسسة لتكاليفها الجبائية وذلك من خلال:

التوصيات :

1- نشر ثقافة الوعي بأهمية الجباية بالنسبة للمؤسسة بين مختلف الموظفين و العمال على مستوى كافة المصالح.

2- تعزيز التكوين في المجال الجبائي بالنسبة للمكلفين بتسيير الجباية في المؤسسة.

3- إدراج العامل الجبائي في إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

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

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

6- على المؤسسة انشاء مصلحة خاصة بالجباية وتعيين مسؤول عليها .

آفاق الدراسة :

ما ظهر لنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، أن هذا الموضوع كبير ومتشعب ويختلف أثره أكثر من مؤسسة الى اخرى، لذلك يمكن إقترح المواضيع التالية للخوض فيها :

- ما مدى إمكانية تطبيق التسيير الجبائي في ظل نظام جبائي متغير؟

- نظام المعلومات الجبائية كأداة لتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛

- دراسة أسباب غياب ثقافة التسيير الجبائي في المؤسسات الإقتصادية.

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

قـــــائمة المـــــراجع

اولا : مراجع باللغة العربية

الكتب :

– بوشاشي بوعلام، **الرسم على القيمة المضافة (المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة)**، دار مومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004.

– حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010-2012.

– مروان الدزيري، **التكلفة الجبائية**، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، 2011.

البحوث الجامعية :

– إيمان رحال، **دور التسيير الأستراتيجي للضريبة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، العلوم المحاسبة و المالية، جامعة ورقلة، 2013-2014.

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

– حميداو صالح، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011- 2012.

– سعداوي نهى، **دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم مالية ومحاسبية، جامعة ورقلة، 2016-2017.

– صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012.

– قاشي يوسف، **واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله**، أطروحة دكتورة،كلية العلوم الإقتيصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.

– محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير غير منشورة،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002-2003.

– نادية شطي، **تشخيص التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم مالية ومحاسبية، جامعة ورقلة، 2014-2015.

– ولهي بوعلام، **اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

القوانين و المراسيم و الدلائل :

- الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2016.

- قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، 2017.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2008.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، 2017.

- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017.

المجلات :

- فوزي شعوبي وصابر عباسي، **اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، مجلة الباحث، العدد 2013/12، جامعة ورقلة.

الملتقيات و المداخلات :

- زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15، افريل 2009.

- ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار**، جامعة المسيلة، منشورة عبر شبكة الانترنت، 2015/02/03.

مواقع الانترنت :

- https://www.mfdgi.gov.dz.

المقابلة الشخصية :

- مسواكة خالد، رئيس مصلحة المحاسبة و المالية، شركة التوضيب وفنون الطباعة، برج بوعريريج، يوم 2019/04/30 ويوم 2019/05/02.

ثانيا : مراجع باللغة الاجنبية

Les livres :

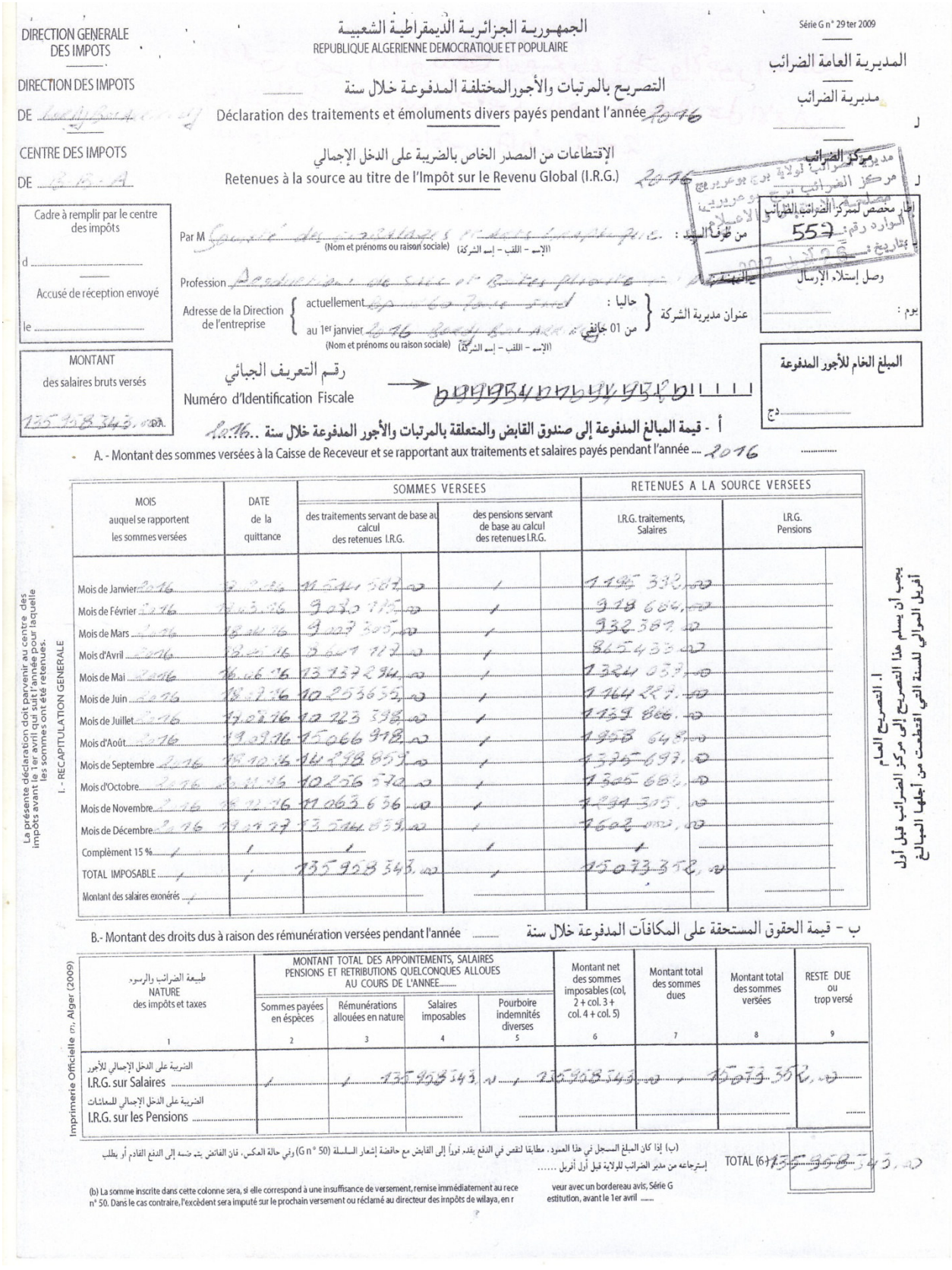
- Andreas Staubli, Tax Strategy, **Tax management in Companies International**, Tax Review Price water house Cooper, N: 29, Switzerland, 2006.
- Christine COOLLETTE, **gestion fiscale des entreprises**, paris, 1998.

Les thèses :

- ANIS MOUELHI**, La gestion fiscale de l'entreprise (cas de la Tunisie)**, Mémoire de fin d'étudier de troisième cycle spécialisé en finance publique option Fiscalité, IEDF, 2006.
- MOHAMED BEN HADJ SAAD, **L'audit fiscal dans les PME**, Proposition d'une Démarche pour l'expert comptable, Université Sfax, 2008.

قائـــــــمة المـــلاحـــــــق

الملحق رقم (01) : وثيقة التصريح بالمرتبات والاجور المختلفة والاقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي لشركة التوضيب وفنون الطباعة لسنة 2016



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS
DE
CENTRE DES IMPOTS
DE

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 29 ter 2009

المديرية العامة الضرائب
مديرية الضرائب
مركز الضرائب

التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة خلال سنة
Déclaration des traitements et émoluments divers payés pendant l'année 2016

الإقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي
Retenues à la source au titre de l'Impôt sur le Revenu Global (I.R.G.)

Cadre à remplir par le centre des impôts
d
Accusé de réception envoyé
le

إطار مخصص لمركز الضرائب للضرائب
الوارد رقم : 552
بتاريخ
وصل إستلام الإرسال
يوم :

Par M (Nom et prénoms ou raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة) من طرف السيد :
Profession
Adresse de la Direction de l'entreprise { actuellement / au 1er janvier (Nom et prénoms ou raison sociale) } حاليا : / من 01 جانفي (الإسم - اللقب - إسم الشركة) } عنوان مديرية الشركة

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale

MONTANT des salaires bruts versés
DA.

المبلغ الخام للأجور المدفوعة
دج

أ - قيمة المبالغ المدفوعة إلى صندوق القابض والمتعلقة بالمرتبات والأجور المدفوعة خلال سنة 2016

A. - Montant des sommes versées à la Caisse de Receveur et se rapportant aux traitements et salaires payés pendant l'année 2016

MOIS auquel se rapportent les sommes versées	DATE de la quittance	SOMMES VERSEES : des traitements servant de base au calcul des retenues I.R.G.	SOMMES VERSEES : des pensions servant de base au calcul des retenues I.R.G.	RETENUES A LA SOURCE VERSEES : I.R.G. traitements, Salaires	RETENUES A LA SOURCE VERSEES : I.R.G. Pensions
Mois de Janvier 2016					
Mois de Février 2016					
Mois de Mars 2016					
Mois d'Avril 2016					
Mois de Mai 2016					
Mois de Juin 2016					
Mois de Juillet 2016					
Mois d'Août 2016					
Mois de Septembre 2016					
Mois d'Octobre 2016					
Mois de Novembre 2016					
Mois de Décembre 2016					
Complément 15 %					
TOTAL IMPOSABLE					
Montant des salaires exonérés					

La présente déclaration doit parvenir au centre des impôts avant le 1er avril qui suit l'année pour laquelle les sommes ont été retenues.

I. - RECAPITULATION GENERALE

ب - قيمة الحقوق المستحقة على المكافآت المدفوعة خلال سنة

B.- Montant des droits dus à raison des rémunération versées pendant l'année

طبيعة الضرائب والرسوم NATURE des impôts et taxes	MONTANT TOTAL DES APPOINTEMENTS, SALAIRES PENSIONS ET RETRIBUTIONS QUELCONQUES ALLOUES AU COURS DE L'ANNEE : Sommes payées en espèces	Rémunérations allouées en nature	Salaires imposables	Pourboire indemnités diverses	Montant net des sommes imposables (col. 2 + col. 3 + col. 4 + col. 5)	Montant total des sommes dues	Montant total des sommes versées	RESTE DU ou trop versé
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور I.R.G. sur Salaires									
الضريبة على الدخل الإجمالي للمعاشات I.R.G. sur les Pensions									
TOTAL (6)									

(ب) إذا كان المبلغ المسجل في هذا العمود، مطابقا لنقص في الدفع يقدم فوراً إلى القابض مع حافظة إشعار السلسلة (G n° 50) وفي حالة العكس، فان الفائض يتم دسمه إلى الدفع القادم أو يطلب إسترجاعه من مدير الضرائب للولاية قبل أول أفريل .....

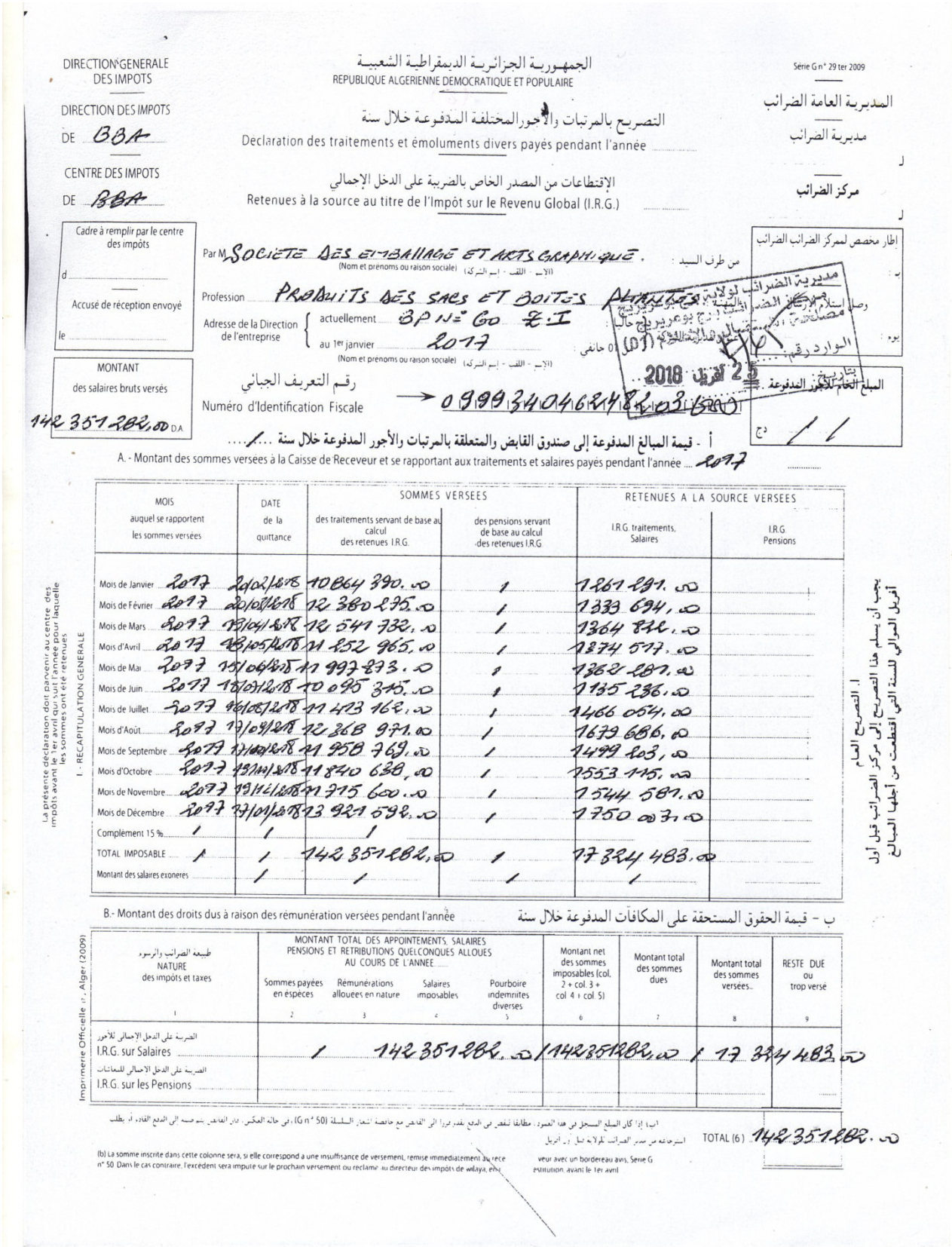
(b) La somme inscrite dans cette colonne sera, si elle correspond à une insuffisance de versement, remise immédiatement au rece veur avec un bordereau avis, Série G n° 50. Dans le cas contraire, l'excèdent sera imputé sur le prochain versement ou réclamé au directeur des impôts de wilaya, en r estitution, avant le 1er avril .....

Imprimerie Officielle (?), Alger (2009)

يجب أن يسلم هذا التصريح إلى مركز الضرائب قبل أول أفريل الموالي للسنة التي اقتطعت من أجلها المبالغ

ا. التصريح العام

وثيقة التصريح بالمرتبات والاجور المختلفة والاقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي لشركة التوضيب وفنون الطباعة لسنة 2017



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE BBA
CENTRE DES IMPOTS DE BBA

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 29 ter 2009

المديرية العامة الضرائب
مديرية الضرائب
مركز الضرائب

التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة خلال سنة
Declaration des traitements et émoluments divers payés pendant l'année

الإقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي
Retenues à la source au titre de l'Impôt sur le Revenu Global (I.R.G.)

Cadre à remplir par le centre des impôts
d
Accusé de réception envoyé
le

MONTANT des salaires bruts versés
142 351 282,00 D.A

إطار مخصص لمركز الضرائب الضرائب
وصل إستلام الوثائق المضمنة
الوارد رقم
بتاريخ
المبلغ الخام للأجور المدفوعة

Par M. SOCIETE DES EMBALLAGE ET ARTS GRAPHIQUE
(Nom et prénoms ou raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)
من طرف السيد :

Profession PRODUITS DES SACS ET BOITES ALIMENTAIRES

Adresse de la Direction de l'entreprise { actuellement BP N° 60 E.I
au 1er janvier 2017
(Nom et prénoms ou raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale → 099934046248[illegible]

مديرية الضرائب لولاية
قابض الضرائب
2 أفريل 2018

أ - قيمة المبالغ المدفوعة إلى صندوق القابض والمتعلقة بالمرتبات والأجور المدفوعة خلال سنة ....1....
A. - Montant des sommes versees à la Caisse de Receveur et se rapportant aux traitements et salaires payés pendant l'année 2017

MOIS auquel se rapportent les sommes versées	DATE de la quittance	SOMMES VERSEES des traitements servant de base au calcul des retenues I.R.G.	SOMMES VERSEES des pensions servant de base au calcul des retenues I.R.G.	RETENUES A LA SOURCE VERSEES I.R.G. traitements, Salaires	RETENUES A LA SOURCE VERSEES I.R.G Pensions
Mois de Janvier 2017	20/02/2018	10 864 390,00	/	1 261 291,00	
Mois de Février 2017	20/03/2018	12 380 275,00	/	1 333 694,00	
Mois de Mars 2017	19/04/2018	12 541 732,00	/	1 364 822,00	
Mois d'Avril 2017	23/05/2018	11 852 965,00	/	1 274 517,00	
Mois de Mai 2017	19/06/2018	11 997 873,00	/	1 362 287,00	
Mois de Juin 2017	16/07/2018	10 095 345,00	/	1 135 236,00	
Mois de Juillet 2017	16/08/2018	11 423 162,00	/	1 466 054,00	
Mois d'Août 2017	19/09/2018	12 368 971,00	/	1 679 686,00	
Mois de Septembre 2017	17/10/2018	11 958 769,00	/	1 499 803,00	
Mois d'Octobre 2017	19/11/2018	11 840 638,00	/	1 553 115,00	
Mois de Novembre 2017	19/12/2018	11 715 600,00	/	1 544 587,00	
Mois de Décembre 2017	23/01/2018	13 921 598,00	/	1 750 037,00	
Complément 15 %	/	/	/	/	
TOTAL IMPOSABLE	/	142 351 282,00	/	17 324 483,00	
Montant des salaires exonérés	/	/	/	/	

La présente déclaration doit parvenir au centre des impôts avant le 1er avril qui suit l'année pour laquelle les sommes ont été retenues

I. - RECAPITULATION GENERALE

يجب أن يسلم هذا التصريح إلى مركز الضرائب قبل أول أفريل الموالي للسنة التي اقتطعت من أجلها المبالغ

ا. التصريح العام

B.- Montant des droits dus à raison des rémunération versées pendant l'année
ب - قيمة الحقوق المستحقة على المكافآت المدفوعة خلال سنة

طبيعة الضرائب والرسوم NATURE des impôts et taxes	MONTANT TOTAL DES APPOINTEMENTS, SALAIRES PENSIONS ET RETRIBUTIONS QUELCONQUES ALLOUES AU COURS DE L'ANNEE				Montant net des sommes imposables (col. 2 + col. 3 + col. 4 + col. 5)	Montant total des sommes dues	Montant total des sommes versées	RESTE DUE ou trop versé
	Sommes payées en espèces	Rémunérations allouées en nature	Salaires imposables	Pourboire indemnités diverses				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
الضريبة على الدخل الاجمالي للأجور I.R.G. sur Salaires	/	142 351 282,00	142 351 282,00	/	142 351 282,00	/	17 324 483,00	
الضريبة على الدخل الاجمالي للمعاشات I.R.G. sur les Pensions								

TOTAL (6) 142 351 282,00

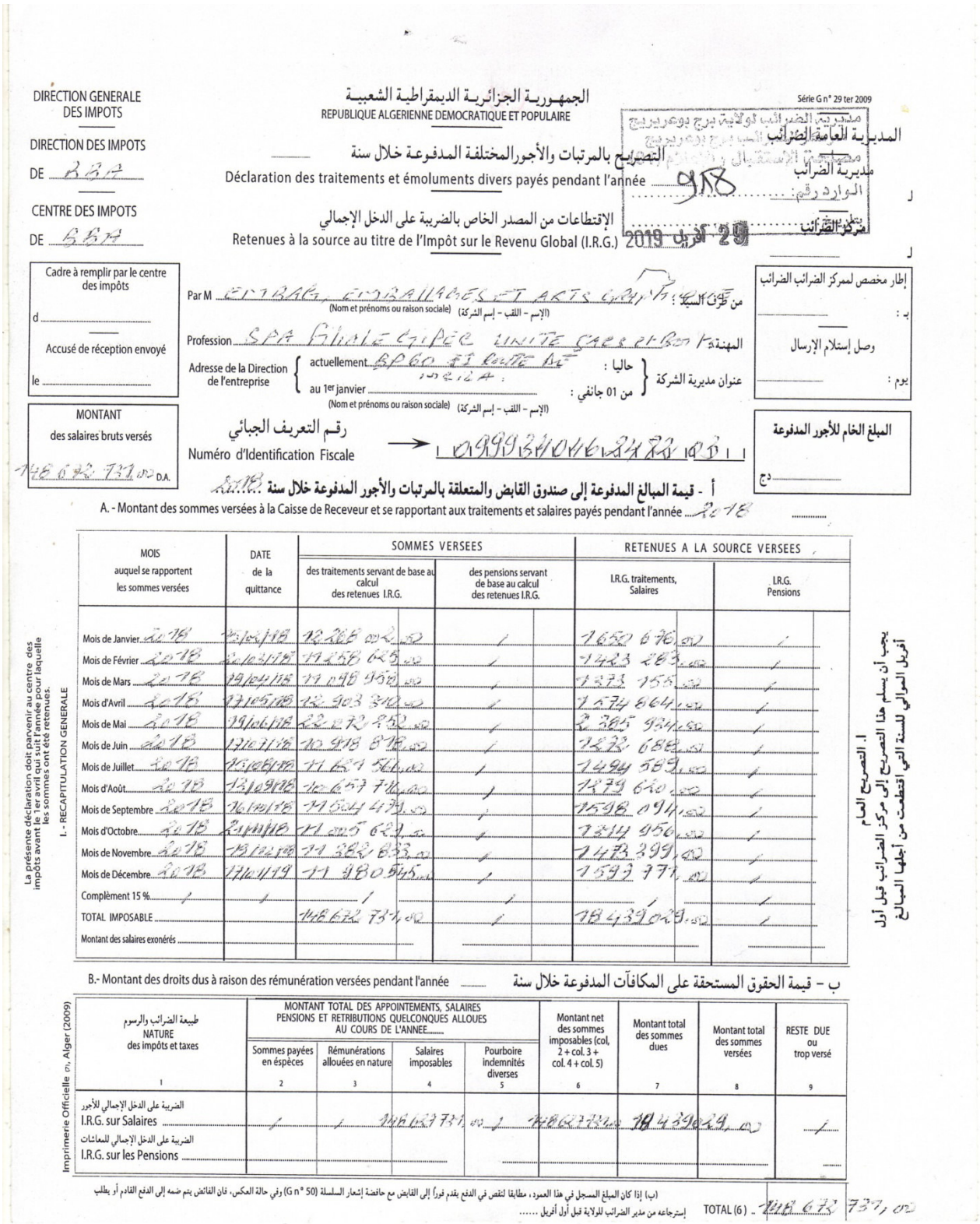
(b) La somme inscrite dans cette colonne sera, si elle correspond a une insuffisance de versement, remise immediatement au rece... n° 50. Dans le cas contraire, l'excédent sera imputé sur le prochain versement ou reclamé au directeur des impôts de wilaya, ch...

(ب) إذا كان المبلغ المسجل في هذا العمود، مطابقا لنقص في الدفع يقدم فورا الى القابض مع خاصة المعدل (G n° 50) في حالة العكس، فان القابض يتم خصمه الى الدفع القادم او يطلب استرجاعه من مصدر الضرائب لمولاه قبل أول أفريل

veur avec un bordereau avis, Serie G
exécution avant le 1er avril

Imprimerie Officielle ... Alger (2009)

وثيقة التصريح بالمرتبات والاجور المختلفة والاقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي لشركة التوضيب وفنون الطباعة لسنة 2018



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE BAB

CENTRE DES IMPOTS DE BAB

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 29 ter 2009

التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة خلال سنة 2018
Déclaration des traitements et émoluments divers payés pendant l'année 2018

الإقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي
Retenues à la source au titre de l'Impôt sur le Revenu Global (I.R.G.)

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب
الوارد رقم: 2019 أفريل 29
مركز الضرائب

Cadre à remplir par le centre des impôts
d
Accusé de réception envoyé
le

MONTANT des salaires bruts versés
448 672 737,02 D.A.

Par M ENTREPRISE EDITIONS ARTS GRAPHIQUES ET PUBLICITE
(Nom et prénoms ou raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)

Profession SPA Société Unipersonnelle
المهنة

Adresse de la Direction de l'entreprise
actuellement BP 60 El Biar Alger
au 1er janvier
(Nom et prénoms ou raison sociale) (الإسم - اللقب - إسم الشركة)
عنوان مديرية الشركة: حاليا : / من 01 جانفي :

إطار مخصص لمركز الضرائب الضرائب
ب :
وصل إستلام الإرسال
يوم :

المبلغ الخام للأجور المدفوعة
دج

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale → 099916040623220 15

أ - قيمة المبالغ المدفوعة إلى صندوق القابض والمتعلقة بالمرتبات والأجور المدفوعة خلال سنة 2018
A. - Montant des sommes versées à la Caisse de Receveur et se rapportant aux traitements et salaires payés pendant l'année 2018

MOIS auquel se rapportent les sommes versées	DATE de la quittance	SOMMES VERSEES des traitements servant de base au calcul des retenues I.R.G.	SOMMES VERSEES des pensions servant de base au calcul des retenues I.R.G.	RETENUES A LA SOURCE VERSEES I.R.G. traitements, Salaires	RETENUES A LA SOURCE VERSEES I.R.G. Pensions
Mois de Janvier 2018	12/04/18	12 288 002,50	/	1650 676,00	/
Mois de Février 2018	12/04/18	11 256 623,00	/	1423 283,00	/
Mois de Mars 2018	19/04/18	11 098 959,00	/	1373 755,00	/
Mois d'Avril 2018	19/05/18	12 903 340,00	/	1574 664,00	/
Mois de Mai 2018	19/06/18	22 272 850,00	/	2 365 934,00	/
Mois de Juin 2018	12/07/18	10 918 878,00	/	1232 688,00	/
Mois de Juillet 2018	19/08/18	11 621 560,00	/	1494 585,00	/
Mois d'Août 2018	12/09/18	12 657 700,00	/	1579 640,00	/
Mois de Septembre 2018	16/10/18	11 504 473,00	/	1558 094,00	/
Mois d'Octobre 2018	23/10/18	11 205 624,00	/	1344 956,00	/
Mois de Novembre 2018	19/12/18	11 382 833,00	/	1423 399,00	/
Mois de Décembre 2018	17/01/19	11 980 545,00	/	1593 771,00	/
Complément 15 %	/	/	/	/	/
TOTAL IMPOSABLE		448 672 737,02	/	48 439 029,00	/
Montant des salaires exonérés					

I.- RECAPITULATION GENERALE

La présente déclaration doit parvenir au centre des impôts avant le 1er avril qui suit l'année pour laquelle les sommes ont été retenues.

I. التصريح العام
يجب أن يسلم هذا التصريح إلى مركز الضرائب قبل أول أفريل الموالي للسنة التي اقتطعت من أجلها المبالغ

B.- Montant des droits dus à raison des rémunération versées pendant l'année 2018 ب - قيمة الحقوق المستحقة على المكافآت المدفوعة خلال سنة

طبيعة الضرائب والرسوم NATURE des impôts et taxes	MONTANT TOTAL DES APPOINTEMENTS, SALAIRES PENSIONS ET RETRIBUTIONS QUELCONQUES ALLOUES AU COURS DE L'ANNEE				Montant net des sommes imposables (col. 2 + col. 3 + col. 4 + col. 5)	Montant total des sommes dues	Montant total des sommes versées	RESTE DUE ou trop versé
	Sommes payées en espèces	Rémunérations allouées en nature	Salaires imposables	Pourboire indemnités diverses				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور I.R.G. sur Salaires	/	/	448 672 737,02	/	448 672 737,02	48 439 029,00		/
الضريبة على الدخل الإجمالي للمعاشات I.R.G. sur les Pensions								

(ب) إذا كان المبلغ المسجل في هذا العمود، مطابقا لنقص في الدفع يقدم فوراً إلى القابض مع حافظة إشعار السلسلة (G n° 50) وفي حالة العكس، فان الفائض يتم ضمه إلى الدفع القادم أو يطلب إسترجاعه من مدير الضرائب للولاية قبل أول أفريل .....

TOTAL (6) .. 448 672 737,02

Imprimerie Officielle ..., Alger (2009)

الملحق رقم (02) : وثيقة التصريح للرسم على النشاط المهني المأخوذ من الجدول رقم (13) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة المدفوع لسنة 2016

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise: EMBAG 2016

Activité: TRANSFORMATION INDUSTRIE DU PAPIER

Adresse: BP 60 ZI BBA B.B.A

Exercice du 01/01/16 au 31/12/16

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires Imposable Par commune	Chiffre d'affaires Exonéré	TAP acquittée
TAP DU MOIS DE JANVIER	84 713 021		847 130
TAP DU MOIS FEVRIER	65 083 020		650 830
TAP DU MOIS MARS	73 245 832		732 458
TAP DU MOIS AVRIL	77 563 044		775 630
TAP DU MOIS MAI	102 583 243		1 025 382
TAP DU MOIS JUIN	71 977 268		719 773
TAP DU MOIS JUILLET	102 742 020		1 027 420
TAP DU MOIS AOUT	18 596 315		1 185 693
TAP DU MOIS SEPTEMBRE	76 190 805		761 908
TAP DU MOIS OCTOBRE	136 609 721		1 366 097
TAP DU MOIS NOVEMBRE	102 032 636	22 447 180	795 855
TAP DU MOIS DECEMBRE	113 948 913	25 068 761	888 802
TOTAL	1 025 285 838	47 515 941	10 776 978

وثيقة التصريح للرسم على النشاط المهني المأخوذ من الجدول رقم (13) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة المدفوع لسنة 2017

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise:	EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES
	EMBAG SPA
Activité:	Production Sacs Et Boites Pliautes
Adresse:	B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA B.B.A

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

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :.../.

Désignation des personnes Bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu
		REPORT	29 048 933
SARL TERCO	216329048341	04 RUE DU MAINE HYDRA ALGERIE	139 628
SID KHEMISTI	197034150014247	SECTEUR B.CRUE X N°70 BBA	930 245
SNC BBMG	001134010011474	190LOTISSEMENT TAYEB KHAIRA BBA	20 400
SOCIETE DE GESTION IMMOBILIER	098534010007149	BP 496 Z-INDUST BBA	5 140 269
ZEHAR ZOUBIR	196134010021059	14. RUE CHEIKH BELHADDAD BBA	50 000
		TOTAL	35 329 476

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires Imposable Par commune	Chiffre d'affaires Exonéré	TAP acquittée
QUI BN°0153250 RGL-TAP MOIS JANVIER 2017	62 420 530	13 732 517	486 880
QUI BN° 0154718 RGL- TAP MOIS FEVRIER 2017	96 968 216	21 333 008	756 352
QUI BN°0157662 RGL-TAP MOIS MARS 2017	114 187 170	25 121 177	890 659
QUI BN°059376 RGL-TAP MOIS AVRIL 2017	100 038 057	22 008 373	780 296
QUI BN°0345400 RGL-TAP MOIS MAI 2017	117 611 059	25 874 433	917 366
QUI BN°0347507 RGL-TAP MOIS JUIN 2017	119 529 308	26 296 448	932 328
QUI BN°0155495 RGL-TAP MOIS JUILLET 2017	140 951 697	31 009 373	1 099 423
QUI BN°0351024 RGL-TAP MOIS AOUT 2017	120 864 847	2 659 266	942 745
QUI BN°0352468 RGL-TAP MOIS SEPTEMBRE 2017	165 339 549	36 374 700	1 289 648
QUI BN°0351403 RGL-TAP MOIS OCTOBRE 2017	156 601 693	34 452 372	1 221 493
QUI BN°000RGL-TAP MOIS NOVEMBRE 2017	135 147 711	29 732 496	1 054 152
QUI BN°1180000003468 RGL-TAP MOIS DECEMBRE 2017	154 225 374	33 929 582	1 202 956
TOTAL	1 483 885 211	302 523 745	11 574 298

وثيقة التصريح للرسم على النشاط المهني المأخوذ من الجدول رقم (13) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة المدفوع لسنة 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 0 0 0 9 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3

Désignation de l'entreprise:	**EMBAG 2018**
	EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES
Activité:	**TRANSFORMATION PAPIER ET CARTON**
Adresse:	**B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA B.B.A**

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

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :.../...

Désignation des personnes Bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu
		REPORT	**12 057 530**
MINISTERE DE L'ENVIRONEMENT	000216002125054	Z.I ROUTE DE M'SILA BBA	**181 350**
OFFICE NATIONNAL DE L'ASSAINAI O N A	000116001715484	SIEGE 5RUE ZIOUI A/ELHAMID BBA	**45 000**
SAHRAOUI NAAYEJA		RUE 05 JUILLET N° 10 BBA	**7 797**
SARL CHRONO FORME BELHADJ	001316100658549	RESIDANCE BELHADJ OTHMAN SAOUL ALGER	**1 338 993**
SARL MOODY ALGERIE	216012322243	CITE SERBAT BT B2/C2 APPRT 03 ALGER	**239 700**
SARL SGC MOSTAGHANEM	000227078234096	GIPEC SALAMANDRE BP880 MOSTAG MOSTAGANEM	**17 628 199**
SARL TRAMASET	099716000234852	25 COOP EL OUSSRA CITE SONELGA ALGER	**429 800**
SARL TRAVOCOVIA	099934011146427	Z I ROUTE SE M'SILA BP 389 BBA BBA	**30 000**
YOUNES CHAOUCHE LAYACHI (CAC)		CITE 40 LOGT 25 ELHIDHAB SETIF	**450 000**
		TOTAL	**32 408 369**

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires Imposable Par commune	Chiffre d'affaires Exonéré	TAP acquittée
QUN°180000011951 G50 MOIS JANVIER	**107 766 064**	**30 395 556**	**1 077 661**
QUN°180000026057 G50 MOIS FEVRIER	**114 165 315**	**32 200 474**	**1 141 653**
QUN°180000039044 G50 MOIS MARS	**120 760 506**	**34 060 655**	**1 207 605**
QUN°180000052805 G50 MOIS AVRIL	**76 317 393**	**21 525 418**	**763 174**
QUN°180000070619 G50 MOIS MAI	**99 432 797**	**28 045 148**	**994 328**
QUN°180000081928 G50 MOIS JUIN	**119 316 733**	**33 653 438**	**1 193 167**
QUN°180000094949 G50 MOIS JUILLET	**121 160 011**	**34 173 337**	**1 211 600**
QUN°1800000108711 G50 MOIS AOUT	**83 105 022**	**23 439 878**	**831 050**
QUN°1800000132339 G50 MOIS SEPTEMBRE	**77 036 142**	**21 728 142**	**770 361**
QUN°1800000168532 G50 MOIS OCTOBRE	**96 214 348**	**27 137 380**	**962 143**
QUN°1800000189179 G50 MOIS NOVEMBRE	**105 552 142**	**29 771 117**	**1 055 521**
QUN°180000015286 G50 MOIS DECEMBRE	**124 150 808**	**35 016 894**	**1 241 508**
TOTAL	**1 244 977 281**	**351 147 437**	**12 449 771**

الملحق رقم (03) : وثيقة التصريح بتحديد النتيجة الجبائية المأخوذ من الجدول رقم (09) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة لسنة 2016

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise:	**EMBAG 2016**
Activité:	**TRANSFORMATION INDUSTRIE DU PAPIER**
Adresse:	**BP 60 ZI BBA B.B.A**

Exercice du	01/01/16	au	31/12/16

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	
(Compte de résultat)	Perte	59 382 702
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		3 526 637
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts.et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	(-443 479)
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		2 152 348
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	5 235 505
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
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)		
Amortissement 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	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		31 504 831
Déficit de l'année 2015		71 302 637
	Total des déficits à déduire	102 807 468
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	156 954 664

(*) A détailler sur état annexe à joindre

وثيقة التصريح بتحديد النتيجة الجبائية المأخوذ من الجدول رقم (09) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة لسنة 2017

IMPRIMÉ DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 9 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise:	EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES EMBAG SPA
Activité:	Production Sacs Et Boites Pliautes
Adresse:	B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA B.B.A

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

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	31 293 553
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		153 802
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		138 700
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		121 032
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		4 000
Provisions non déductibles		17 827 166
Amortissements non déductibles		327 731
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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	(-587 856)
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		116 036
Autres réintégrations *		11 610 837
	Total des réintégrations	29 711 448
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
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)		
Amortissement 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	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		32 113 314
Déficit de l'année 2015		71 302 637
Déficit de l'année 2016		59 382 702
	Total des déficits à déduire	162 798 653
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	101 793 651

(*) A détailler sur état annexe à joindre

وثيقة التصريح بتحديد النتيجة الجبائية المأخوذ من الجدول رقم (09) من الميزانية الجبائية لشركة التوضيب وفنون الطباعة لسنة 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 0 0 0 9 9 3 4 0 4 6 2 4 8 2 0 3

Désignation de l'entreprise:	**EMBAG 2018**
Activité:	**EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES**
Adresse:	**TRANSFORMATION PAPIER ET CARTON**
	B.P 60 Z.I ROUTE DE M'SILA B.B.A

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

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice / Perte	
II. Réintégrations		**42 460 678**
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		**3 789 259**
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		**688 605**
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		**2 048 393**
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		**10 000**
Provisions non déductibles		**10 437 919**
Amortissements non déductibles		**417 277**
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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**10 000**
	Impôts différé (variation)	**(-446 473)**
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		**315 845**
Autres réintégrations *		**3 465 858**
	Total des réintégrations	**20 736 683**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
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 bénefices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement 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	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2014		**32 113 314**
Déficit de l'année 2015		**71 302 637**
Déficit de l'année 2016		**59 382 702**
Déficit de l'année 2017		
	Total des déficits à déduire	**162 798 653**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	**184 522 648**

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (04) : وثيقة اهتلاك السيارات السياحية في شركة التوضيب وفنون الطباعة

AMORTISSEMENTS DES VEHICULES DE TOURISME

VEHICULES	VALEUR D'ACQUISTION	DUREE	(A) AMORT. PRATIQUE	(B) BASE AMORT (1 000 000*20%)	(A) – (B)ANNUITE NON DEDUCTIBLE
Véhicule HYUNDAI	3 086 386.00	12MOIS	617 277.20	200 000.00	417 277.20

الملحق رقم (05) : تصريح الـ G50 لشهر اوت 2018 لشركة التوضيب وفنون الطباعة

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts
Wilaya de : BBA
Inspection des impôts
de : CDI
Recette des impôts
de :
Commune: BBA

Année: 2018
Mois : AOUT
Trimestre -

A rappeler obligatoirement

099934046248203 Identifiant fiscal / N.I.S
34017107798 Article d'imposition

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

M. SOCIETE DES EMBALLAGE ET ARTS ET ARTS GRAPHIQUE
Activité: PRODUCTION INDUSTR PAPIER/CARTON
Adresse: BP N 60ZONE INDUSTR RUE M'SILA BBA

Serie G. N°50 (2004)

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS

CODE ACTIVITE
0

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Brut	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (D.A)	
TAP	C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			2%		
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			2%		
	C1A13	Affaires sans réfaction	83 105 022	83 105 022	1%	831 050	
	C1A14	Affaires exonérées (Décision ANDI Taux D'exo 22%)	23 439 878	-	0%	-	
	C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			2%		
1		TOTAL	106 544 900	83 105 022	2,00%	831 050	1

		Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)	
AP / IBS	E1M10				
	E1M20	Solde de liquidation			
2			TOTAL	-	2

		Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
VF	C1C10	Traitements, salaires, émoluments, rémunérations diverses	-	2%	-	
3		TOTAL	-		-	3

		Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
IRG/Salaires	E1L20	IRG / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	10 577 716	Barème	1 271 620	
Autres retenues IRG	E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)		10%		
	E1L40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux		15%		
	E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes		30%		
	E1L80	IRG / Autres retenues à la source	80 000	10%	8 000	
Retenues IBS	E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)		24%		
	E1M40	IBS / Autres retenues à la source				
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	10 657 716		1 279 620	4

		Opérations imposables	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
Droit de Timbre Sur Etat 5	E2E00	-			-
		-			3 7
		TOTAL			3 7

	Opérations imposables	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
Impôts et taxes non repris ci-dessus 6	TIC			
	-			
	-			
	TOTAL	-		-

RECAPITULATION (EN D.A)			Cadre réservé au contribuable	Cadre réservé à la recette	Cadre resérvé à l'i
1 - TAP	C/500026/A	831 050	Certifie sincère et véritable	**Reçu** ce jour la présente	Eenregistrée
2 - AP/IBS	C/201001/M1	-	le contenu de la présente	déclaration enregistrée	.....
3 - VF	C/500026/C	-	déclaration conforme	sous le n°	Observarions éve
4/1 - IRG/Salaires	C/201001/100	1 271 620	aux documents comptables	**Payée par**	.....
4/2 - IRG/Autres retenues	C/201001/A.B.C	8 000	A : BBA14/04/2018	Chq banque N°.....	.....
4/3 - IBS Ret. à la source	C/201001/M2 et 3	-	le :	du .....Agence.....	.....
- TIC	C/201003/303/A/B	-		Chq poste..... du.....	.....
			Cachet, Signature	En numéraire.....	.....
5 - Droit de timbre	C/201002/201	3 728		**Prise en recette**	.....
6 -	C/.....	-		par quit. N°	.....
7 - TVA	C/201003/300/A/B/C	13 650 439		A .....le.....	.....
				Le receveur des impôts	.....
MONTANT TOTAL A PAYER		**15 764 837**		Cachet, Signature	.....

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro

Exemple 325.626 DA = 325.620

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

34017107798

AOUT 2018

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
E3B11	Biens produits et denrées (art. 23 du CTVA)	49 170		49 170	9%	4 425
E3B12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)				"	
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)				"	
E3B14	Actes Médicaux				"	
E3B15	Commissionnaire £ cortiers				"	
E3B16	Fournitured'énergie				"	
E3B21	Production : biens, produits, denrées	106 495 730	-	106 495 730	19%	20 234 189
E3B22	Revente en l'état : biens, produits, denrées				"	
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%				"	
E3B24	Professions Libérales				"	
E3B25	Opérations de banques et assurances				"	
E3B26	Prestations de téléphone et télex				"	
E3B28	Autres prestations de services				19%	-
E3B31	Débits de boissons				"	
E3B32	Production biens et denrées (art. 21 CTVA)				"	
E3B33	Reventes en l'état (art. 21 CTVA)				"	
E3B34	Tabacs et allumettes				"	
E3B35	Spectacles jeux divertis autres				"	
E3B36	Autres prestations (art. 21 CTVA)				"	
E3B37	Consommations sur place				"	
	TOTAL GENERAL DES C.A	106 544 900	-	106 544 900		20 238 614

B/ Déductions à opérer

	NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E3B91	Précompte antérieur	4 131 243
E3B92	TVA / **achats** de matières et **services** (art.29 CTCA)	2 433 969
E3B93	TVA / achats **biens amortissables** (art.38 CTCA)	29 925
E3B94	Régularisation **prorata** déduction (art.40 CTCA)	-
E3B95	TVA / **factures annulées** ou imp (art.18 CTCA)	-
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	-
	Total des déductions a opérer(B)	6 595 137

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dus	20 238 614
E3B97	Régularisation du prorata (art.40 CTCA)	-
E3B98	- Reversement (art.40 CTCA)	6 962
	TOTAL A RAPPELER (C)	20 245 576
B	- Total des déductions	6 595 137
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)	13 650 439
E3B99	(A porter dans cadre récapitulation) PRECOMPTE à reporter(B-C)	-

EMBAG SPA BBA FILIALE DU GIPEC AU CAPITAL SOCIAL DE : 2 584 530 000.00 DA UNITE DE PRODUCTION : BORDJ BOU ARRERIDJ

ETAT DE T V A SUR ACHAT MOIS D'AOUT 2018

DATE	N° P.C	N°FACT	DESIGNATION	N° FISCAL	N° ARTICLE	N° R.C	MONTANT HT	TVA	MONT.TVA
10/07/2018	AC139	F/223	SARL EMPC	0 01142052399136	42350270932	42/00-0523991B11	118 243,79	19%	**22 466,32**
17/07/2018	AC140	F/000309	EPE SOEXPLAST	0 99926540617116	26540819421	99B0342283	3 486 722,00	19%	**662 477,18**
10/07/2018	AC 141	F/035	ABED SAAD	198 234 010 245 436	34010505128	08A233393665	224 000,00	19%	**42 560,00**
10/07/2018	AC142	F/2018549	SARL BCZ	0 99816000345407	16520100706	16/00-0003454B98	930 620,00	19%	**176 817,80**
22/07/2018	AC 143	F/B 180361	EURL ALKA FILM FUJI FILM BATN	0 99805010247041	05811801222	98/B/222052	930620	19%	**82 226,89**
06/08/2018	AC 144	F/25	STAR EMBALLAGE MEBARKIA MOUNIR	0 9993404628203	34017107798	34/00-0462482/D/99	432 773,11	19%	**102 843,50**
17/07/2018	AC 145	F/20180186	SOPROMIN	99916000992466	16271335014	99B00009924	541 281,58	19%	**23 180,00**
12/08/2018	AC146	F/0277	ETS BENSEKHRI YACINE	198206250288617	06260304015	07/A/0951407	186 000,00	19%	**35 340,00**
31/08/2018	DIV BK		CPA BBA				1 589,16	19%	**301,94**
31/08/2018	DIV BE		CPA BBA				2 156 856,26	19%	**409 802,69**
21/07/2018	OD408	F/180703	SARL TRAMASET	0 997160000234852	16260972532	97B0002348	21 600,00	19%	**4 104,00**
30/06/2018	OD412	F/328911323	ALGERIE TELECOM(DJEZZY)	0 0000001316099189030		16/00-0991890B13	59 005,26	19%	**11 211,00**
25/07/2018	OD414	F/708	SARL TRAMASET	0 997160000234852	16260972532	97B0002348	15 600,00	19%	**2 964,00**
11/07/2018	OD415	F/5399	SARL HANNECARD ALGERIE	0 00209080415720	0 9059544293	0 2B0804157	340 100,00	19%	**64 619,00**
31/05/2018	OD416	F/11	SEDDIKI REDHA	197734100016439	34290090415	34/00-2344622/10	163 200,00	19%	**31 008,00**
15/07/2018	OD417	F/11	AKMOUM ABDEKAAZIZ	198234020027831	3428001678	34/00-23609A15	472 197,47	19%	**89 717,52**
10/07/2018	OD418	F/10	AKMOUM ABDEKAAZIZ	198234020027831	3428001678	34/00-23609A15	359 600,00	19%	**68 324,00**
10/07/2018	OD419	F/13	AKMOUM ABDEKAAZIZ	198234020027831	3428001678	34/00-23609A15	42 000,00	19%	**7 980,00**
10/06/2018	OD420	F/10	AKMOUM ABDEKAAZIZ	198234020027831	3428001678	34/00-23609A15	110 200,00	19%	**20 938,00**
06/08/2018	OD422	F/57	CNTPP	0 00316096368484	16055504014	0 963684B03	34 765,79	9%	**6 605,50**
14/08/2018	OD429	F/220231	ANEP ALGER	0 99916001022496160002	16013113103	0 010224B99	301 466,67	19%	**27 132,00**
31/07/2018	OD432	F/31	KHIER MBAREK	196134010028346	3400401745	97/A/2310113	174 000,00	19%	**33 060,00**
31/07/2018	OD433	F/30	KHIER MBAREK	196134010028346	3400401745	97/A/2310113	582 000,00	19%	**110 580,00**
31/07/2018	OD434	F/32	KHIER MBAREK	196134010028346	3400401745	97/A/2310113	175 000,00	19%	**33 250,00**
05/08/2018	OD435	F/20	MANI TRANSPORT SERVICE	0 01734046564296	34017111257	34/00-0465642B17	56 700,00	19%	**10 773,00**
05/08/2018	OD435	F/20	MANI TRANSPORT SERVICE	1 01734046564296	34017111257	34/00-0465642B17	2 984,21	9%	**567,00**
05/08/2018	OD436	F/21	MANI TRANSPORT SERVICE	1 01734046564296	34017111257	34/00-0465642B17	942 400,00	19%	**84 816,00**
05/08/2018	OD436	F/21	MANI TRANSPORT SERVICE	2 01734046564296	34017111257	34/00-0465642B17	49 600,00	9%	**4 464,00**
06/08/2018	OD437	F/351807000028	SONALGAZ BBA	6625010536164		06B166723	20 418,21	19%	**3 879,46**
06/08/2018	OD438	F/351807000088	SONALGAZ BBA	6625010536164		06B166723	11 854,32	19%	**2 252,32**
06/08/2018	OD439	F/361807000084	SONALGAZ BBA	6625010536164		06B166723	874 622,42	19%	**166 178,26**
29/07/2018	OD440	F/177	ETS YOUNSI YOUNES	197806250922232	06360046216	06/01-0948331A06	49 828,79	19%	**9 467,47**
18/02/2018	OD442	F/04	AKMOUM ABDEKAAZIZ	198234020027831	3428001678	34/00-23609A15	72 300,00	19%	**13 737,00**
15/07/2018	OD443	F/290	SARL CHRONO FORME BELHADJ	0 01316100658549	16570097419	1006585B13	47 520,00	19%	**9 028,80**
30/07/2018	OD444	F/308	SARL CHRONO FORME BELHADJ	1 01316100658549	16570097419	1006585B13	94 328,00	19%	**17 922,32**
			REPORT				94 328,00		**2 392 594,97**

SOCIETE DES EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES

EMBAG SPA BBA FILIALE DU GIPEC AU CAPITAL SOCIAL DE : 2 584 530 000.00 DA UNITE DE PRODUCTION : BORDJ BOU ARRERIDJ

ETAT DE T V A SUR ACHAT MOIS D'AOUT 2018

N° P.C	N°FACT	DESIGNATION	N° FISCAL	N° ARTICLE	N° R.C	MONTANT H	TVA	MONT.TVA
			REPORT					2 392 594,97
OD 445	F/294	SARL CHRONO FORME BELHADJ	0 01316100658549	165700970097419	1006585B13	38 740,00	19%	7 360,60
OD 446	F/0797	SARL GHAZAL	0 99916000622665	05223048321	99B0006226	14 000,00	9%	1 260,00
OD 447	F/14	AKMOUM ABDEKAAZIZ	198234020027831	34280091678	34/00-23600910A15	24 477,47	19%	4 650,72
OD 448	F/33	O N E D D BBA	0 00216002125054	16055504010	02B0021250	21 500,00	19%	4 085,00
OD 449	F/13	O N E D D BBA	0 00216002125054	16055504010	02B0021250	18 000,00	19%	3 420,00
OD 449	F/11	O N E D D BBA	0 00216002125054	16055504010	02B0021250	19 000,00	19%	3 610,00
OD451	F/21	O N E D D BBA	1 00216002125054	16055504010	02B0021251	19 000,00	19%	3 610,00
OD453	F/00213	SONELGAZ BBA	6625010536164		06B166723	365,47	19%	69,44
OD454	F/00221	SONELGAZ BBA	6625010536164		06B166723	81,05	19%	15,40
OD455	F/000014	SONELGAZ BBA	6625010536164		06B166723	352,95	19%	67,06
OD456	F/000260	SONELGAZ BBA	6625010536164		06B166723	2 467,37	19%	468,80
OD458	F/06	CHELLIG DJEMAI	198034010061440	34014107905		103 788,00	19%	19 719,72
OD 397	F/033	LALAMI SALAHDINE	198534010536725	34014113227	34/2365518A16	-36 644,00	19%	-6 962,36
			TOTAL GENERAL					2 433 969,35

SOCIETE DES EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES

EMBAG SPA BBA FILIAL DU GIPEC AU CAPITAL SOCIAL DE : 2 584 530 000.00 DA UNITE DE PRODUCTION : BORDJ BOU ARRERIDJ

ETAT DE T V A SUR ACHAT IMMOBILISATION MOIS D'AOUT 2018

	N° P.C	N°FACT	DESIGNATION	N° FISCAL	N° ARTICLE	N° R.C	MONTANT H	TVA	MONT.TVA
8	OD409	F/00037	CHARIF SMAIN	797134019006712	34017110009	34/00-2353108A12	157 500,00	19%	29 925,00
			TOTAL GENERAL						**29 925,00**

الفهـــــــــــرس

الفهرس

الاهداء ..... I-II

الشكر III

الملخص IV

قائمة المحتويات V

قائمة الجداول VI

قائمة الاشكال VII

قائمة الاختصارات والرموز VIII

قائمة الملاحق IX

المقدمة ..... أ

الفصل الاول: الادبيات النظرية والتطبيقية للتسيير الجبائي ودوره في تخفيض التكاليف الجبائية.....01

تمهيد 02

المبحث الأول: الادبيات النظرية 03

المطلب الاول: ماهية التسيير الجبائي 03

الفرع الاول: مفهوم التسيير الجبائي 03

الفرع الثاني : مميزات التسيير الجبائي، أهدافه والعوامل المساعدة في تحقيقه 04

الفرع الثالث: حرية التسيير الجبائي وحدوده 08

المطلب الثاني: التكاليف الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية..... 14

الفرع الاول: الضريبة على الدخل الإجمالي 14

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات 17

الفرع الثالث: الرسوم المهنية 18
الفرع الرابع: الرسم على القيمة المضافة 19
المطلب الثالث: أثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة الاقتصادية 26
الفرع الأول: التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار الشكل القانوني 26
الفرع الثاني: التأثير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة وعلى فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات 27
الفرع الثالث: التأثير الجبائي على الإهتلاكات وتشكيل المؤونات 28
الفرع الرابع: آليات تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية 29
المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية 35
المطلب الاول: قراءة للدراسات السابقة 35
الفرع الاول: :الدراسات باللغة العربية 35
الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية 37
المطلب الثاني: مقارنة بين الدراسات السابقة 37
الفرع الأول: أوجه التشابه 37
الفرع الثاني: أوجه الإختلاف 38
خلاصة الفصل 39
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية 41
تمهيد 41
المبحث الاول: الطريقة ومجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة 42
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة 42

الفرع الأول: مصادر المعلومات 42
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة 42
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 44
الفرع الأول: المقابلة الشخصية 44
الفرع الثاني: وثائق المؤسسة 45
المبحث الثاني :النتائج والمناقشة 45
المطلب الأول: نتائج الدراسة 45
الفرع الأول: التقييم المتعلق بالمعارف الجبائية والمؤهلات للشخص المكلف بتسيير الجباية في المؤسسة 45
الفرع الثاني: التقييم المتعلق بإجراءات التنظيم وتسيير الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة 50
الفرع الثالث : واقع التسيير الجبائي البسيط في شركة التوضيب وفنون الطباعة 52
الفرع الرابع: واقع التسيير الجبائي الاستراتيجي في شركة التوضيب وفنون الطباعة 54
المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج 57
الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة 57
الفرع الثاني: ربط النتائج بالفرضيات 58
الفرع الثالث: الإستنتاجات المتوصل إليها 59
خلاصة الفصل 60
الخاتمة 61
المراجع 64
الملاحق 68

الملحق رقم 1 69
الملحق رقم 2 72
الملحق رقم 3 75
الملحق رقم 4 76
الملحق رقم 5 77
الفهرس 84