جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية

– دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR

الفترة 2014 – 2017

من إعداد الطالبين: رمضاني عبد الحميد
ذهب حمزة

الاستاذ المشرف :
– زرقون عمر الفاروق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة / مهاوة أمال	(أستاذة محاضرة أ– جامعة ورقلة)	رئيسا
أ.د/ زرقون عمر الفاروق	(أستاذ محاضر ب– جامعة ورقلة)	مشرفا ومقررا
الدكتور / كسكس مسعود	(أستاذ مشارك – جامعة ورقلة)	مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018 .

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية

– دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR

الفترة 2014 – 2017

من إعداد الطالبين: رمضاني عبد الحميد
ذهب حمزة

الاستاذ المشرف :
– زرقون عمر الفاروق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة / مهاوة أمال	(أستاذة محاضرة أ– جامعة ورقلة)	رئيسا
أ.د/ زرقون عمر الفاروق	(أستاذ محاضر ب– جامعة ورقلة)	مشرفا ومقررا
الدكتور / كسكس مسعود	(أستاذ مشارك – جامعة ورقلة)	مناقشا

السنة الجامعية 2018/2019 .

الاهداء

أشكر المولى عز وجل الذي أنار لنا درب العلم وأعاننا على ما فيه الخير ومنحنا القدرة على التفكير والتفاني في انجاز هذا العمل وقدرنا على اتمامه فألف حمد وشكر يا رب .

أهدي ثمرة هذا العمل .

الى كلتا العائلتين "**رمضاني**" و" **ذهب**" والى اصدقاء الدرب

الذين تقاسموا معنا الافراح والاحزان الذين لا أستطيع ان اصفهم الا بالكنز العظيم الذي امتلكه وأدعو الله أن يديم المحبة والالفة كما أدعو الله أن لا أفقدهم .

" دفعة دراسات محاسبية وجبائية معمقة 2018 "

شكر وعرفان

أقدم شكري الجزيل الى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد وأتاح لنا فرصة جمع المعلومات التي أفادتنا في هذه الدراسة ولم يبخل علينا بالنصح والإرشاد والتوجيه الى الطريق الصحيح أخص بذكر :

الاستاذ الفاضل :

الأستاذ المشرف السيد " **زرقون عمر الفاروق** " الذي كانت توجيهاته في لب موضوع الدراسة .

وأيضا الأستاذ " **قزون محمد العربي**" وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد . و لم يدخروا جهدا في مساعدتنا ولم يبخلوا علينا بالنصائح القيمة

و أخص بالذكر " مسؤولي واطارات المؤسسة الوطنية للتنقيب " كل من عمي " **عثمان عشيري" و ابراهيم ، تقي الدين ، جمال ، سفيان ، السعيد** " على كل المعلومات القيمة والتسهيلات وأرجوا من المولى عز وجل أن يوفقكم ويسدد خطاكم .

الملخص :

تعالج هذه الدراسة موضوع التسيير الجبائي ودوره في تقليل من التكاليف الجبائية في المؤسسات الاقتصادية وعلى هذا الاساس تناولنا المفاهيم النظرية حول التسيير الجبائي والمخطر الجبائي وأهم الدراسات السابقة في الموضوع ، ومميزات الدراسات الحالية من ابعاد مختلفة والتي تصب في هدف واحد وهو ادراج العامل الجبائي كعامل اساسي في المؤسسة الاقتصاديةِ ، اضافة الى ذلك قمنا بدراسة ميدانية والتي لخصنا فيها أهم المخاطر الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة وتسييرها جبائيا ، وتقييم هذهالمخاطر بالاستعانة بالمقابلات الشخصية و دراسة الوثائق .

وفي الاخير توصلنا الى أن معارف ومؤهلات المكلف بتسيير الوظيفة الجبائية وا دراج الوظيفة الجبائية كأحد الوظائف المهمة في المؤسسة يساهم في تقليل والحد من المخاطر الجبائية التي تواجها المؤسسة

<u>الكلمات المفتاحية :</u> التسيير الجبائي ، المخطر الجبائي ، التشريع الجبائي ، الوظيفة الجبائية ، التكاليف الجبائية .

<u>Abstract</u> :

This study deals with the subject of tax management and its role in reducing the fiscal costs in the economic enterprises, and on this basis we have addressed theoretical concepts about the tax management and fiscal risks and the most important previous studies in the subject, and the Distinguish between current studies from different dimensions that flows to the same goal is the inclusion of the fiscal factor as an essential factor in the economic enterprises, in addition we did a case study which we summarized the most important fiscal risks that the enterprise passed Through and how to manage it, and evaluating these risks using personal interviews and study of documents.

Finally, we have found that the knowledge and qualifications of fiscal function holder and the inclusion of the fiscal function as an important function in the enterprise contribute to reduce fiscal risks facing the enterprise.

<u>Key words</u> : tax management , fiscal risk , fiscal legislation , fiscal function , fiscal costs .

المحتويات :

الإهداء ..... III.
الشكر ..... IV.
الملخص ..... V.
قائمة المحتويات ..... VI.
قائمة الجداول ..... VIII.
قائمة الأشكال البيانية ..... IX.
قائمة الملاحق ..... X.
قائمة الاختصارات والرموز ..... XI.
المقدمة ..... أ

الفصل الأول : الأسس النظرية للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية 01

المبحث الأول : الإطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية 03

المطلب الأول : ماهية التسيير الجبائي 03

المطلب الثاني : ماهية المخطر الجبائي 12

المطلب الثالث : دور التسيير الجبائي في تدنئة التكاليف الجبائية 19

المبحث الثاني : التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري..23

المطلب الأول : القانون الجبائي الجزائري 23

المطلب الثاني : الخيارات الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري 24

المطلب الثالث : المخاطر الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري 27

المبحث الثالث : مراجعة الدراسات السابقة حول الموضوع 36

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية 36

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية 38

المطلب الثالث : مميزات الدراسات الحالية 39

الفصل الثاني : دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR 41

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR 42

المطلب الأول : نشأة وتطور المؤسسة 42

المطلب الثاني : نظرة حول مديرية المالية والمحاسبة 47

المبحث الثاني : التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للتنقيب 54

المطلب الأول : أهم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة 54

المطلب الثاني : المخاطر الجبائية للمؤسسة وتسييرها 58

المطلب الثالث : تقييم المخاطر الجبائية 60

المبحث الثالث : نتائج الدراسة 63

المطلب الأول : عرض النتائج..... 63

المطلب الثاني : التأكد من صحة الفرضيات 64

خاتمة: 68

مراجع: 71

ملاحق : 74

الفهرس : 78

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	عقوبات الاقتناع أو التأخير في ايداع التصريحات	25
02-01	عقوبات النقص والغش في التصريحات	27
01-02	الضريبة على أرباح الشركات	51
02-02	الرسم على النشاط المهني	52
03-02	الضريبة على الدخل الإجمالي	53
04-02	مخاطر متعلقة بمؤهلات المسير الجبائي	57
05-02	مخاطر متعلقة بالوظيفة الجبائية	58
06-02	مخاطر المتعلقة بالالتزامات والتشريعات الجبائية	59
07-02	نتائج الفرضيات	62

قائمة الأشكال البيانية :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-02	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتنقيب	43
02-02	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	50

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	موقع Jibayatic téledeclaration	71
02	تصريح الرسم على النشاط المهني TAP	72
03	جدول التفصيلي لرسم على النشاط المهني	73
04	الرسم العقاري TF	74

الاختصارات والرموز:

الاختصار	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
TAP	**Taxe Sur L´ Activité Professionnelle**	**الرسم على النشاط المهني**
IBS	**Impôt Sur Bénéfice Des Sociétés**	**الضريبة على أرباح الشركات**
IRG	**Impôt Sur Le Revenue Globale Salair**	**الضريبة على الدخل الاجمالي**
TVA	**Taxe Sur Valeur Ajoutée**	**الرسم على القيمة المضافة**
T.F	**Taxe foncier**	**الرسم العقاري**
T.A	**Taxe apprentissage**	**رسم التكوين**
T.P	**Taxe pollution**	**رسم التلوث**
T.D.D	**Taxe déchets dangereux**	**رسم النفايات الخطيرة**
DGE	**Direction DES Grandes Entreprises**	**مديرية كبريات المؤسسات**
ENAFOR	**Entreprise nationale de forage**	**المؤسسة الوطنية للتنقيب**
ANSEJ	**Agence Nationale De Soutien A L'emploi Des Jeunes**	**الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب**
CNAC	**Caisse Nationale D'assurance Chômage**	**الصندوق الوطني لتأمين عن البطالة**
ANGEM	**Agence Nationale DE Gestion Du Microcrédit**	**صندوق الوطني لدعم القرض المصغر**
TCR	**Tableau compte résultat**	**جدول حسابات النتائج**

توطئة :

لطالما كان من أهداف المؤسسة الاقتصادية توسعة نشاطها وزيادة حجمها ، والذي يصاحبه زيادة في المهام والتحديات المترتبة عن هدا التوسع والمسؤوليات التي تقع على عاتقها ، ومن أهم ما ميز محيطها الخارجي التعقد وعدم الاستقرار لدى أصبحت المؤسسات ملزمة بالتكيف مع هده التطورات والتغيرات الحاصلة لضمان استمراريتها ونموها .

ومن أهم هذه العوامل التي تؤثر على المؤسسة هو العامل الجبائي الذي يعتبر من أكبر المخاطر التي تتعامل معها المؤسسة لما يتميز به من مرونة وعدم ثبات ، فباعتباره من التدفقات السلبية التي تؤثر على خزينة المؤسسة ، أصبح من الضرورة والحاجة خلق وظيفة تسييرية تمزج بين العلوم التسييرية ومختلف القوانين والتشريعات الجبائية من أجل تدنية هذه التكاليف أو ما يعرف بالتسيير الجبائي ، ولتحقيق هذا وجب إسناد المهمة لمسيرين ذوي مهارة ومؤهلات جبائية لتعظيم الاستفادة من مختلف التحفيزات الجبائية مع تحقيق الأمن الجبائي .

إشكالية الدراسة :

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

إلى أي مدى يمكن للتسيير الجبائي أن يخفض التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ؟

لمعالجة إشكالية الدراسة نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل تعتبر مؤهلات و كفاءات المسير من العوامل المساعدة للحصول على تسيير جبائي فعال ؟
- ما الهدف من وجود وظيفة جبائية في المؤسسة ؟
- هل يؤدي عدم احترام التشريعات والالتزامات الجبائية الى الرفع من التكاليف الجبائية ؟

الفرضيات :

- مؤهلات المسير الجبائي ومعارفه تقلل وتحد من المخاطر الجبائية
- وجود وظيفة جبائية داخل المؤسسة يعمل بشكل كبير وفعال للحد من المخاطر الجبائية، وتسييرها
- ارتفاع التكاليف الجبائية نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة للالتزامات الجبائية .

أهمية الدراسة :

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

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى:

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

أسباب اختيار الموضوع :

- أسباب ذاتية :

- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع

- أسباب موضوعية :

- عدم اهتمام كثير من مسيري المؤسسات بالتسيير الجبائي للمؤسسة.
- تأثير التكاليف الجبائية على المؤسسة الاقتصادية.
- التعريف بالدور الأساسي للتسيير الجبائي ومدى فعاليته في المؤسسة

منهج البحث :

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

خطة وهيكل البحث :

من أجل معالجة إشكالية الدراسة تم تقسيم الدراسة الى فصلين اثنين .

- **الفصل الأول :** تناولنا في الفصل الأول ثلاثة مباحث ، تناولنا في المبحث الأول ماهية التسيير الجبائي والمخطر الجبائي ودور التسيير الجبائي في تدنئة التكاليف الجبائية ، أما المبحث الثاني قمنا بعرض لمحة عن القانون الجبائي الجزائري وأهم الخيارات الجبائية والمخاطر حسب التشريع الجبائي الجزائري ، أخيرا في المبحث الثالث عرضنا أهم الدراسات حول الموضوع باللغة العربية والأجنبية وأهم ما ميز الدراسات الحالية .
- **الفصل الثاني :** في الفصل الثاني قمنا بدراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للتنقيب بحاسي مسعود – ورقلة ، تناولنا في هدا الفصل أيضا ثلاث مباحث ، في المبحث الأول قمنا بتقديم نظرة عامة حول المؤسسة والمديرية وهيكلها التنظيمي ، ثم في المبحث الثاني عملية تسيير الجبائي في المؤسسة وأهم الضرائب التي تخضع لها والمخاطر الجبائية وكيفية تسييرها جبائيا أخيرا تقييم للمخاطر التي تعترض المؤسسة. وفي المبحث الأخير عرض لأهم النتائج المتوصل إليها وتأكد من صحة الفرضيات المطروحة .

الفصل الاول

تمهيد :

في وقتنا الحاضر أصبحت المؤسسات الاقتصادية أكثر تطورا وتعقيدا , فلجأت المؤسسة الى تقسيم الوظائف لتسهيل عمليات التسيير فخلقت وظائف جديدة مثل : التسويق , الجودة , البحث والتطوير, التسيير الجبائي ...الخ

ويعتبر التسيير الجبائي من الوظائف الاساسية الفعالة التي تسعى الى تخفيض التكاليف الجبائية واكتشاف مواطن الخطر , وحماية المؤسسة من هذه المخاطر من أجل ضمان استمراريتها وريادتها .

لهذا سنحاول معالجة هذا الموضوع من خلال فصلين , نتناول من خلالهما مفاهيم أساسية للتسيير الجبائي و المخطر الجبائي في المبحث الاول و ونظرة على القانون الجبائي الجزائري ،والخيارات والمخاطر الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري في المبحث الثاني، وعرض للدراسات السابقة لهذا الموضوع وأهم مميزات الدراسات الحالية .

المبحث الأول : الإطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية

المطلب الأول : ماهية التسيير الجبائي

التسيير الجبائي هو مزيج بين القانون والجباية وعلم التسيير ، بالإضافة إلى انه يسعى إلى الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة وذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة بدون الخروج عن التشريعات القانونية.

ومن المهم التمييز بين تقنية التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي الذي يعتبر قانوني من خلال استغلال المزايا الضريبية على غرار التخفيضات و الإعفاءات التي يوفرها القانون الضريبي ، على عكس التهرب الضريبي الذي يعلن عدم امتثالك للقوانين والتشريعات الجبائية ، ومن أنواع التهرب الشائعة عدم الإدلاء بالدخل الحقيقي المحقق[1]

1 -التسيير الجبائي حسب المدرسة الفرنكوفونية

أ -مفهوم التسيير الجبائي حسب المدرسة الفرنكوفونية

- حسب (**M.Cozian**) : " فان التسيير الضريبي هو أعلى مؤسسة لتسخير الجباية متجاوزا بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي "[2]
- ويقول أيضا أن " الجباية ماهي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بسهولة يطبقون التسيير الجبائي "[3]
- (**Christine Collette**) : عرفت التسيير الجبائي كالتالي " إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة ، يمكن أن يستخدم لصالح المؤسسة أن تصبح متغير ا فعالا في استراتيجيتها بدلا من السلبية تجاه الجبلية ، بطرح الاستعمال الفعال والذكي لها.[4]
- **(Jacque Duhem et Michel Jammes) :** يعرف التسيير الجبائي بأنه " الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار :

[1] Keith R.Fevurly ,"Income tax planning and management ",2018 , p167
[2] حميداتو صالح، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، مذكرة ماجستير "دراسة حالة عينة من مؤسسات الاقتصادية" ،الوادي ،جامعة ورقلة،الجزائر، ص 88-89
[3] حميداتو صالح ، مرجع سبق ذكره ،ص 89
[4] حميداتو صالح ، مرجع سبق ذكره، ص89

- النصوص التشريعية الجبائية
- خصوصيات كل مؤسسة
- درجة المخطر الجبائي[1]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي :

التعريف الفرانكفوني يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي ، ومنه هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية ، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي المخاطر الجبائية ممكنة الوقوع .

2 مميزات التسيير الجبائي[2]:

تتدخل الجباية في المؤسسة على مستويين :

- المستوى الأدنى ، ويتمثل في القواعد الأساسية لتحديد الضريبة (الحدث المنشئ ، الوعاء ، المعدل ، التصريح ، التسديد) وهي القواعد التي يجب يتحكم أن فيها المنفذ العادي بشكل جيد .
- المستوى الأعلى ، وهو ذلك الذي يربط بين الجباية من جهة قانون الأعمال والقانون المحاسبي من جهة أخرى .

يتعامل التسيير الجبائي مع المستوى الأعلى للجباية في المؤسسة بحيث يتجاوز التطبيق البسيط للقواعد الضريبية إلى ربط جباية المؤسسة مع قانون الأعمال (الذي يشمل جزءا كبيرا من القانون التجاري ، المدني ، العقاري ، المالي) والقانون المحاسبي .

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين :

- هي استعمال للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي
- هي كونه ناتجا عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة .

[1] محمد عادل عياض،محاولة تحليل التسيير أثاره على المؤسسات،مذكرة ماجيستير غير منشورة ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة ورقلة،الجزائر 2002-2003 ،ص 3

[2] عادل عياض ، مرجع سبق ذكره ، ص 4،5

■ **استعمال الوسائل المشروعة قانونا**

في هذه النقطة يجب التفريق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي .

- **الغش الضريبي :**

يعرف الغش الضريبي بأنه " إرادة التملص من الضريبة المستحقة فعلا باستعمال طرق غير مشروعة " فهو إذا مخالفة للتشريع الجبائي عن قصد وتصرف مبني على سوء النية ، مثل البيع بدون فوترة من أجل تجنب دفع الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على أرباح الشركات . يختلف الغش الضريبي عن الخطأ المحاسبي الذي قد ينتج عنه مثلا حساب خاطئ للاهتلاكات ، وهذا بالنظر إلى حسن نية المسير .

- **التهرب الضريبي :**

هو الاستعمال الذكي للنقائص التي تعتري التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي التهرب الضريبي ليس مخالفة للتشريع الجبائي ، بل بالعكس فهو ذكاء ومهارة قانونية عالية هدفها تجنب أو تخفيض من الضريبة أحد أشهر أمثلة التهرب الضريبي هو ممارسة النشاط في الجنات الضريبية الأمر الذي يسمح بالاستفادة من الفرق في الضريبة .

- **التسيير الجبائي :**

يفترض التسيير الجبائي وجود تحليل عقلاني للتشريعات من أجل تح سس وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع ، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني ، وعليه فان من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي ، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيي ر والتهرب الجبائي بسيطا للغاية ، وإذا كانت إدارة الضرائب تحارب كلا من الغش والتهرب الضريبي لأنها ممارسات غير مشروعة تهدف إلى تجنب دفع الضريبة ، إلا أنها بالمقابل تقر وتعترف بالتسيير الجبائي للمؤسسة .

■ **القرار الطوعي للتسيير الجبائي**

تتضمن عملية اتخاذ القرار اختيار بين بديلين أو أكثر ، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب ، بحيث يجرد انعدام البدائل عملية التسيير من معناها

إن القرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادة المؤسسة ، وليست مفروضة عليها ، وعليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من أجل تسيير عملياتها المختلفة ، إذا يصبح الأمر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع أو التنظيم .

3 -مبادئ التسيير الجبائي وحدوده :

أ -مبادئ التسيير الجبائي

- **مبدأ الحرية في التسيير (principe de la liberté de gestion)**

تحسب النتيجة الضريبية للمؤسسة انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إدخال بعض التعديلات عليها، دور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من الصحة هذه النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة .

القرار التسييري هو الاختيار من بين عدة بدائل متاحة قانونا ، وبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار فانه يكتسب قوة قانونية سواء تجاه إدارة الضرائب ، المجبرة على احترامه ، أو تجاه المكلف بالضريبة الذي لا يستطيع التراجع عنه (اختيار نمط الاهتلاك)

- **مبدأ عدم التدخل في التسيير (principe de la non immixtion dans la gestion)**

تحدد التشريعات ، وبشكل واضح ، بأنه ليس للإدارة الضريبة أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة ، وعليه فانه لا يحق لها أن تنتقد أي تسيير للمؤسسة قد تراه حذرا جدا أو مخاطرا إلى حد كبير ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية .

فمثلا ، يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة (وبالتالي سيتم خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع) حتى وان كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل . كما أن المؤسسة يمكنها اختيار الطريقة التي تراها الأفضل لتمويل أحد فروعها : عن طريق الإعانة أو التنازل عن الحقوق ما ينتج عنه أعباء قابلة للخصم

بدلا من رفع رأس المال الفرع والذي لا ينتج عنه أي عبء قابل للخصم على مستوى حسابات المؤسسة الأم .

يقترب دور مفتش الضرائب من دور مراقب الحسابات الذي ينظر في مدى نظامية تسيير المؤسسة دون أن يبحث في الفرص البديلة التي يمكن للمؤسسة أن تكون قد أضاعتها ، وهذا ما يعني أن مبدأ يتدخل من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين ، فان الأول يدافع عن مصالح الدولة والمتمثلة في تلك النسبة من الأرباح التي تأخذها على شكل ضريبة .

ب حدود التسيير الجبائي [1]:

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

- الحدود القانونية
- الحدود المالية

■ **الحدود القانونية**

أعطى المشرع كامل الحرية للمؤسسة في تسيير حياتها في ظل احترام القواعد القانونية المعمول بها ، فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا فالتعسف في استعمال الحق لا التشريعات الجبائية فقط بل يتعداها إلى كامل التشريعات الأخرى

فيعتبر استعمال حق تعسفا في الأحوال التالية :

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير
- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير
- أذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره ،ص 13

ومن ابرز مظاهر التعسف التي يجب يتجنبها المسير :

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

مما سبق يمكن استنتاج بعض مظاهر التعسف في استعمال الحق وهي :

- إخفاء الطبيعة الحقيقة للعملية عن طريق تعاقدات صورية هدفها تجنب أو تخفيض العبء الضريبي
- تحقيق الهدف الضريبي الصرف ، فمجرد انعدام أي هدف غير التملص من أو تخفيض الضريبة ، يحق لإدارة الضرائب أن تؤهل التصرف لان يكون تعسفا في استعمال الحق وعلى المكلف أن يثبت أن العملية ذات فائدة اقتصادية للمؤسسة إلى جانب الهدف الضريبي المحقق .

■ **الحدود المالية**

تستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ القرارات التي تضمن لها تحقيق الأهداف للمؤسسة على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين ، إعطاء قرض لإحدى الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة . فهذه القرارات قد تكون لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندما يمكن تصنيفها " تصرفات غير عادية في التسيير "

فالتصرف غير العادي في التسيير هو الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مادي لمؤسسة هدفها تحقيق الربح ، وهو فعل لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة وعليه نجدها صحيحة من الناحية القانونية ولمن قد نجد لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد :

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

نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار العادي أو غير العادي ، فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير ، أضف إلى هذا أن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة ، ولهذه الأسباب حدد المشرع الجبائي الجزائري بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء .[1]

المطلب الثاني : ماهية المخطر الجبائي

1 مفهوم المخطر الجبائي :

- **التعريف الأول :**

يتعلق المخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي , أو من عدم فهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الجبائي , الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في عقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية[2]

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 99-98

2 يوسف مامش ، ناصر دادي عدون ، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي ، الطبعة الأولى ، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر ،2008،ص:37

■ **التعريف الثاني :**

ويعرف المخطر الجبائي أيضا بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية , وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما , ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو التعقيد والغموض في النظام الضريبي [1]

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية , فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه التشريع .[2]

2 مصادر المخطر الجبائي :

إن تعاطي المؤسسة الجزائرية مع الجباية تعترضه عدة صعوبات تتلخص إجمالا في عنصرين اثنين :

- ضعف التسيير الجبائي للمؤسسات
- تعقد النظام الجبائي

حيث يعتبر النظام الجزائري من أكثر الأنظمة الجبائية تعقيدا في العالم نظرا لصعوبة تفسيره ولتكلفته فهو يتميز بكثرة الوثائق المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية والمؤسسة , مما يستغرق وقتا طويلا في إعدادها وما يصاحب ذلك من تكلفة على الجانبين ويفتح مجالا أكبر للتهرب الجبائي , وهذا بالرغم من الإصلاحات المتعاقبة التي طرأت على القوانين الجبائية والتي تهدف إلى تبسيط الإجراءات الضريبية وتقليل العبء الضريبي على المؤسسات نذكر منها على سبيل المثال :

- تقليص معدلات الرسم على القيمة المضافة من أربعة معدلات الى اثنين فقط
- إنشاء الضريبة الجزافية الوحيدة

[1] Jacque Duhem,Michel jammes,audit et gestion fiscal de l'entreprise,edition EFE,paris,P:75

[2] حفاي عبد القادر،تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في اطار التشريع الجزائري،مذكرة ماجيستير،غير منشورة،جامعة الاغواط،الجزائر،2004،ص:28

- إلغاء قاعدة التأخير الشهري الخاصة بخصم الرسم على القيمة المضافة المتعلقة باقتناء الاستثمارات

أ -أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة [1]

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهونا بقدرة وكفاءة المسير في اتخاذ القرارات المهمة , واختيار الوقت الملائم لاتخاذها , فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة , فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال أهم المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الجزائرية وذلك لعدة لأسباب :

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة , لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير للأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم , وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب .
- نتيجة المكانة الغير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية , فان ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا .
- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه ادراة الضرائب .

ب أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي [2]

يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والإجراءات إلى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة , باعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة . فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة أخدها بعين الاعتبار , لما له من تأثير على

[1] حميداتو صالح،نفس المرجع، ص 102
[2] حميداتو صالح ،نفس مرجع، ص 102

اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها , لذا فتعتقد التشريع حتما من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية ويتجلى ذلك من خلال :

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة , فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية
- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة , مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار المساعد لها .

كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الجزائرية بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة , ويشكل خطرا أكيدا لها , كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية , وبالتالي فان تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة .[1]

3 مظاهر المخطر الجبائي في المؤسسة :

تتجلى مظاهر المخاطر الجبائية الناجمة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور هي :

- المخاطر الأولية
- مخاطر تسييرية أخرى

[1] حفاي عبد القادر، مرجع سابق،ص:118

أ –المخاطر الأولية

وهي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية ,والتي تقلصت بفضل استخدام الإعلام الآلي أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بشروط امتيازات معينة , أو الأخطاء الناجمة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي , ولتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بخطأ المحاسبين والخطأ في القرار التسييري الناجم عن الخيار الجبائي[1]

■ **الأخطاء المحاسبية :**

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج وأخرى ترجع لعناصر مختلفة.

المخاطر الناجمة عن أخطاء في الميزانية[2] :

وأهمها :

- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية , كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج
- الأخطاء التي تحدث في الاهتلاكات كأن يتم دمج اهتلاك معدات تم تأجيرها إلى مؤسسات أخرى (تغليب الواقع الاقتصادي عن الواقع القانوني) أو اعتماد طريقة معينة للاهتلاك مع عدم توفر الشروط لتبني هذا النوع من الاهتلاك .
- أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى رفع من قيمته .

المخاطر الناتجة عن أخطاء في حسابات النتائج :

- من أهم الأخطاء التي قد تسجل في الحسابات النتائج نجد الأعباء , وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية , كما يمكن أن يسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية .

[1] Richard chotin ,**Le fisc la petite entreprise et l'expert comptable jeux d'acteur et stratégie judicieuse,**paris,P :104

[2] حميداتو صالح، مرجع سابق ص 104

- إن تحديد النتيجة الجبائية يتم من خلال النتيجة المحاسبية بعد إضافة بعض الأعباء غير قابلة للخصم وتخفيض بعض النواتج غير خاضعة للضريبة , فعملية الإضافة والتخفيض قد تشكل مصدرا للخطأ في تحديد النتيجة الجبائية .

المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى :

زيادة عن الأخطاء التي تظهر في الميزانية وجدول حسابات النتائج فإننا نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر خصوصا في الرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة , فيجب مراجعة هاتين الحالتين لأنها من أهم مصادر المخاطر الجبائية في المؤسسة .

الرسم على القيمة المضافة : مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي المطبق مع الأخذ بعين الاعتبار حدود رقم الأعمال من جهة , ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة (مراقبة المعدلات , الاسترجاعات , الحسومات ...الخ) لان تصريحات المؤسسة من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة

حالة المؤسسة الجديدة تعترض المؤسسة حديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها عرضة للخطر الجبائي أهمها

كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي :

- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية .
- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي انطباعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الجديدة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء جبائية أو تعمدها ذلك للحصول على منافع مادية .

■ **الخطأ في القرار التسييري :**

القرار التسيير هو القرار الذي يتخذه المسير قصد اختيار بديل جبائي من البدائل المتاحة وباعتباره قرارا بشريا فقد يحتمل الصواب من الناحية القانونية , وقد يحتمل الخطأ كذلك

القرار التسييري القانوني :

أتاح التشريع الجبائي عدة خيارات قانونية يعمل المسير الجبائي على استغلالها ,فالقرار التسييري القانوني هو قرار من مجموعة الخيارات الجبائية المتاحة .

ومن أمثلة ذلك :

- اعتماد طريقة اهتلاك معينة
- حرية اختيار طرق تقييم المخزون
- إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك وهذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

القرار التسييري غير القانوني :[1]

وهو القرار التسييري الذي يتعارض مع النصوص التشريع الجبائي مثل :

- حسم أعباء غير قابلة للحسم (كالغرامات مثلا)
- التقييم الصوري للمخزون
- تسديد ديون مستحقة فيما بعد
- هذه القرارات ملزمة للمؤسسة , ولكنها ليست كذلك للإدارة الجبائية , التي تعمل على دمج هذه الأعباء في نتيجة الدورة .

ب -مخاطر تسييرية أخرى

من خلال حدود التسيير الجبائي يمكننا أيضا إبراز مظاهر أخرى للمخاطر الجبائية تتمثل في :

- نظرية التعسف غير العادي في التسيير
- التعسف في استعمال الحق

[1]Christine collette ,**gestion fiscal des entreprises,**ellipse,paris,1998,P :27

■ **نظرية الفعل غير العادي في التسيير:** [1]

الفعل غير العادي في التسيير هو ذلك الفعل الذي لا يحقق مصالح المؤسسة ولا يقدم مقابلا للمؤسسة هدفها الربح , وينظر إلى الفعل غير العادي في التسيير من الناحية الاقتصادية ,وليس من الناحية القانونية ,باعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط , ولا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الاقتصادي هو الذي يقرر صحة هذا الفعل من عدمه وحسب نظرية الفعل غير العادي في التسيير فلن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي , مما يشكل مظاهر الخطر الجبائي داخل المؤسسة.

■ **التعسف في استعمال الحق :**[2]

تكيف الإدارة الجبائية بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق إذا كانت تهدف إلى تجنب أو تخفيض الضريبة وذلك باللجوء إلى إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة دون وجود فائدة اقتصادية للمؤسسة فهذا التكييف يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي على المؤسسة فتهديد الإدارة الجبائية بتكييف بعض العمليات على أنها تعسفا في استعمال الحق تعتبر خطوة رادعة لبعض المؤسسا ت التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي عن العائد الاقتصادي ويتميز التعسف في استعمال الحق بما يلي إخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك عن طريق :

- الإخفاء بإجراء صوري ,أي دون فعل حقيقي (عقود صورية ,فواتير وهمية ...الخ)
- الإخفاء بالتدليس : مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية بيع
- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي

تحقيق سوى الهدف الضريبي : إن انعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الضريبية تؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في استعمال الحق , وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة اقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه .

[1] Christine collette ,op-cit,P:26
[2] نفس مرجع ،ص 106

المطلب الثالث : دور التسيير في تدنئة المخاطر الجبائية

التسيير الجبائي يلعب دور الوسيط بين التشريع الجبائي والمؤسسة ، وذلك بتأمين المؤسسة وتحسين الاستفادة المالية مع مراعاة الإمكانيات المتاحة في التشريع الجبائي ، مع ضرورة احترام الالتزامات والقوانين .

هذا السعي لا يحمي المؤسسة من الرقابة من طرف الإدارة الضريبية ، ولكن يسمح للمسير من الحد من المخاطر الناتجة عن وضعية غير القانونية ، وبالتالي يمكن النظر للتسيير الجبائي من خلال جانبين : الأول يشكل أحسن تنظيم يسمح بدفع أقل ضريبة دون التوجه إلى الغش أو التهرب الضريبي ، والثاني الرقابة على عدم وجود أخطاء تؤدي إلى فرض الغرامات الجبائية [1] .

1 أهداف التسيير الجبائي :

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية :

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

■ **تحقيق الأمن الجبائي :**

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي ، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طواعية بافتراض حسن النية ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزامهم بإيداع تصريحاتهم وتسديد ما عليهم من ضرائب ورسوم وفقا للتشريعات السارية المفعول ، هذه الوضعية تجعل المؤسسات في مواجهة الإدارة الجبائية ، فالمسير الجبائي إذن يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة ، للتأكد من انتظام المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية ، فعدم احترام

[1] صابر عباسي ،مرجع سابق، ص 3

المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر شتى قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على الخزينة المؤسسة ، ولتحقيق هذا الهدف (الأمن الجبائي) تعمل المؤسسة على تفعيل المراجعة الجبائية باعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة ، وتخفيض العبء الضريبي ، وجعل التسيير أحسن أداة وأكثر فاعلية .[1]

■ **التحكم في العبء الجبائي :**

يعرف العبء الجبائي بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعلى أسعار عوامل الإنتاج . ولقياس العبء الجبائي نكون أمام معيارين[2] :

- **العبء الجبائي المطلق** :وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة ، والذي استقر نهائيا في ذمة الممول ، أي كمية الأموال التي تحملها الممول الفعلي للضريبة خلال فترة زمنية معينة .
- **العبء الجبائي النسبي** : هو عبارة عن العبء الجبائي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكلفية للممول .

■ **الفعالية الجبائية :**

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

إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى ادارك المؤسسة ، وتمتع مسيريها الجبائيين بأفق واسع ، ودراية كبيرة تسمح لهم بادراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها أثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الضريبي المعمول به .[3]

---

[1] حميداتو صالح ،مرجع سابق ،ص 94

[2] وسيلة طالب،الضغط الضريبي والفعالية الضريبية ،حالة الجزائر،مذكرة ماجيستير غير منشورة ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر،2004،ص:25

[3] حميداتو صالح ، مرجع سابق ،ص 95

■ **خدمة إستراتيجية المؤسسة**

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة ، يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة . فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له ، ونظرا لدور الجباية باعتبارها عنصرا فعالا في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي ويتجلى ذلك من خلال :[1]

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط ، داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخد صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها .[2]

فمن خلال العلاقة بين الجباية والإستراتيجية فان القرارات التي تتخذها المؤسسة كالاستثمار ، التوظيف ، رفع رقم الأعمال ... وغيرها مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه ، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول الى متغير فعال في تحديد إستراتيجيتها .

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 09

[2] زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ، الجزائر، 15/14 أفريل 2009، ص:03

المبحث الثاني : التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري

المطلب الأول : القانون الجبائي الجزائري

1 مفهوم القانون الجبائي

القانون الجبائي هو عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية أو بعبارة أخرى يقوم تحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة ، أي الذي يبحث في أساليب المطبقة عمليا في الدولة ويتولى توضيحه ا وكيفية تنفيذها والطرق المتبعة لتأسيسها وجبايتها.[1]

2 مصادر القانون الجبائي[2]

يعتمد القانون الجبائي في بناء قواعده على مصدرين أساسين هما : المصادر الداخلية والمصادر الخارجية.

أ –**مصادر الداخلية**

تنقسم مصادر القانون الجبائي الى :

- **القانون** : تجد الضريبة مجالها في الجزائر ، في إطار القانون ، وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع .
- **الأحكام القضائية** : لما يتدخل القاضي اثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ويقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحوير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي ، تدعي هذه الأحكام أحكاما قضائية .

[1] دكتور حجار مبروكة ،محاضرات في القانون الجبائي ،جامعة محمد بوضياف،مسيلة،2018/2017 ، ص3
[2] محاضرات في القانون الجبائي، نفس مرجع، ص10

تحت هذه الصفة ، تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب بشكل إجباري ، حيث ترغم على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع ، ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار المعروفة في مجال القانون الإداري العام .

- **الفقه** : يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية ، لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الجبائية والأحكام القانونية ولما تكون كذلك تمارس تأثيرا على المشرع أو على الرأي القاضي ، ويعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية وهذا راجع لان هذا التفسير يأخذ شكل قرارات ، أوامر ونشريات صادرة عن ادراة الضرائب نفسها .

ب **مصادر الخارجية :**

- تتمثل المصادر الخارجية في اتفاقيات الجبائية الدولية ، وهي عبارة عن اتفاقيات تبرم بين دولتين والتي يتم فيها تحديد قواعد الضريبة من أجل تفادي الازدواج الضريبي أو تغييب الضرائب .

المطلب الثاني : الخيارات الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري

إن وجود هامش للحركة في التشريعات الجبائية و التشريعات الأخرى ذات الآثار الجبائية ، يجعل المؤسسة أمام عدة خيارات في التعامل مع الجباية ، إن غياب هذه الخيارات يجعل مفهوم التسيير الجبائي محل التساؤل .

1 مفهوم وأشكال الخيار الجبائي

كان ينظر الى الخيار الجبائي في وقت مضى كمصطلح مهذب يخفي الرغبة في التهرب من الضريبة، أما في وقتنا الراهن ومع اختلاف الأنظمة الجبائية للدول وتعدد أنظمة التفضيل والتحفيز الجبائي ، أصبحت هذه الخيارات الجبائية المتاحة أحد أدوات السياسة المالية التي تستعملها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي .

إن المعنى المباشر الذي يتبادر الى الذهن عن الخيار الجبائي ، يوحي بأن هذا الخيار متاح من خلال التشريعات الجبائية فقط ، لكن الحقيقة هي غير ذلك .

فالخيار الجبائي يقصد به أي بديل أو هامش حركة يمكن أن تمارسه المؤسسة بحيث ينقلها الى وضعية جبائية جديدة ، أي مادام ل هذا الخيار آثار على جباية المؤسسة فهو خيار جبائي مهما كان أصله أو شكله القانوني [1].

هنا يمكن الحديث عن ثلاثة أشكال للخيار الجبائي [2]:

- الخيار الجبائي الصرف ، وهو ناتج من التشريعات والتنظيم الجبائي
- الخيار الجبائي القانوني ، يجد مصدره في النصوص القانونية غير الجبائية
- الخيار الجبائي التسييري ، ناتج عن متطلبات وضرورات التسيير الجيد .

الشكل الأول هو خيار جبائي مباشر على عكس الآخران اللذان لهما آثار جبائية غير مباشرة .

- **الخيار الجبائي المباشر**

هو مختلف البدائل التي يتيحها التشريع الجبائي للمؤسسة الموجودة في وضعية ق انونية معينة وهذا الخيار قد يكون :

- صريحا في التشريع الجبائي ، مثل اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات لغير المكلفين بها .
- ضمنيا ، نتيجة سكوت أو عمومية النص ، مثل سرد مختلف أنواع الاهتلاك دون تحديد الاستثمارات المعنية بها بحيث يترك الخيار للمؤسسة مع التقييد ببعض الضوابط .

- **الخيار الجبائي القانوني**

هو ذلك الذي تتضمنه النصوص القانونية والتنظيمية غير الجبائية ، مثل اختيار الشكل القانوني للمؤسسة ، هذا الخيار ذو طبيعة قانونية وسينتج عنه ظهور خيارات جبائية مباشرة متعددة فإذا

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 20-21
[2] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص21 -22

اختار شركاء تأسيس شركة أشخاص فهذا يضعهم أمام خيار جبائي مباشر وهو البقاء في النظام الضريبة الجزافيّ الوحيدة أو العمل بالنظام الحقيقي (طبعا مع الأخذ بالاعتبار حجم الأعمال الذي يلغي هذا الخيار الممكن) يوضح هذا المثال أن الخيارات الجبائية القانونية تتحكم في نطاق وعدد الخيارات الجبائية المباشرة وهذا واضح من خلال تعريف الخيار الجبائي المباشر الذي يربطه بالوضع القانوني للمؤسسة .

- **الخيار الجبائي التسييري**

يركز الشكلان السابقان للخيار الجبائي على مصدر القانوني له (نص جبائي أو نص آخر) ويتم التحكيم بين مختلف تلك ال خيارات تبعا للأهداف العامة للمؤسسة والأهداف الخاصة بكل مستوى في الهيكل التنظيمي لها .

هناك شكل ثالث للخيارات الجبائية لا يجد مصدره في النصوص القانونية والتنظيمية المختلفة ، بل هو وليد متطلبات التسيير الجيد ، مثال ذلك : دراسة المؤسسة وتحديدها للآجال الاستحقاق على الزبائن والتفاوض على أجال الدفع للموردين حتى تتمكن من إزالة الأثر السلبي على الخزينة الذي قد يسببه الفارق الزمني بين جمع ودفع الرسم على القيمة المضافة ، أو اعتمادها على سياسة " عقد تحويل الفاتورة ". فالأمر يتعلق هنا باختيار في التسيير المالي أدى الى آثار جبائية مفيدة للمؤسسة مكنتها من تفادي الأثر السلبي الذي يحدثه الرسم على القيمة المضافة والتأخر في تحصيل الحقوق على الزبائن على خزينة المؤسسة .

2 آثار الخيارات الجبائية

لا يقتصر أثر الخيار الجبائي على تخفيف العبء الضريبي فحسب ، بل يتعدى أثره الى عدة مستويات في المؤسسة و يصل حتى التأثير في علاقتها مع شركائها وزبائنها فعلى سبيل المثال اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة لغير المكلفين بها يؤدي الى :

– التخفيف من العبء الضريبي بشكل غير مباشر

– تحسين العلاقات التجارية ، فمثل هذا الاختيار سيسمح للزبائن المكلفين بالرسم باسترجاع الرسم المفوتو وبالتالي تحقيق سعر تكلفة أقل .

المطلب الثالث : المخاطر الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي ، أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا ، إن هذه الالتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفاءها لشروط الاستفادة من الامتيازات جبائية منتقاة أهم وضعيات هذا الخطر هي[1] :

– الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية الى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة .

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

– عدم مراقبة الاختيارات الجبائية : إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول مصدر ا للخطر الجبائي ، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط ، هذا ما ينجر عنه خطر جبائي محتمل في حالة عدم تطبيقها واحترامها لهذه الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه ، ويترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية

و من خلال الجدولين التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن عدم الانتظام الضريبي .

[1] زواق الحواس، مرجع سابق ، ص 10

1 -الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات :

الجدول رقم 1.1 : عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود[1]	30000 دج	30000 دج مدة التأخير شهر
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات [2]	يتم إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر ،وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة الجبائية الى الفرض التلقائي للضريبة مع زيادة (35 بالمائة) من حقوق المستحقة كعقوبة .	- إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا تطبق عقوبة ب 10 بالمائة من الحقوق المستحقة - إذا تجاوزت مدة التأخير شهر ، و تقل عن شهرين تطبق نسبة 20 بالمائة - تجاوزت مدة تأخير شهرين (25 بالمائة)
التصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء " و المستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين لخسارة [3].		- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا - 5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا ويقل عن شهرين - 10000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين

[1] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019
[2] المادة 192 من قانون الضرائب المبلشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019
[3] المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019

التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	– فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . – تطبيق غرامة جبائية من 1000 الى 10000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء ، اغفالات ، عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن
التصريحات الشهرية أو الفصلية " G50 "	– 10 بالمائة عن الإيداع المتأخر – 25 في المائة عن إيداع المتأخر ، بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد . – بالنسبة لضريبة الدخل عن المرتبات والأجور[1] يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الإدارة وتحسب الحقوق في حدود (20 بالمائة) عن الأساس المحدد تلقائيا مع تطبيق عقوبة .[2]

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على محتويات قانوني الضرائب المباشرة ورسوم مماثلة وقانون الرسم على رقم الأعمال

2 -**عقوبات النقص والغش في التصريحات** : تناولت المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وكذا العقوبات المترتبة على أعمال الغش ، التي تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة 193 ، والجدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريحات الجبائية وكذا الغش .

[1] المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019
[2] المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019

الجدول رقم 2.1 : عقوبات النقص والغش في التصريحات[1]

عقوبات النقص في التصريح		عقوبات التدليس والغش
الحقوق المغفلة	نسبة الزيادة	
- لا تتجاوز 50.000 دج	10%	عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة .
- تزيد عن 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج	15%	توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة .
- تتجاوز 200.000 دج	25%	لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق ، تحدد النسبة ب 100% تطبق نسبة 100% كذلك ، عندما تتعلق الحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر .

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019

3 مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة :

تسعى المؤسسة الى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنئة الاعباء الضريبية ، ولكن لتحقيق هذا الهدف تتعرض المؤسسة عدة مخاطر يمكن التطرق الى أهمها كما يلي :

أ -المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار

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

[1] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2019

بحيث وضح الأمر رقم 01-03 الصادر سنة 2001 والخاص بتطوير الاستثمار والمعدل بالأمر 06-08 الصادر سنة 2006 الخاص بتطوير الاستثمار بحيث لا يتم الاستفادة إلا عند القيام بالمعاينة الميدانية للمصالح الجبائية للمشرع في النشاط ويمكن أن تمدد مدة الإعفاء الى خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تخلق 100 منصب عمل ، وفي حالة عدم احترام الشروط يترتب عن ذلك سحب الإعفاء ، إضافة الى أن الإدارة الجبائية تلزم المؤسسات المستفيدة من الامتيازات بالشروط التالية [1]:

- ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة
- ضرورة الاستجابة ، والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار
- ضرورة إيداع كشف تقدم الاستثمار تزامنا مع إيداع التصريح السنوي للنتائج
- ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات .
- ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية
- ضرورة تحقيق رقم أعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم اقتناؤه في إطار دعم الاستثمار .

في حالة عدم التزام المؤسسة بشروط الاستفادة من الامتيازات يعرضها للخطر الجبائي المتمثل في

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة 30% من الحقوق المعفاة (حسب قانون المالية 2015)
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها ، فان على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل

[1] حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 113

لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي : عدد السنوات المتبقية / مدة الاهتلاك .

- في حالة استغلال الاستثمار المقتنى في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط) يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق عقوبة 25% من الحقوق المعفاة ، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار ، وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط موضع الامتياز .

ب المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات [1]وهي :

- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC
- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتي الاستثمار (الانجاز والاستغلال) :

- **امتيازات مرحلة الانجاز :**

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

[1] حميداتو صالح ، ص 115

■ **امتيازات مرحلة الاستغلال :**

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

زيادة على الإعفاءات أعلاه فهناك تخفيضات أخرى تخص الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة ، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات ، وذلك خلال ثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي

ويكون التخفيض كالتالي :

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

للاستفادة من هذه الامتيازات وجب على المؤسسة السعي جاهدة لتغطية شروط هذه الامتيازات وأهمها

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

في حالة عدم توفير المؤسسة لشروط الاستفادة من تلك الامتيازات يعرضها هذا لمجموعة من المخاطر متمثلة في:

إضافة إلى حرمان المؤسسة من الامتيازات السابقة الذكر مع تطبيق عقوبات في الحالات التالية عدم إيداع التصريحات الشهرية و السنوية بصفة منتظمة.

– تخصيص العتاد و التجهيزات في غير الشرط المصرح به و المستفيد من الامتياز الجبائي
– عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد و استغلاله في الغرض المصرح به .

– في حالة التنازل عن العتاد و التجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها ، فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على الن شاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح ا لشركات فان المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاصة باقتناء العتاد المتنازل عنه و الذي استفادت من الشراء بالإعفاء من

الرسم على القيمة تحدد هذه النسبة كما يلي : عدد السنوات المتبقية /مدة الاهتلاك م ع زيادة 25% في حالة عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ .

ج المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح :

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للاهتلاك ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية ، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز التزام بإعادة الاستثمار .
- مسك محاسبة منتظمة بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض و إلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة الى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها .
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفاد ة من التخفيض مع تطبيق زيادة 5% كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار المذكور في الفقرة الأولى مع زيادة 25 % .

المخاطر المترتبة عن الامتيازات الناجمة عن النشاطات انجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية :

قصد تشجيع المؤسسات على الاستثمار في المجال الاجتماعي منح التشريع الجبائي الجزائر المؤسسات التي تسعى للتقليل من أزمة السكن، من خلال إنشاء و تشييد المساكن الاجتماعية و الترقوية و الريفية امتيازات عدة متمثلة في:

- إخضاعها للمعدل المخفض 9% في مجال الرسم على القيمة المضافة؛
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات؛

للاستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط الذي بينه القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 صفر 1427 الموافق ل 08 مارس 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي و أرباح الشركات المطبق على

الأرباح الناجمة عن نشاطات انجاز المساكن الاجتماعية و الترقوية و الريفية، الجريدة الرسمية العدد 28 بتاريخ 30 أفريل2006في حالة عدم التزام المؤسسة بالشروط المبينة في القرار السابق يؤدي إلى تعريضها لجملة من المخاطر الجبائية المتمثلة في:

- إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات
- تطبيق زيادة قدرها 25%في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف و في الآجال القانونية .

المبحث الثالث : مراجعة الدراسات السابقة حول الموضوع

المطلب الأول الدراسات السابقة باللغة العربية

1 -دراسة محمد عادل عياض 2003 [1]

في هذه الدراسة طرح الباحث إشكالية وحاول إيجاد حل لها وهي " ما هو أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال وكيف يمكن لهذه الأخيرة تسيير جبايتها دون الوقوع في التهرب أو الغش الجبائي؟ "

حيث تطرق الباحث للتسيير الجبائي من حيث المفهوم والمبادئ وكيفية إدراج المعطيات الجبائية كمحددات في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة لينتقل للحديث عن عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال وأهم آليات متحكمة في تلك العناصر والخيارات التي يتيحها التشريع الجبائي الجزا ئري وتأثيرها على شركات الأموال ومقارنتها بنظيرتها في التشريع الفرنسي , إضافة لتطرقه الى السياسات المتبعة للتخفيض من الآثار السلبية للجباية على خزينة المؤسسة وكيفية تسيير نتائجها , ليختتم البحث بالحديث عن تأثير الجباية على مختلف مصادر التمويل .

2 -دراسة زواق الحواس 2009[2]

إشكالية هذه المداخلة كانت كالتالي : " كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة من قبل المسير ؟ "حيث تم بناء هذه المداخلة على أربعة محاور من أجل

[1]محمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير وأثاره على المؤسسات ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، الجزائر، 2002-2003

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

الإجابة على التساؤل المطروح , بالنسبة للمحور الأول تناول فيه الجوانب النظرية للتسيير الجبائي من حيث المفهوم , الأسس والحدود , أما المحور الثاني فخصصه للحديث عن أثر العامل الجبائي في صناعة قرار التمويلي , ليختتم مداخلته بطرح النتائج المتوصل إليها وهي مدى إسهام إدراج العامل الجبائي في ترشيد القرارات المالية للمؤسسة , وأن الثقافة الجبائية للمسير تمكنه من الاستفادة من القانون الضريبي لفائدة المؤسسة .

3 -دراسة حميداتو صالح 2012[1]

كانت إشكالية هذه الدراسة كالتالي : " الى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنية المخاط ر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ؟ " من أجل التوصل الى حل لهذه الإشكالية قام الباحث بتقسيم البحث الى أربعة فصول , فخصص الفصل الأول للحديث عن الجوانب النظرية للمراجعة والجباية والفصل الثاني عن الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي وحدود مهنته ومراحل عملية المراجعة , أما الفصل الثالث تطرق الى تعريف الخطر الجبائي وتسييره وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة .

أما الفصل الأخير فكانت دراسة ميدانية لإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية .

4 -دراسة ياسر حلواجي 2014[2]

ابتدأت هذه الدراسة بطرح إشكالية التالية :

" الى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي ؟" ولمعالجة هذه الإشكالية قسم الباحث الموضوع الى أربعة فصول فتناول في الفصل الأول عموميات حول المراجعة والجباية وفي الفصل الثاني مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي وتسيير الخطر الجبائي , وبعدها تطرق الى خصائص المراجع وحدود مهنته , أخيرا دراسة ميدانية حدد فيها المخاطر الجبائية وتأثير المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي .

5 -دراسة وادة علي 2016[1]

[1] حميداتو صالح، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من مؤسسات اقتصادية ،الوادي ،جامعة ورقلة،الجزائر، 2012

[2] ياسر حلواجي ، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي ، جامعة الوادي ، الجزائر ، 2013-2014

إشكالية هذه الدراسة هي " كيف يمكن للمسير في المؤسسة الاقتصادية الاستفادة من التسيير الجبائي لتقليل من المخاطر الجبائية الداخلية ؟" حيث قسمت الدراسة الى فصلين الأول حول الأدبيات النظرية والتطبيقية

والذي تناول فيه أساسيات حول الخطر الجبائي ومصادره وأنواعه ومفهوم ال تسيير الجبائي ومميزاته وأهدافه ومبادئ التسيير الجبائي وحدوده أما في الدراسات التطبيقية عرض مجموعة من الدراسات و قارن بينها .

أما الفصل الأخير فكانت دراسة ميدانية عرض فيها طرق والأدوات مستخدمة في الدراسة والنتائج المتوصل إليها

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1 -دراسة محمد بن حاج ساعد 2009[2]

الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة تتمحور حول "كيف يمكن الاستفادة من المراجعة الجبائية في تسيير الخطر الجبائي ؟"

قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى فصلين ، فصل أول نظر خاص بالإطار النظر للمراجعة الجبائية متضمنا كل من أهداف المراجعة الجبائية، اختلاف و خصوصية المراجعة الجبائية مقارنة مع المراجعة المالية والقانونية ، وبالنسبة للفصل الثاني فقد قام بتخصيصه لمراحل و كيفية سير المراجعة الجبائية و أهم التقنيات المستخدمة فيها من خلال التأكد من تطبيق المؤسسة لمختلف القوانين الجبائية و توفيرها للشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها التشريع الجبائي ، و النظام الجبائي الذي تتبعه المؤسسة ثم التطرق لمختلف النتائج والتوصيات .

[1]وادة علي ، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري ورقلة ETUO ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2015-2016

[2]Mohamed ben hadj saad , L'audir fiscal dans les pm :proposition d'un demarche pour l'expert – comptable ,mémoire pour l'obtentiondu diplome d'expert comptable ,faculté des science économiques et des gestion de sfax,université de sfax,2008,2009

2 -دراسة إيناس منشاوي 2015 :[1]

الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة هي " ما هو تأثير تطبيق التسيير الجبائي في المجمعات الشركات على أداءها المالي ؟ "

تم تنظيم و تقسيم هذه الدراسة على أساس تخصيص الجزء الأول من الدراسة لتحديد ممارسات التسيير الجبائي من قبل مجمعات ال شركات بحيث تم تقسيم ها إلى مبحثين ، مبحث أول يتحدث عن مجمعات الشركات في تونس بحيث يتم تسليط الضوء على واقعها ووضعها القانوني و الوزن الاقتصاد ي لها ، أما المبحث الثاني يتمحور حول تحليل الممارسات المختلفة للتسيير الجبائي في مجمعات الشركات ، و بالنسبة للفصل الثاني تم تخصيصه لدراسة تأثير ممارسات التسيير الجبائي على الأداء المالي و الجبائي لمجمعات الشركات ، بحيث يتضمن مبحثين ،مبحث أول خا ص بالحديث عن الأداء المالي و الجبائي لمجمعات الشركات و المبحث الثاني خاص بالدراسة الميدانية و التحقق من صحة النتائج و الفرضيات الموضوعة في الدراسة .

المطلب الثالث : مميزات الدراسات الحالية

أولت الدراسات الحديثة اهتماما كبيرا بالتسيير الجبائي ، حيث لم تعد ترى أن الضريبة مجرد التزام قانوني للمؤسسة تجاه إدارة الضرائب ، بل يتعدى ذلك ويمكن استخدامها لصالح المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها و أهم ما يميز هذه الدراسات أنها :

- أصبحت ترى أن التسيير الجبائي يواكب كل التطورات في علم التسيير ويحاول تعظيم الاستفادة والتعامل معها ، خروجا من كونه إطار قانوني بحث .
- توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي في جميع جوانبه ومدى انعكاسه في تدعيمه للمركز المالي للمؤسسة .

[1]ines menchaoui,identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes , - thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en , de societes :une etude menee dans le contexte tunisien universite ,societes» universite de franche-comte ecole doctorale «langages, espaces, temps, sciences de gestion le 15 janvier 2015 , tunis el manar faculte des sciences economiques et de gestion de tunis

- ترى الدراسات الحديثة أن التسيير الجبائي لا ينظر الى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه الى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة .
- ضرورة إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار .
- إبراز أهمية الثقافة الجبائية للمسير التي تمكن من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة .
- ترى أن تحسين الأداء المالي للمؤسسة يكون من خلال سياستها الجبائية .
- إبراز دور الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل توصلنا الى اظهار الدور الفعال الذي يلعبه التسيير الجبائي في الخفض من الاعباء الضريبية الى حدها الادنى باستعمال الوسائل المشروعة قانونا في اطار حرية التسيير الجبائي , وهو " عدم التدخل في التسيير " و نتيجة للعلاقة سائدة بين المؤسسة وادارة الضرائب قد تتولد بعض المخاطر الضريبية التي لخصنها في هذا الفصل والتي وجب على المؤسسة تجاوزها أو الحد منها وهنا تظهر فعالية التسيير الجبائي والتي تكون بـ :

- احترام التشريعات والبنود الجبائية
- قدرة المسير على التعامل الحذق مع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة
- التشخيص الصحيح لمواطن الخطر الجبائي
- الحفاظ على الهامش الفاصل بين التهرب والتسيير الجبائي

الفصل الثاني

تمهيد :

في الفصل الأول تطرقنا لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتسيير الجبائي والمخطر الجبائي كما عرضنا الأدبيات التطبيقية التي تمثلت في الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع ، أما في الفصل الثاني سنقوم بإسقاط مختلف الحيثيات والمفاهيم النظرية على دراستنا الميدانية من أجل ربط الجانب النظري الذي قمنا بدراسته مع ما هو موجود فعليا في المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR .

و من أجل معالجة موضوعنا ، أجرينا دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية معتمدين في ذلك على أداتين أساسيتين لجمع المعلومات ، المقابلات الشخصية مع مختلف المسئولين في الوظيفة الجبائية والاطلاع على مختلف الوثائق الجبائية من أجل الوصول الى إظهار الدور الرئيسي الذي يلعبه التسيير الجبائي في الحد والتقليل من التكاليف الجبائية الإضافية .

المبحث الأول : تقديم عن المؤسسة مجال الدراسة

المطلب الاول : نشأة وتطور المؤسسة

1 - نشأة وتطور

يعلم الجميع بأن المداخيل الخارجية للجزائر مرتبطة بأكثر من 96 % بالمحروقات، بل و تعتبر حصائل الصادرات من المحروقات أهم الموارد المالية الذاتية، والتي يعتمد عليها كأساس في تكوين رأس المال، الشيء الذي جعل الحكومات الجزائرية تولي اهتماما كبيرا لهذا القطاع وذلك عن طريق إنشاء مؤسسات متخصصة في هذا الميدان، ومن بين المؤسسات التي برهنت على وجودها وبقوة نذكر "المؤسسة الوطنية للتنقيب" "E.NA.FOR" وهي مؤسسة مختصة في عمليات التنقيب و صيانة الآبار،هذه المهام التي جعلتها تحتل مكانا بارزا في الساحة الوطنية، وذلك بفضل النجاحات التي حققتها في مسيرة عمل أقل ما يمكن أن نقول عنها أنها كانت طويلة و شائكة ، في سنة 1966تم إحداث فرع ألفور"AL.FOR" (ALGERIAN FORAGE) وذلك بتقاسم رأس المال على النحو الموالي :

- 51% للشركة الوطنية الجزائرية سوناطراك (SONATRACH)
- 49% للشركة الأمريكية SEDCO.

وبمقتضى المرسوم رقم 170/18 المؤرخ في الفاتح من أوت سنة 1981، تأسست المؤسسة الوطنية للتنقيب " ENTREPRISE NATIONAL DE FORAGE"، وفي أول جانفي 1982 أخذت المؤسسة على عاتقها مشاريع التنقيب، علما أن هذه استحوذت في بداية الأمر على مجمل الوسائل الماد ية والبشرية التابعة لشركة ألفور(أحد فروع شركة سوناطراك "SONATRACH" آنذاك).[1]

وتقف المؤسسة الوطنية للتنقيب اليوم على عتبة ثلاثة عقود من الزمن في هذا الحقل بما تحققه من إنجازات لصالح المتعاملين الأجانب وشركة سوناطراك، هذه الأخيرة التي أصبحت بتاريخ 30 مارس 1998 الشريك الأساسي للمؤسسة باستحواذها على 51% من الأسهم برأسمال يقدر بـ 400.000.000

[1] اعتمادا على وثائق المؤسسة

دج. واستجابة للمعايير العالمية توخت المؤسسة الوطنية للتنقيب مراعاة الأنظمة العالمية لمنشآتها كإدخال جهاز التثبيت الأوتوماتيكي والجهاز الإلكتروني للتزود بالطاقة وذلك و فقا لمتطلبات المعهد الأمريكي للبترول والمنظمة العالمية لمقاولات التنقيب وكذا الشروع في تجسيد أهلية الانخراط وفق منظور المصادقة على شهادة النوعية (إيزو 2000/9001) بالإضافة إلى تطبيق برنامج الأمن، الصحة، المحافظة على البيئة .

أ –الأهداف:

طبقا للقانون الأساسي لل مؤسسة الوطنية للتنقيب ،هذه الأخيرة مكلفة بإنجاز عمليات التنقيب لحساب العملاء الوطنيين والأجانب، وذلك لغرض اكتشاف و استغلال النفط و الطبقات المائية وكذا عمليات صيانة الآبار المنتجة للزيت و الغاز الأمر الذي جعلها تنفرد بالإنجازات الموكلة لها لحساب المتعاملين الأجانب في جميع مجالات اختصاصها وذلك داخل الوطن وخارجه.

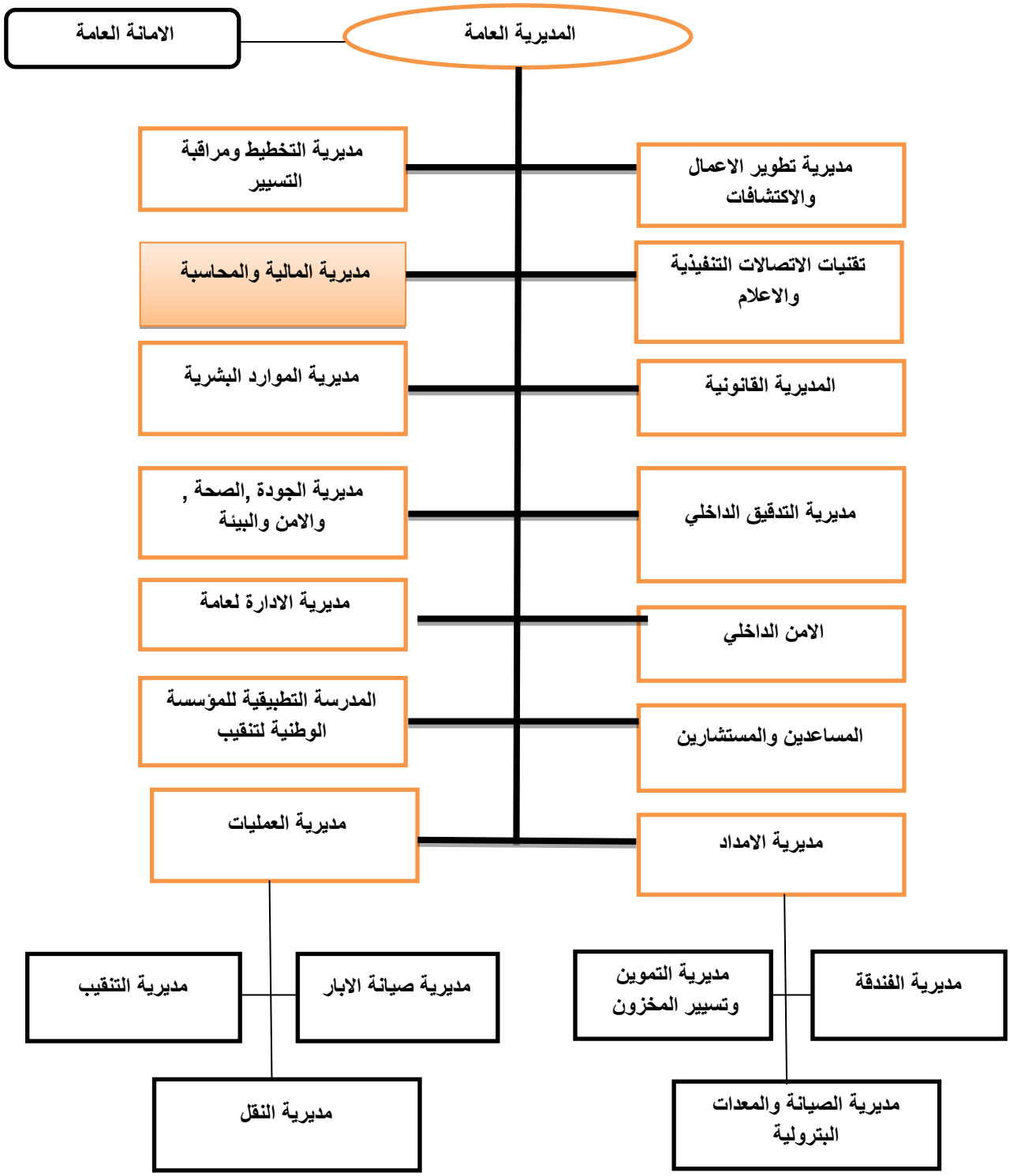
ب الانجازات :

تتربع المؤسسة الوطنية للتنقيب منذ إنشائها سنة 1966م على الإنجازات التالية:

أكثر من 2600 بئر أي ما يعادل 3.800.000 (ثلاثة ملايين وثمانمائة ألف) متر حفر خاص بآبار الإنتاج وكذا استغلال وصيانة الآبار بالإضافة إلى المساهمة في اكتشاف المحروقات والغاز وذلك على المستوى الوطني، انفردت المؤسسة الوطنية للتنقيب منذ 1991 بالتنقيب الأفقي وكذا وقوفها على إنجاز آبار في منطقة حاسي بركين في 24 يوم.

ت الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

الشكل 1.2 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للتنقيب



المصدر : اعتمادا على وثائق المؤسسة الوطنية للتنقيب

المطلب الثاني : نظرة حول مديرية المالية والمحاسبة

1 تقديم المديرية[1]

نشاط هذه المديرية أملته طرق التسيير الجديدة المستحدثة بمخطط التنمية و المطبق من طرف"البنية الكلية 2" "LA MACRO STRUCTURE2" للمؤسسة،المصادق عليه من طرف مجلس الإدارة في دورة 1999/09/21.

إن هذا التنظيم مقتبس من المبادئ المسيرة الآتية , و التي ستقودنا من الآن فصاعدا إلى هيكلة و إنتاج و ترسيخ والمصادقة على المخططات التنظيمية :

- **التبسيط** : ويعني التقليص الأدنى للتدرج الإداري من أجل أن تكون آليات اتخاذ القرار أكثر سرعة وفعالية، وهذا لا يسمح فقط بتقليص آجال التنفيذ بل أيضا التحديد السريع لأي عطب يمكن أن يحدث واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصليحه.
- **اللامركزية** :إن إرجاع المؤسسة لمهنتها القاعدية و اللامركزية التدريجية للنشاطات الملحقة بها يمكنها من الدخول في نشاطات متعددة كما يمنحها الاستقلالية في إطار متناسق هذا من جهة، من جهة أخرى، تهدف إلى تنظيم أفقي و فعال والنهوض التدريجي للمديريات العملية والدخول في مجالات متعددة، في إطار تسيير متناسق وتنافسي و تحقيق الهدف الاجتماعي للمؤسسة . إن تطبيق اللامركزية الآن يعطي الدفع لممثلي المؤسسة المختصين إلى المشاركة في اتخاذ القرارات، ما عدا القرارات الكبرى التي لها مفعول دائم والتي تترك صلاحية اتخاذها لمسيري المؤسسة

[1] اعتمادا على وثائق المؤسسة

(staff dirigeant de l'entreprise) . كما تمكن اللامركزية المدير من تسيير مديريته ، وأن يكون مسؤولا كليا عن تسيير وحدته وأن تكون له صلاحية اتخاذ كل القرارات في حدود المسؤوليات الموكلة إليه.

- **المرونة** : إن الانتماء لعالم غير مستقر وما تتولد عليه من تحولات، جعل المرونة عنصرا أساسيا في هذا التنظيم، وهذا حتى نتجنب الدخول في النوع الكلاسيكي ال ذي لا يتجاوب والتغيرات المفروضة ، وتهدف المرونة إلى تمكين المسير من القبول الدائم للتغيير في طريقة التنظيم مع المحافظة على تنسيق المجموعة. فما التنظيم إلا وسيلة من بين الوسائل يتلقى الصعوبات ويتوجب عليه تحقيق الأهداف.
- **المعاصرة** : لقد تعرضت المؤسسة الوطنية للتنقيب لتأخر معتبر في تجديد وسائلها التنظيمية لهذا يتوجب عليها الأخذ بطرق التسيير التي اتبعتها المؤسسات الأجنبية والتي برهنت على نجاعتها، ولم يبق أمام المؤسسة إلا تدارك هذا التأخير ، إن نجاح طريقة التنظيم الجديدة مرتبط بمدى الاختيار الفعال للأشخاص الذين تكون لديهم إمكانيات مهنية مرتفعة لايستهان بها، كما يشترط فيهم أن يكونوا حيويين و أن تتوفر لديهم الإرادة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة التي وجدت من أجلها .

2 أقسام المديرية [1]:

- **قسم المحاسبة** : ينقسم قسم المحاسبة الى مصلحتين هما مصلحة محاسبة التثبيتات ومصلحة محاسبة الاستغلال ، وتتمثل مهام المصلحتين فيما يلي :

– استلام الفواتير من الموردين.

– مراقبة الفواتير

– التأكد من صحة المبلغ الإجمالي لكل فاتورة.

[1] اعتمادا على وثائق المؤسسة

- التأكد من وجود ختم "قابل للتسديد" يوضع من طرف المصلحة المستلمة للسلعة أو الخدمة.
- التأكد من أن كل فاتورة مصحوبة بوصل طلب ووصل استلام .
- التأكد من صحة الفاتورة فيما يتعلق بكل من:الرقم،التاريخ،العنوان...
- تسليم الفواتير لمصلحة المالية بغية تسديدها.
- إشعار مصلحة الجباية بمبلغ الرسم على القيمة المضافة من أجل أخذها بعين الاعتبار عند إعداد التصريح الدوري للضرائب.

■ **قسم المالية والخزينة** : ينقسم هدا القسم الى ثلاث مصالح هي مصلحة المالية ، مصلحة الخزينة ، مصلحة الجباية والتأمينات .

عمليات الشراء من الخارج تسند لمص لحة المالية ، وعمليات الشراء المحلية تسند لمصلحة الخزينة ، أما مصلحة الجباية والتأمينات فتختص فتختص بالاهتمام بالالتزامات الجبائية وتأمينات .

تتمثل مهمة كل من قسم المالية و الخزينة أساسا في :

- استلام الفواتير من مصلحة المحاسبة العامة .
- مراقبة هذه الفواتير .
- تسديد الفواتير، سواء :
  - بواسطة صك بنكي عادي أو مضمون.
  - بواسطة أمر التحويل
- تسليم أو إرسال الصكوك إلى أصحابها .
- ارسال أوامر التحويل إلى البنك من أجل تنفيذها .

- استلام الوثائق التالية من البنك :
- إشعار دائن (AVIS DE CREDIT).
- إشعار مدين (AVIS DE DEBIT).

كما تسهر المصلحة على إبلاغ المديرية العامة مرة في كل أسبوع بوضعية الخزينة مع ذكر المداخيل والمصاريف.

- إصدار حالة التقارب (Etat de rapprochement) شهريا.
- تسديد الأجور مرة كل شهر بعد استلام الوثائق المتعلقة بذلك من مصلحة الأجور التابعة لمديرية الموارد البشرية.
- تسديد الضرائب المستحقة وفقا لما تطلبه مصلحة الجباية.

من بين الأعمال الأساسية التي تقوم بها هذه المصلحة تسديد :

- كل مشتريات الخارجية بالعملة الصعبة (استثمارات، مخزون، خدمات)
- الاستثمارات فقط بالنسبة للشراء المحلي بالدينار.
- تسدد مشتريات المحلية في هذه المصلحة بنفس الطريقة المذكورة في مصلحة المالية أي بواسطة الصك البنكي أو الأمر بالتحويل .
- أما بالنسبة للشراء من الخارج التي تتم بالعملة الصعبة فهناك ثلاثة كيفيات للتسديد هي :
  - القرض المستندي
  - التسليم المستندي
  - التحويل العادي

أما مصلحة الجباية: مثلما هو الحال في كل المؤسسات الجزائرية فإن المؤسسة الوطنية للتنقيب تلتزم بدفع ضرائبها :

- الرسم على النشاط المهني (T.A.P) .
- الرسم على القيمة المضافة (T.V.A).
- الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S).
- الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G).
- رسم التكوين (T.A)
- رسم التلوث (T.P)
- رسم العقاري (T.F)
- رسم النفايات الخطيرة (T.D.D)

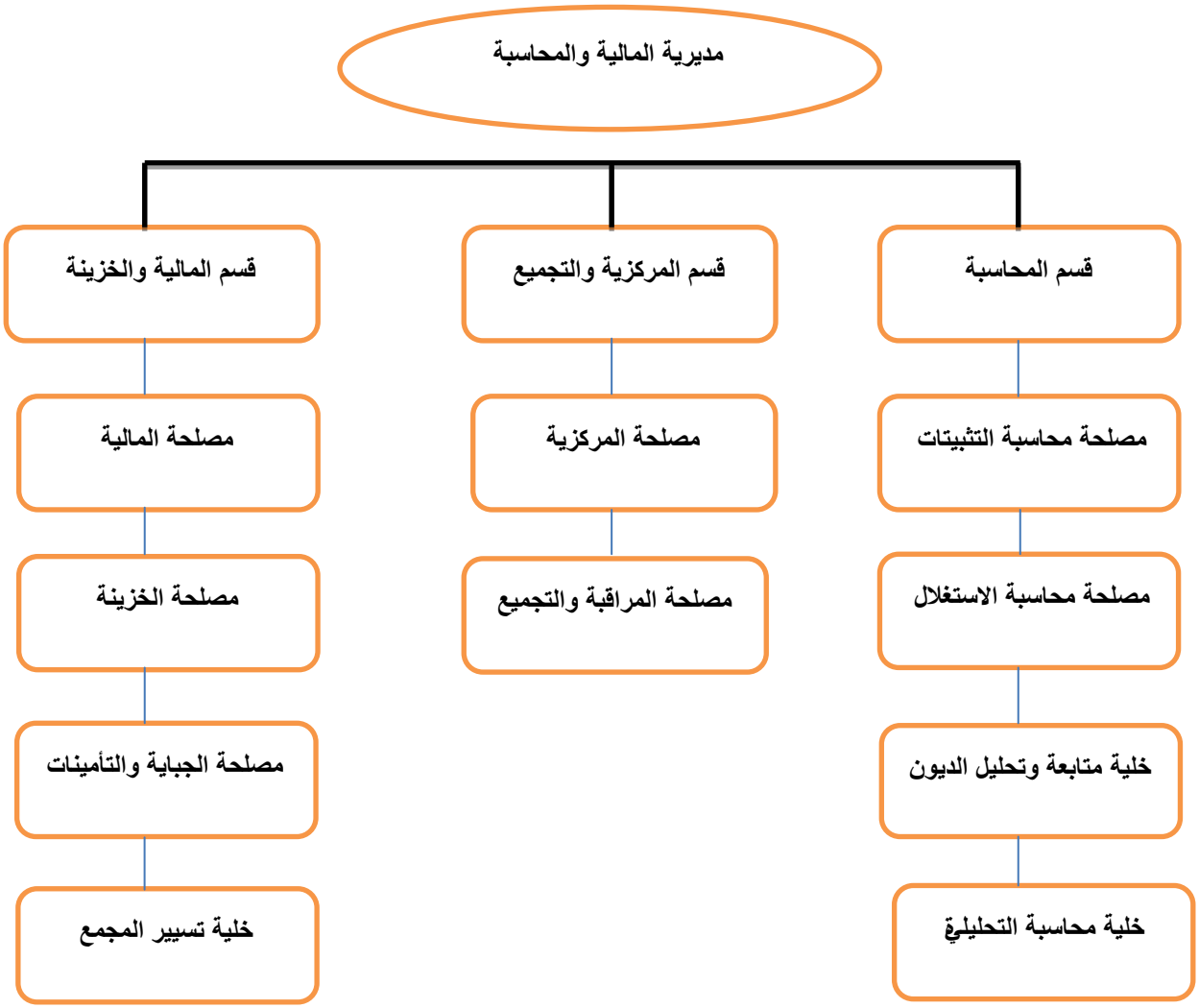
قسم المركزية والتجميع: يتكون من مصلحتين تكملان بعضهما البعض وتتمثل مهمتهما الأساسية في :

- تجميع اليوميات الفرعية (المساعدة) بغية الحصول على يومية شاملة.
- إعداد دفتر الأستاذ (Grand livre).
- ترحيل الحسابات إلى ميزان المراجعة (La balance).
- إعداد جدول حسابات النتائج (T.C.R) حيث يسمح بالتأكد من صحة و سلامة القيود المحاسبية.
- إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة وقبل إعدادها نقوم بالأعمال التالية :

- إجراء قيود التسوية بحيث تتطابق القيود الجديدة مع ما هو موجود فعلا (الجرد الفعلي).
- إعادة ترتيب القيود المحاسبية.
- إجراء القيود الافتتاحية للسنة المحاسبية المقبلة.
- وفي عملية افتتاح سنة محاسبية جديدة تجرى القيود العكسية لتلك التي أعددناها في بادئ الأمر من أجل ربط مختلف النفقات و النواتج بهذه السنة و بعد كل هذه العمليات تعد الميزانية وتحدد نتيجة الدورة (ربح أو خسارة)
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة .
- توزيع النتيجة من طرف الجمعية العامة .
- تحديد هوامش الربح.

3 الهيكل التنظيمي :

الشكل 2.2 : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر : اعتمادا على وثائق المؤسسة الوطنية للتنقيب

المبحث الثاني : التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للتنقيب

المطلب الأول : أهم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة

تلتزم المؤسسة الوطنية للتنقيب بأداء تصريحاتها الجبائية وفق أجندة الجبائية , تفاديا منها للوقوع في المخاطر الجبائية التي تحملها أعباء إضافية .

1 الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)[1]

الجدول رقم : (2-1) التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

طبيعة الضريبة	الضريبة على أرباح الشركات IBS
مكان إيداع الضريبة	مديرية كبريات المؤسسات DGE
آخر اجل للإيداع	على الأكثر 30 أفريل من كل سنة
مطبوعة مستعملة	Gn°04
وثائق واجب إرفاقها	• الميزانية الجبائية • مستخرجات حسابات عمليات المحاسبية • موجز لحساب النتائج • كشف طبيعة المصاريف العامة الاهتلاكات والمؤونات المشكلة عن طريق اقتطاع من الأرباح مع الإشارة الدقيقة لموضوع الاهتلاك والمؤونات • كشف النتائج • كشف تسديدات في ما يخص الرسم على النشاط المهني TAP • كشف تسديدات يخص تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات IBS • كشف يخص تخصيص كل من السيارات سياحية الظاهرة في الأصول أو التي تتحمل مصاريفها خلال السنة المالية

[1] www.mfdgi.gov.dz

1-1 التسبيقات : تدفع التسبيقات الضريبة على أرباح الشركات كالتالي :[1]

- التسبيق الأول :من N/03/20الى N/02/N
- التسبيق الثاني :منN/06/20 الىN/05/20
- التسبيق الثالث : منN/10/20—N/11/20
- رصيد التسوية : قبلN+1/04/30

2 -الرسم على النشاط المهني (T.A.P)

- تنشط المؤسسة الوطنية للتنقيب في عدة بلديات منها " قاسي طويل , حاسي رمل , ايليزي , تمنراست ... وغيرها ووجب عليها شهريا دفع الرسم على النشاط المهني لكل بلدية تتواجد بها آلات الحفر التابعة للمؤسسة .
- بعد حساب رقم الأعمال (المحصل) الشهري المحقق في كل بلدية
- يدفع التصريح لمديرية كبريات المؤسسات DGE عبر موقع الالكتروني "JIBAYTIC TELEDECLARATION" **(الملحق :01)**
- **الجدول (2.2)** تصريح الشهري للرسم على نشاط المهني

طبيعة الضريبة	الرسم على النشاط المهني TAP
مكان إيداع الضريبة	مديرية كبريات المؤسسات DGE
آخر اجل للإيداع	خلال 20 يوم الأولى من كل شهر
مطبوعة مستعملة	G50الكترونية **(الملحق :02)**

[1]مقابلة تقي دين ، موظف مصلحة الجباية ،المؤسسة الوطنية للتنقيب

وثائق واجب إرفاقها	• كشف الزبون • التصريح حسب المؤسسة أو وحدة الاستغلال في كل بلدية من بلديات مكان تواجدها (**ملحق : 03**)

3 -الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G)

- تلتزم المؤسسة بتصريح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي قبل 20 من كل شهر عبر الموقع الالكتروني "JIBAYATIC TELEDECLARATION"
- تقتطع الضريبة على الدخل الإجمالي من المصدر، تخضع الرواتب و الأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.
- تخضع علاوات المر دودية و المكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين إلى 10 % من دون تطبيق تخفيض.
- وكما تلتزم كل سنة بالتالي :
- **الجدول (2-3)** الضريبة على الدخل الإجمالي

طبيعة الضريبة	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
مكان إيداع الضريبة	مديرية كبريات المؤسسات DGE
آخر اجل للإيداع	على الأكثر 30 أفريل من كل سنة
مطبوعة مستعملة	Gn°01

وثائق واجب إرفاقها	• كشف يخص الدفع المنجز خلال السنة السابقة يجب أن يتضمن هذا الكشف فيما يخص كل المستفيدين , البيانات التالية : الاسم واللقب والشغل والعنوان : الحالة العائلية المبلغ الإجمالي قبل حسم الاشتراكات للتأمينات الاجتماعية والاقتطاعات المرتبات والمنح والأجور المسددة خلال السنة المالية المذكورة الفترة التي تطبق فيها التسديدات عندما تكون أقل من سنة مبلغ الاقتطاعات المنجزة بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المرتبات والأجور المدفوعة تصريح رقم 01 على الدعامة الالكترونية

4 -الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)

تعتبر المؤسسة الوطنية للتنقيب مؤسسة معفاة من الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 42

أما في ما يخص الأنشطة والمشتريات الغير الخاضعة للإعفاء على الرسم , تصرح بها شهريا قبل 20 من الشهر .

5 -الرسم العقاري (T.F) الملحق رقم 04

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية، م هما تكن وضعيت ها القانونية، الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة .

هذه الأملاك مقسمة الى :

- محلات خاصة بالاستعمال المهني
- محلات السكن الجماعي

- محلات السكن الخاص (فيلا الرئيس المدير العام)

كل هذه الأملاك يصرح عليها في وثيقة خاصة تمنح من طرف الإدارة الضريبية وتختلف حسب

- وثيقة نوع 1 رقم 31 لمحلات السكن الخاص وملحقاتها
- وثيقة نوع 1 رقم 33 لمحلات السكن الجماعي وملحقاتها
- وثيقة نوع 1 رقم 34 للمحلات ذات الاستعمال المهني وملحقاتها .

(تسدد كل سنة)

ملاحظة : أما بالنسبة للرسم على النفايات الخطير (T.D.D) و الرسم على التلوث (T.P) هي رسوم سنوية تقدر من طرف مديرية البيئة تدفع عن طريقة إشعار

الرسم المتكونين : (T.A) يحدد من طرف مديرية تكوين المهني .

المطلب الثاني : المخاطر الجبائية للمؤسسة

من المخاطر الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة ونتجت عنها تكاليف جبائية إضافية (غرامات وعقوبات) نذكر منها :

1 -**المخاطر الجبائية** :

- **مخاطر عدم الانتظام الضريبي**

- تعرض المؤسسة لمراجعة جبائية :

نتيجة لضعف التسيير في المؤسسة وظهور بعض الاغفالات والتجاوزات تعرضت المؤسسة لمراجعة جبائية ، والتي كلفتها 10 مليار سنتيم .

- تأخر في إيداع التصريحات :

سنة 2008 تعرضت المؤسسة لغرامة مالية متعلقة بالتأخير في إيداع التصريحات سببه التماطل في إعداد التصريحات ودفعها ، مما أدى الى دفعها تكاليف جبائية إضافية .

- مخاطر جبائية متعلقة بعدم مراقبة الاختيارات الجبائية :

تستفيد المؤسسة من رخص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ويتوقف منح الاعتماد على:

- مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية على الشكل القانوني؛
- وتقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد .

يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم، من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية[1]

- (في حالة إغفال المؤسسة لهذه الشروط تتعرض المؤسسة لخطر جبائي)
- إن المخالفات للأحكام المتعلقة برخص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة،المسلمة تطبيقا لهذا القانون، ووفق الشروط المحددة في هذه المادة، يترتب عنها فضلا عن العقوبات المالية المنصوص عليها في المواد من 116إلى 119و 149و 111من هذا القانون، السحب المؤقت أو النهائي للاعتماد، بناء على قرار من المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا .في حالة محاولات غش مثبتة صراحة، يكون المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مؤهلا لإصدار قرار سحب الاعتماد[2] .

2 **تسييرها جبائيا :**

- بعد سنة 2013 تم إعادة هيكلة المديرية ، لتضم مصلحة جديدة " مصلحة الجباية والتأمينات"
- توفير تكوينات وملتقيات للموظفين .
- تحديث نظام الرقابة الجبائية الداخلية الذي يتولاه كل من رئيس المصلحة ورئيس القسم للحد من التجاوزات و الاغفالات .
- احترام كل الشروط منح الاعتماد (رخص الشراء بالإعفاء) بالنسبة للرسم على القيمة المضافة .

[1] المادة 46 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مديرية العامة للضرائب ،2019
[2] المادة 49 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ،مديرية العامة للضرائب ،2019

- كما كان الفضل أيضا لمديرية كبريات المؤسسات DGE ، لإنشائها لموقع JIBAYATIC TELEDECLARATION الذي سهل عملية التصريحات دون عناء ، بالإضافة الى خاصية الدفع عبر الموقع بشراكة مع البنوك

المطلب الثالث: تقييم المخاطر الجبائية

1 مخاطر متعلقة بمؤهلات المسير الجبائي

جدول رقم (4.2): مخاطر متعلقة بمؤهلات المسير الجبائي

سؤال	جواب
ما هو مستواك الدراسي	ماستر دراسات محاسبية وجبائية . 2011
هل تطلع على المستجدات (قوانين جبائية ، قانون المالية)	نعم أقوم بالاطلاع على جميع القوانين الجبائية للبقاء على اطلاع بكل جديد
ماهي الضرائب التي تخضع لها مؤسستكم ؟	تخضع مؤسستنا للعديد من الضرائب والرسوم منها : IBS/IRG/TVA/TAP/T.F/T.D.D/T.P/T.A
ماهي الامتيازات التي منحها القانون لكم ؟	الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA، أما في ما يخص إعفاءات أخرى لا .
هل سبق أن أجريت تكوينات في مجال الجباية ؟	نعم عدة تكوينات ، بالإضافة الى أن المؤسسة توفر تكوينات ، وقد عملت مسبقا في هذا المجال في شركة خاصة
من منظورك الشخصي ماهي متطلبات منصبك ؟	عليك أن تكون شخص منضبط ، لديك روح المسؤولية ، الاطلاع على جميع الأمور الخاصة بمهنتك .
هل لديك أجندة خاصة بالتصريحات الجبائية لتفادي خطر (تأخر في إيداع)؟	لا ، ولكن عملية التصريحات أصبحت عملية روتينية . فكل موظفي المصلحة لديهم علم بكل الآجال .

المصدر : مقابلة مع السيد "تقي الدين" و "عكاني جمال"

من خلال مقابلة أجريناها مع السيد " تقي دين " موظف في مصلحة الجباية تبين أنه شخص متمكن ، وحاصل على شهادة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية بالإضافة الى خبرته في شركة خاصة مسبقا ، وتكوينات التي قام بها في هذا ا لمجال ، وهو حريص أيضا على انجاز مهامه في وقتها ، وله دراية بالقوانين الجبائية ومختلف المستجدات ، لدى نتوقع أنه يتحكم بتسيير الوظيفة الجبائية جيدا في المؤسسة .

2 مخاطر متعلقة بالوظيفة الجبائية :

جدول رقم (5.2): مخاطر متعلقة بالوظيفة الجبائية

السؤال	الجواب
هل توجد مصلحة متخصصة بالجباية؟	نعم ، منذ سنة 2014 تم إعادة هيكلة المديرية ، وهي تابعة لقسم المالية والخزينة
هل المصلحة مسؤولة عن جميع التصريحات والالتزامات الجبائية ؟	المصلحة تهتم بحساب جميع الضرائب وإعداد التصريحات الشهرية والسنوية وتتم الرقابة عليها من طرف رئيس المصلحة ثم رئيس القسم لتأكد من خلوها من الأخطاء .
هل اختيار الموظفين يتم على أساس خبراتهم في مجال الاختصاص ؟	نعم ، ولكن قبل الحصول على المنصب يخضع العمال لتكوينات .
هل المؤسسة قادرة على التأقلم مع مختلف التغيرات الحاصلة في القوانين الجبائية ؟	بالطبع المؤسسة قادرة بمرونة تامة ، حيث نحصل على تحديثات التي تتم على القوانين مع تفسيرات لمختلف القوانين التي تهم المؤسسة .
هل للمؤسسة خطة إستراتيجية (تخطيط ضريبي) للتخفيض من الضرائب المفروضة عليها ؟	لا ، كل ما يهم المؤسسة أداء تصريحات في الآجال القانونية ، وتفادي الغرامات والعقوبات والتجاوزات .

هل تؤدي المؤسسة كل التزاماتها الجبائية في الآجال ؟	نعم ، خاصة بعد إنشاء موقع التابع لمديرية كبريات المؤسسات الذي سهل عمليات التصريحات وتسديد .
هل تعرضت المؤسسة لمراجعة جبائية ؟	نعم ، منذ 2008 ولكن بعد تلك الفترة حدثت تغيرات على مستوى الهيكل ونظام الرقابة الجبائية الداخلي ، والتكوين العمال . منذ 2009 لم تحصل المؤسسة على غرامة مالية أو عقوبة جبائية .

المصدر : مقابلة مع " تقي الدين " موظف مصلحة الجباية

نلاحظ من خلال الإجابات السابقة بأن وجود وظيفة جبائية في المؤسسة سمح للمؤسسة بتنظيم التزاماتها الجبائية اتجاه ادراة الضرائب ، بالإضافة الى نظام الرقابة الداخلي الذي ساعد على الكشف وتصويب الأخطاء مما جنب المؤسسة تحمل تكاليف جبائية إضافية ، إلا أن المؤسسة مازالت تعتبر أن الضريبة مجرد التزام اتجاه إدارة الضرائب .

جدول رقم (6.2) :أخطار متعلقة بالالتزامات والتشريعات الجبائية

سؤال	**جواب**
حين تعرضت المؤسسة لمراجعة جبائية وتم تغريمها ، ماهي أهم الأسباب التي أدت الى تغريمها ؟ وماهي المخالفات ؟	من أهم الأسباب : تأخر المؤسسة عن الآجال القانونية أخطاء في تقدير الأوعية وبعض التجاوزات
ماهي مختلف التصريحات التي تلتزم بها المؤسسة ؟	تصريحات شهرية : TAP/TVA/IRG تصريحات ثلاثية : تسبيقات IBS سداسية وسنوية :T.D.D/T.A/T.P/T.F
ماهي الامتيازات التي استفادت منها المؤسسة ؟	رخص الشراء بالإعفاء في ما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA

ماهي شروط الحصول على الاعتماد (رخص الشراء بالإعفاء)	الشروط موجودة في المادة 46 من (قانون الرسوم على رقم الأعمال) في حالة خالفتها يسحب الاعتماد
حسب رأيك ماهي الأسباب التي تعرض المؤسسة لمراجعة جبائية ؟	عدم الالتزام بآجال التصريحات عدم احترام شروط الخاصة بالامتيازات الأخطاء المتكررة الفارق الكبير بين المبالغ المصرحة والضرائب المسددة .

المصدر : مقابلة مع " تقي الدين " موظف مصلحة الجباية

من الأجوبة السابقة توصلنا الى أن المؤسسة أصبحت أكثر التزاما من السابق بشأن احترامها للآجال القانونية للتصريحات ممن جنبها العديد من الغرامات والعقوبات الجبائية ، وسبب الرئيسي تعرضها سنة 2008 لمراجعة جبائية كلفتها تكاليف جبائية إضافية (عدم التزامها بالتشريعات الجبائية) كما حافظت على الامتياز الممنوح لها ، بالتزامها بالشروط المذكورة في المادة 46 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

المبحث الثالث : نتائج الدراسة

المطلب الأول: عرض النتائج

في هذا الجزء سنحاول التفصيل وتحليل النتائج المتحصل عليها بناء على فرضيات وتأكد منها .

اختيارنا للمؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR جاء لتناسبها مع موضوع دراستنا ، والتي توفرت فيها الظروف التي ساعدتنا على الدراسة ، حيث تطرقنا لأهم المخاطر الجبائية التي واجهت المؤسسة خلال فترة الدراسة ، وطرق تسييرها جبائيا وبعد ذلك عرضنا تقييم للمخاطر الجبائية مطابقة للفرضيات المقترحة ، وسنعرض أهم النتائج المتوصل إليها أثناء فترة الدراسة :

1 قبل سنة 2014 لم تكن الوظيفة الجبائية من أولويات المؤسسة ، حيث تم إنشاءها بعد إعادة هيكلة المديرية .

2 - تعرض المؤسسة لغرامات وعقوبات جبائية كان نتيجة لضعف تسييرها الجبائي وعدم احترام ها لتشريعات و الالتزامات الجبائية .

3 - تكوين الموظفين القائمين على الوظيفة الجبائية واطلاعهم الكافي والمستوى العلمي والمهني وكذلك الانضباط في أداء العمل كلها كانت في مصلحة تسير المؤسسة ، و في المستوى الذي لا يجعلها عرضة للمخاطر الجبائية وتحملها لعقوبات وأعباء إضافية .

4 - بعد إعادة تحديث الوظيفة الجبائية في المؤسسة لم تتعرض المؤسسة لأي خلل في أداء التزاماتها تجاه إدارة الضرائب .

5 - وعي المسير الجبائي بأهمية احترام الالتزامات الجبائية .

6 - تحديث نظام الرقابة الجبائية الداخلية ساهم في القضاء على الاختلالات والاخطاء المتوقع حدوثها .

7 - تحسن الوضعية الجبائية وعلاقة المؤسسة بالإدارة الضريبية نتيجة لاهتمامها بتسيير الوظيفة الجبائية .

8 - لا تزال نظرة المؤسسة للضريبة على أنها مجرد التزام قانوني بحت لا أداة لخدمة مصالحها وتحقيق أهدافها .

9 - مساهمة مديرية كبريات المؤسسات DGE في مساعدة المؤسسات على تسيير التزاماتها الجبائية بإنشائها لموقع "JIBAYATIC TELEDECLARATION" ، الذي ساهم في الحد من مخاطر المتعلقة بتأخر في التصريحات .

المطلب الثاني : التأكد من صحة الفرضيات

- **الفرضية الأولى : مؤهلات المسير الجبائي ومعارفه تقلل وحد من المخاطر الجبائية**

بناء على الجدول (4.2) نقول أن مؤهلات المسير الجبائي تقلل وتحد من المخاطر الجبائية ، لان جهل المسير بالتزامات المؤسسة تجاه إدارة الضرائب و بآجال التصريحات يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية ، وعليه تتأكد الفرضية الأولى .

- **الفرضية الثانية : وجود وظيفة جبائية داخل المؤسسة يعمل بشكل كبير وفعال للحد من المخاطر الجبائية**

من خلال الإجابات المبينة في الجدول رقم (5.2) نقول أن وجود وظيفة جبائية إضافة الى نظام الرقابة الجبائية الداخلية في المؤسسة قد ساعد كثيرا في الحد والتقليل من المخاطر الجبائية . وعليه كذلك تتأكد صحة الفرضية الثانية .

- **الفرضية الثالثة : ارتفاع التكاليف الجبائية نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة للالتزامات الجبائية .**

من خلال عرضنا لأهم المخاطر الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة وأسبابها ومن خلال الجدول رقم (6.2) نؤكد أن التكاليف الجبائية المرتفعة هو نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة لمختلف الالتزامات التشريعية .

الجدول رقم : (7.2) ملخص نتائج الفرضيات

اتجاه الفرضية	النتيجة
– مؤهلات المسير الجبائي ومعارفه تقلل وتحد من المخاطر الجبائية	متفق مع الفرضية
– وجود وظيفة جبائية داخل المؤسسة يعمل بشكل كبير وفعال للحد من المخاطر الجبائية .	متفق مع الفرضية
– ارتفاع التكاليف الجبائية نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة للالتزامات الجبائية .	متفق مع الفرضية

المصدر : من إعداد الطالب

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية للتنقيب في حاسي مسعود ، وإجراءنا لعدة مقابلات مع مسيرين جبائيين داخل المؤسسة والملاحظة والاطلاع على مختلف الوثائق والتصريحات التي ساهمت بشكل كبير في بناء هده الدراسة ، واستخلصنا منها التالي اهتمام المؤسسة بالجانب الجبائي قلل من التكاليف الإضافية التي كانت تتحملها سابقا رغم أنها لم تصل الى المستوى المطلوب من التسيير الذي يرى أن الضريبة يمكن تحويلها لخدمة أهداف المؤسسة ، إضافة الى توفيرها لتكوينات في الجباية لعمالها والذي ساهم بشكل كبير في زيادة التحكم الجيد في المصلحة وتفادي المخاطر الجبائية المحتملة.

الخاتمة

الخاتمة :

تسعى جميع المؤسسات الاقتصادية الى تطوير قدراتها المالية من خلال تعظيم أرباحها والوسيلة الوحيدة لبلوغ ذلك التحكم الجيد في مختلف التكاليف والتي من أهمها التكاليف الجبائية التي ازداد الاهتمام بها من خلال سعي المؤسسات الكبرى الى النشاط في الجنات الضريبية أو البحث عن الوسيلة المثلى لتقليل من المخاطر الجبائية ، فكانت هذه الأداة المثالية أو ما أصطلح عليه بالتسيير الجبائي ، فالهدف الأساسي منها هو التحكم في المخاطر الجبائية أي جعل هذه الأخيرة في حدها الأدنى حيث يعتبر التسيير الجبائي أ داة استباقية ، وقائية تأتي قبل المراجعة الجبائية ، ومن هنا ظهرت اشكاليتنا " **ماهو الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ؟**

التسيير الجبائي لا يمكن استغلاله إلا إذا كان المكلف بتسيير الضريبة في المؤسسة يتميز بالمستوى معرفي بالنصوص الجبائية مما يتيح له الفهم الصحيح لها ، وتطبيقها بالطريقة الصحيحة ومستوى الانضباط في العمل والتنظيم يساعد في زيادة فعالية التسيير وهذا غير كافي فلابد من التعاون بين أفراد المصلحة من أجل ضمان تسيير جبائي فعال ، ومن أجل محاولة حل هذه الإشكالية قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين حيث خصصنا الفصل الأول للحديث عن التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية ومختلف المخاطر والخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي الجزائري ولمحة عن القانون الجبائي ليمهد لنا الطريق لدخول في الفصل الثاني الذي هو عبارة عن دراسة ميدانية قمنا بها في المؤسسة الوطنية للتنقيب الواقعة بحاسي مسعود ورقلة ، اختيارانا للمؤسسة جاء مع تناسبها مع الموضوع حيث قمنا بدراسة الوثائق المتعلقة بالجباية مثل التصريحات والقوانين التي زادت من معلوماتنا وأثرت الموضوع ، حيث عرضنا مختلف المخاطر التي واجهتها المؤسسة خلال فترة دراستنا الممتدة من 2014 الى 2017 وطرق تسييرها جبائيا وحاولنا من خلال المقابلات تقييم مختلف المخاطر المرتبطة بفرضياتنا واستخلصنا الآتي :

- الفرضية الأولى : مؤهلات المسير الجبائي ومعارفه تقلل وتحد من المخاطر الجبائية

بعد عدة مقابلات قمنا بها وتقييمنا لمختلف الإجابات المتحصل عليها والتي على أساسها حكمنا أن مؤهلات ومعارف المسير الجبائي المسؤول عن مختلف التصريحات الجبائية تساعد بشكل كبير في

التقليل من المخاطر الجبائية وإمكانية اكتشافها قبل وقوعها ، وبناءا على دلك نؤكد صحة الفرضية الأولى .

- **الفرضية الثانية : وجود وظيفة جبائية داخل المؤسسة يعمل بشكل كبير وفعال للحد من المخاطر الجبائية وتسييرها**

تحقق المؤسسة الوطنية للتنقيب رقم أعمال كبير جدا نظرا لزيادة نشاطها ، وعليه فان مبالغ الضرائب المفروضة عليها تكون جد مرتفعة ومند سنة 2014 بعد إعادة الهيكلة سعت المؤسسة الى الاهتمام بالوظيفة الجبائية والتي شكلت مخطر ا بالنسبة لها ، حيث لاحظنا خلال ثلاث سنوات التي قمنا بدارستها بأن وجود وظيفة جبائية في المؤسسة ساهم في التحكم في التكاليف الجبائية الإضافية التي قد تنتج نتيجة إهمال أو أخطاء ، وعليه نؤكد صحة فرضية الثانية.

- **الفرضية الثالثة : ارتفاع التكاليف الجبائية نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة للالتزامات الجبائية**

إن عدم احترام المؤسسة لمختلف الالتزامات والتشريعات الجبائية يعرضها لعقوبات وغرامات مالية وبالتالي ارتفاع التكاليف الجبائية هو نتيجة حتمية لعدم احترام المؤسسة لهده الالتزامات ، وعليه تتأكد صحة الفرضية الثالثة .

نتائج وتوصيات

- التسيير الجبائي الفعال يرتبط أساسا بمدى كفاءة العنصر البشري الذي يسير الوظيفة الجبائية ، والنظرة الواسعة للجباية .
- وجود وظيفة جبائية في المؤسسة مع وجود أشخاص مؤهلين ودوي خبرة يضمن تسيير جبائي فعال
- على المؤسسة توسيع رؤيتها في ما يخص الجانب الجبائي لخدمة مصالحها مستقبلا .
- توفير المزيد من التكوينات والتربصات للعمال من أجل تحسين فعالية أداء الوظيفة الجبائية .

آفاق الدراسة :

- أثر التسيير الجبائي في تدنئة التكاليف الجبائية في المؤسسات الخاصة
- تسيير الجبائي الحديث في المؤسسات الجزائرية

المراجع

■ **الكتب باللغة العربية**

- يوسف مامش ، ناصر دادي عدون ،" بعنوان أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي ، الطبعة الأولى ، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر

■ **كتب باللغة الأجنبية**

- Jaque Duhem,Michel jammes, audit et gestion fiscal de l'entreprise,edition EFE,paris,1996
- Christine collette , **gestion fiscal des entreprise,**ellipse,paris,1998
- Richard chotin ,**Le fisc la petite entreprise et l'expert comptable jeux d'acteur et stratégie judicieuse**, paris.

■ **الأطروحات والرسائل**

1 الاطروحات والرسائل باللغة العربية

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

- وسيلة طالب، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية** ،حالة الجزائر، مذكرة ماجيستير غير منشورة ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر،2004
- حفاي عبد القادر، **تسيير الخطر الجبائي في المؤسسات حالة شركات الأموال في اطار التشريع الجبائي** ،جامعة الاغواط ،الجزائر،2005
- " زرقون عمر الفاروق " **بعنوان انعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية** "،مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،الجزائر،2011 .
- حميداتو صالح ، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية** بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية وعلوم التسيير، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2012
- صابر عباسي " **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية** ، دراسة حالة قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة –الجزائر ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012

- ياسر حلواجي ، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي دراسة حالة مؤسسة اقتصادية** ، مذكرة ماستر ، جامعة الوادي ، 2013

2 -الأطروحات والرسائل باللغة الأجنبية :

- Ines menchaoui,identification et impact des pratiques de gestion fiscalesur la performance fiscale des groupes , thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en , de societes :une etude menee dans le contextetunisien ,universite ,societes» universite de franche-comteecoledoctorale «langages, espaces, temps, sciences de gestion ,le 15 janvier 2015 , tunis el manarfaculte des sciences economiques et de gestion de tunis

- Mohamed ben hadjsaad , L'audir fiscal dans les pm :proposition d'un demarche pour l'expert – comptable ,mémoire pour l'obtentiondudiplomed'expertcomptable ,faculté des science économiques et des gestion de sfax,université de sfax,2008,2009
- Keith R.Fevurly ,"Income tax planning and management ,2018.

■ **مقالات ، ملتقيات ، محاضرات**

- "زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ، الجزائر 15/14 أفريل 2009

- دكتورة حجار مبروكة ،محاضرات في القانون الجبائي ،جامعة محمد بوضياف،مسيلة،2018/2017

■ **المقابلات الشخصية**

- إسلام تقي الدين، موظف مصلحة الجباية ، المؤسسة الوطنية للتنقيب
- عكاني جمال ، رئيس قسم المحاسبة ، المؤسسة الوطنية للتنقيب

■ **القوانين**

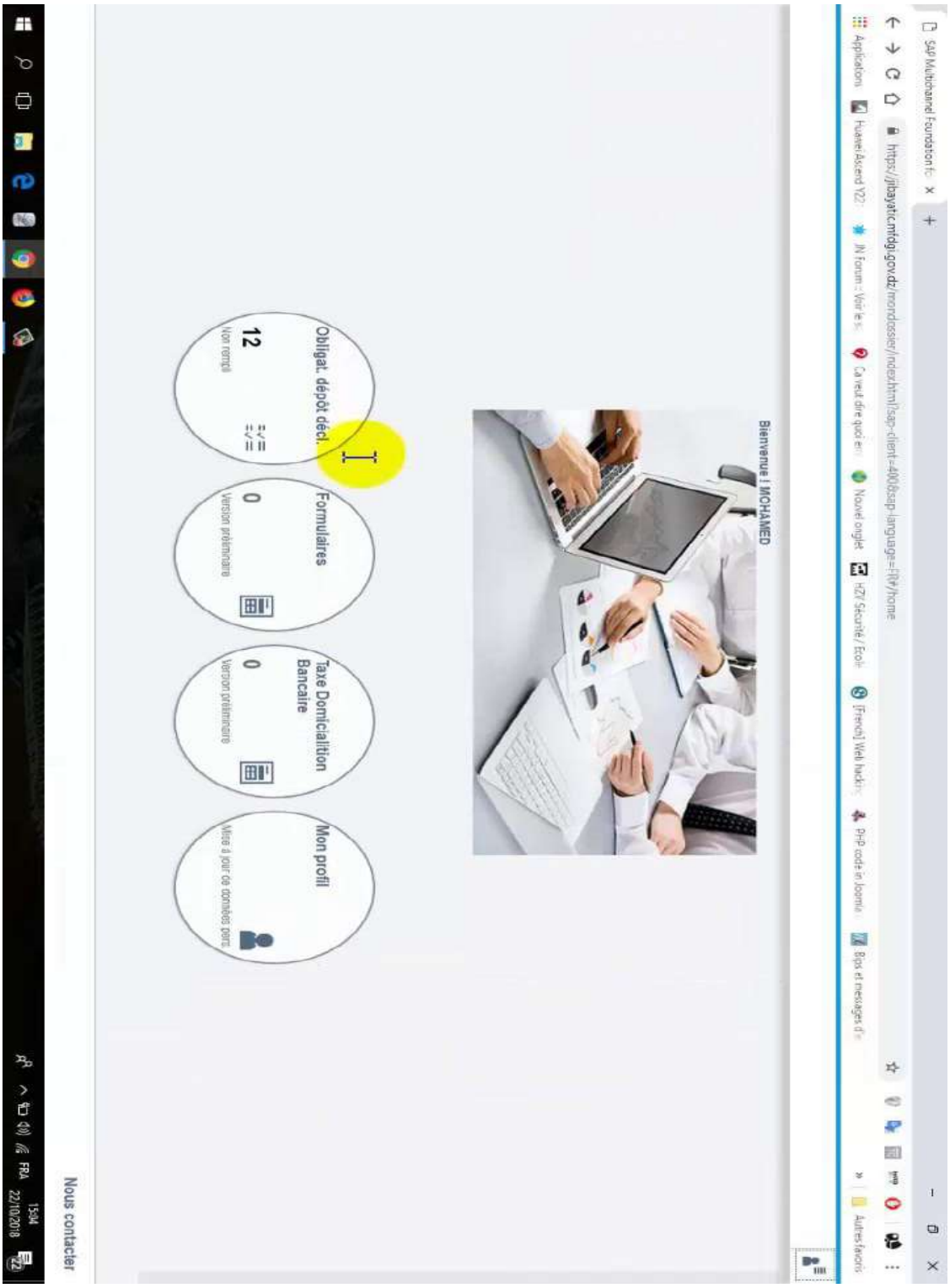
- قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية ، 2018/2019
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية ، 2018/2019

■ **مواقع الانترنت**

- موقع المديرية العامة للضرائب ، www.Mfdgi.gov.dz

الملاحق

الملحق : 01


SAP Multichannel Foundation f
https://jibayatic.mfdgi.gov.dz/mondossier/index.html?sap-client=400&sap-language=FR#/home
Applications
Huawei Ascend Y2
JN Forum :: Voir le s
Ça veut dire quoi en
Nouvel onglet
HZF Sécurité / Ecol
[French] Web hacki
PHP code in Joomla
Bips et messages d'
Autres favoris
Bienvenue ! MOHAMED
Obligat. dépôt décl.
12
Mon compt
Formulaires
0
Version préliminaire
Taxe Domiciliation Bancaire
0
Version préliminaire
Mon profil
Mise à jour de données pers
Nous contacter
FRA
15:04
22/10/2018

الملحق : 02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République algérienne Démocratique et populaire

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات

Coordonnées

Tin : 00004731

Nif : 099930012272041

Raison sociale : **ENAFOR SPA**

Période Concernée : Mois:01 / Année:2017 / Montant T.A.P (2%):69856926.00 DA

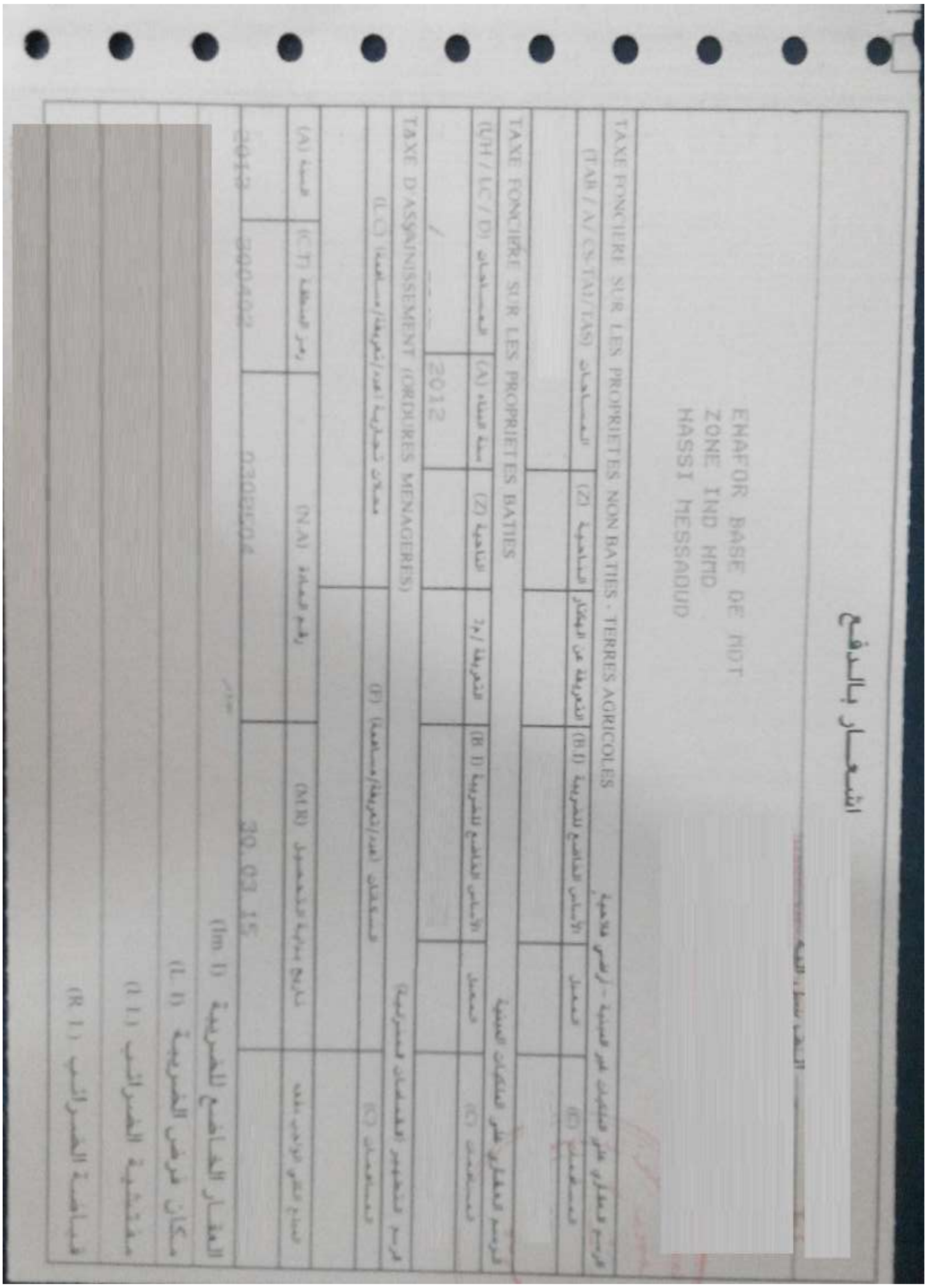
Code Wilaya	Wilaya	Code Commune	Commune	Montant TAP
01	ADRAR	0109	TIMIMOUN	1909113.00
01	ADRAR	0114	TAMANTIT	1740049.00
01	ADRAR	0116	TINERKOUK	753888.00
03	LAGHOUAT	0306	HASSI R'MEL	6012729.00
08	BECHAR	0818	KERZAZ	2682250.00
11	TAMENRASSET	1108	IN SALAH	8610009.00
30	OUARGLA	3004	HASSI MESSAOUD	25398754.00
30	OUARGLA	3005	ROUISSAT	853355.00
30	OUARGLA	3013	TOUGGOURT	1243815.00
30	OUARGLA	3021	EL BORMA	1560619.00
33	ILLIZI	3303	DEBDEB	88822.00
33	ILLIZI	3304	BORDJ OMAR DRISS	7254468.00
33	ILLIZI	3306	IN AMENAS	9450021.00
47	GHARDAIA	4708	ZELFANA	359483.00
47	GHARDAIA	4709	SEBSEB	1939551.00

7-02-2017 *1/1* *Repartition TAP*

الملحق : 03

Code Wilaya	Wilaya	Code Commune	Commune	T.A.P Commune
01	ADRAR	0104	REGGANE	101,278.00
01	ADRAR	0108	TSABIT	2,593,184.00
01	ADRAR	0109	TIMIMOUNE	801,296.00
01	ADRAR	0114	TAMANTIT	1,518,609.00
01	ADRAR	0122	BOUDA	3,967,378.00
11	TAMANRASSET	1103	IN GHAR	1,511,539.00
11	TAMANRASSET	1108	IN SALAH	18,931,089.00
30	OUARGLA	3004	HASSI MESSAOUD	17,963,512.00
30	OUARGLA	3005	ROUISSAT	2,053,843.00
30	OUARGLA	3013	TOUGGOURT	3,856,453.00
30	OUARGLA	3021	EL BORMA	2,944,909.00
32	EL BAYADH	3204	BREZINA	1,471,044.00
32	EL BAYADH	3216	EL BNOUD	2,888,001.00
33	ILLIZI	3301	ILLIZI	667,780.00
33	ILLIZI	3303	DEB DEB	1,099,368.00
33	ILLIZI	3304	BORDJ OMAR DRISS	19,282,194.00
33	ILLIZI	3306	IN AMENAS	7,471,150.00
47	GHARDAIA	4704	BERRIANE	2,006,878.00
SOUS TOTAL T.A.P				**91,129,505.00**

الملحق : 04



الإشعار بالدفع

EHAFOR BASE DE HDT
ZONE IND HMD
HASSI MESSAOUD

TAXE FONCIERE SUR LES PROPRIETES NON BATIES - TERRES AGRICOLES

(TAB / A/ CS-TAI/ TAS) المساحات | (Z) المنطقة | (B.I) الأساس الخاضع للضريبة | مجمل | (C) المساهمات

TAXE FONCIERE SUR LES PROPRIETES BATIES

(UH / LC / D) المساحات | (A) سنة البناء | (Z) المنطقة | التعريفة م/2 | (B I) الأساس الخاضع للضريبة | مجمل | (C) المساهمات

/ | 2012

TAXE D'ASSAINISSEMENT (ORDURES MENAGERES)

(L.C) | (F) | (C) المساهمات

(A) السنة | (C.T) رمز المنطقة | (N.A) رقم المادة | (M.R) تاريخ بداية التحصيل | المبلغ الذي يجب دفعه

2013 | 300402 | 0300504 | 30 03 15

(Im I) العقار الخاضع للضريبة

(L I) مكان فرض الضريبة

(I I) مفتشية الضرائب

(R I) قباضة الضرائب

المحتويات :

الإهداء ..... III.
الشكر ..... IV.
الملخص ..... V.
قائمة المحتويات ..... VI.
قائمة الجداول ..... VIII.
قائمة الأشكال البيانية ..... IX.
قائمة الملاحق ..... X.
قائمة الاختصارات والرموز ..... XI.
المقدمة ..... أ

الفصل الأول : الأسس النظرية للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية 01

المبحث الأول : الإطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية 03

المطلب الأول : ماهية التسيير الجبائي 03

الفرع الأول : التسيير الجبائي حسب المدرسة الفرنكوفونية 03

الفرع الثاني : مميزات التسيير الجبائي 04

الفرع الثالث : مبادئ التسيير الجبائي وحدوده 06

المطلب الثاني : ماهية المخطر الجبائي 09

الفرع الأول : مفهوم المخطر الجبائي 09

الفرع الثاني : مصدر المخطر الجبائي 10

الفرع الثالث : مظاهر المخطر الجبائي 12

المطلب الثالث : دور التسيير الجبائي في تدنئة التكاليف الجبائية 17

المبحث الثاني : التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري..20

المطلب الأول : القانون الجبائي الجزائري 20

الفرع الأول : مفهوم القانون الجبائي 20

الفرع الثاني: مصادر القانون الجبائي 20

المطلب الثاني : الخيارات الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري 21

الفرع الأول : مفهوم وأشكال الخيار الجبائي 21

الفرع الثاني : آثار الخيارات الجبائية 23

المطلب الثالث : المخاطر الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري 24

الفرع الأول : الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات 25

الفرع الثاني : عقوبات النقص والغش في التصريحات 26

الفرع الثالث : مخاطر الاختيارات الجبائية الخاطئة 27

المبحث الثالث : مراجعة الدراسات السابقة حول الموضوع 33

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية 33

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية 35

المطلب الثالث : مميزات الدراسات الحالية 36

الفصل الثاني : دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR 39

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الوطنية للتنقيب ENAFOR 41

المطلب الأول : نشأة وتطور المؤسسة 41

المطلب الثاني : نظرة حول مديرية المالية والمحاسبة 44

الفرع الأول : تقديم المديرية 44

الفرع الثاني : أقسام المديرية 45

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي 50

المبحث الثاني : التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للتنقيب 51

المطلب الأول : أهم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة 51

المطلب الثاني : المخاطر الجبائية للمؤسسة وتسييرها 55

المطلب الثالث : تقييم المخاطر الجبائية 57

الفرع الأول : مخاطر متعلقة بمؤهلات المسير الجبائي 57

الفرع الثاني : مخاطر متعلقة بالوظيفة الجبائية 58

الفرع الثالث : أخطار متعلقة بالالتزامات والتشريعات الجبائية 59

المبحث الثالث : نتائج الدراسة 60

المطلب الأول : عرض النتائج..... 60

المطلب الثاني : التأكد من صحة الفرضيات 61

خاتمة :.....64

مراجع: 67

ملاحق: 70

الفهرس: 75