2003 TH 06

رقم الترتيب : .....
الرقم التسلسلي : .....

جامعة ورقـــلة
كليـــــة الحقوق والعلوم الاقتصاديـــة
قســـم العلوم الإقتصادية

الوحدة 4
9/18

مذكـــــرة
مقدمة لنيـــل شهـــادة الماجستير في العلوم الإقتصادية
فـــرع : إدارة الأعمال

من إعداد الطالب : محمد عادل عياض

الموضوع :

محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات

حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري

نوقشت علنا بتاريخ :25 جـــوان 2003

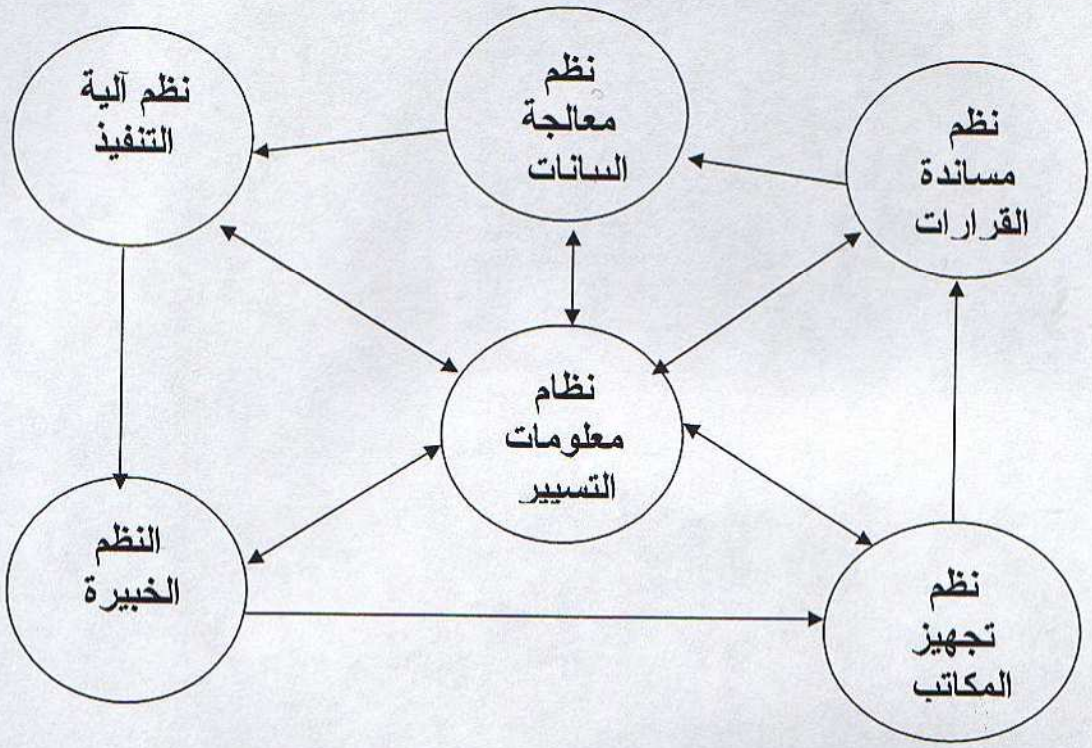
أمام اللجنة المكونة من :

الدكتور : محمـــد بـــراق.....أستاذ محاضر(المـــدرسة العلـــيا للتـــجارة) رئيسا
الدكتور : عبد المجيد قدي.....أستاذ التـــعلـــيم العـــالـــي(جامعة الجزائر) مقررا
الدكتور : ابراهيم بختي.....أســـتاذ محـــــاضـــر(جـــامـــعة ورقلة) مناقشا
الدكتور : مقدم عبيرات.....أستاذ محـــــاضر (جامعة الأغـــواط) مناقشا
السيـــد : محمد الأمين حمدي.....أستاذ مساعد مكلف بالدروس(جامعة ورقلة) خبيرا

السنة الجامعية : 2003/2002

الذي تتم من خلاله عملية التكامل بين أنظمة المعلومات المختلفة (نظم تشغيل البيانات، نظم التجهيز الآلي للمكاتب، نظم دعم القرارات، نظم دعم الإدارة العليا, النظم الخبيرة).

الشكل رقم 3: نظام معلومات التسيير محور التكامل بين أنظمة المعلومات



المصدر: د.سعد غالب ياسين، مرجع سابق، ص 43

الهدف الأساسي من نظم المعلومات هو خدمة عمليات صنع القرار[1] لذالك فإنه يمكن تتبع مختلف مراحل صنع القرار الذي يأخذ في الاعتبار الجانب الجبائي من أجل إظهار الدور الذي تلعبه نظم المعلومات في كل منها. على سبيل المثال نذكر:

- أهم شيء أثناء تحديد المشكل هو مسح البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛ وهنا تفيد نظم المعلومات المبينة على الحاسب الآلي من خلال الكم الهائل للمعلومات الذي تم تخزينه سابقا؛
- تفيد نظم المعلومات – من خلال نماذج التخطيط والتنبؤ التي تشتمل عليها – في توفير العديد من النماذج الرياضية والكمية التي تساعد على التعرف على مختلف الخيارات وتقييمها. كما أن النظم الخبيرة تساعد في إظهار بدائل للحل وتساهم في التنبؤ بنتائج كل الخيارات الجبائية المتاحة؛
- نظم دعم القرار تسهم عن طريق إجراء التقييم الكمي للخيارات وكذالك من خلال تحليل الحساسية؛
- تنفيذ القرار يتطلب إقناع الأطراف المشاركة (من بينها المسير الجبائي) بالقرار المتخذ، أي ضرورة الاتصال بالأطراف المعنية بالقرار؛ هنا يمكن إستخدام نظم دعم القرار في إجراء هذه الاتصالات من خلال شبكات الحاسب الآلي. كما يمكن إستخدام النظم الخبيرة في عمليات التفسير والتبرير المصاحبة للقرار الذي قد يكون عكس توقعات المسير الجبائي، إذ قد يتم إهمال الجانب الجبائي في إتخاذ القرار وذالك نتيجة لضعف إرتباط أو معنوية المتغير الجبائي في الدالة الكلية للقرار.

[1]- د.سعد غالب ياسين, مرجع سابق, ص81.

الإهـــــــداء

أهـــدي ثمرة هــذا العمــل إلـــى:

والدي العزيزين أطال الله عمرهما ووفقني إلى أداء واجباتي تجاههما

جدتـــي الغاليـــة أمدها الله بوافر الصحة والعافية

إخوتي الأعزاء

كل أفراد العائلة

كل من درسني وتشرفت بالتعلم على يديـــه

كل الأصدقاء والزملاء

الشكـــــر

الحمد والشكر لله على إفضاله وإنعامـــه وأسأله اللطف والتوفيق فيما هو آت من سابق قضائه

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور عبد المجيد قدي على توجيهاته وتصويباته التي ساهمت بشكل كبير في إتمام وإستكمال هذا العمل، فشكرا جزيلا لكم أستاذي الفاضل

شكر خاص للمدير الجهوي للصندوق الوطني للسكن بورقلة السيد سليمان بن هجيرة الذي شجعني وساعدني على متابعة الدراسة، فشكرا لكم سيدي الكريم

كما أشكر كل من ساهم من قريب أومن بعيد في توفير الظروف المناسبة لإنجاح الدفعة الأولى ماجستير إدارة أعمال

أتوجه بالشكر إلى كل إطارات وموظفي المديرية الجهوية للصندوق الوطني للسكن بورقلة على تشجيعهم وتعاونهم

كما أشكر كل من إهتم بهذا العمل وسأل عن ظروف القيام به وتمنى لي النجاح في إتمامه

شكر خاص للأساتذة الزملاء: العربي عطية، أحمد عبادو وعمارة بن عمارة على تشجيعهم

شكر خالص للصديقين الغاليين سليم وهارون

كما أشكر الزملاء والأصدقاء: محمد العربي، إلياس، ميلود، منير، جمال، سيد علي، عبد الناصر، هشام، لزهر، الطيب، لحسن، عبد البارئ، أمين، بلقاسم، بلخير، ياسين

ملـــــــخص

تعتبر الجباية محورا مشتركا بين المالية و المحاسبة و القانون، كما تعتبر متغير استراتيجي فعال مدمج داخل منظومة التسيير في المؤسسة .

و بالتالي فهذا المتغير يشكل أداة فعالة في عمليات التسيير و مختلف الدورات الاقتصادية للمؤسسة، كما تشكل هامش مناورة تستخدم من طرف المسير حسب مراحل حياة المؤسسة أو النشاط و هي : الإنشاء، التوظيف، النمو، و تغيير النشاط .

و بما أن الجباية هي أحد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة، وتتميز بدرجة كبيرة من التغير تعكس من خلاله توجهات الدولة على كافة المستويات. يتطلب هذا التغير متابعة ودراسة جيدة ومعمقة للمعطيات الجبائية التي تصبح من بين محددات إتخاذ القرار في المؤسسة. ويتأكد هذا الأمر، عندما تنشط المؤسسة في سوق يتميز بالمنافسة الشديدة، مما يجعل من التحكم في الأعباء (والتي من بينها العبء الضريبي) وسيلة للحصول على ميزة تنافسية تسمح للمؤسسة بالتميز على منافسيها.

و هذا ما يعمل المسير على تحقيقه من خلال التسيير الجبائي و دوره في اقتناء الفرص المستقبلية و تفادي مختلف التهديدات، و من هنا تبرز أهمية الجباية في تسيير المؤسسة و خصوصا استخدام هذا المجال ضمن مختلف عمليات اتخاذ القرار القصيرة و الطويلة الأجل .

الكلمات المفتاح : التسيير الجبائي، المؤسسة، جباية التمويل

Résumée

La fiscalité se situe entre Finance – Comptabilité et Droit . elle est également une variable active de stratégie et en cela s'intègre totalement dans la gestion des entreprises .

Son apparent complexité est, en réalité, un faux problème :
Elle taxe des opérations et des faits économiques. Donc, il est logique d'aborder la fiscalité en suivant les différentes étapes de la vie de l'entreprise : création, fonctionnement, croissance, mutation des structures .

Le management fiscal est une notion assez nouvelle, mal connue par l'entreprise algérienne, ses spécificités réside dans l'intégration de l'aspect fiscal dans les différentes décisions de l'entreprise pour le long et le court terme .

Le management fiscal de l'entreprise consiste à maîtriser la charge fiscale de l'entreprise dans sa gestion courant et à optimiser l'aspect fiscal des choix stratégiques de l'entreprise sans pour autant user de manœuvres frauduleuse .

Mots clés : management fiscal, entreprise, fiscalité de financement

المحتويـــــات

الصفحة

الإهداء
الشكر
المحتويات
قائمة الجداول
قائمة الأشكال البيانية
قائمة الملاحـق
المقدمـــــة I
الفصل الأول: محاولة تحديد ماهية التسيير الجبائي للمؤسسات 1
مدخـــل 2
المبحث الأول: مضمون التسيير الجبائي 3
المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي 3
I- تعريف التسيير الجبائي 3
II- مميزات التسيير الجبائي 4
المطلب الثاني: أسس وأهداف التسيير الجبائي 6
I- الأسس القانونية والإقتصادية 6
II- أهداف التسيير الجبائي 7
المبحث الثاني: مبادئ التسيير الجبائي وحدوده 10
المطلب الأول: مبادئ التسيير الجبائي 10
I- مبدأ الحرية في التسيير (Principe de la liberté de gestion) 10
II- مبدأ عدم التدخل في التسيير (Principe de la non immixtion) 10
المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي 11
I- التعسف في إستعمال الحق (L'abus du droit) 11
II- نظرية التصرف غير العادي في التسيير (L'acte anormal de gestion) 15
المطلب الثالث: الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسييري 17
I- الخطأ المحاسبي 17
II- الخطأ في القرار التسييري 18
المبحث الثالث: التسيير الجبائي: المؤهلات والبدائل 19
المطلب الأول: مؤهلات المسير الجبائي 19
I- التحكم في تقنيات التسيير 19
II- التحكم في الجباية 19
III- التحكم في تقنيات المحاسبة 20
IV- المعرفة القانونية 20
المطلب الثاني: الخيار الجبائي 20
I- مفهوم وأشكال الخيار الجبائي 20
II- آثار الخيارات الجبائية 22
المطلب الثالث: خطوات التسيير الجبائي 22
I- مراحل التسيير الجبائي 22
II- معوقات التطبيق 25
III- أهمية نظم المعلومات 25
خلاصة الفصل 27

الصفحة

الفصل الثاني: بعض عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال 28
مدخـــل 29
المبحث الأول: الرسم على القيمة المضافة 30
المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة 30
I- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة 30
II- الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة 31
III- التطبيق الإقليمي للرسم على القيمة المضافة 33
المطلب الثاني: طرق تطبيق الرسم على القيمة المضافة 33
I- الحدث المنشئ للرسم 33
II- الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع 34
III- الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم 35
المطلب الثالث: تسديد الرسم على القيمة المضافة 37
I- النظام العام 37
II- نظام الإقتطاع من المصدر 38
III- نظام الأقساط 38
المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات 38
المطلب الأول: ميدان تطبيق الضريبة على أرباح الشركات 38
I- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات 38
II- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات 39
III- الإعفاءات والأنظمة الخاصة 39
المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي 39
I- مفهوم الربح الخاضع للضريبة 39
II- الإيرادات المعتبرة 39
III- الأعباء القابلة للخصم 40
المطلب الثالث: التصفية والدفع 43
I- معدلات الضريبة 43
II- تسديد الضريبة 43
III- الموطن الجبائي للشركة 44
المبحث الثالث: حقوق التسجيل 45
المطلب الأول: تأسيس الشركة 45
I- الحصص البسيطة (Les apports purs et simples) 45
II- الحصص بمقابل (Les apports à titre onéreux) 45
III- الحصص المختلطة (Les apports mixtes) 45
المطلب الثاني: التغيرات التي تحدث على الشركة 45
I- التمديد والتحويل (Prorogation et transformation) 46
II- تعديل رأس المال 46
III- التنازل عن جزء من الحصص 47
المطلب الثالث: زوال وإنقضاء الشركة 48
I- الحل والتصفية (Dissolution et liquidation) 48
II- قسمة الشركة 49
III- الإندماج والإنفصال (Fusion et scission) 50
خلاصة الفصل 51

الصفحة

الفصل الثالث: أثر الجباية على خزينة المؤسسة 52
مدخـــل 53
المبحث الأول: تسيير الخزينة 54
المطلب الأول: رهانات تسيير الخزينة 54
I- مفهوم الخزينة 54
II- أهداف تسيير الخزينة 54
III- الدور الإستراتيجي للخزينة 55
المطلب الثاني: موازنة الخزينة (Budget de la trésorerie) 55
I- تقديرات الخزينة وصعوبة إعدادها 57
II- إعداد موازنة الخزينة 58
III- متابعة ومراقبة موازنة الخزينة 62
المبحث الثاني: أثر الرسم على القيمة المضافة على خزينة المؤسسة 64
المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة وإحتياجات التمويل 64
I- القواعد الجبائية المنشأة لأثر ر.ق.م على الخزينة 64
II- العوامل المنشأة لقرض ر.ق.م (Crédit T.V.A) 65
المطلب الثاني: تسيير قروض الزبائن والموردين (Crédits clients et fournisseurs) 67
I- الأثر المالي لقرض الزبائن (آجال دفع الزبائن) 68
II- الأثر المالي لقرض الموردين (آجال الدفع للموردين) 69
المطلب الثالث: السندات المكفولة (Les obligations cautionnées) 70
I- السندات المكفولة في التشريع الجزائري 70
II- محدودية إستعمال السندات المكفولة 71
المبحث الثالث: أثر الضريبة على أرباح الشركات على الخزينة 73
المطلب الأول: أثر نظام التسديدات التلقائية (Systèmes des paiements spontanés) 73
I- حساب متوسط الفارق الزمني 73
II- نتيجة المؤسسة تنمو إيجابيا 74
III- نتيجة المؤسسة تتطور سلبيا 75
المطلب الثاني: أثر نظام الإقتطاع من المصدر 75
I- المؤسسة تخضع لنظام الإقتطاع من المصدر 75
II- المؤسسة توزع مداخيلا تخضع لنظام الإقتطاع من المصدر 76
خلاصة الفصل 76

الفصل الرابع: التسيير الجبائي لنتائج المؤسسة 77
مدخـــل 78
المبحث الأول: من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية 79
المطلب الأول: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية 79
I- النتيجة المحاسبية 79
II- النتيجة الجبائية 79
III- الإختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية 79
المطلب الثاني: قواعد معالجة الأعباء والإيرادات 80
I- الأعباء القابلة للخصم 80
II- الإيرادات المعتبرة 82

الصفحة

المبحث الثاني: تسيير الأرباح 83
المطلب الأول: المعالجة الجبائية للإهتلاكات 83
I- الإهتلاك 83
II- أنواع الإهتلاكات 85
III- الإختيار بين أشكال الإهتلاكات 87
IV- الإهتلاك المؤجل (Amortissement différé) 90
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للمؤونات 92
I- المؤونات 92
II- شروط خصم المؤونات 94
III- مصير المؤونة (معالجة المؤونة) 95
IV- المؤونات النظامية (Les provisions réglementées) 96
المبحث الثالث: تسيير العجز 97
المطلب الأول: الترحيل الأمامي للعجز (Le report en avant des déficits) 98
I- الترحيل الأمامي للعجز 98
II- الترحيل الأمامي للإهتلاك المعتبر مؤجلا (Amortissement réputé différé) 100
المطلب الثاني: الحد من نتائج إختيار المؤسسة لتضييق فترة ترحيل العجز 103
I- فائض القيمة طويل الأجل وتسيير العجز 103
II- تحديد (Limitation) العجز المرحل عند وجود قرض ضريبي ورصيد جبائي 104
III- حرية إعادة التقييم للميزانية (La réévaluation libre) 105
IV- تحميل العجز على إعانات الإستثمار 106
المطلب الثالث: الترحيل الخلفي للعجز (Report en arrière des déficits ou Carry-Back) 107
I- المبدأ 107
II- شروط الإستفادة من الترحيل الخلفي 107
III- إستعمال الحق الجبائي (Créance fiscale) 108
خلاصة الفصل 108

الفصل الخامس: النظام الجبائي وتمويل المؤسسة 109
مدخـــل 110
المبحث الأول: النظام الجبائي للتمويل الذاتي 111
المطلب الأول: التمويل الذاتي 111
I- القدرة على التمويل الذاتي والتمويل الذاتي 111
II- أنواع ودور التمويل الذاتي 114
المطلب الثاني: الإهتلاكات والمؤونات 116
I- الإهتلاكات 116
II- المؤونات 118
المطلب الثالث: الأرباح والإحتياطات 119
I- الأرباح 119
II- الإحتياطات النظامية والتمويل الذاتي 120
المبحث الثاني: النظام الجبائي للأموال الخاصة 121
المطلب الأول: الإعانات 122
I- أصناف الإعانات 122
II- القواعد الجبائية المطبقة على الإعانات 122

الصفحة

المطلب الثاني: إعادة تقييم الميزانية 124
I- مفهوم إعادة التقييم 124
II- أهداف إعادة التقييم 125
III- النظام الجبائي لفائض إعادة التقييم 125
المبحث الثالث: النظام الجبائي للإقتراض 126
المطلب الأول: القرض البنكي والسندي 126
I- المعالجة الجبائية للقرض البنكي 126
II- النظام الجبائي للقرض السندي (Emprunt obligataire) 127
المطلب الثاني: الحسابات الجارية للشركاء 129
I- أهمية الحسابات الجارية للشركاء 129
II- شروط خصم الفوائد المدفوعة للشركاء 129
المطلب الثالث: أطروحة "مودغلياني وميلر" (La thèse de Modigliani et Miller) 130
I- منهج الدراسة 131
II- النتيجة 131
III- حدود الأطروحة 131
المطلب الرابع: القرض الإيجاري 131
I- النظام الجبائي للإيجار 132
II- التنازل عن/وحيازة عقد القرض الإيجاري 133
III- شراء الإستثمار عند إنتهاء مدة العقد 134
خلاصة الفصل 135
الخاتمـــة 136
الملاحـــق
قائمة المراجع

قائمـــة الجـــــداول

رقم الجدول	عنوان الجـــدول	الصفحة
الجدول رقم 01:	موازنة التحصيلات للسنة ن	59
الجدول رقم 02:	موازنة التسديدات للسنة ن	60
الجدول رقم 03:	موازنة الرسم على القيمة المضافة	61
الجدول رقم 04:	موازنة الخزينـــة	61
الجدول رقم 05:	حساب متوسط الفارق الزمني	74
الجدول رقم 06:	الإمتياز الناشئ عن نظام التسديدات التلقائية	74
الجدول رقم 07:	العبء الناشئ عن نظام التسديدات التلقائية	75
الجدول رقم 08:	الأصناف الأساسية للأعباء، شروط وحدود خصمها	82
الجدول رقم 09:	معدلات إهتلاك الإستثمارات	86
الجدول رقم 10:	آلية الإهتلاك المؤجل	91
الجدول رقم 11:	أثر حجم الإهتلاك على التمويل الذاتي	117
الجدول رقم 12:	أثر إقتصاد الضريبة الناتج عن الإهتلاك على التمويل الذاتي	117

قائمة الأشكـــال البيانيـــــة

رقم الشكل	عنوان الشـــــكل	الصفحة
الشكل رقم 01:	أشكال تجنب الضريبة	5
الشكل رقم 02:	وضعيات المؤسسة تجاه الضريبة ودور التسيير الجبائي في كل حالة	14
الشكل رقم 03:	نظام معلومات التسيير محور التكامل بين أنظمة المعلومات	26
الشكل رقم 04:	دورة الإعداد الموازناتي	56

قائمة الملاحـــــق

الملحق الأول: مرسوم تنفيذي رقم103-90 مؤرخ في أول رمضان عام 1410هـ الموافق لـ27 مارس1990م، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

الملحق الثاني: مرسوم تنفيذي رقم 250-93 مؤرخ في 08 جمادى الأولى عام 1414هـ الموافق لـ 24 أكتوبر 1993م، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك، الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

الملحق الثالث: مرسوم تنفيذي رقم 336-96 مؤرخ في 29 جمادى الأولى عام 1417هـ الموافق لـ 12 أكتوبر 1996م، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك، الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

الملحق الرابع: أمر رقم 09-96 مؤرخ في 19 شعبان عام 1416هـ الموافق 10 يناير سنة 1996م، يتعلق بالقرض الإيجاري.

المقدمـــــــــــــة

تطور دور الدولة في الإقتصاد مع مرور الزمن، فبعد مفهوم الدولة الحارسة التي تبقى على الحياد ولا تتدخل في الإقتصاد مع ترك تحقيق التوازن الإقتصادي للقانون الطبيعي (قوى العرض والطلب)، بحيث تكتفي فقط بحفظ الأمن؛ أصبحت الدولة اليوم تتدخل في الإقتصاد لضمان توازنه منعا لحدوث الأزمات الإقتصادية التي قوضت مبدأ الحياد.

تعتبر الضريبة (والجباية بشكل عام) من بين الأدوات التي تستعملها الدولة، وهي من بين أدوات السياسة المالية في توجيه الإقتصاد. تطور الهدف من الضريبة مع تطور دور الدولة في الإقتصاد؛ فبعد أن كان هدفا ماليا صرفا يضمن تغطية نفقات الدولة، تطور الأمر ليصبح للضريبة هدف إقتصادي، إجتماعي، ثقافي وسياسي. وعليه، أصبحت الضريبة أداة لخدمة النمو والإستقرار تعويضا لإخفاق السوق في تحقيق ذلك.

أصبح تدخل الدولة في الإقتصاد أمرا مسلما به ولم يعد موضوع جدل في الفكر الإقتصادي، بحيث تحول هذا الجدل إلى حجم ومستوى هذا التدخل. لذا، يجب أن تعمل الجباية الحديثة على تحقيق هدفين أساسيين: الأول هو المردودية المالية من أجل تغطية نفقات الدولة، والثاني هوالتحفيز الإقتصادي؛ وعليه، يجب ألا يتسبب إهتمام الدولة بضمان مصادر تمويل نفقاتها في إعاقة نشأة ونمو المؤسسات. هذه الأخيرة، تشكل نواة أي تطور إقتصادي، و يعكس أداؤها الجيد الصحة الجيدة للإقتصاد.

المؤسسة نظام مفتوح، يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية تتفاعل فيما بينها وتتأثر مجتمعة بالبيئة الخارجية للمؤسسة. تسعى هذه الأخيرة، في توجهها نحو تحقيق أهداف النمو والبقاء، إلى التعامل مع معطيات محيطها من خلال مختلف قراراتها التسييرية، إذ ليس من الحكمة في التسيير تجاهل هذا المحيط بمختلف عناصره، والتي من بينها النظام الجبائي.

الجباية هي أحد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة، وتتميز بدرجة كبيرة من التغير تعكس من خلاله توجهات الدولة على كافة المستويات. يتطلب هذا التغير متابعة ودراسة جيدة ومعمقة للمعطيات الجبائية التي تصبح من بين محددات إتخاذ القرار في المؤسسة. ويتأكد هذا الأمر، عندما تنشط المؤسسة في سوق يتميز بالمنافسة الشديدة، مما يجعل من التحكم في الأعباء (والتي من بينها العبء الضريبي) وسيلة للحصول على ميزة تنافسية تسمح للمؤسسة بالتميز على منافسيها.

من هنا، يتم طرح مفهوم "التسيير الجبائي للمؤسسة" والذي يؤكد على توفر إمكانية للمؤسسة في التعامل مع الجباية وتسييرها خدمة لأهدافها. وضع المؤسسة تجاه الجباية يجب أن لا يكون سلبيا، حيث تكتفي فقط بتلقي عناصر الجباية كمسلمات لا يجب مناقشتها، ولا تلجأ إلى التعامل معها إلا من خلال إجراءات المنازعات التي تستعمل في تصحيح وضعية جبائية غير سليمة. وعليه، يمكن أن تستعمل الجباية للوقاية أو حتى للهجوم من خلال إدراجها ضمن وظيفة التسيير في المؤسسة.

ضمن هذا الإطار من التأثير والتأثر المتبادل بين الجباية كأداة للسياسة الإقتصادية والمؤسسة كمصدر لإنشاء الثروة، يتم طرح إشكالية هذا البحث وهي:

ماهو أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال؟ وكيف يمكن لهذه الأخيرة تسيير جبايتها خدمة لأهدافها دون الوقوع في التهرب أوالغش الجبائي؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح جملة من التساؤلات:

- هل الجباية هي معطى يجب الخضوع له؟ أم إنه من الممكن تسييره للتحكم في أثره على المؤسسة؟
- ما هو الحد الفاصل بين التسيير الجبائي وكل من التهرب والغش الضريبي؟
- ما هو أثر مختلف عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال على هذه الأخيرة؟
- ما هي مجالات التسيير الجبائي التي يتيحها المشرع لشركات الأموال في التعامل مع النظام الجبائي الذي تخضع له؟
- هل النجاح المحدود للتحفيز الجبائي في ترقية الإستثمار راجع إلى مستوى هذا التحفيز أو إلى عدم معرفة المؤسسات لكيفية الإستفادة منه؟
- ماهي أهمية الخيارات الجبائية التي يتيحها التشريع الجبائي الجزائري مقارنة بالتشريعات الجبائية لدول أخرى؟

الفرضيات المطروحة للإجابة على هذه التساؤلات هي:

- القانون الجبائي، مثله مثل فروع القانون الأخرى، يتميز بمرونة تمكن المؤسسة من التعامل/أو تفسير مختلف أحكامه.
- يؤدي إهتمام المشرع الجزائري بمحاربة الغش والتهرب الجبائي إلى التضييق من مجالات التسيير الجبائي.
- يؤثر الإقتطاع الضريبي على شركات الأموال من خلال الأثر المالي الناتج عنه.
- مستوى التحفيز الجبائي ليس هوالمحدد الأساسي لقرار الإستثمار.

الإهتمام بدراسة التسيير الجبائي لشركات الأموال على وجه الخصوص، راجع إلى مميزات هذا النوع من الشركات ودورها الكبير في الإرتقاء بالنشاط الإقتصادي لكونها:

- تفتح مجالا واسعا للشراكة (خاصة شركات الأسهم) بعيدا عن الطابع العائلي الذي غالبا ما يميز شركات الأشخاص؛
- تشجع حركة أسرع وتدفقا أكبر لرأس المال، وبالتالي فهي تساهم بشكل فعال في تعبئة الإدخار؛
- يشجع فصل الذمة المالية للشركة عن الذمة المالية للشركاء (والذين تتحدد مسؤولياتهم بحجم مساهماتهم) على الإقبال على مشاريع إستثمارية ذات مخطر أعلى؛
- توفر تقنيات تمويل عديدة ومتنوعة من خلال طرحها للأسهم والسندات.

وعليه، تعد شركات الأموال (وخاصة شركات المساهمة) أفضل أداة لجمع الأموال المدخرة بهدف إستثمارها للوصول إلى ديناميكية أكبر في النشاط الصناعي، التجاري والمالي. تصل هذه الديناميكية بالإقتصاد إلى مستوى الحداثة و التنافسية.

مجمعات الشركات هي من بين شركات الأموال التي لها ثقل كبير في الإقتصاد الوطني، ولها تسيير جبائي خاص بها. لكن عدم التطرق إليها، كان بالأساس للتركيز على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تلعب دورا كبيرا في التنمية الإقتصادية والمعول عليها لتحقيق ذلك في الإقتصاد الوطني.

تتمثل الأهداف المتوخاة من هذا البحث في:

- تسليط الضوء على مجال حديث نسبيا للتسيير في المؤسسة؛
- الوقوف على مختلف آثار النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال ومدى تشجيعه لها؛
- تحديد أهم عناصر التسيير الجبائي التي يتيحها المشرع لشركات الاموال من خلال بعض أحكامه المطبقة عليها، ومقارنة هذه الخيارات مع تلك التي تمنحها الأنظمة الجبائية لدول أخرى؛
- التعرف على كيفية إستعمال المؤسسة لهذه الخيارات من أجل التخفيف من الأثر المالي للجباية خدمة لأهداف المؤسسة، بما فيها الأهداف الإستراتيجية.

منهج الدراسة سيكون وصفيا تحليليا. إذ سنقوم بتحليل بعض عناصر النظام الجبائي الجزائري ودراسة أثرها على شركات الأموال، ومقارنة ذلك بأنظمة جبائية لدول أخرى.

فيما يخص الدراسات السابقة حول موضوع البحث، فهي تتمحور بالأساس على مذكرات لطلبة معهد الإقتصاد الجمركي والجبائي الكائن بمدينة القليعة، والمقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدرجة الثالثة في المالية العمومية. من بين هذه البحوث نذكر:

- مذكرة بعنوان "Le Management fiscale de l'entreprise" أعدت سنة 1998م من طرف الطالب كمال بن صالح. تناولت هذه المذكرة بالدراسة التسيير الجبائي للمؤسسة في إطار التشريع التونسي، أين تم التطرق إلى التسيير الجبائي بمفهومه الواسع (شركات الأموال والأشخاص ومجمعات الشركات). توصل الباحث في النهاية إلى التأكيد على إمكانية وأهمية التسيير الجبائي للمؤسسة، وأشار إلى أن المؤسسات التونسية لا تزال بعيدة عن ممارسة هذا النوع من التسيير.

- مذكرة بعنوان "La gestion fiscale des société de capitaux" أعدت سنة 1995م من طرف الطالب مصطفى شلالي، والذي تناول فيها بالدراسة أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال. وخلص إلى الإشارة إلى أهم الخيارات الجبائية التي يتيحها التشريع الجبائي لشركات الأموال، وإلى النقائص التي يجب تغطيتها من أجل تمكينها من ممارسة تسيير جبائي حقيقي وفعال.

- مذكرة بعنوان " La fiscalité et l'autofinancement des sociétés (soumise ou ayant opte pour l'IBS)" أعدت سنة 1996م من طرف الطالب عثمان عمیار. تناول هذا البحث بالتحليل أثر الجباية على التمويل الذاتي للمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وتوصل إلى أن التشريع الجبائي الجزائري لايشجع على التمويل الذاتي بالقدر الكافي وأكد على أن الجباية ليست العامل الوحيد الذي يؤثر على التمويل الذاتي.

كما أن هناك دراسة نشرت في الإنترنت[1] بعنوان " Avantage fiscale du crédit impôt-formation" لـــ Arlette TARDY-DEGOUY ، والتي تناولت فيها الباحثة بالدراسة 10 مؤسسات فرنسية من مختلف الأشكال القانونية للتعرف على مدى إستفادتها من "التسيير الجبائي للتكوين" (La gestion fiscale de formation) . توصلت الباحثة إلى عدة نتائج، منها: أنه في أغلب الحالات أعرب مسيروا المؤسسات

[1] - Arlette TARDY-DEGOUY, (Page consulté le 15/12/2002), **Avantage fiscal du crédit impôt - formation**, (En ligne), http://www.AFCCCA.COM/congres2000/angers/fichiers/degouy.pdf

عن عدم إهتمامهم بالمعيار الجبائي أثناء تحديدهم لمحتوى برامج التكوين والتدريب التي يستفيد منها المستخدمون، كما أن البعض أشار إلى عدم معرفته بالإمتيازات الممنوحة للمؤسسات تشجيعا لها على تكوين وتدريب موظفيها. عند هذه النقطة، أكدت الباحثة على أهمية وجود نظام معلومات جبائي خاص بالمؤسسة يكون جزءا من نظام معلومات التسيير.

للوصول إلى الأهداف المرجوة من بحثنا هذا وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات المطروحة، تم عرض البحث في خمسة فصول.

نتناول في الفصل الأول مفهوم التسيير الجبائي للمؤسسات بشكل عام، وذلك من خلال التطرق إلى مبادئ التسيير الجبائي والحد الفاصل بينه وبين كل من التهرب والغش الجبائي. كما نتعرض في هذا الفصل إلى الحدود التي يقف عندها التسيير الجبائي، لنصل في الجزء الأخير منه إلى الحديث عن المؤهلات التي يجب توفرها في المسير الجبائي، مفهوم الخيار الجبائي وكيفية إدراج معطيات الجباية ضمن محددات إتخاذ القرار.

نتطرق في الفصل الثاني إلى بعض عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال، أين سنقتصر الحديث في: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات وحقوق التسجيل. من خلال هذا الفصل نتمكن من التعرف على الآليات التي تحكم كلا من هذه الضرائب الثلاث ومجالات التسيير التي تتيحها ظروف إستحقاقية ودفع هذه الضرائب.

تسمح لنا الفصول الثلاث الباقية بالتعرف على مختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال وخيارات التسيير المتاحة من التشريع الجزائري، مع الإشارة إلى تلك التي يمنحها التشريع الفرنسي من أجل المقارنة. ففي الفصل الثالث، نتحدث عن تأثير كل من الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة، كما نشير إلى بعض السياسات التي تتبعها المؤسسة للتخفيف من الآثار السلبية للجباية على خزينة المؤسسة. أما الفصل الرابع، فسيتم التطرق من خلاله إلى تسيير نتائج المؤسسة، وذلك بالإشارة إلى: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، تسيير الأرباح وتسيير العجز. يتناول الفصل الأخير أثر الجباية على مختلف مصادر التمويل، وسنقتصر على دراسة: التمويل الذاتي، الإعانات وإعادة التقييم، الإقتراض والقرض الإيجاري.

وفي الأخير، تجدر الإشارة إلى الصعوبات التي واجهت إنجاز هذا البحث والمتمثلة في العدد الكبير من القوانين والتشريعات التي إقتضت طبيعة الموضوع البحث عنها، الرجوع إليها والتعامل معها. ومن المعلوم، أن التعامل مع النص القانوني صعب ويختلف كثيرا عن دراسة النصوص الأخرى. كما أن عدم تمكننا من الحصول على مراجع باللغة العربية تتناول التسيير الجبائي تطلب بذل جهد إضافي في ترجمة المصطلحات والمفاهيم الخاصة به، ونتمنى أن نكون قد وفقنا في ذلك.

الفصل الأول: محاولة تحديد ماهية التسيير الجبائي للمؤسسات

مدخـــــل

تشكل الجباية أحد عناصر المحيط الذي تتعامل معه المؤسسة، وهي تؤثر عليها من خلال الآثار المالية لمختلف الضرائب. كما أن التغير الدائم للنصوص الجبائية، يجعل من تحديث المعلومة الجبائية للمؤسسة أمرا في غاية الأهمية.

الهدف من دراسة النصوص الجبائية ليس فقط التعرف على إلتزامات المؤسسة، بل كذلك الوقوف على مختلف الإمتيازات والتحفيزات التي يمنحها المشرع من أجل تحقيق جملة من الأهداف الإقتصادية، الإجتماعية والثقافية.

وعليه، فإن الجباية ليست إلتزامات إجبارية فحسب، بل هي تحوي مجالا للحركة يسمح للمؤسسة بإختيار الوضعية الجبائية الأنسب في إطار كامل من الشرعية والقانونية. هذا المجال من الحركة هو الذي يمكننا من الحديث عن "التسيير الجبائي للمؤسسة".

سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على مفهوم التسيير الجبائي، أهدافه، المبادئ التي يستند إليها، حدود ممارسته والشروط الواجب توفرها للوصول إلى تسيير جبائي حقيقي وفعال.

المبحث الأول: مضمون التسيير الجبائـــــي

إن تطور تنظيم المؤسسة, تنوع وتعقد عملياتها نتيجة تغير بيئة الأعمال, جعل من التخصص ضرورة ملحة من أجل ضمان إستمرار المؤسسة, وهذا ما كان سببا في ظهور العديد من التخصصات التي شكلت وظائف جديدة مستقلة بذاتها في المؤسسة مثل: التسويق, البحث والتطوير, الجودة وغيرها.

من هذا الإطار نشأ «التسير الجبائي للمؤسسة» الذي يعتبر مفهوما حديثا نسبيا وهذا ما جعله غير واضح المعالم أو غير معروف أصلا لدى أغلب المؤسسات الجزائرية التي لاتزال تتعامل مع الضريبة كمعطى يجب الخضوع له ولم يدركوا بعد بأنها من المعطيات القابلة للتحكم والتعامل معها كأحد محددات إتخاذ القرار في المؤسسة، سواء على المدى القصير أو الطويل.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

I- تعريف التسيير الجبائي

حسب "كريستين كوليت" (Christine COLLETTE) فإن " تسيير الضريبة يعني أن الضريبة، التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها. إذا بدلا من السلبية تجاه الجبايه، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها "[1].

كما يعرف التسيير الجبائي بأنه " الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار:

- النصوص التشريعية الجبائية؛
- خصوصيات كل مؤسسة؛
- درجة المخطر الجبائي "[2].

نلاحظ أن التعريفين المذكورين يشيران إلى مايلي:

- التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية وتؤدي الالتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة؛ وهذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي؛
- التأكيد على وجود خيارات جبائية أمام المؤسسة، إذا أن تعدد البدائل عنصر أساسي في إتخاذ القرار وعليه فإن إنعدام الخيارات الجبائية يؤدي إلىعدم إمكانية الحديث عن التسيير الجبائي؛
- الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة، بحيث تصبح أحد محددات إتخاذ القرارات العادية (خلال دورة الاستغلال) والقرارات الإستراتيجية (التسيير الإستراتيجي للمؤسسة)؛
- التسيير الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى (التسيير الجبائي للمجمعات يختلف عن التسيير الجبائي للشركة) وفي نفس المؤسسة تبعا للظروف التي تعيشها (هدف التسيير الجبائي لن يكون في جميع الحالات تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة)؛

---

[1]- Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, Paris: Ellipse, 1998, Page 22.
[2]- Jacques DUHEM et Michel JAMMES, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Paris: Editions EFE, Mai 1996, Page 10.

- المخطر الجبائي يزداد عندما تنتقل المؤسسه من مجرد التطبيق البسيط للقواعد والالتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجباية لخدمة أهدافها.

II- مميزات التسيير الجبائي

تتدخل الجباية في المؤسسة على مستويين:

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

- الأولى، هي إستعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي؛
- الثانية، هي كونه ناتجا عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

1-إستعمال الوسائل المشروعة قانونا

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

1-1-الغش الضريبي

يعرف الغش الضريبي بأنه"إرادة التملص من الضريبة المستحقة فعلا باستعمال طرق غير مشروعة"[1]. 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 للإهتلاكات، وهذا بالنظر إلى حسن نية المسير.

1-2-التهرب الضريبي

هو الاستعمال الذكي للنقائص التي تعتري التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي. التهرب الضريبي ليس مخالفة للتشريع الجبائي، بل بالعكس، فهو ذكاء و مهارة قانونيه عالية هدفها تجنب أوالتخفيض من الضريبة. أحد أشهر أمثلة التهرب الضريبي هو ممارسة النشاط في الجنات الضريبية الأمر الذي يسمح بالإستفادة من الفرق في الضريبة[2].

---

[1] - Armel LIGER, **La gestion fiscale des PMI: Un Mythe**, Paris: Editions LGDJ, 1998, Page 32.
[2] - Christine COLLETTE, op-cit, Page 23.

1-3-التسيير الجبائي

يفترض التسيير الجبائي وجود تحليل عقلاني للتشريعات من أجل تحسس وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني. وعليه فإن 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 التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية.

الشكل رقم1: أشكال تجنب الضريبة

المصدر: J.C Martinez, **La fraude fiscale**, Collection que sais-je, Edition 1984, N° 2180, page 10-

وإذا كانت إدارة الضرائب تحارب كلا من الغش والتهرب الضريبي لأنها ممارسات غير مشروعة تهدف إلى تجنب دفع الضريبة، إلا أنها بالمقابل تقر و تعترف بالتسيير الجبائي للمؤسسة.

2-القرار الطوعي للتسيير الجبائي

تتضمن عملية إتخاذ القرار إختيارا بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب، بحيث يجرد إنعدام البدائل عملية التسيير من معناها[2].

إن القرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادة المؤسسة، وليست مفروضة عليها، وعليه لايمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من أجل تسيير عملياتها المختلفة، إذ يصبح الأمر في مثل هذه الحاله مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع أو التنظيم. وكما أشرنا إليه في مقدمة هذه المذكرة، فإن أحد الأهداف المتوخاة من هذا العمل هو التعرف على الخيارات والبدائل التي يمنحها المشرع الجزائري لمسيري شركات الأموال للتعامل مع مختلف أشكال الضرائب والرسوم التي يخضعون لها.

---

[1]- سيتم التطرق بشكل تفصيلي إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق عند الحديث عن حدود التسيير الجبائي في المبحث الموالي.

[2]- محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، الجزء الثاني، ص 38 .

المطلب الثاني: أسس وأهداف التسيير الجبائي

I-الأسس القانونية و الإقتصادية

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

1-الأساس القانوني

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

2-الأساس الإقتصادي

أما الأساس الإقتصادي فهو يتمثل في مبدأ "حرية التسيير للمؤسسة" والذي يفرض تسييرا للجباية التي تخضع لها المؤسسة.

يتميز المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة الاقتصادية اليوم بمستوى عال من التنافسية، وبما أن أسعار المنتجات تتحدد تبعا لقوى العرض والطلب فإن على المؤسسة العمل على تخفيض التكاليف من أجل ضمان هوامش أرباح أكبر. من بين هذه التكاليف مختلف أنواع الضرائب التي هي بمثابة أعباء مالية تتطلب تجنيد إستخدامات من الخزينة.

وعليه، فإن "دورالمسير هو أولا التأهب لتحمل هذه الأعباء، لكن هذا لا يكفي، إذ يجب عليه أيضا معرفة وتقييم الخيارات الجبائية المتاحة باعتبارها أداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة"[2]. لذا، يمكن إعتبار حرمان المؤسسة من ميزة جبائية خطأ تسييريا، كما أنه في حالة وجود هدف معين يمكن الوصول إليه بطريقتين مختلفتين فإنه من الأجدر الاختيار بينهما بناء على المعيار الجبائي[3].

إن الحرية في تسيير المؤسسة مبدأ متعارف عليه، ولهذا نجد أن إدارة الضرائب أثناء قيامها بأعمال الرقابة فهي تريد التأكد من صحة النتائج المصرح بها دون أن تبحث في نوعية التسيير في المؤسسة. كما أنه من الطبيعي أن يستفيد المسير إلى أقصى حد ممكن من الامتيازات والخيارات التي يمنحها له القانون دون أن يكون لإدارة الضرائب الحق في منعه من ذلك أو التشكيك في نواياه مادام يمارس حقا مشروعا إستطاع الاستفادة منه نتيجة مهاراته التسييرية، وبالمقابل فهو يتحمل الأعباء الناتجة عن أخطائه التسييرية والتي تتمثل في سوء إختياراته الاقتصادية دون أن يمكن تصنيف تصرفه هذا ضمن الغش الضريبي عند ثبات حسن النية.

---

[1]- وزارة العدل، **القانون المدني**، الجزائر: الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1998، ص 135

[2] - Armel LIGER , op-cit, Page 31.

[3] - Mustapha CHELLALI, **La gestion fiscale des sociétés de capitaux**, Mémoire de 3éme cycle spécialisé en finance publique, Mémoire non publiée, IEDF, Koléa, 1995, Page 12.

وكأي حرية، فإن حرية تسيير المؤسسة ليست مطلقة، لذا نجد حدودا لحرية التسيير الجبائي تتمثل في "عدم التعسف في إستعمال الحق" و"نظرية الفعل غير العادي في التسيير"، وسيتم التطرق لهما في المبحث الموالي.

II-أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف الثلاث التالية:

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية[1] لم تتمكن من تحديدها؛
- محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الظرائب المستحقة[2]؛
- تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين[3].

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

- التحكم في العبء الضريبي؛
- تحقيق الأمن الجبائي؛
- ضمان الفعالية الجبائية؛
- خدمة إستراتجيية المؤسسة.

1-الأمن الجبائي

يتحقق الأمن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة، بحيث لا يكون هناك أي تخوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو إخلال بالإلتزامات الجبائية للمؤسسة.

يشكل تسيير المخطر الجبائي الهدف الأول للتسيير الجبائي، إذ أنه من غير المنطقي أن يشغل المسير الجبائي نفسه بالبحث عن التركيبات القانونية المعقدة من أجل التخفيف من العبء الضريبي دون أن يكون بإمكان المؤسسة أن تتعامل بالشكل المطلوب مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها.

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

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة و تقييمها؛
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي[4].

---

[1]- المخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بإلتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب آخر يرتبط بجباية المؤسسة.

[2] - Jaques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 26.

[3] - Armel LIGER, op-cit, Page 34.

[4] - Jaques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 26.

إذا المراجعة الجبائية الداخلية هي أداة في خدمة التسيير الجبائي وتساعده على تحقيق هدف الأمن الجبائي.

تتطلب التشريعات الجبائية، نتيجة لتغيرها السريع، تحديد نظام تقييم واضح ودقيق. إنه ومن بين المخاطر القانونية المختلفة، يعتبر المخطر الجبائي الأسهل للإدراك والتكميم بسبب آثاره المالية المباشرة.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة هي من مسؤولية مديرية المحاسبة أوالمالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لايعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من المخطر الجبائي[1].

2-التحكم في العبء الضريبي

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

- العمل على تخفيض الضريبة.
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة.
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من إمتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة، مثال ذالك عدم حساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع أرباح.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون في حالة إنحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقيها للتسيير الجبائي للربح[2].

3-الفعالية الجبائية

يمكن تحقيق هذا الهدف بصورة مباشرة أوغير مباشرة. وتتحقق الفعالية الجبائية المباشرة من خلال إستغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والتفضيلات الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية مباشرة.

أما الفعالية الجبائية غير المباشرة فهي تتحقق من خلال تلك الخيارات القانونية المختلفة التي يمكن للمؤسسة إعتمادها. فالتشريعات الجبائية والتجارية تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات أو نتيجة سكوت القانون عن بعض الأمور. لهذا فعلى المؤسسة أن تتمتع بأفق واسع يسمح لها بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية تتوافق مع الهدف الجبائي المراد تحقيقه.

---

[1] - Armel LIGER, op-cit, Page 34.
[2] - Christine COLLETTE, op-cit, Page 23.

4-خدمة إستراتيجية المؤسسة

يرتبط نجاح الإستراتيجية عند تطبيقها بمدى توافر السياسات لكافة أوجه النشاط كالإنتاج، التسويق، التمويل، الأفراد، البحوث والتطوير وغيرها من وظائف المؤسسة والتي تساعد على وضع الخيار الاستراتيجي موضع التطبيق. العنصر الهام في وضع مختلف هذه السياسات هو مدى فاعلية الإدارة في ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى سياسات متكاملة فيما بينها وقابلة للتنفيذ، كما أن هذه السياسات يجب أن تحدد كيفية تنفيذ الاستراتيجية بكفاءه، وفي الوقت المناسب.

وحسب "عايده سيد خطاب" فإن من بين التساؤلات التي يجب الإجابة عليها عند تحديد سياسات التمويل لإستراتيجية النمو هي التساؤل عن السياسات الضريبية التي تنتجها المؤسسة[1]. وعليه فإنه لا يمكن تصور سياسة جبائية منفصلة عن باقي السياسات وذات هدف وحيد ومستقل، وذلك لأن التسيير الجبائي هوجزء من نظام التسيير العام للمؤسسة يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

لا تتدخل الجباية على مستوى تنفيذ إستراتيجية المؤسسة فحسب، وإن كان تأثيرها على هذا المستوى يظهر بشكل أكبر، بل إن المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كأحد محددات إتخاذ القرار الاستراتيجي. فالجباية تلعب دورا هاما في:

- إختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة إختلاف الأحكام الجبائية التي تخص كل شكل منها؛
- إختيار المكان الجغرافي للنشاط سواء داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة إختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة، ولهذا نجد من بين العناصر المكونة " لمؤشر الأعمال الدولية "، الذي يعد أحد مؤشرات المخطر السياسي للدول، عنصر ظروف الاستغلال والتي من بينها مستوى الجباية[2] بغض النظر على وزن هذا العنصر في حساب المؤشر إذ أن وجوده فقط يكفي للدلالة على أهميته؛
- تحديد خيارات النمو مثل: أشكال التمويل و العلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد الناشيء (فروع مستقلة أو فروع تابعة).

إن أي إختيار تقوم به المؤسسة سواءا فيما يخص: نمو رقم الأعمال، توظيف، إستثمار، إنشاء هياكل جديدة أو القيام بتعديلات قانونية، هو مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل في إطاره المؤسسة. لذا، فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي هي في غالبيتها شركات أموال، يجب أن تضع الجباية في مركز خيارتها للنمو وذالك راجع إلى أن: وعاء، معدل وتاريخ دفع العديد من الاقتطاعات الإجبارية تتحدد تبعا لعدد المستخدمين، حجم رقم الأعمال والشكل القانوني للمؤسسة[3].

من خلال إدراك العلاقة القبلية والبعدية بين الجباية والإستراتيجية، يمكننا الوقوف على مدى أهمية أحد أهداف التسيير الجبائي و المتمثل في خدمة التسيير الاستراتيجي للمؤسسة. فالضريبة يمكن أن تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة، كما يمكن أن تتحول إلى متغير فاعل في تحديد إستراتيجيتها.

---

[1]- د. عايدة سيد خطاب، **الإدارة والتخطيط الإستراتيجي**، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1985، ص 400 .

[2] - Josette PEYARD, **Gestion financière internationale**, France: Vuibert, 5éme édition, Août 1999, Page 175.

[3] -Armel LIGER, op-cit, Page 32.

المبحث الثاني: مبادئ التسيير الجبائي و حدوده

يتم التسيير الجبائي للمؤسسة بين:

- من جهة، إعتراف إدارة الضرائب بمبدأ الحرية في التسييرالمتماشي مع مبدأ عدم التدخل في التسيير؛
- من جهة ثانية وضعت حدود لهذه الحرية تتمثل في: عدم التعسف في إستعمال الحق ونظرية الفعل غير العادي في التسيير.

المطلب الأول: مبادئ التسيير الجبائي

I-مبدأ الحرية في التسيير(Principe de la liberté de gestion)

تحسب النتيجة الضريبية للمؤسسة إنطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إدخال بعض التعديلات عليها؛ دور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة هذه النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة[1] دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير و هذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.

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

المكلف بالضريبة ومن خلال تسييره لأعماله، من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها[2] وذلك تبعا لمهارته وذكائه في التعامل مع الجباية. وبالمقابل فإن خياراته الاقتصادية السيئة لايمكن تصنيفها مباشرة على أنها من أجل التحايل الضريبي إلا إذا إستطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء النية لديه.

II-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 فإنه لا يحق لها أن تنتقد أي تسيير للمؤسسة قد تراه حذرا جدا أو مخاطرا إلى حد كبير مادامت المؤسسة تفي بإلتزاماتها القانونية.

فمثلا، يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة (وبالتالي سيتم خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع) حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل. كما أن المؤسسة يمكنها إختيار الطريقة التي تراها الأفضل لتمويل أحد فروعها: عن طريق الإعانة أو التنازل عن الحقوق ما ينتج عنه أعباء قابلة للخصم بدلا من رفع رأس مال الفرع والذي لا ينتج عنه أي عبء قابل للخصم على مستوى حسابات المؤسسة الأم.

---

[1] – المديرية العامة للظرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2002**، الجزائر: منشورات الساحل، ص 79 .

[2] -Christine COLLETTE, op-cit, Page 24.

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 عدم التدخل في التسيير يطبق علي مفتش الضرائب ومراقب الحسابات معا. فإذا كان هذا الأخير يتدخل من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين، فإن الأول يدافع عن مصالح الدولة والمتمثلة في تلك النسبة من الأرباح التي تأخذها على شكل ضريبة [1].

وقد أقر المشرع الجزائري بهذا المبدأ من خلال سماحه لادارة الضرائب بممارسة حقها في: الاطلاع، الرقابة، التحقيق، والمعاينة، بحيث تهتم كل هذه التدخلات بالنظر في الوثائق المختلفة سواء على مستوى إدارة الضرائب من خلال مراجعة التصريحات الدورية أو على مستوى محل المكلف بالضريبة عندما تقدر الإدارة ضرورة ذلك[2].

المطلب الثاني : حدود التسيير الجبائي

إذا كان المشرع قد أقر للمؤسسة بحريتها في التسيير الجبائي، إلا أنه وضع حدودا لهذه الحرية تقف عندها تتمثل في كل من "عدم التعسف في إستعمال الحق" و"نظرية الفعل غير العادي في التسيير".

I –التعسف في إستعمال الحق(L' abus du droit)

مفهوم التعسف في إستعمال الحق لا يخص التشريعات الجبائية فحسب، فالمادة 41 من القانون المدني الجزائري تنص على أنه "يعتبر إستعمال حق تعسفيا في الأحوال التالية:

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

من خلال هذه المادة يمكن أن نستخرج عنصرين أساسيين يمكن من خلالهما تأهيل الفعل إلى أن يكون تعسفيا، هذان العنصران هما:

- ضرورة وجود عنصر العمد (القصد، النية) ويتضح ذلك من خلال إستعمال المشرع لعبارات: بقصد، يرمي إلى؛
- ضرورة وجود العنصر "غير العادي" أو"غير المشروع"، وإستعمل المشرع للتدليل على ذلك عبارات: الأضرار، الحصول على فائدة مقابل الإضرار، فائدة غير مشروعة.

1–التعسف في إستعمال الحق في التشريع الجبائي

أقر المشرع الفرنسي لإدارة الضرائب بحقها في البحث في/ وإعطاء الصبغة الحقيقية للعمليات التي يكون الهدف الأساسي منها هو التملص من الضريبة، كما أكد الاجتهاد القضائي الفرنسي بأنه حتى تتمكن إدارة الضرائب من إبطال إلزامية بعض العقود أو الأعمال التي قام بها المكلف بالضريبة,عليها أن تثبت أن لهذه العمليات صبغة صورية و أن الهدف الأساسي منها هو التملص من/ أو تخفيض

---

[1] - Armel LIGER, op-cit, Page 35.

[2]– المواد 59، 60، 62 ، 74، 85 من **قانون المالية لسنة 2002م** الصادربالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 الصادر بتاريخ 8 شوال 1422هـ، الموافق لـ 23 ديسمبر 2001 م.

الأعباء الضريبية التي كان من المفروض أن يخضع لها، إذا لم يقم بهذه العمليات، بالنظر إلى وضعيته وإلى نشاطاته الحقيقية[1].

وتطرق المشرع الجزائري، ومن خلال المادة 217 من قانون الظرائب المباشرة و الرسوم المماثله الصادر سنة 1976، إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق، حيث أكد على أن كل العمليات المبرمة على شكل عقود أو أي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعيين أو شركات وسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صبغتها الحقيقية[2]؛ وعليه، يحق للإدارة أن تلغي هذا التركيب القانوني وتحسب الضريبة على أساس الوعاء الحقيقي الجديد مع تطبيق العقوبات و الغرامات المناسبه. إن تعديل المشرع الجزائري لهذه الماده أراد من خلاله سد الباب أمام التفكير في مثل هذه الممارسات أصلا بحيث قام بتوسيع مجال التهرب والغش الضريبي ليشملها.

الجدير بالذكر أن التعسف في إستعمال الحق يختلف بشكل واضح عن الغش الضريبي وذلك لأنه لايشكل خرقا للالتزامات الجبائية، بل إن صورية هذا التركيب أو الهدف الضريبي الصرف منه هو الذي يجعله محل خلاف ونظر، أما من الناحية الشكلية فهو قانوني؛ وإذا إستطاعت المؤسسة أن تثبت أن هذا التركيب يشكل مصلحة إقتصادية لها، فإنه يصبح ملزما لإدارة الظرائب بحيث لايمكن تأسيس التعسف في إستعمال الحق[3].

2-مميزات التعسف في إستعمال الحق

يمكن أن يلتمس التعسف في إستعمال الحق في إحدى الحالتين:

- إذا كان التركيب القانوني يستند على عقود و وضعيات صورية أو تدليسية تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية؛
- أن يكون الهدف من هذا التركيب هدفا جبائيا صرفا.

يكفي أن تتوفر إحدى الميزتين حتى يتم إعتبار الإجراء تعسفيا [4].

2-1- إخفاء الطبيعة (المحتوى) الحقيقيه للعملية

في مثل هذه الحالات يكون المحتوى الفعلي للعملية مخفيا وذالك بتجزئتها إلى عدة عناصر تؤدي في النهاية إلى نفس النتيجة لكن بأثر جبائي أقل تكلفة. يؤدي التركيب بين هذه العناصر إلى إخفاء العملية الحقيقية عن طريق تعاقدات صورية هدفها الأساسي هو تجنب أو التخفيض الهام للعبء الضريبي.

هناك ثلاث طرق يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة من أجل إخفاء الطبيعة الحقيقية للعمليات المنجزة:

---

[1] - Christine COLLETTE, op-cit, Page 25.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، العدد 102 الصادر بتاريخ 01 محرم 1397 هـ الموافق لـ 22ديسمبر 1976م.

[3] - Christine COLLETTE, **Initiation à la gestion fiscale de l'entreprise**, Paris: Eyrolles Université, Collection gestion, 1994, Page 49.

[4] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 15.

- **الإخفاء بإجراء صوري:** حيث يتم القيام بإجراء يفتقر إلى أى فعل حقيقي، مثل: فواتير، عقود، وثائق مزورة أو شركات صورية.
- **الإخفاء بالتدليس:** يحصل التدليس عندما يكون العقد المقدم إلى الإدارة يختلف عن العقد الحقيقي المبرم بين الأطراف. مثل: عقد الهبة الذي يخفي عملية بيع، التنازل عن حصص في الشركة لإخفاء عملية تنازل كلي عن الشركة.
- **الإخفاء بتوسيط أشخاص:** سواء كان الوسيط شخصا معنويا أو طبيعيا، وهي الحالة التي يتدخل فيها شخص من أجل التغطية على المكلف بالضريبة الحقيقي؛ في هذه الحالة يمكن لإدارة الضرائب متابعة الشخص الظاهر أو الحقيقي[1].

2-2- الهدف الضريبي الصرف

إنه وبمجرد إنعدام أي هدف غير التلمص من/أو تخفيض الضريبة، يحق لإدارة الضرائب أن تؤهل التصرف لأن يكون تعسفا في إستعمال الحق وعلى المكلف بالضريبة أن يثبت أن العملية ذات فائدة إقتصادية للمؤسسة إلى جانب الهدف الضريبي المحقق.

3- التفريق بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق

من خلال ماتم التعرض إليه من مفهوم التعسف في إستعمال الحق، يمكن أن ينظر إلى أي محاول من المسير للتخفيف من العبء الضريبي بأنه تعسف؛ فما هو مجال التسيير الجبائي في هذه الحالة ؟ لهذا فإن تعيين الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق أمر مهم للغاية.

يكون التفريق بين المفهومين بالإستناد إلى معيارين: الأول هو الخيار الجبائي (وهو مفهوم معترف به قانونا)، والثاني هو الفرق بين قيمة الضريبة المدفوعة من طرف المؤسسة والقيمة القانونية المثلى لها[2].

3-1- الخيار الجبائي والتعسف في إستعمال الحق

إن الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف إقتصادية و إجتماعية عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة.

فالمشكل ليس في تطبيق خيار جبائي ينتج إمتيازا ضريبيا للمؤسسة، بل هو في مدى التوافق الموجود بين حقيقة العملية والتأهيل (الوصف) الضريبي الممنوح للإجراءات المتبعة في تحقيق هذه العملية.

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

---

[1] - Maurice COZIAN, **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**, Paris: LITEC Droit, 2éme édition, 1986, Pages 29-30.

[2] - Kamel BEN SALAH, **Le management fiscale de l'entreprise**, Mémoire de 3éme cycle spécialisé en finance publique, Mémoire non publiée, IEDF, Koléa, 1998, Pages 16-18.

لذا يجب التفريق بين الحالات الثلاث التالية:

- تطبيق خيار جبائي يتماشى والطبيعة الحقيقية للعملية والذي ينتج عنه تخفيض للضريبة، هذا الإجراء لايمكن أن يكون تعسفيا مادام ليس جزاءا من تركيب قانوني هدفه تجنب الضريبة.
- التركيب بين جملة من الخيارات الجبائية المختلفة لها نفس النتيجة الاقتصادية لتطبيق خيار أخر بمفرده لكن أثرها الضريبي حيادي أو أكثر كلفة للمؤسسة، هذه الحالة كذلك ليست تعسفا بل هو سوء في التسيير لاتهتم به إدارة الضرائب.
- الحالة الأخيرة والتي يمكن للإدارة أن تؤهلها لأن تكون تعسفا وبالتالي تشكل مخطرا جبائيا على المؤسسة، هي تلك التي تتشكل من عدة إجراءات تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية والتي لها أثر ضريبي إيجابي جدا للمؤسسة.

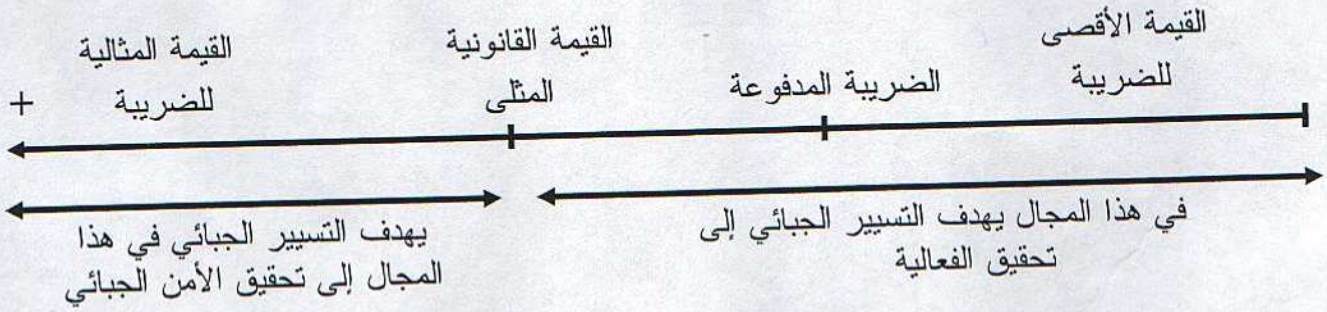
3-2- الفرق بين القيمة القانونية المثلى والقيمة المدفوعة للضريبة

يسمح هذا المعيار الثاني للتفريق بتوضيح أكبر للحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق. يتمثل هذا المعيار في أن يضع المسير الجبائي للمؤسسة دوما نصب عينيه "القيمة القانونية المثلى للضريبة"[1] الناتجه عن أي عملية ستقوم بها المؤسسة.

فأي مؤسسة عادة ما تكون في إحدى الوضعين التاليين:

- إما أنها تدفع أكثر من القيمة القانونية المثلى، وهذا ما يعني سوءا في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشرع أو التنظيم؛ في هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق هدف الفعالية وذلك بأمثلة الخيارات الجبائية للمؤسسة.
- أو أنها تدفع أقل من القيمة القانونية المثلى، وهذا ما يجعلها أمام مخطر الوقوع في الغش، التهرب الضريبي، التعسف في إستعمال الحق أو التصرف غير العادي في التسيير؛ على هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة من خلال محاولة بلوغ القيمة القانونية المثلى لضريبة، خاصة وأن المخطر يزداد كلما تم الابتعاد عنها للاقتراب من " القيمة المثالية للضريبة[2] "

الشكل رقم2: وضعيات المؤسسة أمام الضريبة ودور التسيير الجبائي في كل حالة



المصدر: Kamel BEN SALAH, op-cit, page 18

[1]- يمكن تعريف القيمة القانونية المثلى للضريبة بأنها أقل مقدار تدفعه المؤسسة من الضريبة إذا إستطاعت تحديد الخيارات التي يمنحها القانون وتمكنت من الاستفادة منها إلى أقصى حد ممكن.

[2]- القيمة المثالية للضريبة هي أقل قيمة يمكن دفعها باستعمال وسائل غير مشروعة بهدف تجنب دفع الضريبة. قد تصل هذه القيمة إلى الصفر خاصة وأن الواقع اثبت أن هناك العديد من المكلفين بالضريبة يقومون بعدة عمليات تجارية دون أن تحصل منهم خزينة الدولة شيئا .

تجدر الإشارة إلى أن الحالات التي تؤهل لأن تكون تعسفا في إستعمال الحق إستثنائية، فعلى سبيل المثال في فرنسا كانت هناك 27 حالة سنة 1994 و20 حالة 1995. كما أنه في سنة 1994، 80% من الحالات التي عرضت على " اللجنة الاستشارية لقمع التعسف في إستعمال الحق " كانت من نفس الشكل بحيث تؤدي إلى الاستفادة من "قرض ضريبي"[1] صوري. كما أنه بإمكان المؤسسات الفرنسية، من أجل تجنب الوقوع في التعسف في إستعمال الحق، أن تعرض على إدارة الضرائب العملية التي تريد القيام بها، و في حالة إمتناع الإدارة عن الرد خلال ستة أشهر أوعدم تقديم أي إعتراض على العملية فإنه ليس من حقها أن تصنف العملية بأنها تعسفا إذا قامت بها المؤسسة. وبطبيعة الحال، يجب على المؤسسة أن تقدم المعلومات والعناصر المكونة للعملية حتى تتمكن الإدارة الضريبية من إعطاء إجابة واضحة[2].

II- نظرية التصرف غير العادي في التسيير (La théorie de l'acte anormal de gestion)

حتى يتم تطبيق الإستراتيجية العامة للتسيير، تقوم المؤسسة، ممثله بمجلس إدارتها مثلا، بإستعمال كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ قرارات تضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة؛ على سبيل المثال يتم تحديد أسعار الحصول على العقارات، تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لأحد الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة.

وإنطلاقا من مبدأ "عدم التدخل في التسيير" فإن هذه القرارات ملزمة لإدارة الضرائب؛ لكن وبمرور الزمن، قامت إدارة الضرائب بوضع حدود لهذه الحرية تدور حول مفهوم "التصرف (أو الفعل) غير العادي في التسيير".

1- مفهوم التصرف غير العادي في التسيير

تعتمد نظرية التصرف غير العادي في التسيير على البحث في الطبيعة العادية أو غير العادية لمختلف القرارات التسييرية في المؤسسة. فالعمل التجاري مبني على المخاطرة من أجل البحث عن الربح، لهذا فإنه، وبشكل عام، لايمكن إعتبار أي نشاط يمارس بدون مقابل أو بدون هدف الربح بأنه عمل تجاري.

الفعل غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لايقدم أي مقابل (مباشر أو غير مباشر، مادي أوغير مادي) لمؤسسة هدفها تحقيق الربح. هذا الإجراء لن يكون ملزما لإدارة الضرائب عند حسابها للضريبة المستحقة.

الإجتهاد القضائي ومن أجل تحديد مفهوم الفعل غير العادي في التسيير يقوم إما بتطوير مفهوم "المقابل" أو يقوم بضرب أمثلة عن التصرفات غير العادية حتى تكون بمثابة مرجع للتحكيم[3]، لذا فإن هذا المفهوم لا يستند إلى أي نص تشريعي بل هو ثمرة تراكم للإجتهاد القضائي[4].

إن الفعل غير العادي في التسيير (مثله مثل التعسف في إستعمال الحق) لايشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة، وعليه فإن النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوني.

---

[1]- يختلف مفهوم القرض الضريبي عن المفهوم العادي للقرض؛ إذ هو عبارة عن قرض ينشأ عن الآليات المختلفة لإستحقاق مختلف الضرائب. قد تستفيد المؤسسة من هذا القرض، كما يمكن أن تقدمه للخزينة العمومية. وسيتم التطرق إلى القرض الضريبي في عدة نقاط خلال هذا البحث.

[2] – Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page16-18.

[3] –Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, Page 26.

[4] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit , Page 13.

فالعديد من قرارات التسيير هي صحيحة من الناحية القانونية (نفقات مبررة بوثائق) لكنها، و بالأخذ بالإعتبار أثرها الإقتصادي، يمكن أن تصنف من قبيل التصرفات غير العادية وذالك بالنظر إلى حجمها (مكافآت عالية للمسيرين) أوإلى عدم فائدتها (هدايا كمالية). كما أن الفعل غير العادي يمكن أن يصل إلى حد الاقتطاع من ثروات المؤسسة (تحمل النفقات الشخصية للمسير) أومنع دخول ثروات (تسبيقات بدون فوائد) بشكل كبير ومتواصل.

يختلف مفهوم الفعل غير العادي في التسيير نوعا ما في مجمعات الشركات، إذ يمكن للشركة الأم أن تقدم تسبيقات بدون فوائد لأحد فروعها التي تعاني من صعوبات مالية دون أن يعتبر ذلك تصرفا غير عادي مادام يخدم في نهاية الأمر مصالح المجمع ككل. وعليه، فإن الإجراء الذي يهدف إلى تحقيق فائدة للشركة الأم مع الإضرار بمصالح الفرع هو من قبيل الفعل غير العادي في التسيير.

والإشكال الذي يطرح هنا هو وجود قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرار ما بأنه غير عادي أو لا يكون كذالك؛ فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه من قبيل المخاطرة غير المقبولة، قد لا يكون كذالك بالنسبة للمسير، كما أنه – وفي كثير من الأحيان – يصعب على مفتش الضرائب إدراك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة. ويمكن التغلب على هذا الإشكال من خلال:

- تحديد إدارة الضرائب لأكبر قدر ممكن من الأمثلة عن هذه الأفعال؛
- وضع معايير موضوعية للمقارنه: قيمة إقتصادية، سعر عادل، سعر السوق، متوسط السعر، القيمة التجارية الحقيقية.

وحدد التشريع الجبائي الجزائري بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء[1]. وسنتطرق لهذا الأمر عند تناول التسيير الجبائي للنتيجه في الفصل الرابع من هذا البحث.

2- أمثلة عن الأفعال غير العادية في التسيير

هذه الأفعال عادة ما يستفيد منها: مسيرو المؤسسات، المساهمون أو المؤسسات ذات علاقة قانونية تربط بينها. من بين الأفعال غير العاديه في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة (شخصية) للمسير؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية؛
- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقات تجارية دائمة مع المؤسسة والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

من الملاحظ إذا أن مجال تطبيق نظرية الفعل غير العادي في التسيير ينحصر في حساب الضريبة على أرباح الشركات, وبالتالي فإن هذه النظرية لا تطرح في الرسم على القيمة المضافة.

---

[1]– سيتم التطرق إلى هذه الأعباء وإلى شروط قابليتها للخصم في كل من الفصل الثاني (عند الحديث عن الضريبة على أرباح الشركات) وبتفصيل أكثر في الفصل الرابع (عند تناول كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية).

3-التسيير الجبائي والفعل غير العادي في التسيير

إن إشكالية الذاتية في الحكم على التصرف بأن يكون عاديا أم لا، تجعل مهمة المسير الجبائي في هذا المستوى صعبة وهامة في آن واحد. فالتسيير الجبائي يهدف إلى تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة من خلال تأمينه للرقابة الوقائية من المخاطر التي تنتج عن إمكانية وقوع بعض إجراءات المؤسسة في مجال الفعل غير العادي في التسيير خاصة وأن العديد من العمليات التي تقوم بها المؤسسة تقع في إطار هذا المفهوم.

وعليه، على المسير الجبائي للمؤسسه أن يحدد و بشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تصنف ضمن هذه الأفعال وذالك حتى يتم الوقوف على درجة المخطر الذي تتعرض له المؤسسة في أي مرة يرغب فيها متخذ القرار الدخول في عمليات من هذا النوع.

المسير حر في إتخاذ قراراته, ولكن عليه أن ينتج الوعاء الضريبي الذي تهتم به الإدارة الضريبية وتحاول البحث في أسباب ضعفه أو إنعدامه والتي قد تعود إلى: سوء في التسيير, المخاطر بشكل كبير أو أنه مجرد تصرف صوري يهدف إلى تغطية إرادة المسير في التهرب من الضريبة؛ كما أن تعمد سوء التسيير يعتبر أيضا فعلا غير عادي في التسيير.

المطلب الثالث: الخطأ المحاسبي والخطأ في القرار التسييري

إن نظام التصريح المعتمد في تحصيل الضرائب له عدة نتائج منها:

- على إدارة الضرائب، بحيث يسمح لها بممارسة سلطتها في مراقبة صحة هذه التصريحات؛
- على المكلف بالضريبة، بحيث يكون له إمكانية طلب تصحيح (تعديل) بعض الأخطاء المرتكبة.

وإذا كانت التسجيلات المحاسبية غير قابلة للتصحيح بعد توقيف الحسابات، فإن هذا لا يتناقض مع إمكانية تصحيح بعض الأخطاء عن طريق إجراءات خارج المحاسبة. وهذا ما يجعل التفريق بين الخطأ المحاسبي والخطأ التسييري مهما جدا؛ فإذا كان الأول قابلا للتصحيح البعدي، فإن الثاني ملزم للمؤسسة في جميع الحالات [1].

I-الخطأ المحاسبي

ينتج الخطأ المحاسبي عن:

- عدم دقة أو نسيان (Omission)، مثلا: قلب الأرقام، تسجيل مزدوج؛
- التفسير الخاطئ للنصوص الضريبية، مثلا: تطبيق الإهتلاك المتناقص على إستثمار غير معنى بهذا النوع من الاهتلاك.

يمكن ذكر أمثلة أخرى عن الأخطاء المحاسبية:

[1] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 18.

- خطأ في تقييم مخزون بضاعة أدى إلى الرفع من قيمة هذا الأخير؛
- إغفال التسجيل المحاسبي لأعباء قابلة للحسم؛
- تسجيل أحد عناصر الميزانية بقيم خاطئة.

يمكن تصحيح الأخطاء المحاسبية بناءا على طلب المؤسسة إذا إرتكبت بحسن نية؛ في حالة ثبوت سوء النية فمن حق إدارة الضرائب تقويم الخطأ وإتخاذ الإجراءات المناسبة.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه ليس من واجب المكلف بالضريبة الذي يفي بإلتزاماته المحاسبية أن يثبت عدم دقة التصحيح (redressement) المقترح من إدارة الضرائب، إذ يكفيه فقط تبيين أن هذه الأخيرة لم تقدم الإثبات الذي يبرر التصحيح (أو التعديل) الذي تقترحه على التصريح المقدم من طرفه[1].

II- الخطأ في القرار التسييري

يمكن الحديث عن القرار التسييري عندما يختار المسير من بين عدة بدائل متاحة لها آثار ضريبية مختلفة؛ هذا القرار قد يكون صحيحا من الناحية القانونية، كما قد يكون غير قانوني.

1- القرار التسيري القانوني

هو ذالك القرار المتخذ بعد الاختيار من بين عدة خيارات جبائية متاحة قانونا؛ مثال ذالك:

- حرية إختيار طرق تقييم المخزون؛
- إعتماد الاهتلاك الخطي أو المتناقص؛
- الامتناع عن مكافأة أحد المسيرين؛
- إعادة تقييم عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، كما أنها ملزمه لإدارة الضرائب بناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

2- القرار التسيري غير القانوني

هو ذالك القرار غير الموافق للنصوص الجبائية؛ مثل:

- حسم أعباء غير قابلة للحسم (الغرامات، العقوبات)؛
- التقييم الصوري للمخزون؛
- تسديد ديون غير مستحقة بعد.

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، لكنها ليست كذلك لإدارة الضرائب التي تدمج هذه الأعباء في الوعاء الضريبي[2].

---

[1] - Rachid BENAIBOUCHE, **La nouvelle technique de gestion: Entreprise et droit d'entreprise**, Alger: Casbah Editions, 2001, Page 118.

[2] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, Page 27.

يجب التأكيد إذا على أن حرية التسيير المعترف بها للمؤسسة لها حدود. وفي حالة تعديها يتم دفع ثمن قد يكون باهضا جدا، كما أنه يجب التفكير جدا في الخيارات الجبائية المتاحة خاصة وأن الحق في الخطأ ليس مسموحا به في أغلب الحالات.

المبحث الثالث: التسيير الجبائي: المؤهلات والبدائل

الهدف المراد الوصول إليه في هذا المبحث هو محاولة تصور سياق لاتخاذ القرار التسييري بحيث تكون المعلومات الجبائية أحد محددات هذا القرار خاصة وأن "المؤسسة يجب أن تتعامل مع الجباية كنظام يتدخل عند إتخاذ كل قرار تسييري"[1].

وبما أن المسير الجبائي في المؤسسة هو المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة –والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي– فيجب التطرق أولا إلى المؤهلات الخاصة بهذا النوع من المسيرين ثم بعد ذالك تناول مفهوم الخيار أو البديل الجبائي لنصل بعد ذالك إلى إستعراض خطوات التسيير الجبائي.

المطلب الأول: مؤهلات المسير الجبائي

بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير (الروتينية و الإستراتيجية)، فهذا يحتم على المختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد التخصصات؛ فبالإضافة إلى تحكمه في جباية المؤسسة، عليه أن يلم بالتقنيات المحاسبية، الأسس القانونية للعمل التجاري ومبادئ التحليل والتسيير المالي.

I – التحكم في تقنيات التسيير

التسيير يعني إتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات إتخاذ القرار والتي تتمثل في: القدره على التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل، تقيمها وإختيار البديل الأنسب؛ وأهم شيء في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة. كما أن مؤهلات المسير الواجب توافرها هي التي تؤدي بشكل كبير إلى تحقيق هدف الفعالية الذي يطمح إليه التسيير الجبائي.

II– التحكم في الجباية

تحكم المسير الجبائي في الجبايه أمر بديهي لأن الجباية هي إهتمامه الأول؛ و يظهر هذا التحكم من خلال:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار؛
- إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق وإلتزامات المؤسسة؛
- معرفة تقنيات وآليات المراجعة (الرقابة) الضريبية وإهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.

[1] -Armel LIGER, op-cit, Page 32.

III- التحكم في تقنيات المحاسبة

"كانت المحاسبة -ولفترة طويلة من الزمن- تستخدم فقط لأغراض جبائية، ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية"[1]؛ كما أن تسيير الجباية في العديد من المؤسسات هو من مهام مديرية المحاسبة والمالية[2]. هذا ما يجعل إلمام المسيير الجبائي بالآليات المحاسبية هاما للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية الداخلية – والتي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي – تتداخل بشكل كبير مع المراجعه المحاسبيه وذالك لاعتمادهما الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية و الأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة.

IV- المعرفة القانونية

هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية:

- المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص يتطلب مهارات خاصة قد لاتكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية؛
- أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات أثار جبائية مختلفة (الشكل القانوني للمؤسسة)؛
- التشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحضورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)؛
- المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها،
- يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني.

كل هذه الأسباب تجعل من إلمام المسير الجبائي بقواعد القانون التجاري وقانون الأعمال أمرا أكيدا، وليس أدل على ذالك أن العديد من الكتابات والمؤلفات حول الجباية والتسيير الجبائي تصنف ضمن المكتبة القانونية وليس ضمن مكتبة الاقتصاد.

المطلب الثاني: الخيار الجبائي

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

I- مفهوم وأشكال الخيار الجبائي

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

---

[1] -Jaques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 09.

[2] -Armel LIGER, op-cit, Page 34.

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

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

هنا يمكن الحديث عن ثلاثة أشكال للخيار الجبائي:

- الخيار الجبائي الصرف، وهو الناتج من التشريع والتنظيم الجبائي؛
- الخيار الجبائي القانوني، يجد مصدره في النصوص القانونية غير الجبائية؛
- الخيار الجبائي التسييري، ناتج عن متطلبات و ضرورات التسيير الجيد.

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

1- الخيار الجبائي الصرف (المباشر)

هو مختلف البدائل التي يتيحها التشريع الجبائي للمؤسسة الموجودة في وضعية قانونية معينة. هذا الخيار قد يكون:

- صريحا في التشريع الجبائي، مثل إختيار 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 التقيد ببعض الضوابط.

2- الخيار الجبائي القانوني

هو ذالك الذي تتضمنه النصوص القانونيه و التنظيميه غير الجبائية، مثل إختيار الشكل القانوني للمؤسسة؛ هذا الخيار ذو طبيعه قانونيه و سينتج عنه ظهور خيارات جبائية مباشرة متعددة. فإذا إختار شركاء تأسيس شركة أشخاص فهذا يضعهم أمام خيار جبائي مباشر وهو البقاء في النظام الجزافي أوالعمل بالنظام الحقيقي (طبعا مع الأخذ بالاعتبار حجم رقم الأعمال الذي يلغى 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.

3- الخيار الجبائي التسييري

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

هناك شكل ثالث للخيارات الجبائية لايجد مصدره في النصوص القانونية والتنظيمية المختلفة، بل هو وليد متطلبات التسيير الجيد؛ مثال ذالك: دراسة المؤسسة و تحديدها لآجال الاستحقاق على الزبائن

[1] - J.SCHMIDT, **Les choix fiscaux des contribuables**, Paris: Dalloz, 1994, Pages 24-25.

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 إعتمادها على سياسة "عقد تحويل الفاتورة"[1] (L'affacturage ou le factoring). فالأمر يتعلق هنا باختيار في التسيير المالي أدى إلى أثار جبائية مفيدة للمؤسسة مكنتها من تفادي الأثر السلبي الذي قد يحدثه الرسم على القيمة المضافة والتأخر في تحصيل الحقوق على الزبائن على خزينة المؤسسة.

II-آثار الخيارات الجبائية

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

- التخفيف من العبء الضريبي بشكل غير مباشر،
- تحسين العلاقات التجارية, فمثل هذا الإختيار سيسمح للزبائن المكلفين بالرسم باسترجاع الرسم المفوتر وبالتالي تحقيق سعر تكلفة اقل.

المطلب الثالث: خطوات التسير الجبائي

الهدف هنا هو محاولة توضيح المراحل التي يتم من خلالها تسيير الجانب الجبائي للمسائل التي ستكون موضوع إتخاذ قرار في المؤسسة خاصة و أنه "من الضروري دمج الجباية ضمن معطيات بيئة المؤسسة على قدم المساواة مع دراسة مرونة الطلب وخصائص السوق"[2] الذي تزاول فيه المؤسسه نشاطها أو ترغب في الدخول إليه.

إن المؤلفات التي تتناول مراحل صنع القرار عديدة, وخاصة كتب الإدارة، بحيث نجد كل مؤلف يتحدث عن عدد من المراحل قد تختلف فيما ما بينها من حيث العدد لكنها واحده من حيث المضمون, إذ يكمن الاختلاف في كثير من الأحيان في دمج بعض المراحل ضمن أخرى. وسنحاول من خلال مختلف نماذج إتخاذ القرار تصور سياق لاتخاذ القرار في مجال التسير الجبائي.

I- مراحل التسيير الجبائي

1- تشخيص المشكلة وتحديد الهدف

هذه هي الخطوة الأولى في إتخاذ القرار وهي ليست من إهتمامات التسير الجبائي إذا لم يكن المشكل المطروح ذا طبيعة جبائية؛ إذ يتمثل دور المسير الجبائي في التركيز على دراسة الجانب الجبائي للبدائل المتاحة.

فقد يكون المشكل المطروح أمام المسير هو طريقة تمويل إستثمارمعين، فخيارات التمويل أمامه عديدة: إقتراض, تمويل ذاتي, رفع رأس المال, قرض إيجاري .....؛ الجوانب الواجب مراعاتها أثناء الاختيار هي: ضمان أكبر قدر ممكن من المر دودية أي بالمقابل تقليل الأعباء ومنها الأعباء الضريبية, الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة بأكبر قدر ممكن .

---

[1]- عقد تحويل الفاتورة هو عقد تتنازل المؤسسة بموجبه عن حقوقها تجاه زبائنها لطرف آخر يصبح هو الدائن الجديد. يكون سعر التنازل أقل من قيمة الحقوق المتنازل عنها، يمثل هذا الفرق الثمن الذي تدفعه المؤسسة نظير الإستفادة من السيولة المستبقة لحقوقها تجاه زبائنها.

[2] - André BOYER, **Le choix fiscal de l'entreprise**, Paris: Economica,1983, Page 05.

2- جمع المعلومات

هذه المرحلة مهمة للغاية, وتهدف إلى جمع كل المعلومات التي قد تكون لها أثار جبائية مباشرة أوغير مباشرة على موضوع إتخاذ القرار. تكمن أهمية هذه المرحلة في أنها هي التي ستؤدي إلى إكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة.

يجب أن يستند المسير الجبائي للمؤسسة إلى قاعدة معلومات جبائية شاملة يمكن أن نطلق عليها "نظام معلومات جبائي" يضم كل مصادر التشريع والتنظيم الجبائي و التي تشمل: قوانين مختلف الضرائب والرسوم, القانون التجاري, قانون الجمارك, قوانين المالية, الاتفاقيات الدولية, أحكام وإجتهادات القضاء والإدارة في مجال المنازعات الجبائية وغيرها من النصوص ذات الآثار الجبائية.

من خلال نظام المعلومات هذا, يقتصر تعامل المسير الجبائي فقط على المعلومات ذات الأثر الجبائي على موضوع القرار. يتمثل المشكل الذي يطرح على هذا المستوى في كيفية التعامل مع الكم الهائل من المعطيات الضرورية وغير الضرورية التي تكون أمام المسير الجبائي والأكيد أن " المسير يعاني من كثرة المعلومات أكثر مما هو الحال في نقصها, خاصة عندما تكون نسبة كبيرة من المعلومات لاتتعلق بالمشكلة أو بموضوع إتخاذ القرار"[1].

3- تحديد الخيارات الممكنة

من خلال المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة, يقوم المسير الجبائي بتحديد الخيارات الجبائية الممكنة من خلال قيامه بعملية بحث صعبة وهامة في آن واحد. البدائل قد تنتج من:

- الخيارات المتضمنة في الأنظمة التفضيلية والتحفيزية (قوانين ترقية الاستثمار), مثل هذه الامتيازات تؤدي إلى تحقيق الفعالية الجبائية المباشرة دون الحاجة إلى تضييع الوقت في البحث عن تراكيب قانونية تؤدي في النهاية إلى نفس الآثار الجبائية مع مخطر أكبر؛
- الخيارات الجبائية المباشرة؛
- الخيارات الجبائية غير المباشرة أو الضمنية والتي تنشأ عن سكوت أو عمومية النص؛
- الخيارات القانونية المتاحة والتي لها أثار جبائية مختلفة.

4- دراسة قابلية الخيارات للتطبيق

يتم خلال هذه الخطوة تحديد المزايا والعيوب لكل خيار ممكن, "هذه الخطوة تستلزم مقدرة على التنبؤ بالمستقبل"[2] وعلى التشخيص من أجل إدراك مختلف الجوانب الآنية والمستقبلية التي تساعد في تقييم الخيارات الممكنة, لأجل هذا كانت المؤهلات المتعددة للمسير الجبائي ضرورية للغاية.

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

---

[1]- د. سعد غالب ياسين، **نظم المعلومات الإدارية**، الأردن: دار اليازوري العلمية، ص 60 .

[2] - د . علي محمد منصور، **مباديء الإدارة**، القاهرة: مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، 1999، ص 120 .

تفيد هذه الخطوة في إقصاء الخيارات غير القابلة للتنفيذ من كل المراحل القادمة، وفي نهايتها يكون المسير الجبائي قد أدى الجزء المهم من عمله وهو تحديد الخيارات القابلة للتطبيق ليعرضها على متخذ القرار النهائي الذي قد يقرر أخذها بالاعتبار في إتخاذ القرار.

5- إدماج كل خيار قابل للتنفيذ في الدالة الكلية للقرار وتقييمها

تؤثر الجباية على إتخاذ القرار:

- بصورة دائمة، إذ كل عمليات المؤسسة لها أثر جبائي،
- بشكل يختلف تبعا لطبيعة القرار المتخذ ومستوى المسؤولية،
- بعدة توجهات، وذلك حسب التغيرات في النصوص التي تعكس تغيرا في أهداف المشرع[1].

وبما أن دالة القرار متعددة المتغيرات، فمن المفيد جدا للمؤسسه إدراج الجباية كأحد محددات القرار، الأمر الذي قد يؤدي إلى إحداث تغير جذري عليه.

إذا، يتم خلال هذه المرحلة دمج كل خيار جبائي قابل للتنفيذ في دالة القرار الكلية لنتحصل على عدد من الدوال بعدد الخيارات القابلة للتنفيذ.

بعدها يتم التقييم الكمي والنوعي للدوال المتحصل عليها. التقييم النوعي يتمثل في دراسة مدى التجانس مع أهداف المسير والإستراتيجية العامة للمؤسسة، أما التقييم الكمي فيتم من خلال حساب الإيرادات و/أو التكاليف لكل دالة.

أثناء التقييم الكمي نجد أنفسنا أمام إحدى الحالتين:

- الحالة الأولى: تتمثل في الاستقلالية بين المتغير الجبائي والمتغيرات الأخرى في دالة القرار، في هذه الحالة تساوي القيمة الكلية للدالة مجموع قيم المتغيرات. ودور المسير الجبائي هنا هو تقييم الآثار المالية للمتغير الجبائي.
- الحالة الثانية: هي الارتباط بين المتغيرات، يحدد المسير الجبائي طبيعة الارتباط ويقوم بتقييم المتغير الجبائي.

الجدير بالذكر هنا هو أن بعض الخيارات الجبائية لايمكن/ أو قد يكون من الصعب تقييمها كميا، في وضع كهذا يتم الاكتفاء بالتقييم النوعي عن طريق تحديد أثار هذه الخيارات على الوضعية العامة.

6- إتخاذ القـــــرار

يكون إتخاذ القرار بناءا على التحكيم بين مختلف الدوال المقيمة كما ونوعا. والإختيار الأفضل هو ذلك الذي يحقق الهدف المرجو من هذا القرار.

إتخاذ القرار ليس من إختصاص التسيير الجبائي بل هو نهاية مراحله، لأنه يهدف بالأساس إلى التأكيد على أهمية الجباية في العملية التسييرية وليس إلى رهن القرار بجانبه الجبائي فحسب.

[1] - André BOYER, op-cit, Pages 10-11.

II - معوقات التطبيـــق

هناك بعض المعوقات تحول دون التطبيق الناجح والفعال للخطوات المذكورة.

1- الكم الهائل للمعلومات الجبائية

من المؤكد أن المعلومات هامة جدا في إتخاذ أي قرار؛ لكن، كثرة هذه المعلومات يعقد من عملية صنع القرار ويطرح إشكالا أخر يتمثل في تسيير المعلومة.

فمصادر المعلومات الجبائية المتعلقة بعملية معينة عديدة ومحتواها متغير عبر الزمن نتيجة تغير توجهات وأهداف المشرع الذي يسخر الجباية لتكون أداة في يد الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي، هذا التنوع والتعدد والتغير الذي يميز المعلومة الجبائية يجعل من الضروري أن يكون هناك تصور جدي لـــ "نظام معلومات جبائي" قائم بذاته ويشكل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة.

2- مشكلة التكميم

ليست كل الخيارات الجبائية قابلة للتقييم الكمي، لذا نجد أنفسنا أمام وضعيات مجردة من الصعب التعبير عنها بقيم نقدية. هذا الإشكال بالإمكان تجاوزه بالإعتماد على النماذج والطرق الإحصائية التي لها آليات خاصة في التعامل مع المتغيرات النوعية، هذه الأخيرة قد يؤدي إهمالها إلى إغفال جوانب هامة من شأنها تغيير منحى القرار.

3- خصوصية كل قرار

من الضروري جدا التأكيد على أن المراحل والخطوات التي تم التطرق إليها ليست هي الوحيدة والكافية لدراسة الجانب الجبائي لأي قرار تسييري، إذ لكل قرار خصوصياته التي قد تحتم إلغاء بعض مراحل معالجة المعطيات الجبائية أو ربما الإهمال الكلي لها.

لكن تبقى بعض المراحل أساسية لأي قرار تسييري يدرك متخذه أهمية الجانب الجبائي فيه، خاصة تلك المراحل التي تؤدي بنا في النهاية إلى تحديد الخيارات الجبائية القابلة للتطبيق. كما أن صاحب القرار يستطيع إضافة خطوات أخرى للمعالجة تفرضها خصوصية أي قرار.

III- أهمية نظم المعلومات

إن دمج المعطيات الجبائية ضمن محددات القرار سيؤكد مرة أخرى على أهمية نظم المعلومات في الرفع من القيمة الشكلية، الزمانية والمكانية للمعلومات[1] ومن بينها المعلومة الجبائية.

أهم هذه النظم: "نظام معلومات التسيير" (نظام المعلومات الإدارية) وهو نظام معلومات مبني على الحاسب الآلي ويوفر المعلومات للمسيرين ذوي الاحتياجات المتشابهة في المنظمة[2] وهو يشكل المحور

---

[1]- تتمثل القيمة الشكلية للمعلومة في مدى أهمية الشكل الذي تعرض فيه المعلومة، تعرض نظم المعلومات المعلومة بشكل إلكتروني دون اللجوء إلى إستعمال الأوراق مع توفير إمكانية إستعمالها عند الإقتضاء. كما تتجلى القيمة الزمانية التي تمنحها نظم المعلومات للمعلومة في سرعة الوصول إليها من خلال مختلف أنظمة البحث التي تتوفر عليها الأنظمة الآلية للمعلومات. أما القيمة المكانية، فهي إمكانية تخزين كم هائل من المعلومات في مساحة صغيرة جدا.

[2]- د.إبراهيم سلطان, **نظم المعلومات الإدارية**, الإسكندرية: الدار الجامعية, 2000, ص 6.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تم التأكيد على أن الجباية ليست مجرد إلتزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة؛ فهي بالإضافة إلى ذلك، توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي يتميز بها التشريع الجبائي مثله مثل باقي فروع القانون، وكذلك عن بعض الغموض الذي يشوب النصوص الجبائية وسكوتها عن/وعدم تطرقها لجميع العمليات التي قد تقوم بها المؤسسة.

وعليه، من حق المؤسسة (وفقا لمبدأ الحرية في التسيير) إستغلال هامش الحركة الذي توفره لها النصوص الجبائية من أجل إختيار الوضعية الجبائية الأنسب دون أن يكون للإدارة الضريبية الحق في أن تتدخل لإنتقاد مثل هذا الإختيار (مبدأ عدم التدخل في التسيير) مادام يتم في الإطار القانوني المعمول به.

إن الحدود التي تفصل بين التسيير الجبائي والغش الضريبي واضحة، لأن الأول هو عباره عن ممارسة قانونية، بينما ينبني مفهوم الثاني بالأساس على مخالفة القانون الجبائي. بالمقابل، فإن الحد الذي يفصل بين التسيير الجبائي والتهرب الضريبي ليس في نفس الدرجة من الوضوح. لذا، تم وضع حدود للتسيير الجبائي تتمثل في كل من "عدم التعسف في إستعمال الحق" و"نظرية الفعل غير العادي في التسيير"؛ هذه الحدود تحول دون وقوع المؤسسة في نطاق التهرب الضريبي.

حتى تتمكن المؤسسة من الإستفادة من تسيير جبائي حقيقي وفعال، فإن هناك مؤهلات خاصة يجب توفرها في المسير الجبائي؛ كما أنه يجب أن يكون لدى مسيري المؤسسة (على إختلاف رتبهم) وعي كامل بأهمية المعطيات الجبائية في إتخاذ القرار، وتتأكد هذه الأهمية عند إتخاذ القرارات الإستراتيجية التي ترهن إستمرار وبقاء المؤسسة.

الفصل الثاني: بعض عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال

مدخـــل

من خلال الفصل السابق، تم التأكيد على أهمية التشريع الجبائي في توفير ظروف ممارسة التسيير الجبائي، وذلك من خلال الخيارات التي يمنحها للمؤسسة في التعامل مع الجباية. وعليه، وحتى نتمكن من الحديث عن التسيير الجبائي لشركات الأموال، يجب أولا التعرف على النظام الجبائي لشركات الأموال والذي يختلف بطبيعة الحال عن النظام الجبائي لشركات الأشخاص.

تخضع شركات الأموال لعدد كبير من الضرائب والرسوم؛ نذكر منها على سبيل المثال: الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الرسم العقاري، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، حقوق التسجيل والطابع،....إلخ.

سنقتصر في دراستنا للنظام الجبائي لشركات الأموال على دراسة كل من: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات وحقوق التسجيل، وذلك للأسباب التالية:

- الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات تعد من أهم عناصر الإصلاح الجبائي الذي تم بموجب قانون المالية لسنة 1992م، وهي التي أعطت البعد العالمي للنظام الجبائي الجزائري؛
- الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات ليست من الأعباء القابلة للخصم، على عكس باقي الضرائب التي يمكن للمؤسسة خصمها من الربح؛
- تختلف آلية إستحقاق وطريقة دفع كل من الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات عن ظروف إستحقاقية ودفع بقية الضرائب، الأمر الذي يجعل هاتين الضريبتين جديرتين بالدراسة للوقوف على مجالات تسييرهما الممكنة؛
- الضريبة على أرباح الشركات تأسست أصلا للفصل بين النظام الجبائي للشركات (وعلى الخصوص شركات الأموال والتي هي المخاطب الأساسي بهذه الضريبة) وللأشخاص؛
- كما أن حقوق التسجيل تصادف المؤسسة في عدة مناسبات هامة في حياتها (التأسيس، رفع رأس المال، تغيير الشكل القانوني، الإندماج ....إلخ).

لذا إقتصرنا على دراسة هذه الضرائب الثلاث والتي من خلالها يتيح القانون الجبائي لشركات الأموال جملة من الخيارات تسمح لها بممارسة التسيير الجبائي.

المبحث الأول: الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم أنواع الضرائب على الاستهلاك التي جاء بها الإصلاح الجبائي لسنة 1991م، وهوما ترجم بحق نية السلطات في إعطاء الإصلاح البعد العالمي أو ما يعرف بالتوفيق (Harmonisation). فالر.ق.م من بين أهم مميزات الأنظمة الجبائية في العالم، إذ يستعمل في أكثر من 120 دولة ويتولد عنه حوالي ربع الإيرادات الجبائية في العالم[1].

المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تنص المادة الاولى من قانون ر.ق.م على أن العمليات الخاضعة لر.ق.م هي جميع العمليات المتعلقة بالبيع والأشغال التي تقوم بها المؤسسة وكذا الخدمات، ماعدا الخاضعة للرسوم الخاصة، وهذه العمليات سواء كانت ذات طابع تجاري أو صناعي أو حتى حرفي، المهم أن تكون محققة في الجزائر وبطريقة إعتيادية.

كما تجدر الإشارة إلى أنه حتى تكون هذه العمليات خاضعة لر.ق.م يجب أن يقوم بها أشخاص مكلفون بالرسم (Redevable) وأن تكون هذه العمليات محققة داخل التراب الوطني.

I- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

تكون العمليات خاضعة للرسم وجوبا (نص صريح للقانون) أو إختياريا (Option).

1- العمليات الخاضعة وجوبا

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية[2]:

- المبيعات: تخضع لر.ق.م جميع العمليات المحققة بمقابل (Onéreux) والتي تسمح بنقل صريح للملكية، بالإضافة إلى عمليات التبادل والتمويل التأجيري.
- الأشغال التي تقوم بها المؤسسات: وتضم جميع عمليات الإنتاج سواء المتعلقة بالعقارات أو المنقولات مهما كانت طبيعتها.
- الخدمات: عرفها قانون ر.ق.م على أنها جميع العمليات المتعلقة بالتأجير وجميع العمليات الأخرى ما عدا البيع والأشغال التي تقوم بها المؤسسات؛ ويمكن ذكر بعض العمليات على سبيل الذكر وليس على سبيل الحصر كالعمليات التي تقوم بها البنوك وعمليات العروض السينمائية والألعاب وكذا عمليات الوساطة والمهن الحرة.
- التسليمات للحاجة الخاصة: و يتعلق الأمر هنا بمنتوجات المؤسسة لحاجتها الخاصة، سواء تعلق الأمر بالعقارات أو المنقولات؛ هدف المشرع من إخضاع هذه العمليات هو تحقيق العدالة الجبائية التي تعتبر قاعدة أي نظام جبائي.

---

[1] - Liam EBRILL et autres, **L'attrait de la Taxe sur la Valeur Ajoutée**, Finance et Développement, Juin 2002, Page 44.

[2] - Said BENAISSA, **Fiscalité Produits Domaniaux Parafiscalité**, Alger: Editeur inconnu, 3éme édition, 2001, Pages 129-130.

- عمليات الإستيراد: عمليات الاستيراد تخضع وجوبا لر.ق.م مهما كان نوع الشخص الذي يقوم بها، سواء كان الإستيراد إعتياديا أو ظرفيا، ما عدا إذا نص القانون بخلاف ذلك في بعض الحالات التي يكون وراءها أهداف إقتصادية أو ثقافية أو إجتماعية. الهدف من هذا الإخضاع هو تحقيق العدالة بين المنتوجات المحلية والمنتوجات المستوردة، تسهر إدارة الجمارك على تحصيل الرسم في هذه الحالة.

2- العمليات الخاضعة إختيارا

يمكن للأشخاص الطبيعيين أوالمعنويين الذين يمارسون نشاطا يقع خارج مجال التطبيق طلب الخضوع الإختياري لر.ق.م بشرط أن تكون العمليات التي يقومون بها موجهة:

- للتصدير؛
- للشركات البترولية؛
- لأشخاص خاضعين لر.ق.م؛
- لأشخاص مستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء[1] المنصوص عليه في المادة 42 من قانون ر.ق.م.

ونشير هنا بأن طالب الإخضاع لر.ق.م يخضع لجميع الإلتزامات الملقاة على عاتق المكلفين بر.ق.م وهي:

- تسديد ر.ق.م؛
- مسك محاسبة منتظمة وفق النظام الحقيقي؛
- إظهار الرسم (الفوترة).

* **الفائدة من الإختيـــار:** للمكلفين بالر.ق.م الحق في الخصم المتعلق بالمشتريات و هذا من المبيعات المفوترة، مما يسمح للمؤسسة التي تختار الإخضاع بنقل حق الخصم لزبائنها و هنا فائدة تجارية.

* **كيفيـــات الإختيـــار:** يمكن أن يكون الإختيار جزئيا (Partielle) أو كليا (Globale)، ويمكن أن يخص جزءا من/أو كل المبيعات أو الخدمات المقدمة. يمكن طلب الإخضاع الإختياري في أي وقت من السنة بطلب يبعث إلى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة، و يصبح الإختيار ساري المفعول إعتبارا من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه هذا الإختيار، كما يمارس في كل فترات السنة و ينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي يبتدئ فيها سريان الإختيار. يجدد هذا الأخير ضمنيا، ما لم يتم التراجع من طرف المعني قبل ثلاثة أشهر من إنقضاء المدة.

II- الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

حسب أحكام المادة 04 من قانون ر.ق.م، فإن الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة يمكن حصرهم كالتالي:

[1] - Rachid BENAIBOUCHE, op-cit, Page 127.

1- المنتجـــــون

في هذه الحالة يجب التمييز بين:

- المنتج المباشر: و هو الذي يباشر عملية الإنتاج حتى نهايتها.
- المنتج بالإحلال: وهو الذي يقوم بنفسه بعملية الإنتاج التي من المفروض أن يقوم بها شخص آخر، مثل المنتج الذي يقوم بنفسه بإعداد الأغلفة.

تجدر الإشارة إلى أن مصطلح أنتج يعني:

- الإستخراج: إنشاء منتج جديد، سواء بإستخراجه من باطن الأرض (المناجم) أو بالإحلال (إستخراج منتوج من مستخرج).
- التصنيع: إنشاء منتج جديد بواسطة تجميع مجموعة من العناصر.
- التأهيل: إعداد منتج معين لتأهيله كي يكون معدا لإستعمال محدد (قطع غيار).
- التحويل: هو إخضاع مادة معينة لتغيرات جوهرية سواء في الشكل أو التركيبة بواسطة عوامل فيزيائية أو كيميائية للحصول على منتوج معين.

2- التجـــــار

يمكن التمييز في هذه الحالة بين الأشخاص التالية:

- تجار الجملة: وهم أولئك الذين يبيعون لتجار آخرين بغية مواصلة عملية البيع (la Revente) أولمؤسسات أو للجماعات المحلية بنفس شروط الكمية والسعر.
- تجار الأشياء الفنية: سواء كانت هذه الأشياء مرصعة بالذهب أو الفضة أو مشكلة كليا أو جزئيا من البلاستيك أو الأحجار الكريمة والتي تظهر تحت التعريفة الجمركية رقم 71-01 و71-02.
- المؤسسات التابعة (les Entreprises dépendantes): يتعلق الأمر بمؤسسات تقوم بعملية إعادة البيع على الحال (Revente en l'état) وهي في نفس الوقت مرتبطة (تابعة) بمؤسسات خاضعة لر.ق.م، في هذه الحالة لا يحسب الأساس الخاضع للضريبة على أساس الفوترة المحدد من طرف المؤسسة الموردة وإنما على أساس السعر المطبق من طرف المؤسسة التي قامت بإعادة البيع (la Société Revendeur).
- المقاولون: وهم أولئك الأشخاص الذين يتكفلون بجزء من أشغال العمارة والأشغال العمومية، والذين يقومون بهذه المهمة على وجه التكرار أو إستثنائيا.
- أصحاب المهن الحرة: لقد تم توسيع مجال التطبيق إلى المهن الحرة، بما في ذلك الأطباء، وهذا من خلال قوانين المالية المتتالية منذ الشروع في الإصلاحات الجبائية سنة 1992م.
- أعمال البنوك والتأمينات: تخضع العمليات التي تقوم بها البنوك وشركات التأمين (والمتعلقة بالعقود والعمولات والأتعاب والفوائد والمداخيل المتنوعة) لر.ق.م الذي أستبدل بالرسم على العمليات البنكية والتأمينات (TOBA) حسب أحكام قانون المالية لسنة 1995م.
- الأشخاص الذين يقومون بالألعاب أوالعروض.
- الأشخاص الذين يقدمون الخدمات الهاتفية.

III- التطبيق الإقليمي للرسم على القيمة المضافة

يشترط في العمليات الخاضعة لر.ق.م في الجزائر أن تحقق على الإقليم الجزائري؛ والإقليم الجزائري هو جميع النقاط الأرضية والبحرية والجوية أين تمارس الدولة الجزائرية سيادتها. يختلف الإقليم الجبائي تبعا لكون العملية الخاضعة للرسم تتمثل في بيع سلع أوتقديم خدمات:

- المبيعات: وتتمثل في نقل الملكية التي تعتبر عنصرا محددا لعملية الإخضاع الضريبي أين يلعب مكان إبرام العقد الدور الرئيسي في تحديد الإقليم بغض النظر عن جنسية المتعاقدين أو مكان الدفع.
- تقديم الخدمات: في هذه الحالة يتحدد التطبيق الإقليمي بمكان إستعمال أو إستغلال الخدمة المقدمة.

المطلب الثاني: طرق تطبيق الرسم على القيمة المضافة

I- الحدث المنشئ للرسم

الحدث المنشئ للرسم هو الفعل المادي أو القانوني الذي يجعل المكلف بالرسم مدينا به، بحيث يعتبر تاريخ وقوع الحدث نقطة بداية إستحقاقية (Exigibilité) الضريبية، ويختلف الحدث من عملية إلى أخرى بحسب طبيعتها.

1- العمليات المحققة في الداخل

- المبيعات والعمليات المماثلة: الحدث المنشئ هو نقل الملكية، سواء تم ذلك ماديا (إنتقال البضائع) أوقانونيا (الفوترة).
- الأشغال العقارية[1]: الحدث المنشئ للرسم هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛ يقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (سلفة، تسبيق، دفعات ...).
- المؤسسات الأجنبية: الحدث المنشئ للرسم هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن، وعند إنتهاء الأشغال يستحق الباقي على أساس أن الحدث هو الإنتهاء من الأشغال.
- التسليمات للذات: في هذه الحالة يجب التمييز بين المنقول والعقار. في المنقولات، الحدث المنشئ للرسم هو الإستلام بإعتباره الإستعمال الأولي أو بداية الإستعمال؛ أما العقارات، يكون الحدث المنشئ للرسم هو الإستعمال الأول.
- تقديم الخدمات: الحدث المنشئ للرسم هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2- الإستيـــراد

الحدث المنشئ للرسم هو دخول البضاعة إلى الإقليم الجزائري، والمدين بالرسم هو المصرح الجمركي (Déclarant en douane).

---

[1]- المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2002** ، الجزائر: منشورات الساحل، ص 21.

3- التصديـــر

الحدث المنشئ للرسم في حالة تصدير بضاعة خاضعة للرسم هو مرور هذه البضاعة بالجمارك، المدين هو المصرح الجمركي.

II- الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع

لمعرفة الرسم على القيمة المضافة مستحق الدفع، يكفي ضرب أساس الإخضاع في المعدل المناسب.

1- الأساس الخاضع للضريبة (La base d'imposition)

يتشكل الأساس الخاضع للضريبة من جميع المبالغ والقيم الخاصة بالسلع والخدمات مقابل الحصول عليها. ويختلف الوعاء الضريبي لر.ق.م بحسب طبيعة العملية.

1-1- وعاء الرسم على القيمة المضافة في حالة البيع

يتشكل الوعاء في حالة البيع من سعر البيع المتفق عليه بين الطرفين المتعاقدين كمبدأ عام، إلا أن هناك بعض العناصر التي تدخل في سعر البيع ولا تأخذ بعين الاعتبار في حالة الإخضاع.

العناصر التي تدخل في الوعاء الضريبي:

- مصاريف النقل في حالة البيع على ظهر السفينة (Vente Franco)؛
- الأغلفة التجارية غير المسترجعة (Les emballages)؛
- جميع الحقوق والرسوم المثقلة لسعر البيع بإستثناء ر.ق.م؛
- الأعباء التي تمثل مصاريف إستغلال للبائع، كإتاوات الوسطاء والعمولات؛
- الزيادات السعرية (les suppléments de prix) كالفوائد.

العناصر المستبعدة من أساس الإخضاع[1]:

- التخفيضات التجارية والمالية؛
- حقوق الطابع؛
- الأغلفة المسترجعة؛
- العلاوات مهما كان نوعها، ما عدا تلك المتعلقة بتعويضات عن أضرار أو خسائر؛
- مبالغ النقل الذي قام به المدين بالرسم بنفسه.

1-2- وعاء الرسم علىالقيمة المضافة في حالة الأشغال العقارية

تخضع المؤسسات التي تشتغل في الأعمال العقارية لر.ق.م، وهذا على أساس أسعار الأشغال التي تقوم بها مع دمج جميع المصاريف والأعباء ما عدا ر.ق.م نفسه؛ وتشمل هذه الأسعار مبالغ الصفقات المثبتة من خلال الفواتير أو الوضعيات مضافا إليها كل الزيادات المحتملة والناتجة عادة عن تغيير الأسعار أو الساعات الإضافية.

[1]- المادة 15 من قانون ر.ق.م.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه في حالة لجوء المقاول إلى مقاولين من الباطن أو المناولين، يكون هؤلاء خاضعين لر.ق.م على المبالغ المحصلة، و يكون المقاول الرئيسي مدينا بالرسم على المجموع الخاص بالصفقة بما فيه الأشغال الخاصة بالمناولة، مخصوما منها الرسم المفوتر من طرف المقاول المناول.

1-3- وعاء الرسم على القيمة المضافة في حالة التسليمات للذات

يجب دائما في حالة التسليمات للذات التمييز بين المنقولات والعقارات. فيما يخص المنقولات، يتشكل الأساس الخاضع للرسم من سعر البيع بالجملة للسلع المماثلة، وفي حالة تعذر ذلك يؤخذ بعين الإعتبار سعر التكلفة مرجحا بهامش ربح عادي؛ أما العقارات، فيكون الأساس هو سعر تكلفة الإنجاز.

1-4- وعاء الرسم على القيمة المضافة في حالة تقديم الخدمات

الأساس الخاضع للضريبة في حالة الخدمات هو سعر الخدمة المقدمة، بإستثناء بعض الخدمات التي يكون فيها الإخضاع وفق قواعد خاصة. فوكلاء العبور يكون الأساس الخاضع للضريبة مشكلا من مجموع المبالغ المحصلة مخصوما منه الحقوق المدفوعة عند الإستيراد، أما بالنسبة لمقسمي الأراضي (lotisseurs) وكذا بائعي شهرة المحل، فالأساس هو سعر البيع مخصوما منه سعر الشراء مرجحا بالأعباء الملحقة بإستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

1-4- وعاء الرسم على القيمة المضافة في حالة الاستيراد

يتشكل الأساس الخاضع للضريبة من القيمة لدى الجمارك (la Valeur en douane) مرجحة بجميع الحقوق والرسوم الإضافية بإستثناء ر.ق.م نفسه.

2- معدلات الرسم على القيمة المضافة

هناك معدلان لر.ق.م، بعد أن كانت هناك أربعة معدلات عند إنشائه، وهذا نتيجة الإصلاحات المتواصلة التي تهدف إلى تحسين الأداء الضريبي:

- المعدل العادي (17%): يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض يقابله معدل تحويل[1] يقدر بـ 0,8547؛
- المعدل المخفض (07%): يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الإقتصادي، الإجتماعي والثقافي يقابله معدل تحويل بـ 0,9345.

III- الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم

إن مبدأ إسترجاع ر.ق.م المدفوع عند المنبع (الشراء) لعملية خاضعة للرسم يجد تبريره في نص المادة 29 من قانون ر.ق.م، وحتى تتمكن المؤسسة من إستيفاء حقها في الخصم إشترط المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الشروط.

[1]- يستعمل معدل التحويل في الإنتقال من المبلغ بكل الرسوم إلى مبلغ خارج الرسم.

1- شروط ممارسة حق الخصم

- أن يكون الرسم مشارا إليه في الوثائق المحاسبية (فاتورة، وضعية، وثائق جمركية)؛
- أن تكون المؤسسة مدينة بالرسم؛
- يجب أن تكون السلع أو الخدمات مرتبطة بإستغلال المؤسسة؛
- يجب أن تكون شروط الإستحقاقية مكتملة (الشروط الزمنية)؛
- يجب أن يخضع الخصم لقاعدة التفاوت الشهري (Décalage d'un mois)، بإستثناء الإستثمارات القابلة للإهتلاك التي يسترجع ر.ق.م المدفوع عند شرائها في نفس الشهر؛
- يجب أن تكون السلعة أو الخدمة غير مستثناة من الحق في الخصم[1].

2- طرق تطبيق حق الخصم

كمبدأ عام، تعتبر قاعدة التحميل هي الأساس في ممارسة حق الخصم، إلا أنه في بعض الحالات المنصوص عليها قانونا يمكن ممارسة قاعدة التسديد كإجراء إستثنائي.

2-1- قاعدة التحميل (La règle d'imputation)

عملية التحميل للرسم هي طرح الرسم القابل للخصم من الرسم المستحق على المبيعات. عادة ما يكون الفرق بين الرسم المستحق والرسم المحمل إيجابيا، وتسدد المؤسسة هذا الفرق في الآجال المحددة قانونيا؛ كما يمكن أن يكون الفرق سلبيا فتستفيد المؤسسة من قرض يحمل لاحقا وهو ما يؤثر على خزينتها سلبيا.

2-2- قاعدة التسديد (la règle de Remboursement)

يخصم ر.ق.م الذي أثقل سعر الشراء أو سعر التكلفة للعمليات المخول لها الحق في الخصم بطريقة عادية عن طريق تحميله على الرسم المحصل من المبيعات. يمكن أن يمارس الحق في الخصم عن طريق التسديد لكل أو لجزء من الرسم القابل للخصم والذي لا يمكن تحميله.

وعليه، يمكن إسترجاع (قبض) الرسم القابل للخصم إذا لم يكن من الممكن تحميله تماما على ر.ق.م المترتب عن المبيعات الخاضعة للرسم والمحققة من طرف شخص خاضع للضريبة. أي، يمكن للمكلفين بر.ق.م الذين لا يمكنهم خصم الرسم المدفوع لمموليهم أو لدى الجمارك أن يطلبوا إسترجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر وفق شروط معينة[2].

الحالات التي يتم فيها تسديد الرسم هي:

- عمليات التصدير أو البيع لأشخاص لهم الحق في الشراء بالإعفاء[3]؛
- عمليات الحفاظ على الأملاك الوقفية وبناءها؛
- الفارق في المعدل بين الشراء والبيع.

---

[1]- المادة 41 من قانون ر.ق.م .

[2]- المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2002** ، مرجع سابق الذكر، ص 41 .

[3]- المادة 42 من قانون ر.ق.م.

بتوفر الشروط التالية:

- طلب التسديد حسب النموذج الإداري؛
- شهادة جبائية للضرائب المستحقة ونسخ عن التصريحات المودعة؛
- فواتير الشراء وبيان المبيعات.

3- التسوية (la Régularisation)

يمكن القيام بالتسوية الخاصة بالر.ق.م في الحالات التاليه.

3-1- قاعدة الحيلولة دون التصادم (Règle du butoir)[1]

تعتبر قاعدة "الحيلولة دون التصادم" تحديدا للحق في الخصم، بحيث أنه إذا تمت عملية الخصم في العمليات التالية وجب إعادة دفع المبالغ المخصومة إلى خزينة الدولة:

- إختفاء السلع؛
- السلع والخدمات المستعملة في عمليات غير خاضعة للرسم؛
- العمليات المعتبرة غير مسددة نهائيا.

3-2- قاعدة الحصة النسبية (Règle du prorata)

بالنسبة للمدينين بالرسم جزئيا، وهم أولئك الذين يخضعون للرسم على جزء فقط من نشاطهم المهني، تحدد حصتهم النسبية بالقاعدة التالية:

الحصة النسبية= (رقم الأعمال الخاضع للرسم+رقم أعمال الصادرات من المنتوجات الخاضعة للرسم+رقم الأعمال المعفى من الرسم)/(رقم الأعمال المتحصل عليه في البسط+رقم الأعمال المعفى من الرسم+رقم الأعمال المتواجد خارج مجال تطبيق ر.ق.م)[2]

تحدد الحصة النسبية إما تقديريا أو بناء على نتائج السنة الماضية، وتتم التسوية بناءا على النتائج الفعلية.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره، فإن المؤسسة التي تتنازل عن إستثمار قابل للإهتلاك قبل خمس سنوات من الإستعمال، تعيد ر.ق.م المتعلق بسنوات الإستعمال المتبقية إلى خزينة الدولة.

المطلب الثالث: تسديد الرسم على القيمة المضافة

يعتبر تسديد الرسم النهاية الطبيعية والرئيسية له، وقد أقر المشرع ثلاثة أنظمة للتسديد.

I- النظام العام

1- التصريح الشهري: على المؤسسة أن ترسل، قبل 20 يوم الأولى من كل شهر، إلى قابض الضرائب المختلفه التابع لمقرها كشف (G50) تبين فيه مبالغ العمليات المحققه من طرفها سواءا تعلق الأمر بالشراء أو البيع وكذا مبلغ الرسم المستحق.

---

[1]- المادة 37 من قانون ر.ق.م.

[2]- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2002 ، مرجع سابق الذكر، ص 34..

2- التصريح الثلاثي: إذا كان ر.ق.م المدفوع في السنة الماضيه يقل عن 2500 دج شهريا، جاز للمؤسسة الإستفاده من نظام الدفع الثلاثي، أين يتم التصريح كل ثلاثة أشهر.

II- نظام الإقتطاع من المصدر

يطبق هذا النظام على المؤسسات التي ليس لها إقامه دائمه في الجزائر، حيث تقوم الجهة الجزائرية المتعاقدة بعملية الإقتطاع وتدفع المبلغ المقتطع إلى قابض الضرائب المختلفه قبل 20 يوما من الشهر الموالي لشهر الإقتطاع، مع تسليم المعني وصل مؤشر ومرقم.

III- نظام الأقساط الوقتيـــــة

تلجأ عادة إلى هذا النظام المؤسسات التي تجد صعوبة في تحديد رقم أعمالها نظرا لضخامة و تشعب عملياتها كالبنوك مثلا. وللإستفادة من هذا النظام يجب توفر بعض الشروط:

- أن تمارس المؤسسة نشاطها منذ 06 أشهر على الأقل؛
- أن تملك إقامة دائمة في الجزائر؛
- أن تتحصل على رخصة مسبقة من إدارة الضرائب؛
- التصريح شهريا بالرسم (12/1 من رقم أعمال السنة الماضيه)؛
- التسويه قبل 20 أفريل.

بالنسبه للمدينين الذين إختاروا هذا النظام و سجلوا خلال السداسي الأول من السنة رقم أعمال يقل عن ثلث رقم أعمال السنة السابقة، يجب عليهم مراجعة رقم أعمالهم إلى الضعف. أما الذين يزيد رقم أعمالهم عن الثلثين، يجب عليهم التصريح قبل 20 جويلية، وتتم مراجعة رقم أعمالهم كذلك إلى الضعف.

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات من أهم العناصر التي أتى بها الإصلاح الجبائي الذي تم بموجب قانون المالية لسنة 1992م، والتي يتمحور جوهرها في إعتماد التفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي عند الإخضاع الضريبي. كما تعتبر ض.أ.ش نتيجة طبيعية للتوجه نحو إقتصاد السوق والذي إقتضى إعادة النظر في التمييز الذي كان موجودا بين المؤسسات الخاصة و مؤسسات القطاع العام.

سنحاول من خلال دراسة هذه الضريبة تسليط الضوء على جملة من العناصر التي يمكن أن تساعد على تبني تسيير جبائى أكثر عقلانية و رشاده.

المطلب الأول: ميدان تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

I- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب أحكام المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م)، فإن جميع الشركات مهما كان شكلها أو موضوعها تخضع لهذه الضريبة، بإستثناء شركات الأشخاص، شركات المحاصة، الشركات المدنية و منظمات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (O.P.C.V.M)، إلا في حالة

إختيارها الخضوع لهذه الضريبة. هذا الاختيار نهائي ولا يمكن الرجوع عنه حسب أحكام المادة 151 من نفس القانون.

نستنتج من خلال ما سبق أن الشركات المعنية بهذه الضريبة هي شركات الأموال المنصوص عليها في القانون التجاري، وهي:

- الشركة ذات الأسهم؛
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة؛
- شركة التوصية بالأسهم؛
- المؤسسات العمومية الاقتصاديه.

II – المجال الإقليمي للضريبة

تعتبر إقليمية الضريبة من أهم مبادئ الإخضاع الضريبي للأشخاص المعنويين، حيث تعتبر ض.أ.ش موجهة للأرباح المحققة في الجزائر، سواءا تعلق الأمر بالشركات التي لها إقامة دائمة في الجزائر أوالتي لها ممثلون أو وسطاء تجاريون أو عند الإقتضاء تمارس أعمالا تجارية كاملة.

III – الإعفاءات و الأنظمة الخاصة

إن الأهداف الإقتصادية للضريبة جعلت المشرع الجبائى الجزائري يمنح بعض الإمتيازات الجبائية على شكل إعفاءات بهدف تشجيع بعض الأنشطة أو الإستثمار في بعض المناطق، كالإمتيازات الممنوحة لمناطق الجنوب الكبير أو الإمتيازات الممنوحة قصد تشجيع الإستثمارات الشبانية. هذه الإمتيازات قد تكون دائمة، كما هو الحال مع مؤسسات المعوقين، أو تكون مؤقتة، كالنشاطات الحرفية، السياحية أو الأرباح المتعهد بإستثمارها وفق الشروط القانونيه سارية المفعول.

المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي

I- مفهوم الربح الخاضع للضريبة

الربح الخاضع للضريبة هو ربح محاسبي معدل، لأن المحاسبة تعتبر الأساس في تحديد وعاء ض.أ.ش، حيث: الربح الضريبي (الجبائي) = النتيجة المحاسبية + إيرادات مدمجة – خصومات.

من خلال المادة 140 من ق.ض.م.ر.م، يعرف الربح الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الناتج عن مجموع العمليات التي تقوم بها الشركة، بما فيها عمليات التنازل؛ كما تشير نفس المادة إلى إمكانية حساب الربح الجبائي عن طريق الفرق بين الأصول الصافية لدى إفتتاح و إختتام الدوره.

II – الإيرادات المعتبرة

يجب أن تأخذ نتيجة المؤسسة لدورة معينة في الإعتبار جميع العمليات المحققة مهما كان نوعها ومصدرها، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك. من بين الإيرادات التي يجب أن تأخذ في الإعتبار عند حساب النتيجة الجبائية، نذكر ما يلي.

1- فائض القيمة

حسب أحكام المادة 173 من ق.ض.م.ر.م، فإن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن بعض عناصر الأصول و في إطار النشاط المهني للمؤسسة، يدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة كما يلي:

- بنسبة 35%، إذا تعلق الأمر بفائض قيمة طويل الأجل، أي أن الأصل المتنازل عنه تمت حيازته أوإنشاؤه قبل أكثر من ثلاث سنوات من تاريخ التنازل؛
- بنسبة 70%، إذا تعلق الأمر بفائض قيمة قصير الأجل، أي أن الأصل المتنازل عنه تمت حيازته أوإنشاؤه قبل أقل من ثلاث سنوات من تاريخ التنازل.

كما يمكن للشركات أن تستفيد من إعفاء فائض قيمة التنازل إذا تعهدت بإستثمار مبلغ يساوي تكلفة الإستثمار المتنازل عنه مضافا إليها فائض قيمة التنازل وفي أجل لا يتعدى ثلاث سنوات.

2- الإعـــانات

تسجل الإعانات التي تقدمها الدوله أو أحد أعوانها للشركات، والموجهة لتغطية العجز الناتج عن دعم أسعار بعض المنتجات أولحيازة بعض الإستثمارات، كإيرادات إستثنائية خاضعة للضريبة. يتم التفريق بين نوعين من الإعانة: إعانات الإستغلال و إعانات التجهيز؛ وسيتم التطرق إلى النظام الجبائي لكل منها في الفصل الخامس من هذا البحث.

3- فائض إعادة التقييـــم

إعادة التقييم هي تقنية محاسبية تسمح بإعادة تقييم الأصول عن طريق معاملات منصوص عليها قانونا. يشكل الفرق الموجب بين القيمة الحقيقية (المتحصل عليها بإعادة التقييم) و القيمة المحاسبية فائض إعادة التقييم، والذي سنتطرق إلى معالجته الجبائية و أثره على تمويل المؤسسة في الفصل الخامس من هذا البحث.

III – الأعباء القابلة للخصم

تعتبر الأعباء من بين العناصر المهمة التي تدخل في حساب النتيجة الجبائية، وقد عدد المشرع هذه الأعباء ووضع شروطا عامة لقابليتها للخصم.

1-الشروط العامة للخصـــم

حتى تكون قابلة للخصم، يجب أن تتوفر في الأعباء الشروط الآتية:

- أن ينتج عنها نقص في الأصول، أي يجب أن تكون حقيقية تم صرفها فعلا بحيث تؤدي إلى رفع الديون أو تخفيض الأصول؛
- أن تسجل في المحاسبة وتكون مثبتة بوثيقة واضحة و مستوفية للشروط القانونية؛
- أن تكون في مصلحة المؤسسة و ضرورية في التسيير.

2- المصاريف العامة

لم تعط المادة 141 من ق.ض.م.ر.م تعريفا لهذه المصاريف، بل إكتفت بتعدادها.

2-1- مصاريف المستخدمين

جميع الأجور، المنح و العلاوات، وكذا الأعباء المدفوعة للضمان الإجتماعي و الخاصة برب العمل، قابلة للخصم جبائيا دون تحديد لسقف معين أو شرط خاص سوى أن تكون مرتبطة بعمل فعلي، بما فيها الأجور المدفوعة للشركاء الأجراء شريطة عدم المبالغة فيها.

2-2- المصاريف المالية

الفوائد و العمولات، وكذا جميع المصاريف الماليه قابلة للخصم شريطة أن تكون القروض في فائدة المؤسسة؛ بالنسبة للقروض الخارجية، الخصم مرهون بالإعتماد الممنوح من قبل البنك المركزي.

2-3- الإستهلاكات

إستهلاك البضائع لدى المؤسسة التجارية و المواد الأولية لدى المؤسسة الإنتاجية قابل للخصم، شريطة أن تكون قد وجهت لتلبية إحتياجات المؤسسة و أن تكون مبررة.

2-4-المصاريف الجبائية

بإستثناء الأعباء الضريبية ذات الطابع المهني، كالرسم على النشاط المهني، حقوق التسجيل و الجمارك و الرسم العقاري، لاتقبل باقي الضرائب للخصم، كالضريبة على أرباح الشركات أو الرسم على القيمة المضافة، ناهيك عن العقوبات و الغرامات المتعلقة سواءا بالوعاء أو بالتسديد.

2-5- قسيمات التأمين

لا يمكن خصم هذه المصاريف إلا في حالة دفعها لضمان حوادث متعلقه بعناصر الأصول.

2-6- مصاريف مدفوعة للغير (أتاوات)

يجب أن تكون الأتاوات مبررة و مصرحا بها على حدة. تخص الأتاوات عادة:
- حقوق التأليف و الإبتكار؛
- حقوق الرقابة التقنية؛
- الإستشارة و المتابعة.

2-7- مصاريف الإستقبال، المنح و الهدايا

ألغى قانون المالية لسنة 1998م السقف المحدد لمصاريف الإطعام و الإستقبال والتي كانت محددة من قبل بـــ 1 % من الربح الجبائي للسنة السابقة و في حدود 000 375 دج كحد أعلى. باقي الأعباء فهي محدده كما يلي:

- الهدايا ذات الطابع الإشهاري، يجب أن لا تتعدى قيمتها الوحدويه 500 دج؛
- يجب ألا يتعدى المبلغ السنوي للمنح المقدمة للجمعيات ذات الطابع الإنساني مبلغ 000 20 دج، سواءا كانت هذه المنح عينية أو نقدية؛
- مصاريف السبونسورينغ و الدعم محددة بـ 10% من رقم الأعمال و في حدود 3 ملايين دج.

3- الإهتلاكات

تفقد الإستثمارات قيمتها بسبب الزمن، الإستعمال، التطور التكنولوجي و عوامل أخرى. العناصر التي تتدنى قيمتها يمكن إهتلاكها، بإستثناء الأراضي التي تشكل لها مؤونات خاصه. الإهتلاك يحسب على أساس تكلفة الحيازة أو الإنشاء ومدة حياة الإستثمار. هناك ثلاث أنواع من الإهتلاك حسب التشريع الجبائي الجزائري:

- **الإهتلاك الثابت:** وهو الحد الأدنى الذي يجب حسابه؛
- **الإهتلاك المتناقص:** وهو إختياري؛ حددت المادة 174 من ق.ض.م.ر.م الإستثمارات التي من الممكن أن تهتلك بهذه الطريقة، وهي:

  - الإستثمارات التي تساهم بصورة مباشرة في العملية الإنتاجية أو في الإستغلال؛
  - الإستثمارات الموجهة لترقية و تطوير السياحة.

المؤسسة التي لديها رغبة الإستفادة من الإهتلاك المتناقص، تقوم وتلتزم بما يلي:

  - إخطار إدارة الضرائب كتابيا أثناء عملية التصريح السنوي؛
  - أن تتبع المؤسسة نظام الربح الحقيقي؛
  - الإختيار غير قابل للتراجع عنه طوال مدة إهتلاك الإستثمار؛
  - يجب ألا تقل مدة الإهتلاك عن ثلاث سنوات.

- **الإهتلاك المتزايد:** لم يحدد القانون الجبائي مجال تطبيقه، بحيث يكفي للإستفادة منه إرفاق طلب بالتصريح السنوي للنتائج.

سيتم التطرق إلى مختلف الأدوار التي يلعبها الإهتلاك في المؤسسة في أكثر من موضع في هذا البحث، ومنها مثلا دوره في تسيير الأرباح و العجز، وكذلك أهميته في التمويل الذاتي.

4- المؤونات

حتى تتمكن المؤسسة من تشكيل مختلف المؤونات، لا بد من توفر الشروط الآتية:

- يجب أن يكون موضوع المؤونة قابلا للخصم في حد ذاته؛
- أن تملك المؤسسة العنصر موضوع المؤونة؛
- أن تكون المؤونة مخصصة لتغطية عبء أو خسارة محتملة الوقوع؛
- يحدد مبلغ المؤونة بشكل دقيق؛
- يجب أن يكون مصدر الخطر متعلقا بالدورة التي شكلت فيها المؤونة؛
- الإثبات في الدفاتر المحاسبية وتوفير الوثائق التبريرية.

5- الخسائر المحملة أو المرحلة

تعتبر الخسائر المحملة أعباءا يمكن خصمها من الأرباح قبل الضريبة للسنوات التي تلي سنة الخسارة، و في حدود 5 سنوات.

المطلب الثالث: التصفية و الدفع

تعتبر عمليتي التصفية و الدفع من صلب الإلتزامات الجبائية للمؤسسة، والتي تظهر من خلال عملية التصريح السنوي و التصريحات الشهريه التي تتضمن دفع الأقساط.

I – معدلات الضريبة

حسب أحكام المادة 50 من ق.ض.م.ر.م، فإن المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات هو30%، والمعدل المخفض محدد بـــ15% ويخص الأرباح المراد إعادة إستثمارها تحت شروط منصوص عليها في نفس المادة. كما أن هناك معدلات خاصة بعمليات الإقتطاع من المصدر منصوص عليها في المادة 150-02 من ق.ض.م.ر.م[1].

II- تسديد الضريبة

1- الضريبة السنوية المستحقة

الضريبة الواجبة الدفع عن كل سنة، هي الضريبة المحسوبة على النتيجة الجبائية، منقوصا منها كل من القرض الضريبي و الرصيد الجبائي. هذه الضريبة هي التي تتم على أساسها التسوية بمقارنتها مع التسبيقات المدفوعة طوال السنة.

1-1- القرض الضريبي

القرض الضريبي هو الإمكانية الممنوحة للشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بتحميل المبلغ المقتطع منها من المصدر على الضريبة السنوية المستحقة. للإستفادة من القرض الضريبي، على المؤسسة تقديم الوثائق المبررة للإقتطاع من المصدر، وأن تشير إليه في تصريحاتها الجبائيه.

1-2- الرصيد الجبائي (L'avoir fiscal)

تم إعتماد مبدأ الرصيد الجبائي بموجب أحكام المادتين 9 و16 من المرسوم التشريعي رقم 01-93 المؤرخ في 19 جانفي 1993م المتضمن قانون المالية لسنة 1993م.

---

[1]- تخضع لإقتطاع من المصدر بنسبة:

- 10 %: مداخيل الديون، الودائع و الكفالات، والمداخيل المحققة من طرف شركات أجنبية للنقل البحري؛
- 20 %: مداخيل عقود التسيير (Contrats de Management)؛
- 24 %: مداخيل الخدمات التي تقدمها الشركات الأجنبية التي لا تملك مقرا مهنيا دائما في الجزائر، ومداخيل الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر؛
- 30 %: مداخيل سندات الصناديق مجهولة الإسم (Bons de caisse anonymes)

الرصيد الجبائي هو "تقنية تهدف إلى التعديل من أثر الإخضاع المزدوج للأرباح. هذه الأخيرة، خضعت للضريبة على أرباح الشركة الموزعة، وتخضع مرة ثانية للضريبة لدى المؤسسة أو الشخص الطبيعي المستفيد من هذه الأرباح الموزعة"[1].

إذا، هو يفيد في تجنب الإزدواج الضريبي الذي قد تخضع له بعض أنواع المداخيل، خاصة مداخيل القيم المنقوله. فالأشخاص المعنويون الذين يملكون مقرا دائما في الجزائر و الذين يتحصلون على أرباح موزعة، لهم الحق في رصيد جبائي يعتبر بمثابة قرض للخزينة العمومية، إذا توفرت فيهم شروط منح الرصيد الجبائي المنصوص عليها في الماده 147 من ق.ض.م.ر.م.

الأرباح الموزعة هي مداخيل خضعت للإقتطاع من المصدر، وتفاديا لإخضاعها مرة ثانية لض.أ.ش، فان الرصيد الجبائي، مثله مثل القرض الضريبي، يخصم من الضريبة السنوية المستحقة. نسبة الرصيد الجبائي تختلف تبعا لنسبة المساهمة في رأس المال:

- إذا كانت نسبة المساهمة في رأس المال تقل عن 10%، فإن الرصيد الجبائي يقدر بـ 25 % من الربح الموزع؛
- إذا كانت نسبة المساهمة في رأس المال أكبر من 10%، فإن الرصيد الجبائي يقدر بـ 42 % من الربح الموزع؛

آلية عمل الرصيد الجبائي هي أن يحسب ضمن الربح الجبائي (بدلا عن إجمالي المدخول)، ثم يطرح من الضريبة المستحقة على الأرباح.

2- دفع الضريبة

تسدد ض.أ.ش على ثلاثة تسبيقات:

- التسبيق الأول يسدد من 15 فيفري إلى 15 مارس؛
- التسبيق الثاني يسدد من 15 ماي إلى 15 جوان؛
- التسبيق الثالث يسدد من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر؛
- يسدد رصيد التصفيه قبل 15 أفريل و بعد إيداع التصريح السنوي.

مبلغ كل تسبيق يساوي 30% من الربح الصافي لآخر دورة محاسبية؛ أما الشركات حديثة النشأة، يحسب القسط على ربح صافي تقديري يساوي 5 % من رأس المال، وذلك حسب المادة 356 من ق.ض.م.ر.م.

III – الموطن الجبائي للشركـــــة

مكان دفع الضريبة على أرباح الشركات هو مكان تواجد المقر الإجتماعي للشركة أو مديريتها العامة والمذكور في العقد التأسيسي لها، أين يتم دفع الضريبة لقابض الضرائب المختلفة.

[1] - Abdallah DERMACHI, **La technique de l'avoir fiscal en matière d'IRG et d'IBS**, Algérie Entreprise, N°04, Juin/Juillet 2002, Page 54.

المبحث الثالث: حقوق التسجيل

تتمتع المؤسسة بشخصية قانونية معنوية، فهي ذات ذمة مالية مستقلة عن أصحابها (الشركاء) وهي تخضع لمجموعة من حقوق التسجيل من إنشائها إلى غاية نهايتها.

المطلب الأول: تأسيس الشركة

تتشكل الذمة المالية للشركة من مجموع الحصص ذات الطبيعة القانونية المختلفة والتي تشترك جميعها في تحمل المخاطر المرتبطة بالإستثمار.

I- الحصص البسيطة (Les apports purs et simples)

الحصص البسيطة هي تلك التي تعطي الحق لصاحبها في رأس المال الإجتماعي للشركة بحسب حصته مع تحمل المخاطر المختلفة؛ تخضع هذه الحصص في مجملها لحق التسجيل بنسبة ½ %[1]، وهذا بتوفر الشروط الثلاثة التالية بغض النظر عن طبيعة هذه الحصص (سواء كانت عينية أو نقدية):

- وجود عقد شرعي (Acte authentique) وفق أحكام المادة 545 من القانون التجاري؛
- وجود شركة ذات شخصية معنوية؛
- صفة البساطة (Purs et simple) في الحصص، بأن لا ينتج عنها إلتزام مالي على المؤسسة يظهر ضمن عناصر الخصوم.

II - الحصص بمقابل (بعوض) (Les apports à titre onéreux)

بخلاف الحصص البسيطة، فإن الحصص بمقابل أو المثقلة بالشروط تضع على عاتق الشركة إلتزاما ماليا بنفس قيمة الحصة، كالمساهمة بعقار مثقل بقرض عقاري بنفس القيمة، و لهذا السبب إعتبرها المشرع الجبائي شبيهة بالبيوع و أخضعها لنفس حقوق التسجيل المقدرة بمعدل 5%[2] من القيمة مضافا إليه الأعباء الملحقة في حالة الإقتضاء.

III- الحصص المختلطة (Les apports mixtes)

الحصص المختلطة هي التي لها الصفتان معا، أي أنها تملك صفة الحصص البسيطة من جهة وصفة الحصص بمقابل من جهة أخرى، ولهذا أخضعها المشرع الجبائي للنظامين معا. ومثال ذلك المساهمة بعقار قيمته 000 000 1 دج مثقل بقرض قدره 000 500 دج، ففي هذه الحالة يعتبر النصف (000 500دج) عبارة عن حصة بسيطة يخضع لحق التسجيل ب ½ % و(000 500 دج) الثانية تعتبر كحصة بعوض تخضع لحق التسجيل ب 5 %.

المطلب الثاني: التغيرات التي تحدث على الشركة

خلال مدة نشاطها، يمكن أن تتعرض الشركة لمجموعة من التغيرات ذات الأثر القانوني و المصحوبة بحق التسجيل، سواء تعلق الأمر برفع رأسمال، خفضه، إستهلاكه أو تغيير الطبيعة القانونية للشركة وقد يصل الأمر حتى إلى فتح رأس المال بالتنازل عن مجموعة من الحصص الإجتماعية.

---

[1]- المادة 25 من قانون المالية لسنة 2002م المعدلة لأحكام المادة 248 من قانون التسجيل.
[2]- المادة 252 من قانون التسجيل.

I- التمديد و التحويل (Prorogation et Transformation)

1- التمديـــد

التمديد هو الزيادة في مدة حياة الشركة المحددة في قانونها الأساسي، و هنا يجب التمييز بين التمديد السابق و التمديد اللاحق.

- التمديد السابق: و هو الذي يسبق تاريخ إنتهاء مدة حياة المؤسسة المحدد في القانون الأساسي ويخضع جبائيا لحق التسجيل بنسبة 0.5 % تحسب على أساس الأصول الصافية.

- التمديد اللاحق: و هو الذي يكون بعد تاريخ إنتهاء مدة حياة المؤسسة المذكور في القانون الأساسي، مما يؤدي إلى ظهور شركة المحاصة (Société de fait) مبدئيا، و تكون حقوق التسجيل هي نفسها عند التأسيس الجديد للشركة و تحت نفس الشروط[1].

2- التحويـــل

قد يتخذ الشركاء قرارا بتحويل الطبيعة القانونية للشركة من شكل إلى أخر، مثلا من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة ذات أسهم. من الناحية الجبائية يجب التمييز بين نوعين من التحويل القانوني للشركة:

- تحويل لا يؤدي إلى خلق كيان معنوي جديد: في هذه الحالة لا تخضع العقود للحقوق الثابته المطبقة على العقود غير المسماة[2]، خاصة إذا كان التحويل منصوصا عليه في القانون الأساسي للشركة أوقانونيا محضا.

- تحويل يؤدي إلى خلق كيان معنوي جديد: أي إختفاء شركة وظهور أخرى جديدة، في هذه الحالة تخضع الحصص الجديدة لحق التسجيل بـــ 1% يحسب على مجموع الأصول الصافية، وحقوق التحويل بعوض على الخصوم الأولية الواقعة على عاتق الشركة الجديدة بمعدل 5%.

II- تعديل رأس المال

تعطي التغيرات التي تحدث على رأس مال الشركة الحق بالإخضاع لحقوق التسجيل حسب الحالة.

1-رفع رأس المال

يمكن أن يتم رفع رأس المال بعدة طرق سواء بالإصدار الجديد أو بإدماج الإحتياطات و الأرباح.

- الإصدار الجديد: يكون النظام الجبائي المطبق في هذه الحالة شبيها بذلك المطبق عند تأسيس الشركة بحيث تعتبر هذه العملية بمثابة تأسيس جزئي للشركة.

- الإدماج: و هو رفع رأس المال بواسطة طرق التمويل الذاتي، سواء كان ذلك بدمج الإحتياطات أوالأرباح غير الموزعة أو حتى المؤونات في حالة الإقتضاء أو الديون، و هي خاضعة لنفس المعدلات المتعلقة بالإصدار الجديد على مجموع المبالغ المدمجة[3].

---

[1]- المادة 25 من قانون المالية لسنة 2002م المعدلة لأحكام المادة 248 من قانون التسجيل.

[2]- المادة 208 من قانون التسجيل. العقود غير المسماة هي تلك العقود التي لم يشر قانون التسجيل صراحة إلى حقوق التسجيل المستحقة عليها.

[3]- المادة 250 من قانون التسجيل.

2-تخفيض رأس المال

تخفيض رأس المال هو قرار يتخذ، من طرف الشركاء عند إنعقاد الجمعية العامة غير العادية[1]، نظرا لعدة أسباب نذكر منها:

- تطهير المؤسسة من الخسائر المتراكمة،
- في حالة ما إذا تبين أن رأس مال الشركة كبير مقارنة بنشاطها أو نتائجها، و يسمى التخفيض في هذه الحالة بالتخفيض المخفف (la réduction d'allégement).

فيما يخص النظام الجبائي المطبق، يخضع التخفيض، في الحالة الأولى و المتعلقة بإمتصاص الخسائر المتراكمة و تطهير الميزانية منها، للحق الثابت للعقود غير المسماة، أي 500 دج. أما الحالة الثانية والمتعلقة بالتخفيض المصحوب بتقسيم الحصص (Partage)، فإنه يعتبر من المنظور الجبائي تقسيما جزئيا يخضع لحق التقسيم (Droit de partage) بـــ 1.5 %[2].

3- إستهلاك رأس المال (Amortissement du capital)

حسب أحكام المادة 709 من القانون التجاري فإن إستهلاك رأس المال لا يتم إلا بموجب حكم في القانون الأساسي أو قرار من الجمعية العامة غير العادية و بواسطة مبالغ قابلة للتوزيع، بحيث لايمكن تحقيق هذا الإستهلاك إلا عن طريق التسديد المتساوي عن كل سهم من نفس الصنف ولايترتب عنه بأي حال من الأحوال تخفيض في رأس المال.

و تجدر الإشارة إلى أن الأسهم المستهلكة تصبح أسهما إنتفاعية (Actions en jouissance) لاتقبل التعويض في حالة التصفية القانونية للشركة.

جبائيا، لا تمثل عملية إستهلاك رأس المال أي عملية قسمة، بل بالأحرى عملية توزيع لإحتياطات أوأرباح. تخضع وثيقة إثبات إستهلاك رأس المال لحق التسجيل الثابت بموجب أحكام المادة 208 من قانون التسجيل.

III- التنازل عن جزء من الحصص

يعتبر التنازل عن جزء من الحصص سببا من الأسباب المؤثرة على وحدة و تماسك الذمة المالية للشركة بإعتبارها شخصا معنويا يتمتع بالإستقلالية عن ذمة الشركاء. يطلق على هذا الإجراء أحيانا فتح رأس المال عن طريق التنازل عن جزء منه. و لتوضيح مفهوم عملية التنازل يجب التفريق بين المفاهيم التالية:

- الأسهم: وهي عبارة عن أوراق تثبت الحق في الشركة، وهي عباره عن قيم منقولة قابلة للتنازل والتداول إذا توفرت الشروط لذلك.

- الحصص النفعية: هي سندات عادة ما تكون قابلة للتداول بدون القيمة الإسمية، لها الحق في إيراد ثابت سنوي.

- الحصص الإجتماعية: تمثل جزء من رأس المال و هي غير قابلة للتداول، بل فقط للتنازل المشروط وفق النظم و القوانين السارية المفعول.

---

[1]- المواد 691 - 712 من القانون التجاري.
[2]- المادة 24 من قانون المالية لسنة 2002م المعدلة لأحكام المادة 244 من قانون التسجيل.

تخضع العقود المتعلقة بعمليات التنازل عن الأسهم لحق التسجيل وفق الشروط التالية:

- وجود شركة ذات شخصية معنوية؛
- وجود القيم المنقولة؛
- وجود عقد التنازل؛
- إستمرارية الشركة (التنازل جزئي و غير متعلق بالحل).

يحدد وعاء حق التسجيل بسعر التنازل أو القيمة المقدرة في حالة الإقتضاء، ولا يمكن بأي حال من الأحول إثقالها بالخصوم التي تعتبر على عاتق الشركة.

أما بالنسبة للتنازل عن السندات الإلزامية أو سندات التوظيف القابلة للتداول، فإنها تخضع على غرار الأسهم إلى حق التسجيل و نفس الإجراءات و بمعدل 2.5 %[1].

المطلب الثالث: زوال و انقضاء الشركة

يعتبر إنقضاء الشركة أو زوالها نهائيا النتيجة الطبيعة و القانونية للإجراءات التي قد تأخذ شكل الحل أو الإندماج و أحيانا التنازل الإنفصالي (إنفصال الشركاء و تفرقهم).

I- الحل والتصفية (Dissolution et liquidation)

1- الحل (فسخ العقد)

الحل أو فسخ العقد هو الإجراء القانوني الذي يضع نهاية لحياة الشركة بناءا على مجموعة من الأسباب، والتي يمكن أن نذكر منها:

- الفسخ التلقائي القانوني: و يتمثل هذا النوع في إنقضاء مدة حياة الشركة المحددة في العقد التأسيسي لها.
- إنتهاء أو تحقيق الهدف الإجتماعي المحدد في العقد التأسيسي بالنسبة للشركات ذات الأهداف المحددة.

بالنسبة لحق التسجيل في حالة الحل فإنه يأخذ الطابع الثابت (droit fixe) ويقدر بـ 3000 دج[2] في الحدود الزمنية المنصوص عليها في القانون، و هي شهر إبتداءا من تاريخ الحل أو فسخ العقد[3]. عمليا، يلاحظ أن الحل يمر بمرحلتين هما التصفية ثم القسمة أو التوزيع للأصول الصافية.

2- التصفيـــــة

التصفية هي مجموعة العمليات و الإجراءات التي تسمح بالحصول على الأصول الصافية للشركة بعد تسديد جميع إلتزاماتها. لم يعرف القانون التجاري أو المدني التصفية بل أشارت فقط المادة 765 من القانون التجاري إلى أن التصفية تخضع لأحكام القانون الأساسي.

يحتفظ المساهمون خلال مدة التصفية بجميع حقوقهم، بالإضافة إلى ذلك فإن الأسهم تبقى للتداول إلى غاية إنتهاء عملية التصفية[4]، و يحتفظ بالمقر الإجتماعي للمؤسسة و الذي يجب أن توضح عليه

---

[1]- قانون الماليه 2002 .
[2]- المادة 212 من قانون التسجيل.
[3]- المادة 58 من قانون التسجيل.
[4]- المادة 715 مكرر 53 من القانون التجاري.

عبارة "شركة في حالة تصفية" بهدف إعلام الغير بذلك، و هذا حسب أحكام المادة 766 من القانون التجاري. بعد إنقضاء التصفية و إختفاء الشخصية المعنوية للشركة تفقد الأسهم صفة التداول.

بالنسبة لحقوق التسجيل المتعلقة بإنقضاء عملية التصفية يجب التمييز بين حالتين:

- التنازل لطرف خارجي: في هذه الحالة فإن التنازل يأخذ شكل التنازل العادي و يخضع لنفس القواعد الجبائية المتعلقة بالتنازل وفق قاعدة الوعاء المتكون من سعر التنازل مثقل في حالة الإقتضاء بالأعباء الملحقة و الخصوم المشترطة.

- التنازل لشريك (مساهم): بالنسبة لحصة الشريك فهي لا تستوجب أي حق جبائي، أما الجزء المتنازل عنه فهو يمكن أن يكيف كنقل للملكيه بمقابل (Les mutations à titre onéreux)، لأن التنازل لم يكن لحساب الشركة بل بين الشركاء أنفسهم.

II- قسمة الشركـــــة

القسمة هي توزيع الأصول الصافية بين الشركاء و هذا بعد إستبعاد الديون و مصاريف التصفية؛ تهدف هذه العملية إلى تحديد حصة كل شريك من الأصول الصافية، وعادة ما تتم الإشارة إلى ذلك في أحكام القانون الأساسي الذي يطالب بقسمة صافي المركز المالي للشركة في حالة الحل.

وتأخذ القسمة الطابع التناسبي مع حصة الشريك في رأس المال، و هذا بعد الوفاء بجميع الإلتزامات المالية للمؤسسة مع وجود فائض في الأصول. في حالة عدم التمكن من بيع بعض عناصر الأصول و تحويلها إلى سيولة، كالعقارات مثلا التي تتطلب وقتا طويلا لبيعها، يمكن إدراجها في القسمة كحصة عينية[1]؛ وهذا ما يؤدي إلى التمييز جبائيا بين نوعين من القسمة.

1- قسمة الممتلكات و المثليات (Partage des acquêtes sociaux et des biens fongibles)

الممتلكات الإجتماعية و المثليات هي الأموال السائلة و الأشياء القابلة للإستهلاك و المقدمة على شكل بسيط غير مثقل بالشروط عند تأسيس الشركة أو المثقلة بالشروط المتعلقة بالخصوم، تخضع هذه العناصر لحق التسجيل بمعدل 1.5 %[2] على القيم الحقيقية منقوصا منها الشروط المثقلة بالخصوم في حالة الإقتضاء، كما إنه في حالة حصول شريك على مثليات يفوق سعرها حصته في القسمة، فإن الفارق يخضع لحق التسجيل بإعتباره تنازلا عاديا بين الشركاء.

2-قسمة الحصص البسيطة المعنية بذاتها (Partage des apports purs et simples de corps certains)

تتعلق قسمة الحصص البسيطة المعنية بذاتها بقسمة أشياء معينة كالمحل التجاري أو مجموعة من الآلات و المعدات أو العقارات، يعامل مثل هذا الإجراء كنقل للملكية بمقابل؛ و هنا نكون أمام عدة حالات نذكر منها:

- منح الحصة لشريك كان قد ساهم بها عند التأسيس، في هذه الحالة تعفى من جميع حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيه أو القسمة.

- منح الحصة لشريك آخر غير الذي ساهم بها عند التأسيس، في هذه الحالة تكيف العملية على أساس أنها نقل عادي للملكية (تنازل) و تخضع لنفس حقوق البيع السارية المفعول عند تاريخ تقديمها.

---

[1]- المادة 793 من القانون التجاري

[2]- المادة 24 من قانون المالية لسنة 2002م المعدلة لأحكام المادة 244 من قانون التسجيل.

III- الإندماج و الإنفصال (Fusion et Scission)

تهدف عمليات الإندماج و الإنفصال في الأصل إلى الظهور تحت شكل شركات جديدة بهدف تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة مسبقا من طرف الشركاء و التي تأخذ عادة الطابع الإسترتجي.

1- الإندمـــــاج

عملية الإندماج هي إجراء يهدف إلى تجميع الذمم المالية لشركتين أو أكثر قصد توحيد جهودهما والعمل بإسم شركة واحدة سواء عن طريق الإبتلاع أو بإنشاء شركة جديدة تجمع الذمم المالية للشركات المندمجة.

من الناحية الجبائية فإن الإبتلاع يعامل على أساس أنه رفع رأس المال بالنسبة للشركة المبتلعه. أما في حالة إنشاء شركة جديدة فإن حق التسجيل يكون على مجموع الحصص التي تقدمت بها جميع الشركات المندمجة سواء كانت هذه الحصص بسيطة أو بمقابل.

2- الإنفصـــــال

الإنفصال هو العملية التي تسمح بتقسيم الذمة المالية للشركة على شركتين جديدتين يتم إنشاؤهما خصيصا لهذا الغرض أو موجودتين من قبل، هذا بالنسبة للإنفصال النهائي؛ أما الإنفصال الجزئي فهو مجرد تغيير الذمة المالية للشركة دون زوالها و هذا قصد السماح بتأسيس شركة أخرى جديدة أوالإندماج في شركة موجودة مسبقا.

عمليا ينجر عن الإنفصال مجموعة من الآثار القانونية نذكر منها:

- زوال الشركة؛
- توزيع الذمة المالية على شركتين على الأقل.

و بما أنه من الناحية الجبائية لا توجد أحكام متعلقة بالإنفصال سواء تعلق الأمر بتعريفه أو تحديد شروطه أو الحقوق المرتبطة به، فإن إنفصال الشركات يكيف على أساس أنه تسجيل لعقد غير مسمى ويخضع لحق ثابت بـــ 500 دج، يكون هذا الحق بإسم الشركة بإعتبارها شخصا معنويا مستقلا عن الشركاء (المساهمين).

وهناك بعض العمليات التي يتحمل تبعاتها حتى الشركاء أنفسهم، و ذلك عندما نكون بصدد تبادل الشركاء لحصصهم مما يضفي على العملية الطابع التداولي، الذي لا يؤدي إلى تغيير رأس مال الشركة بل إلى التغيير في وضعية الشركاء.

خلاصة الفصل

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى أهم القواعد والآليات التي تحكم إستحقاق ودفع كل من الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات، والتي توفر مجالا مهما للتسيير الجبائي نتيجة الآثار المالية لهذه القواعد على المؤسسة والخيارات المتاحة للمؤسسة للتعامل مع هذا الأثر (تسيير آجال الزبائن والموردين، الكفالات المدفوعة).

بالرغم من أهمية الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للدولة (بالنظر إلى مردوديته المالية الكبيرة)، إلا أن القواعد التي تحكمه (الخصم، التفاوت الشهري) قد تؤثر سلبا على المؤسسة نتيجة إحتياجات التمويل الناشئة عنها. مثل هذه الآثار، تجعل من الضروري أن تكون هناك دراسة جيدة لميكانيزمات الرسم على القيمة المضافة للحد من سلبياته على المؤسسة عند التطبيق[1].

كما تمت الإشارة كذلك إلى حقوق التسجيل المستحقة على شركات الأموال في مختلف مراحل حياتها، والتي يجب أن تؤخذ في الإعتبار (حتى وإن كان أثرها بسيطا أو هامشيا) عند إتخاذ مختلف القرارات (والتي أغلبها قرارات إستراتيجية) التي قد تنشأ عنها هذه الحقوق، وخاصة تلك المتعلقة بعمليات رأس المال؛ الأمر الذي يجعل من حقوق التسجيل عنصرا تجب دراسته عند الإختيار بين مختلف وسائل التمويل.

[1] - John P.MCAULEY, **La TVA dans la pratique**, Finance et Développement, Décembre 2002, Page 2.

الفصل الثالث: أثر الجباية على خزينة المؤسسة

مدخـــــل

تعكس وضعية الخزينة الصحة المالية للمؤسسة، وعليه كان لتسيير الخزينة أهمية كبيرة في المؤسسة.

تؤثر الجباية، ومن خلال آثارها المالية، على تدفقات الخزينة، هذه الأخيرة يجب أن توفر الأموال الكفيلة بتسديد الضرائب المستحقة. يمكن جعل أثر الجباية على خزينة المؤسسة حياديا أو حتى جعله إيجابيا من خلال تسيير أمثل للرسم على القيمة المضافة ولأقساط الضريبة على أرباح الشركات.

سنحاول من خلال هذا الفصل تحليل أثر كل من الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات على الخزينة، وذلك بعد الوقوف على مبادئ تسيير هذه الأخيرة.

المبحث الأول: تسيير الخزينة

إن القرارت المتعلقة بإختيار الإستثمار، إختيار التمويل، توزيع الأرباح، التموين، البيع وغيرها لها آثار فورية أو مؤجلة على خزينة المؤسسة، هذه الأخيرة من أولوياتها المحافظة على قدرة الوفاء بالإلتزامات المالية للمؤسسة.

مخطط التمويل هو نقطة البداية ونهاية كل القرارات الخاصة بتمويل المؤسسة، لكن ولكونه يعد لسنة كاملة فهو لايسمح بالوقوف على إحتياجات التمويل أو فائض الموارد في الفترات الزمنية القصيرة نسبيا، وعليه فإن موازنة الخزينة ستسمح إذن بالتعرف، وخلال مجالات زمنية قصيرة جدا، على تطور خزينة المؤسسة من أجل:

- الكشف عن الإحتياجات والبحث عن التمويل على المدى القصير؛
- التعرف على حجم الفائض في الخزينة ودراسة بدائل التوظيف المتاحة.

موازنة الخزينة هي إذا الترجمة الملموسة للسياسة المالية للمؤسسة.

الجدير بالذكر أننا لن نتعرض إلى تقنيات تسيير الخزينة (حساب الأرصدة وتحليلها، بناء مختلف الجداول .....إلخ) التي هي من إهتمامات بحوث متخصصة، بل سنتطرق إلى مفهوم الخزينة وإلى دورها الأساسي في تسيير المؤسسة.

المطلب الأول: رهانات تسيير الخزينة

I- مفهوم الخزينة

المقاربة الكلاسكية للخزينة كانت ولفترة طويلة تماثل بين الخزينة والسيولة. مقترحات المخطط المحاسبي الفرنسي، حسب جدول التمويل، لا تأخذ بالإعتبار قيم التوظيف المنقولة ضمن مفهوم الخزينة. لكن، ومع ظهور "المقاربة الوظيفية" توسع مفهوم الخزينة ليشمل الأصول والخصوم المالية قصيرة الأجل.

وعليه فإن "الخزينة هي الفرق بين الأصول والخصوم المالية قصيرة الأجل، تكون إيجابية (فائض) عندما تكون الأصول المالية أكبر من الخصوم المالية، وتكون سالبة (عجز) عندما يكون العكس"[1].

II-أهداف تسيير الخزينة

الهدف الكلاسيكي للخزينة هو ضمان ملاءة (Solvalilité) المؤسسة وتوفرها علي السيولة، أي يجب أن يكون هناك توفيق زمني بين التحصيلات (encaissement) والتسديدات (décaissement) لتفادي التوقف عن الدفع. موازنة الخزينة هي الأداة المفضلة لتحقيق هذا الهدف لأنها:

- تقدر التحصيلات والتسديدات الناتجة عن التقديرات الصناعية والتجارية؛
- تقدر العجز أو الفائض في الخزينة. وبالتالي تمنح وقتا ثمينا لدراسة بدائل التمويل والتوظيف المتاحة.

[1] - Jacques TEULIE et Patrick TOPASCALIAN, **Finance**, Paris : Vuibert, Janvier 1994, Page 415.

الهدف الثاني هو التسيير الأفضل للفوائض الناتجة عن التفاوت الزمني بين التحصيلات والتسديدات من خلال البحث عن التوظيفات الأكثر مردودية، الأكبر مرونة والأقل مخطرا[1].

III- الدور الإستراتيجي للخزينة

للخزينة أهمية إستراتيجية في المؤسسة، سواءا على مستوى تكوينها أو على مستوى إستعمالها، حيث تسمح بالوقوف على/و تثمين أداء المؤسسة.

إن طريقة تشكل الخزينة، أي العناصر المشكلة للتدفقات، تكشف و تعكس الموقع الإستراتيجي للمؤسسة تجاه منتوجاتها، أسواقها، منافسيها و مختلف العوامل البيئية الخارجية لها. فمثلا، الأنشطة التي لها موقع إستراتيجي مهم، ينشأ عنها تدفقات عالية للسيولة، كما أن هذه الأنشطة هي التي تمكن المؤسسة من الحصول على التمويل الخارجي، خاصة على مستوى السوق المالي، نتيجة الصورة الجيدة للمؤسسة في السوق.

كما أن الخزينة هي أيضا وسيلة بيد المسيرين لتحقيق أهدافهم الإستراتيجية من خلال الأموال التي تتيحها لهم لحيازة الإستثمارات التي تتطلبها عملية النمو الداخلي، أو من أجل المساهمة في رأس مال شركات أخرى، أي النمو الخارجي[2].

وعليه، تعد "الخزينة آخر حلقة في سلسلة كل القرارات الإستراتيجية للمؤسسة"[3].

المطلب الثاني: موازنة الخزينة (Budget de la trésorerie)

عندما تحدد المؤسسة برنامج مبيعاتها المناسب لطاقاتها الإنتاجية، تستطيع عندها إعداد مختلف موازناتها:

- موازنة المبيعات و المصاريف التجارية؛
- موازنة الإنتاج والمقاولة من الباطن إن وجدت؛
- موازنة التموين؛
- إعداد الموازنات الوظيفية لمختلف المصالح.

من الضروري البحث في مدى التلاحم بين مختلف هذه الموازنات، التي تشكل النظام التقديري للمؤسسة، و في القدرة النقدية للمؤسسة التي تسمح بتحقيق هذا النظام.

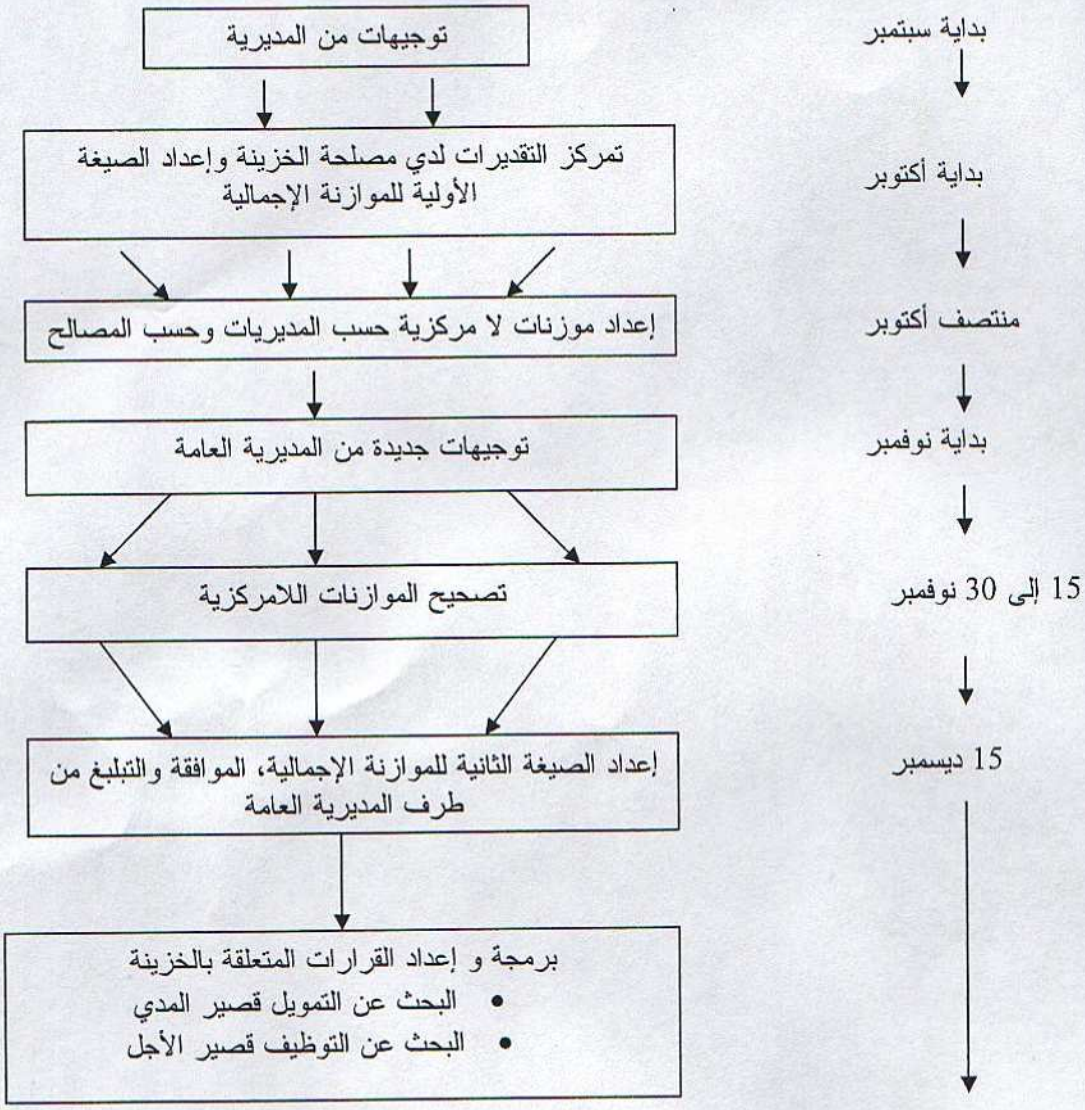
---

[1] - Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, **Economie d'entreprise**, Paris : Dalloz, 5éme édition, 2000, Page 243.

[2] - Georges DEPALLENS et Jean-Pierre JOBARD, **Géstion financiére de l'entreprise**, Paris : Sirey, 10éme édition, 1990, Page 486.

[3] - Norbert GUEDJ, **Finance d'entreprise**, Paris : Editions d'organisation, 2éme édition, 2000, Page 327.

الشكل رقم 4 : دورة الإعداد الموازناتي



المصدر: Elie COHEN, **Gestion financiére de l'entreprise et developpement financier**, Paris : EDICEF, 1991, Page 283.

موازنة الخزينة هي "تحويل الأعباء والإيرادات الخاصة بكل الموازنات التي تسبقها إلى تحصيلات وتسديدات"[1]، وهي أيضا "جدول قيادة تقديري لكل من العرض والطلب على السيولة في المؤسسة"[2]، وتعتبر "وثيقة شاملة تعطي صورة عن نظام الموازنات التقديرية للمؤسسة وتبحث في مدى تماشيه مع الطاقات المالية للمؤسسة"[3].

وعليه، فإن الهدف الأساسي لموازنة الخزينة هو التوفيق بين التحصيلات النقدية والتسديدات من أجل الإبتعاد عن مخطر التوقف عن الدفع وتجنب الفوائض النقدية غير المجدية.

[1] - Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, **Contrôle de gestion**, Paris : Dunod, 5éme édition, 2001, Page 480.
[2] - Pierre VERNIMMEN, **Finance d'entreprise**, Paris : Dalloz, 4éme édition, 2000, Page 871.
[3] - Hervé HUTIN et autres, **La gestion financiére**, Paris : Editions d'organisation, 2éme tirage, 2000, Page : 432.

I- تقديرات الخزينة وصعوبة إعدادها

1- تقديرات الخزينة

يتم تقدير كل تحصيلات وتسديدات المؤسسة، وذلك من خلال تقدير التواريخ، المبالغ وطرق الدفع التي تؤثر بشكل كبيرعلى التدفقات النقدية للمؤسسة. وأهم العمليات التي يتم تقديرها هي:

التحصيلات : - مبالغ القيم الثابتة المتنازل عنها؛
- تسبيقات الزبائن؛
- الفوائد والأرباح المحصلة، رفع رأس المال، القروض، الإعانات، بيع قيم التوظيف.

التسديـــدات: - حيازة قيم ثابتة؛
- مشتريات؛
- تسديد أعباء أخرى غير المشتريات؛
- فوائد وأرباح مدفوعة، تسديد القروض، شراء قيم توظيف، الضرائب والرسوم.

2- صعوبات إعداد تقديرات الخزينة

هناك مجموعتان من الصعوبات التي يمكن ملاقاتها عند إعداد تقديرات الخزينة:

- الأولى تعود إلى الصعوبات العامة الخاصة بالتقدير في مجال التسيير؛
- الثانية هي صعوبات تقنية خاصة بتقديرات الخزينة[1].

2-1- الصعوبات الملازمة للتقدير في مجال التسيير

التقديرات الإجتماعية-الإقتصادية ليست علما دقيقا، ولا توجد طريقة للتنبؤ، مهما كانت درجة صرامتها، تضمن الدقة في التقدير، بحيث يكون مسؤولوا المؤسسات، أثناء إستباقهم للتطور المستقبلي لنشاطاتهم، واثقين من شيء واحد وهو أنهم سيقعون في أخطاء أثناء قيامهم بعملية التنبؤ والتقدير.

في مجال التسيير، الجهد التقديري المبذول محاط بعاملين:

- من جهة، تطورات المحيط الإجتماعي والإقتصادي التي يصعب التنبؤ بها. فإذا كانت متغيرات الظرفية الإقتصادية قابلة للنمذجة، فإن المتغيرات الإجتماعية، السياسية والثقافية يمكن أن يكون لها نتائج تؤثر بشكل كبير على محيط النشاط الصناعي والتجاري دون أن يكون بإمكان نظام التسيير التقديري للمؤسسة توقعها؛
- من جهة ثانية، فإنه حتى وإن تم التسليم بإمكانية التنبؤ بالتطورات الإجمالية للمحيط الإجتماعي و الإقتصادي للمؤسسة، إلا أن تقدير أثره الخاص على كل مؤسسة نادرا مايكون دقيقا.

2-2- الصعوبات التقنية الخاصة بتقديرات الخزينة

بالإضافة إلى الصعوبات العامة التي تتم مواجهتها عند التنبؤ في مجالات التسيير المختلفة، هناك صعوبات تقنية خاصة تميز تقدير مختلف تدفقات الخزينة، فتسييرالخزينة يبحث في التعامل مع الفارق

[1] - Elie COHEN, op-cit, Pages 275-276.

الزمني في تسوية مختلف تعاملات المؤسسة، هذا الفارق في الزمن قد يكون إيجابيا على المؤسسة، كما قد يكون سلبيا. إذا، يشكل تقدير مختلف هذه الفوارق الزمنية مشكلا أساسيا على مسيري الخزينة التعامل معه. فعلى سبيل المثال، تقدير فترة تحصيل مبلغ الفواتير أو تسديد الشيكات قد يكون تبعا لقوانين إحصائية مستقاة من تجارب سابقة:

- فترة تحصيل فاتورة تساوي متوسط المدة الفاصلة بين تاريخ إصدار الفاتورة وتاريخ التحصيل الفعلي لمبلغ الفاتورة.
- مدة تسوية الشيكات تساوي متوسط المدة الفاصلة بين تاريخ إصدار الصك وتاريخ سحب المبلغ من رصيد الحساب لدى البنك.

إن تقدير تدفقات الخزينة ليس هدفا بعينه، خاصة وأن هذه التقديرات تصطدم بصعوبات تجعلها لا تعبر عن التطورات المستقبلية لنشاط المؤسسة؛ إن الهدف الأول من التسيير التقديري هو تعويد المسير على أن يفكر تفكيرا إنتقاديا وأن يكون يقظا عند إعداده لأي مشروع. الهدف الموالي هو إعداد وسائل للحماية وإيجاد رد فعل للتأقلم في حالة ما إذا كانت التطورات الفعلية تختلف بشكل كبير عن التطورات المتوقعة .

سمح تطور برمجيات تسيير الخزينة بمحاكاة مختلف الإحتمالات الممكنة؛ فالمسير يمكنه إذا تحديد الآثار المالية لمختلف السيناريوهات، إجراء إختبارات الحساسيه على المتغيرات الأساسية المؤثرة في الخزينة لمعرفة رد فعلها على مختلف السيناريوهات الممكنة، ومن ثم الإعداد لإتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتعامل والتأقلم مع التطور الفعلي للمحيط.

II- إعداد موازنة الخزينة

يتطلب إعداد موازنة الخزينة المرور بثلاث مراحل أساسية و هي:

- جمع المعلومات الضرورية للقيام بعملية التقدير؛
- إعداد الموازانات الجزئية للخزينة؛
- بناء و تصحيح الموازنة العامة للخزينة.

1- جمع المعلومات

العناصر المهمة لإعداد موازنة الخزينة لسنة معينة هي:

- ميزانية السنة السابقة؛
- كل الموازنات التقديرية المصادق عليها و الخاصة بهذه السنة؛
- معرفة طرق تسوية تعاملات المؤسسة (وسائل الدفع والتحصيل)؛
- التحصيلات و التسديدات الإستثنائية و التي لا تؤخذ بالإعتبار في موازانات تقديرية معينة (مثل: القروض، رفع رأس المال، تسديد الضرائب).

لكل المعلومات المتحصل عليها أثر على تحصيلات و تسديدات المؤسسة، سواء بالنظر إلى مبلغها أوأجلها، وعليه يجب التأكد من شمولية هذه المعلومات لمختلف العمليات الممكنة ومن مدى صحتها[1].

[1] - Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, op-cit, Pages 481-483

يعتمد جمع المعلومات بالأساس على الأنظمة الموجودة في المؤسسة مثل: المحاسبة و الموازنات التقديرية، ولكن يعتمد أيضا على أنظمة معلومات خاصة و سريعة. يجب أن تسمح هذه الأنظمة بالحصول الألي وفي الوقت الحقيقي على كل التحصيلات والتسديدات، تسيير مختلف المعطيات البنكية (معدل، تاريخ القيمة ....) وتساعد على إتخاذ القرار. تتأكد أهمية هذا النوع من الأنظمة في مجمعات الشركات حيث يتم تسيير الخزينة الإجمالية للمجمع حيث يكون بالإمكان تعويض عجز بعض الشركات بالفائض الذي تحققه شركات أخرى تنتمي إلى نفس المجمع، وبالتالي فإن الكم الهائل من المعلومات عند تسيير خزينة المجمعات يؤكد على إستعمال مثل هذا النوع من أنظمة المعلومات والتقدير[1].

2- بناء الموازنات الجزئية للخزينة

عادة مايتم إعداد ثلاث موازنات جزئية للخزينة وهي:

- موازنة التحصيلات؛
- موازنة الرسم على القيمة المضافة؛
- موازنة التسديدات.

2-1- موازنة التحصيلات

تأخذ بالإعتبار التحصيلات المرتبطة مباشرة بالإستغلال والتحصيلات خارج الإستغلال، بحيث تسجل المبيعات بكل الرسوم (TTC).

الجدول رقم 1: موازنة التحصيلات للسنة ن

	جانفي	فيفري	.....
تحصيلات مرتبطة بالإستغلال			
حقوق في الميزانية ن-1			
الزبائن			
حقوق مختلفة			
المبيعات بكل الرسوم			
تحصيل فوري			
تحصيل لأجل			
تحصيلات خارج الإستغلال			
قروض			
التنازل عن الاصول			
مجموع التحصيلات			

المصدر: Hervé HUTIN et autres, op-cit, Page 433

[1] - Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, op-cit, Page 244.

2-2- موازنة التسديدات

تأخذ بالإعتبار التسديدات المرتبطة بالإستغلال والتسديدات خارج الإستغلال، ويتم تسجيل المشتريات بكل الرسوم.

الجدول رقم 2: موازنة التسديدات للسنة ن

	جانفي	فيفري	.....
تسديدات مرتبطة بالإستغلال			
ديون في الميزانية ن-1			
الموردون			
ديون مختلفة			
المشتريات بكل الرسوم			
تسديد فوري			
تسديد لأجل			
ديون أخرى خارجية			
الأجور			
تسديدات خارج الإستغلال			
الضريبة على أرباح الشركات			
الإستثمارات			
الأرباح الموزعة			
تسديد القروض			
مجموع التسديدات			

المصدر: Ibid, Page 434

2-3- موازنة الرسم على القيمة المضافة

إن قاعدة التفاوت الشهري الشهري التي تحكم ر.ق.م، تجعل من تخصيص موازنه خاصة لمتابعة تدفقاته أمرا في غاية الأهمية[1]، وتدلل على الأثر المالي لـــر.ق.م على الخزينة.

ر.ق.م المستحق عن الشهر ن = ر.ق.م على مبيعات الشهر ن – ر.ق.م القابل للإسترجاع على مشتريات الإستثمارات للشهر ن – ر.ق.م القابل للإسترجاع على مشتريات السلع والخدمات للشهر ن-1.

يسدد الرسم المستحق عن الشهر في أجل أقصاه 20 من الشهر الموالي؛ في حال إعتماد نظام التصريح الثلاثي، يحسب الرسم بنفس الطريقة، لكن تتغير تواريخ التسديد بحيث تصبح مرة كل ثلاثة أشهر.

[1]- هناك طريقه أخرى لمتابعة تدفقات الرسم على القيمة المضافة، تتمثل في توزيع هذه التدفقات بين موازنتي التسديدات و التحصيلات.

الجدول رقم 3: موازنة الرسم على القيمة المضافة

	جانفي	فيفري	.....نوفمبر	ديسمبر	ميزانية ن+1
ر.ق.م المحصل					
ر.ق.م القابل للإسترجاع					
ر.ق.م المستحق عن الشهر					
ر.ق.م المسدد					

المصدر: Ibid, Page 434

3- بناء وتعديل موازنة الخزينة

تعرض موازنة الخزينة بصيغتين:

- الأولى، تتمثل في بناء موازنة تظهر الأرصدة التقديرية الشهرية للخزينة؛
- أما الثانية، فهي إعداد موازنة معدلة تأخذ بالإعتبار القرارات المالية التي تتخذها المؤسسة للتعامل مع مختلف الأرصدة الشهرية للخزينة.

3-1- إعداد موازنة الخزينة

يتم من خلال هذه الموازنة المقارنة، شهرا بشهر، بين التحصيلات و التسديدات كما تظهر في الموازنات الجزئيه للخزينة، مع الأخذ في الإعتبار المعطيات التي تظهر في ميزانية السنة السابقة[1]؛ ويتم بناؤها عمودا بعمود، وذلك لأن الرصيد النهائي لخزينة شهر معين هو الرصيد الإبتدائي لخزينة الشهر الذي يليه.

الجدول رقم 4: موازنة الخزينة

	جانفي	فيفري	.....نوفمبر	ديسمبر	ميزانية ن+1
الرصيد الابتدائي للخزينه (1)					
التحصيلات (2)					
التسديدات (3)					
ر.ق.م للتسديد (4)					
خزينة الشهر (5)=(2)-(3)-(4)					
الرصيد نهاية الشهر (1)+(5)					

المصدر: Ibid, Page 435

[1]- حيث أن الرصيد الإبتدائي لخزينة الشهر الأول هو الرصيد الختامي لخزينة الشهر الأخير للسنة السابقة.

3-2- الموازنة المعدلة للخزينة

يتم إعداد هذه الموازنة بعد دراسة مختلف البدائل المالية المتاحة أمام المؤسسة للتعامل مع الأرصدة المختلفة للخزينة، وعليه يكون أمام المؤسسة وقتا للتفاوض للحصول على مختلف أشكال التمويل قصير الأجل. تمكن عملية التفاوض المؤسسة من الحصول على تمويل مضمون وبأقل تكلفة.

تكون الموازنة المعدلة بأرصدة صفرية أو موجبة، لأنها تأخذ بالإعتبار القرارات المالية التي تتخذها المؤسسة من أجل موازنة خزينتها.

III- متابعة ومراقبة موازنة الخزينة

أثناء التنفيذ، تشكل موازنة الخزينة أداة فعالة لمتابعة ومراقبة تسيير نشاط المؤسسة. تتمثل الخطوة الأساسية أثناء المتابعة في مقارنة التدفقات المالية المقدرة مع تلك المحققة، وعادة ما يكون هناك فوارق بين التدفقات الفعلية والمقدرة. تتطلب ملاحظة هذه الفروق البحث في أسبابها التي قد تكون نتيجة:

- قصور في الإنجاز، ممايتطلب بذل مجهودات أكبر وإلا تصحيح المسار؛
- حدوث تطورات غير متوقعة في المحيط، الأمر الذي يتطلب تصحيحا فوريا للوضع؛
- أخطاء مرتكبة أثناء إعداد التقديرات التي إبتعدت عن الواقع وبالتالي يجب مراجعتها[1].

1- وسائل تمويل الخزينة

إن حدث وظهر رصيد سلبي في أحد الشهور، فإن أمام المؤسسة عدة وسائل للتمويل من بينها:

1-1- تعبئة الحقوق

أي تحويل الحقوق إلى سيولة قبل حلول أجلها ويتم ذالك من خلال:

- خصم الأوراق التجارية؛
-اللجوءإلىالقروض القابلة لتعبئةالحقوق التجارية(Crédit mobilisable des créances commerciales)
- تحويل الفواتير.

1-2- القروض البنكية

من بين هذه القروض البنكية: تسهيلات الصندوق، المكشوف البنكي، القروض الموسمية وقروض الحملات(crédits de compagne)

1-3- طلب تأجيل ديون الموردين

أي طلب فترة إضافية بعد حلول أجل إستحقاق الدين شرط أن يكون هذا الحل مؤقتا حتى لا يؤدي إلى تراكم خطير للديون، الأمر الذي يتطلب متابعة دقيقة لحجم الديون القصيرة الأجل.

---

[1] - Elie COHEN, op-cit, Page 284.

1-4- طلب تقديم آجال الحقوق على الزبائن

هذا الخيار إستثنائي، وذلك لأن الزبائن هم أيضا لهم إهتمامات ومشاكل خاصة في تسيير الخزينة الخاصة بهم.

1-5- التسديد بالسندات المكفولة (Les obligations cautionnées)

توفر إدارة الضرائب إمكانية أن يتم دفع الرسم على القيمة المضافة المستحق آجلا بدلا من أن يكون الدفع فوريا عند حلول أجل الإستحقاق، وذالك عن طريق السندات المكفولة التي تحسب عليها فوائد نظير تأجيل الدفع. هذه السندات يضمنها طرف آخر عادة ما يكون البنك[1].

2- التوظيف المالي قصير الأجل

تسيير الخزينة كان موجها تقليديا نحو البحث عن وسائل التمويل، لذا فإن البحث الجدي عن فرص للتوظيف هي من الإهتمامات الحديثة في تسيير الخزينة.

تطورت بدائل التوظيف قصيرة الأجل بشكل كبير في السنوات الأخيرة في الإقتصاديات المتقدمة، مما جعل الخزينة تتحول إلى مركز ربح، وأصبح دور مسير الخزينة يتمثل في إختيار التوظيف الجيد من بين مختلف المنتوجات المالية التي يعرضها السوق[2].

إن فوائض السيولة التي تظهر في الحسابات البنكية للمؤسسة كانت عادة ما تبقى مسجلة ضمن حسابات جارية، أي أن المؤسسة لا تتحصل على فوائد مقابل تلك الأرصدة، هذه الحالة عادة ماتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. بالمقابل، يمكن للمؤسسات التي تحقق فوائض مالية هامة أن تفاوض من أجل توظيف السيولة المتاحة في شكل ودائع أو في شراء سندات الخزينة.

إن فرص التوظيف المالي قصير الأجل مرتبطة بشكل كبير بدرجة تطور النظام المالي للإقتصاد، وخاصة درجة تطور الأسواق المالية التي توفر وسائل توظيف عديدة تتميز بدرجة سيولة عالية وبعوائد جيدة وبأقل المخاطر. توفر مثل هذه الظروف يجعل من الخزينة مصدرا هاما للإيرادات المالية.

يشكل تسيير الخزينة رهانا ماليا معتبرا. تطورت وظيفة الخزينة بشكل كبير في السنوات الأخيرة، نتج هذا التطور بالأساس عن ظهور وسائل مالية جديدة. هذا التطور يجب أن لا يحصر التسيير الجيد للخزينة في معرفة هذه الوسائل فحسب، بل هو أيضا التحكم في الآليات الأساسية للخزينة والمتمثلة في: الظروف البنكية وتسيير الخزينة حسب تاريخ القيمة.

يتمثل العمل الأساسي لمسير الخزينة في:
- تقدير وتسيير التدفقات المالية للمؤسسة؛
- إستباق وضمان المخاطر المالية؛
- التفاوض على/ و مراقبة العمليات البنكية؛
- البحث عن أفضل أشكال التمويل والتوظيف .

---

[1] - Christian et Christine RAULET, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Paris : Dunod, 2éme édition, 1982, Tome 2, Pages 156-157.
[2] - Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, op-cit, page 245.

المبحث الثاني: أثر الرسم على القيمة المضافة على خزينة المؤسسة

تتحمل المؤسسة، والتي هي المحصل لـــر.ق.م، تكلفة حولت إليها من طرف إدارة الضرائب تتمثل في تسيير هذه الضريبة لتحصلها لصالح الدولة. تتمثل تكلفة تسيير هذا الرسم في ضرورة المسك الدقيق لمحاسبة مفصلة بشكل يسمح بإعداد تصريحات دورية وتقديم، في حالة المراجعة الجبائية، الوثائق المبررة للعمليات المختلفة المسجلة محاسبيا.

إضافة إلى هذه التكلفة الإدارية(التسييرية)، تتحمل المؤسسة تكلفة مالية عليها أن تحللها وتسيرها لفائدتها، هذه التكلفة ناتجة بالأساس عن القواعد التي تحكم هذه الضريبة.

لذا فإن مبدأ حياد ر.ق.م، الذي يشكل الأصل لهذا الرسم، يصبح محل تساؤل لأن آثاره المالية على خزينة المؤسسة لايمكن تجاهلها. هذه الآثار تجد مصدرها في القواعد الجبائية التي تحكم هذا الرسم (الحدث المنشىء، نظام الخصم(régime de déduction)، طرق التسوية(Modalité de réglement) والتعويض (remboursement)) والتي تم التطرق لها في الفصل الثاني، وفي السياسة المالية للمؤسسة في التعامل مع الزبائن والموردين وفي إمكانية إستعمالها للسندات المكفولة(Les obligations cautionées) لتسديد هذا الرسم. تمكن هذه السياسة المالية المؤسسة من تخفيض أو الحد من العبء المالي الذي يشكله ر.ق.م على الخزينة نتيجة القواعد الجبائية التي تحكمه.

المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة وإحتياجات التمويل

الأصل هو أن ر.ق.م هو ضريبة حيادية، أي أنه لايؤثر على طرق ودورات الإنتاج والتسويق. لكن هذه الحيادية تأثرت بعدد من الظواهر جعلت من ر.ق.م يؤثر على نتائج المؤسسة فضلا عن تأثيره على الخزينة.

ينتج أثر ر.ق.م على نتائج المؤسسة من كون عدم إخضاع بعض الأعوان الإقتصاديين للرسم وعدم إمكانية خصم الرسم على بعض المشتريات، تجعل العبء المحاسبي لـــر.ق.م يحمل في مرحلة سابقة للإستعمال النهائي. من الممكن تحميل هذا العبء جزئيا أو كليا على السعر، لكن هذه الإمكانية محدودة في القطاعات التي تشهد منافسة قوية أو تلك التي تكون الأسعار فيها محددة إداريا، وهذا مايعني أن عبء ر.ق.م تم إقتطاعه من هامش ربح المؤسسة. أشار مجلس الضرائب (Conseil des impots) الفرنسي، في تقرير له حول ر.ق.م نشر سنة 1983م في الجريدة الرسمية الفرنسية، إلى أن المؤسسات الفرنسية تتحمل 16.5% من العبء المحاسبي لـــر.ق.م وذالك يرجع في 40% منه إلى عدم إمكانية خصم الرسم على المواد البترولية والسيارات وفي60% منه إلى إعفاء بعض القطاعات من هذاالرسم[1].

أما بخصوص أثر ر.ق.م على إحتياجات تمويل الخزينة، فهو يعود بالأساس إلى القواعد الجبائية التي تحكمه والتي قد تجعل المؤسسة في حالة قرض ر.ق.م (Crédit de TVA) دائم.

I- القواعد الجبائية المنشأة لأثر ر.ق.م على الخزينة

تتأثر حيادية ر.ق.م على المؤسسة بالقواعد التي تحكمه والمتعلقة بالدفع، التعويض وبالخصوص آلية الخصم.

[1] - Armel LIGER, op-cit, Page 155.

1- إستحقاق الرسم (L'éxigibilité de la taxe)

القواعد التي تحكم إستحقاقيه الرسم هي عادة مشجعة بالنظر إلى المدة الفعلية التي تستغرقها عملية دفع الرسم المستحق لشهر ما. تكون مبيعات السلع الحدث المنشئ للرسم فيها، أما الخدمات فيتمثل الحدث المنشئ للرسم في التحصيل.

الدفع للخزينة العمومية هو في الأصل شهري، ومع الأخذ بالإعتبار الأجل الأقصى لإيداع التصريحات (20من الشهر الموالي) وفترة تنفيذ الصك الذي قد يستعمل في عملية الدفع (التي تعتبر طويلة جدا في النظام البنكي الجزائري) فقد تصل الفترة الفعليه للتسديد إلى 30 يوما اللاحقة للشهر الذي تمت فيه العملية التي أستحق عليها الرسم، وهي مدة جيدة تستفيد فيها خزينة المؤسسة من سيولة مفيدة للغاية، خاصة إذا كان تسيير الخزينة يتم حسب تاريخ القيمة (Date de valeur).

2- التعويض (Le remboursement)

القواعد التي تحكم تعويض الرسم القابل للخصم الذي يفوق الرسم المحصل على المبيعات (أي حالة قرض ر.ق.م) مكلفة من الناحية المالية، وذلك نظرا للفترة الزمنية الطويلة التي عادة ما تأخذها الإجراءات الإدارية الواجب إتباعها من أجل التعويض؛ تتحمل خزينة المؤسسة نتيجة لذلك عبئا ماليا يتمثل في تلك المبالغ الإضافية المدفوعة للخزينة وبدون فوائد، بالإضافة إلى تكلفة وسائل التمويل التي تلجأ إليها لتغطية العجز في الخزينة الناتج عن قرض ر.ق.م الذي قد يكون مستديما في بعض الأنشطة.

3- قاعدة التفاوت الشهري (La régle du décalage d'un mois)

تشكل قاعدة التفاوت الشهري، التي تحكم ممارسة الحق في خصم ر.ق.م، عبئا على المؤسسة في شكل إحتياجات في تمويل الخزينة، إذ لن تستطيع خصم الرسم خلال نفس الشهر الدي دفعته فيه، أي هناك تدفقات خارجة من الخزينة دون أن يكون بالإمكان إسترجاعها خلال نفس الفترة. تتعقد الوضعية أكثر إذا كان حجم الرسم على المشتريات أكبر من الرسم على المبيعات المحصل.

يستند تفسير قاعدة التفاوت الشهري إلى مدة دوران المخزون التي حسبت بمتوسط شهر، أي أن التفاوت الشهري سيوازن أثر دوران المخزون بحيث يكون ر.ق.م على المشتريات من سلعة ما غير قابل للخصم إلا بعد إعادة بيع هذه السلعة أو بيع المنتج الذي دخلت في إنتاجه المشتريات المستهلكة.

من أهم التكاليف التي تتحملها خزينة المؤسسة نتيجة أثر ر.ق.م، نجد قرض ر.ق.م.

II- العوامل المنشأة لقرض ر. ق.م (Crédit de TVA)

تجد المؤسسة نفسها في وضعية قرض ر.ق.م عندما يفوق الرسم القابل للإسترجاع على المشتريات الرسم المحصل على المبيعات. يمكن أن يحمل هذا القرض على التصريحات اللاحقة إلى أن يتم إستهلاكه كليا. إذا كان القرض مستديما يمكن للمؤسسة أن تطلب تسديده (Le remboursement) بإتباع إجراءات عادة ما تأخذ وقتا طويل، وبالتالي فهي لا تمنع أثره السلبي على الخزينة.

من الواضح أن لمثل هذه الوضعية أثار سلبية على خزينة المؤسسة، لأن التدفقات الخارجة نتيجة ر.ق.م للمشتريات تفوق التدفقات الداخلة إلى الخزينة بمناسبة الرسم على المبيعات، أي أن المؤسسة

دفعت إلى الخزينة العمومية مبالغ لم تقبضها بعد، وعليه فهي قدمت لخزينة الدولة قرضا بدون فوائد. بالإضافة إلى ذلك، تتحمل المؤسسة أعباء مالية إضافية تتمثل في تكلفة وسائل التمويل التي تلجأ إليها من أجل تغطية العجز في الخزينة الناشئ عن هذه الحالة (حالة قرض ر.ق.م).

ينشأ قرض ر.ق.م عادة عن سببين: الأول هيكلي والثاني ظرفي[1].

1- العوامل الهيكلية

1-1- الفارق بين المعدلات

يفسر قرض ر.ق.م في بعض الحالات بتواجد عدة معدلات للرسم، ويتأكد الأمر عندما تتعدد المعدلات بشكل كبير. فإذا كانت المبيعات من السلع والخدمات تخضع للمعدل المخفض والمشتريات تخضع للمعدل العادي لمؤسسة ما، فإن المؤسسة تجد نفسها في حالة قرض ر.ق.م دائم، لأن المؤسسة في جميع الحالات ستدفع لمورديها ر.ق.م أكبر من ذلك الذي ستجمعه من زبائنها وهذا مايعني تحميل خزينة المؤسسة عبئا متزايدا.

معدلات ر.ق.م في الجزائر هي معدلين فقط: معدل عادي 17 ٪ ومعدل مخفض 7 ٪. هذا العدد المحدود من المعدلات والفارق البسيط بينها، يجعل من حدوث حالة قرض ر.ق.م ناتجة عن إختلاف معدلات ر.ق.م قليلة وإن وجدت فهي ستكون مؤقتة، إذ سيكون بالإمكان إهتلاك القروض في التصريحات اللاحقة.

1-2- البيع خارج ر.ق.م

تجد المؤسسة التي تبيع فقط لمؤسسات معفاة من ر.ق.م (المؤسسات البترولية مثلا) نفسها في حالة قرض ر.ق.م دائم لأنه ليس بإستطاعتها تحميل الرسم على المشتريات على مبيعاتها. في هذه الحالة بإمكان المؤسسة تقديم طلب للقيام بالشراء خارج ر.ق.م، وبالتالي يتم تحويل العبء إلى المورد الأعلى. إذا كانت تتعامل أيضا مع مؤسسات خاضعة، فإنه بإمكانها تحميل كل ر.ق.م القابل للإسترجاع عليها، ويبقي الإشكال في حجم المبيعات مع كل من المؤسسات غير الخاضعة لر.ق.م والمؤسسات الخاضعة من أجل معرفة إمكانية إستهلاك القرض ر.ق.م.

يتمثل العبء الذي تتحمله خزينة المؤسسة في إجمالي الرسم على المبيعات الذي لم يفوتر.

1-3- التصدير

من أجل ضمان تنافسية السلع عند التصدير، عادة ما تعفى السلع الموجهة للتصدير من ر.ق.م أوتخضع لأدنى معدل ممكن للرسم، الأمر الذي يتسبب في عدم إمكانية الخصم الكلي أو الجزئي للرسم المدفوع عند شراء السلع والخدمات التي دخلت في إنتاج السلع الموجهة للتصدير. هذا ما يجعل من حجم ر.ق.م على المشتريات أكبر من ر.ق.م على المبيعات، وبالتالي الوقوع في وضعية قرض ر.ق.م.

فعلى سبيل المثال، يمنح التشريع الفرنسي إمكانية الشراء خارج ر.ق.م في حدود السلع الموجهة للتصدير بحجم السنة الماضية.

[1] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 88.

يدمج فائض قيمة إعادة التقييم في نتيجة الدورة بحيث يخضع كلية للضريبة على الأرباح[1]، مما يشكل عبءا على خزينة المؤسسة نتيجة الضريبة على الأرباح المستحقة والتي عادة ما تكون مهمة بالنظر إلى حجم فائض إعادة التقييم الذي غالبا ما يكون كبيرا، خاصة عندما يكون معدل التضخم مرتفعا.

بإمكان المؤسسة تحميل العجز السابق القابل للترحيل على هذا الفائض. هذا الإختيار له آثار إيجابية تتمثل في:

- تخفيف العبء على الخزينة الناتج عن ضريبة الأرباح المستحقة على فائض إعادة التقييم؛
- تحصيل عجز قد يكون على وشك السقوط بالتقادم.

تضاف إلى تلك الآثار الإيجابية، إيجابيات عملية إعادة التقييم و التي منها:

- أثر الإهتلاكات الإضافية التي تسمح بتخفيض العبء الضريبي للسنوات القادمة؛
- إعادة التوازن المالي بأقل التكاليف.

2- حرية إعادة التقييم والتعسف في إستعمال الحق

قد تدخل حرية إعادة التقييم ضمن إطار التعسف في إستعمال الحق إذا ثبت أن الهدف منها هو تخفيف العبء الضريبي أو التهرب من الضريبة.

فإذا قامت المؤسسة بعملية إعادة تقييم صحيحة من الناحية القانونية سمحت لها بتحميل كل أو جزء من العجز السابق، ثم قامت بعدها بالتنازل عن جزء من نشاطها أو إبتلعت مؤسسة أخرى، فعليها إثبات الفائدة الإقتصادية لعملية إعادة التقييم بالإضافة إلى الفائدة الجبائية الحاصلة (تخفيض الضريبة أوعدم دفعها بتحميل العجز). إذا لم تستطع المؤسسة إثبات ذلك، فإنه يحق لإدارة الضرائب تأسيس التعسف في إستعمال الحق، بحيث تعتبر أن إعادة التقييم كان هدفها الوحيد هو التهرب من الضريبة بتحميل العجز الذي كان سيسقط بالتقادم أو تضييق مدة ترحيله بسبب عملية الإندماج أو التنازل.

إذا تم تأسيس التعسف في إستعمال الحق، يخضع العجز للضريبة على الأرباح دون أن تلغى إعادة التقييم أو الإندماج و التي كانت صحيحة من الناحية القانونية.

IV- تحميل العجز على إعانات الإستثمار

تدمج إعانات الإستثمارات القابلة للإهتلاك في النتيجة السنوية للمؤسسة بنفس حجم الأقساط السنوية للإهتلاك المحسوبة على هذه الإستثمارات، مما يعني أن إخضاع الإعانة للضريبة على الأرباح يكون مجدولا على طول عمر الإستثمار.

يمكن للمؤسسة أن تخضع مبلغ الإعانة كله للضريبة على الأرباح بدمجه دفعة واحدة في النتيجة، الأمر الذي يسمح لها بتحقيق ربح أكبر يمكنها من تحصيل عجز سابق هو على وشك السقوط بالتقادم. يعتبر هذا الخيار قرارا تسييريا ملزما لإدارة الضرائب[2].

---

[1]- التشريع الجبائي الجزائري يتعامل مع فائض إعادة التقييم بشكل مخالف، حيث يتم دمجه سنويا في النتيجة بمقدار الإهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة التقييم.

[2] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 145.

2- العوامل الظرفية

وهي أسباب مؤقتة تكون نتيجة لظروف معينة، من بين هذه العوامل:

- القيام بإستثمارات كبيرة؛
- تشكيل مخزون أمان إبتدائي (سواء من مواد أولية أو إنتاج مخزن)؛
- مشتريات موسمية (مواد أولية موسمية) لسلع ومواد ليست متوفرة طوال السنة.

المؤسسة في حالة كهذه، تدفع ر.ق.م على المشتريات بمبالغ ضخمة و لن يكون بإمكانها خصمها إلا على مبيعات ستأتي في فترات زمنية لاحقة قد تكون طويلة. فالإستثمارات عادة ما تدخل في الإنتاج بعد فترة معتبرة، كما أن المخزونات الكبيرة من المواد الأولية الموسمية ستحول إلى سلع موجهة للبيع على طول السنة.

تتحمل خزينة المؤسسة إذا عبء ر.ق.م على المشتريات الذي لم تستطع خصمه نتيجة إنعدام أوضعف ر.ق.م المحصل من المبيعات. أي أنه خلال مرحلة الشراء يكون أثر ر.ق.م على الخزينة سلبيا لأن المؤسسة مجبرة على دفع رسم لموريدها لم تقبضه بعد من زبائنها.

ولتجنب الوقوع في مثل هذه الحالات، على المؤسسة أن تحاول قدر الإمكان توزيع مشترياتها ومبيعاتها بشكل متوازن خلال السنة حتى لا يقع إختلال في خزينتها ناتج عن كون الفترة التي تتم فيها المشتريات أقل من تلك الخاصة بالمبيعات.

بإمكان المؤسسة التعديل من الآثار السلبية لإحتياجات التمويل الناشئة عن ر.ق.م من خلال سياستها المالية المتبعة في تعاملها مع الزبائن والموردين وفي إمكانية تسديد ر.ق.م المستحق عن طريق السندات المكفولة.

المطلب الثاني: تسيير قروض الزبائن و الموردين (Crédits clients et fournisseur)

المتغيرات المالية التي يمكن أن تعدل من الأثر السلبي للقواعد الجبائية، وخاصة قاعدتي التفاوت الشهري و الإستحقاقية، هي بالأساس: معدل دوران المخزون، أهمية القيمة المضافة ومدة قروض الزبائن والموردين.

في دراسة له تحت عنوان "أثر ر.ق.م على خزينة المؤسسة" خلص J.L Olivaux إلى أن[1]:

- قاعدتي التفاوت الشهري والإستحقاقية هي أقل تأثرا بمعدل دوران المخزون؛
- التفاوت الشهري يتأثر بتطور القيمة المضافة، بينما ظروف الإستحقاقية تتأثر ولكن بنسب أقل من تأثرها الناتج عن التغيرات في آجال الزبائن والموردين؛
- تأثر التفاوت الشهري بآجال الزبائن والموردين ضعيف إن لم يكن معدوما، أما إستحقاقية الرسم فهي جد حساسه لهذه الآجال.

[1] - Armel LIGER, op-cit, Page 156.

خلال التمعن في نتائج هذه الدراسة نستخلص مايلي:

- إن أساس (أو مبرر) إعتماد مبدأ التفاوت الشهري هو ربطه بمدة متوسطة لدوران المخزون تقدر بشهر، أي أن البضاعة المشتراة ستباع بعد شهر وبالتالي لا يمكن خصم ر.ق.م على المشتريات إلا في الشهر الذي ستتم فيه عملية إعادة بيع البضاعة. تؤكد هذه الدراسة على أن هناك إرتباطا ضعيفا بين التفاوت الشهري ومعدل دوران المخزون، وبالتالي الأساس الذي يبنى عليه هذا المبدأ غير صحيح، مما يجعل إعادة النظر فيه أمرا ضروريا بالنظر إلى الآثار السلبية على الخزينة التي تنتج عن قاعدة التفاوت الشهري.

- إن حساسية مبدأ التفاوت الشهري لتطور حجم القيمة المضافة يجعل أثره على مختلف القطاعات الإقتصادية غير عادل؛ فالقطاعات ذات القيمة المضافة الضعيفة، والتي لها مبالغ هامة من ر.ق.م القابل للخصم تتأثر سلبا إلى حد كبير(قطاع التجارة مثلا) مقارنة بالقطاعات ذات قيمة مضافة أكبر(قطاع النقل)، هذا ما يؤكد مرة أخرى على ضرورة إعادة النظر في قاعدة التفاوت الشهري لأنها تنفي صفة العدالة عن ر.ق.م.

- تجعل الحساسية الكبيرة التي تميز ظروف إستحقاق الرسم تجاه آجال الزبائن و الموردين من تسيير هذه الآجال وسيلة فعالة بيد المؤسسة من أجل التخفيف من الأثار السلبية لر.ق.م على خزينةالمؤسسة وإمكانية جعله معدوما إن لم يكن إيجابيا. وهذا ما سنتطرق له فيمايلي.

I- الأثر المالي لقرض الزبائن (آجال دفع الزبائن)

يتحدد الأثر المالي لقرض الزبائن (آجال الدفع الممنوحة للزبائن) بناء على المقارنة بين متوسط أجل دفع ر.ق.م على المبيعات وآجال الدفع الممنوحة للزبائن.

1- حساب متوسط أجل دفع ر.ق.م المستحق على المبيعات

ر.ق.م الناشئ عن عمليات البيع لشهر ما يستحق الدفع في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الموالي، وبالنظر إلى التاريخ الذي تتم فيه عملية البيع، تجد المؤسسة نفسها في حالتين:

- إذا تمت عملية البيع في بداية الشهر، فإن الرسم المستحق سيدفع في أجل أقصاه 20 من الشهر الموالي وعليه فإن المؤسسة تستفيد من قرض ر.ق.م يقدر بـــ 50 يوما (30+20).
- بالمقابل، إذا تمت عملية البيع في نهاية الشهر، فإن الرسم المستحق سيدفع في أجل أقصاه 20 يوما من الشهر الموالي، وعليه فإن المؤسسة تستفيد من قرض ر.ق.م يقدر بـــ20 يوما.

من هاتين الحالتين يمكن حساب متوسط أجل دفع ر.ق.م (متوسط مدة قرض ر.ق.م الذي تستفيد منه المؤسسة) المستحق على المبيعات والمساوي لـــ: (50+20)/2 = 35 يوما. يجب أن تأخذ المؤسسة هذا المتوسط بعين الإعتبار أثناء تحديدها لآجال الدفع التي تمنحها لزبائنها.

2- أجل دفع الزبائن

يتوقف الأثر المالي لر.ق.م المحصل من المبيعات كذلك على أجل تحصيل الحقوق على الزبائن الذي يجب مقارنته مع متوسط أجل دفع ر.ق.م؛ فإذا كانت المؤسسة تمنح لزبائنها أجل دفع يفوق 35 يوما، فهي في هذه الحالة تدفع للخزينة العمومية مبلغا لم تحصله بعد. هذا التسبيق الذي تقدمه المؤسسة

للخزينة العمومية ينتج عنه إحتياج في تمويل خزينة المؤسسة، لأنه عليها أن تجد وسيلة تمويل لتغطية هذا التسبيق، وهذا مايعني تحمل تكلفة مالية عالية[1].

على العكس من ذلك، إذا منحت المؤسسة لزبائنها أجل تسديد يقل عن 35 يوما. تستفيد المؤسسة في الفترة الزمنية الفاصلة بين تاريخ تحصيل المؤسسة لحقوقها على الزبون وتاريخ دفعها للخزينة العمومية لر.ق.م المحصل على المبيعات، من مورد مالي لخزينتها منعدم التكلفة، الأمر الذي يشكل فائدة حقيقية للمؤسسة.

II- الأثر المالي لقرض الموردين (آجال الدفع للموردين)

يتحدد الأثر المالي لقرض الموردين بناءا على المقارنة بين متوسط أجل خصم ر.ق.م المدفوع على المشتريات و أجل الدفع الممنوح من الموردين للمؤسسة.

1- حساب متوسط أجل خصم ر.ق.م المستحق على المشتريات

ر.ق.م المدفوع في عمليات الشراء لشهر ن هو قابل للخصم من ر.ق.م المحصل على مبيعات الشهر ن+1 والتي يتم التصريح بها في أجل أقصاه 20 من الشهر ن+2.

بالنظر إلى التاريخ الذي تتم فيه عملية الشراء، تجد المؤسسة نفسها أمام حالتين:

- إذا تمت عملية الشراء في بداية الشهر، فهذا يعني أن الأجل الأقصى لخصم ر.ق.م المدفوع على المشتريات هو 80 يوما (30 يوما من شهر الشراء + 30 يوما من قاعدة التفاوت الشهري + 20 يوما التي تمثل الأجل الأقصى للتصريح).
- إذا تم الشراء في نهاية الشهر، ينخفض الأجل إلى 50 يوما.

وعليه يكون متوسط أجل خصم ر.ق.م المدفوع على المشتريات يساوي (80+50)/2= 65 يوما. أي أن المؤسسة تستفيد من خصم ر.ق.م الذي دفعته على مشترياتها لشهر ما، بعد 65 يوما من التاريخ الذي تمت فيه عملية الشراء.

2- آجال الدفع للموردين

يتوقف الإحتياج أو المورد المالي الناتج عن ر.ق.م القابل للخصم على المدة التي يمنحها الموردون للمؤسسة من أجل تسديد ديونها تجاههم.

إذا كان الأجل الممنوح من الموردين يفوق 65 يوما، فهذا يعني أنه بإستطاعة المؤسسة إسترجاع ر.ق.م الذي لم تدفعه بعد لمورديها، وهذا ما يتولد عنه مصدر تمويلي للمؤسسة.

على العكس من ذلك، يتولد إحتياج مالي إذا كان أجل الموردين أقل من 65 يوما، بحيث ستدفع المؤسسة ر.ق.م على المشتريات لن تتمكن من خصمه إلا بعد فترة.

---

[1]- بالنظر الى الشروط التي تمنح فيها القروض قصيرة الاجل.

المطلب الثالث: السندات المكفولة (Les obligations cautionnées)

إذا أرادت المؤسسة تعويض الأثر السلبي لقاعدة التفاوت الشهري لر.ق.م مع الإستفادة كذلك من أثر التسيير الجيد لآجال الزبائن والموردين، فإنه بإمكانها دفع ر.ق.م المستحق بإستعمال السندات المكفولة.

السندات المكفولة هي أحد أنواع الأوراق التجارية، تعترف المؤسسة من خلالها بدين لها تجاه الخزينة العمومية بقيمة ر.ق.م المستحق الدفع في وقت معين، والتي بموجبها يتأجل دفع هذا الرسم إلى مدة لا تتعدى 4 أشهر بمعدل فائدة معين، كفالة هذه السندات عادة ماتقدم من طرف البنوك، وهي تستعمل كذالك لدفع الحقوق الجمركية[1].

في حالة عجز المدين (المؤسسة) عن الوفاء يقوم البنك الذي قدم الكفالة بتسديد قيمة السندات المكفولة وكل الأعباء الناتجة عنها للخزينة العمومية من أجل إستيفاء الديون التي دفعها بدلا عن المؤسسة[2].

السندات المكفولة هي أحد أنواع أوراق الدفع، وعليه فهي تدخل في خصوم الميزانية وبالتحديد ضمن الحساب 583 أوراق الدفع[3].

يتمثل الأثر المالي للسندات المكفولة على الخزينة في نشوء مورد مالي تتمتع به المؤسسة طوال فترة السماح، أي أن المؤسسة تستفيد من قرض ر.ق.م من الخزينة العمومية بفائدة، وعليه يجب المقارنة بين الفوائد المحسوبة على السندات المكفولة والتكلفة المالية لموارد التمويل قصيرة الأجل الأخرى.

I- السندات المكفولة في التشريع الجزائري

حسب المادة 81 من قانون ر.ق.م فإن المدينين المسددين للضريبة يمكنهم الوفاء بالسندات المكفولة حسب الشروط التي يحددها التنظيم ساري المفعول. لكن هناك غياب للتنظيم الذي يحكم إستعمال السندات المكفولة في الوفاء بر.ق.م الأمر الذي يؤدي إلى الإستعانة بالتنظيم المعمول به في النظام السابق للرسم على رقم الأعمال، أي قبل إعتماد ر.ق.م.

تأسست السندات المكفولة بناءا على المادتين97 و100من القانون رقم85-09 المؤرخ في 1985/12/26م والمتضمن قانون المالية لسنة 1986م.

تبعا للمادة الأولى من القرار الوزاري المؤرخ في 18 أفريل 1987م المحدد لكيفية تطبيق أحكام المادتين 97 و100 فإنه "يستطيع الخاضعون للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات والمسدودن للضريبة حسب التوريد أو المدين والتي أجل دفعها، الوفاء بالسندات المكفولة إذا بلغت قيمة الرسم المستحق 000 10 د ج شهريا"

وعليه فإنه يسمح بإستعمال وسيلة الدفع هذه للمؤسسات المسدد لر.ق.م حسب التوريد أو المدين، وهذا مايعني إستبعاد المؤسسات التي تسدد حسب التحصيلات. كما أن قيمة ر.ق.م المستحق يجب أن لايقل عن 000 10 دج شهريا، يتطلب هذا المبلغ إعادة النظر فيه بسبب آثار التضخم وإنخفاض قيمة الدينار. كما أن تحرير هذا السند يجب أن يتم ضمن نفس أجل دفع ر.ق.م المستحق عن شهر ما.

---

[1] - Georges DEPALLENS et Jean-Pierre JOBARD, op-cit, Page 759.

[2] - Pierre VERNIMMEN, op-cit, Page 897.

[3]- شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبه حسب المخطط المحاسبي الوطني**، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعيه، طبعة 2002 ، صفحة 195 .

II- محدودية إستعمال السندات المكفولة

إن محدودية إستعمال السندات المكفولة في دفع ر.ق.م المستحق لايخص المؤسسات الجزائرية فقط، ففي فرنسا يتم دفع 15% من ر.ق.م بهذه الوسيلة[1]. يمكن تفسير محدودية إستعمال هذا النوع من الأوراق التجارية بدرجة الأهمية التي تشكلها للأطراف التي تمسها هذه الورقة التجارية وهي: البنك، الخزينة العمومية والمؤسسة.

1- البنـــوك

تظهر آلية السندات المكفولة كأنها جذابة جدا بالنسبة للبنك، لأن الأمر يتعلق بقرض بالإمضاء ولا ينتج عنه أي تدفقات مالية خارجه من البنك، لكونه مجرد إتفاق بسيط على الكفالة. وعليه، فإن هامشية هذه السندات في حجم التمويلات قصيرة الأجل للبنوك، والتي تدل على الإهتمام الضعيف بها من طرف البنوك، يمكن إرجاعه إلى الأسباب التالية:

- البنك يتدخل كوسيط كافل للمؤسسة، ومثل هذا الدور قد لاتبرره التكلفة الناشئة عن تسيير ملف للكفالة يتطلب متابعة، إتصالا وتعبئة عنصر بشري متخصص، خاصة وأن هذه العملية تتم خارج التأطير العادي لعمليات الإقراض التي يقوم بها البنك، الأمر الذي يؤثر على الفعالية للتنظيم الداخلي للبنك.
- إهتمام البنك بالتدخل في التمويل بإستعمال أمواله الخاصة، ولذا فهو يعرض على المؤسسة أشكالا أخرى لتمويل إحتياجاتها الناشئة عن ر.ق.م مثل خصم الأوراق التجارية والكشف البنكي.

وعليه فإن البنك نادرا ما يقترح على المؤسسة إستعمال السندات المكفولة التي لايمكن أن تشكل بالنسبة للبنك إلا جزءا بسيطا من طرق التمويل التي يعرضها.

2- إدارة الضرائب

أقرت إدارة الضرائب بهذا الإجراء في الدفع بعد الضغط الذي مارسته المؤسسات عليها[2] نتيجة الآثار المالية التي تحدثها آليات ر.ق.م على خزينة هذه المؤسسات. وبعبارة أخرى، فإن إدارة الضرائب لاتحبذ إستعمال هذا الإجراء، خاصة وأن الخزينة العمومية تهتم بتحصيل الإيرادات الجبائية في أقرب وقت ممكن لمواجهة النفقات. المؤشرات التي تستعملها الإدارة للتحكم في حجم اللجوء لهذا الإجراء عند دفع ر.ق.م هي السقف الأدنى المسموح به ومعدلات الفائدة المطبقة:

- السقف الأدنى المسموح به، وبالتالي فالمبالغ التي تقل عن هذا السقف تسدد عند حدود أجل الدفع الإعتيادي، وإذا لم يكن بمقدور المؤسسة التسديد فهي تلجأ إلى مصادر تمويل قصير الأجل أخرى. على عكس المشرع الجزائري، فإن المشرع الفرنسي حدد سقفا أقصى، فالمبالغ التي تفوق هذا الحد، ونظر لأهميتها، يجب أن تدخل الخزينة العمومية في آجالها الإعتيادية.

- تعطي مقارنة معدلات الفائدة المحددة إداريا على السندات المكفولة بمعدلات الفائدة التي تطبقها البنوك، نظرة عن توجه إدارة الظرائب إما نحو تشجيع اللجوء إلى هذا الإجراء في دفع ر.ق.م المستحق أو إلى الحد منه.

---

[1] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 90.
[2] - Armel LIGER, op-cit, Page 159.

3- المؤسسات

عادة ماتبحث المؤسسات عن تنويع طرق تمويل إحتياجتها في الخزينة، و تمثل السندات المكفولة أحد طرق التمويل الموجه لإحتياج خاص. وتهدف إلى الحد من اللجوء إلى خصم الأوراق التجارية والمكشوف البنكي لتمويل هذا الإحتياج. إن قلة لجوء المؤسسات الجزائرية للسندات المكفولة يعود بالأساس إلى:

- عدم معرفة المؤسسات الجزائرية بهذا النوع من آليات الدفع لر.ق.م خاصة وأن إدارة الضرائب لاتحثهم على ذلك أو ربما لا تعلمهم بذلك أصلا، خاصة إذا مانظرنا إلى الدليل التطبيقي لر.ق.م، الذي يشكل المصدر الأساسي للمعلومات حول رق.م الذي تلجأ إليه المؤسسة، الذي لا يشير إلى هذا الإجراء في دفع الرسم المستحق. البنوك الجزائرية لديها عدة أشكال من القروض بالإمضاء تتدخل من خلالها في كفالة زبائنها (المؤسسات) خلال دورة الإنتاج أو بمناسبة إنجازها للصفقات العمومية[1]، لكن تكفل أغلب هذه البنوك الصفقات العمومية دون أن تحث المؤسسات على إستعمال آلية السندات المكفولة، هذا إذا كان البنك في حد ذاته على علم بوجود هذا النوع من الكفالة.

- إذا سلمنا بمعرفة المؤسسة لهذ الإجراء، فإنها تفضل أن تكون مدينة للبنك على أن تكون مدينة لإدارة الضرائب[2] نتيجة تعقد الإجراءت إذا ما قورنت بالبنوك، الأمر الذي يجعلها تتوجه إلى البنك بحثا عن تمويل العجز الناتج عن ر.ق.م بقروض قصيرة الأجل بدلا من السندات المكفولة.

- إذا رغبت المؤسسات في إستعمال السندات المكفولة في تسديد ر.ق.م، فإن الشروط التي تحكم هذه الوسيلة قد تحول دون ذلك. فإذا كانت معدلات الفائدة مشجعة، مقارنة بمعدلات الفائدة المطبقة من البنوك، فإن الحد الأدنى للرسم القابل للتسديد بالسندات المكفولة يجعل العديد من المؤسسات غير قادرة على إستعمال هذه الوسيلة. إذا إقتربت معدلات الفائدة من بعضها، فإن المؤسسة تفضل اللجوء إلى البنك الذي يمنحها التمويل بالحجم المطلوب وفي الوقت المناسب.

في الإقتصاديات المتطورة التي تتميز بتعدد مصادر وأشكال التمويل قصيرة الأجل (خاصة على مستوى الأسواق المالية) وبتنوع أساليب تغطية المخطر المالي، أمام المؤسسات فرص أكبر للإختيار، الأمر الذي يجعل اللجوء بشكل كبير للسندات المكفولة أمرا مكلفا بالنظر إلى البدائل الكثيرة المتاحة .

إن السندات المكفولة هي أحد أشكال الإقتراض الموجه إلى إحتياجات تمويل خاصة ناتجة عن مختلف الحقوق والرسوم المدينة بها المؤسسة تجاه الخزينة العمومية. بالنظر إلى ندرة وتكلفة القروض قصيرة الأجل، فإن المؤسسات عادة ماتتجه إلى الحد منها. في ظل هذه الظروف، تشكل السندات المكفولة أهمية خاصة للمؤسسة بشرط أن يكون هناك تسيير عقلاني وفعال للخزينة يسمح بجني أكبر قدر من الفائدة للمؤسسة.

ونظرا للأسباب التي تم سردها سابقا، فإن البنوك وإدارة الضرائب لا تولي إهتماما كافيا للسندات المكفولة.

---

[1] - Amirali CHERIF, **Les banque et la PME, PME magazine**, N° 01, Janvier 2002, Page 19.
[2] - Armel LIGER, op-cit, Page 19.

المبحث الثالث: أثر الضريبة على أرباح الشركات على الخزينة

شكلت الضريبة على أرباح الشركات سنة 2001م نسبة 1.2٪ من إجمالي الناتج الداخلي الخام مقابل نسبة تتراوح بين 1.5٪ إلى أكثر من 40٪ في باقي دول العالم، وبمتوسط 2.9٪ لدول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وهي تفوق بقليل نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي التي بلغت 1٪ من إجمالي الناتج الداخلي الخام والضرائب على الإستهلاك التي بلغت 5٪[1].

بالأساس، تعد شركات الأموال هي المعنية بالضريبة على أرباح الشركات، لذا فإن الإستقلالية في التسيير التي تتمتع بها تجاه الشركاء (الشخصية المعنوية مضافا إليها المسؤولية المحدودة للشركاء) تكسبها صفة المكلف بالضريبة.

إضافة إلى ذلك، يسمح إخضاع شركات الأموال إلى ض.أ.ش بإحداث التفرقة الجبائية بينها وبين الشركاء أو المساهمين فيها. يخضع المساهمون لضريبة شخصية على المداخيل المتأتية من الأرباح الموزعة عليهم. في غياب ض.أ.ش، يخضع الشركاء إلى ضريبة شخصية على المداخيل المتأتية من إجمالي الأرباح (تبعا لحصة الشريك) حتى لو تم الإحتفاظ بالأرباح كإحتياطات في الشركة.

لكن ينتج عن إخضاع شركات الأموال لض.أ.ش إخضاعا مزدوجا للأرباح الموزعة، يمكن التخفيف جزئيا من هذا الإزدواج الضريبي بتقنية الرصيد الجبائي (L'avoir fiscale).

للضريبة على أرباح الشركات أثر متغير على خزينة المؤسسة تبعا للنتائج السنوية المحققة، لا يمكن تحديد هذا الأثر إلا بعد معرفة نتيجة المؤسسة، أي عدة أشهر بعد إنتهاء السنة المحاسبية. كما أن أثر نظام التسديدات التلقائية لض.أ.ش على الخزينة يختلف عن أثر نظام الإقتطاع من المصدر.

المطلب الأول: أثر نظام التسديدات التلقائية (Systéme des paiements spontanés)

حسب هذا النظام، تسدد ض.أ.ش عن طريق ثلاث تسبيقات قيمة كل منها تساوي 30٪ من القيمة المرجعية التي عادة ماتكون نتيجة السنة الماضية. تعرف النتيجة الحقيقية للمؤسسة في أجل أقصاه 1أفريل من السنة المقبلة. عندما تتم المقارنة بين مجموع التسبيقات والضريبة المستحقة على النتيجة الفعلية ينتج الرصيد المستحق على المؤسسة لتدفعه في أجل أقصاه 15 أفريل، أو رصيد لفائدتها التي بإمكانها طلب إسترجاعه، أو يؤخذ بالإعتبار أثناء تصفية ض.أ.ش للسنة المقبلة.

وعليه فإن هناك فارقا زمنيا بين تاريخ معرفة الضريبة الفعلية وتاريخ تسديد التسبيقات ورصيد التصفية، هذا الفارق الزمني هو السبب في تأثير نظام التسديدات التلقائية على خزينة المؤسسة.

أما إذا كانت نتائج المؤسسة في تناقص، وربما قد تكون سالبة، فإن الأقساط ستحسب على أساس قيمة مرجعية أعلى، الأمر الذي قد يكون مزعجا لخزينة المؤسسة.

I- حساب متوسط الفارق الزمني

تدفع التسبيقات المعمول بها في نظام التسديدات التلقائية في الآجال التالية:

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس؛

[1] - **Fiscalité ordinaire**, L'économiste d'Algerie, N° 61, Avril 2002, Page 07.

- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان؛
- التسبيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

كما أن رصيد الضريبة الفعلية نهاية السنة، والذي يمثل 10٪ من قيمتها، سيدفع في 15 أفريل من السنة الموالية.

يحسب متوسط الفارق الزمني لتسديد الأقساط ورصيد الضريبة كما هو موضح في الجدول الآتي.

الجدول رقم 5: حساب متوسط الفارق الزمني

التعيين	تاريخ الدفع خلال السنة ن[1]	تاريخ التصفية خلال السنة ن+1	الفارق الزمني بالأيام[2]
التسبيق الأول	01 مارس	15 أفريل	405
التسبيق الثاني	01 جوان	15 أفريل	315
التسبيق الثالث	01 نوفمبر	15 أفريل	165
الرصيد[3]	31 ديسمبر	15 أفريل	95
متوسط الفارق الزمني			245 = 08 أشهر

إذا، متوسط الفارق الزمني يساوي 08 أشهر، وهو متوسط المدة الفاصلة بين تسديد التسبيقات وتاريخ تصفية ض.أ.ش. تأثير هذا الفارق الزمني على خزينة المؤسسة يختلف حسب التطور الذي ستشهده نتيجة المؤسسة من سنة لأخرى.

II- نتيجة المؤسسة تنموا إيجابيا

في هذه الحالة، يكون الأثر المالي للفارق الزمني في صالح المؤسسة لكون التسبيقات تحسب على أساس نتيجة أقل من النتيجة الفعلية للمؤسسة، وبالتالي تكون المؤسسة قد إستفادت من قرض بدون فوائد ولمدة 8 أشهر.

مثال:

مؤسسة حققت سنة 2001م ربحا يقدر بـــ200 ألف دج، وعليه بلغت ض.أ.ش 60 000 دج؛ في سنة 2002 بلغ ربحها 250 ألف دج، وعليه بلغت ض.أ.ش 75 000 دج.

حجم مبلغ كل تسبيق مدفوع سنة 2002م = 60 000*0.3 = 18 000 دج

بينما الحجم الحقيقي للتسبيقات = 75 000*0.3 = 22 500 دج

الجدول رقم 6: الإمتياز الناشيء عن نظام التسديدات التلقائية

التعيين	المقدر	الفعلي	قرض الخزينة	مدة القرض(الفارق الزمني) باليوم
التسبيق الأول	18 000	22 500	4 500	405
التسبيق الثاني	18 000	22 500	4 500	315
التسبيق الثالث	18 000	22 500	4 500	165
الرصيد	-	7 500	7 500	95
			21 000	**245 يوم =8 أشهر**

[1]- نفترض أن المؤسسة تدفع في منتصف أجل الدفع الممنوح لها.

[2]- الفارق الزمني هو الفرق بين تاريخ تسديد كل قسط و تاريخ تصفية رصيد الضريبة. أثناء حساب الفارق الزمني نفترض أن الشهر يساوي 30 يوما.

[3]- رصيد الضريبة يستحق الدفع في 31 ديسمبر، لكنه لا يسدد حتى 15 أفريل من السنة الموالية.

إستفادت المؤسسة من قرض من الخزينة العمومية يقدر بـ 21 000 دج (28% من حجم ض.أ.ش لنفس السنة) لمدة متوسطة تقدر بـ 8 أشهر.

III- نتيجة المؤسسة تتطور سلبيا

إذا كانت نتائج المؤسسة في تناقص، وقد تصبح خسارة، فإن التسبيقات تحسب على أساس قيمة مرجعية أعلى من القيمة الفعلية لض.أ.ش. مما يعني أن خزينة المؤسسة منحت للخزينة العمومية قرضا بدون فوائد لمدة 8 أشهر، وبالتالي تكون حرمت من هذه الأموال.

بإمكان المؤسسة طلب إسترجاع الفرق بين القيمة الفعلية والمرجعية لض.أ.ش، إذا لن يكون بإستطاعتها تحميلها أثناء حساب تسبيقات السنوات المقبلة. لكن يبقى الإسترجاع، إن كان ممكنا، أفضل حل لأنه يسمح للمؤسسة بالإستفادة من سيولة أكبر.

مثال:

نحتفظ بنفس المثال السابق لكن نغير المعطيات بين السنتين بحيث تصبح كالتالي:

سنة 2001م: الربح 250 ألف دج، ض.أ.ش = 75 000 دج

سنة 2002م: الربح 200 ألف دج، ض.أ.ش = 60 000 دج

حجم مبلغ كل تسبيق مدفوع سنة 2002م = 0.3*75 000 = 22 500 دج

بينما الحجم الحقيقي للتسبيقات = 0.3*60 000 = 18 000 دج

الجدول رقم 7: العبء الناشئ عن نظام التسديدات التلقائية

التعيين	المقدر	الفعلي	قرض الخزينة	مدة القرض (الفارق الزمني) باليوم
التسبيق الأول	22 500	18 000	-4 500	405
التسبيق الثاني	22 500	18 000	-4 500	315
التسبيق الثالث	22 500	18 000	-4 500	165
الرصيد	-	6 000	6 000	95
			7500	**245 يوم=8 أشهر**

منحت المؤسسة طيلة 8 أشهر قرضا بدون فوائد للخزينة العمومية يقدر بـ 7 500 دج. أمام المؤسسة إمكانية طلب إسترجاع الفارق بين القيمة الفعلية لض.أ.ش والقيمة المدفوعة (15 000دج)، إذ لا يمكنها تحميل هذا المبلغ على مستحقات ض.أ.ش للسنة المقبلة.

المطلب الثاني: أثر نظام الأقتطاع من المصدر

يختلف أثر نظام الإقتطاع من المصدر على خزينة المؤسسة بالنظر إلى وضعية المؤسسة، هل هي التي تخضع لهذا النظام أم أنها توزع مداخيل تدخل ضمن فئة المداخيل الخاضعة لهذا النظام.

I- المؤسسة تخضع لنظام الإقتطاع من المصدر

أي أن بعض المداخيل المتأتية إليها من القيم المنقولة التي تملكها تخضع لدى الجهة الموزعة لهذه المداخيل لض.أ.ش بالمعدلات المختلفة، في هذه الحالة تكون المؤسسة قد تحملت عبء هذه الضريبة قبل أن تتحصل على مداخيلها.

يخفض هذا النوع من التسديد لض.أ.ش من تحصيلات المؤسسة وبالتالي من السيولة لديها، خاصة إذا كان حجم المداخيل المتأتية إليها من القيم المنقولة التي تملكها مهما، كما أن آلية الرصيد الجبائي والقرض الضريبي المطبقة أثناء تحديد ض.أ.ش المستحق عن السنة يؤدي إلى التعويض، وإن كان متأخرا، عن الأثر السلبي لهذا النظام على الخزينة.

II- المؤسسة توزع مداخيل تخضع لنظام الإقتطاع من المصدر

في هذه الحالة، تقوم المؤسسات التي توزع إيرادات قيم منقولة خاضعة لض.أ.ش بإقتطاع الضريبة على كل عملية توزيع، هذا الإقتطاع يستحق الدفع خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي شهر توزيع هذه المداخيل، وبالتالي تكون المؤسسة الموزعة لهذه المداخيل قد إستفادت من قرض ضريبي من الخزينة العمومية على مداخيل لا تخصها، حجم هذا القرض يساوي قيمة ض.أ.ش المقتطعة ومدته قد تصل إلى 50 يوما في حالة ما إذا تم توزيع المداخيل في بداية الشهر.

خلاصة الفصل

إن الأثر المالي لكل من الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة ناتج عن القواعد التي تحكم كل منها، إضافة على ذلك فإن أثر ر.ق.م ناتج عن السياسة المالية للمؤسسة في تسيير آجال الزبائن والموردين.

إذا كانت المؤسسة لا تستطيع التدخل على مستوى القواعد التي تحكم هذه الضرائب، فإنه بالمقابل بإمكانها الأخذ في الإعتبار كل مؤشرات الهيكل والساسية المالية ووضع إستراتجية تسمح لها بإتخاذ قرارات إقتصادية وقانونية تعدل الأثر السلبي لهذه الضرائب، ويتجلى الأمر أكثر عندما يتعلق الأمر بر.ق.م بحيث يتحول إلى أثر إيجابي عليها.

تصبح هذه المؤشرات معايير إختيار عند إتخاذ القرارات التسييرية، بينما تتلقى أغلب المؤسسات هذا الأثر دون أن تحاول التعامل معه وتسييره، الأمر الذي يمكن أن ينتج عنه تكاليف عالية للمؤسسة.

ومن خلال ما سبق، توضح أن التسيير الجبائي لر.ق.م ممكن جدا بالنظر إلى الخيارات المتاحة(التسديد بواسطة السندات المكفولة)، وهذا أمر في غاية الأهمية بالنظر إلى أهمية ر.ق.م في التدفقات الداخلة والخارجة للخزينة، هذه الأهمية جعلت ر.ق.م يدرس من خلال موازنة تقديرية خاصة به.

على المؤسسة أن تتخذ كل الإجراءات التي تجعلها تتفادي أي عجز ممكن في الخزينة. تتعلق هذه الإجراءات بسياسة التموين والبيع، فبإمكانها دعم عمليات الترويج لمنتوجاتها خلال الفترات التي ستواجه فيها إلتزامات جبائية (تواريخ دفع تسبيقات ض.أ.ش) وتعتمد مخطط تموين يتجنب القيام بتسديدات عند حلول آجال الإلتزامات الجبائية. كما أنه وفي إطار سياستها التسويقية، يمكنها القيام بعمليات بيع تفضيلية في مواعيد الإستحقاق الحرجة.

من هنا ندرك العلاقة الوطيدة الموجودة بين التسيير الجبائي ومختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة. فالمسير الجبائي يحدد الأثر الجبائي، لكن إتخاذ القرار، الذي يخفف من هذا الأثر أو يجعله موجبا، يتطلب التنسيق بين مختلف الوظائف (التسويق، التموين، المالية).

الفصل الرابع: التسيير الجبائي لنتائج المؤسسة

مدخـــل

نتيجة المؤسسة هي في الأساس الفرق بين الإيرادات والنفقات المحددة حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها. إنطلاقا من هذه النتيجة المحاسبية، يتم تطبيق بعض القواعد الجبائية للحصول على النتيجة الجبائية.

ليس بإمكان مسيري المؤسسات تعديل هذه النتيجة التي هي بمثابة مرجع للمساهمين والأعوان الآخرين الذين يتعاملون مع المؤسسة؛ لكن، توجد في بعض الحالات بدائل يمنحها القانون تمكن من الحصول على نتائج مختلفة.

من بين هذه البدائل: الإختيار بين تطبيق مختلف أنواع الإهتلاكات (متزايد، خطي، متناقص) وتشكيل المؤونات من عدمه. مجال الحركة الناشئ عن هذه البدائل، وإن كان محدودا، فهو حقيقي وموجود وهو الذي يسمح لنا بالحديث عن "تسيير النتائج".

بصفة عامة، فإنه من الأفضل لجميع المؤسسات (وليست فقط تلك المسجلة في البورصة) أن تحقق نتائج متقاربة من سنة لأخرى، وذلك لأن التغيرات الكبيرة في النتائج تشوه وتغلط الحكم على/ والمقارنة بين المؤسسات. فعادة ما ينظر إلى المؤسسة التي تحقق أرباحا أقل أهمية نسبيا ولكن بإنتظام بنظرة إيجابية أكثر من تلك التي تنتقل في فترات وجيزة من أعلى الأرباح إلى أسوء الخسائر.

لكن، يجب الإشارة إلى أن تسيير النتائج يجب أن يطبق ضمن إطار القرارات القانونية في التسيير (Décision de gestion régulière) وإحترام القانون المحاسبي. وكما تمت الإشارة إليه في الفصل الأول من هذا البحث، فإن القرار القانوني في التسيير ينشأ عن إختيار البديل الأكثر ملاءمة من بين عدة بدائل متاحة بنص القانون. وعليه، فإن القرار التسييري يكون غير قانوني في حالة ما إذا إختار المكلف بالضريبة حلا لا يسمح به القانون.

قرار التسيير غير القانوني يشبه إلى حد ما الخطأ المحاسبي في كونهما معا مخالفين للقانون، لكن يختلف عنه بالنظر إلى كون القرار التسييري طوعيا بينما الخطأ المحاسبي يرتكب عن حسن نية. لذا فإن الخطأ يصحح بناءا على طلب ومبادرة من المكلف بالضريبة، بينما القرار التسيير غير القانوني لا يمكن تعديله إلا من طرف إدارة الظرائب وحسب ما تقتضيه مصلحتها.

العديد من القرارات المالية لا يمكن إتخاذها إلا بعد تحليل مسبق لأثرها المالي (توزيع الأرباح، مشاريع الإستثمار، وتنشيط وظيفة البحث والتطوير، تسيير النتيجة الجبائية ...). من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى مبادىء جبائية أساسية تحكم: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وكذلك تسيير نتائج المؤسسة ربحا كانت أو خسارة.

المبحث الأول: من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

المطلب الأول: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

I- النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية هي الفرق بين الإيرادات والأعباء المسجلة محاسبيا، فالأمر هنا يتعلق بأعباء وإيرادات إلتزمت بها المؤسسة وليست بالضرورة مسددة أو محصلة، لأن النظام المحاسبي للنشاطات الصناعية، التجارية والخدمية هو نظام "محاسبة الإلتزامات" (Comptabilité d'engagements)، وليس "محاسبة الخزينة" (إيرادات-نفقات)[1].

وعليه فإن أي عملية تقوم بها المؤسسة تسجل مادامت تتولد عنها حق أو دين مؤكدين حتى ولو لم تتم تسوية كل منهما.

النتيجة المحاسبية = الإيرادات المقيدة محاسبيا – الأعباء المقيدة محاسبيا.

II- النتيجة الجبائيـــة

عرف المشرع الفرنسي النتيجة الجبائية من خلال تحديده لمكونات الربح الصافي، حيث يحدد هذا الأخير إنطلاقا من نتائج مجمل العمليات وبمختلف أشكالها التي يقوم بها المؤسسة بما فيها التنازل عن أي عنصر من الأصول سواء خلال أو في نهاية الإستغلال.

تنص المادة 40-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري على أن الربح الخاضع هو الربح الصافي المحدد تبعا لنتيجة العمليات وبمختلف أشكالها التي تقوم بها الهيئات، الوحدات أوالإستغلالات التابعة لنفس المؤسسة، بما فيها عمليات التنازل عن أي من عناصر الأصول سواء خلال أو في نهاية الإستغلال[2].

النتيجة الجبائية هي الفرق بين الإيرادات الخاضعة والأعباء القابلة للخصم؛ إذ ليس بالضرورة أن تكون كل الإيرادات المسجلة محاسبيا خاضعة، كما أن الأعباء القابلة للخصم تتحدد بناءا على القواعد الجبائية التي تسمح بمعرفة ما إذا كان العبء قابلا للخصم أم لا جزئيا أو كليا، وعليه فليس كل عبء مسجل محاسبيا قابل للخصم.

النتيجة الجبائية = الإيرادات الخاضعة- الأعباء القابلة للخصم، وحسابها يتم بإجراءات وعمليات خارج المحاسبة.

III - الإختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

هناك ثلاث أسباب أساسية للفرق بين كل من النتيجة المحاسبية والجبائية[3]:

- الحدث المنشئ للضريبة، أي الفعل الذي ينتج عنه إستحقاقية الضريبة؛

---

[1] - Norbert GUEDJ, op-cit, Page 487.
[2] - Hervé HUTIN et autres, op-cit, Page 787.
[3] - Armel LIGER, op-cit, Page 161.

- المعايير الجبائية المعدة بالأساس للحد من الغش الجبائي، مثل عدم قابلية بعض الأعباء للخصم أثناء حساب النتيجة المحاسبية وعليه يعاد إدراجها ضمن الربح الخاضع؛
- التحفيزات الجبائية، مثل المساعدات الجبائية للإستثمار.

بعد أن تحدد المؤسسة نتيجتها الجبائية، بأن تضيف إلى النتيجة المحاسبية قبل الضريبة الأعباء غير القابلة للخصم وتنقص منها الإيرادات غير الخاضعة، تقوم بتحميل كل من الرصيد الجبائي وقرض الضريبة لمعرفة الضريبة على أرباح الشركات المستحقة الدفع.

المطلب الثاني: قواعد معالجة الأعباء والإيرادات

لقد تم التطرق إلى الإيردات المعتبرة والأعباء القابلة للخصم حسب التشريع الجزائري أثناء الحديث عن ض.أ.ش، وسنتطرق بتفصيل أكثر من خلال هذا المطلب للمعايير التي تحكم التعامل مع كل من الإيرادات والأعباء.

I- الأعباء القابلة للخصم

تعتبر الأعباء أحد العناصر المهمة في حساب الضريبة، وهي متعددة وشروط قابليتها للخصم ليست متشابهة.

1- الشروط العامة للخصم

يمكن للمؤسسة أن تخصم من الربح الخاضع الأعباء التي تحقق الشروط التالية[1]:

- أن تكون في فائدة المؤسسة وتتعلق بالتسيير العادي لها؛
- ينشأ عنها إنخفاض في صافي الأصول؛
- أن تكون مثبتة ومقيدة محاسبيا؛
- يتم الإلتزام بها خلال الدورة.

1-1- فائدة المؤسسة والتسيير العادي لها

الأساس، هو أن المسير هو السيد والمسؤول عن تسييره، و لا يمكن لإدارة الضرائب أن تنتقد طبيعة تسييره أو الإستراتجية المتبعة للمؤسسة. وبناءا عليه، فإن المصاريف العامة التي يلتزم بها من أجل ضمان سير مؤسسته تشكل أعباء قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع.

لكن هذه الحرية ومبدأ عدم التدخل الذي ينتج عنها هما محدودان. فالأعباء التي تعتبر من التسييرغير العادي للمؤسسة ومثلها تلك التي تعتبر غير ضرورية للتسيير، لا يمكن خصمها من الربح الخاضع.

1-1-1- العبء غير العادي

عدم إعتيادية العبء يمكن أن تنشأ لسببين:

---

[1] - Direction Générale des Impôts, **Instruction Impôt sur les Bénéfices des Sociétés**, Alger : OPU, 1992, Pages 29-30.

- أن يكون منعدم العلاقة مع فائدة المؤسسة، بحيث الإلتزام به لن يكون له مقابل مفيد للمؤسسة (تسديد مصاريف التنقل لأشخاص لا علاقة لهم بالمؤسسة، هدايا غير إشهارية)؛
- أن يشكل مخطرا غير إعتيادي. فالعبء هنا هو في فائدة المؤسسة، لكنه ومع مرور الوقت يصبح يتنافي مع درجة المخطر التي من الإعتيادي أن يأخذها المسير من أجل تحسين نتيجة إستغلاله لهذه المؤسسة.

1-1-2 – ضرورة التسيير

تظهر بعض الأعباء أنها تتماشى و مصالح المؤسسة، لكنها غير قابلة للخصم عندما يكون مبلغها مرتفعا بشكل غير عادي (مصاريف الإستقبال والتنقل مثلا). وحتى تستطيع خصمها، يجب على المؤسسة أن تبرر لإدارة الضرائب ضرورتها وأهميتها في التسيير.

1-2 – الإنخفاض في صافي الأصول[1]

العبء يجب أن يكون فعليا، أي أن ينتج عنه إنخفاض في صافي الأصول. وبالتالي فإن هذا العبء سيكون على شكل:

- إما إنخفاض في أحد مراكز (حسابات) الأصول؛
- أو إرتفاع في الديون.

وفي كلتا الحالتين، يجب أن يكون له حركة مقابلة في مركز آخر للميزانية. أيضا، لايمكن خصم المصاريف التي تنتج عن دخول عنصر جديد في أصول المؤسسة أو تؤدي إلى رفع قيمة عنصر مسجل مسبقا ضمن الميزانية.

1-3- الإثبات والقيد في المحاسبة

حتى تكون الأعباء قابلة للخصم، يجب أن تظهر في محاسبة المؤسسة وتقيد بإنتظام، وتدعم بوثائق إثبات تسمح بتأسيس مادية هذه الأعباء (الفاتورة) وتسديدها الفعلي (سند الدفع). كما يجب على المكلف بالضريبة أيضا أن يمتلك الوثائق التي تسمح له بإثبات أن هذه الأعباء حقيقية وليست وهمية (سندات التوريد، سندات الإخراج من المخازن، سندات الإستلام).

1-4-الإلتزام خلال السنة

تماشيا مع مبدأ إستقلالية الدورات، فإن الأعباء يجب أن تؤثر على نتائج نفس السنة التي تم فيها الإلتزام بتلك الأعباء في حالة ما إذا كانت دينا محققا.

2- الأنواع الأساسية للأعباء

يمكن جمع الأصناف الأساسية للأعباء[1] التي تدخل في تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الجدول التالي الذي يتضمن شروط وحدود خصمها.

---

[1]– الأصول الصافية هي فائض قيم الأصول على الخصوم الذي ينتج عن الحقوق على الغير، الإهتلاكات و المؤونات المبررة.

الجدول رقم 8: الأصناف الأساسية للأعباء، شروط وحدود خصمها

طبيعة العبء	شروط قابلية للخصم	حدود (سقف) الخصم
مصاريف المستخدمين	– أن تكون ناتجةعن عمل فعلي – أن لا يكون مبالغا فيها	لا توجد
المصاريف المالية	أن يتم الإلتزام بها من أجل إحتياجات نشاط المؤسسة	لا توجد
إستهلاك البضائع أو المواد الأولية	أن تكون موجهة لإحتياجات نشاط المؤسسة	لا توجد
الأعباء الجبائية	لا توجد	لا تخصم من الربح الخاضع: ض.أ.ش، ر.ق.م العقوبات والغرامات
التأمينات	أن تدفع من أجل ضمان مختلف المخاطر الذي قد تتعرض لها عناصر الأصول المختلفة	لا توجد
مصاريف الإستقبال	أن تكون مبررة ومرتبطة مباشرة بالإستغلال	تم إلغاء السقف الأعلى بموجب قانون المالية لسنة 1998م، حيث كان محددا في السابق بـــ1% من صافي الربح الجبائي للسنة الماضية وفي حدود 375 ألف دج.
الهدايا ذات الطابع الإشهاري	مبلغها لا يتعدى السقف المحدد	يجب ألا تتعدى القيمة الفردية للهدية 500 دج.
المنح المقدمة للهيئات ذات الطابع الإنساني	مبلغها لا يتعدى السقف المحدد	المبلغ السنوي محدد بـــ 20ألف دج سواءا كانت نقدية أو عينية.
الهبات المقدمة لمعاهد البحث العلمي المقيمة والمعتمدة و الجمعيات ذات الهدف الإنساني وللصالح العام	مبلغها لا يتعدى السقف المحدد	مبلغ الهبات السنوي لا يتعدى 1 % من الربح الخاضع.
السبونسورينغ والدعم للأنشطة الرياضية	يجب أن تكون مبررة	10% من رقم أعمال السنة، و في حدود 3 مليون دج.

المصدر: جمع وتلخيص معطيات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

II- الإيرادات المعتبرة

يجب أن تأخذ نتيجة المؤسسة لدورة خاضعة لض.أ.ش بالإعتبار كل العمليات المنجزة، مهما كانت طبيعتها. فبالإضافة إلى الإيرادات الناتجة عن النشاط العادي للمؤسسة أو تلك التي تتماشى مع موضوعها (شراء، بيع، إنتاج، تقديم خدمات ....)، تؤخذ بالإعتبار أيضا الإيرادات التابعة (مثل فوائض القيمة) والإستثنائية (مثل الإعانات) والتي تدخل في حساب النتيجة الجبائية. هذا النوع من الإيرادات تتم معالجتها بطريقه خاصة.

يؤخذ ناتج أي عملية في الإعتبار بمجرد نشوء حق مؤكد ومحدد في حجمه حتى و إن كانت تسوية هذا الحق ستتم لاحقا. يختلف التاريخ الذي تعتبر فيه الحقوق معتمدة بين البيع وتقديم الخدمات. فيما يخص المبيعات، فإن السنة المعنية هي السنة التي تم فيها توريد السلعة؛ أما الخدمات، القاعدة العامة هي أن تدرج في السنة التي يتم فيها الإنتهاء من توريد الخدمة[2].

[1]– الإهتلاكات و المؤونات هي كذلك من الأعباء القابلة للخصم، ونظرا للمعالجة الخاصة لكل منهما، سيتم التطرق لهما بتفصيل أكثر في المبحث اللاحق.

[2] - Gervais MOREL, **La fiscalité des entreprises**, Paris: Editions Banque Editeur, 1999, Page 191.

المبحث الثاني: تسيير الأرباح

تختلف الأهداف من مؤسسة إلى أخرى. لذا، كان تسيير الأرباح مختلفا أيضا؛ غير أنه عادة ما نجد أن هناك نوعين من الإهتمامات يمكن أن تحث المؤسسات على تطبيق حقيقي لتسيير الأرباح:

– من جهة، الرغبة في التخفيض قدر الإمكان من الربح الجبائي من أجل الإقتصاد في الضريبة، هذه الرغبة عادة ماتكون لدى المؤسسات غير المسجلة في البورصة والتي نادرا ما توزع الأرباح (حالة المؤسسات العائلية).

– من جهة أخرى، فإن المؤسسات المسجلة في البورصة، والتي ترغب غالبا في الحفاظ على قيمة أسهمها من خلال توزيع منتظم للأرباح، عليها الحفاظ على مستوى معين للأرباح من سنة إلى أخرى. بينما هناك مؤسسات تهدف إلى تحقيق أرباح من أجل تعزيز موقفها تجاه البنوك[1].

يمكن أن يتغير مستوى ربح المؤسسة بشكل حساس حسب ما إذا كانت المؤسسة تعظم أو تخفض من أعبائها، وخاصة تلك التي لاينتج عنها تدفق حقيقي للأموال هي بالأساس الاهتلاكات والمؤونات، أي أن المؤسسة تسير أرباحها من خلال تحكمها في نتائجها من سنة إلى أخرى[2].

تسيير الأرباح معترف به في القانون الجبائي الجزائري ، ويظهر ذلك من خلال إمكانية المؤسسة إختيار طرق الاهتلاك لاستثماراتها المختلفة . لكن الاهتلاك المؤجل الذي لا يقره التشريع الجبائي الجزائري يمكن أن يشكل أهمية كبيرة للمؤسسة.

المطلب الأول:المعالجة الجبائية للإهتلاكات

I- الإهتـــــلاك

1- مبادئ حول الإهتلاك

1-1- التعريف

يتم التفريق بين ثلاث مفاهيم للإهتلاك[3]:

- المفهوم القانوني–المحاسبي: الإهتلاك هو عملية تدني الأصول الثابتة. هذا المفهوم يربط الإهتلاك بالتناقص.
- المفهوم الإقتصادي: الإهتلاك هو عملية توزيع عبء ذي طبيعة خاصة. هذا المفهوم يربط الإهتلاك بالتوزيع (توزيع تكلفة الإستثمار على فترة إستعمال هذا الأخير).
- المفهوم المالي: الإهتلاك هو آلية تستعمل في تمويل تجديد الأصول الثابتة من خلال الموارد المالية التي تتولد عنه. هذا المفهوم يربط الإهتلاك بالتجديد.

---

[1] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 130.
[2] - Jack BERTRANDON et Christine COLLETTE, **Gestion fiscale et finances de l'entreprise**, Paris : PUF, Collection Gestion Fiscale, 2éme édition, 1989, Page 85.
[3] - Georges DEPALLENS et Jean-Pierre JOBARD, op-cit, Page 49.

حسب المخطط الوطني للمحاسبة، تمثل الإهتلاكات إثباتا محاسبيا لتدني قيمة الإستثمارات بهدف إعادة تشكيل الأموال المستثمرة[1]. ويعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي الإهتلاك على أنه "الاثبات المحاسبي لتدني قيمة أحد عناصر الأصول الناتج عن الإستعمال، الزمن، التطور التكنولوجي أو أي سبب أخر"[2].

نظرا لصعوبة قياس التناقص الحقيقي لقيمة عناصر الأصول، فعادة ما يتمثل الإهتلاك في توزيع قيمة السلع القابلة للإهتلاك على فترة إستعمال (حياة) مقدرة. هذا التوزيع يتم من خلال مخطط للإهتلاك يحدد تبعا لنمط الإهتلاك المتبع.

1-2- إلزامية الإهتلاك

طبقا لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة والقانون التجاري الجزائري، الذي ينص في المادة 718 منه على أنه "حتى في غياب أو عدم كفاية الأرباح، فإنه يجب القيام بالإهتلاكات والمؤونات الضرورية ضمانا لصدق الميزانية "، فإن حساب الإهتلاكات إلزامي من أجل ضمان صدق الميزانية تجاه الآخرين وذلك لأن الإهتلاكات تجعل الأصول الثابتة تظهر بقيمها الحقيقية، كما أن إثبات وتسجيل العبء الذي يشكله تدني قيم الأصول يمنع من توزيع أرباح وهمية.

1-3- تاريخ وقاعدة حساب الإهتلاك

يشير المخطط الوطني للمحاسبة إلى أن الإهتلاكات تحسب إبتداء من تاريخ حيازة أو الإنتهاء من إنجاز الإستثمار على أساس تكلفة الحيازة خارج ر.ق.م إذا كان نشاط المؤسسة خاضعا لهذا الأخير. إذا تمت حيازة الإستثمار بدون مقابل، يحسب الإهتلاك على أساس القيمة الحقيقية له.

1-4- العناصر القابلة للإهتلاك

كل الإستثمارات التي تتدنى قيمتها بالإستعمال أو التقادم (عامل الزمن) قابلة للإهتلاك. وبالتالي فإنه لايمكن إهتلاك:

- الأصول التي هي ليست ملكا للمؤسسة، مثل تلك التي لها حق الإنتفاع بها فقط عن طريق مثلا: الكراء أو القرض الإيجاري[3]؛
- السلع التي ليست من الأصول الثابتة (المخزونات)؛
- الأصول الثابتة التي لا تتناقص قيمتها (الأراضي، شهرة المحل)، غير أن هذه الأصول وتحت بعض الشروط تشكل لها مؤونات نهائية لتناقص قيمتها الحقيقية[4].

1-5- مدة الإهتلاك

مدة الإهتلاك تقدر بناءا على العوامل التالية:

- المدة المتوقعة لقابلية إستعمال الإستثمار؛

---

[1] - Abdellah BOUGHABA, **Comptabilité Générale Approfondie**, Alger: BERTI Editions, 2éme édition, 2001, Page 213.
[2] - Emmanuel DISLE et Jacques SARAF, **Fiscalité pratique 1997**, Paris: DUNOD, 2éme édition, 1997, Page 62.
[3] - Maurice COZIAN, op-cit, Page 67.
[4] - Gervais MOREL, op-cit, Pages 167-168.

- مدة التقادم الناتج عن التغيرات التكنولوجية أو تحسن طرق الإنتاج؛
- حدود قانونية أو أخرى تحكم إستعمال الأصل؛
- مدة إستعمال الإستثمار من طرف المؤسسة[1].

كما أن مدة الإهتلاك تختلف حسب النشاط الذي يوجه إليه الإستثمار(إستعمال صناعي أو للإستغلال).

2- شروط قابلية الإهتلاك للخصم

من وجهة نظر جبائية، الإهتلاك هو عبء قابل للخصم من وعاء ض.أ.ش إذا إستوفى الشروط التالية:

- الإهتلاك يخص عناصر تدنت قيمتها: إذا كان تدني القيمة ناتجا عن الإستعمال أو الزمن فليست هناك ضرورة لإثبات مادي لذلك، لكن إذا كان التدني إستثنائيا فيجب تبريره بالظروف الخاصة التي نشأ عنها هذا التدني؛
- يخص الإهتلاك العناصر المسجلة ضمن أصول الميزانية؛
- الإهتلاك مسجل محاسبيا؛
- يحسب الإهتلاك في حدود تكلفة الحيازة: الإهتلاك السنوي يحسب على أساس تكلفة الحيازة أوالقيمة بعد إعادة التقييم، ويتوقف الإهتلاك عندما يصبح مجموعه مساو لهذه التكلفة. السيارات السياحية قاعدة حساب القسط السنوي للإهتلاك محددة بقيمة حيازة وحدوية لا تتجاوز 800 ألف دج[2]؛
- إستعمال الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛
- مخصصات الإهتلاك تخصم في السنة المتعلقة بها، أي لا يمكن تأجيل الإهتلاك من سنة لأخرى[3].

II- أنواع الإهتلاكـــات

هناك عدة أشكال للإهتلاك، لكن الأكثر إستعمالا هي[4]:

- الإهتلاك الخطي أو الثابت؛
- الإهتلاك المتناقص؛
- الإهتلاك المتزايد؛
- الإهتلاك الحقيقي، وهو غير مقبول من إدارة الظرائب[5].

لا يفرض المخطط الوطني للمحاسبة إستعمال طريقة إهتلاك بعينها؛ أما التشريع الجبائي، وبالنظر إلى أحكام المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الإهتلاك الخطي هو الإهتلاك القانوني، أي الحد الأدنى المطلوب، و يسمح باللجوء إلى الإهتلاك المتناقص والمتزايد.

---

[1]-Jean Michel PALOU, **Comptabilité approfondie et révision**, Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2001, Page 237.

[2]- المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3]- يسمح كل من التشريع الجبائي الفرنسي و التونسي بتطبيق الاهتلاك المؤجل.

[4] - Abdellah BOUGHABA, op-cit, Page 214.

[5] - Ibid, Page 219.

1- الإهتلاك الخطي

في هذا النوع من الإهتلاك، القسط السنوي للإهتلاك ثابت ويحسب بقسمة تكلفة الحيازة على مدة حياة الأصل والتي تحسب بناء على معدلات الإهتلاك الموضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم 9: معدلات إهتلاك الإستثمارات

العنصر المهتلك	معدل الإهتلاك (%)	العنصر المهتلك	معدل الإهتلاك (%)
التهييئات (بناء، نجارة)	10	معدات وأدوات	3 إلى 15
السيارات	20 إلى 25	أثاث مكتب	15
مباني سكنية	2 إلى 3	محركات	20
مباني تجارية	من 4 إلى 5	لوازم	33.3
مباني صناعية	5	لوازم صغيرة	100
أغلفة تستعاد	15	منشآت فنية	10
معدات مكتب	15		

المصدر: Abdellah BOUGHABA, op-cit, Page 219

بالنسبة للإستثمارات التي تمت حيازتها خلال السنة، يحسب القسط السنوي على أساس الفترة التي تفصل تاريخ الحيازة عن نهاية السنة (قاعدة الحصة النسبية المؤجلة Prorata temporis)

2- الإهتلاك المتناقص

إذا كان الإهتلاك الخطي هو بمثابة الحد الأدنى الإجباري للإهتلاك، فإن المتناقص هو الحد الأقصى الإختياري له.

2-1-أساسه

المبدأ الذي يستند إليه الإهتلاك المتناقص هو أن مردودية الإستثمار تتناقص مع الزمن، وبالمقابل فإن مصاريف صيانته وإصلاحه تتزايد، ولذا فإنه من المنطقي تحميل السنوات الأولى من عمره مخصصات إهتلاك أكبر.

2-2-الأصول المعنية بالإهتلاك المتناقص

يذكر المرسوم التنفيذي رقم 271-92 المؤرخ في 6 جويلية 1992م على سبيل الحصر التجهيزات التي يمكن إهتلاكها حسب هذا النوع، وهي بالأساس التجهيزات ذات العلاقة المباشرة بالإنتاج. محلات ممارسة المهن غير معنية بالإهتلاك المتناقص بإستثناء قطاع السياحة.

2-3-شروط التطبيق

شروط إستخدام الإهتلاك المتناقص هي:

- خضوع المؤسسة لنظام الربح الحقيقي، وهي حال كل شركات الأموال؛
- إعلام إدارة الضرائب بالإختيار، وبمجرد إعتماده فإنه لا يمكن التراجع عنه؛

- أن يكون العمر المتبقي للأصل عند حيازته لايقل عن ثلاث سنوات، وذلك ضروري لحساب معدل الإهتلاك.

2-4- تاريخ بداية الإهتلاك

إذا تمت حيازة الأصل خلال السنة، فإنه لا يخضع لقاعدة الحصة النسبية المؤجلة، أي أن الإهتلاك يحسب لسنة كاملة مهما كان تاريخ الحيازة. تجدر الإشارة إلى أنه في التشريع الجبائي الفرنسي والتونسي يحسب الإهتلاك المتناقص حسب قاعدة الحصة النسبية المؤجلة إذا تمت الحيازة خلال السنة.

2-5-حساب القسط السنوي

يحسب قسط الإهتلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للإستثمار وليس على قيمته الأصلية (بإستثناء القسط الأول)، وذلك بضرب معدل الإهتلاك الذي يحصل عليه بطريقة الإهتلاك الثابت في أحد المعاملات التالية المذكورة في المادة 174-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- 1.5 إذا كانت مدة الإهتلاك 3 أو 4 سنوات؛
- 2 إذا كانت مدة الإهتلاك 5 أو 6 سنوات؛
- 2.5 إذاكانت مدة الإهتلاك أكثر من 6 سنوات.

ولتلافي عدم إنتهاء الإهتلاك، فعندما يكون قسط الإهتلاك بطريقة القسط المتناقص أقل من حاصل قسمة القيمة المحاسبية الباقية على باقي عدد سنوات الإهتلاك، يستعمل هذا الحاصل كقسط للإهتلاك.

3- الإهتلاك المتزايـد

يحسب القسط السنوي بضرب القيمة الأصلية للإستثمار في معدل يتزايد مع تقدم الإستثمار في العمر. يحسب معدل الإهتلاك في كل سنة كما هو مشار إليه في المادة 173-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الإهتلاك} = \frac{\text{رقم سنة الإهتلاك}}{\text{مجموع أرقام سنوات الإهتلاك}}$$

في الإهتلاك المتزايد، تحسب الأقساط لسنوات كاملة، أي لاتستخدم قاعدة الحصة النسبية المؤجلة[1].

III- الإختيار بين أشكال الإهتلاكات

بما أن قسط الإهتلاك يخصم من الربح الخاضع، فإن آلية الإهتلاك تسمح للمؤسسة بتسيير نتائجها من خلال قيامها بالإختيار بين مختلف هذه الأنواع.

[1] - Direction Générale des Impôts, **Instruction Impôt sur les Bénéfices des Sociétés**, op-cit, Page 48.

1-الإهتلاك الخطي

لايعطي القانون الجبائي سلما رسميا لمدة إهتلاك الأصول. فهذه المدة يجب أن تبقى في الحدود المعتمدة، لكن تختلف حسب ما إذا كانت موجهة لإستعمال صناعي، تجاري أو للإستغلال، ويتمثل هذا في تحديد مجالات لمعدلات إهتلاك الأصول. فإذا مانظرنا مثلا لمجال معدل إهتلاك المعدات والأدوات المحدد في التشريع الجزائري فهو من 3 إلى 15% وهو مجال واسع نسبيا، ممايسمح للمؤسسة بإهتلاك الأصل في مدة أقل من المدة التي يتم فيها التدني الحقيقي لقيمة الأصل.

كما يقر التشريع الجبائي الفرنسي للمؤسسة بتعديل مخطط إهتلاك أصل معين بزيادة أو إنقاص مدة حياته بشرط ألا يكون هناك أثر رجعي على الدورات السابقة، هذا التعديل في مخطط الإهتلاك يسمح للمؤسسة التي تسجل عجزا في نتائجها أن تخفف من الأعباء وبالتالي الحد من مستوى ذلك العجز.

يتنافى إقرار إمكانية تعديل مخطط إهتلاك أصل ما مع مبدأ "ثبات طرق التقييم"، ولذا على المؤسسة التي ترغب في تعديل مخطط الإهتلاك أن تبرر ذلك بأسباب إقتصادية ومنها على سبيل المثال تغير وتيرة الإنتاج (الإنتاج بفريقين بدلا من ثلاثة).

كما يسمح التشريع الفرنسي بالإهتلاك الإستثنائي لمعدات خضعت لإهتلاك خطي نتيجة توقف النشاط، وبالتالي بإمكان المؤسسة إهتلاك القيمة الباقية الصافية دفعة واحدة[1].

هذا النوع من التعديلات على أقساط الإهتلاك غير مسموح به في التشريع الجبائي الجزائري، فبمجرد إعتماد طريقة معينة وبمعدل محدد لإهتلاك أصل ما، فإنه لايمكن التراجع عن هذا الإختيار طيلة مدة حياة أو فترة إستعمال هذا الأصل. وهذا مايحد من فرص تسيير النتائج التي يتيحها المشرع للمؤسسات الجزائرية.

إن محدودية إختيار المؤسسات الجزائرية في التعامل مع الإهتلاك الخطي تجعله غير مفيد لها، بالرغم من كونه عبءا ثابتا يسهل حساب النتيجة وسعر التكلفة. فالإهتلاك الخطي لايمكن من إسترجاع قيمة السلعة المهتلكة في الوقت المحبذ بسبب الإختلال الذي يحدث بين وتيرة تدني التجهيزات وظروف إستبدال هذه الأخيرة. كما أنه وبالنظر إلى: ظروف المحيط، التطور التكنولوجي وغيرها، يظهر بأن حجم الإهتلاكات المطبقة طيلة حياة السلعة هي بعيدة عن تلبية المتطلبات الإقتصادية للمؤسسة من تجديد أوتبديل لأصولها المهتلكة خاصة إذا كان معدل التضخم مرتفعا.

2- الإهتلاك المتزايـــد

يسمح هذا النوع بتسجيل مخصصات أكبر مع تقادم الأصل، الأمر الذي يؤجل إهتلاكه. كما أنه يؤثر سلبا على تسيير المؤسسة وسياستها في تثبيت الأسعار، وبالتالي في تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حجم الضريبة التي يتم إقتصادها والذي يكون ضعيفا في السنوات الأولى. يختلف أثر الإهتلاك المتزايد على المؤسسة بالنظر إلى كونها في مرحلة ربحية أو عجز.

أ- ليس في صالح المؤسسات التي تحقق أرباحا تطبيق هذا النوع من الإهتلاك لسببين:

- الإهتلاك المتزايد ينقص وتيرة تطور رأس المال العامل، الأمر الذي يشكل مخطرا على التوازن المالي في هيكل الميزانية وخاصة في مرحلة الإستثمار؛
- تضييع إمكانية الإقتصاد في الضريبة[1] بالنظر إلىضعف حجم الأقساط المطبقة؛

[1] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, Pages 119-120.

ب- أما المؤسسات العاجزة، فتطبيق أي نوع من أنواع الإهتلاك لن ينتج عنه إقتصاد في الضريبة؛ لكن، إذا كانت المؤسسة تتوقع تحقيق أرباح في أجل لايتجاوز عمر معدات الإنتاج الخاضعة للإهتلاك المتزايد، فهذا يسمح لها بالإستفادة من خصم أكبر لأقساط الإهتلاك عندما تكون النتيجة ربحا، وبالتالي الإستفادة من إقتصاد في الضريبة.

من جهة أخرى، يخص الإهتلاك المتزايد بشكل أكبر الإستثمارت الكبيرة التي يكون عمرها طويلا ويطول دخولها مرحلة الإنتاج نسبيا، وعليه تكون المؤسسة في السنوات الأولى للنشاط عاجزة و تحقق أرباحا في السنوات التالية.

الإهتلاك المتزايد مفيد أيضا للمؤسسات التي تستفيد من تخفيضات من ض.أ.ش لمدد معينة، مثل هذه الإمتيازات تمنح عادة لتشجيع الإستثمارات في مناطق الجنوب حيث يمنح تخفيض 50% من ض.أ.ش لمدة خمس سنوات إبتداءا من سنة 2000م[2]. من المفيد لمثل هذه المؤسسات أن تطبق هذا النوع من الإهتلاك على الإستثمارات التي يتجاوز عمرها خمس سنوات حتى تستطيع أن تستفيد من أكبر قدر ممكن من الإقتصاد في الضريبة.

من خلال هذا المثال يظهر لنا كيف يمكن لهذه الإمتيازات الجبائية أن تشجع فعلا على الإستثمار، وبالتالي تحقيق هدف الدولة على مستوى الإقتصاد الكلي من خلال إمكانية إستفادة المؤسسة من هذا الإمتياز عن طريق تسيير جبائي فعال يمكنها من الإستفادة قدر الإمكان من هذه الإمتيازات.

3- الإهتـــلاك المتناقص

يشكل الإهتلاك المتناقص خيارا حقيقيا لمسير المؤسسة بالنظر إلى إيجابياته على المستوى الإقتصادي، المالي والجبائي أيضا.

تتمثل الإيجابيات الإقتصادية والمالية للإهتلاك المتناقص في:

- توفر الأقساط المهمة المسجلة في السنوات الأولى متاحات أكبر لخزينة المؤسسة تمكنها من تجديد الإستثمارات، وذلك لأن الإهتلاك نفقة وهمية لاينتج عنها تدفق نقدي حقيقي خارج من الخزينة.
- يسمح بالحد من الأثر السلبي للتضخم على قدرة المؤسسة على تجديد إستثماراتها، حيث يسمح الإهتلاك المتزايد بإهتلاك قرابة 50% من تكلفة أصل عمره خمس سنوات خلال السنتين الأوليين[3].
- تشجيع وتطوير القطاع السياحي كأحد أولويات الدولة الجزائرية خلال هذه الفترة تنويعا لمصادر الدخل من العملة الصعبة وتشجيع للسياحة الداخلية كذلك.

أما ميزاته الجبائية فتتمثل في إقتصاد الضريبة على أرباح السنوات الأولى، وذلك من خلال أهمية الأقساط المخصومة من الربح الخاضع. وتزداد أهمية إقتصاد الضريبة الناشئ بالنظر إلى قيمته الحقيقية التي لم تتاثر بتآكل القيمة الناتج عن التضخم.

---

[1]- الإقتصاد في الضريبة هو قيمة الضريبة على الأرباح غير المسددة نتيجة حجم الإهتلاك المطبق، ويحسب بضرب قيمة الإهتلاك في معدل الضريبة على الأرباح؛ إقتصاد الضريبة الإجمالي الممكن (أي المحسوب على تكلفة الإستثمار) هو نفسه، لكن تتوقف الإستفاده منه بأقصى قدر ممكن على كيفية توزيع أقساط الإهتلاك وتحميلها على مختلف نتائج المؤسسه.

[2]- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2002، مرجع سابق الذكر، ص 61.

[3] - Norbert GUEDJ, op-cit, Page 496.

تعطي هذه الإيجابيات أثرا أكبر في فترة تشهد أرباحا هامة، لأن المؤسسات التي لديها نتائج ضعيفة من الأفضل لها أن لا تعتمد الإهتلاك المتناقص حتى لاتتحول أرباحها إلى خسائر[1] قد تشوه صورتها أمام المتعاملين معها، وهذا مجال آخر للتسير الجبائي يمكن من الحفاظ على صورة جيدة للمؤسسة وبالتالي الحفاظ على موقعها الإستراتيجي في السوق.

IV- الإهتلاك المؤجـــل (Amortissement différé)

مع أن التشريع الجبائي الجزائري لا ينص على هذا النوع من الإهتلاك، إلا أن أهميته بالنسبة للمؤسسة تجعل التطرق إليه أمرا ضروريا للوقوف على إحدى إمكانيات التسير الجبائي للمؤسسة التي لايقرها التشريع الجبائي الجزائري.

1- تعريف

الإهتلاك المؤجل هو إهتلاك لايسجل محاسبيا. وهو نوعان[2]:

- الإهتلاك المؤجل غير القانوني: وهي الحالة التي يكون فيها مجموع أقساط الإهتلاك أقل من مجموع أقساط الإهتلاك الخطي، في هذه الحالة لن يكون بإمكان المؤسسة تحميل الفارق في الإهتلاك الذي تخسره بسبب عدم إحترامها للحد الأدنى للإهتلاك (الإهتلاك الخطي)؛
- الإهتلاك المؤجل القانوني: في هذه الحالة يكون مجموع أقساط الإهتلاك المطبق يفوق مجموع أقساط الإهتلاك الخطي.

وعليه فإنه إبتداء من السنة التي تكون فيها المؤسسة قد إهتلكت على الأقل بشكل خطي، يكون بإمكانها تأجيل حساب كل أو جزء من قسط الإهتلاك.

يسمح إستعمال طريقة الإهتلاك المتناقص للمؤسسة بأن يكون لديها "تسبيق على الإهتلاك" مقارنة بالحد الأدنى للإهتلاك الذي يفرضه القانون، هذا التسبيق يمكن إستعماله في تخفيض أقساط الإهتلاك لسنوات قادمة تشهد نتائج غير مشجعة (أقل ربحا أو خسارة).

يمكن اللجوء إلى الإهتلاك المؤجل عندما تكون المؤسسة في مرحلة عجز أو ربح محاسبيين[3].

2- ميزة الإهتلاك المؤجـــل

قد يظهر أن عدم حساب المؤسسة للإهتلاك في مرحلة تحقق فيها أرباحا أمرا يمنعها من تحقيق ميزة جبائية فورية تتمثل في الإقتصاد في الضريبة لأنها بذلك ستدفع ضريبة أكبر. لكن الأمر ليس كذلك، لأن هناك ميزة مالية تتحقق جراء ذلك، إذ يصبح الإهتلاك يلعب دور صمام أمان تحافظ به المؤسسة على مستوى معين من الأرباح (شبه ثابت) يسمح لها بتحسين صورتها مع المتعاملين معها.

كما أنه يمكن المؤسسة، من خلال مساهمته في زيادة مستوى الأرباح، من توزيع أرباح على المساهمين. تؤدي زيادة مستوى الأرباح إلى تحسين المردودية المالية وبالتالي تعزيز موقف المؤسسة تجاه البنك في حالة ما إذا رغبت في الإقتراض.

---

[1] - Jack BERTRANDON et Christine COLLETTE, op-cit, Page 89.
[2] - Emmanuel DISLE et Jacque SARAF, op-cit, Page 65.
[3] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprise**, Page 130.

بالنظر إلى المبدأ المحاسبي المتمثل في "ثبات طرق التقييم"، فإن تغيير طرق حساب الإهتلاك من سنة لأخرى أمر غير مقبول، وعليه فإن المخطط المحاسبي العام الفرنسي نص على تقسيم مخصصات الإهتلاك المحسوبة خلال سنة معينة إلى جزئين:

- الأول عبارة عن عبء إستغلال يتم من خلاله إثبات تدني القيمة الإقتصادية للإستثمار، فهو الجزء الثابت والذي يسجل ضمن الأصول للحصول على قيمتها الصافية؛
- الباقي هو عبء إستثنائي يتمثل في القيمة الزائدة على القسط الثابت، ويسجل ضمن خصوم الميزانية على " شكل إهتلاكات مرخصة"[1](Amortissements dérogatoires). تفيد هذه الأخيرة أيضا في التعامل المحاسبي مع كل من الإهتلاك الإستثنائي والمتناقص وتسجل ضمن الخصوم في حساب المؤونات النظامية[2].

3-آلية الإهتلاك المؤجل[3]

لتوضيح هذه الآلية بشكل أفضل نعتمد المثال التالي:
تمت حيازة آلة في 1جانفي، تهتلك بشكل متناقص على خمس سنوات وبمعدل 40%، تكلفة شرائها مليون دج.

الجدول رقم 10: آلية الإهتلاك المؤجل

السنة	قسط الإهتلاك السنوي		القيمة المحاسبية الباقية حسب الإهتلاك المتناقص
1	400 000		600 000
2	لايسجل الإهتلاك (أي الإهتلاك مؤجل)		600 000
	القسط الثابت للمقارنة	القسط المتناقص	
3	200 000	240 000	360 000
4	200 000	180 000(2/360 000)	180 000
5	200 000	180 000(2/360 000)	0

نلاحظ أنه:

1- في السنة الثانية كان الإهتلاك المجمع يفوق الحد الأدنى المطلوب قانونا للإهتلاك، أي الإهتلاك الثابت، لأن القسط المتناقص المسجل في السنة الأولى يساوي ضعف القسط الثابت، وعليه يحق للمؤسسة عدم حساب الإهتلاك في السنة الثانية.
2- في السنة الثالثة أمام المؤسسة طريقتين للإهتلاك: إما الإهتلاك خطيا حتى النهاية أو الرجوع إلى الإهتلاك المتناقص دون الزيادة في عمر الإستثمار (ولذا كان حاصل قسمة القيمة الباقية في السنة الثالثة على عدد السنوات الباقية قسطا للإهتلاك خلال السنتين الأخيرتين).
3- في هذا المثال ليس بإستطاعة المؤسسة تأجيل الإهتلاك مرة أخرى. لكن يمكنها ذلك إذا كان عمر الإستثمار أكبر بحيث تكون هناك إمكانية أخري لأن يصبح الإهتلاك المجمع لسنة ما يفوق الإهتلاك الخطي المجمع.

---

[1] - Ibid, Page 133.
[2] - Norbert GUEDJ, op-cit, Pages 498-499.
[3] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprise**, Page 131.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للمؤونات

المؤونات هي أحد العناصر القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، وعليه فإن تسيير هذه المؤونات يمكن للمؤسسة من التحكم في أرباحها من سنة إلى أخرى. المؤونة ليست عبءا نهائيا كما هو الحال مع الإهتلاكات، ومعالجتها تتم على مرحلتين:

- الأولى هي مرحلة التشكيل، وفيها تخصم المؤونة من النتيجة المحاسبية؛
- الثانية، هي المرحلة التي يتم إعادتها لحساب النتيجة عند زوال سبب تشكيلها.

إن طبيعة التعامل مع المؤونات تجعل دراستها بشكل جيد (حجم، زمن، العناصر) أمرا هاما للغاية يساهم في التحكم في أرباح المؤسسة، وبالتالي فهي أحد مجالات التسيير الجبائي.

I- المؤونـــــات

1- تعريف المؤونة

لايعطي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعريفا للمؤونات، لكن القانون التجاري الجزائري في المادة 718 منه ينص على أنه "يجب أن يكون النقص في القيمة لبقية عناصر مال الشركة والخسائر والتكاليف المحتملة محل مؤونات"، ويقصد بباقي عناصر مال الشركة، الأصول الثابتة غير القابلة للإهتلاك (المخزونات والحقوق). عرف المخطط الوطني للمحاسبة المؤونات بأنها "الأموال المكونة بقصد مواجهة تحقق حادث محتمل يرتبط بنشاط المؤسسة"[1].

وعليه يمكن تعريف المؤونات بأنها الإثبات المحاسبي لـــ: تدني قيمة عناصر الأصول غير القابلة للإهتلاك (مؤونة نقص القيمة) أو للخسائر و الأعباء المحتملة الوقوع (مؤونة الأعباء والخسائر).

إثبات المؤونة هو قرار تسييري مسجل محاسبيا، ينتج عن هذا التسجيل نقص في أحد حسابات الأصول أو زيادة أحد حسابات الأعباء، وهذا ما يجعل المؤونات ذات أثر مباشر على نتيجة المؤسسة.

2- الدور المالي للمؤونات

يسمح تخفيض النتيجة السنوية بحجم مخصصات المؤونات للمؤسسة بالإحتفاظ بأرباح يمكنها توزيعها، كما أن هذه الأموال تسمح بتعويض التدني المثبت ومواجهة الخسائر أو الأعباء المتوقعة.

3- أنواع المؤونـــات

فرق المخطط الوطني للمحاسبة بين نوعين من المؤونات: مؤونات الخسائر والأعباء ومؤونات تدني قيم عناصر الأصول غير القابلة للإهتلاك. وعلى المستوى الجبائي، فإن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي المادة 141-5 منه يعتمد هاتين المؤونتين ويضيف إليها مؤونات أخرى خاصة ببعض النشاطات.

---

[1]- جمال السكر، **المخطط الوطني للمحاسبة**، الجزائر: الناشر مجهول، سنة النشر مجهولة، ص 31 .

3-1- مؤونات تدني القيـــم

قاعدة صدق الميزانية تقتضي الإثبات الفوري لتدني قيم بعض عناصر الأصول، المؤونات المشكلة لذلك يجب أن تتماشى مع حجم ذلك التدني.

حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي، فإن مؤونة تدني القيمة هي إثبات محاسبي لتدني قيمة أحد عناصر الأصول ناتج عن أسباب ذات آثار قابلة للمراجعة، لأن التدني الذي لا يقبل المراجعة يكون مثبتا على شكل الإهتلاك[1]. وهذا أحد أوجه الإختلاف بين المؤونات والإهتلاكات.

تختلف مؤونات تدني القيم عن مؤونات الخسائر والتكاليف في كونها تنقص من قيمة الأصول أما الثانية فهي تزيد من قيم الخصوم[2].هناك أربع أنواع أساسية لها[3]:

- مؤونات تدني الإستثمارات: مثل شهرة المحل و الأراضي (غير المقالع والمحاجر)، ولها طرق خاصة في تقييم حجم المؤونة (إنخفاض رقم الأعمال، إنخفاض سعر الأرض نتيجة تعديل مخطط العمران)؛
- مؤونة تدني عناصر المخزونات: تشكل بمقدار الفرق بين القيمة الحقيقية للمخزون بتاريخ الجرد وتكلفة شرائه أو إنتاجه؛
- مؤونة تدني السندات: وهي الفرق بين القيمة الحقيقية لكل نوع من هذه السندات (توظيف، مساهمة، أخرى) عند الجرد وسعر الشراء.
- مؤونة تدني الحقوق (الذمم): بعد مراجعة أرصدة الحقوق على الزبائن ومقارنة مبالغ الحسابات بالفواتير والوثائق المختلفة، فإنه لابد من دراسة يسر الزبائن ومدى قدرتهم على السداد. هذه العملية تمكن من تصنيف الحقوق إلى:
  - حقوق جيدة وهي القابلة للتحصيل؛
  - حقوق معدومة وهي التي لن تحصل لسبب ما، وهي عبء إستثنائي يخصم من النتيجة خلال نفس السنة؛
  - حقوق مشكوك في تحصيلها، وهي التي تتوقع المؤسسة عدم تحصيلها بسبب نزاع مع الزبائن، إفلاسهم أو عسرهم. هذا النوع من الحقوق هي التي تكون موضوع المؤونة بحجمها الذي يقدر بناء على المعلومات التي تتوفر لدى المؤسسة عن زبونها[4].

3-2- مؤونات الخسائر والتكاليف

يفرق المخطط المحاسبي الوطني بين نوعين منها:

- مخصصات الخسائر المحتملة: وتتعلق بالتكاليف المنطوية على عنصر عدم التعيين بالنسبة لمبلغها أو لتحقق حدوثها، مثل التعويضات عن الأضرار التي تسببها المؤسسة للغير.
- مخصصات التكاليف الموزعة على عدة سنوات: تشكل بقصد مواجهة التكاليف التي بحسب طبيعتها وأهميتها لا يمكن أن تتحملها سنة مالية واحدة، وتكون هذه التكاليف نشأت خلالها[5]، مثل الإصلاحات والصيانات الكبرى.

---

[1] - Maurice CAUZIAN, **Précis de fiscalité des entreprises**, Paris : Editions LITEC, 2001, Page 98.
[2] - L'équipe rédactionnelle de la Revue Fiduciaire Comptable, L'arrêté des comptes, Tome 1 : **Le contrôle de la balance**, Edition Publication Fiduciaire, 1997, Page 161.
[3] - Abdellah BOUGHABA, op-cit, Page 221.

[4]- شبايكي سعدان، مرجع سابق الذكر، ص 220 .
[5]- جمال السكر، مرجع سابق الذكر، ص 31 .

3-3- المؤونات الخاصة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إضافة إلى المؤونات المذكورة سالفا، يشير ق.ض.م.ر.م في المادة 141-5 منه على مؤونات خاصة ببعض النشاطات. إذ ينص القانون على أن "البنوك أو مؤسسات الإقراض التي تمنح قروضا متوسطة أو قصيرة الأجل، وكذالك المؤسسات المخولة بالقيام بعمليات الإقراض العقاري، يمكنها تشكيل، مع الإعفاء من ض.أ.ش، مؤونة لمواجهة المخاطر الخاصة بالإقراض لا يتعدى مخصصها السنوي 5% من حجم القروض المتوسطة وطويلة الأجل".

كما ينص أيضا على أن "المؤسسات المتحصلة على قروض متوسطة الأجل لتسوية تعاملات البيع أوالأشغال التي تقوم بها في الخارج، يمكنها تشكيل، مع الإعفاء من ض.أ.ش، مؤونة لمواجهة المخاطر الخاصة بهذه القروض والتي لا يمكن أن يتجاوز مخصصها السنوي 20% من حجم القروض متوسطة الأجل التي تظهر في الميزانية الختامية للسنة المعنية والخاصة بالعمليات مع الخارج التي تدخل نتائجها ضمن وعاء ض.أ.ش".

II- شروط خصم المؤونـــات

حتى تكون قابلة للخصم، يجب أن تخضع المؤونات لشروط المضمون والشكل التي نصت عليها المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- شروط المضمون

1-1- التحديد والوضوح

يعني أن تكون المؤونة تخص عنصرا محدد بعينه أو عبءا ذا طبيعة محددة وواضحة، وبالتالي لايمكن الحديث عن مؤونة خسائر أوأعباء مختلفة؛ كما أن مبلغها يحدد بدقة كافية؛ إذا لا يوجد مجال للتقدير الجزافي. بالنسبة لمؤونة التكاليف الموزعة على عدة سنوات فهي تكون مثبتة بإلتزامات ونفقات ذات طبيعة وأجل واضحين ودقيقين؛ أما الحقوق المشكوك في تحصيلها أو الضمانات المحجوزة لدى الغير يمكن تقديرها إحصائيا حسب معطيات السنوات الماضية[1].

1-2- الإحتماليـــة

الإحتمال يقع في منتصف المسافة الفاصلة بين اليقين والتوقع البسيط. إذا كان العبء أو الخسارة متيقن السبب والقيمة فيجب تسجيله كما هو (أي نفقة)، بحيث لا يجوز إستعمال المؤونة إلا في حالة عدم اليقين في سبب أو قيمة العبء أو الخسارة[2].

الإحتمالية توحي إلى أنه نظرا لعارض مفاجيء طرأ في ختام السنة، نشأت خسائر وأعباء توشك أن تتحقق، وهذا ما يجعل الإحتمال يختلف عن مجرد توقع بسيط دون أن يكون أمرا متيقنا.

---

[1] - Maurice CAUZIAN, **Précis de fiscalité des entreprises**, op-cit, Page 93.
[2] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 126.

1-3- الحدث المنشئ للعبء أو الخسارة يكون قبل نهاية السنة

هذا الشرط ناتج عن مبدأ إستقلالية الدورات، فالمؤسسة يجب أن تبرر إحتمال وقوع الخسائر أوالأعباء بأحداث وقعت قبل إختتام السنة؛ وعليه لا يمكن تشكيل مؤونات بسبب أحداث من المتوقع حدوثها السنة المقبلة؛ وإذا كان الأمر كذلك، فإن هذه المؤونات تدمج ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة.

1-4- المؤونة تخص عبءا قابلا للخصم من الناحية الجبائية

هذا الشرط يخص القانون الجبائي، إذ من الطبيعي أن لا تخصم مؤونة مشكلة على عبء هو أصلا غير قابل للخصم، لكن هذا لا يمنع المؤسسة من التسجيل المحاسبي لهذه المؤونة.

2-شروط الشكل

2-1- التسجيل المحاسبي

تنص المادة 141-5 من ق.ض.م.ر.م على أن المؤونة يجب أن تكون مثبتة في القيود المحاسبية للمؤسسة.

2-2- التسجيل في كشف المؤونات

تسهيلا لعمل إدارة الضرائب، تسجل المؤونات المشكلة من طرف المؤسسة في كشف المؤونات المشار إليه في المادة 152 من ق.ض.م.ر.م والذي يلحق بالتصريح السنوي. عدم الإشارة إلى بعض المؤونات في الكشف لا يعني الدمج المباشر لها في النتيجة الخاضعة. فحسب المادة 187 من نفس القانون، فإن المفتش الجبائي، ومن خلال مراجعته للتصريحات، يمكنه طلب التوضيحات والتبريرات الضرورية. عندما يرى المفتش أن هناك ضرورة للقيام بعملية تفتيش في المؤسسة، فعليه أولا إبلاغ المكلف بالضريبة من خلال طلب موافقته أو ملاحظاته في أجل لا يتعدى 30 يوما.

III - مصير المؤونة (معالجة المؤونة)

بخلاف الإهتلاك الذي يشكل تدني قيمة نهائي، فإن للمؤونة طابعا مؤقتا، بحيث تدمج في النتيجة المحاسبية للمؤسسة إن عاجلا أو أجلا. ينتج عن المؤونة ميزة للخزينة لكونها إستباقا للأعباء أوالخسائر[1]. ويختلف التعامل مع المؤونة تبعا لكونها شكلت بطريقة قانونية أم لا.

1- المؤونة مشكلة بطريقة قانونية

هناك ثلاث حالات يمكن أن تكون عليها المؤونة: إما أن تستعمل في الموضوع الذي شكلت لأجله، أوأن تصبح بدون موضوع أو تحول عن موضوعها الأصلي.

[1] - Ibid, Page 127.

1-1-المؤونة تستعمل في الغرض الذي شكلت لأجله

يجب أن تستعمل المؤونة للهدف الذي شكلت لأجله، أي عندما يتحقق موضوعها فإنها تتحول إلى إيراد من أجل تعويض العبء المتحمل حقيقة والذي يسجل كنفقة. يختلف أثر هذه العملية على النتيجة المحاسبية للمؤسسة تبعا للفرق بين حجم المؤونة المشكلة والعبء أو الخسارة المحققة فعلا.

1-2- المؤونة تصبح بدون موضوع

تصبح المؤونه بدون موضوع عندما لا تتحقق الخسارة أو العبء الذي شكلت لأجله. المؤونة التي تصبح دون موضوع خلال سنة ما يجب تحميلها على الربح الخاضع لتلك السنة، إذا لم يتم هذا الأمر من قبل المؤسسة فإن إدارة الضرائب عليها القيام بالتعديل المطلوب.

1-3-المؤونة تحول عن موضوعها الذي شكلت لأجلـــه

تحول المؤونة عن موضوعها من اللحظة التي أصبحت فيها بدون موضوع؛ فبدلا من أن تلغي من خلال أحد حسابات الإيرادات، تبقى تظهر في الميزانية بأن تحول مثلا إلى حسابات الإحتياطات أو الحسابات الجارية للشركاء. في هذه الحالة، تخضع المؤسسة لتصحيح (Redressement) من إدارة الضرائب وتطبق عليها العقوبات القانونية.

حسب المادة 141-5 من ق.ض.م.ر.م فإنه "في حالة تحول شركة مساهمة أو مسؤولية محدودة إلى شركة أشخاص، فإن المبالغ المعفية سابقا من الضريبة على شكل مؤونات والتي لم تستعمل للغرض الذي شكلت لأجله، تدمج في ربح السنة التي تم فيها تغيير الشكل القانوني للشركة".

حسب التشريع الجبائي الفرنسي، المؤونة التي تحول عن موضوعها يجب أن تحمل على نتيجة السنة التي تم فيها ذلك التحويل؛ إذا كانت هذه السنة قد تقادمت، فإنها تحمل على نتيجة السنة الأقرب لها والتي لم تخضع بعد للتقادم.

2- المؤونة مشكلة بطريقة غير قانونية

في حالة عدم موافقة المؤونة لشروط المضمون والشكل المذكورة سابقا، فإنها تعتبر غير قانونية من الأصل، وعليه يتم إدماجها في نتيجة السنة التي شكلت فيها[1]، إذا كانت هذه النتيجة قد تقادمت فإنها تدمج في أقدم سنة لم تخضع نتيجتها للتقادم بعد[2].

IV- المؤونات النظامية[3] (Les provisions réglementées)

المؤونات النظامية هي عبارة عن مؤونات لا تتماشي مع الموضوع العادي للمؤونات و تسجل محاسبيا طبقا لأحكام قانونية خاصة. وعادة ما تتمثل في إمتيازات جبائية لمؤسسات خاصة محددة بنص قانوني. تكون هذه المؤونات موضوع تشريع جبائي يربط قابليتها للخصم بتسجيلها الفعلي في المحاسبة. من بين هذه المؤونات:

---

[1] - L'équipe rédactionnelle de la Revue Fiduciaire Comptable, op-cit, Page 63.
[2] - Maurice CAUZIAN, **Précis de fiscalité des entreprises**, op-cit, Page 97.
[3] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Pages 263-265.

- المؤونات المتعلقة بالأصول الثابتة:
  - مؤونات لإعادة تشكيل المناجم والحقول البترولية؛
  - مؤونة للإستثمارات المرتبطة بمساهمة الأجراء؛
  - الإهتلاكات المرخصة (Amortissements dérogatoires)؛
  - مؤونة خاصة بالأشغال الفنية.
- المؤونات الخاصة بالمخزونات:
  - مؤونة إرتفاع الأسعار؛
  - مؤونة تقلب الأسعار.
- مؤونات متعلقة بالديون أو الحقوق
  - مؤونة مخطر قرض متوسط الأجل ناتج عن عمليات في الخارج؛
  - مؤونة قرض تجهيز ممنوح للأجراء القدامى.
- مؤونات مختلفة:
  - مؤونات الإستثمار في الخارج؛
  - مؤونات إستثنائية لمؤسسات الصحافة؛
  - مؤونات خاصة بإعادة التقييم.

تسجل المؤونات النظامية ضمن الخصوم في الأموال الخاصة على شكل إحتياطات، وذلك لأنها عبارة عن نتيجة كامنة (résultat latent)؛ عندما تصبح بدون موضوع تدمج ضمن النتيجة لتحقق إيرادا يخضع للضريبة على أرباح الشركات.

المبحث الثالث: تسيير العجز

مقارنة بالمؤسسة الرابحة، أمام المؤسسة العاجزة (الخاسرة) مجال حركة أضيق نسبيا للتعامل مع عجزها لأنها لا تستطيع الخروج منه، إذ سيكون هدفها الإستفادة قدر المستطاع من الإمكانيات المتاحة للتعامل معه، مع الأخذ بالإعتبار عامل الزمن الذي يلعب دورا مهما في وضعية كهذه.

الإهتلاك المؤجل، الذي تمت إليه الإشارة سابقا، يفيد المؤسسة العاجزة في تخفيض حجم عجزها من خلال تأجيل حساب الإهتلاكات خلال سنة معين لخفض الأعباء المخصومة، أي أن تقنية الإهتلاك المؤجل تساعد في تسيير العجز خلال مرحلة تشكله، أي خلال السنة.

من خلال هذا المبحث، سنتطرق إلى كيفية تعامل المؤسسة مع عجزها المتحقق فعلا نهاية السنة، إذ أن هناك عدة خيارات أمام المؤسسة العاجزة تتمثل في مختلف أشكال الترحيل[1] (report)، كما أن الدراسة الجيدة لأولويات الترحيل تمكن المؤسسة من تفادي أثر عنصر الزمن الذي قد يؤدي إلى تقادم عجز سنة ما بحيث لن يصبح من الممكن ترحيله.

إن تسيير العجز عن طريق آلية الترحيل، يفترض أن المؤسسة ستحقق أرباحا في السنوات اللاحقة. وبالتالي فإنه يمكن إستعمال هذه التقنية في ظل نتائج تتغير بين الربح والخسارة، الأمر الذي قد لا ينطبق على العديد من المؤسسات الجزائرية التي تعاني من عجز مستديم.

[1]- للدلالة على مصطلح report déficitaire ، نستعمل كلا من: ترحيل أو تحميل العجز.

تجدر الإشارة إلى أن العجز المقصود هوالعجز الجبائي وليس المحاسبي، كما أن تسيير العجز الذي سنورده هو تسيير جبائي، أي أنه يتم خارج المحاسبة، وهذا أمر مبدئي وأساسي في التفريق بين المعالجة المحاسبية والجبائية للعجز، واللتان تختلفان كليا مع التأكيد على الترابط الموجود بينهما[1].

إن الدراسة الجيدة للخيارات المتاحة لتحميل العجز على سنوات لاحقة أو سابقة وترتيب الأولويات أثناء الترحيل سيمكن المؤسسة من تجنب "خسارة خسائرها"[2].

تجدر الإشارة إلى أن كل ما سنذكره من مختلف عمليات تسيير العجز سيكون بناء على التشريع الجبائي الفرنسي الذي يتيح مجالا واسعا لتسيير العجز خلافا للتشريع الجبائي الجزائري الذي يقتصر فقط (حسب المعلومات التي إطلعت عليها وفي حدود الدراسة التي قمت بها) على الترحيل الأمامي للعجز، مما يفوت فرصة هامة على العديد من المؤسسات الجزائرية للإستفادة من خيارات قد تحسن من وضعها، خاصة إذا تم إستغلالها بشكل جيد.

المطلب الأول: الترحيل الأمامي للعجز (Le report en avant des déficits)

تقنية الترحيل الأمامي للعجز[3] تقضي بأن المؤسسة لديها إمكانية تحميل عجز سنة على الأرباح المحققة خلال الخمس سنوات التي تلي سنة العجز.

يجب التفريق بين نوعين من العجز: العجز العادي (déficit ordinaire) والإهتلاك المعتبر مؤجلا (Amortissement réputé différé). فإذا كانت النتيجة الجبائية (بعد كل الخصومات والإدماجات) عاجزة، فإن جزء العجز الناتج عن خصم الإهتلاكات يسمى "الإهتلاك المعتبر مؤجلا" وهو قابل للترحيل لمدة غير محددة؛ الجزء الباقي يسمى "عجزا عاديا" وهو قابل للترحيل على خمس سنوات فقط[4]؛ وهنا يفترض أن يكون العجز المسجل لسنة ما يفوق حجم الإهتلاكات المحسوبة لتلك السنة. هذه التجزئة للعجز تكون بطلب من المؤسسة، وإذا لم يتم ذلك، فإنه يتم التعامل مع العجز ككتلة واحدة قابلة للترحيل الأمامي في حدود خمس سنوات.

نتيجة لذلك، نجد أنفسنا أمام شكلين من الترحيل الأمامي:

- الترحيل الأمامي للعجز؛
- الترحيل الأمامي للإهتلاك المعتبر مؤجلا (في حالة إختيار المؤسسة لتجزئة عجزها)

I- الترحيل الأمامي للعجز

نفترض أن المؤسسة العاجزة لم تطلب تجزئة العجز وتعاملت معه كجزء واحد، لنرى طريقة الترحيل المطبقة. التشريع الجبائي الجزائري لا ينص على وجود الإهتلاك المعتبر مؤجلا، وعليه فإن الترحيل الأمامي للعجز هو الإمكانية الوحيدة التي يسمح بها.

---

[1]- احد أشكال هذا الترابط هو أن المعالجة المحاسبية للخسارة تؤثر على التسيير الجبائي لها، مثلا: لن يكون بإمكان المؤسسة ترحيل العجز إلى سنوات لاحقة إذا تم تحميله محاسبيا على إحتياطات لم تخضع للضريبة (دون أن تكون معفاة منها)؛ أما إذا تم تحميل الخسارة بخفض رأس المال مثلا، فإن الترحيل ممكن.

[2] - Patrick MORGENSTERN, **Entreprise déficitaire : Les choix fiscaux**, Revue Fiduciaire Comptable, N° 279, Décembre 2001, Page 27.

[3]- العجز يستعمل عادة للدلالة على النتيجة الجبائية، ومحاسبيا يستعمل مصطلح الخسارة؛ خلال هذا البحث نستعمل العجز و الخساره كمترادفين للدلالة على النتيجة الجبائية ما لم يذكر العكس.

[4] - Patrick MORGENSTERN, op-cit, Page 29.

1- التعريف

"إذا كانت نتيجة المؤسسة لسنة ما عجزا، فإن هذا الأخير يعتبر عبئا قابلا للخصم من ربح السنة الموالية؛ إذا لم يكن هذا الربح كافيا لخصم العجز كلية، فإن العجز المتبقي يرحل بالترتيب على السنوات اللاحقة في حدود الخمس سنوات التي تلي السنة التي تم فيها تسجيل العجز"[1].

أي أن العجز المسجل في سنة ما هو قابل للترحيل والتحميل على أرباح خمس سنوات لاحقة، إذا لم تحقق المؤسسة خلال هذه السنوات أرباحا أوأن الأرباح المحققة لم تكفي لتغطية العجز، فإن هذا الأخير يسقط بالتقادم و لايمكن تحميله على سنوات أخرى.

كما أنه لا يسمح للمؤسسة بتحميل جزء فقط من العجز عند أول ربح، بل يجب تحميل العجز بقدر طاقة أستيعاب الربح له. إذ لم يستعمل ربح أول سنة لتحميل العجز، فإن المؤسسة تضيع تحميل جزء من العجز بمقدار الربح غير المستعمل.

2- شروط الإستفادة من الترحيل الأمامي للعجز

2-1- المبدأ

حتى تستطيع المؤسسة الإستفادة من الترحيل الأمامي للعجز، يجب أن يكون هناك "وحدة المؤسسة" (unité de l'entreprise) والتي تعني أن العجز المرحل يجب أن يحمل على أرباح المؤسسة التي يعود إليها ذالك العجز. وحدة المؤسسة تعني:

- وحدة المستغل: يخرق هذا الشرط عندما يتم التنازل عن المؤسسة لطرف آخر. إذا تم هذا الأمر، فإن المستغل الجديد لا يمكنه أن يحمل على أرباحه الخسائر التي سبقت إستغلاله للمؤسسة.
- وحدة النشاط: أي لا يكون هناك تغيير جوهري في نشاط المؤسسة. وعليه، فإن تغيير الموضوع الذي أسست من أجله المؤسسة، بأن توقف النشاط الإنتاجي وتتوجه إلى النشاط التجاري فقط، يحرمها من ترحيل العجز.

إذا كان هناك تغيير للشكل القانوني للمؤسسة مع بقاءها خاضعة لض.أ.ش دون أن يكون هناك إنشاء لشخصية معنوية جديدة، فإن ترحيل عجز المؤسسة القديمة على أرباح الجديدة يبقى ممكنا.

2-2 الإستثنـــاء

في حالة الإندماج والعمليات المماثلة يتم التفريق بين نوعين من العجز[2]:

- عجز المؤسسة التي تم إبتلاعها، هذا العجز لايمكن ترحيله على أرباح المؤسسة المبتلعة إلا في حالة ما إذا كانت عملية الإندماج تمت بموافقة وزارية؛

---

[1] - Philippe COLIN, Gilles GERVAISE et Martine ROSSETTI, **Fiscalité et entreprise**, Paris : Vuibert, Mai 1994, Page 176.

[2] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 543.

- عجز المؤسسة المبتلعة المسجل قبل الإندماج، تحتفظ هذه الأخيرة بحقها في تحميل هذا العجز مع بقاء حق إدارة الضرائب، في حالة عدم وجود موافقة وزارية على الإندماج، بإعادة النظر في عملية الترحيل في إطار إجراءات مراقبة التعسف في إستعمال الحق.

في حالة كهذه، يمكن أن تفسر عملية الإندماج على أنها تركيب صحيح من الناحية القانونية لكنه يخفي رغبة في التهرب من الضريبة لأنه يصبح بإمكان المؤسسة تحميل عجزها الناشيء قبل الإندماج على أرباح أهم من التي كانت تحققها قبل الإندماج، مما يعني إمكانية أكبر لترحيل العجز الذي كان ربما سيتقادم كلية أو جزئيا إذا بقي مستوى الأرباح بالوتيرة التي كان عليها قبل عملية الإندماج، الأمر الذي يجعل تأسيس التعسف في إستعمال الحق أمرا واردا وممكنا خاصة إذا لم تستطع المؤسسة إثبات الفائدة الإقتصادية التي ستجنيها من عملية الإندماج هذه.

II-الترحيل الأمامي للإهتلاك المعتبرمؤجلا (Report en avant des Amortissements Réputés Différés)

1- تعريف

يسمى "إهتلاكا معتبرا مؤجلا" الإهتلاك المسجل محاسبيا خلال سنة كانت نتيجتها عجزا، وبما أن هذه الإهتلاكات ساهمت في تكوين العجز فهي تعتبر أيضا عجزا. وكما أشرنا إليه في نقطة سابقة، فإن هذه الإهتلاكات (التي تشكل جزءا من عجز المؤسسة لسنة ما) تفصل عن العجز العادي.

سبب هذا الفصل هو إختلاف مدة ترحيل كلا العجزين، فإذا كان العجز العادي قابلا للترحيل الأمامي في حدود خمس سنوات، فإن الإهتلاك المعتبر مؤجلا قابل للترحيل الأمامي اللامحدود (أي دون تحديد فترة زمنية) (Report en avant indéfini)[1] ولذا فهو يسمى أيضا "العجز بإمتياز"(Déficit privilégié) أو "الترحيل بإمتياز"(Report privilégié)[2]. يفسر هذا الإمتياز بأنه لايمكن من جهة إلزام المؤسسة العاجزة بتطبيق الحد الأدنى من الإهتلاك (الإهتلاك الثابت) سنويا، ومن جهة ثانية لن يسمح لها بترحيل العجز الناتج عن الإهتلاك إلا في حدود خمس سنوات فقط[3]، وعليه تم إعتماد لا محدودية فترة تحميل الإهتلاك المعتبر مؤجلا.

2- شروط الإستفادة

2-1- شروط الإستفادة من الإهتلاك المعتبر مؤجلا

حتى تتمكن المؤسسة من طلب تقسيم عجزها المسجل لسنة ما إلى عجز عادي وإهتلاك معتبر مؤجلا، يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- تسجيل الإهتلاكات محاسبيا وبإنتظام؛
- الإهتلاكات قابلة للخصم جبائيا؛
- الإهتلاك لا يخص البرمجيات (les logiciels) التي تهتلك على 12 شهرا.

---

[1] - L'équipe rédactionnelle de la Revue Fiduciaire, **Le régime fiscale des sociétés**, France : Les Publications Fiduciaires, 1995, Page 122.
[2] - Norbert GUEDJ, op-cit, Page 503.
[3] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 142.

2-2- شروط الإستفادة من لا محدودية الترحيل

بالإضافة إلى شرط وحدة المؤسسة، فإنه حتى تستطيع المؤسسة الإستفادة من الترحيل الأمامي اللامحدود للإهتلاك المعتبر مؤجلا، يجب عليها أن لا تحوز نشاطا جديدا أو تحول جزءا من نشاطها ينتج عنهما تعديل (زيادة أو نقصان) لدى أحد الطرفين يفوق 5% في: الأموال الثابتة، رقم الأعمال أوعدد الأجراء. فإذا كان التغيير لدى أحد الطرفين يفوق 5%، فليس ممكنا الإستفادة من لا محدودية الترحيل ويصبح الإهتلاك المعتبر مؤجلا عجزا عاديا يرحل على خمس سنوات فقط[1].

يؤثر هذا الشرط على الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة و المتمثلة في: الإندماج، حيازة نشاطات جديدة أوالتنازل عن بعض النشاطات؛ الأمر الذي يؤكد على إرتباط التسيير الجبائي للمؤسسة بخياراتها الإستراتجية.

3- تحديد حجم الإهتلاك المعتبر مؤجلا

يختلف حجم هذا العجز الممتاز تبعا لكون النتيجة الجبائية ربحا أم خسارة:

- إذا كانت النتيجة الجبائية قبل خصم الإهتلاكات وبعد تحميل العجز السابق عجزا، فإن كل إهتلاكات السنة تعتبر مؤجلة.
- إذا كانت النتيجة ربحا، تعتبر مؤجلة الإهتلاكات الزائدة عن تلك التي تسمح بالوصول إلى نتيجة جبائية معدومة.

مثال

ليكن لدينا الحالتان التاليتان عن سنة 2000م:

	الحالة الأولى	الحالة الثانية
1- النتيجة الجبائية قبل الإهتلاك السنوي	800	1 000
2- عجز عادي سابق قابل للترحيل الأمامي	1 000	800
3- الإهتلاك السنوي	200	300

في الحالة الأولى: النتيجة الجبائية قبل الإهتلاك وبعد تحميل العجز العادي هي عجز بـــ 200، هنا يصبح لدى المؤسسة عجز عادي قابل للترحيل في حدود خمس سنوات يقدر بـــ 200 وإهتلاك يعتبر مؤجلا يقدر بـــ 200 يرحل بلا حد زمني.

في الحالة الثانية: النتيجة الجبائية قبل الإهتلاك وبعد تحميل العجز العادي هي ربح بـــ 200، وعليه فإنه يتم خصم 200 من الإهتلاك من هذا الربح حتى تصبح النتيجة الجبائية معدومة، وتبقى 100 من الإهتلاك تعتبر مؤجلة قابلة للتحميل بلا حد زمني.

[1] - Playmendroit, (Page consulté le 25/12/2002), **La gestion fiscale des déficits**, (En ligne), http:// www.Playmendroit.Free.Fr/Droit_Fiscal/Gestion_fiscale_des_déficits.htm

4- ترتيب التحميل

الترتيب القانوني لتحميل العجز المرحل على النتيجة الجبائية قبل الإهتلاك محدد كما يلي[1]:

- خصم الإهتلاك السنوي العادي؛
- تحميل العجز العادي القابل للترحيل مع البدء بالأقدم (تفاديا للتقادم المسقط للحق في الترحيل)؛
- تحميل الإهتلاك المعتبر مؤجلا (لأنه عجز بإمتياز قابل للترحيل بلا حد زمني).

يمكن للمؤسسة تغيير هذا الترتيب بطلب توجهه لإدارة الضرائب يرفق بالتصريح السنوي، بحيث:

- تكون الأولوية لتحميل العجز العادي السابق؛
- تغيير ترتيب تحميل الإهتلاكات.

عندها، يصبح ترتيب التحميل كمايلي[2]:

- تحميل العجز العادي السابق؛
- تحميل الإهتلاك المعتبر مؤجلا للسنوات السابقة؛
- خصم الإهتلاك السنوي.

إتباع المؤسسة لهذا الترتيب في التحميل يعتبر قرارا تسييرا ملزما لإدارة الضرائب. يسمح تغيير الترتيب بين الإهتلاكات، والذي يسمى "تجديد الإهتلاك المعتبر مؤجل" (Rajeunissement des A.R.D)، للمؤسسة بإعطاء أولوية التحميل للإهتلاك الأقدم، مما يحد من الآثار التي قد تنتج عن تحويل نشاط المؤسسة[3]، أين تتحول هذه الإهتلاكات إلى عجز عادي يفقد المؤسسة إمكانية تحميل الإهتلاكات التي يتجاوز عمرها خمس سنوات. كما عليها تحميل الإهتلاكات التي هي لديها في حدود الخمس سنوات التي تلي السنة التي سجل فيها العجز.

مثال

بلغت النتيجة الجبائية قبل الإهتلاكات العادية لمؤسسة في سنة 2002م: 3 200 000دج، الإهتلاكات لسنة 2002م تساوي 2 000 000دج، لديها عجز يعود لسنة 1998م يقدر بـــ1 000 000دج، ولديها كذلك 400 000دج تمثل إهتلاكا معتبرا مؤجلا من سنة 2000م. أفضل طريقة لحساب الربح الخاضع للضريبة هي:

تحميل عجز 1998م على النتيجة قبل الإهتلاكات:	3 200 000
	- 1 000 000
	2 200 000
تحميل الإهتلاك المعتبر مؤجلا لسنة 2000م:	- 400 000
	1 800 000
يخصم جزء من إهتلاكات سنة 2002م:	- 1 800 000
النتيجة الجبائية لسنة 2002م تساوي:	00.00

[1] - L'équipe rédactionnelle de la Revue Fiduciaire, **Le régime fiscale des sociétés**, op-cit, Page 123.
[2] - Patrick MORGENSTERN, op-cit, Page 32.
[3] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 142.

المؤسسة لن تدفع ضريبة على الأرباح لأن النتيجة الجبائية معدومة، كما أن المؤسسة تحتفظ بـــ2 مليون دج من الإهتلاك المعتبر مؤجلا عن سنة 2002م قابلا للترحيل اللامحدود.

عندما تقوم المؤسسة أولا بتحميل العجز محدود الأجل فإنها بذالك تمنعه من التقادم وتستفيد من خلاله بإقتصاد في الضريبة، كما تستطيع الدخول في عملية إندماج حيازة/أو تحويل جزء من النشاط دون أن تخشى من ضياع الإهتلاك المعتبر مؤجلا الذي هو حديث النشأة وبالإمكان تحميله في حدود خمس سنوات. وعليه فإن خيار كهذا في تحميل العجز، يسمح للمؤسسة ببناء إستراتجيتها للنمو بعوائق أقل.

المطلب الثاني: الحد من نتائج إختيار المؤسسة لتضييق فترة ترحيل العجز

للمؤسسة الحق في أن تتمنع عن تحميل العجز والإهتلاك المعتبر مؤجلا على أول ربح محقق. يؤدي هذا الخيار إلى تضييق فترة ترحيل كل من العجز، المحددة أصلا بخمس سنوات، والإهتلاك المعتبر مؤجلا لخمس سنوات بعد أن كان قابلا للترحيل اللامحدود.

قد تلجأ المؤسسة إلى مثل هذا الإختيار عندما ترغب في توزيع الأرباح والإستفادة من خصم كل من القرض الضريبي والرصيد الجبائي اللذان يسقطان إذا لم يتم خصمهما من الضريبة على الأرباح المستحقة عن نفس السنة التي تشكلا فيها.

حتى تستطيع المؤسسة الإستفادة من عجزها وتحول دون تقادمه، فإن بإمكانها اللجوء إلى تقنيات أخرى لتسيير العجز.

I- فائض القيمة طويل الأجل وتسيير العجز

خلال ممارستها لنشاطها، قد تتنازل المؤسسة عن بعض عناصر الأصول. ينتج عن هذه العملية فائض قيمة (إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الباقية للأصل المتنازل عنه) طويل الأجل له معالجة جبائية خاصة[1]، ويمكن أن يستعمل في تحميل عجز المؤسسة.

1- تحميل العجز على فائض القيمة طويل الأجل[2]

إذا كانت نتيجة المؤسسة عجزا مع وجود فائض قيمة طويل الأجل، فإنه يمكنها إعتبار فائض القيمة إيرادا عاديا يدخل كله في حساب النتيجة الجبائية، المؤسسه تجد نفسها أمام إحدى الحالتين:

- فائض القيمة يغطي جزءا من العجز: في هذه الحالة، الجزء الباقي من العجز قابل للترحيل الأمامي.
- فائض القيمة أكبر من العجز: في هذه الحالة، يتم التعامل جبائيا مع الباقي من فائض القيمة كفائض قيمة طويل الأجل وليس ربحا، وإن أرادت المؤسسة تحميل عجز سنوات سابقة عليه فلها الحق في ذلك.

---

[1]- فائض القيمه طويل الأجل، في التشريع الجبائي الجزائري، هو فائض قيمة التنازل عن الإستثمارات التي حازتها أو أنجزتها المؤسسة قبل ثلاث سنوات أو أكثر من تاريخ التنازل، هذا الفائض يدخل بـــ 35 % من قيمته في حساب النتيجة الجبائية، ويعفى من الضريبة علىالأرباح في حال تعهد المؤسسة بإعادة إستثماره.

[2] - Patrick MORGENSTERN, op-cit, Pages 42-45.

مثال

كانت نتائج مؤسسة لسنة 2002م كمايلي:

العجز العادي (أي قبل حساب الإهتلاك) = 400

الإهتلاك المعتبر مؤجلا = 500

فائض القيمة طويل الأجل = 1700

في سنة 2001 كان لديها:

العجز العادي = 600

إهتلاك معتبر مؤجلا= 650

بمأن المؤسسة عاجزة فهي تقرر مايلي:

1- تحميل إجمالي العجز العادي على فائض القيمة.

2- الإحتفاظ بالإهتلاك المعتبر مؤجلا.

فائض القيمة طويل الأجل:	1700
تحميل عجز سنة 2001م:	-600
تحميل عجزسنة 2002م:	-400
فائض قيمة لسنة 2002م:	700

2-الأسبـــــاب

عموما، هناك سببان لإختيار المؤسسة تحميل العجز على فائض القيمة طويل الأجل وهما:

- التخوف من تقادم العجز أو من ضياعه بسبب عمليات خاصة متوقعة (الإندماج، تنازل عن جرء من النشاط ...)؛
- التخفيض من تسديدات الخزينة: المؤسسات الخاسرة تكون خزينتها في وضعية صعبة، لذا تختار تحميل العجز على فائض القيمة حتى تتفادى تسديد ض.أ.ش المستحقة على فائض القيمة الذي تمت به تغطية العجز.

II- تحديد (Limitation) العجز المرحل عند وجود قرض ضريبي ورصيد جبائي

يخصم القرض الضريبي والرصيد الجبائي من ض.أ.ش مستحقة الدفع عن السنة التي تحققها فيها، وبالتالي، فهما يضيعان (لايمكن خصمهما) إذا كانت نتيجة المؤسسة معدومة أو سالبة. إذا كان إنعدام نتيجة المؤسسة أو عجزها ناتج عن ترحيل العجز السابق، فإنه بإمكان المؤسسة الحد من الترحيل عند مستوى يسمح لها بتحقيق ربح ينتج عنه ضريبة على الأرباح مساوية لمجموع القرض الضريبي والرصيد الجبائي[1].

تسمح مثل هذه المعالجة للمؤسسة بخصم كل من القرض الضريبي والرصيد الجبائي، دون أن يتم المساس بقابلية العجز السابق للترحيل.

[1] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Pages 144-145.

مثال

بلغ مجموع الرصيد الجبائي والقرض الضريبي للمؤسسة خلال سنة 2002م ما مقداره 000 12دج، النتيجة الجبائية لهذه السنة هي ربح بمقدار 000 120دج، بينما لدى المؤسسة عجز سابق قابل للترحيل بمقدار000 180دج. يمكن أن يتم التعامل مع هذا الوضع بشكلين مختلفين:

1- تحميل العجز السابق إلى الحد الأقصى:

الربح الجبائي	120 000
العجز المرحل	-120 000
النتيجة الجبائية	0

هذه المعالجة تضيع على المؤسسة الرصيد الجبائي والقرض الضريبي، أي ضيعت إقتصادا في الضريبة على الأرباح، العجز القابل للترحيل أصبح 000 60دج.

2- يتم الحد من العجز المرحل عند مستوى يسمح بالوصول إلى ربح جبائي ينتج ضريبة على الأرباح بمقدار 000 12دج.

الربح المبتغى = 000 12/30 % = 000 40دج

التحميل يتم كما يلي:

الربح الجبائي	120 000
العجز المرحل	- 80 000
الربح الخاضع	= 40 000

الضريبة على الأرباح تساوي 000 12دج، يخصم منها الرصيد الجبائي والقرض الضريبي بمقدار 000 12دج، وبالتالي المؤسسة لن تدفع شيئا للخز ينه العمومية، كما أنها سترفع من مستوى العجز القابل للترحيل إلى 000 100دج.

نلاحظ إذا، أن المعالجة الثانية هي الأفضل، لكن بشرط أن يكون العجز كله قابلا للترحيل إلى السنة القادمة.

III - حرية إعادة التقييم للميزانية[1] (La réévaluation libre)

تتمثل إعادة التقييم في تعديل القيمة المحاسبية لعناصر الأصول حتى تتماشى والقيمة الحقيقية لها والتي عادة ما تكون أكبر بسبب إرتفاع الأسعار أو إنخفاض قيمة العملة نتيجة التضخم. وهي تقنية تسمح بإزالة أثر المبدأ المحاسبي المتمثل في تسجيل الإستثمارات بتكلفتها التاريخية.

1- تحميل العجز على فارق إعادة التقييم

حسب التشريع الفرنسي، يحق للمؤسسة وبحرية تامة إعادة تقييم أصولها الثابتة (المادية والمالية دون المعنوية) بشرط الحفاظ على صدق الميزانية[2].

---

[1]- التشريع الجزائري لا يقر بحرية المؤسسة في إعادة تقييم ميزانيتها بمبادرة منها، بل منح للمؤسسات الإختيار في عملية إعادة التقييم التي جرت سنة 1996م .

[2] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 146.

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91 - 151 المؤرخ في 4 ذي القعدة عام 1411 الموافق 18 مايو سنة 1991، الذي يعدل المرسوم التنفيذي رقم 90 - 83 المؤرخ في 13 مارس سنة 1990 الذي يضبط تحديد الأسعار عند الانتاج والاستيراد وكيفيات ذلك،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91 - 454 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1412 الموافق 23 نوفمبر سنة 1991، للذي يحدد شروط ادارة الأملاك الخاصة والعامة التابعة للدولة وتسييرها ويضبط كيفيات ذلك،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91 - 455 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1411 الموافق 23 نوفمبر سنة 1991 والمتعلق بجرد الأملاك الوطنية،

يرسم ما يلي :

المادة الأولى : يمكن اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري حسب الشروط التي يحددها هذا المرسوم، تطبيقا لأحكام المادة 165 من القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 1991 والمذكور أعلاه.

المادة 2 : تكون التثبيتات الآتية قابلة لاعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم، سواء استهلكت أم لم تستهلك :

- الواردة في حصيلة آخر السنة المالية لسنة 1991،

- التي من شأنها أن تستعمل أيضا خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداء من هذا التاريخ.

وتكون التثبيتات التي تحوزها المؤسسات غير الخاضعة للمحاسبة في التاريخ المذكور أعلاه أيضا، قابلة لاعادة التقييم فور اثباتها المحاسبي.

المادة 3 : يتم اعادة التقييم هذا:

- بالنسبة للتجهيزات حسب المعامل الآتي :

السنوات	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
- معامل القيمة الأصلية	4,20	4,05	3,80	3,65	3,50	3,35	3,20	3,10
- القيمة الأصلية المعادة التقييم	2,80	2,80	2,80	2,80	2,80	2,80	2,80	2,80
السنوات	1986	1987	1988	1989	1990	1991		
المعامل	2,80	2,60	2,40	2,05	1,50	1		

- وتكون بالنسبة للعقارات حسب المعامل الآتي :

السنوات	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
المعامل	20,00	18,50	17,00	15,70	14,50	13,30	12,30	11,30	10,50	9,60	8,90	8,20	7,60	6,95	6,40
السنوات	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	
معامل القيمة الأصلية	5,60	5,30	4,40	4,30	4,20	4,00	3,90	3,80	3,60	3,50	3,30	2,80	1,80	1	
القيمة الأصلية المعادة التقييم	3,73	3,65	3,25	3,30	3,36	3,33	3,39	3,45							

المطلب الثالث: الترحيل الخلفي للعجز (Report en arrière des déficit ou Carry- Back)

I- المبدأ

الأصل هو الترحيل الأمامي للعجز في حدود خمس سنوات، لكن يمكن للمؤسسة الترحيل الخلفي للعجز بتحميله على الأرباح الجبائية غير الموزعة للثلاث سنوات الأخيرة التي سبقت سنة العجز، مع البدء بأقدم ربح غير موزع[1]، و هذا دون أن تفقد المؤسسة حقها في الترحيل الأمامي للعجز غير المحمل.
تستفيد المؤسسة إذا من أرباح ثماني سنوات (5+3) لتغطية عجزها.
ينشأ عن الترحيل الخلفي للعجز حق جبائي (créance fiscale) مستحق على إدارة الضرائب، وهو حاصل ضرب حجم العجز المرحل في معدل الضريبة على الأرباح الخاص بكل سنة.
مثال: سجلت مؤسسة سنة 2002م عجزا يقدر بـــ 000 6 دج، و كانت نتائجها السابقة كالتالي:

السنة	الربح الجبائي	الربح الموزع	الربح المتاح
2001	1 000	500	500
2002	1 200	400	800
2003	1 300	500	800
المجموع			**2 100**

1. الأرباح السابقة غير الموزعة تساوي 100 2دج، مما يسمح بتحميل 100 2دج من العجز.
2. الحق الجبائي الناشىء = 2100 x 0.3 = 630 دج.
3. العجز غير المحمل يساوي 900 3دج (000 6-100 2) وهو قابل للترحيل الأمامي في حدود خمس سنوات مقبلة.

1- طبيعة العجز المرحل إلى الخلف

يسمح بالترحيل الخلفي للعجز العادي الناشئ تلك السنة، مما يعني أن العجز العادي السابق والإهتلاك المعتبر مؤجلا قابلان للترحيل الأمامي فقط[2].

2-الربح غير الموزع

يقصد بالربح غير الموزع:

- الربح الجبائي الخاضع للمعدل العادي (و بالتالي يستثنى من الأرباح الربح المعفى أو الخاضع بمعدل مخفض) منقوصا منه الأرباح الموزعة.
- الربح غير الموزع يكون على شكل إحتياطات أو يضم إلى رأس المال.

II- شروط الإستفادة من الترحيل الخلفـــي

تتقدم المؤسسة بطلب يجدد سنويا للإستفادة من هذا النظام على أن تتوفر فيها الشروط التالية[3]:

---

[1] - Philippe COLIN, Gilles GERVAISE et Martine ROSSETTI, op-cit, Page 177.
[2] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 544.
[3] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 147.

- أن تكون قد سددت الضريبة على الأرباح المستحقة على السنوات الثلاث الأخيرة؛
- ألا تكون في مرحلة تنازل أو توقف كلي، إندماج أو تصفية.

III- إستعمال الحق الجبائي (Créance Fiscale)

الحق الجبائي الناتج عن الترحيل الخلفي للعجز، قابل للإسترجاع بعد السنوات الخمس التي تلي سنة نشوء هذا الحق. إذا لم يستعمل كلية أو أستعمل جزء منه فقط، يمكن إستعمال الباقي منه في[1]:

- تسديد الضريبة على أرباح السنوات القادمة؛
- تسديد الضريبة على الأرباح الناتجة عن عمليات المراجعة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب؛
- تستعمل كضمان لدى البنوك من أجل الحصول على قروض.

خلاصة الفصل

إن الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية يعود بالأساس إلى القواعد الجبائية التي تحكم خصم مختلف الأعباء ودمج مختلف أشكال الإيرادات. هذا الفرق في المعالجة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي يسمح بمجال من الحركة تستطيع من خلاله المؤسسة التحكم في نتائجها.

تشكل الإهتلاكات عنصرا هاما في التحكم في مستوى نتائج المؤسسة. لذا، فإن إختيار نمط الإهتلاك هو قرار تسييري في غاية الأهمية يمكن المؤسسة من التحكم في مستوى أرباحها تبعا للظروف وللأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. كما أن التسيير الجبائي للعجز، يسمح لها بإجتياز فترات ظروف صعبة قد تؤثر على نموها أو حتى على بقاءها.

بما أن العديد من المؤسسات العمومية الجزائرية تعاني من عجز مستديم نتيجة لخسائرها المتراكمة، فإن التسيير الجبائي للعجز يجب أن ينال منها الإهتمام الكافي. كما يمكن للمشرع الجبائي الجزائري أن يساعد هذه المؤسسات على الخروج من وضعيتها الصعبة من خلال إتاحة وسائل إضافية لتحميل الخسائر (الإهتلاك المؤجل، الإهتلاك المعتبر مؤجلا، التحميل الخلفي للخسائر، حرية إعادة التقييم). توفير مثل هذه الإمكانات، يمكن المؤسسة من خلق الثروة وبالتالي تحقيق موارد إضافية للموازنة العمومية، الأمر الذي سيعود بالنفع على الإقتصاد ككل.

[1] - Playmendroit, op-cit.

الفصل الخامس: النظام الجبائي وتمويل المؤسسة

مدخـــل

تهدف المؤسسة إلى خلق الثروة، لذا فهي بحاجة إلى الإستثمار، وتشكل كيفية تمويل هذه الإستثمارات أحد الإهتمامات الأساسية للمؤسسة.

تقليديا، لدى المؤسسة إمكانيتان أساسيتان للتمويل: الأموال الخاصة أوالإقتراض. وبالتالي، يطرح وجود أكثر من وسيلة للتمويل أمام المؤسسة مشكل الإختيار، هذا الأخير يجب أن يأخذ بالإعتبار المعايير الإقتصادية و المالية تبعا للإحتياجات الخاصة للمؤسسة، وتبعا لخصائص كل مورد من الموارد، كما أنه يجب الأخذ بالإعتبار المعيار الجبائي.

من خلال هذا الفصل سنحاول الوقوف على المعطيات الجبائية التي تحكم مختلف أشكال التمويل، و سنتطرق بالأساس إلى التمويل الذاتي، الأموال الخاصة (الإعانات وفائض إعادة التقييم)، الإقتراض والقرض الإيجاري.

المبحث الأول: النظام الجبائي للتمويل الذاتي

يتم تقييم وضعية المؤسسة حسب عدد من المعايير الإقتصادية والمالية مثل رقم الأعمال، النتيجة، القيمة المضافة ... إلخ. من بين هذه المعايير نجد التمويل الذاتي، و الذي هو محل إهتمام ودراسة المختصين والمحللين الماليين نظرا لأهميته الكبيرة في ضمان بقاء ونمو المؤسسة.

مصطلح التمويل الذاتي يدل على تعارضه المباشر مع التمويل الخارجي، فهو مصدر تمويل تنشؤه المؤسسة بنفسها ولصالحها نتيجة ممارستها لنشاطها، و بالتالي فهي لن تكون تابعة أو بحاجة لأموال أخرى يساهم بها الشركاء أو إلى قروض.

المطلب الأول: التمويل الذاتي

يتولد عن نشاط المؤسسة فائض نقدي يمثل عرضا داخليا للنقود، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بالحصول على أموال تقلل من حاجتها إلى أموال خارجية من المساهمين أو المقرضين. هذا الفائض النقدي لن يبقى كله بحوزة المؤسسة، لأن جزءا منه سيوزع على الشركاء، و الرصيد الباقي هو الذي يشكل التمويل الذاتي.

الإهتمام الذي يوليه مسيرو المؤسسات و المحللون الماليون للتمويل الذاتي يعود للدور الأساسي له في ضمان بقاء ونمو المؤسسة. لكن، وعلى عكس المؤشرات المحاسبية الأكثر إستعمالا، فإن التمويل الذاتي هو موضوع العديد من التعاريف، عادة لا تكون دقيقة، الشيء الذي يعكس تنوع وإختلاف إهتمامات مختلف المستعملين له، و في بعض الأحيان يصل الأمر إلى عدم الوضوح عند تحديد مكوناته[1].

الهدف الأساسي من إستعراض مفهومي القدرة على التمويل الذاتي والتمويل الذاتي، هو التفرقة بينهما، ثم معرفة مكونات التمويل الذاتي التي تتأثر من جهة بالنظام الجبائي وبقرارات المؤسسة (سياسة توزيع الأرباح و تشكيل الإحتياطات).

I – القدرة على التمويل الذاتي و التمويل الذاتي

يشكل الفائض النقدي للمؤسسة في سنة معينة، والذي يمثل الفرق بين تدفقات التحصيلات و التسديدات الممكنة أوالفعلية الناشئة عن نشاط المؤسسة، القدرة على التمويل الذاتي لتلك السنة[2]، ويشكل الجزء الباقي منه بعد توزيع الأرباح و مختلف مكافآت رأس المال التمويل الذاتي.

1- القدرة على التمويل الذاتي

1-1- تعريف

قدرة التمويل الذاتي هي "المورد الناشئ خلال السنة، من مختلف عمليات التسيير التي تقوم بها المؤسسة؛ ويقصد بعمليات التسيير، تلك المسجلة في جدول حسابات النتائج بإستثناء عمليات التنازل"[3].

---

[1] – Pierre CONSO et Farouk HEMICI, **Gestion financière de l'entreprise,** Paris : DUNOD,1999, Page 243

[2] - Elie COHEN, **Analyse financière,** Paris: ECONOMICA, 1994, Page 232 .

[3] - Jean BARREAU et Jacqueline DELAHAYE, op-cit, Page 115 .

كما تعرف "بأنها الفائض النقدي الباقي تحت تصرف المؤسسة، والمتولد عن مختلف نشاطاتها، بإستثناء عمليات التنازل ذات الطابع الإستثنائي خلال فترة زمنية معينة"[1].

من خلال هذين التعريفين ندرك أن قدرة التمويل الذاتي هي الأموال التي تبقى تحت تصرف المؤسسة، و بالتالي فهو يحسب بعد تسديد الضريبة على الأرباح؛ كما أنهما يستثنيان عمليات التنازل عن الإستثمارات التي هي ذات طابع إستثنائي و لا تدخل ضمن التسيير الإعتيادي للمؤسسة.

1-2- حساب القدرة على التمويل الذاتي

هناك طريقتان لحساب القدرة على التمويل الذاتي. الأولى هي طريقة الطرح، أين يتم حساب الفائض الإجمالي للإستغلال، ثم تتم عليه بعض التعديلات للوصول في النهاية للقدرة على التمويل الذاتي. تسمح هذه الطريقة بمعرفة منشأ قدرة التمويل الذاتي، لكن صعوبة حسابها مقارنة بطريقة الجمع، تجعلنا نفضل إستعراض هذه الأخيرة.

تتمثل الطريقة الثانية في طريقة الجمع، و هي بسيطة و أسرع من الأولى، إلا أن العيب فيها أنها لا تمكن من معرفة كيفية تشكل الفائض النقدي. تسمح هذه الطريقة بإثبات كون الإهتلاكات أحد مصادر التمويل الداخلي للمؤسسة.

حسب طريقة الجمع تحسب قدرة التمويل الذاتي على النحو الآتي[2]:

النتيجة المحاسبية الصافية
+ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات
- إسترجاع الإهتلاكات و المؤونات
- إعانات الإستثمار المدمجة في النتيجة
- إيرادات التنازل عن عناصر الأصول
+ القيمة المحاسبية الصافية للأصول المتنازل عنها
= القدرة على التمويل الذاتي

تنطلق هذه الطريقة من النتيجة المحاسبية الصافية، ثم يتم تصحيح كل العناصر التي لا تشكل تدفقات، وذلك من أجل معرفة حجم السيولة، ثم يتم بعد ذلك حذف أثر عمليات التنازل عن عناصر الأصول التي لا تنتمي إلى النشاط العادي للمؤسسة.

وبما أن الإعانات وعمليات التنازل هي ذات طابع إستثنائي، نجد أن قدرة التمويل الذاتي تحسب في أغلب الأحيان بجمع النتيجة المحاسبية الصافية مع مخصصات الإهتلاكات والمؤونات الصافية. المؤونات المعتبرة هي تلك الخاصة بالأعباء والخسائر أوالمتعلقة بتدني قيم الأصول الثابتة[3]، وعليه فإنه لا يتم دمج المؤونات الأخرى (مؤونات المخزون والحقوق) عند حساب قدرة التمويل الذاتي.

تسمح هذه الصيغة البسيطة لحساب قدرة التمويل الذاتي بتوضيح أن هذه الأخيرة تحوي مجمل الموارد الداخلية التي تتحدد كيفية إستعمالها بقرارات خاصة بالمؤسسة، تتمتع فيها بدرجة كبيرة من الحرية، وبالتالي فإن طريقة التعامل مع هذه العناصر (النتيجة الصافية والإهتلاكات والمؤونات ذات الطابع الإحتياطي)، هي التي تحدد المدى الذي بإمكان المؤسسة أن تصل إليه في الإستفادة من قدرة التمويل الذاتي.

---

[1] - Jacques TEULIE et Patrick TOPASCALIAN, op-cit, Page 137 .
[2] - Patrice VIZZAVONA, **Gestion financière: Analyse financière, Analyse prévisionnelle**, Alger: BERTI Editions, 8éme édition, 1993, Page 45 .
[3]- Pierre VERNIMMEN, op-cit, Page 59.

1-3- مدلولات قدرة التمويل الذاتي

يمكن إدراك معاني و مدلولات قدرة التمويل الذاتي من خلال الملاحظات التالية:

- هي مؤشر نقدي متعلق بنتيجة الدورة، تنتج من المقارنة بين مجمل النتائج التي من الممكن أن تتحول إلى تحصيلات ومجمل الأعباء التي من الممكن أن تتحول إلى تسديدات، بما فيها التدفق الناتج عن الضريبة على الأرباح [1]؛
- قدرة التمويل الذاتي هي فائض نقدي ممكن، وذلك عائد إلى التفاوت الزمني الموجود بين تحصيل النواتج وتسديد الأعباء، و عليه فهي ليست تدفقا نقديا متاحا؛
- هذا الفائض النقدي الممكن هو مورد إضافي نتج عن نشاط المؤسسة، و يمكن توجيهه إلى تمويلها بعد إقتطاع الأرباح الموزعة. إذا لم يكن هناك توزيع للأرباح، فإن قدرة التمويل الذاتي هو الحد الأقصى للتمويل الذاتي؛
- يمكن تثمين مساهمة قدرة التمويل الذاتي في تمويل المؤسسة خلال دورة محاسبية من خلال المقارنة بينها و بين حجم الإستثمارات من جهة وبينها و بين حجم الديون المالية من جهة ثانية. تسمح المقارنة الأولى بتقييم مدى إستعداد المؤسسة لضمان تمويل مستقل لإستثماراتها، أما الثانية فهي تمكن من قياس مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها المالية[2].

2- التمويل الذاتي

2-1- تعريف

التمويل الذاتي هو "الفائض النقدي الصافي الذي يبقى تحت تصرف المؤسسة بعد توزيع الأرباح، أي هو الجزء المتاح من القدرة على التمويل الذاتي"[3]. بإمكان المؤسسة توجيهه لتمويل دورة الإستغلال وجزء من الإستثمارات.

2-2- حساب التمويل الذاتي

إنطلاقا من التعريف، يحسب التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

التمويل الذاتي = قدرة التمويل الذاتي – الأرباح الموزعـــة

لم يعرف المخطط الوطني للمحاسبة التمويل الذاتي، و لكنه أشار إلى طريقة حسابه من خلال جدول حركة الذمة المالية، الذي هو أحد الجداول التي تلحق ضمن التصريح السنوي للمؤسسة لدى إدارة الضرائب. حسب هذا الجدول فإن:

النتائج رهن التخصيص
+ مخصصات الخسائر و التكاليف
+ إطفاءات المصاريف الإعدادية
+ إهتلاكات الإستثمارات
+ مخصصات تدني قيم المخزون
+ مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها
= التمويل الذاتي[4]

---

[1] -Elie COHEN, **Analyse financière**, op-cit, Page 323.
[2] - Ibid, Page 324 .
[3] – Pierre CONSO et Farouk HEMICI, op-cit, Page 248 .
[4] – شبايكي سعدان، مرجع سابق الذكر، ص 289 .

نلاحظ إذا أن المخطط الوطني للمحاسبة يعتبر مخصصات تدني المخزونات والحقوق ضمن موارد التمويل الذاتي، وهو يختلف عن مفهوم قدرة التمويل الذاتي الذي عرضناه سابقا والذي يأخذ بالإعتبار مؤونات تدني عناصر الأصول الثابتة ومؤونات الخسائر و التكاليف فحسب.

II – أنواع و دور التمويل الذاتي

1- أنواع التمويل الذاتي

هناك نوعان من التمويل الذاتي بتكلفة جبائية مختلفة[1]:

1-1- التمويل الذاتي للبقاء (L'autofinancement de maintien)

يتشكل من مخصصات الإهتلاك السنوية التي تسمح بتعويض تدني قيم الإستثمارات. هذا الجزء غير خاضع للضريبة على الأرباح ويمكن إستعماله في تجديد الإستثمارات المهتلكة للحفاظ على قيمة المؤسسة وعلى مستوى نشاطها.

1-2- التمويل الذاتي للنمو (L'autofinancement de croissance)

يتشكل من الأرباح الصافية المتبقية بعد التوزيع. إذا عبرت المؤسسة عن رغبتها في إستثمار جزء من أرباحها، فإن هذا الجزء يخضع لمعدل مخفض (15%) وهذا أحد أشكال تحفيز الدولة للتمويل الذاتي للمؤسسة. يمكن هذا الجزء المستثمر المؤسسة من النمو والتطور عن طريق إقتناء وسائل إنتاج إضافية؛ لأن الحفاظ على الوسائل الإبتدائية فقط، يشكل إنحدارا في الطاقة الإنتاجية بفعل المنافسة، لذا يسمح هذا النوع من التمويل الذاتي يرفع قيمة المؤسسة.

في الواقع من الصعب التفرقة ووضع حدود بين نوعي التمويل الذاتي، لأن التطور التكنولوجي السريع، يجعل من غير المنطقي تصور الإستبدال بالمثل لمختلف عناصر الأصول المهتلكة.

2- إيجابيات وسلبيات التمويل الذاتي

التمويل الذاتي هو مورد تكونه المؤسسة بنفسها عن طريق نشاطها ليساهم في تطورها، و هذا أمر جيد. لكن الإقتصار عليه فقط في التمويل أو اللجوء إليه بشكل كبير، ينجر عنه سلبيات يتعدى أثرها المؤسسة إلى الإقتصاد الوطني.

2-1- إيجابيات التمويل الذاتي

بالنظر إلى ندرة الموارد المالية التي عانى منها الإقتصاد الوطني في فترة سابقة، و بالنظر كذلك إلى ثقل الجهاز المصرفي في منح القروض وخاصة إذا تعلق الأمر بالقطاع الخاص وكذلك إلى تحديد سقف الإقتراض، يعتبر التمويل الذاتي وسيلة تمويل لا غنى عنها تضمن بها المؤسسة تطورها دون أن ترهن مصيرها بعوامل خارجية ليس بإمكانها التحكم فيها.

كما أن الإستقلالية المالية التي يضمنها التمويل الذاتي للمؤسسة، وخاصة إتجاه البنوك التي تفرض شروطها لمنح القروض، ينتج عنها إستقلالية في إتخاذ القرار دون الوقوع تحت تأثير شرطية

[1] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 161 .

الإقراض. من جهة أخرى، فهو يدعم قدرة الإستدانة للمؤسسة برفعه لحجم الأموال الخاصة للمؤسسة، وبالتالي الضمانات الممنوحة للمقرضين الذين يفضلون أن تكون مساهمة المؤسسة في الإستثمار جنبا إلى جنبا مع قروضهم.

تتمثل الميزة الأخرى للتمويل الذاتي في كونه الوسيلة المفضلة في تمويل المشاريع ذات المخطر العالي والمرتبطة بالبحث والتطوير، خاصة وأن البنوك عادة ما تتردد في إقراض مثل هذه العمليات[1]؛ وهنا يلعب التمويل الذاتي دورا هاما بالنظر إلى مكانة وظيفة البحث والتطوير في مؤسسات اليوم.

وأخيرا يجنب التمويل الذاتي المؤسسة الأعباء المالية الناتجة عن مختلف عمليات التمويل (فوائد، نفقات الإصدار، حقوق التسجيل المرتبطة برفع رأس المال،...إلخ).

2-2- سلبيات التمويل الذاتي

يمكن أن ينتج عن اللجوء الكبير إلى التمويل الذاتي مخاطر على المؤسسة والإقتصاد بشكل عام.

2-2-1- سلبيات التمويل الذاتي على المؤسسة

التمويل الذاتي لن يكون متاحا دوما للخزينة، وذلك راجع إلى التفاوت الزمني بين تسجيل الإيراد أوالعبء وتحوله الفعلي إلى تحصيل أو تسديد[2]. فالتمويل الذاتي فائض نقدي ممكن نظريا، ولا يمكن إستعماله إلا بعد تحققه الفعلي على شكل متاحات في الخزينة.

لا يكفي حجم التمويل الذاتي في أغلب الأحيان لتغطية كل الإحتياجات المالية للمؤسسة؛ وفي حالة الإعتماد عليه حصريا، فإن إمكاناتها ستكون أقل من الإستثمارات الضرورية، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من النمو وإلى تضييع مشاريع قد تكون ذات مردودية عالية.

المؤسسة التي تحقق أرباحا مشجعة يمكن أن تفكر في إنجاز إستثمارات غير مجدية أوذات مردودية ضعيفة بإستعمال التمويل الذاتي الذي يظهر بأنه مصدر تمويل مجاني. يؤدي إعتقاد المؤسسة بمجانية التمويل الذاتي إلى الإهمال عند إختيار الإستثمارات. في الواقع، تكلفة التمويل الذاتي هي تلك المردودية التي كان بالإمكان الحصول عليها في مشاريع أخرى، أي تكلفة الفرصة البديلة، إذ من المؤكد ليس هناك مصدر تمويل مجاني[3].

2-2-2- سلبيات التمويل الذاتي على الإقتصاد

على مستوى الإقتصاد، قد يكبح التمويل الذاتي حركة رأس المال، خاصة إذا جمدت المؤسسة أموالا هي ليست بحاجة إليها والتي كانت ضرورية لتمويل نمو المؤسسات التي تنشط في قطاعات الإقتصاد الأخرى.

من جهة أخرى، قد يتسبب التمويل الذاتي في رفع الأسعار أوعلى الأقل يكون عنصرا في تحريكها نحو الإرتفاع[4]؛ لأنه، ومن أجل زيادة القدرة على التمويل الذاتي، يكفي فقط رفع القيمة المضافة برفع

---

[1] - Sylvie DE CAUSSERGUE, **Autofinancement – Cash flow – Excédent de trésorerie d'exploitation**, Paris: CLET édition Banque, 1984, Page 17 .
[2] - George DELALLENS et Jean-Pierre JOBARD, op-cit, Pages 401-402.
[3] - J.Teulié et P.Topascalian , op-cit, Page 137
[4] - Pierre LASSEGNE, **Gestion de l'entreprise et comptabilité,** Paris : DALLOZ, 10ème édition, 1988,Page 615.

سعر البيع. وبالمقابل، فإن التمويل الذاتي يشجع النمو الإقتصادي لأنه يحتل مكانة أساسية في تمويل الإستثمارات، خاصة ضمن إقتصاد يسير نحو تطور تكنولوجي مستمر أين تكون القروض أكثر ندرة و أعلى تكلفة[1].

بعد أن تعرضنا لمفهوم التمويل الذاتي وكيفية تشكله، سننتقل إلى دراسة أثر الجباية على مختلف العناصر المشكلة له (الإهتلاكات والمؤونات، تخصيص الأرباح) حتى نستطيع الوقوف على مدى نجاعة التشريع الجبائي الجزائري في تشجيع التمويل الذاتي.

المطلب الثاني: الإهتلاكات والمؤونات

في الفصل السابق، تم التطرق إلى القواعد الجبائية التي تحكم كلا من الإهتلاكات والمؤونات، كما تطرقنا إلى أثر كل منهما على نتيجة المؤسسة، و بالتالي سنقتصر في هذا المطلب على دراسة أثر الإهتلاكات والمؤونات على التمويل الذاتي.

I – الإهتلاكات

1- أثر الإهتلاكات على التمويل الذاتي

لا يشكل الإهتلاك عبءا حقيقيا، بل قد يفسر على أنه إمتياز جبائي هدفه تخفيض الضريبة على أرباح الشركات المستحقة، وبالتالي توفير متاحات أكبر للتمويل الذاتي.

الأصل أن الإهتلاكات المسجلة محاسبيا تهدف إلى إثبات تدني قيم الأصول الثابتة، لكن في الواقع عادة ما تكون الإهتلاكات أكبر من قيمة التدني الحاصل فعلا، و ذلك راجع إلى مدة حياة الإستثمار التي تكون أقصر من المدة الحقيقية لإستعماله في المؤسسة[2].

كما أشرنا إليه سابقا، فإن إختيار نوع الإهتلاك المطبق يتوقف على وضعية نتائج المؤسسة، لكن غالبا ما يكون من فائدة المؤسسة تسجيل الحد الأقصى للإهتلاكات حتى تتمكن من الإستفادة من أقصى قدر ممكن من موارد التمويل الذاتي، و يمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي.

مثال

حققت مؤسسة أرباحا قبل الإهتلاك والضريبة بمقدار 000 500 دج، في بداية السنة حازت إستثمارا بتكلفة 000 200 دج يهتلك على 5 سنوات. القسط الثابت للإهتلاك يساوي 000 40 دج، المتناقص يساوي 000 80 دج، المتزايد 33. 333 13 دج. بإفتراض أن المؤسسة لا توزع أرباحا، نحسب التمويل الذاتي تبعا لكل الأقساط المطبقة.

---

[1] - ibid. Page 616.

[2] - Christine COLLETTE ; **Gestion fiscale des entreprises,** op-cit, Page 162

الجدول رقم 11: أثر حجم الإهتلاك على التمويل الذاتي

	القسط الثابت	القسط المتناقص	القسط المتزايد
الربح قبل الإهتلاك	500 000	500 000	500 000
الإهتلاك	40 000	80 000	13 333
الربح قبل الضريبة على أرباح الشركات	460 000	420 000	486 667
ض.أ.ش (30%)	138 000	126 000	146 000
الربح الصـــــافي	322 000	420 000	340 667
الإهتـــــــلاك	40 000	80 000	13 333
التمويل الذاتي	362 000	374 000	354 000

كما أن التطبيق الأقصى للإهتلاكات يزيد من القدرة على التمويل الذاتي من خلال إقتصاد الضريبة الناشئ.

إذا أخذنا نفس المثال السابق وإستعرضنا مخطط الإهتلاك، نقوم بالمقارنة بين قسط الإهتلاك الثابت والمتناقص لتحديد إقتصاد أوخسارة الضريبة الناشئ.

الجدول رقم 12: أثر إقتصاد الضريبة الناتج عن الإهتلاك على التمويل الذاتي

السنة	قسط الإهتـــــــلاك		فرق الإهتلاك (3) = (2) – (1)	إقتصاد (خسارة) الضريبة (3) * 30%
	الثابت (01)	المتناقص (02)		
01	40 000	80 000	40 000	12 000
02	40 000	48 000	8 000	2 400
03	40 000	28 800	(11 200)	(3 360)
04	40 000	21 600	(18 400)	(5 520)
05	40 000	21 600	(18 400)	(5 520)
المجموع	200 000	200 000	0	0

يبين هذا المثال أن الربح الجبائي الإجمالي (أي على طول مخطط الإهتلاك) معدوم، لأن مجموع الإهتلاك الثابت يساوي مجموع الإهتلاك المتناقص؛ لكن يسمح التفاوت الزمني في دفع الضريبة بتحقيق مورد للخزينة. تتأكد هذه الإيجابية في حالة التضخم، حيث تستفيد المؤسسة من أموال أكبر بقدرة شرائية أعلى، و بالتالي فإن التسيير الجبائي للإهتلاك يؤدي إلى التحكم في حجم التمويل الذاتي تبعا للمرحلة التي تمر بها المؤسسة (خسارة أوربح) وحسب طبيعة كل نشاط و إستثمارات المؤسسة.

نظرا لكون الإهتلاكات أعباءا قابلة للخصم مهما كانت نتيجة المؤسسة، فهي تسمح بتخفيض عبء الضريبة على أرباح الشركات ودعم التدفقات النقدية المتاحة، لذا كان الإهتلاك الجبائي أساسيا للمؤسسة ومرتبطا بصفة مباشرة بقرار إستثمارها.

و من هنا يمكن أن نستنتج أن للضريبة أثر إيجابي على الإهتلاك، لأنه بإنعدامها، يصبح هذا الأخير ذا أثر سلبي على المؤسسة، مثله مثل باقي أعباء الإستغلال.

2- أهمية إعادة تقييم الميزانية

من خلال إعادة تقييم الميزانية، تتمكن المؤسسة من إظهار أصولها بقيمتها الحقيقية بإزالة أثر التضخم، و بالتالي فهي تسمح بتصحيح أثر مبدأ التكلفة الحقيقية للوصول إلى تحقيق صدق الميزانية.

النصوص التشريعية التي تسير عمليات إعادة التقييم ثلاثة، وأثر كل منها على مساهمة الإهتلاك في التمويل الذاتي مختلف، نظرا لإختلاف المعاملة الجبائية لفائض إعادة التقييم.

تمت عملية إعادة التقييم الأولى بموجب المرسوم التنفيذي رقم103-90 المؤرخ في27 مارس1990م[1]، أما الثانية فكانت بموجب المرسوم التنفيذي رقم250-93 المؤرخ في 24 أكتوبر1993م[2]. كلتا العمليتين كانتا إجباريتين، وكان فائض إعادة التقييم يسجل كإحتياطي معفي من الضريبة على أرباح الشركات.

هذا الإعفاء يجعل الإهتلاك يدعم التمويل الذاتي على مستويين:

- الأول، من خلال الإقتصاد في الضريبة الناتج عن تطبيق أقساط إهتلاك أكبر؛
- الثاني، من خلال حجم أقساط الإهتلاك التي تكون أكبر من تلك المحسوبة قبل إعادة التقييم.

إعادة التقييم الثالثة كانت إختيارية، وتمت بموجب المرسوم التنفيذي رقم336-96 المؤرخ في12 أكتوبر 1996م[3]. في هذه العملية، تم إخضاع فائض إعادة التقييم للضريبة على أرباح الشركات من خلال دمجه في النتيجة بنفس حجم الإهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة التقييم. هذه المعالجة الجبائية، تجعل الإهتلاك يدعم التمويل الذاتي من خلال الحجم الأكبر لأقساط الإهتلاك المحسوبة دون أن يكون هناك إقتصاد في الضريبة بسبب تحييد أثر الإهتلاك الإضافي على النتيجة.

II – المؤونات

1- دور المؤونات في التمويل الذاتي

دور المؤونات في التمويل الذاتي محدود مقارنة مع الإهتلاكات، وذلك بسبب الشروط التي تحكم قابليتها للخصم.

في نهاية كل سنة على المؤسسة، تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، أن تكون مؤونات للخسائر والتكاليف المحتملة. نتيجة لهذا الإستباق، تساهم المؤونة في دعم خزينة المؤسسة من خلال خفض الضريبة على أرباح الشركات المستحقة. كما أن مؤونات تدني القيم يمكن أن تشكل هي أيضا موردا مستقرا للتمويل الذاتي، حيث يمكن تشكيلها من سنة إلى أخرى طوال مدة إستعمال الأصل.

يفرض التشريع الجبائي بعض الشروط حتى تكون المؤونات قابلة للخصم من النتيجة الجبائية، تحد هذه الشروط من حرية المؤسسة في تكوين المؤونات وبالتالي من إمكانيات تسييرها الجبائي. وعليه، لاتستطيع المؤسسة تشكيل المؤونة عندما لا تتوفر الشروط القانونية لذلك، أي الحد من إمكانيات المؤسسة في اللجوء إلى دعم التمويل الذاتي عن طريق المؤونات.

2- التشريع الجبائي الجزائري والمؤونات النظامية

في ظل المحيط الإقتصادي الحالي التي تعيشه الجزائر المتمثل في التوجه نحو إقتصاد السوق، أصبح لزاما على المؤسسات الجزائرية تسيير المخاطر الناشئة عن هذا التوجه الإقتصادي. تقلبات أسعار السوق العالمية التي تؤثر على المؤسسات الجزائرية، تتطلب من المشرع إدراج مؤونات تهدف إلى

---

[1]- أنظر الملحق الأول لهذا البحث.
[2]- أنظر الملحق الثاني لهذا البحث.
[3]- أنظر الملحق الثالث لهذا البحث.

تغطية هذا المخطر، إضافة إلى ذلك فإن ظاهرة التضخم التي عانى منها الإقتصاد الوطني بشكل كبير في الفترة السابقة، تسببت في إرتفاع كبير للأسعار. مثل هذه الوضعية تتطلب تأسيس مؤونات تسمح للمؤسسات بالحفاظ على مستوى مخزون الأمان لديها.

يسمى هذا النوع من المؤونات مؤونات نظامية، وهي ليست موجهة للهدف الأصلي للمؤونة، بل يتم تشكيلها بناءا على تشريعات جبائية خاصة، و يمكن إعتبارها إعانات جبائية[1] تسددها المؤسسة لاحقا، وتسمح لها برفع قدرتها على التمويل الذاتي.

هناك نوعان أساسيان من المؤونات النظامية:

- مؤونات إرتفاع الأسعار: إثبات تدني قيمة المخزون بسبب إنخفاض السعر هو أمر معترف به، لكنه عندما يرتفع السعر تواجه المؤسسة صعوبات مالية في تجديد مخزوناتها، و بالتالي يصبح من الضروري تشكيل مؤونات لمواجهة هذا المخطر الذي يؤثر على مستوى مخزون الأمان. تسهل هذه المؤونة التمويل الذاتي للمؤسسة، لأن جزءا من الربح، بمقدار حجم الإرتفاع المسجل في الأسعار، لن يخضع للضريبة أثناء تجديد المخزون.
- مؤونات تقلب الأسعار: وهي خاصة بالمؤسسات التي يتمثل نشاطها الأساسي في تحويل المواد الأولية التي يتم إقتناؤها من الأسواق الدولية، وتهدف إلى تغطية تقلبات الأسعار نتيجة تغير الطلب والعرض وليس بسبب تغير سعر الصرف، ويسمح إستعمالها بتسهيل إستيراد هذه المواد.

تسمح المؤونات إذا بتجنيب جزء من الأرباح من الضريبة، و بالتالي ضمان مورد للتمويل الذاتي. كما تسمح كذلك للمؤسسة بإجتياز ظرفية غير مشجعة، أي أنها مؤقتة، وعليه فإن الضريبة غير المدفوعة هي مؤجلة وليست متجنبة.

المطلب الثالث: الأرباح والإحتياطات

بعد أن تسدد المؤسسة الضريبة على أرباح الشركات، تتصرف في الجزء المتاح لها من الأرباح، بتشكيل مختلف الإحتياطات، التوزيع أو إعادة الإستثمار.

I - الأربـــاح

الربح الصافي هو أول مصدر للتمويل الذاتي، وللقانون الجبائي دور مهم في تشجيعه، إما عن طريق تخفيض حجم الإقتطاع من الربح، الإعفاء الجزئي أوالكلي له أوتخفيض معدل الجزء المراد إستثماره.

تحدد الضريبة على أرباح الشركات بإخضاع الوعاء الضريبي إلى أحد المعدلات المذكورة في المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمصنفة في ثلاث مجموعات:
معدل عادي، معدل مخفض ومعدلات خاصة تختص بالإقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات والتي لا تمثل عبءا على المؤسسة بل تقتطعها لفائدة الخزينة العمومية.

[1] - Patrick SERLOOTEN, **Fiscalité du financement des entreprises,** Paris : ECONOMICA, mai 1994,Page 35 .

بالأساس إلى تشجيع المؤسسة على الإستثمار، ويجب أن تبقى ضمن هذا الحساب إلى أن يتم تحقيق الهدف الأساسي منها.

إذا رغبت المؤسسة في توزيع هذا الإحتياطي على شكل أرباح أوتسجيلها ضمن الإحتياطي القانوني، عليها تسديد ض.أ.ش المكملة، ولن تستطيع تفادي هذا التسديد إلا عند رسملة هذه الإحتياطات بضمها إلى رأس المال.

نلاحظ إذا أن الإحتياطات النظامية تساهم بشكل فعال في التمويل الذاتي وتمثل أحد أشكال التحفيز الجبائي له.

المبحث الثاني: النظام الجبائي للأموال الخاصة

يعرف المخطط المحاسبي الوطني الأموال الخاصة بأنها وسائل التمويل التي ساهم بها صاحب أوأصحاب المؤسسة. و يمكن إستخلاص المميزات التالية:

- الأموال الخاصة، هي مصدر مالي موضوع تحت تصرف المؤسسة؛

- هي موضوعة تحت تصرفها من طرف المالك الوحيد أومجموعة المساهمين، وعليه فإن المصادر المالية الأخرى المقدمة أو المتروكة من غير المساهمين لا تدخل في عداد الأموال الخاصة؛

- المصادر المالية موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وليست مؤقتة، و بالتالي فهي تعود إلى المالكين في حال توقيف النشاط أو حل المؤسسة؛

- هذه المصادر المالية، إما أن تكون مقدمة أو متروكة. يقصد بالمصادر المقدمة، تلك القيم التي تمثل المساهمات العينية أوالنقدية التي تدخل ضمن الذمة المالية للمؤسسة؛ أما المتروكة فهي القيم التي تتولد من نشاط المؤسسة، والتي من المفروض أن تكون للمالك أو المساهمين، ولكن يبقى جزء منها تحت تصرف المؤسسة كالأرباح وفائض قيمة التنازل عن الإستثمارات.

لكن هناك حسابين في مدونة حسابات المخطط الوطني للمحاسبة، ضمن الأموال الخاصة وهما: الحساب 14 الإعانات والحساب 15 فارق إعادة التقييم. هاذين الحسابين يزيدان من حجم الأموال الخاصة لكن لا تنطبق عليهما مميزات الأموال الخاصة المذكورة أعلاه.

إعانات الإستثمار وفارق إعادة التقييم هي مصادر تمويل مقدمة (الإعانات) أومتروكة (فارق إعادة التقييم) بصفة مؤقتة (لأن رصيدهما سيصبح معدوما بعد فترة) تحت تصرف المؤسسة من غير المساهمين (الجهة المقدمة للإعانة والدولة التي سمحت بإعادة التقييم).

بعد أن تطرقنا في الفصل الثاني إلى النظام الجبائي الذي يحكم تكوين رأس المال عند تأسيس الشركة و الرفع منه، سنتطرق في هذا المبحث إلى النظام الجبائي الذي يحكم الإعانات بصفة عامة (بما فيها إعانات الإستثمار) وفارق إعادة التقييم، وسندرك بوضوح مدى تأثير القانون الجبائي على القانون المحاسبي من خلال المعالجة المحاسبية الخاصة لهاذين الحسابين.

المطلب الأول: الإعانـــات

يمكن للمؤسسة الإستفادة من أموال هامة مقدمة من طرف السلطات العمومية والتي تهدف من خلالها إلى تشجيع بعض النشاطات الإقتصادية في مناطق خاصة أوتطبيق سياسة إجتماعية معينة كالحد من البطالة.

تكمل هذه الأموال المصادر الخاصة للمؤسسة، لأنها ليست دينا؛ كما تزيد هذه المساعدات، والتي هي بدون مقابل مالي، من ثراء المؤسسة.

I – أصناف الإعانات

1- إعانات الإستغلال

هي إعانات تستفيد منها المؤسسة من أجل تعويض عدم كفاية بعض نواتج الإستغلال أو لمواجهة بعض أعبائه، وتسجل مثلها مثل النواتج العادية للإستغلال في نفس الدورة التي منحت فيها بشرط أن تكون مؤكدة الوقوع في نهاية الدورة.

2- إعانات الإستثمار

و تسمى إعانات التجهيز، وهي موجهة لحيازة أوإنشاء أصول ثابتة أو لتمويل نشاطات طويلة الأجل. تختلف معالجتها المحاسبية بالنظر إلى الجهة المانحة، فإذا كانت مقدمة من طرف الوصاية التي تتبعها المؤسسة، فهي مساهمة إضافية تسجل ضمن الأموال الجماعية (الحساب 10)؛ أما إذا كانت مقدمة من هيئة أخرى، فيتم تسجيلها ضمن إعانات الإستثمار (الحساب 14).

II – القواعد الجبائية المطبقة على الإعانات

بما أنها تزيد من صافي الأصول، فإن الإعانات تشكل كقاعدة عامة أحد عناصر النتيجة الخاضعة للدورة التي يتم فيها الحصول عليها. لكن المادة 144 من ق.ض.م.ر.م تخالف هذه القاعدة من خلال تأسيسها لإخضاع مجدول زمنيا للإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات العمومية.

1- التصنيف الجبائي للإعانات

تصنف الإعانات جبائيا تبعا لنظام إخضاعها للضريبة وليس تبعا لهدفها. وعليه، فهي تصنف إلى إعانات خاضعة فورا و إعانات مجدولة الإخضاع.

- الإعانات الخاضعة فورا: وهي بالأساس إعانات الإستغلال، ويتم إدماجها في نتيجة نفس السنة التي فيها الحصول عليها سواء كانت إعانات نهائية أو سيتم تسديدها في فترة لاحقة من طرف المؤسسة؛
- الإعانات مجدولة الإخضاع: يمكن أن تدمج ضمن النتيجة الجبائية على عدة سنوات. تنص المادة 144 من ق.ض.م.ر.م على أن إعانات التجهيز المقدمة للمؤسسات من طرف الدولة أوالجماعات العمومية، لا تدخل ضمن نتيجة الدورة عند الحصول عليها[1]، بل ستكون موضوع إخضاع مجدول. مثل هذا النظام هو الذي يطبق على إعانات الإستثمار.

1- تاريخ الحصول على الإعانة هو نفسه تاريخ إصدار قرار تقديم الإعانة من طرف الجهة المانحة، هذا القرار يكسب الإعانة صفة التحقق في حصولها و في قيمتها .

2- طرق الإخضاع المجدول

يختلف شكل الجدولة تبعا لكون الإعانة موجهة لحيازة أو إنشاء أصل ثابت قابل للإهتلاك أو غير قابل لذلك.

2-1- الأصول القابلة للإهتلاك

حسب المادة 144من ق.ض.م.ر.م، فإنه في حالة ما إذا كانت الإعانة موجهة لحيازة أو إنشاء إستثمار قابل للإهتلاك، فإن الإعانة تحسب ضمن الربح الخاضع للضريبة على الأرباح بنفس قيمة إقساط الإهتلاك المحسوبة نهاية كل سنة على هذه الأصول. في نهاية عمر الأصل تكون الإعانة قد إختفت من حسابات الخصوم[1]. ولذا، كانت إعانات الإستثمار أموالا خاصة موضوعة تحت تصرف المؤسسة بشكل مؤقت.

لم يشر ق.ض.م.ر.م إلى الحالة التي تمول فيها الإعانة جزءا من تكلفة الإستثمار. حسب التشريع الفرنسي، فإن معدل دمج الإعانة ضمن الربح الخاضع هو نفسه معدل الإهتلاك المحسوب نهاية كل سنة. وعليه، تتم جدولة إخضاع الإعانة على طول عمر الأصل الثابت الذي مولت الإعانة جزءا فقط من تكلفة حيازته أو إنجازه.

2-2- الأصول الثابتة غير القابلة للإهتلاك

حسب أحكام نفس المادة، تدمج الإعانات التي مولت حيازة أو إنشاء أصل ثابت غير قابل للإهتلاك (براءات الإختراع، حقوق الملكية الفكرية)، في حساب النتائج سنويا بمبلغ يحسب تبعا لمدة عدم قابلية الأصل للتحويل (Inaliénabilité) التي ينص عيها عقد الإعانة. إذا لم تشر مواد العقد إلى هذه المدة، تدمج الإعانة في الربح الخاضع بأقساط متساوية طيلة العشر سنوات التي تلي سنة الحصول على الإعانة.

3- التنازل على الأصول الثابتة الممولة بإعانات

في حالة التنازل عن الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك أو غير القابلة له والممولة بإعانات تدخل ضمن نطاق الإخضاع المجدول، فإنه يتم إنقاص مبلغ الإعانة الذي لم يدمج بعد في الأرباح من القيمة المحاسبية الباقية للأصل عند حساب فائض أو نقص القيمة. يؤدي مثل هذا الإجراء إلى الرفع من فائض القيمة بمقدار الإعانة غير المدمجة، كما أنه سيخفض من نقص القيمة بمقدارها أيضا، مما يعني أن أثر هذا الأخير على خفض الأرباح يكون أقل، وفي كلتا الحالتين تكون الإعانة قد خضعت كلها إلى الضريبة على الأرباح.

يعالج التشريع الجبائي الفرنسي موضوع التنازل بطريقة مخالفة، حيث يتم إخضاع رصيد الإعانة للضريبة في السنة التي تمت فيها عملية التنازل دون أن يتم التأثير على القيمة المحاسبية الباقية للأصل المتنازل عنه.

---

[1]- إختفاء الحساب 14 يعني ترصيده بجعل حسابه الفرعي 147 (إعانات إستثمار مسجلة كإيرادات إستثنائية) مدينا كل سنة بحجم أقساط الإهتلاك السنوية، بعد أن كان الحساب الفرعي 141 إستقبل دائنا حجم الإعانة كلها بتاريخ تحصيلها .

المطلب الثاني: إعادة تقييم الميزانية

تسمح إعادة تقييم الميزانية بتجاوز أثر مبدأ التكلفة التاريخية والذي يقضي بتسجيل الإستثمارات في الأصول بتكلفة دخولها ضمن ممتلكات المؤسسة.

I – مفهوم إعادة التقييم

إعادة التقييم هي عملية منظمة قانونا، تسمح بإبدال القيمة الأصلية أو المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية عند تاريخ معين. تؤدي إعادة التقييم إلى تحديث القيمة المحاسبية للأصول الثابتة للمؤسسة من أجل الأخذ بالإعتبار تغير قيمتها الناتج عن التضخم وإنخفاض قيمة العملة. تضمن إعادة التقييم صدق الميزانية من خلال سماحها بإقتراب القيمة المحاسبية من القيمة الحقيقية[1]، حيث يشكل الفرق الإيجابي بين القيمتين فائض إعادة التقييم.

1- إعادة التقييم في التشريع الجزائري

التدهور الكبير لقيمة الدينار الجزائري في فترة التسعينات، دفع إلى القيام بثلاث عمليات لإعادة التقييم سمحت للمؤسسات بالتخفيف من الإختلال المالي الذي كانت تعاني منه.

- إعادة تقييم لسنة 1990م: تمت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 103-90 المؤرخ في27 مارس 1990م. مست هذه العملية الإستثمارات القابلة للإهتلاك والمسجلة في الميزانية حتى تاريخ 31 ديسمبر 1987م والتي يتوقع أن تبقى في الخدمة على الأقل بعد ثلاث سنوات من هذا التاريخ.

- إعادة التقييم لسنة 1993م: تمت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 250-93 المؤرخ في24 أكتوبر 1993م. مست هذه العملية الإستثمارات القابلة للإهتلاك والتي تظهر في الميزانية الختامية لسنة 1991م والتي يتوقع أن تبقى تحت الخدمة لثلاث سنوات على الأقل. هذه العملية فرقت بين التجهيزات والمباني، الأمر الذي لم يكن في إعادة التقييم السابقة.

- إعادة التقييم لسنة 1996م: تمت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 336-96 المؤرخ في12 أكتوبر 1996م، سمحت بإعادة تصحيح قيم الإستثمارات لتعكس بصورة أفضل قيمتها الحقيقية وكذلك لتحسين الوضعية المالية للمؤسسات.

2- مجال تطبيق إعادة التقييم

تخص إعادة التقييم بالأساس الإستثمارات المادية المهتلكة كليا أوجزئيا، والتي من المتوقع أن تستغل لمدة لا تقل عن ثلاثة سنوات من تاريخ إعادة التقييم. ومن الطبيعي أن إعادة تقييم الإستثمارات المادية هي الوحيدة التي لها أثر على التدفق النقدي للمؤسسات[2]، وبالتالي التحسين من وضعيتها المالية والتخفيف من العجز الهيكلي الذي تعاني منه أغلب المؤسسات العمومية، خاصة وأن هذه الأخيرة كانت ولا تزال مقبلة على عملية خوصصة ربما تجعلها إعادة التقييم أكثر جاذبية للمستثمرين.

---

[1] - Patrick SERLOOTEN, op-cit, Page 28 .
[2] - Abdellah BOUGHABA, op-cit, Page 181 .

II – أهداف إعادة التقييم

هناك هدفان أساسيان لعملية إعادة التقييم: الأول إعلامي، والثاني إقتصادي مالي[1].

يتمثل الهدف الإعلامي في الوصول بالميزانية إلى شكل تعكس فيه القيمة الحقيقية للمؤسسة. تسمح إعادة التقييم بإحترام مبدأ الصورة الوفية الذي يشجع تفوق الحقيقة على التسجيلات المحاسبية بالتكلفة التاريخية من أجل إعطاء معلومة موضوعية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

يتجلى الهدف الإقتصادي المالي في:

- الرفع من مستوى الأموال الخاصة للمؤسسة بمقدار فائض إعادة التقييم؛
- الرفع من موارد التمويل الذاتي عن طريق أقساط الإهتلاك الإضافية الناتجة عن حساب الإهتلاك تبعا لقيمة محاسبية أكبر، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بالإستفادة من الإقتصاد في الضريبة، وبالتالي تدعيم أموالها الخاصة؛
- فهم وإدراك أكبر لحسابات المردودية للمؤسسة من خلال تصحيح تكاليف الإنتاج بدمج تكلفة الإهتلاكات الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم.

III – النظام الجبائي لفائض إعادة التقييم

حسب المرسومين التنفيذيين رقم 103–90 و 250–93 المشار إليهما أعلاه، فإن فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم يوجه إلى: الدمج في رأس المال أو لتغطية خسائر سابقة، و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يوزع على الشركاء لأنه لا يمثل فائض قيمة حقيقي؛ وعليه، تم إعفاؤه من الضريبة على الأرباح و يسجل ضمن إحتياطي خاص في الخصوم.

أدخلت المادة 107 من قانون المالية لسنة 1996م مبدأ "الحياد الجبائي لفائض القيمة" الذي يقضي بمنع أي تخصيص لفائض إعادة التقييم (رصيد الحساب 15). يدمج هذا الأخير سنويا في نتيجة المؤسسة كإيراد إستثنائي بقيمة مساوية للإهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة تقييم الأصول، إلى أن يتم ترصيد الحساب عند نهاية عمر الإستثمار.

تطرقنا إلى أثر هذا التغيير للمعالجة الجبائية لفائض إعادة التقييم على التمويل الذاتي في المبحث السابق، أما آثاره على الأموال الخاصة للمؤسسة فيتمثل في كون فائض إعادة التقييم مصدر تمويل مؤقت، ولن تستطيع المؤسسة الإستفادة منه بشكل دائم بدمجه في رأسمالها.

[1] - Ibid, Page 182 .

المبحث الثالث: النظام الجبائي للإقتراض

إضافة إلى أموالها الخاصة، أمام المؤسسة مصدر آخر لتمويل إحتياجاتها المالية المختلفة. هذا المصدر خارجي ويتمثل في الإقتراض. هناك ثلاث أشكال أساسية للإقتراض: القروض البنكية، القروض السندية والحسابات الجارية للشركاء.

لن نتطرق إلى خصائص وأشكال إحتياج التمويل التي يلبيها كل من هذه القروض، بحيث نكتفي فقط بالجانب الجبائي لهذه العملية التي تكتسي أهمية كبيرة بالنظر إلى قابلية المصاريف المالية للخصم إضافة إلى أثر الرافعة المالية.

المطلب الأول: القرض البنـــكي والسنـــدي

من الناحية الجبائية، تتميز عمليات الإقتراض بشكل عام بقابلية المصاريف المالية للخصم من الربح الخاضع، أي أنها تعد من بين أعباء الإستغلال.

I – المعالجة الجبائية للقرض البنكي

1- شروط خصم الفوائد

حتى تكون الفوائد قابلة للخصم، فإن هناك شروطا يجب أن تتوفر في كل من القرض موضوع التعاقد والعبء المالي الناتج عنه[1].

1-1- الشروط المتعلقة بالقرض

حتى تكون الأعباء المالية الناتجة عن القرض قابلة للخصم، يجب أن يستوفي القرض ثلاث شروط أساسية: أن يكون متعاقدا عليه مع طرف آخر، يستعمل لصالح المؤسسة وأن يكون حقيقيا ومثبتا.

- التعاقد مع طرف آخر: بما أن شركات الأموال (وحتى شركات الأشخاص) تتمتع بالشخصية القانونية، فإنها مؤهلة للتعاقد مع مختلف الهيئات أوالأشخاص من أجل الإقتراض، حتى ولوكانوا مساهمين في المؤسسة، ما دام كل منها يتمتع بشخصية قانونية مستقلة.
- إستعمال القرض في فائدة المؤسسة: الأموال المقترضة يجب أن تستعمل لتلبية إحتياجات المؤسسة، أي يجب أن تتماشى والتسيير العادي لها. لا يحق لإدارة الضرائب التدخل في السياسة التمويلية للمؤسسة ولا في إختيارها بين مختلف القروض المتاحة ما دامت موجهة لخدمة أهداف المؤسسة؛ لكن، من حقها التأكد من أن هذه الأموال لم توجه لخدمة مصالح شخصية للشركاء. فإذا قامت المؤسسة بإقتراض مبالغ مالية من أجل إقراضها للشركاء بدون فوائد، فإن الأعباء المالية الناتجة عن مثل هذه العملية غير قابلة للخصم.
- إثبات حقيقة الدين: إثبات حقيقة الدين يتماشى مع المبدأ العام الذي يحكم خصم المصاريف، والذي يفرض إثبات حقيقة هذه المصاريف بتوفير الوثائق المبررة لها. يسمح هذا الشرط بتفادي توزيع الأرباح على المساهمين تحت شكل فوائد على قروض وهمية.

[1] - Patrick SERLOOTEN, op-cit, Pages 41-45 .

1-2- الشروط الخاصة بالعبء المالي الناتج عن القرض

حتى تستطيع المؤسسة خصم المبالغ المالية التي تسددها بموجب عقد إقتراض، يجب أن يستوفي العبء المالي شرطين:

- أن تكون لديه خصائص الفائدة، أي أن يكون مقابلا ومكافأة للأصول المستأجرة. وعليه، فإن أقساط تسديد القرض ليست عبئا قابلا للخصم؛
- أن تخصم الفائدة من السنة الخاصة بها. فإذا لم تستحق الدفع في نهاية الدورة يمكن أن تسجل كمؤونة لعبء يسدد لاحقا. إذا تم تسديد الفوائد بتسبيق، فإنها لا تخصم كلها من نتائج السنة التي تم فيها التسديد بل توزع على السنوات التي أستحقت بموجبها.

فيما يخص عمليات الإقتراض من خارج الوطن والتي تقوم بها المؤسسات الجزائرية، يشترط المشرع، من خلال المادة 141-01 من ق.ض.م.ر.م، لقابلية خصم الأعباء المالية أن تتم عملية تحويلها للمقرض بناءا على موافقة ممنوحة من السلطات المالية المختصة.

2- كفالة الديون (Le cautionnement des dettes)

الكفالة هي أحد الضمانات التي تقدمها المؤسسة لمقرضيها، حيث يتعهد طرف ثالث من خلال عقد كفالة بتسديد الدين على المدين (المؤسسة) في حالة عدم وفائه بإلتزاماته إتجاه دائنه.

الكفالة عادة ما يقدمها البنك خدمة لزبائنه، و قد تم التطرق إلى السندات المكفولة والتي هي بمثابة دين على المؤسسة إتجاه الخزينة العمومية يضمنه البنك. وعليه، فإن الكفالات هي من بين المصاريف المالية القابلة للخصم.

في حالة ما إذا قامت المؤسسة بكفالة دين مؤسسة أخرى، فإن الأعباء الناتجة عن الإلتزام بالكفالة لا تكون قابلة للخصم إلا في حالة كون هذه الإلتزام لا يضر بمصالح المؤسسة. تجدر الإشارة إلى أنه حتى لو كان الإلتزام بالكفالة هو من بين الأفعال العادية في التسيير، إلا أن العبء الناتج عنه ليس قابلا للخصم في جميع الأحوال، إذ يجب على المؤسسة أن تسجل مقابل هذا العبء حقا على المؤسسة المكفولة (ضمن حسابات الأصول) يمكنها من تشكيل المؤونة في حالة تشككها في تحصيل هذا الحق.

II - النظام الجبائي للقرض السندي (Emprunt obligataire)

القرض السندي هو قرض طويل الأجل تقوم به شركات الأسهم[1] من خلال طرح سندات إستحقاق يكتتب فيها الجمهور ومختلف الهيئات مقابل حصولهم على فوائد ومكافآت متعددة. تتحمل المؤسسة نتيجة هذه العملية أعباءا مالية متعددة تتمثل في مصاريف طبع السندات وأتعاب الوسطاء الماليين، الذين يتولون و يسيرون عملية الإكتتاب في هذه السندات.

السندات أنواع كثيرة ولها عدة طرق في تحديد سعر الفائدة عليها وتسديدها. لن نتطرق إلى هذه الأنواع والطرق، وسنكتفي بتعريف بعض المصطلحات التي تستعمل عادة عند الحديث عن السندات والتي تفيد في حساب أعبائها المالية.

---

[1] - حسب المادة 715 مكرر 82 فإنه لا يسمح بإصدار سندات الإستحقاق إلا لشركات المساهمة الموجودة منذ أكثر من سنتين و التي أعدت موازنتين صادق عليهما المساهمون بصفة منتظمة، و التي يكون رأسمالها مسددا بكامله. الفقرة الثانية و الثالثة من نفس المادة تنص على بعض الإستثناءات لهذا الشرط.

- القيمة الإسمية للسند: وهي حاصل قسمة حجم القرض على عدد السندات المطروحة للإكتتاب بمناسبة هذا القرض.
- سعر الإصدار: وهوالسعر الذي يدفعه المكتتبون. في بعض الأحيان يكون أقل من القيمة الاسمية للسند وهذا بهدف جذب الجمهور. الفرق بين القيمة الإسمية وسعر الإصدار يسمى "علاوة الإصدار" (Prime d'émission).
- سعر التسديد (Prix de remboursement): وهي القيمة التي يدفعها المقترض مقابل كل سند عند التسديد. يكون سعر التسديد في بعض الأحيان أكبر من القيمة الإسمية للسند والفرق بينهما يسمى "علاوة التسديد" (Prime de remboursement).

1- إخضاع مداخيل السندات

حسب المادة 55 من ق.ض.م.ر.م، تصنف فوائد السندات ضمن "مداخيل الديون، الودائع والكفالات". وعليه، يجب على المؤسسة التي تدفع: فوائد، علاوات الإصدار والتسديد لأصحاب السندات، أن تقوم بإقتطاع ضريبة على القيمة الخام لهذه المداخيل لصالح الخزينة العمومية. حددت المادة 150 من نفس القانون معدل الإقتطاع بـــ 10%.

2- خصم الفوائد و الأعباء المالية

تتحمل المؤسسة المصدرة للسندات نوعين من الأعباء:

- الفوائد: وهي قابلة للخصم طبقا للشروط التي يخضع لها أي قرض. عند توفر هذه الشروط، تخصم في السنة التي نشأت أو أستحقت فيها؛
- المصاريف الملحقة: تتمثل فيها مصاريف إشهار وإصدار السندات، وهي تصنف ضمن المصاريف الإعدادية مثلها مثل مصاريف رفع رأس المال. للمؤسسة الخيار في خصمها جملة واحدة في السنة التي تم فيها الإلتزام أو أن تهتلك على خمس سنوات.

3- خصم علاوات الإصدار والتسديد

هناك بعض القروض السندية لا تدفع فيها المؤسسة فوائد، بل تتم مكافأة صاحب السند بالفرق الموجب بين سعر التسديد وسعر الإكتتاب، أي يتحصل حامل السند على فائض قيمة. مثل هذا الإختيار مفيد للمؤسسة من خلال تحسين المردودية المالية للقرض، وبالنظر إلى الوضعية الجبائية الناشئة حيث بإمكانها خصم هذه المكافآت.

يسمى هذا النوع من السندات "السندات بعلاوة" (Obligation à prime)، وهي على ثلاث أنواع:

- سندات تطرح للإكتتاب بسعر أقل من القيمة الإسمية، و تسدد بهذه القيمة. الفرق يمثل علاوة الإصدار؛
- سندات تطرح للإكتتاب بالقيمة الإسمية وتسدد بسعر أعلى منها. الفرق يسمى علاوة تسديد؛
- سندات تطرح للإكتتاب بأقل من قيمتها الإسمية وتسدد بسعر أكبر منها. فهي إذا "سندات بعلاوة مزدوجة" (Obligations à double prime).

مهما كان نوع العلاوة فهي تعتبر عبءا قابلا للخصم من أرباح المؤسسة.

المطلب الثاني: الحسابات الجارية للشركاء

حتى تستطيع المؤسسة تلبية إحتياجاتها المالية، يقوم الشركاء في المؤسسة بمنحها سلف أو تسبيقات بدلا من رفع رأس المال. تتم هذه السلف والتسبيقات إما بدفع مبالغ توضع في حسابات المؤسسة، أوبترك مبالغ تحت تصرفها تعود إليهم على شكل مكافآت أو أرباح موزعة. تترتب على هذه المبالغ فوائد قابلة للخصم تحت شروط سيتم التطرق لها لاحقا.

I – أهمية الحسابات الجارية للشركاء

أكثر الوضعيات التي يتم اللجوء فيها إلى هذه الطريقة في التمويل، هي عندما تكون خزينة المؤسسة تعاني من صعوبات، فيلجأ إلى الشركاء نتيجة سرعة الحصول على الإعتمادات المالية. تختلف هذه العملية عن الرفع من رأس المال في النقاط التالية:

- سرعة التنفيذ نظرا لبساطة الإجراءات. فالرفع من رأس المال يتطلب إنعقاد الجمعية العامة، تعديل القانون الأساسي وكل إجراءات الإشهار، بينما التسبيق في الحسابات الجارية للشركاء يتفادى كل هذه الإجراءات؛
- إمكانية سحب الأموال المسبقة في أي وقت، الأمر الذي لا يمكن فعله مع حصص المساهمة في رأس المال. تنعدم هذه الإمكانية عندما تكون هناك إتفاقية لتجميد أموال الحسابات الجارية للشركاء. يتعهد الشريك من خلال هذه الإتفاقية بعدم سحب أمواله التي أصبحت بمثابة ضمان تقدمه المؤسسة للحصول على إعتمادات بنكية. تحدد إتفاقية تجميد الحسابات الجارية للشركاء حجم ومدة الرصيد المجمد والذي من الممكن الرفع منه تبعا للإحتياجات المالية للمؤسسة[1]؛
- الميزة الجبائيه للحسابات الجارية والمتمثلة في قابلية الفوائد المد فوعه للشركاء للخصم.

بالرغم من هذه الإيجابيات، إلا أن هناك بعض السلبيات لمثل هذه الطريقة في التمويل، والمتمثلة في الإختلال المالي الذي قد ينتج عن كثرة اللجوء إليها، الأمر الذي قد يؤدي إلى بقاء رأس مال الشركات منخفضا.

II– شروط خصم الفوائد المدفوعة للشركاء

إن حجم الفوائد المدفوعة للشركاء مقابل السلف أوالتسبيقات التي يقدمونها للمؤسسه قابلة للخصم في حدود معينة حتى ولو كانت هذه السلف والتسبيقات تستعمل لصالح المؤسسة وضمن التسيير العادي لها.

الجدير بالذكر أن التشريع الجبائي الجزائري لا يعالج هذا الموضوع، لذا سنتطرق إلى الشروط التي يضعها المشرع الفرنسي حتى تكون هذه الفوائد قابلة للخصم من أرباح المؤسسة. تتعلق هذه الشروط بـــ: التسديد الكلي لرأس المال، معدل الفائدة المطبق وحجم التسبيقات[2].

1– التسديد الكلي لرأس المال

الفوائد المحسوبة على سلف وتسبيقات الشركاء غير قابلة للخصم من أرباح الشركة إذا لم يتم التسديد الكلي لرأس المال.

---

[1] - George DEPALLENS et Jean-Pierre JOBARD, op-cit, Pages 706-707
[2] - Patrick SERLOOTEN, op-cit, Pages 56-58

يهدف هذا الشرط إلى تفادي النية السيئة التي قد تكون لدى الشركاء، إذ قد يقومون بإقراض المؤسسة للحصول على فوائد تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، وبالتالي تكون أحد أشكال التهرب الضريبي. إذا، وبدلا من أن تلجأ إلى الإقتراض من شركائها وبمقابل، يجب على المؤسسة أن تحث مالكيها على دفع مساهماتهم في رأس المال، مما يسمح لها بالحصول على مصدر تمويل بدون أعباء مالية.

2- حجم الفوائـــد

تبعا لمبدأ الحرية في التسيير، فإنه من حق المؤسسة اللجوء إلى الإستدانه من شركائها بالحجم وبالطريقة التي تراها مناسبة لإحتياجاتها. لكن، يمكن لإدارة الضرائب النظر في حجم الفوائد المدفوعه للشركاء إذا تبين لها أن معدل الفائدة المطبق أكبر من معدل الفائدة المرجعي.

في فرنسا، سعر الفائدة المرجعي هوالمتوسط السنوي للمتوسطات الثلاثية الفعلية لمعدلات الفائدة التي تطبقها مؤسسات الإقراض على القروض ذات سعر فائدة متغير وبمدة تفوق السنتين. هذه المعدلات الثلاثية يحسبها بنك فرنسا وتنشر في الجريدة الرسمية[1]. لا يحسب حجم الفوائد على إجمالي تسبيقات الشركاء، بل يحدد لكل شريك على حدة.

3- تحديد حجم تسبيقات الشركاء المسيرين (Les associés dirigeants)

الشركاء المسيرون هم أولائك المعينون (من الجمعية العامة مثلا) لتسيير المؤسسة، أوالذين تفوق مساهماتهم 50% من رأس المال، الأمر الذي يسمح لهم بالتأثير في تسيير المؤسسة حتى ولو أنهم ليسوا المسيرين فعلا لها.

تفاديا لإستغلال هؤلاء الشركاء لمركزهم، بالقيام بتسبيقات كبيرة في حساباتهم الجارية، تم ربط قابلية الفوائد على هذه التسبيقات للخصم بسقف أقصى يحدد بنسبة من رأس المال[2].

حسب التشريع الفرنسي، فإن الفوائد قابلة للخصم في حدود التسبيقات التي لا يفوق حجمها 150% من رأس مال الشركة[3]. بينما في تونس تبلغ هذه النسبة 50%. وعليه، فإن الفوائد المستحقة على التسبيقات الإضافية (أي الفرق بين الحجم الفعلي للتسبيقات والحد القانوني الأقصى لها) غير قابلة للخصم من أرباح المؤسسة. يحسب هذا الحد الأقصى على إجمالي تسبيقات الشركاء المسيرين أوأصحاب الأغلبية (Majoritaire)، وليس لكل واحد منهم على حدة.

المطلب الثالث: أطروحة مودغلياني وميلر (La thèse de Modigliani et Miller)

في مقال لهما نشر سنة 1963م في The Americain Economic Review، أكد كل من Franco Modigliani و Merton Miller على أهمية الإقتراض في تمويل المؤسسة، نظرا لقابلية الأعباء المالية الناتجة عنه للخصم.

---

[1] - George DEPALLENS et Jean-Pierre JOBARD, op-cit, Page 708

2- رأس المال الذي يحسب به هذا السقف هورأس المال الإجتماعي منقوصا منه كل الخسائر والأرباح والإحتياطات بمختلف أنواعها والمسجلة في الميزانية.

[3] - Patrick SERLOOTEN, op-cit, Page 58

I – منهج الدراسة

تمثلت المنهجية المتبعة للبرهان على صحة هذه الأطروحة في الخطوات التالية:

- حساب قيمة (La valeur) مؤسسة دون الأخذ في الإعتبار القروض، وذلك برسملة (Capitalisation) نتيجة الإستغلال بنفس معدل رسملة الأموال الخاصة لمؤسسة غير مستدينة؛
- تصحح قيمة المؤسسة المستدينة بإضافة "قيمة رسملة الإقتصاد في الضريبة" (La valeur de la capitalisation de l'économie d'impôt) الناشئ عن قابلية الأعباء المالية للخصم.

II – النتيجـــة

يبطل الأخذ في الحسبان أثر الضريبة فرضية حياد طريقة التمويل في تحديد قيمة المؤسسة[1]. الإقتصاد في الضريبة الناتج عن قابلية الأعباء المالية للإقتراض للخصم، يجعل قيمة المؤسسة المستدينة أكبر من قيمة تلك التي لا تستدين.

وعليه، فإن الهيكل المالي الأمثل يقع عند أكبر قدر من الإقتراض حتى تتمكن المؤسسة من الإستفادة بأكبر قدر ممكن من الإقتصاد في الضريبة، حيث أن حجم هذا الأخير هوالذي يرفع من قيمة المؤسسة و ليس حجم الديون أوحجم الأعباء المالية الناتجة عنها[2].

III – حدود الأطروحـــة

هناك بعض الحدود تجعل من هذه الأطروحة صعبة التحقق في جميع الحالات[3]:

- تكلفة الإقتراض ليست نفسها لجميع المؤسسات، حيث أنه في أغلب الأحيان ما يكون معدل الفائده المحسوب يتوقف على حجم المؤسسة و درجة ملاءتها؛
- لا يمكن إستبعاد مخطر التوقف عن الدفع عند التحليل. فالإقتراض قبل أن يكون مصدرا لإقتصاد الضريبة، فهو ينتج أعباء مالية على المؤسسة تسديدها. اللجوء بشكل كبير إلى الإستدانة هو مصدر لمخطر التوقف عن الدفع، خاصة وأن خزينة المؤسسه ليست دوما على إستعداد لتحمل تسديد الأعباء المالية. إذا، لا بد من الربط بين المردودية والمخطر.

المطلب الرابع: القرض الإيجاري

القرض الإيجاري[4] بديل عن الشكل التقليدي للإقتراض، ويسمح للمؤسسة بالحصول على سلعة (Un bien) دون أن تلجأ للإقتراض أو الدفع من أموالها الخاصة لشرائها. إذا، بدلا من الشراء، يمكن للمؤسسة إستئجار سلعة بعقد إيجار بسيط (Contrat de location simple)، أوعقد إيجار مع التعهد بالشراء أو البيع (Contrat de location avec promesse d'achat ou de vente).

---

[1]- في مقال لهما نشر سنة 1958 م، أشار الباحثان إلى أنه لا توجد هناك علاقه بين الهيكل المالي للمؤسسة و قيمتها في ظل المنافسة التامة و في غياب الضريبة.

[2] - Jacques TEULIE et Patrick TOPASCALIAN, op-cit, Pages 324-325

[3] - Hervé HUTIN et autres, op-cit, Page 286

[4]- القرض الإيجاري هو تقنيه أنجلو- سكسونية، تم إعتمادها في فرنسا سنة 1960م، وفي تونس سنة 1994م.

تم إعتماد هذا الشكل من التمويل في التشريع الجزائري طبقا للأمر رقم 09-96 المؤرخ في10 جانفي 1996م المتعلق بالإعتماد الإيجاري. المادة الأولى من هذا المرسوم تعرف القرض الإيجاري على أنه "عملية مالية و تجارية:

- يتم تحقيقها من قبل البنوك والمؤسسات المالية أو شركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفة، مع المتعاملين الإقتصاديين الجزائريين أو الأجانب، أشخاصا طبيعيين كانوا أومعنويين تابعين للقانون العام أو الخاص؛

- تكون قائمة على عقد إيجار يمكن أن يتضمن أولا يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر؛

- وتتعلق فقط بقيم منقولة أوغير منقولة ذات الإستعمال المهني أوبالمحلات التجارية أوبمؤسسات حرفية"[1].

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى المعالجة الجبائية لمختلف العمليات التي قد تطرأ على القرض الإيجاري، دون التطرق إلى أهميته، مميزاته و مختلف أشكاله. كما أن الأساس القانوني الذي سنستند إليه سيكون التشريع الفرنسي، مع الإشارة إلى التشريع الجزائري في الجوانب التي ينص عليها؛ السبب في ذلك يعود إلى قلة النصوص التشريعية التي تسير القرض الإيجاري من الناحية الجبائية، والموجوده منها لا تتناول مختلف العمليات المتعلقة به.

I – النظام الجبائي للإيجـــــار

1- خصم قسط الإيجار

السلعة موضوع القرض الإيجاري هي ملك للمؤجر، وبالتالي فهي لا تظهر ضمن أصول المستأجر. أقساط الإيجار التي يدفعها هذا الأخير هي من بين أعباء الإستغلال، فهي إذا تخصم عند تحديد النتيجة الجبائية[2].

حتى تكون أقساط الإيجار قابلة للخصم، يجب أن تحسب وفقا للمدة العادية لإستعمال الإستثمار حتى ولو كانت مدة عقد الإيجار أقل من مدة الإستعمال. مثل هذا الشرط تفرضه إدارة الضرائب حتى تتفادى لجوء المؤسسات من خلال القرض الإيجاري إلى تقصير المدة العادية لإهتلاك الإستثمار[3].

إذا إختارت المؤسسة المستأجرة الشراء عند نهاية مدة عقد القرض الإيجاري، فالأصل أن يكون سعر الشراء هو القيمة المحاسبية الباقية للإستثمار في ميزانية المؤجر. لكن، قد تكون مدة العقد أقل من مدة إستعمال الإستثمار، الأمر الذي يؤدي في نهاية مدة العقد إلى الشراء بسعر أقل بكثير من القيمة الحقيقيه للإستثمار. يمكن في مثل هذه الحالة لإدارة الضرائب تأسيس التعسف في إستعمال الحق، حيث تعتبر أن القرض الإيجاري ما هو في حقيقة الأمر إلا عملية بيع بالتقسيط، وعليه ليس من حق المؤسسة المستأجرة خصم أقساط الإيجار من أرباحها[4].

فيما يخص التسبيق على الإيجار الذي قد يطلبه المؤجر كضمان، فإنه يسجل لدى المستأجر ضمن حسابات الأصول كحق على المؤجر، وبالتالي تكون منعدمة الأثر على نتائج السنة التي تم فيها دفع التسبيق. يخصم هذا الأخير من النتائج عندما يكون بالإمكان تحميله على دين الإيجار المستحق.

---

[1]- أنظر الملحق الرابع لهذا البحث.

[2] - Jack BERTRANDAN et Christine COLLETTE, op-cit, Page 189

[3] - Mustapha CHELALI, op-cit, Page 137

[4] - Armel LIGER, op-cit, Page 192

2- الرسم على القيمة المضافة و حق التسجيل

عمليات القرض الإيجاري للمنقولات تخضع لنظام الإيجار، أي لنظام تقديم الخدمات. لذا، فإن معدل ر.ق.م المطبق هو 17% من قيمة قسط الإيجار. الرسم المدفوع قابل للإسترجاع في حالة ما إذا لم يستثن الإستثمار موضوع العقد من قابلية الإسترجاع.

فيما يخص عقود القرض الإيجاري للمحل التجاري أوالمباني ذات الإستعمال المهني أوالتجاري والتي تكون مدتها محدودة صراحة، فإنها، حسب المادة 222 من قانون التسجيل[1]، تخضع لحق نسبي يقدر بـــ 2% يحسب على أساس الثمن الكلي للإيجار مع إضافة التكاليف. لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الحق عن الحق الثابت المنصوص عليه في المادة 208 من قانون التسجيل والمقدر بـــ 500 دج.

3- الإمتيازات الجبائيـــة

حسب المادة 20 من قانون المالية التكميلي لسنة2001م، تستفيد التجهيزات التي تدخل في إنجاز الإستثمارات من الإمتيازات الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون المتعلق بترقية الإستثمارات عندما تتم حيازتها عن طريق قرض إيجاري مالي مبرم مع مرقي يستفيد هو أيضا من هذه الإمتيازات[2].

II- التنازل عن/ وحيازة عقد القرض الإيجاري

1-التنازل عن عقد القرض الإيجاري

يمكن للمؤسسة المستأجرة، وبعد موافقة المؤجر، أن تتنازل (تحول) عن الإستفادة من العقد لفائدة مؤسسة أخرى. الوضعية الجبائية للمستفيد الجديد لا تختلف عن المستفيد الأول من حيث قابلية ثمن الإيجار للخصم وإمكانية الشراء عند إنتهاء مدة عقد القرض الإيجاري[3].

سعر التنازل هو نفسه فائض القيمة، وتختلف معالجته تبعا لكون عقد القرض الإيجاري يتعلق بمنقول أو بعقار؛ إذا كان عقارا فإنه يتم الفصل بين الأرض والبناء في المعالجة الجبائية لعملية التنازل[4].

حسب المادة 221 من قانون التسجيل[5]، فإن كل تنازل عن حق في الإيجار أو لفائدة وعد بالإيجار يتعلق بكل العقار أو بجزء منه، يخضع لحق تسجيل قدره 5%. إذا لم يشر عقد القرض الإيجاري صراحة إلى سعر التنازل أو إذا كان هذا الأخير يقل عن القيمة التجارية الحقيقيه للحق المتنازل عنه، يحسب هذا حق التسجيل على مقدار المبلغ أوالتعويض المشروط من قبل المتنازل لصالحه أوعلى القيمة التجارية الحقيقية للحق المتنازل عنه.

إذا تعلق التنازل بمنقول، فإنه يخضع لحق تسجيل يقدر بـــ 500دج، طبقا لأحكام المادة 209-01 من قانون التسجيل.

---

[1]- تم تعديل هذه المادة وفقا لأحكام المادة 18 من قانون المالية لسنة 2002م.

2- يمكن الإطلاع على الإطار القانوني الذي يحكم الإستثمار في الجزائر من خلال كتاب م.بودهان، **الأسس و الأطر الجديدة للإستثمار في الجزائر**، الجزائر:الدار الملكية، 2000م .

[3] - Christine COLLETTE, **Gestion fiscale des entreprises**, op-cit, Page 172

[4]- لمزيد من الإطلاع، يمكن الرجوع إلى: Patrick SERLOOTEN, op-cit, Pages 83-85 et **Fiscalité du crédit-bail**, RF Comptable, N° 281, Février 2002.

[5]- تم تعديل هذه المادة وفقا لأحكام المادة 18 من قانون المالية لسنة 2002م.

2- حيازة عقد القرض الإيجاري (Acquisition du contrat du crédit-bail)

يمكن للمؤسسة المستأجرة حيازة (شراء) عقد القرض الإيجاري الذي لايزال ساري المفعول. حسب التشريع الفرنسي، تسجل تكلفة الحيازة ضمن الأصول المعنويه[1] وهي قابلة للإهتلاك. المعالجة الجبائية للإهتلاك تختلف تبعا لكون القرض الإيجاري يتعلق بمنقول أو بعقار.

2-1- المنقولات

يهتلك سعر حيازة الحقوق المتعلقه بالقرض الإيجاري للمنقولات حسب الإهتلاك الثابت المحسوب على المدة العادية لإستعمال الإستثمار إبتداءا من تاريخ الحيازة، دون الأخذ بالإعتبار المدة الباقية لعقد القرض الإيجاري أوالمدة الباقية لإهتلاك الإستثمار حسب مخطط الإهتلاك لدى الجهة المؤجرة[2].

2-2- العقارات

يجب أن توزع تكلفة الحيازة بين الأرض والبناء. نسبة التوزيع هي تلك النسبة الموجودة بين قيمة الأرض وقيمة البناء بتاريخ الحيازة. الجزء الخاص بألأرض غير قابل للإهتلاك، أما الجزء المتعلق بالبناء فهو يخضع للإهتلاك الخطي المحسوب على أساس المدة الباقية للإستعمال بغض النظر عن المدة الباقية لعقد القرض الإيجاري[3].

III – شراء الإستثمار عند إنتهاء مدة العقد

في نهاية مدة الإيجار، للمؤسسة المستأجرة الإختيار بين إرجاع الإستثمار لمالكه أو شرائه بناءا على وعد البيع المنصوص عليه في عقد الإيجار. الإرجاع هو بمثابة توقف عن الإستأجار ولا تترتب عليه أية آثار جبائيه؛ أما إختيار الشراء، فهو عبارة عن عملية شراء بكل آثارها الجبائيه. تختلف هذه الأخيره تبعا لكون عقد الإيجار يختص بمنقول أم بعقار.

1- شراء منقول

عندما يتم الشراء من طرف المستفيد الأول من عقد الإيجار[4]، فإن الإستثمار يسجل ضمن أصول الميزانية بسعر الشراء المنصوص عليه في العقد. هذا السعر يكون خارج ر.ق.م، وعليه فهو يخضع له و يمكن إسترجاعه. الإهتلاك يكون خطيا ولمدة تساوي المدة العادية للإستعمال المقدرة عند تاريخ الشراء.

إذا كان المشتري مؤسسة أخرى غير المستفيد الأول، فإن تكلفة الحيازة تتمثل في سعر التنازل المدفوع للمؤسسة المتنازلة مضافا إليه سعر الشراء المنصوص عليه في عقد القرض الإيجاري. في هذه الحالة، يعتبر الإستثمار مهتلكا بمجموع أقساط الإيجار التي دفعت نظير الإستفادة به[5].

2- العقارات

يساوي سعر حيازة العقارات سعر الشراء المذكور في العقد مضافا إليه:

---

[1]- اعتبرت أصولا معنوية لأن حيازة عقد القرض الإيجاري يترتب عنها إمتلاك حق في الإيجار (Droit au bail) ووعد من طرف واحد بالبيع (Promesse unilatérale de vente)، وهي حقوق ذات طبيعة معنوية (Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Pages . 238-239)

[2] - **Fiscalité du crédit-bail**, op-cit, Page 46

[3] - Ibid, Page 47

2- أشرنا سابقا إلى أن عقد القرض الإيجاري قابل للتحويل و التنازل عنه بموافقة الطرف المؤجر، لذا فإن المستفيدين من نفس عقد القرض الإيجاري قد يكونون أكثر من مؤسسة واحدة، وذلك تبعا لعدد عمليات التحويل المنجزة.

[5] - Patrick SERLOOTEN, op-cit, Pages 85-86

- جزء من أقساط الإيجار المدفوعة سابقا؛
- أقساط الإيجار التي لم تخصمها المؤسسة من أرباحها طوال مدة عقد القرض الإيجاري.

يوزع هذا السعر بين الارض و البناء على النحو التالي:

- سعر الأرض يساوي تكلفة حيازتها التي سجلت بها في ميزانية المؤجر؛
- يمثل الباقي تكلفة حيازة البناء[1].

خلاصة الفصل

وقفنا من خلال هذا الفصل على تأثير النظام الجبائي على مختلف مصادر التمويل للمؤسسة.

فالتمويل الذاتي، والذي يشكل أهم مصدر تحبذه المؤسسة، يتأثر بشكل كبير بالنظام الجبائي للإهتلاكات والمؤونات وبمعدلات الضريبة على الأرباح، بالإضافة على سياسة توزيع الأرباح التي تنتهجها المؤسسة. يشجع المشرع الجبائي الجزائري التمويل الذاتي من خلال المعدل المخفض للضريبة على الأرباح المراد إعادة إستثمارها، كما أنه يعفي فائض التنازل من هذه الضريبة إذا كان موجها للغرض نفسه. يفسر هذا التشجيع للتمويل الذاتي، بعدم كفاءة النظام المصرفي الجزائري في توفير التمويل اللازم للمؤسسات، وعليه وجب على المؤسسة العتماد على مصادرها الذاتية في التمويل.

إن قابلية الأعباء المالية الناتجة عن الإقتراض للخصم، يجعل من هذا المورد المالي مهما لزيادة قيمة المؤسسة نتيجة إقتصاد الضريبة الناتج عن خصم هذه الأعباء، ونتيجة لأثر الرافعة المالية. لكن، وبالرغم من هذه الإيجابيات، تفضل المؤسسة عدم اللجوء إلى الإستدانة حفاظا على إستقلاليتها المالية، هذا إذا إفترضنا سهولة الحصول على القروض، الأمر الذي لا ينطبق على المؤسسات الجزائرية التي تجد صعوبات كبيرة في الحصول عليها نتيجة وضعها المالي الصعب ونتيجة عجز النظام المصرفي الجزائري في توفير التمويل الضروري للإقتصاد الوطني.

[1] - Jacques DUHEM et Michel JAMMES, op-cit, Page 238

الخاتمـــــــــــــة

حاولنا من خلال هذا البحث دراسة أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال، وكيف يمكن لهذه الأخيرة أن تمارس التسيير الجبائي من خلال مجالاته التي يسمح بها التشريع الجبائي، دون أن تقع المؤسسة في التهرب او الغش الجبائي.

تعرضنا في الفصل الأول إلى ماهية التسيير الجبائي للمؤسسة، من خلال التطرق إلى المبادئ التي يستند إليها (مبدأ الحرية في التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير)، حدوده (عدم التعسف في إستعمال الحق ونظرية الفعل غير العادي في التسيير)، مفهوم الخيار الجبائي والذي بدونه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي، مؤهلات المسير الجبائي والتي تتطلبها طبيعة مهمته، وأخيرا كيفية إدماج المعطيات الجبائية في إتخاذ القرار.

تناول الفصل الثاني دراسة بعض عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال، والمتمثلة في الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات وحقوق التسجيل. تمكنا من خلال هذا الفصل من الوقوف على عناصر التسيير الجبائي التي تتيحها آليات إستحقاق ودفع كل من هذه الضرائب.

في الفصل الثالث، أشرنا إلى مبادئ حول تسيير الخزينة من أجل إبراز أهميتها في المؤسسة، وذلك دون الخوض في الطرق العديدة لحساب مختلف أرصدتها. ثم إنتقلنا إلى دراسة أثر كل من الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة؛ هذا الأثر قد يكون إيجابيا أوسلبيا تبعا إلى وضعية المؤسسة. يمكن للمؤسسة التقليل من الأثر السلبي لآليات الرسم على القيمة المضافة أو تحويله لصالحها من خلال تسيير آجال الدفع لمورديها وآجال قبض حقوقها من زبائنها؛ كما يخفف دفع هذا الرسم بإستعمال السندات المكفولة من أثره السلبي على الخزينة.

تناول الفصل الرابع الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وذلك من خلال التطرق إلى مختلف القواعد التي تحكم المعالجة الجبائية للأعباء والإيرادات. كما إتضح أن هناك إمكانية للمؤسسة في التحكم في مستوى أرباحها نتيجة المرونة النسبية التي يمنحها التشريع الجبائي الجزائري في التعامل مع الإهتلاكات والمؤونات، والتي لا ترقى إلى مستوى الإختيارات التي يمنحها المشرع الفرنسي. نفس الأمر ينطبق على فرص المؤسسة في تسيير عجزها، إذ يمنح التشريع الجزائري لشركات الأموال إمكانية الترحيل الأمامي للعجز دون أن يمكنها من الإستفادة من الطرق الأخرى لتسيير العجز (الإهتلاك المؤجل، الإهتلاك المعتبر مؤجلا، حرية إعادة التقييم، الترحيل الخلفي للعجز).

من خلال الفصل الأخير تمت دراسة أثر الجباية على تمويل المؤسسة. فتم التطرق إلى: أثر الجباية على التمويل الذاتي من خلال أثرها على مختلف العناصر المشكلة له (الأرباح، الإهتلاكات والمؤونات)، المعالجة الجبائية لمختلف أنواع الإعانات ولفائض إعادة التقييم، النظام الجبائي للإقتراض (القرض البنكي والسندي) وللقرض الإيجاري.

يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة (والتي تفيد في الإجابة على إشكالية وتساؤلات البحث وإختبار فرضياته) في النقاط التالية:

- تؤثر الجباية بشكل مباشر على المؤسسة من خلال الأثر المالي الناتج عنها. فالجباية تمس أغلب تعاملات المؤسسة، سواء تعلق الأمر بدورة الإستغلال، الإستثمار أوالعمليات المالية؛ كما أن الأثر الجبائي للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة مختلف أيضا.

- تسيير الجباية أمر ممكن وهو ممارسة معترف بها قانونا، بعيدة كل البعد عن ممارسات الغش الضريبي، ويفصلها عن التهرب الضريبي هامش بسيط محدد بمفهوم كل من "التعسف في إستعمال الحق"و"التصرف غير العادي في التسيير".

- إن تخلي التشريع الجبائي الجزائري عن التطرق إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق (بعد أن أشار إليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 1976م) يدل على رغبة المشرع في توسيع مفهوم التهرب الضريبي، الأمر الذي نتج عنه بالمقابل تضييق لمجال التسيير الجبائي الذي هو ضيق أصلا إذا ما قورنت الخيارات التي يتيحها مع تلك المتاحة من تشريعات أخرى وخاصة في طرق التسيير الجبائي للعجز. هذا الأخير يكتسي أهمية كبيرة بالنظر إلى العجز الكبير الذي تعاني منه العديد من المؤسسات الجزائرية.

- ضيق مجال التسيير الجبائي في التشريع الجزائري لا يعني إنعدامه، إذ يمكن لشركات الأموال الجزائرية ممارسة التسيير الجبائي من خلال: تسيير آجال الزبائن والموردين وأثره المباشر على الرسم على القيمة المضافة؛ الفارق الزمني بين الحدث المنشئ وتسديد الأقساط الوقتية للضريبة على أرباح الشركات؛ الإهتلاكات، المؤونات، ترحيل العجز، إستثمار الأرباح وفائض قيمة التنازل عن عناصر الأصول. كل هذه العناصر ذات أثر على مختلف دورات المؤسسة، وبإمكان المسير التدخل على مستوى هذه العناصر لإستغلالها لصالح المؤسسة بالشكل الذي يسمح لها بالوصول إلى الوضعية الجبائية الامثل.

- تؤثر القواعد التي تحكم الرسم على القيمة المضافة بشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي قد يؤدي إلى التشكيك في صفة الحياد التي عادة ما تطلق على هذا الرسم. وعليه، من الضروري أن تكون هناك دراسة معمقة لآثار تطبيق هذا الرسم على المؤسسات من أجل تجنيبها أعباءا مالية إضافية، خاصة وأنها مجرد وسيط يقوم بجمع هذه الضريبة لفائدة الخزينة العمومية.

- إتجاه المشرع الجزائري نحو تخفيض حقوق التسجيل (وخاصة تلك التعديلات التي تضمنها قانون المالية لسنة 2002م)، يدل على توجه الدولة نحو تشجيع التمويل الخاص، وبالتالي توسيع نشاط/وإنشاء المؤسسات؛ الأمر الذي قد تكون له آثار إيجابية على حجم الإستثمار الذي يشكل عنصرا أساسيا في النمو الإقتصادي.

- هناك عدة أسباب تحول دون إستفادة المؤسسات الجزائرية من تشجيع النظام الجبائي للإقتراض. فوضع النظام المصرفي الجزائري ووضع المؤسسات الجزائرية (التي أغلبها يعاني من عجز وحجم إستدانة كبير) يحول دون الإستفادة من الميزات الجبائية للقروض البنكية. كما أن القرض السندي غير متوفر لجميع المؤسسات، هذا في حالة تفاؤلنا تجاه أداء بورصة الجزائر التي تمثل المكان الأفضل لتوفير هذه الوسيلة من التمويل. إضافة إلى ذلك، فإن غياب النصوص الجبائية التي تنظم التسبيقات التي يقدمها الشركاء للمؤسسة تجعل اللجوء إليه أمرا صعبا نتيجة المخطر الذي ينشأ عنه، إذ قد لا تقر إدارة الضرائب للمؤسسة بحقها في خصم الأعباء التي دفعتها للشركاء مقابل تسبيقاتهم أوسلفهم. وأخيرا، فإن حداثة إعتماد المشرع للقرض الإيجاري كأحد وسائل تمويل المؤسسة، تسبب في غموض معالجته الجبائية نتيجة عدم توفره على النصوص الجبائية التي تغطي مختلف العمليات المتعلقة به، الأمر الذي يحد من لجوء المؤسسات إليه.

- يشجع التشريع الجبائي الجزائري التمويل الذاتي، وذلك من خلال التخفيض المتتالي للضريبة على أرباح الشركات، تطبيق المعدل المخفض على الأرباح المعاد إستثمارها وإعفاء فائض قيمة التنازل عن الإستثمارات الموجه لإعادة الإستثمار. هذا التوجه يهدف إلى تعويض كل من: عجز النظام المصرفي عن توفير وسائل التمويل الضرورية وأداء بورصة الجزائر الذي لم يرتق بعد إلى المستوى المطلوب.

بالرغم من مجالات التسيير الجبائي التي يتيحها التشريع الجبائي الجزائري لشركات الأموال، إلا أنها لا تزال غير كافية بالمقارنة مع تلك التي يتيحها التشريع الفرنسي أوحتى التشريع التونسي؛ الأمر الذي لا يسمح للمؤسسات الجزائرية بتطبيق تسيير جبائي فعال يفرضه الإطار الإجتماعي والإقتصادي الجديد الذي تعيشه البلاد في ظل العولمة والشراكة الأوروبية ومتطلبات إنظمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية.

وعليه، وبعد مرحلة أولى من الإصلاح الجبائي (الذي تم بموجب قانون المالية لسنة 1992م) يبدوا الضروري الدخول في إصلاحات جديدة تهدف إلى تكييف جباية المؤسسة مع المعطيات الجديدة للإقتصاد الوطني، للسماح للمؤسسات الجزائرية بالإستعداد الافضل لظروف المنافسة الصعبة التي تنتظرها. هذا الإصلاح الجبائي ممكن ، خاصة وأن المرونةهي من خصائص النظام الجبائي الذي يعد بالأساس للإستجابة للمتطلبات الإجتماعية والإقتصادية لإطار زماني ومكاني محدد.

إن توفير مجالات للتسيير الجبائي لا يعني بالضرورة ممارسته من طرف المؤسسات الجزائرية، خاصة إذا لم تكن هذه الأخيرة على علم بهذه المجالات أو تجهل بالأساس مفهوم التسيير الجبائي. هذا الأمر يؤدي بنا إلى التساؤل عن مكانة وظيفة التسيير الجبائي في المؤسسات الجزائرية (هل هناك ممارسة حقيقية للتسيير الجبائي في المؤسسات الجزائرية، ماهي مكانته في التنظيم، ما هي أهميته، هل يتطلب مصلحة خاصة تفصله عن المحاسبة والمالية، ماهي آفاق إنشاء مصلحة مختصة في الجباية في مؤسسة ذات أداء جيد ومتكيفة مع متطلبات إقتصاد السوق)، والذي يشكل موضوعا مهما وجديرا بالدراسة والبحث.

إن التوجهات المعلنة للدولة الجزائرية نحو تحقيق التنمية المستديمة (والتي تتشكل من: تنمية إقتصادية مع حفاظ على البيئة وقسمة عادلة للثروات بين الشعوب والأجيال) تؤكد على الأهمية المتزايدة للجباية في توجيه النشاط الإقتصادي، إذ سيتم إعتماد المزيد من الرسوم والضرائب البيئية التي تهدف الدولة من خلالها إلى تخفيض مستويات التلوث حفاظا على البيئة؛ وبالمقابل سيتم الخفض من الضرائب على العمالة وعلى رأس المال بهدف المحافظة على مستوى الضغط الضريبي ولتشجيع الإستثمار والرفع من مستوى التشغيل.

في ظل هذه الظروف المتميزة بشدة المنافسة وبتعقد النظام الجبائي، أصبح لزاما على المؤسسات الجزائرية أن تفكر في ممارسة حقيقية وفعالة للتسيير الجبائي، تمكنها من التموقع في الوضعية الجبائية الأمثل، الأمر الذي يعطيها ميزة تنافسية أفضل تسمح لها بتحقيق أهدافها للنمو وللبقاء.

الملاحـــــــــــق

الملحـــــق الأول

– وبمقتضى القانون رقم 88 – 06 المؤرخ في 12 جمادى الاولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 الذي يعدل ويتمم القانون رقم 86 – 12 المؤرخ في 19 غشت سنة 1986 والمتعلق بنظام البنوك والقرض،

– وبمقتضى القانون رقم 88 – 14 المؤرخ في 16 رمضان عام 1408 الموافق 3 مايو سنة 1988 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني،

– وبمقتضى القانون رقم 89 – 26 المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1410 الموافق 31 ديسمبر سنة 1989 والمتضمن قانون المالية لسنة 1990، لاسيما المادة 150 منه،

– وبمقتضى القانون رقم 89 – 27 المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1410 الموافق 31 ديسمبر سنة 1989 والمتضمن المخطط الوطني لعام 1990، لاسيما المادتان 4 و30 منه،

– وبمقتضى المرسوم رقم 88 – 119 المؤرخ في 7 ذي القعدة عام 1408 الموافق 21 يونيو سنة 1988، والمتعلق بصناديق المساهمة، الأعوان الائتمانيين التابعين للدولة،

– وبمقتضى المرسوم رقم 88 – 177 المؤرخ في 16 صفر عام 1409 الموافق 27 سبتمبر سنة 1988 الذي يحدد أشكال الاسهم وشهاداتها التي يمكن المؤسسات العمومية الاقتصادية اصدارها،

يرسم ما يلي :

المادة الاولى : عملا على تطبيق أحكام المادة 6 من القانون رقم 88 – 04 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988 المذكور أعلاه، يمكن المؤسسات العمومية الاقتصادية أن تحتفظ بشهادات الأسهم المكتتبة لدى مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى وفق النموذج التنظيمي الملحق بالنسخة الأصلية من هذا المرسوم.

المادة 2 : تعد شهادات الأسهم قيما منقولة قابلة للتحويل أو التداول بحرية بين المؤسسات العمومية الاقتصادية في السوق المالية المؤسسة قانونيا.

وبالنسبة لسنة 1990، وفي انتظار اعداد تسعير القيم المنقولة طبقا للقانون، فان شهادات الاسهم قابلة للتحويل او التداول في حدود قيمتها المرسومة على وجهها على الاقل.

وفضلا عن ذلك فان التساوي يتكفل بتوابع مصاريف الصفقات في القيم المنقولة.

المادة 3 : تعد شهادات الاسهم صحيحة لذاتها دون ضرورة لجوء الحائز عليها الى مطالبة مؤسسة الاصدار العمومية بتسليم الأسهم.

ويمكن أن تكون محل تسيير في شكل حساب جار أو تودع في شكل ضمان وفق الشروط التي يحددها القانون.

المادة 4 : يصحب التنازل عن شهادات الاسهم التسجيل في دفاتر المؤسسة، وممارسة مجمل الحقوق والواجبات المعترف بها للمساهمين.

المادة 5 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في أول رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990.

مولود حمروش

مرسوم تنفيذي رقم 90 – 103 مؤرخ في أول رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990 يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

إن رئيس الحكومة،

– بناء على الدستور لاسيما المادتان 81 – 3 و116 الفقرة – 2 منه،

– وبمقتضى الامر رقم 75 – 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية،

– وبمقتضى القانون رقم 88 – 01 المؤرخ في 22 جمادى الاولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،

– وبمقتضى القانون رقم 88 – 02 المؤرخ في 22 جمادى الاولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 المعدل والمتمم والمتعلق بالتخطيط،

– وبمقتضى القانون رقم 88 – 04 المؤرخ في 22 جمادى الاولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988، الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن قانون التجارة والذي يحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية،

– وبمقتضى القانون رقم 88 – 30 المؤرخ في 5 ذي الحجة عام 1408 الموافق 19 يوليو سنة 1988 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1988، لاسيما المادة 13 منه،

– وبمقتضى القانون رقم 89 – 12 المؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1409 الموافق 5 يوليو سنة 1989 والمتعلق بالاسعار،

– وبمقتضى القانون رقم 89 – 26 المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1410 الموافق 31 ديسمبر سنة 1989 والمتضمن قانون المالية لسنة 1990،

– وبمقتضى القانون رقم 89 – 27 المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1410 الموافق 31 ديسمبر سنة 1989 والمتضمن المخطط الوطني لسنة 1990،

يرسم ما يلي :

المادة الاولى : تطبيقا لاحكام المادة 13 من القانون رقم 88 – 30 المؤرخ في 19 يوليو سنة 1988 المذكور أعلاه، يمكن اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري ضمن الشروط التي يحددها هذا المرسوم.

المادة 2 : يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وغيرها من الهيئات العمومية، منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري، أن تعيد تقييم تثبيتاتها المادية القابلة للاستهلاك.

المادة 3 : تعد التثبيتات المادية قابلة لاعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم، سواء استهلكت أم لم تستهلك، وهي تلك :

– الواردة في حصيلة آخر السنة المالية المختتمة ابتداء من تاريخ 31 ديسمبر سنة 1987.

– والتي من شأنها أن تبقى صالحة خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ اعادة التقييم.

وتتم اعادة التقييم هذه حسب المعاملات التالية :

السنة	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
المعامل	1,50	1,45	1,35	1,30	1,25	1,20	1,15	1,10	1	1	1	1

المادة 4 : تنطبق اعادة التقييم على القيمة الأصلية للتثبيتات المادية كما تنطبق على التخصيصات السنوية للاستهلاك المعمول به طبقا للقانون.

وتترتب اعادة التقييم من تخصيص القيمة الاصلية وللمعامل المبين في المادة 3 أعلاه، وذلك بحسب سنة حيازة أو انتاج هذه السلع.

المادة 5 : تتكون القيمة الاصلية لتثبيت مادي من قيمة شرائها الحقيقية أو قيمة انتاجها الحقيقية.

وعندما تكون القيمة الاصلية لتثبيت مادي مجهولة فينبغي أن يعاد تكوينها حسب اراء الخبراء أو تستخلص استنادا الى سلع مماثلة.

وفي حالة استحالة اعادة تكوين القيمة الأصلية حسب أراء الخبراء فان القيمة الحسابية الصافية التي تؤخذ بعين الاعتبار هي تلك الناجمة عن الآراء المتعلقة بالقيمة الحالية، ويتم اللجوء عندئذ الى اعادة التقييم.

المادة 6 : يمثل صافي القيمة الحسابية الجديدة الفرق بين القيمة الأصلية المعاد تقييمها والتخصيصات الممنوحة للاستهلاك المعاد تقييمها. وتستخدم كقاعدة لحساب التخصيصات الجديدة للاستهلاكات.

المادة 7 : يفهم من فائض القيمة في اعادة التقييم، المبينة في الفقرة 3 من المادة 3 من القانون رقم 88 – 30 المؤرخ في 19 يوليو سنة 1988 والمذكور أعلاه، على كونه يمثل الفرق بين القيمة الحسابية الصافية الجديدة والقديمة.

المادة 8 : تتم اعادة التقييم الاجبارية حسب قواعد المحاسبة المعمول بها، وعندما يؤدي ذلك الى فائض القيمة، فان هذا الاخير يسجل كاعفاء ضريبي في احتياطي خاص خارج الاستغلال.

المادة 9 : يمكن الجمعية العامة للمساهمين أن تدرج، بقرار، احتياطي اعادة التقييم ضمن رأس مال المؤسسة العمومية الاقتصادية وأن ترخص، بالمقابل، اصدار أسهم في اطار الشروط التنظيمية.

المادة 10 : تخضع الاسهم الاضافية للتشريع المطبق على القيم المنقولة التي تصدرها المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المادة 11 : تكون معاملات الضبط محل مراجعات عند الحاجة.

المادة 12 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في أول رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990.

مولود حمروش

مرسوم تنفيذي رقم 90 - 104 مؤرخ في أول رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990 يتعلق باجراء العمليات المالية على حساب التخصيص الخاص رقم 302 054 - " صندوق تطبيق الاستقلالية " الموجهة الى المساهمات الاضافية في شكل رأس مال المخصصة لفائدة المؤسسات العمومية الاقتصادية خلال عملية انتقالها الى الاستقلالية.

إن رئيس الحكومة،

- بناء على الدستور، لاسيما المادتان 81 - 3 و116 الفقرة 2 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 01 المؤرخ في 12 جمادى الاولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988، والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 03 المؤرخ في 12 جمادى الاولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988، والمتعلق بصناديق المساهمة،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 30 المؤرخ في 5 ذي الحجة عام 1408 الموافق 19 يوليو سنة 1988 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1988، لاسيما المادة 12 منه،

- وبمقتضى المرسوم رقم 88 - 177 المؤرخ في 16 صفر عام 1409 الموافق 27 ديسمبر سنة 1988 الذي يحدد أشكال الأسهم وشهاداتها التي يمكن المؤسسات العمومية الاقتصادية إصدارها،

- وبمقتضى المرسوم رقم 88 - 192 المؤرخ في 23 صفر عام 1409 الموافق 4 أكتوبر سنة 1988 والذي يخول المجلس الوطني للتخطيط تقويم رأس مال المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي أو تكليف من يقوم بذلك بغية تطبيق التشريع المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، لاسيما في المادة 10 منه،

يرسم ما يلي :

المادة الاولى : تتم مساهمات المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي في حساب التخصيص الخاص رقم 302 054 " صندوق تطبيق الاستقلالية "، نقدا، وبالشيكات وبكل وسيلة دفع أخرى يقرها التشريع المعمول به وذلك في اطار تطبيق أحكام المادة 12 من القانون رقم 88 - 30 المؤرخ في 19 يوليو سنة 1988 المذكور أعلاه،

المادة 2 : ان المساهمات الاضافية في شكل رأس مال التي تسدد على مصاريف حساب التخصص الخاص رقم 302054 " صندوق تطبيق الاستقلالية "، يتم تنفيذها طبقا للقواعد السارية المفعول، وتنحصر غايتها في تدعيم رأس المال للمؤسسة العمومية الاقتصادية المعنية.

المادة 3 : كما تفسح المساهمات في شكل رأس مال المجال لاصدار أسهم لمساهمة الدولة طبقا لنفس الشروط والصيغ التي حددها المرسوم رقم 88 - 177 المؤرخ في 27 سبتمبر سنة 1988 المذكور أعلاه.

المادة 4 : توكل مهمة تسيير هذه الأسهم الخاصة بالمساهمة الى صناديق المساهمة أعوان الدولة الائتمانية طبقا للقانون رقم 88 - 03 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988 المذكور أعلاه.

الملحـــق الثانـــي

مرسوم تنفيذي رقم 93 - 250 مؤرخ في 8 جمادى الاولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993، يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير الاقتصاد،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 81 - 4 و116 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 19 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة،

- وبمقتضى القانون رقم 81 - 01 المؤرخ في أول ربيع الاول عام 1401 الموافق 7 فبراير سنة 1981 والمتضمن التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني والمهني والتجاري والحرفي التابعة للدولة والجماعات المحلية ودواوين الترقية والتسيير العقاري والمؤسسات والهيئات العمومية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم بالقانون رقم 89 - 24 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1989،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 02 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتعلق بالتخطيط، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 30 المؤرخ في 5 ذي الحجة عام 1408 الموافق 19 يوليو سنة 1988 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1988، لاسيما المادة 13 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 89 - 12 المؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1409 الموافق 5 يوليو سنة 1989 والمتعلق بالأسعار،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 30 المؤرخ في 2 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 19 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون الأملاك الوطنية،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 37 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن المخطط الوطني لسنة 1991،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 18 ديسمبر سنة 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، لاسيما المادة 165 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 26 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 18 ديسمبر سنة 1991 والمتضمن المخطط الوطني لسنة 1992،

- وبمقتضى المرسوم التشريعي رقم 92 - 04 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1413 الموافق 11 أكتوبر سنة 1992 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، لاسيما المادة 70 منه،

- وبمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93 - 08 المؤرخ في 3 ذي القعدة عام 1413 الموافق 25 أبريل سنة 1993، الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975والمتضمن القانون التجاري،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90 - 103 المؤرخ في أول رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990، الذي يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري،

3-القوانين

52-BERTI Editions, **Code des Impôts**, Alger: BERTI Editions, 2001.

53-Direction Générale des Impôts, **Instruction Impôt sur les Bénéfices des Sociétés**, Alger: OPU, 1992.

54-Direction Générale des Impôts, **Instruction générale de la Taxe sur la Valeur Ajoutée**, Alger: OPU, 1992.

4- المجلات

55-CHERIF Amirali, **Les banques et la PME**, PME Magazine, N° 01, Janvier 2002.

56-DERMACHI Abdallah, **La technique de l'avoir fiscal en matière d'IRG et d'IBS**, Algérie Entreprise, N°04, Juin-Juillet 2002.

57-EBRILL Liam et autres, **L'attrait de la Taxe sur la Valeur Ajoutée**, Finance et Développement, Juin 2002.

58-L'économiste d'Algérie, **Fiscalité ordinaire**, L'économiste d'Algérie, N°61, Avril 2002.

59-MORGENSTERN Patrick, **Entreprise déficitaire: Les choix fiscaux**, Revue Fiduciaire Comptable, N° 279, Décembre 2001.

60-P.MCAULEY John, **La TVA dans la pratique**, Finance et Développement, Décembre 2002.

61-Revue Fiduciaire Comptable, **Fiscalité du crédit-bail**, RF Comptable, N°281, Février 2002.

5-الإنترنت

62-International Crisis Group, (Page consulté le 09/11/2002), **L'économie algérienne: Le cercle vicieux du pétrole et de la violence**, (En ligne), http://www.CRISISWEB.ORG

63-Playmendroit, (Page consulté le 25/12/2002), **La gestion fiscale des déficits**, (En ligne), http://www.Playmendroit.Free.Fr/Droit_Fiscal/Gestion_fiscale_des_déficits.htm

64-TARDY-DEGOUY Arlette, (Page consulté le 15/12/2002), **Avantage fiscal du crédit impôt - formation**, (En ligne) http://www.AFCCCA.COM/congres2000/angers/fichiers/degouy.pdf

المادة 4 : تتكون القيمة الأصلية للتثبيت من كلفته الحقيقية عند الشراء أو من كلفته الحقيقية عند الانتاج.

وعند انعدام القيمة الأصلية للتثبيت، يعاد تكوين قيمته الحالية حسب أقوال الخبراء.

المادة 5 : تطبق اعادة التقييم التي ينظمها هذا المرسوم على مايأتي :

أ - القيمة الناتجة عن اعادة التقييم الأولي كما حددها المرسوم التنفيذي رقم 90 - 103 المؤرخ في 27 مارس سنة 1990 والمذكور أعلاه، اذا تمت،

ب - القيمة الأصلية للتثبيت في حالة العكس.

المادة 6 : تتم اعادة التقييم التي ينظمها هذا المرسوم حسب قواعد المحاسبة المعمول بها، وعندما يؤدي ذلك الى حصول فائض القيمة، فإن هذا يسجل كإعفاء ضريبي في احتياطي خاص غير مستغل في خصوم الميزانية.

لا تعدل أحكام هذا المرسوم معالجة اعادة التقييم الأولي كما نظمها المرسوم التنفيذي رقم 90 - 103 المؤرخ في 27 مارس سنة 1990 والمذكور أعلاه.

المادة 7 : يمكن أن يخصص مبلغ فائض القيمة، الذي ينجم عن اعادة التقييم هذه، بناء على توصيات الهيئة المؤهلة، الى ما يلي :

- إما للزيادة في الصندوق الاجتماعي،

- وإما لا بتلاع العجز المسجل.

المادة 8 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993.

رضا مالك

مرسوم تنفيذي رقم 93 - 251 مؤرخ في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 90 - 325 المؤرخ في 20 أكتوبر سنة 1990 والمتضمن تحديد كيفيات سير حساب التخصيص الخاص رقم 059 - 302 " صندوق ترقية الصحافة المكتوبة والمسموعة والمرئية".

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير الاتصال،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 81 - 4 و116 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 68 - 612 المؤرخ في 24 شعبان عام 1388 الموافق 15 نوفمبر سنة 1968، المعدل والمتمم للأمر رقم 67 - 52 المؤرخ في 17 مارس سنة 1967 والمتضمن تنظيم فن السينما وصناعتها،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 16 المؤرخ في 16 محرم عام 1411 الموافق 7 غشت سنة 1990 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1990، لاسيما المادة 75 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، لاسيما المادة 145 منه،

- وبمقتضى المرسوم التشريعي رقم 92 - 04 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1413 الموافق 11

الملحـــق الثالـــث

الملحـــق

تحديد أسعار الحليب المبستر والموضّب عند الإنتاج وفي مختلف مراحل التّوزيع

الوحدة دج / لتر

العناويـــن	الحليب المبستر		
	كيس بلاستيكيّ	قارورة	علبة الورق المقوّى
- سعر البيع في رصيف المصنع.....	18,55	20,35	20,35
- حدّ ربح التّوزيع بالجملة.....	0,65	0,75	0,75
- سعر بيع المنتوج المسلّم للبائع بالتّجزئة.....	19,20	21,10	21,10
- حد ربح التّوزيع بالتّجزئة.....	0,80	0,90	0,90
- السّعر للمستهلكين.....	20,00	22,00	22,00

مرسوم تنفيذيّ رقم 96 - 336 مؤرّخ في 29 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 12 أكتوبر سنة 1996، يحدّد شروط إعادة تقييم التّثبيتات الماديّة القابلة للاهتلاك، الواردة في ميزانيّة المؤسّسات والهيئات الخاضعة للقانون التّجاريّ.

إنّ رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير الماليّة،

- وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 81 - 4 و116 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 35 المؤرّخ في 17 ربيع الثّاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمّن المخطّط الوطنيّ للمحاسبة،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 59 المؤرّخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمّن القانون التّجاريّ، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 81 - 01 المؤرّخ في 2 ربيع الثّاني عام 1401 الموافق 7 فبراير سنة 1981 والمتضمّن التّنازل عن الأملاك العقاريّة ذات الاستعمال السّكنيّ أو المهنيّ أو التّجاريّ أو الحرفيّ التّابعة للدّولة والجماعات المحلّيّة ومكاتب التّرقية والتّسيير العقاريّ والمؤسّسات والهيئات والأجهزة العموميّة، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلّق بقوانين الماليّة، المعدّل والمتمّم بالقانون رقم 89 - 24 المؤرّخ في 31 ديسمبر سنة 1989،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 01 المؤرّخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتضمّن القانون التّوجيهيّ للمؤسّسات العموميّة الاقتصاديّة، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 02 المؤرّخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتعلّق بالتّخطيط، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 30 المؤرّخ في 5 ذي الحجّة عام 1408 الموافق 19 يوليو سنة 1988 والمتضمّن قانون الماليّة التّكميليّ لسنة 1988، لا سيّما المادّة 13 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 30 المؤرّخ في 14 جمادى الأولى عام 1411 الموافق أوّل ديسمبر سنة 1991 والمتضمّن قانون الأملاك الوطنيّة،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 36 المؤرّخ في 14 جمادى الثّانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمّن قانون الماليّة لسنة 1991،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 25 المؤرّخ في 11 جمادى الثّانية عام 1412 الموافق 18 ديسمبر سنة 1991 والمتضمّن قانون الماليّة لسنة 1992، لا سيّما المادّة 165 منه،

- وبمقتضى المرسوم التّشريعيّ رقم 92 - 04 المؤرّخ في 14 ربيع الثّاني عام 1413 الموافق 11 أكتوبر سنة 1992 والمتضمّن قانون الماليّة التّكميليّ لسنة 1992، لا سيّما المادّة 70 منه،

- وبمقتضى المرسوم التّشريعيّ رقم 93 - 18 المؤرّخ في 15 رجب عام 1414 الموافق 29 ديسمبر سنة 1993 والمتضمّن قانون الماليّة لسنة 1994، لا سيّما المادّة 6 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 95 - 06 المؤرخ في 23 شعبان عام 1415 الموافق 25 يناير سنة 1995 والمتعلق بالمنافسة،

- وبمقتضى الأمر رقم 95 - 25 المؤرخ في 30 ربيع الثاني عام 1416 الموافق 25 سبتمبر سنة 1995 والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة،

- وبمقتضى الأمر رقم 95 - 27 المؤرخ في 8 شعبان عام 1416 الموافق 30 ديسمبر سنة 1995 والمتضمن قانون المالية لسنة 1996،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90 - 83 المؤرخ في 16 شعبان عام 1410 الموافق 13 مارس سنة 1990 الذي يضبط شروط تحديد الأسعار عند الإنتاج والاستيراد وكيفيات ذلك، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90 - 103 المؤرخ في أول رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990 الذي يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91 - 454 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1412 الموافق 23 نوفمبر سنة 1991 الذي يحدد شروط إدارة الأملاك الخاصة والعامة التابعة للدولة وتسييرها ويضبط كيفيات ذلك،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91 - 455 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1412 الموافق 23 نوفمبر سنة 1991 والمتعلق بجرد الأملاك الوطنية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 93 - 250 المؤرخ في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993 الذي يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : عملا بأحكام المادة 14 من الأمر رقم 95 - 27 المؤرخ في 8 شعبان عام 1416 الموافق 30 ديسمبر سنة 1995 والمذكور أعلاه، تتم إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك بتطبيق المعاملات الآتية الملحقة بهذا المرسوم.

تطبق المعاملات المقررة في الملحق حسب الحالة :

- على القيم الأصلية المعاد تقييمها بالنسبة للتثبيتات المادية القابلة للاهتلاك وكذلك على الاهتلاكات المطابقة، بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي قامت بمختلف إعادة التقييمات المنظمة والمقررة في المرسوم التنفيذي رقم 90 - 103 المؤرخ في 27 مارس سنة 1990 والمرسوم التنفيذي رقم 93 - 250 المؤرخ في 24 أكتوبر سنة 1993 والمذكورين أعلاه،

- على القيم الأصلية غير المعاد تقييمها والاهتلاكات المطابقة، بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي لم تخضع لإعادة التقييم المتتالي تثبيتات منقولاتها المادية القابلة للاهتلاك.

المادة 2 : يعاد، في مفهوم هذا المرسوم، تقييم التثبيتات والاهتلاكات المطابقة الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 1995، سواء كانت مهتلكة أو لم تهتلك بعد.

المادة 3 : يتم حساب تخصيصات الاهتلاكات بعد إعادة تقييم التثبيتات كما يأتي :

- تهتلك التجهيزات المهتلكة كليا في تاريخ آخر ميزانية ختامية مع أخذ مدة حياة ثلاث (3) سنوات كأقصى حد بعين الاعتبار،

- تهتلك التجهيزات التي هي في طريق الاهتلاك على أساس مدة الحياة العادية المتبقية، أو على أساس مدة حياة ثلاث (3) سنوات كأقصى حد، عندما تكون مدة الحياة المتبقية أقل من ثلاث (3) سنوات،

- تهتلك الأملاك العقارية المهتلكة كليا أو التي بقيت مدة حياتها الجارية أقل من عشر (10) سنوات كأقصى حد.

يعاد كذلك تقييم التثبيتات التي تحوزها المؤسسة والتي تم دمجها قانونيا في ذمتها المالية الخاصة، بمجرد إثباتها المحاسبي.

المادة 4 : تثبت إعادة التقييم المذكورة في المادة الأولى أعلاه في ميزانية السنة المالية 1996.

المادة 5 : يفهم من القيم المضافة لإعادة التقييم المذكورة في المادة 14 (الفقرة 2) من الأمر رقم 95 - 27 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1995 والمذكور أعلاه، على أنها الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية الجديدة والقيمة المحاسبية الصافية القديمة.

المادة 6 : تتم المعالجة الجبائية للقيم المضافة في إعادة التقييم طبقا للتشريع المعمول به.

المادة 7 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 29 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 12 أكتوبر سنة 1996.

أحمد أويحيى

الملحـق

الجدول الأوّل : التّجهيزات

السّنوات	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
المعاملات بالنّسبة للقيمة الأصليّة المعاد تقييمها	5,15	5,17	4,42	3,86	4,32	2,94	2,46	2,21	1,41	1
القيمة الأصليّة	14,43	13,46	10,61	7,93	6,48	2,94	2,46	2,21	1,41	1

الجدول الثّاني : العقارات

السّنوات	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972
المعاملات بالنّسبة للقيمة الأصليّة المعاد تقييمها	2,31	2,31	2,31	2,31	2,32	2,32	2,32	2,32	2,32	2,32
القيمة الأصليّة	46,33	42,86	39,39	36,40	33,65	30,87	28,55	26,24	24,39	22,31
السّنوات (تابع)	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
المعاملات بالنّسبة للقيمة الأصليّة المعاد تقييمها	2,32	2,32	2,32	2,32	2,33	2,34	2,32	2,32	2,36	2,34
القيمة الأصليّة	20,68	19,06	17,68	16,18	14,94	13,11	12,28	10,21	10,13	9,84
السّنوات (تابع)	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
المعاملات بالنّسبة للقيمة الأصليّة المعاد تقييمها	2,32	2,34	2,35	2,34	2,31	2,31	2,35	2,30	2,34	1,81
القيمة الأصليّة	9,29	9,13	8,92	8,43	8,10	7,65	6,60	4,15	2,34	1,81

السّنوات (تابع)	1993	1994	1995
المعاملات بالنّسبة للقيمة الأصليّة المعاد تقييمها	1,45	1,17	1,00
القيمة الأصليّة	1,45	1,17	1,00

الملحـــق الرابـــع

ثمانية عشر (18) شهرا وغرامة يتراوح مبلغها بين 500.000 دج و5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

الفصل السّادس
أحكام ختاميّة

المادّة 59: ينشر هذا الأمر في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 19 شعبان عام 1416 الموافق 10 يناير سنة 1996.

اليمين زروال

أمر رقم 96 - 09 مؤرّخ في 19 شعبان عام 1416 الموافق 10 يناير سنة 1996، يتعلّق بالاعتماد الإيجاريّ.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

- بناء على الدّستور، لاسيّما المادّتان 115 و117 منه،

- وبناء على الأرضيّة المتضمّنة الوفاق الوطنيّ حول المرحلة الانتقاليّة، لاسيّما المواد 5 و25 و26 (الفقرة 5) منها،

- وبمقتضى الأمر رقم 66- 154 المؤرّخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمّن قانون الإجراءات المدنيّة، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-58 المؤرّخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمّن القانون المدنيّ، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرّخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمّن القانون التّجاريّ، المعدّل والمتمّم،

- وبمقتضى القانون رقم 90-10 المؤرّخ في 19 رمضان عام 1410 الموافق 14 أبريل سنة 1990 والمتعلّق بالنّقد والقرض،

- وبعد مصادقة المجلس الوطنيّ الانتقاليّ،

يصدر الأمر الآتي نصّه:

الباب الأوّل
أحكام عامّة تتعلّق بالاعتماد الإيجاريّ
الفصل الأوّل
تعريف عمليّات الاعتماد الإيجاريّ

المادّة الأولى : يعتبر الاعتماد الإيجاريّ، موضوع هذا الأمر، عمليّة تجاريّة وماليّة:

- يتمّ تحقيقها من قبل البنوك والمؤسّسات الماليّة أو شركة تأجير مؤهّلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصّفة، مع المتعاملين الاقتصاديّين الجزائريّين أو الأجانب، أشخاصا طبيعيّين كانوا أم معنويّين تابعين للقانون العامّ أو الخاصّ،

- تكون قائمة على عقد إيجار يمكن أن يتضمّن أو لايتضمّن حقّ الخيار بالشّراء لصالح المستأجر،

- وتتعلّق فقط بأصول منقولة أو غير منقولة ذات الاستعمال المهنيّ أو بالمحلاّت التّجاريّة أو بمؤسّسات حرفيّة.

المادّة 2 : تعتبر عمليّات الاعتماد الإيجاريّ عمليّات قرض لكونها تشكّل طريقة تمويل اقتناء الأصول المنصوص عليها في المادّة الأولى أعلاه، أو استعمالها.

تدعى عمليّات الاعتماد الإيجاريّ "باعتماد إيجاريّ ماليّ" في حالة ما إذا نصّ عقد الاعتماد الإيجاريّ على تحويل، لصالح المستأجر، كلّ الحقوق والالتزامات والمنافع والمساوىء والمخاطر المرتبطة بملكيّة الأصل الممول عن طريق الاعتماد الإيجاريّ، وفي حالة ما إذا لم يمكن فسخ عقد الاعتماد الإيجاريّ وكذا في حالة ما إذا يضمن هذا الأخير للمؤجّر حقّ استعادة نفقاته من رأس المال والحصول على مكافأة على الأموال المستثمرة.

تدعى عمليّات الاعتماد الإيجاريّ "باعتماد إيجاريّ عمليّ" في حالة ما إذا لم يحوّل، لصالح المستأجر، كلّ أو تقريبا كلّ الحقوق والالتزامات والمنافع والمساوىء والمخاطر المرتبطة بحقّ ملكيّة الأصل الممول، والّتي تبقى لصالح المؤجّر أو على نفقاته.

على إيجارات ولمدّة ثابتة، لصالح طرف يدعى "المستأجر"، محلاً تجاريًا أو مؤسّسة حرفيّة من ملكه، مع الوعد من جانب واحد بالبيع لصالح "المستأجر" وبمبادرة منه عن طريق دفع سعر متّفق عليه يأخذ بعين الاعتبار، على الأقلّ جزئيًا، الأقساط الّتي تمّ دفعها بموجب الإيجارات، مع انعدام إمكانيّة المستأجر في إعادة تأجير المحلّ التّجاريّ أو هذه المؤسّسة الحرفيّة لصاحب الملكيّة الأوّل.

الفصل الثّالث

التّكييف القانونيّ لعقد الاعتماد الإيجاريّ - خصائصه ومحتواه

القسم الأوّل

التّكييف القانونيّ لعقد الاعتماد الإيجاريّ

المادّة 10 : لا يمكن أن يدعى العقد الإيجاريّ كذلك، مهما كانت الأصول الّتي تعلّق الأمر بها ومهما كان عنوان العقد، إلاّ إذا حرّر بكيفيّة تسمح بالتّحقّق دون غموض بأنّه:

- يضمن للمستأجر الاستعمال والانتفاع بالأصل المؤجّر خلال فترة دنيا وبسعر محدّد مسبقًا، وكأنّه صاحب ملكيّة هذا الأصل،

- يضمن للمؤجّر قبض مبلغ معيّن من الإيجار مدّة تدعى "الفترة غير القابلة للإلغاء"، لا يمكن، خلالها، إبطال الإيجار إلاّ إذا اتّفق الطّرفان على خلاف ذلك،

- يسمح للمستأجر، في حالة الاعتماد الإيجاريّ الماليّ فقط، وعند انقضاء الفترة غير القابلة للإلغاء الخاصّة بالإيجار، أن يكتسب الأصول المؤجّرة مقابل دفع قيمة متبقّية تأخذ بعين الاعتبار الإيجارات الّتي تمّ قبضها، في حالة ما إذا يقرّر مزاولة حقّ الخيار بالشّراء، دون أن يحدّ ذلك من حقّ الأطراف المتعاقدة في تجديد الإيجار لفترة ومقابل قبض إيجار يتّفق عليه، ولا من حقّ المستأجر في استرجاع الأصل المؤجّر عند نهاية الفترة الأوّليّة من الإيجار.

القسم الثّاني

البنود الملزمة في عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول المنقولة

المادّة 11 : يجب أن يشير عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول المنقولة الموافق للاعتماد الإيجاريّ الماليّ، تحت طائلة فقد هذه الصّفة، إلى مدّة الإيجار ومبلغ الإيجار وحقّ الخيار بالشّراء الممنوح المستأجر عند انتهاء العقد، وكذا إلى القيمة المتبقّية من سعر اقتناء الأصل المؤجّر.

*** مدّة الإيجار وعدم قابليّة إلغاء العقد**

المادّة 12 : يتمّ تحديد مدّة الإيجار الموافقة للفترة غير القابلة للإلغاء باتّفاق مشترك بين الأطراف.

يمكن أن توافق مدّة الإيجار المدّة المتوقّعة للعمر الاقتصاديّ للأصل المؤجّر، كما يمكن أن تحدّد استنادا إلى قواعد الاستهلاك المحاسبيّة و/أو الجبائيّة المحدّدة عن طريق التّشريع والمتعلّقة بالعمليّات الخاصّة بالاعتماد الإيجاريّ.

*** عقوبة فسخ العقد خلال فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء**

المادّة 13 : إنّ فسخ عقد الاعتماد الإيجاريّ خلال الفترة غير القابلة للإلغاء من قبل طرف من الأطراف، تمنح الطّرف الآخر حقّ التّعويض الّذي يمكن تحديد مبلغه ضمن العقد في إطار بند خاصّ، أو في حالة انعدام ذلك، عن طريق الجهة القضائيّة المختصّة وفقا للأحكام القانونيّة المطبّقة على الفسخ التّعسّفيّ للعقود.

ما عدا القوّة القاهرة أو حالة تسوية قضائيّة أو إفلاس أو حلّ مسبّق للمستأجر ينجر عنه تصفية هذا الأخير، عندما يتعلّق الأمر بشخص معنويّ، وبصفة عامّة، ماعدا حالة عدم قدرة حقيقيّة للمستأجر على الوفاء، شخصا طبيعيّا كان أو معنويًا، فإنّه يترتّب عن فسخ عقد الاعتماد الإيجاريّ خلال الفترة غير القابلة للإلغاء، في حالة ما إذا تسبّب فيه المستأجر، دفع التّعويضات المنصوص عليها في الفقرة السّابقة لصالح المؤجّر، بحيث لا يمكن أن يقلّ مبلغ التّعويضات عن

المادّة 3 : يعرّف الاعتماد الإيجاريّ على أساس أنّه "منقول" عندما يخصّ أصولا منقولة، تتشكّل من تجهيزات، أومواد أوأدوات ضروريّة لنشاط المتعامل الاقتصاديّ.

المادّة 4 : يعرّف الاعتماد الإيجاريّ على أساس أنّه "غير منقول" عندما يخصّ أصولا عقاريّة مبنيّة أو ستبنى لسدّ الحاجات المهنيّة الخاصّة بالمتعامل الاقتصاديّ.

المادّة 5 : يعرّف الاعتماد الإيجاريّ:

- على أساس أنّه "وطنيّ" عندما تجمع العمليّة شركة تأجير، أوبنكا أو مؤسّسة ماليّة بمتعامل اقتصاديّ، وكلاهما مقيمان في الجزائر،

- على أساس أنّه "دوليّ" عندما يكون العقد الّذي يرتكز عليه:

* إمّا ممضى بين متعامل اقتصاديّ مقيم في الجزائر وشركة تأجير، أوبنك أومؤسّسة ماليّة غير مقيمة في الجزائر،

* وإمّا ممضى بين متعامل اقتصاديّ غير مقيم في الجزائر وشركة تأجير، أوبنك أو مؤسّسة ماليّة مقيمة في الجزائر.

إنّ صفتي المقيم وغير المقيم في الجزائر هما المحدّدتان في التّشريع والتّنظيم المعمول بهما في الجزائر.

المادّة6 : تخضع عمليّات الاعتماد الإيجاريّ إلى إشهار، تحدّد كيفيّاته عن طريق التّنظيم.

الفصل الثّاني
عقد الاعتماد الإيجاريّ

القسم الأوّل
عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول المنقولة

المادّة7: يعتبر عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول المنقولة عقدا تمنح، من خلاله، شركة التّأجير، البنك أو المؤسّسة الماليّة المسمّاة "بالمؤجّر"، على شكل تأجير، مقابل الحصول على إيجارات ولمدّة ثابتة، أصولا متشكّلة من تجهيزات أو عتاد أو أدوات ذات الاستعمال المهنيّ لمتعامل اقتصاديّ، شخصا طبيعيّا كان أو معنويّا، يدعى "المستأجر". كما يترك لهذا الشّخص إمكانيّة اكتساب، كلّيّا أو جزئيّا، الأصول المؤجّرة عن طريق دفع سعر متّفق عليه والّذي يأخذ بعين الاعتبار، على الأقلّ جزئيّا، الأقساط الّتي تمّ دفعها بموجب الإيجار.

القسم الثّاني
عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول غير المنقولة

المادّة 8 : يعتبر عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول غير المنقولة عقدا يمنح، من خلاله، طرف يدعى "المؤجّر" وعلى شكل تأجير لصالح طرف آخر يدعى "المستأجر" مقابل الحصول على إيجارات ولمدّة ثابتة، أصولا ثابتة مهنيّة اشتراها أو بنيت لحسابه، مع إمكانيّة المستأجر في الحصول على ملكيّة مجمل الأصول المؤجّرة أو جزء منها في أجل أقصاه انقضاء مدّة الإيجار. ويتمّ ذلك في صيغة من الصّيغ المذكورة أدناه:

- عن طريق التّنازل تنفيذا للوعد بالبيع من جانب واحد،

- أو عن طريق الاكتساب المباشر أو غير المباشر، حقوق ملكيّة الأرض الّتي شيّدت عليها العمارة أوالعمارات المؤجّرة،

- أو عن طريق التّحويل قانونا ملكيّة الأصول الّتي تمّ تشييدها على الأرض والّتي هي ملك المستأجر.

القسم الثّالث
عقد الاعتماد الإيجاريّ المتعلّق بالمحلاّت التّجاريّة والمؤسّسات الحرفيّة

المادّة 9 : يعتبر عقد الاعتماد الإيجاريّ المتعلّق بمحلّ تجاريّ أو بمؤسّسة حرفيّة سندا يمنح، من خلاله، طرف يدعى "المؤجّر"، على شكل تأجير، مقابل الحصول

المبلغ الخاصّ بالإيجارات المستحقّة المتبقّية، إلاّ إذا اتّفقت الأطراف على خلاف ذلك ضمن العقد.

وفي الحالات الواردة في الفقرة السّابقة، يمارس حقّ المؤجّر في الإيجارات من خلال استرجاع الأصل المؤجّر، وكذلك ممارسة امتيازه على أصول المستأجر القابلة للتّحويل نقدا، وعند الاقتضاء، على أمواله الخاصّة، قصد استرداد الإيجارات المستحقّة غير المدفوعة والّتي ستستحقّ في المستقبل.

*** الإيجارات والقيمة المتبقّية للأصل المؤجّر**

المادّة 14 : ماعدا وجود اتّفاق مخالف بين الأطراف، ومهما كانت مدّة الفترة غير القابلة للإلغاء الواردة في المادّة 12 من هذا الأمر، يتضمّن مبلغ الإيجارات الّذي يجب أن يدفعه المستأجر للمؤجّر مايأتي :

– سعر شراء الأصل المؤجّر مقسّما إلى مستحقّات متساوية المبلغ تضاف إليها القيمة المتبقّية الّتي يجب دفعها عند مزاولة حقّ الخيار بالشّراء،

– أعباء استغلال المؤجّر المتّصلة بالأصل، موضوع العقد،

– هامش يطابق الأرباح أو الفوائد المكافئة للمخاطر المترتّبة على القرض والموارد الثّابتة المخصّصة لاحتياجات عمليّة الاعتماد الإيجاريّ.

المادّة 15 : تحدّد الإيجارات حسب نمط متناقص أو خطّيّ استنادا إلى مناهج محدّدة عن طريق التّشريع.

تدفع الإيجارات حسب دوريّة تختارها الأطراف المعنيّة بعقد الاعتماد الإيجاريّ.

*** الاختيار الممنوح المستأجرعند انتهاء فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء**

المادّة 16 : يمكن المستأجر، عند انقضاء فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء وبتقدير منه فقط :

– إمّا أن يشتري الأصل المؤجّر مقابل دفع قيمته المتبقّية كما تمّ تحديدها في العقد،

– و إمّا أن يعيد تجديد الإيجار لفترة ومقابل دفع إيجار تتّفق عليه الأطراف،

– و إمّا أن يردّ الأصل المؤجّر للمؤجّر.

القسم الثّالث

الشّروط الاختياريّة الخاصّة في عقد اعتماد إيجاريّ للأصول المنقولة

المادّة 17: يمكن أن ينصّ عقد الاعتماد الإيجاريّ، باختيار من الأطراف المتعاقدة، على الشّروط المتعلّقة بما يأتي :

– التزام المستأجر بمنح المؤجّر ضمانات أو تأمينات عينيّة أو فرديّة،

– إعفاء المؤجّر من المسؤوليّة المدنيّة تجاه المستأجر أو تجاه طرف آخر في كلّ المرّات الّتي لايحدّد فيها القانون هذه المسؤوليّة، على أساس أنّها من النّظام العامّ، ويترتّب عنها بطلان الشّرط التّعاقديّ الخاصّ بها،

– إعفاء المؤجّر من الالتزامات الملقاة عادة على عاتق صاحب ملكيّة الأصل المؤجّر. وبصفة عامّة، يعدّ مقبولا قانونا كلّ بند يجعل من المستأجر يتكفّل بوضع الأصل المؤجّر ويتحمّل النّفقات والمخاطر كذلك الالتزام بصيانة هذا الأصل وإصلاحه والالتزام باكتتاب تأمين.

المادّة 18 : يمكن أن يحتوي عقد الاعتماد الإيجاريّ أيضا اشتراط مايأتي :

– تنازل المستأجر عند فسخ الإيجار أو تخفيض سعر الإيجار في حالة إتلاف الأصل المؤجّر لأسباب عارضة أو بسبب الغير،

– تنازل المستأجر عن ضمان الاستحقاق وعن ضمان العيوب الخفيّة،

– إمكانيّة المستأجر بمطالبة المؤجّر تبديل الأصل المؤجّر في حالة ملاحظة قدم طرازه خلال مدّة عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول المنقولة.

الباب الثّاني
حقوق والتزامات الأطراف المعنيّة بعقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول المنقولة وغير المنقولة

الفصل الأوّل
حقوق المؤجّر وامتيازاته القانونيّة

القسم الأوّل
قواعد الحفاظ على حقّ ملكيّة المؤجّر على الأصل المؤجّر

المادّة 19 : يبقى المؤجّر صاحب ملكيّة الأصل المؤجّر خلال كلّ مدّة عقد الاعتماد الإيجاريّ إلى غاية تحقيق شراء المستأجر هذا الأصل ، في حالة ما إذا قرّر هذا الأخير حقّ الخيار بالشّراء عند انقضاء فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء.

يستفيد المؤجّر كلّ الحقوق القانونيّة المرتبطة بحقّ الملكيّة ويقوم بكلّ الالتزامات القانونيّة الملقاة على عاتق صاحب الملكيّة وفقا للشّروط والحدود الواردة في عقد الاعتماد الإيجاريّ ، لاسيّما تلك المنشئة للبنود الّتي تعفي صاحب الملكيّة من المسؤوليّة المدنيّة.

المادّة 20 : يمكن المؤجّر، طوال مدّة عقد الاعتماد الإيجاريّ وبعد إشعار مسبّق و/أو إعذار لمدّة خمسة عشر (15) يوما كاملة، أن يضع حدّا لحقّ المستأجر في الانتفاع بالأصل المؤجّر واسترجاعه بالتّراضي أو عن طريق مجرّد أمر غير قابل للاستئناف يصدر بذيل العريضة عن رئيس محكمة مكان إقامة المؤجّر، وذلك في حالة عدم دفع المستأجر قسطا واحدا من الإيجار، وفي هذه الحالة، يمكن المؤجّر أن يتصرّف في الأصل المسترجع، عن طريق تأجير، أوبيع أو رهن الحيازة أو عن طريق أيّة وسيلة قانونيّة أخرى لنقل الملكيّة، ويعدّ كلّ بند مخالف لعقد الاعتماد الإيجاريّ بندا غير محرّر.

لا يمكن المستأجرأن يتمسّك بعقد الاعتماد الإيجاريّ للاستفادة من مواصلة الإيجار وفقا للشّروط المتّفق عليها أوّليّا، إذا مارس المؤجّر حقّه في استرجاع الأصل المؤجّر وفقا للشّروط المحدّدة في الفقرة السّابقة، ماعدا حالة وجود موافقة صريحة من المؤجّر، ويشكّل عدم دفع قسط واحد من الإيجار فسخا تعسّفيّا لهذا العقد.

المادّة 21 :يلجأ المؤجّر إلى القضاء في حالة الفسخ التّعسّفيّ لعقد الاعتماد الإيجاريّ الصّادر من المستأجر.

يفصل القاضي في دفع الإيجارات المتبقّية والمستحقّة وكذا التّعويض المغطّي للخسائر المتحمّلة وما فاته من كسب حسب مفهوم المادّة 182 من القانون المدنيّ .

القسم الثّاني
امتيازات المؤجّر القانونيّة

المادّة 22 : في حالة عدم قدرة المستأجر على الوفاء، تمّ إثباتها قانونا من خلال عدم دفع قسط واحد من الإيجار، أو في حالة حلّ بالتّراضي أو قضائيّ أو تسوية قضائيّة أو إفلاس المستأجر، لايخضع الأصل المؤجّر لأيّة متابعة من دائني المستأجر العاديّين أو الامتيازيّين مهما كان وضعهم القانونيّ وصفتهم، سواء أخذوا بعين الاعتبار بصفة فرديّة أو على شكل كتلة في إطار إجراء قضائيّ جماعيّ .

المادّة 23 : في الحالات المذكورة في المادّة السّابقة، وبالإضافة إلى الضّمانات التّعاقديّة المتحصّل عليها، عند اللّزوم، يتمتّع المؤجّر، من أجل تحصيل مستحقّاته النّاشئة عن عقد اعتماد إيجاريّ لأصل وملحقات، بحقّ امتيازعامّ على كلّ الأصول المنقولة وغير المنقولة الّتي هي للمستأجر ومستحقّاته والأموال الموجودة بحسابه، حيث يلي هذا الامتياز مباشرة الامتيازات المنصوص عليها في المادّتين 990 و 991 من القانون المدنيّ والامتيازات الخاصّة بالأجراء، وذلك بالنّسبة للحصّة غير القابلة للحجز من الرّواتب. وعليه، وبمجرّد ممارسة امتيازه، يدفع للمؤجّر مستحقّاته قبل أيّ دائن آخر في إطار أيّ إجراء قضائيّ مع الغير أو أيّ إجراء قضائيّ جماعيّ يرمي إلى تصفية أموال المستأجر.

المادّة 24 : يمكن ممارسة حقّ الامتياز المنصوص عليه في المادّة 23 من هذا الأمر في أيّ وقت خلال سريان مدّة عقد الاعتماد الإيجاريّ وبعد انقضائه، عن طريق تسجيل رهن أورهن حيازيّ خاصّ على منقولات المستأجر لدى كتابة ضبط المحكمة المؤهّلة إقليميّا أو بقيد الرّهن القانونيّ على كلّ عقار يمتلكه المستأجر في مستوى حفظ الرّهون.

أمّا فيما يتعلّق بالأموال المودعة في الحسابات، والمستحقّات والمنقولات الخاصّة بالمستأجر، فيمارس حقّ الامتياز القانونيّ للمؤجّر بمجرّد اعتراض أو حجز نهائيّ أو حجز تحفّظيّ أو إنذار يوجّه للمستأجر أو الغير الحائز أو الغير المدين عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع الإخطار بالاستلام أوعن طريق محضر يعدّه محضر.

المادّة 25 : يمكن المؤجّر، محافظة على مستحقّاته على المستأجر، أن يتّخذ جميع إجراءات الحجز التّحفّظيّ على منقولات المستأجر وعقاراته حسب الأشكال الأخرى المنصوص عليها في القانون.

المادّة 26 : في حالة ضياع جزئيّ أو كلّيّ للأصل المؤجّر، يكون المؤجّر وحده مؤهّلا لقبض التّعويضات الخاصّة بتأمين الأصل المؤجّر بغضّ النّظر عن تكفّل المستأجر بأقساط التّأمين المكتتبة ودون الحاجة إلى تفويض خاصّ لهذا الغرض.

المادّة 27 : لا يقبل حقّ ملكيّة المؤجّر الأصل المؤجّر أي تقييد أو تحديد من أيّ نوع كان بسبب استعماله من قبل المستأجر أو بسبب أنّ العقد يسمح للمستأجر بالتّصرّف، بصفته وكيل المالك، في العمليّات القانونيّة والتّجاريّة مع الغير والمرتبطة بعمليّة الاعتماد الإيجاريّ.

ويطبّق هذا، بالأخصّ على تدخّلات المستأجر في إطار العلاقات الّتي تربط المؤجّر مع موردّي أو مقاولي الأصل المخصّص للإيجار عن طريق اعتماد إيجاريّ، ولو كان المستأجر قد حدّد مباشرة مع الغير خصائص الأصول الّتي ستستأجر أو تبنى بقصد إيجارها عن طريق اعتماد إيجاريّ.

المادّة 28 : يحقّ للمؤجّر، بصفته مانح القرض في إطار عمليّة اعتماد إيجاريّ، أن يتقدّم على كلّ دائني المستأجر الآخرين لتحصيل ناتج تحقيق الضّمانات العينيّة المكوّنة لصالحه وكذا المبالغ المدفوعة بكفالات فرديّة وتضامنيّة للمستأجر، وذلك بقدر المبالغ المستحقّة عليه، في أيّ وقت، في إطار عقد الاعتماد الإيجاريّ.

الفصل الثّاني

حقوق المتعاقدين والتزاماتهم في إطار عقد اعتماد إيجاريّ للأصول المنقولة

القسم الأوّل

حقّ انتفاع المستأجر وضمانات هذا الحقّ من قبل المؤجّر

المادّة 29 : يتمتّع المستأجر بحقّ الانتفاع بالأصل المؤجّر بمقتضى عقد اعتماد إيجاريّ ابتداء من تاريخ تسليم الأصل المؤجّر من قبل المؤجّر والمحدّد في العقد.

المادّة 30 : يمارس المستأجر حقّ الانتفاع خلال المدّة التّعاقديّة للإيجار والّتي تنقضي عند التّاريخ المحدّد لإعادة الأصل المؤجّر للمؤجّر، وعند الاقتضاء، بعد تجديد الإيجار.

المادّة 31 : يضمن المؤجّر المستأجر غير العاجز من كلّ سبب يحول دون الانتفاع بالأصل المؤجّر، والنّاتج عنه أوعن شخص آخر.

وفي حالة عجز المؤجّر على القيام بالتزاماته كما هو منصوص عليها في عقد الاعتماد الإيجاريّ، يحقّ للمستأجر أن يطالب المؤجّر بتعويض وأن يتّخذ كلّ الإجراءات التّحفّظيّة والإجراءات التّنفيذيّة على أموال هذا الأخير ومن بينها الأصل المؤجّر، إذا كان المؤجّر مازال يمتلكه، وذلك قبل أو بعد إثبات حقّه في الحصول على تعويض بمقتضى حكم قضائيّ يكتسب قوّة الشّيء المقضي به.

القسم الثّاني

الالتزام بدفع الإيجار

المادّة 32 : يجب على المستأجر أن يدفع للمؤجّر مقابل حقّ الانتفاع بالأصل المؤجّر، وفي التّواريخ المتّفق عليها، المبالغ المحدّدة كإيجارات في عقد الاعتماد الإيجاريّ.

القسم الثّالث

الالتزام بصيانة الأصل المؤجّر وتاميّنه ورده

المادّة 33 : يمكن أن يضع العقد على عاتق المستأجر الالتزام بالحفاظ على الأصل المؤجّر وصيانته، في حالة اعتماد إيجاريّ للأصول المنقولة.

يجب على المستأجر أن يسمح، خلال مدّة الإيجار، للمؤجّر بالدّخول إلى المحلاّت الّتي يوجد فيها الأصل المنقول المؤجّر حتّى يتسنّى له ممارسة حقّه في مراقبة حالة هذا الأصل.

المادّة 34 : يمكن أن يضع عقد الاعتماد الإيجاريّ أيضا على عاتق المستأجر التزام تأمين الأصل المؤجّر على حسابه، ضدّ مخاطر الإتلاف الكلّيّ أو الجزئيّ والّتي تحدّ أو تمنع الاستعمال المتّفق عليه.

المادّة 35 : يلتزم المستأجر، خلال مدّة الانتفاع بالأصل المؤجّر، باستعمال هذا الأصل حسب الاستعمال المتّفق عليه وأن يحافظ عليه مثلما يفعله ربّ الأسرة الحريص.

المادّة 36 : يجب على المستأجر، عند انقضاء مدّة الإيجار، في حالة مالم يقرّر حقّ الخيار بالشّراء في التّاريخ المتّفق عليه أو في حالة عدم تجديد الإيجار، أن يردّ الأصل المؤجّر على حالة اشتغال واستعمال توافق حالة أصل مماثل وحسب عمره الاقتصاديّ.

ولا يمكن المستأجر، في أيّ حال من الأحوال، أن يطالب بحقّ حبس الأصل المؤجّر لأيّ سبب كان.

الفصل الثّالث

حقوق المتعاقدين والتزاماتهم في إطار عقد اعتماد إيجاريّ للأصول غير المنقولة

المادّة 37 : إنّ الالتزامات والحقوق المتبادلة بين المستأجر والمؤجّر، في إطار اعتماد إيجاريّ للأصول غير المنقولة، هي تلك المحدّدة في إطار عقد الاعتماد الإيجاريّ، وفي حالة سكوت العقد، فهي تلك المقبولة من طرف القانون المدنيّ في مجال الإيجار، إلاّ إذا وجدت استثناءات منصوص عليها في هذا الأمر أو عدم تلاؤم بعض أحكام القانون المدنيّ مع طبيعة عقد الاعتماد الإيجاريّ الّذي يعتبر كعمليّة قرض حسب المفهوم المحدّد بمقتضى هذا الأمر.

القسم الأوّل

التزامات المؤجّر بصفته مالك الأصل المؤجّر

المادّة 38 : يعتبر المؤجّر ملزما بالقيام بالالتزامات الملقاة على عاتق صاحب الملكيّة والمنصوص عليها في القانون المدنيّ، مقابل حقّه في الملكيّة على العقار المؤجّر خلال كلّ مدّة الإيجار وما لم يوجد اتّفاق بين المتعاقدين يقضي بخلاف ذلك، لا سيّما الالتزامات الآتية :

- الالتزام بتسليم الأصل المؤجّر طبقا للخصوصيّات التّقنيّة المعيّنة من قبل المستأجر في الحالة وفي التّاريخ المتّفق عليهما في عقد الاعتماد الإيجاريّ،

- الالتزام بدفع الرّسوم والضّرائب والتّكاليف الأخرى من هذا القبيل، والّتي تترتّب على الأصل المؤجّر،

- الالتزام بأن تضمن للمستأجر، الصّفات الّتي تعهّد بها المؤجّر صراحة في عقد الاعتماد الإيجاريّ أو الصّفات المطلوبة حسب استعمال الأصل المؤجّر،

- الالتزام بعدم إلحاق أيّ سبب يحول دون انتفاع المستأجر بالأصل المؤجّر، وبعدم إحداث، للأصل المؤجّر أو للملحقاته، أيّ تغيير يقلّل من هذا الانتفاع، وكذا الالتزام بضمان المستأجر ضدّ أيّ أضرار أو سبب قانونيّ من قبل المؤجّر، باستثناء أيّ سبب بفعل الغير، غير مدّع لأيّ حقّ على الأصل المؤجّر،

- الالتزام بالامتناع عن أيّ عمل قد يترتّب عليه اتّخاذ إجراء من قبل السّلطة الإداريّة المؤهّلة، يؤدّي إلى إنقاص أو إلغاء انتفاع المستأجر بالأصل المؤجّر،

- الالتزام بضمان المستأجر ضدّ جميع عيوب الأصل المؤجّر أو نقائصه والّتي تحول دون الانتفاع به أو تنقص، بصفة ملموسة، من قيمة هذا الأصل، باستثناء العيوب والنّقائص الّتي يسمح العرف بها أو الّتي أعلم بها المستأجر وكان هذا الأخير على علم بها وقت إبرام عقد الاعتماد الإيجاريّ.

القسم الثّاني
التزامات المستأجر

المادّة 39 : يعتبر المستأجر ملزما بالقيام بالالتزامات الخاصّة بالمستأجر والّتي ينصّ عليها القانون المدني مقابل حقّ الانتفاع الّذي يمنحه إيّاه المؤجّر ضمن عقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول غير المنقولة، ومالم يوجد اتّفاق بين المتعاقدين يقضي بخلاف ذلك، لا سيّما الالتزامات الآتية :

- الالتزام بدفع الإيجارات حسب السّعر والمكان والتّواريخ المتّفق عليها،

- الالتزام بالسّماح للمؤجّر بإجراء كلّ التّرميمات الّتي تتطلّب تدخّله المستعجل حتّى يحفظ الأصل المؤجّر، ولو منعت هذه التّرميمات كلّيّا أو جزئيّا من الانتفاع بالأصل المؤجّر،

- الالتزام باستعمال الأصل المؤجّر حسب ما وقع الاتّفاق عليه وبطريقة مطابقة لغرضه، وذلك في حالة سكوت عقد الاعتماد الإيجاريّ عن الموضوع،

- الالتزام بعدم إحداث أيّ تغيير للأصل المؤجّر، أو تجهيز بدون إذن المؤجّر، مهما كانت الأسباب الّتي تدعو لذلك، لا سيّما إذا كانت هذه التّغييرات أو التّجهيزات تهدّد سلامة العقار المؤجّر وتنقص من قيمته التّجاريّة،

- الالتزام بالقيام بالتّرميمات الإيجاريّة المحدّدة من قبل التّشريع والتّنظيم والقواعد المتعلّقة بالملكيّة المشتركة والعرف،

- الالتزام بالاعتناء بالأصل المؤجّر والمحافظة عليه مثلما يفعله ربّ الأسرة الحريص، وتحمّل المسؤوليّة فيما يلحق الأصل المؤجّر، أثناء انتفاعه به، من إتلاف أو هلاك غير ناتج عن استعماله استعمالا عاديّا أو متّفق عليه،

- الالتزام بضمان المؤجّر ضدّ مخاطر الحريق والتّكفّل بالخسائر الّتي تلحق الأصل المؤجّر والتّأمين ضدّ مثل هذه المخاطر،

- الالتزام بإشعار المؤجّر، فورا، بكلّ أمر يستدعي تدخّله بصفته صاحب الملكيّة والّذي من شأنه أن ينقص من انتفاع المستأجر بالأصل المؤجّر أو أن ينقص من قيمته التّجاريّة، لا سيّما في حالات التّرميمات المستعجلة أو اكتشاف عيوب فيه أو اغتصاب أو سبب أوضرر من فعل الغير يصيب الأصل المؤجّر، حتّى وإن أخذ المستأجر على عاتقه النّفقات أو الآثار القانونيّة والماليّة النّاجمة عن مثل هذه الحالات أو تنازل عن حقّه في طلب فسخ عقد الاعتماد الإيجاريّ أو تخفيض ثمن الإيجار أو تنازل عن مطالبة مسؤوليّة المؤجّر،

- الالتزام بالقيام، على نفقته، بكلّ التّرميمات الّتي لم يضعها القانون صراحة على عاتق المؤجّر والتّكفّل بالأتاوى الخاصّة بالكهرباء والماء والغاز،

- الالتزام بعدم التّنازل عن حقّه في الانتفاع وعدم إعادة تأجير الأصل المؤجّر دون موافقة صريحة من المؤجّر،

- الالتزام بضمان التّنفيذ للمؤجّر، من قبل المتنازل له، لالتزاماته، في حالة التّنازل عن الأصل المؤجّر بموافقة المؤجّر،

- الالتزام بإقرار حقّ الخيار بالشّراء في التّاريخ المتّفق عليه وإلاّ سقط حقّه في الخيار، إذا مارس المؤجّر حقّه في استرجاع الأصل المؤجّر في التّاريخ المتّفق عليه،

- الالتزام باسترجاع الأصل المؤجّر في التّاريخ المتّفق عليه إذا لم يقرّر المستأجر حقّ الخيار بالشّراء.

القسم الثّالث
شروط اختياريّة خاصّة
بعقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول غير المنقولة

المادّة 40 : بغضّ النّظر عن أحكام المادّتين 38 و 39 من هذا الأمر، يمكن الأطراف المعنيّة بعقد الاعتماد الإيجاريّ أن تتّفق فيما بينها ليتكفّل المستأجر، مقابل حقّه في الانتفاع الّذي يمنحه إيّاه المؤجّر، بالتزام أو عدد من الالتزامات المتعلّقة بالمؤجّر، وأن يتنازل عن الضّمانات الخاصّة بسبب فعليّ أو بوجود عائق أو عيوب أو عدم مطابقة الأصل المؤجّر أو أن تكون هذه الضّمانات محدودة. وتبعا لذلك، يتنازل المستأجر عن المطالبة بفسخ عقد الاعتماد الإيجاريّ أو تخفيض ثمن الإيجار بموجب هذه الضّمانات.

المادّة 41 : يمكن الأطراف المعنيّة بعقد الاعتماد الإيجاريّ للأصول غير المنقولة أن تتّفق كذلك على أن يتكفّل المستأجر بمصاريف تأمين الأصل المؤجّر، وفي حالة وقوع ضرر، يدفع تعويض التّأمين مباشرة إلى المؤجّر تصفية للإيجارات المستحقّة أو الّتي ستستحقّ وللقيمة المتبقّية للأصل المؤجّر، دون أن يعفي ذلك المستأجر من التزامه بدفع كلّ إيجار، بالإضافة إلى القيمة المتبقّية والّتي لم يغطّها تعويض التّأمين.

القسم الرّابع

أحكام مخالفة خاصّة

المادّة 42: لا تخضع العلاقات بين المؤجّر والمستأجر المندرجة في إطار عقد اعتماد إيجاريّ للأصول غير المنقولة إلى الأحكام المنصوص عليها في الموادّ الآتية من القانون المدنيّ وهي : 467 - 469 - 470 - 472 - 474 - 475 - 478 - 499 - 508 - 509 - 513 إلى 522 و524 إلى 537.

المادّة 43 : لا تطبّق على علاقات المؤجّر مع المستأجر الموادّ الآتية من القانون التّجاريّ :

- الموادّ من 79 إلى 167، ما عدا أحكامها الموافقة لبيع المحلاّت التّجاريّة المؤجّرة بمقتضى عقد اعتماد إيجاريّ،

- الموادّ من 169 إلى 214 المتعلّقة بعقود الإيجار التّجاريّة، والتّسيير الحرّ وتأجير التّسيير.

المادّة 44 : لايمكن المستأجر أن يطالب بحقّ البقاء في الأمكنة المؤجّرة عند انتهاء فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء، المحدّدة في عقد الاعتماد الإيجاريّ، إلاّ إذا تمّ الاتّفاق على عقد إيجار جديد مع المؤجّر، يحدّد مدّة الإيجار الجديد وثمنه.

إذا تعذّر على الطّرفين أن يبرما عقد الإيجار هذا لاستبدال عقد الإيجار الأصليّ، في أجل أقصاه تاريخ انقضاء مدّة الإيجار، يتعيّن على المستأجر إعادة الأصل المؤجّر خال من أيّ شاغل للمكان ودون الحاجة إلى تنبيه بالإخلاء.

وفي حالة رفض المستأجر إخلاء المكان، يمكن المؤجّر أن يلزمه بذلك بمقتضى أمر يصدره قاضي الاستعجال بالمحكمة المؤهّلة إقليميّا.

القسم الخامس

شروط نقل حقّ الملكيّة عند إقرار حقّ الخيار بالشّراء بالنّسبة للمؤجّر

المادّة 45: إذا قرّر المستأجر حقّ الخيار بالشّراء في التّاريخ المتّفق عليه عن طريق رسالة مضمونة الوصول، موجّهة إلى المؤجّر خمسة عشر(15) يوما على الأقلّ قبل هذا التّاريخ، يتعيّن على المتعاقدين الإثبات بعقد ناقل للملكيّة، يحرّر لدى الموثّق والقيام بالإجراءات القانونيّة المتعلّقة بالبيع والإشهار المنصوص عليها في القوانين المعمول بها.

وفي هذه الحالة، يعتبر عقد الاعتماد الإيجاريّ قد انتهى، بشرط أن يكون المتعاقدان قد أوفيا بالتزاماتهما .ويعتبر بيع الأصل المؤجّر قد تمّ فعلا عند تاريخ تحرير العقد الرّسميّ المتعلّق به، بغضّ النّظر عن عدم القيام بإجراءات الإشهار الّتي يبقى الطّرفان، البائع والمشتري، ملزمين بها.

وابتداء من التّاريخ المذكور أعلاه، تحلّ محلّ العلاقات الّتي كانت تربط المؤجّر بالمستأجر، علاقات تربط مشتري العقار ببائعه وتخضع لأحكام القانون المدنيّ المتعلّقة ببيع العقارات.

المادّة 46 : ينشر هذا الأمر في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 19 شعبان عام 1416 الموافق 10 يناير سنة 1996.

اليمين زروال

قائمة المراجـــــــــع

I- المراجع باللغة العربية

1-الكتب

01- بودهان محمد، **الأسس والأطر الجديدة للإستثمار في الجزائر**، الجزائر: دار الملكية، 2000م.

02- الطيب محمد رفيق، **مدخل للتسيير**، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 1995م

03- مبروك حسين، **الكامل في القانون التجاري**، الجزائر: منشورات دحلب، الطبعة الأولى، يناير 2000م.

04- المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2002**، الجزائر: منشورات الساحل.

05- المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2002**، الجزائر: منشورات الساحل.

06- منصور علي محمد، **مبادئ الإدارة**، القاهرة: مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، 1999م.

07- السكر جمال ، **المخطط الوطني للمحاسبة**، الجزائر: الناشر مجهول، سنة النشر مجهولة.

08- سلطان إبراهيم، **نظم المعلومات الإدارية**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م.

09- سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2002م.

10- سيد خطاب عايده، **الإدارة والتخطيط الإستراتيجي**، القاهرة: دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1985م.

11- ياسين سعد غالب، **نظم المعلومات الادارية**، الأردن: دار اليازوري العلمية، سنة النشر مجهولة.

2- القوانين والجرائد الرسمية

12- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، العدد 102 الصادر بتاريخ 01 محرم 1397 هـ الموافق لـ 22ديسمبر 1976م.

13- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون المالية لسنة 2002م**، السنة 38، العدد 79، الأحد 08 شوال 1422هـ الموافق 23 ديسمبر 2001م.

14- وزارة العدل، **القانون المدني**، الجزائر: الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1998م.

II- المراجع باللغة الأجنبية

1-الكتب

15- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, **Contrôle de gestion**, Paris: DUNOD, 5éme édition, 2001.

16-BENAIBOUCHE Rachid, **La nouvelle technique de gestion: Entreprise et droit d'entreprise**, Alger: Casbah Editions, 2001.

17-BENAISSA Said, **Fiscalité Produits Domaniaux Parafiscalité**, Alger: Editeur inconnu, 3éme édition, 2001.

18-BERTRANDON Jack et COLLETTE Christine, **Gestion fiscale et finances de l'entreprise**, Paris: PUF, Collection Gestion Fiscale, 2éme édition, 1989.

19-BOUGHABA Abdellah, **Comptabilité Générale Approfondie**, Alger: BERTI Editions, 2éme édition, 2001.

20-BOYER André, **Le choix fiscal de l'entreprise**, Paris: Economica,1983.

21-BRESSY Gilles et KONKUYT Christian, **Economie d'entreprise**, Paris: Dalloz, 5éme édition, 2000.

22-COHEN Elie, **Gestion financière de l'entreprise et développement financier**, Paris: EDICEF, 1991.

23-COHEN Elie, **Analyse financière**, Paris: Economica, 1994.

24-COLIN Philippe, GERVAISE Gilles et ROSSETTI Martine, **Fiscalité et entreprise**, Paris: Vuibert, Mai 1994.

25-COLLETTE Christine, **Initiation à la gestion fiscale de l'entreprise**, Paris: Eyrolles Université, Collection gestion, 1994.

26-COLLETTE Christine, **Gestion fiscale des entreprises**, Paris: Ellipse, 1998.

27-CONSO Pierre et HEMICI Farouk, **Gestion financière de l'entreprise**, Paris: DUNOD,1999.

28-COZIAN Maurice, **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**, Paris: LITEC, 2éme édition, 1986.

29-COZIAN Maurice, **Précis de fiscalité des entreprises**, Paris: Editions LITEC, 2001.

30-DE CAUSSERGUE Sylvie , **Autofinancement – Cash flow – Excédent de trésorerie d'exploitation**, Paris: CLET Edition Banque, 1984.

31-DEPALLENS Georges et JOBARD Jean-Pierre, **Gestion financière de l'entreprise**, Paris: Sirey, 10éme édition, 1990.

32-DISLE Emmanuel et SARAF Jacques, **Fiscalité pratique 1997**, Paris: DUNOD, 2éme édition, 1997.

33-DUHEM Jacques et JAMMES Michel, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Paris: Editions EFE, Mai 1996.

34-GUEDJ Norbert, **Finance d'entreprise**, Paris: Editions d'organisation, 2éme édition, 2000.

35-HUTIN Hervé et autres, **La gestion financière**, Paris: Editions d'organisation, 2éme tirage, 2000.

36-LASSEGNE Pierre, **Gestion de l'entreprise et comptabilité,** Paris: Dalloz, 10éme édition, 1988.

37-L'équipe rédactionnelle de la Revue Fiduciaire, **Le régime fiscale des sociétés**, France: Les Publications Fiduciaires, 1995.

38-L'équipe rédactionnelle de la Revue Fiduciaire Comptable, L'arrêté des comptes, Tome1: **Le contrôle de la balance**, Edition Publication Fiduciaire, 1997.

39-LIGER Armel, **La gestion fiscale des PMI: Un Mythe**, Paris: Editions LGDJ, 1998.

40-MARTINEZ Jean Claude, **La fraude fiscale**, Paris: Collection que sais-je, Edition 1984, N° 2180.

41-MOREL Gervais, **La fiscalité des entreprises**, Paris: Editions Banque Editeur, 1999.

42-PALOU Jean Michel, **Comptabilité approfondie et révision**, Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2001.

43-PEYARD Josette, **Gestion financière internationale**, France: Vuibert, 5éme édition, Août 1999.

44-RAULET Christian et Christine, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Paris: DUNOD, 2éme édition, Tome 2, 1982.

45-SCHMIDT Jean, **Les choix fiscaux des contribuables**, Paris: Dalloz, 1994.

46-SERLOOTEN Patrick, **Fiscalité du financement des entreprises,** Paris: Economica, Mai 1994.

47-TEULIE Jacques et TOPASCALIAN Patrick, **Finance**, Paris: Vuibert, Janvier 1994.

48-VERNIMMEN Pierre, **Finance d'entreprise**, Paris: Dalloz, 4éme édition, 2000.

49-VIZZAVONA Patrice, **Gestion financière: Analyse financière, Analyse prévisionnelle**, Alger: BERTI Editions, 8éme édition, 1993.

2-المذكرات

50-BEN SALAH Kamel, **Le Management fiscal de l'entreprise**, Mémoire de 3éme cycle spécialisé en finance publique, Mémoire non publiée, IEDF, Koléa, 1998.

51-CHELALI Mustapha, **La gestion fiscale des sociétés de capitaux**, Mémoire de 3éme cycle spécialisé en finance publique, Mémoire non publiée, IEDF, Koléa, 1995.