الفصل الرابع:

تأثير التشريع الجبائي الجزائري على دعم الموارد المالية الذاتية للمؤسسة

مقدمة الفصل:

إن للسياسة الضريبية أثار جلية على التمويل الذاتي، فالزيادة في قيمة الإهتلاك تؤثر ايجابيا على قيمة هذا الأخير بقيمة الاقتصاد الضريبي الناجم عن رفع قيمة التكاليف، لذلك فإن المشرع الجبائي حدد شروط لقبول خصم هذه التكاليف لما لها من أثر على النتيجة الخاضعة للضريبة، كذلك قام بتحديد طرق الإهتلاك التي يمكن أن تستعملها المؤسسة فإذا استعملت المؤسسة طريقة غير مسموحة في التشريع، لا يقبل خصم التكلفة الناجمة عن هذه الطريقة.

فيما يخص المؤونات، قام المشرع بتحديد الشروط الواجب توفرها في المؤونة لكي يقبل خصمها من الوعاء الضريبي، وباعتبار هذه الأخيرة تكاليف مستقبلية يمكن أن تحدث ويمكن أن لا تحدث، كان لزاما على المشرع الجبائي تحديد أنواع المؤونات التي يقبل خصمها من الوعاء الضريبي، وهذا لكي لا يترك المجال للمؤسسة لتعظيم تكاليفها ومن ثم دفع ضرائب أقل. أما بالنسبة للنتيجة فإن التكلم عن النتيجة يدفعنا إلى التفريق بين مفهوم النتيجة المحاسبية ومفهوم النتيجة الجبائية، فبعد تحديد المؤسسة لنتيجتها المحاسبية تحدث عليها بعض التعديلات للوصول إلى النتيجة الجبائية التي تحسب على أساسها مقدار الضريبة على أرباح الشركات، حيث قام المشرع بتحديد التكاليف التي يمكن خصمها من الوعاء الضريبي.

كل هذه المفاهيم ترتبط بشكل أو بآخر بالتمويل الذاتي وتأثير كل منها عليه، والمعالجة الجبائية لهذه المحددات حسب التشريع الجبائي الجزائري تبين مدى تأثير الضرائب على الموارد المالية الذاتية للمؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل سيتم تبيان مختلف مميزات وعيوب السياسة الجبائية في الجزائر فيما يخص هذه النقطة، و كذا الفرص المتاحة في التشريع الجبائي الجزائري التي تسمح للمؤسسة من تعظيم قدرة تمويلها الذاتي.

المبحث الأول: النجاعة الجبائية للمؤسسة فيما يخص تسيير النتيجة وسياسة المؤونات

سيخصص هذا المبحث لدراسة النجاعة الجبائية لكل من مخصصات المؤونات والنتيجة المحاسبية للمؤسسة من خلال دراسة المعالجة الجبائية لمختلف أنواع المؤونات باعتبارها مصاريف وهمية تسمح للمؤسسة من تحقيق اقتصاد ضريبي تستعمله كمورد مالي ذاتي، كذلك سنقوم بدراسة محدودية التشريع الجبائي فيما يتعلق بالمؤونات، ثم في المطلب الثاني سنحاول تسليط الضوء على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. وكنقطة أخيرة سنحاول دراسة الأثر الجبائي لسياسة توزيع النتيجة.

المطلب الأول: المعالجة الجبائية لسياسة المؤونات

سيتم من خلال هذا المطلب دراسة النجاعة الجبائية لسياسة المؤونات في المؤسسة كونها تسمح للمؤسسة من تحقيق اقتصاد ضريبي لذلك فهي غير قابلة للخصم إن لم يحسن استعمالها، لذا سنحاول دراسة كل من شروط خصم المؤونات، ثم محدودية التشريع الجبائي الجزائري فيما يخص معالجة هذه الأخيرة.

1/شروط خصم وكيفية استرجاع المؤونات

تعتبر المؤونات أقل تخصيص مقارنة بالاهتلاكات وهذا راجع لكونها متعلقة بتنبؤ خسارة محتملة أو تدني طارئ لعناصر الأصول، إذن هي متعلقة بظرف استثنائي محتمل الوقوع عكس الاهتلاكات المتعلقة بتدني قيمة الأصول الممكن تحديده بصفة دقيقة.

ويمكن تخصيص مؤونات لبعض عناصر الأصول غير المهتلكة والممكن أن تتعرض قيمتها لتدني (كالأراضي شهرة المحل، المخزون ...إلخ)، لذا يمكن تخصيص المؤونة كبديل للاهتلاك، وباعتبار هذه الأخيرة تسمح للمؤسسة من تحقيق وفر ضريبي الذي يعزز من قيمة التمويل الذاتي، هذا ما دفع المشرع إلى تحديد جملة من الشروط لقبول خصمها من الوعاء الضريبي، لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة النقاط الآتية:

- شروط خصم المؤونات؛
- حالات كيفية استرجاع المؤونات.

1-1/ شروط خصم المؤونات

حسب المادة 141 -5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تقبل للخصم الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها

بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييمها في حسابات السنة المالية[1]، ومن الشروط الواجب توفرها لقبول خصمها ما يلي:

1-1-1/ الشروط الموضوعية

ترتكز هذه الشروط أساسًا على طبيعة المؤونة، للسماح لإدارة الجباية من معرفة هل السبب الذي شكلت من أجله مبرر، وإذا كان مبرره معروف هل السبب مازال موجود (سواء بوقوع الحدث، أو إلغاء المؤونة إذا كان السبب قد زال)، ويمكن تلخيص أهم هذه الشروط من خلال النقاط الآتية:

أ/المؤونة يجب أن تكون محددة بدقة

نعلم أن مخصصات المؤونات لمجابهة الأخطار والتكاليف يتم تشكيلها لتغطية أخطار أو تكاليف محتمل وقوعها في آخر السنة المالية بدون توفر حساب خاص من أصول المؤسسة لتغطية هاته المصاريف[2]، وباعتبارها من المصاريف المقبول خصمها من الوعاء الضريبي فينبغي أن تكون محددة بدقة، حيث تكون قيمة التكاليف والخسائر مقدرة بأقل خطأ ممكن هذا ما يسمح من تحديد قيمة المؤونة بطريقة موضوعية.

ب/ احتمال وقوع الخسارة أو التكاليف

الاحتمال بمنطلق مفهوم الريبة، هل سيقع الحدث أم لا، فإذا كانت الخسارة أو التكاليف أكيدة الوقوع وقيمتها محددة يتم تحميلها على السنة التي وقعت فيها كتكاليف، لذلك لا يستعمل حساب المؤونات إلا إذا كانت حالة عدم التأكد في مدى وقوع الحادث، وقيمة الخسارة والتكاليف (ينبغي أن تكون الريبة في مدى مقدار وزمن وقوع الحدث الذي خصصت من أجله المؤونة) [3]

ج/ نشأة الخسارة أو التكاليف تكون متعلقة بالدورة

حسب مبدأ استقلال الدورات، ينبغي تسجيل خلال الدورة كل التكاليف والنواتج المتعلقة بها، لذلك يجب أن تكون نشأة التكاليف والخسائر التي تم تخصيص لها مؤونة خلال الدورة؛ فيما يخص المؤونات التي تم تخصيصها لمجابهة حدث نشأ بعد انتهاء الدورة المحاسبية يتم رفضها مباشرة من طرف إدارة الجباية على أن يتم قبولها في الدورة التي نشأ فيها الحادث، كذلك لا تقبل الإدارة الجبائية خصم مؤونات تم تخصيصها لمواجهة تكاليف عادية ودائمة، ولا تقبل مؤونات مشكلة لتغطية تكاليف الإشهار.

---

[1] المادة 141 – 5، قوانين جبائية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق ض م ر م)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص 69 ،والمعدلة بموجب المادة رقم 7، قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 85، المؤرخ في 27 ديسمبر 2006، ص 6.

[2] Hubert. de la Bruslerie, Opcit, 2010, P 81.

[3] Maurice. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises , Edition LITEC, 2001,p 93.

ينبغي التنبيه كذلك على أنه لا يمكن للمؤسسة خصم مؤونة مشكلة بعد نهاية الدورة وقبل تاريخ التصريح بالنتيجة فمثلاً مؤونة ظهرت في جانفي لا يمكن خصمها رغم أن التصريح بالنتيجة يكون في نهاية أفريل[1].

د/ يجب أن تكون المؤونة مخصصة لتغطية خسائر أو تكاليف قابلة للخصم

لا يتم قبول خصم المؤونات المشكلة لمجابهة الضرائب على أرباح الشركات (IBS) باعتبار هذه الأخيرة لا تخصم من الوعاء الضريبي، كذلك المؤونات المخصصة لتغطية التكاليف المتعلقة بصيانة العقارات التي ليست لها علاقة بالاستغلال، إذا لا يمكن قبول خصم المؤونات إلا التي خصصت لمجابهة تكاليف بطبيعتها قابلة للخصم من الوعاء الضريبي[2].

1-1-2/الشروط الشكلية

هناك جملة من الشروط الشكلية الواجب توفرها في تخصيص المؤونة لكي يمكن خصمها من الوعاء الضريبي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

أ/ يجب تسجيل المؤونة في محاسبة الشركة

لا يقبل خصم من الوعاء الضريبي المؤونات التي لم تسجل في محاسبة الشركة قبل تاريخ التصريح بالنتيجة، وفي هذه الحالة لا يمكن للشركة طلب خصم المؤونة بأثر رجعي.

ب/ يجب أن تظهر المؤونة في جدول المؤونات

لكي يتم قبول خصم المؤونة من الوعاء الضريبي ينبغي أن تظهر كذلك في الملحق المخصص للمؤونات "جدول المؤونات" الذي يرفق مع التصريح بالنتيجة[3].

1-1-3/حالات عدم شرعية تخصيص المؤونة

يمكن أن نقابل عادة ثلاثة حالات لعدم شرعية تخصيص المؤونة يمكن تلخيصها حسب النقاط الآتية:

أ- عدم الشرعية المتعلقة بموضوع وشكل المؤونة

إذا لم يتم احترام الشروط الموضوعية والشكلية المذكورة سالفاً، تعتبر المؤونة غير مبررة وينبغي إدماجها في الوعاء الضريبي.

---

[1] المادة 6، قانون المالية التكميلي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخ في 2008/07/27، ص 4.

[2] O. Fouquet & C. David et autre, Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale , Edition Dalloz, 2000, p 382.

[3] المادة 12، قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، المؤرخ في 30 ديسمبر 2010، ص 6.

ب/ عدم وقوع الحدث الذي أنشأت من أجله المؤونة

تصبح إذن المؤونة غير مبررة، وبذلك يتم إعادة إدماجها في الوعاء الضريبي في السنة التي تأكد فيها عدم وقوع الحدث الذي أنشأت من أجله.

ينبغي الإشارة كذلك أن المشرع الجبائي لم يحدد المدة اللازمة لكي تصبح المؤونة غير مبررة لذا على المؤسسة أن تعطي التفسيرات اللازمة حول مدة المؤونة ويجب أن تكون هذه الأخيرة معقولة.

ج/ توجيه المؤونة غير مطابق للوجهة الذي أنشأت من أجله

المبدأ الرئيسي في تشكيل المؤونة هو مواجهة خسائر وتكاليف مستقبلية لذلك ينبغي أن توجه المؤونة للغرض الذي خصصت من أجله، فإذا غيرت المؤسسة وجهة هذه المؤونة سواء بإدماجها في رأس المال أو قامت عن طريقها برفع قيمة الاحتياطات ،فإن إدارة الجباية تعتبر هذه المؤونة غير مبررة وبذلك يعيد دمجها في الوعاء الضريبي مع دفع غرامة مالية.

1-2/ حالات وكيفية استرجاع المؤونات

يعتبر خصم المؤونة دائمًا استثنائي، لذلك يسمح للمؤسسة من خصمها من الربح الخاضع للضريبة، فالهدف الرئيسي من تخصيص المؤونة هو الاستفادة من الاقتصاد الضريبي الذي يبقى كتمويل مؤقت في المؤسسة[1](يسمح بتغطية رأس المال المستثمر[2])، إلى حين وقت إدماجها في الربح الخاضع للضريبة، لكن مبلغ الإدماج يختلف حسب ما إذا وقع الحدث أم لا، لذلك ينبغي معرفة كيفية استرجاع المؤونات من خلال ما يلي:

أ/ استرجاع المؤونات المبررة وغير المبررة

يمكن التفريق بين حالتين:

*** المؤونة المشكلة مبررة**

عندما يكون الحدث الذي شكلت من أجله المؤونة قد تحقق فعلاً، فمن المعقول أن تقوم المؤسسة بإدماج هذه المؤونة في الوعاء الضريبي على أن تقوم بخصم المبلغ الفعلي للتكاليف والخسائر*.

[1] Jean – Baptiste. Tournier, Jean – Claude. Tournier, Opcit, 2007,P 132.

[2] Félix Bogiolo, Opcit, 2000, p 121.

* يمكن للمؤسسة أن تتبنى طريقة أكثر بساطة، فإذا كان مبلغ المؤونة أقل من القيمة الفعلية للخسائر والتكاليف تقوم بخصم من الوعاء الضريبي الفرق الناجم عن مبلغ التكاليف والخسائر وقيمة المؤونة وهذا باحترام الشروط المحددة في القانون، أما إذا كان مبلغ المؤونة أكبر من القيمة الفعلية للخسائر والتكاليف، يتم حين إذن إدماج الفرق إلى الوعاء الضريبي باعتباره ربح، كون هذا الجزء من المؤونة غير مبرر.

*** المؤونة المشكلة غير مبررة**

تعتبر المؤونة غير مبررة تلك المخصصة بطريقة غير شرعية أو غياب السبب الذي شكلت من أجله، ففي الحالة الأولى للإدارة الجبائية الحق في إدماج مبلغ المؤونة في الربح الخاضع للضريبة مهما كانت السنة التي خصصت من أجلها المؤونة فمثلاً إذا كانت المؤونة مشكلة في سنة (n-3) وتبين بعد مراقبة حسابات السنوات [n، n+3] عدم شرعية هذه المؤونة لسبب أو لآخر، يقوم المراقب الجبائي بإدماج هذه المؤونة في الوعاء الضريبي للسنة n (أقرب سنة للسنة التي خصصت فيها المؤونة).

أما في الحالة الثانية، تصبح المؤونة غير مبررة عندما ينعدم السبب الذي كونت من أجله أي عدم تحقق التكاليف والخسائر (انطلاقا من تاريخ عدم مصداقيتها) وهذا بإقرار من المؤسسة أو تم اكتشافها من طرف الإدارة الجبائية بعد المراقبة.[1]

ب/ استرجاع المؤونات المحولة عن هدفها

تمثل المؤونة المحولة عن هدفها تلك المؤونة التي كونت من أجل مجابهة خسائر و تكاليف معينة غير أن المؤسسة استعملتها في وجهة أخرى، لذا تقوم الإدارة الجبائية بإدماج هذه المؤونة في الوعاء الضريبي بنفس شروط وكيفية استرجاع المؤونات غير المبررة (سواء كان جزء من المؤونة أو كلها).

يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين المؤونة المحولة عن هدفها والمؤونة غير المبررة من خلال النقاط الثلاثة الآتية:

1) من حيث الشكل: يتجلى ذلك بوضوح حيث تتميز المؤونات غير المبررة بعدم توفر كل الوثائق المحاسبية عكس المؤونات المحولة عن هدفها التي تتوفر على كل الوثائق.

2) من ناحية المضمون: لا يعتبر غياب بعض الوثائق المحاسبية السبب الوحيد لعدم قبول خصم المؤونات غير المبررة بل هناك أسباب موضوعية كانعدام الخسارة التي شكلت من أجلها المؤونة، غير أن المؤونة المحولة عن هدفها تتميز بتغطية تكاليف وخسائر أخرى.

3) من ناحية المراقبة الجبائية: تتميز المؤونات غير المبررة بأنها واضحة وجلية في محاسبة الشركة وهذا ما يسمح للمراقب الجبائي من إدماجها في الربح الخاضع للضريبة بسهولة عكس المؤونات المحولة عن هدفها فإنها صعبة المراقبة وهذا راجع أساسًا إلى كونها غير واضحة في محاسبة المؤسسة لأنها قامت بتغطية تكاليف أخرى غير التكاليف التي شكلت من أجلها.

[1] Pierre-Emmanuel. Fontaine, Gestion Fiscale des Provision, Edition LITEC, 1996, p 40.

من خلال النقاط السابقة لاحظنا أن المؤونات تتميز بأنها استثنائية عكس الاهتلاكات التي تكون محددة مسبقاً بدقة، لذا المشرع الجبائي حدد جملة من الشروط لقبول خصمها من الوعاء الضريبي لكي لا يترك مجال كبير للمؤسسات لاستعمال هذا العامل للتهرب من دفع الضريبة مما سيدفعنا في النقاط الموالية إلى إظهار المعالجة الجبائية لمختلف طرق المؤونات سواءً المطبقة في الجزائر أو خارجها وتوضيح محدودية التشريع الجبائي في هذا المجال.

2/ المعالجة الجبائية لمختلف أنواع المؤونات

إن التحول الاقتصادي الذي شهدته الجزائر بعد الثمانينات من القرن الماضي، التوجه من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق. حتم على المؤسسات تحمل مخاطر متعددة كانت تصب كلها على عاتق الدولة، لذلك سمح المشرع الجبائي للمؤسسات بأخذ بعض الاحتياطات من هذه المخاطر عن طريق تخصيص بعض الأنواع من المؤونات لمواجهة مخاطر السوق، وهذا كما يلي:

2-1/ الوضعية الاقتصادية الحالية

من متطلبات اقتصاد السوق انفتاح المؤسسات على العالم الخارجي، هذا ما يدفعها إلى تبني سياسة مالية رشيدة تجنبها من الوقوع في المخاطر والأزمات، فقواعد اقتصاد السوق يحتم على المؤسسة التعامل مع المتعاملين الخارجين هذا ما يوقعها في جملة من المخاطر منها: التغيير في الأسعار الدولية منها سعر صرف العملات، سعر المواد الأولية ...الخ، لذا ينبغي على الإدارة الجبائية أن تتماشى مع هذا المتغير بالسماح للمؤسسات من تكوين مؤونات لمواجهة هذه المخاطر.

كذلك تجدر الإشارة أن الاقتصاد الجزائري شهد في فترة التسعينات من القرن الماضي معدلات عالية من التضخم، هذا ما أثر سلبًا على سياسة تموين المؤسسات، وكان لزامًا على المؤسسات تشكيل مؤونات للحد من مخاطر تقلبات الأسعار في تلك الفترة ولا تمثل هذه النقطة تقصير من جهة المؤسسات فحسب ،إذ لم يشجع المشرع الجبائي الجزائري المؤسسات على تخصيص هذا النوع من المؤونات، بعدم السماح للمؤسسات من خصم مثل هذه المؤونات من الوعاء الضريبي لذا لا يمكن للمؤسسة تخصيص المؤونات اللازمة بما أنها لا تستفيد من المزايا الجبائية للمؤونة وتصبح كـــــأنها جزء من الأرباح الصافية التي لم توزع على المساهمين وهذا ما قد يسبب تذمرهم من السياسة المالية للمؤسسة، لذا ارتأينا تبيان جملة من المؤونات المطبقة في بعض البلدان المجاورة على سبيل المثال لا الحصر من خلال النقطة الموالية.

2-2/ المعالجة الجبائية لبعض أنواع المؤونات حسب التشريع الجبائي الفرنسي

سيتم في هذه النقطة تسليط الضوء على بعض أنواع المؤونات و التي تعرف بالمؤونات القانونية حسب التشريع الجبائي الفرنسي و التي تسمح من تقليص المخاطر التي يمكن أن تواجهها المؤسسة نتيجة انفتاحها على السوق العالمية من خلال النقاط الآتية:

*** المؤونات القانونية**

تسمى بالمؤونات القانونية لأنها لا تكون مخصصة من أجل مجابهة خسارة أو تكاليف محددة جيدا أو حدث محتمل[1]، بل تعتبر مساعدات جبائية مسترجعة في المستقبل تسمح للمؤسسة من تعظيم قدرة تمويلها الذاتي، فهذه المؤونات حسب التشريع الجبائي الفرنسي هي تلك التي لا تتوفر فيها كل الشروط الواجب توفرها في المؤونة العادية، بل خصصت طبقًا لقرار ناجم عن الإدارة الجبائية ويتم اعتماده لأغراض اقتصادية بحته. غير أن هذا النوع يجب أن يحترم كل الشروط الشكلية الواجب توفرها في المؤونة العادية كالتسجيل في محاسبة الشركة وتخصيص جدول ملحق للمؤونات، ومن المنظور المحاسبي تمثل هذه المؤونة جزء من الأموال الخاصة باعتبارها ذات طابع احتياطي.

والهدف من تشكيل هذا النوع من المؤونات هو الاقتصاد الضريبي الناجم عن خصمها والذي يسمح الرفع من قيمة الأموال الخاصة للمؤسسة، لكن هذه المؤونات مثلها مثل المؤونات العادية يتم استرجاعها بدمجها في الربح الخاضع للضريبة، إذا هي تمثل إعانة جبائية مؤقتة.

وهناك عادة أنواع من المؤونات القانونية سيتم عرض جملة منها من خلال النقاط الآتية:

- مؤونات ارتفاع الأسعار

يؤدي ارتفاع أسعار الموارد الأولية إلى تحمل جملة من المخاطر، لدى تشكل المؤسسة مؤونة لمواجهة هذا التذبذب في الأسعار، لكن هذه المؤونة تكون عادة قصيرة الأجل أي أنها لا تتعدى سنتين متتالين.

إن نشاط المؤسسة يحتم عليها تكوين "مخزون الأمان" الذي يتم تجديده باستمرار، هذا التجديد يعرض المؤسسة إلى مخاطر تغير الأسعار بحيث يكون سعر التجديد أكثر من سعر المنتوجات التي كانت مخزنة فهذا راجع إلى ارتفاع التكاليف في السوق[2]، لذا فإن تشكيل المؤونة لمواجهة مخاطر تغير الأسعار يسمح للمؤسسة من رفع قيمة تمويلها الذاتي.

[1] Maurice. Cozian, Opcit, 2001, p 124.
[2] Idem, p 124

- مؤونات تغير الأسعار في السوق الدولية

على اعتبار أن المؤسسة في ظل اقتصاد السوق معرضة للتعامل مع الأطراف الخارجية وهذا سواء بتصدير منتجاتها أو استيراد المواد الأولية فهي إذن عرضة إلى تغير الأسعار في السوق الدولية، لذا يستحسن تشكيل مؤونة تسمح من تخفيف عبئ المخاطر المترتبة عن تغير الأسعار.

- مؤونة الاستثمار في الخارج

عندما تقوم المؤسسة بالاستثمار خارج ترابها الوطني فهي عرضة لعدة مخاطر أهمها مخاطرة البلد، لذلك فعلى المؤسسة أن تخصص مؤونة لمواجهة التكاليف المترتبة عن هذه المخاطرة. وتخص عادة الاستثمارات غير قابلة للإهتلاك.

2-3/ المعالجة الجبائية لبعض أنواع المؤونات حسب التشريع الجزائري

خص التشريع الجبائي الجزائري جملة من الحالات التي تكون فيها المعالجة الجبائية مختلفة يمكن تلخيص أهمها من خلال النقاط الآتية:

2-3-1/ حالة تغير شكل المؤسسة

إن تغير الشكل القانوني للمؤسسة لا يؤدي إلى إنشاء شخصية معنوية جديدة [1]،لكن القانون الجبائي الجزائري يعتبر في حالات خاصة تغير شكل المؤسسة تغييرا في شخصيتها المعنوية أي تعتبر المؤسسة السابقة في حالة زوال.

فعند تغيير شكل المؤسسة ،يمكن أن يؤدي هذا إلى تغيير النظام الجبائي المطبق كذلك تجدر الإشارة أن أغلب التغييرات في شكل المؤسسة يكون لأغراض جبائية بحتة، ففي حالة تغيير شكل المؤسسة من مؤسسة رأسمال (SPA – SARL) إلى مؤسسة أشخاص (SNC) تصبح المؤسسة إذا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) عوض الضريبة على أرباح الشركات(IBS) والعكس صحيح، حيث يعتبر التشريع الجبائي الجزائري تغير شكل المؤسسة ذات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة إلى المؤسسة ذات الأشخاص كأنها نهاية نشاط المؤسسة[2].

[1] Patrick. Serlooten , Fiscalité du Financement des Entreprises, Edition Economica ,1994, p 297.

[2] المادة 196 – 5، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 101.

هذا التغيير في شكل المؤسسة يؤذي إلى إعادة إدماج المؤونة غير المستعملة في الغرض المخصصة من أجله في الربح الخاضع للضريبة في السنة المالية التي وقع فيها تحويل الشركة[1] باعتبارها مؤونة غير مبررة.

2-3-2/ حالة انتهاء نشاط المؤسسة

يعتبر الربح الخاضع للضريبة عند نهاية حياة المؤسسة ربح الدورة مضاف إليه المؤونات المشكلة في السنوات السابقة والتي لم يتم تخصيصها بعد باعتبارها مؤونات غير مبررة.

2-3-3/ حالة الإدماج La fusion

بموجب المادة 744 من القانون التجاري الجزائري "للشركة ولو في حالة تصفيتها أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في تأسيس شركة جديدة بطريقة الدمج"

من المادة السابقة يتبين أن المؤسسة يمكنها أن تقدم ماليتها لشركة موجودة أو أن تساهم معها في إنشاء شركة جديدة بطريقة الإدماج، وفي هذه الحالة فإن المؤونات المشكلة من قبل الشركة المستوعبة (الشركة التي زالت بفعل عملية الدمج) تصبح بدون مبرر و يتم إدماجها في الربح الخاضع للضريبة في آخر الدورة قبل عملية الدمج.

3/ أثر المؤونات غير المبررة على الخسارة

عندما يتم تشكيل مؤونة بطريقة قانونية من حيث الشكل والمضمون وأصبحت هذه الأخيرة بدون مبرر، وعند تشكيلها أدت إلى إحداث خسارة نتيجة خصمها وهذه الخسارة لا يمكن امتصاصها من أرباح أربع سنوات المقبلة كما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي الجزائري، فعلى الإدارة الجبائية أن تدمج إلى الربح الخاضع للضريبة للدورة التي أصبحت عليها غير مبررة الجزء من المؤونة الذي خصم فعليًا من الربح (لأن الجزء الآخر لم يحقق المبتغى من تخصيص المؤونة ألا وهو الاقتصاد الضريبي).

من كل ما سبق نستنتج أن التشريع الجبائي قيد بشكل كبير استعمال المؤونات من طرف المؤسسات، حتى لا تكون وسيلة للتهرب من دفع الضرائب، وتظهر الأهمية المالية للمؤونات في كونها تعزز من القدرة المالية الدائمة للمؤسسة، وفيما يلي سنتطرق إلى دراسة المعالجة الجبائية لنتيجة المؤسسة باعتبارها من المحددات الرئيسية في حساب التمويل الذاتي وهذا بعد أن نتطرق إلى دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

[1] المادة 141 – 5، ق ض م ر م، المرجع السابق، ص 70.

المطلب الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يتم تحديد الضريبة على أرباح الشركات انطلاقا من النتيجة التي تحققها المؤسسة لكن ينبغي التفرقة بين نوعين من النتيجة، النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، هذه الأخيرة هي التي يحسب على أساسها الضريبة على أرباح الشركات، فبعد أن تقوم المؤسسة بتحديد نتيجتها المحاسبية، تقوم الإدارة الجبائية بتحديد النتيجة الجبائية التي تضرب في معدل قانوني وهذا للحصول على قيمة الضرائب الواجب دفعها، ويتم تخفيض من هذه الأخيرة التسبيقات الجبائية التي قدمتها المؤسسة إلى إدارة الجباية، وانطلاقا من مختلف هذه العمليات يتم تحديد النتيجة الصافية التي تمثل المورد الرئيسي في حساب التمويل الذاتي.

فبموجب المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها والمحققة من طرف كل المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته".[1]

فالنتيجة تحدد انطلاقًا من الفرق بين النواتج والتكاليف، لكن لا تمثل هاته الأخيرة الوعاء الضريبي بل تقوم إدارة الضرائب ببعض التعديلات عليها للوصول إلى النتيجة الجبائية ، إذ ترتكز جباية المؤسسات على القواعد المحاسبية باعتبار النتيجة الجبائية ما هي إلا النتيجة المحاسبية معدلة.[2]

عند تحديد النتيجة المحاسبية تحدث عليها بعض التعديلات بأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية، وهذا من الجانبين، بتخفيض بعض النواتج المدمجة في حساب النتيجة المحاسبية وإدماج بعض التكاليف المخصومة من النتيجة المحاسبية رغم وجود بعض القيود الجبائية فيما يتعلق خصمها.

منه، فعند تحديد النتيجة الجبائية يجب أخذ بالحسبان مختلف نقاط الاختلاف بين القواعد الجبائية والمبادئ المحاسبية، يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال النقاط الآتية:

- المؤسسة تهدف إلى تسجيل مختلف النواتج والتكاليف، غير أن الإدارة الجبائية تحث المؤسسات على عدم التبذير وترشيد النفقات.
- تهدف المؤسسة عادة إلى تخفيض الوعاء الضريبي، سواء بتضخيم التكاليف، أو إنقاص النواتج.
- تهدف السياسة الجبائية إلى تشجيع الاستثمار وهذا بتطبيق بعض القواعد الخاصة المختلفة عادة عن المبادئ المحاسبية، وهذا من الجانبين، قبول بعض التكاليف من المنظور الجبائي مثل طريقة الاهتلاك المتناقص، وإعفاء بعض النواتج كليًا أو جزئيًا كما هو الحال لفائض قيمة التنازل على

[1] المادة 140 – 1، ق ض م ر م، المرجع السابق، ص 67.

[2] Maurice. Cozian, Opcit, 2001, p 23.

الاستثمارات وتأخذ بعين الاعتبار هل المؤسسة تقوم بعملية المضاربة في سياسة الاستثمارات أم لا.

من كل ما سبق سنحاول من خلال النقاط الآتية شرح مختلف القواعد التي تدخل في تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية، وهذا كما يأتي:

1/القواعد المتعلقة بالنتيجة المحاسبية

ينبغي تحديد تأثير بعض الرسوم والضرائب في حساب النتيجة المحاسبية، ومن هذه الضرائب والرسوم نذكر الرسم على القيمة المضافة (TVA) على سبيل المثال لا الحصر وهناك رسوم أخرى ذات طابع مهني نذكر الرسم على النشاط المهني (TAP) الرسم العقاري TF وحقوق التسجيل...إلخ.

ويمكن تقسيم هذه الرسوم والضرائب إلى نوعين:

- الضرائب والرسوم التي يتم تحصيلها من طرف المؤسسة، و لا تحمل على عاتقها مثل الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجراء (IRG / Salaire) ومقتطعات من المنبع.
- فيما يتعلق بالضرائب والرسوم التي تتحملها خزينة المؤسسة ،يتم تخفيضها من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، باعتبارها تؤثر على نتيجة الاستغلال، ما عدا بعض الأنواع من الضرائب مثل الضريبة على أرباح الشركات[1]، كذلك لا يقبل خصم الغرامات الجبائية من الوعاء الضريبي*.

2/ القواعد المتعلقة بالنتيجة الجبائية

ولدراسة مختلف الأمور المتعلقة بالنتيجة الجبائية، سيتم توضيحها من خلال النقاط القادمة هذا كما يلي:

2-1/ القواعد الجبائية المتعلقة بالنواتج "les produits"

لتحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة يجب أخذ بعين الاعتبار مختلف العمليات التي قامت بها، مهما كانت طبيعتها سواء كانت متعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة (نتيجة الاستغلال) أو ناجمة عن نشاط استثنائي

---

[1] المادة 141 – 4، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 69.

* تجدر الإشارة، فيما يتعلق بالضرائب والرسوم التي لا تتحملها خزينة المؤسسة، فلا يمكن خصمها من النتيجة المحاسبة، باعتبار أن المؤسسة ليست الخاضع الحقيقي للضريبة (Redevable réel) بل الخاضع القانوني للضريبة فحسب(Redevable légal)، لكن هناء بعض الاستثناءات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة(TVA) هذا الرسم لا يتم تخفيضه من الوعاء الضريبي لأنه مسترجع عادة في العمليات الخاضعة للضريبة، حيث المؤسسة تعتبر الخاضع القانوني للضريبة وليس الخاضع الحقيقي (المؤسسة لا تعتبر الدافع الفعلي للضريبة، تدفع الضريبة عند الشراء وتسترجعها عن البيع والفرق تدفعه إلى إدارة الجباية).

لكن هناك بعض الاستثناءات، فيمكن للمؤسسات اقتناء مواد أولية لعمليات خاضعة لهذا الرسم ولكن بعد عملية التحويل فإن المنتجات النهائية تكون تابعة لقطاع معفى من هذا الرسم وبذلك لا يتسنى للمؤسسة استرجاع هذا الرسم، فاقتناء المواد الأولية رفع قيمة التكاليف الفعلية للمؤسسة لذلك يقبل خصمه من الوعاء الضريبي لكن في أغلب الحالات عندما تكون المؤسسة في مثل هذه الوضعية عند الشراء تدفع TVA وعند البيع لا تسترجع قيمتها، تطلب من الإدارة الجبائية أن تسمح لها بالشراء وهي معفاة من دفع TVA وهذا لكي لا تكون لها في أغلب الوقت قرض اتجاه إدارة الجباية.(في هذه الحالة عند تسديد القرض الجبائي من طرف إدارة الجبائية ينبغي إعادة إدماج مبلغ الرسم المدفوع TVA في النتيجة الجبائية باعتبار أنها قد خصمت من قبل من الوعاء الضريبي)

(نتيجة خارج الاستغلال)، هذه النواتج تدخل في حساب النتيجة المحاسبية وبذلك تدخل في تحديد النتيجة الجبائية بعد إحداث بعض التعديلات باعتبار أن الإدارة الجبائية تعتبر بعض النواتج معفاة من الضريبة أو خاضعة إلى معدل خاص غير المعدل القانوني.

لذلك سيتم من خلال هذه النقطة دراسة نوعان من النواتج التي لها معالجة جبائية خاصة حسب التشريع الجبائي الجزائري، ألا وهما إعانات الاستثمار والاستغلال وفائض قيمة التنازل عن الأصول.

2-1-1/ إعانات الاستغلال والاستثمار

تعتبر إعانات الاستغلال الإعانات التي يتم الحصول عليها من طرف الدولة أو الجماعات المحلية وتمنح بغية تغطية العجز المسجل في بعض نواتج الاستغلال أو مجابهة بعض تكاليف الاستغلال، هذه الإعانات تمثل عنصر من عناصر النتيجة الجبائية للسنة التي تم الحصول عليها.[1]

أما إعانات التجهيز فيتم منحها من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو من طرف هيئات أخرى، وهذا بغية اكتساب استثمارات جديدة أو تمويل نشاط طويل الأجل غير أن هذه الأخيرة يتم تسجيلها في قسم الأموال الخاصة للمؤسسة، أي ارتفاع مجاني لثروة المؤسسة.

أما فيما يخص التشريع الجبائي الجزائري، فيمكن التفرقة بين مرحلتين ،مرحلة قبل قانون المالية لسنة 2007 والمرحلة التي أتت بعده، حيث قبل صدور قانون المالية لسنة 2007، كانت إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية للمؤسسات لا تدمج ضمن النتائج المحققة للسنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها بل يتم إدماجها عن طريق أقساط في نتائج السنوات الموالية لتاريخ الاستفادة من هذه الإعانة، وتختلف المعالجة إذا كانت الإعانة تخص اقتناء أصل استثماري قابل للاهتلاك أو غير قابل للاهتلاك وهذا كما يلي:

- إذا استعملت هذه الإعانات بغية اقتناء أصول قابلة للإهتلاك، فإنه يجب ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة في كل السنوات المالية اللاحقة، وذلك في حدود مبلغ أقساط الإهتلاك المطبقة عند اختتام السنوات المالية*؛
- ينبغي ربط الإعانات المخصصة لإحداث أو اقتناء تثبيتات (أصول) غير قابلة للإهتلاك المالي، بأجزاء متساوية تخفض من الأرباح المحققة في السنوات العشر (10) الموالية لسنة دفع الإعانة؛
- أما في حالة التنازل عن هذه الأصول قبل انتهاء مدة حياتها، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم إدماجه من القيمة المحاسبية لهذه الأصول، وهذا بغية تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة.

[1] Patrick. Serlooten , Opcit,1994, p p 75-76.

*وهكذا يتم إلغاء الأثر المترتب عن خصم الاهتلاكات من الوعاء الضريبي ، لذا لم تكن لهذه العملية أي أثر جبائي.

لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2007، عدلت المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدة مرات ، و بموجب قانون المالية لسنة 2007، تم تعديل المعالجة الجبائية لإعانات التجهيز إلا في النقطة المتعلقة بالتثبيتات قابلة للاهتلاك وغير قابلة للاهتلاك، فبموجب هذا القانون لم يفرق بين المعالجة الجبائية لهذين النوعين من التثبيتات، حيث مهما كان نوع الأصل يتم ربط هذه الإعانة بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمس الموالية[1].

وقام المشرع الجبائي بتبني هذه المعالجة للإعانات، بغية تشجيع الاستثمارات وهذا لكي يخفف العبء الجبائي على المؤسسات المتحصلة على هذه الإعانة ، فقبل صدور قانون المالية لسنة 2007 كان لا يترتب أي أثر جبائي على إعانة اقتناء استثمار قابل للاهتلاك، حيث يتم إدماج أقساط هذه الإعانة إلى النتيجة الجبائية بنفس المبلغ المخصوم من التكاليف على شكل اهتلاك، لذا فإن المؤسسة تستفيد من المزايا الاقتصادية للاستثمار فحسب، لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 فيمكن تصور حالتين:

- الحالة الأولى: أين تكون قيمة الإعانة المدمجة (أي الخمس) أقل من قيمة التكاليف المخصومة على شكل اهتلاك، إذا قامت المؤسسة باقتناء تثبيتات مدة حياتها أقل من خمسة سنوات ففي هذه الحالة فإن المؤسسة ستحقق اقتصاد ضريبي.
- الحالة الثانية: أين تكون قيمة الإعانة المدمجة (خمس) أكبر من قيمة التكاليف المخصومة على شكل اهتلاك، عند اقتناء استثمارات مدة حياتها أكبر من خمسة سنوات وتطبق طريقة الاهتلاك الثابت ففي هذه الحالة فإن المؤسسة ستقدم قرض لإدارة الضرائب تسترجعه لاحقًا.

وكما تم الإشارة إليه سالفا فإنه بعد سنة 2007 تم تعديل هذه المادة عدة مرات بموجب قوانين المالية 2010 و 2012 [2]وأخرها قانون المالية 2014، الذي حاول معالجة مشكل إدماج أجزاء الإعانة في الربح الخاضع للضريبة قبل بداية استعمال التثبيت الذي تم اقتناؤه ، أي قبل بداية تسجيل قسط الاهتلاك المترتب عن استعماله، وبذلك تكون المؤسسة معرضة إلى دفع ضرائب على الأجزاء المدمجة قبل استعمال التثبيت، حيث نصت المادة 144 بموجب هذا القانون على أنه « يتم ربط مبلغ الإعانة بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة، ابتداءا من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس سنوات، يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه، بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك»[3].

---

[1] المادة 9، قانون المالية لسنة 2007 ، مرجع سبق ذكره، 27 ديسمبر 2006، ص 7.

[2] المادة 9، قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، المؤرخ 31 ديسمبر 2009، ص 6. والمادة 7، قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 72، المؤرخ 29 ديسمبر 2011، ص 5.

[3] المادة 6، قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 68، المؤرخ 31 ديسمبر 2013، ص ص 4-5.

من خلال التعريف الجديد لهذه المادة يتضح أن المشرع الجبائي أراد أن تستفيد المؤسسة من مزايا الاستثمار فحسب، وعدم الاستفادة من المزايا الجبائية من خصم قسط الاهتلاك للاستثمارات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانة، وهذا سواء عندما يكون مبلغ الإدماج في الربح الخاضع للضريبة أكبر من قيمة خصم التكاليف على شكل اهتلاكات، أو عندما يكون هناك تساوي بين المبلغين (حالة اقتناء أصل مدة حياته أقل أو تساوي خمس سنوات) مما يجعل من هذا الإجراء حيادي من المنظور الجبائي.

أما فيما يخص إعانات الاستغلال فهي تدخل ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها[1].

2-1-2/فائض قيمة التنازل عن عناصر الأصول

يتم إدماج فائض قيمة التنازل عن الاستثمارات في الوعاء الضريبي حسب الحالتين الآتيتين: [2]

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70 % ويتم إدماجها إلى الربح الخاضع للضريبة (عندما يكون التنازل عن االأصل قبل مرور 03 سنوات من الحيازة عليه)؛
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% ويتم إدماجها إلى الربح الخاضع للضريبة (عندما يكون التنازل عن الأصل بعد مرور 3 سنوات من الحيازة عليه).

وبموجب المادة 173-2 من نفس القانون، لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء الاستغلال عناصر الأصول المثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في المؤسسة قبل انقضاء أجل 03 سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصل المتنازل عنها[3].

المبلغ المعاد استثماره = القيمة الأصلية للاستثمار المتنازل عنه + فائض قيمة التنازل
= الاهتلاكات المتراكمة إلى تاريخ التنازل + قيمة التنازل.

2-2/ القواعد الجبائية المتعلقة بالتكاليف

تهدف عادة المؤسسات لتخفيض وعائها الضريبي بتضخيم جانب النفقات، هذا ما دفع المشرع الجبائي إلى تحديد قواعد خاصة لقابلية خصم التكاليف، وهي الجزء الذي يخضع لمراقبة صارمة، لأن عادة المؤسسة تقوم بإدماج كل التكاليف إلى نتيجتها المحاسبية رغم أنها غير قابلة للخصم.

[1] المادة 9، قانون المالية لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، 31 ديسمبر 2009، ص 6.
[2] المادة 173- 1، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 85.
[3] المادة 173- 2، ق ض م ر م، المرجع السابق، 2015، ص 85.

لذلك سيتم التطرق في هذه النقطة إلى دراسة الشروط العامة لقابلية خصم التكاليف من النتيجة ثم إظهار مختلف أنواع التكاليف الممكن خصمها من الربح الخاضع للضريبة وهذا حسب النقاط الآتية:

2-2-1/الشروط العامة لقابلية خصم التكاليف

لقد عمد المشرع الجبائي إلى تحديد جملة من الشروط الصارمة لقابلية خصم التكاليف وهذا بغية الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي من خلال هذه الأعباء ،لذلك فإن غياب أحد هاته الشروط يؤدي مباشرة إلى إدماجها ضمن الربح الخاضع للضريبة.

من كل ما سبق، فإن الأعباء لكي يقبل خصمها من الوعاء الضريبي ينبغي توفرها على الشروط الآتية:

- أن يستخدم العبء لمصلحة المؤسسة و يدرج في حساباتها؛
- أن يكون العبء حقيقيًا ومؤكدًا؛
- أن تكون الأعباء متعلقة بالسنة المالية موضوع الحساب وسببًا في نقص الأصول الصافية.

2-2-2/أهم أنواع التكاليف القابلة للخصم

قام المشرع الجبائي الجزائري بتحديد مجال خصم بعض الأعباء، لهذا لكي لا تقوم المؤسسات بالمغالات في مقدار هذه الأعباء بغية تخفيض الربح الخاضع للضريبة، لذلك قام المشرع الجبائي بتحديد مجالات لبعض الأعباء لا يمكن تجاوزها يمكن تلخيص أهمها من خلال النقاط الأربع الآتية:

أ) المصاريف العامة

تشمل هذه المصاريف: مصاريف المستخدمين، الأعباء المالية والضرائب والرسوم

- فيما يخص أعباء المستخدمين، ينبغي أن تتعلق فعليا بالاستغلال ولا يكون مبلغ هذه الأعباء مغالى فيه.
- فيما يخص الأعباء المالية، ينبغي أن تكون مدفوعة خلال الدورة، وتكون متعلقة بقرض له علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- فيما يتعلق بالضرائب والرسوم، تخصم هذه الأخيرة من النتيجة الجبائية ما عدا الضريبة على أرباح الشركات، وكذا الغرامات الجبائية الناجمة عن تأخير الدفع من الوعاء الضريبي.

ب) الأعباء المختلفة

يمكن تلخيص أهم الأعباء المختلفة التي حدد سقف خصمها المشرع الجبائي الجزائري من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: 04-01: يحدد سقف خصم بعض أنواع الأعباء المختلفة بالمؤسسة

لا تقبل الخصم من الوعاء الضريبي الأعباء الموضحة في الجدول إلا إذا توفرت على الشروط الآتية:

نوع العبء	سقف الخصم
مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني	إلا إذا كانت مخصصة مباشرة للإستغلال.
الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري	إذا لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج
الإعانات و التبرعات ،عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني	يجب أن لا تتعدى قيمتها 200.000 دج سنويا.
مصاريف حفلات الإستقبال بم فيها الإطعام و الفندقة و العروض.	إلا إذا كانت مثبتة قانونا و مرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
مصاريف الإشهار المالي و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و الثقافية إلا في حدود.	يقبل خصمها في حدود 10% من رقم الأعمال السنوي و في حدود مبلغ 30.000.000 دج.
مصاريف في إطار البحث و التطوير داخل المؤسسة إلا في حدود.	يقبل خصمها في حدود 10% من مبلغ الربح أو الدخل في حدود سقف 100.000.000 دج.

المصدر: من المادة 169 -171، ق ض م ر م، المرجع السابق، 2015، ص ص 83 84.

يهدف المشرع الجبائي لتقييد المؤسسات فيما يخص خصم بعض الأعباء مثل مصاريف الاستقبال والإطعام حتى لا يكون مغالى فيها، وتهدف المؤسسة من ورائها التهرب من دفع الضرائب، كذلك قيد المشرع الجبائي خصم المصاريف المتعلقة باقتناء السيارات السياحية، أين تلجأ المؤسسة إلى اقتناء سيارات باهضة الثمن للرفع من قيمة الاهتلاك، لذلك يقبل خصم شكل الاهتلاكات المتعلقة باقتناء سيارات سياحية في حدود تكلفة الشراء بـــ 1.000. 000 دج[1].

ج) أقساط الاهتلاكات والمؤونات

فيما يخص هذان النوعان من التكاليف قام المشرع الجبائي الجزائري بتبني معالجة جبائية خاصة بهما، باعتبارهما من الموارد الأساسية في السياسة المالية الذاتية للمؤسسة*، لكن تجدر الإشارة فيما يخص مخصصات الاهتلاك أنها تحسب انطلاقا من تكلفة الحيازة مضافاً إليها: [2]

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) إذا كانت غير مسترجعة؛

د) الخسارة وناقص قيمة عن التنازل

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز يعتبر عبئًا يدرج في السنة المالية الموالية ويتم تخفيضه من الوعاء الضريبي، وإذا كان هذا الربح غير كافي، فإن العجز المتبقي يتم خصمه من أرباح السنوات

[1] المادة 141- 3، ق ض م ر م، المرجع السابق، 2015، ص ص 68-69.
* لذلك قمنا بدراسة المعالجة الجبائية لكل عنصر على حدا من خلال النقاط المدرجة في هذا الفصل.
[2] المادة 141- 3، ق ض م ر م، المرجع السابق، 2015، ص 69.

المقبلة إلى نهاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[1]، أما فيما يخص ناقص القيمة المتعلق بالتنازل عن الأصول فإن المشرع الجبائي يسمح بخصم هذه التكلفة من الوعاء الضريبي لتشجيع المؤسسات على تجديد قدرتها الاستثمارية.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لنتيجة المؤسسة

بعدما تم توضيح في المطلب السابق كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، التي تمثل الأساس الذي يحسب انطلاقاً منه الضريبة على أرباح الشركات سنحاول في هذا المطلب توضيح الأثر الجبائي الناجم عن سياسة توزيع النتيجة باعتبارها من المحددات الأساسية للتمويل الذاتي فالمؤسسة تهدف إلى الاحتفاظ بعوائد المساهمين لتعظيم مواردها الذاتية، كذلك سنحاول توضيح محدودية التشريع الجبائي فيما يخص سياسة تسيير عجز المؤسسات مقارنة ببعض البلدان المجاورة وهذا من خلال ما يلي:

1/ الأثر الجبائي على توزيع النتيجة

تعتبر النتيجة الصافية التي تحققها المؤسسة من الموارد الرئيسية للتمويل الذاتي رغم أنها لا تدخل كليًا في حسابه، بل الجزء غير الموزع على المساهمين، إذ يحق للمؤسسة الاحتفاظ بجزء من أرباحها لتعزيز الموارد المالية وتطوير قدرتها الإنتاجية، لذا سيتم التطرق في هذه النقطة إلى دراسة كيفية إخضاع كل من الربح الموزع وغير الموزع إلى الضريبة.

1-1/ الضريبة على الربح غير الموزع

تعتبر النتيجة التي تحققها المؤسسة الغاية التي من ورائها يستثمر المساهمين أموالهم في المؤسسة إلا أنه يمكن تصور وجهة أخرى للنتيجة المحققة ألا وهو عدم التوزيع بغية إعادة استثمارها أو إدماجها في رأسمال المؤسسة.

1-1-1/ إعادة استثمار الأرباح

قبل قانون المالية التكميلي لسنة 2008 كانت تستفيد المؤسسات الجزائرية من نسبة مخفضة لضريبة على أرباح الشركات (50% من الضريبة على الأرباح المطبقة) وهذا بغية تشجيع المؤسسات على إعادة استثمارها، لكن بعد هذا القانون تم إلغاء هذا المعدل المخفض.[2] مما يطرح تساؤل الجدوى من اتخاذ هذا الإجراء باعتبار أن السياسة الجبائية تهدف إلى تعزيز القدرة الاستثمارية للمؤسسات مما يضمن لها موارد

[1] المادة 147، ق ض م ر م، المرجع السابق، 2015، ص 74.

[2] Communiqué Général relatif aux Principales Disposition Fiscales de la Loi de Finances Complémentaire pour 2008, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Alger, 29 juillet 2008, p 3.

مالية مستقبلية على حساب بعض التنازلات الجبائية الآنية (باعتبار أن الهدف الرئيسي هو تعظيم الوعاء الضريبي).

1-1-2/إدماج الأرباح في رأس المال

بموجب المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة « تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم (غير تلك المحققة من السلع)، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجاناً في الشركة (حصص في رأسمال) حقق إدماج شركات أسهم في شركة ذات مسؤولية محدودة »[1]، هذا ما سيشجع حتمًا عملية الإدماج. لهذا ينبغي على المشرع الجبائي الجزائري كذلك أن يأخذ بعين الاعتبار تشجيع المؤسسات على رفع قيمة رأسمالها بتخفيف العبء الجبائي عليها بتخفيض المعدل الضريبي على الأرباح المدمجة في رأسمال، مما يسمح للسياسة الجبائية أن يكون لها دور فعال في تعزيز الموارد الذاتية للمؤسسات.

1-2/ضريبة على الربح الموزع

إن للقوانين الجبائية المتبعة تأثير كبير على سياسة توزيع الأرباح، فالإشكال المطروح عادة هو أن العوائد الناجمة عن النتيجة الصافية (بعد أن خضعت المؤسسة إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS) تكون هي الأخرى خاضعة للضريبة، هذا ما يطرح إشكال الازدواج الضريبي (Double Imposition) باعتبار أن هذه العوائد أتت من النتيجة الصافية التي خضعت من قبل إلى الضريبة على أرباح الشركات فمن غير المعقول إخضاعها لضريبة أخرى.

يرجع السبب الرئيسي لمشكل الازدواج الضريبي إلى التفرقة بين الشخصية القانونية للمساهمين والمؤسسة، فإذا كان المساهمين أشخاص طبيعيين فإن مداخيلهم تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي «IRG» أما إذا كانوا أشخاص معنويين فيخضعون إلى الضريبة على أرباح الشركات «IBS»، هذا ما دفع بعض البلدان إلى إعفاء هذه العوائد مثل التشريع الجبائي التونسي، أما التشريع الجبائي الجزائري فتبنى سياسة الرصيد الجبائي « L'avoir fiscal » في سنة 1993، بغية تخفيف العبء الجبائي على المساهمين باعتبار أن عوائدهم أخضعت للضريبة من قبل، غير أن هذه السياسة تم التخلي عنها في سنة 2003، حيث تم إعفاء العوائد من الضريبة إذا كان المساهمين أشخاص معنويين، أما إذا كانوا أشخاص طبيعيين فتخضع عوائدهم إلى معدل 15 % يتم اقتطاعه من المصدر، وفي سنة 2008 تم تخفيض هذا المعدل الأخير إلى 10 % على عوائد الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالجزائر مع بقاء عوائد الأشخاص

[1] المادة 143- 1، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 72.

المعنويين المقيمين معفاة، أما عوائد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير مقيمين في الجزائر فتخضع عوائدهم إلى معدل يقدر بـــ 15 % يتم اقتطاعه من المصدر[1].

مما سبق، نلاحظ أن هذه السياسة ستؤدي حتمًا إلى تشجيع المساهمين إذا كانوا أشخاص طبيعيين بترك عوائدهم في المؤسسة إذا تيقنوا أن استثمارهم فيها يدر عليهم عوائد أكبر من تلك التي تدرها عليهم الاستثمارات في مشاريع أخرى، مما سيؤدي حتما إلى تعظيم قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة باعتبار أن الاحتفاظ بعوائد المساهمين من العوامل الأساسية لرفع الموارد الذاتية للمؤسسة.

2/ تسيير عجز السنوات السابقة

لم يسمح المشرع الجبائي الجزائري إلا بتطبيق طريقة واحدة لتسيير عجز السنوات السابقة ألا وهي طريقة نقل عجز السنوات السابقة لمدة أربعة سنوات مالية، لكن هناك عدة طرق لتسيير عجز السنوات السابقة لم يتبناها المشرع الجبائي الجزائري، هذا ما دفعنا إلى دراسة هذه النقطة من خلال ما يلي:

2-1/ نقل عجز السنوات السابقة

بهدف تجنب تفاقم العجز المالي للمؤسسة، نتيجة الخسارة المحققة في السنوات السابقة خاصة في بداية نشاطها أو مرحلة الركود، قام المشرع الجبائي الجزائري بأخذ بعين الاعتبار خسائر السنوات السابقة في تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة*، حيث قبل سنة 2010 كان المشرع الجبائي الجزائري يسمح للمؤسسات بخصم خسارة السنوات السابقة من ربح 5 سنوات التي تلي سنة الخسارة وهذا بموجب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2010، تم تخفيض هذه المدة إلى 4 سنوات[2].

ولكي يتم قبول خصم هذه الخسارة ينبغي توفر الشروط التالية:

- **إثبات العجز محاسبيًا:** ينبغي على المؤسسة مسك محاسبة كاملة وواضحة[3]، وبذلك يتسنى للإدارة الجبائية مراقبة القيمة الحقيقية للعجز المسجل خلال سنة معينة وتعديله إن اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة رفض هذه الوثائق لعدم قانونيتها، أو صحتها، فإنه لا يمكن تخفيض هذا العجز من الوعاء الخاضع للضريبة؛
- **بقاء العجز على عاتق المؤسسة:** لا يقبل خصم الخسائر التي حولت إلى الحسابات الشخصية للشركاء بل يقبل خصم الخسائر التي هي على عاتق المؤسسة فحسب؛

---

[1] المادة 5، قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخ 31 ديسمبر 2007، ص ص 4-5.

* ينبغي الإشارة إلى أن خصم الاهتلاكات يكون أولى من خصم خسارة السنوات السابقة، حيث يتم تحديد أولا النتيجة المحاسبية للمؤسسة فبعد خصم كل التكاليف بما فيهم أقساط الاهتلاكات فإذا كانت هذه الأخيرة ربح يتم بعد ذلك امتصاص عجز السنوات السابقة.

[2] المادة 10، قانون المالية لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، 12/31/ 2009 ، ص 6.

[3] المادة 20، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 23.

- **هوية المؤسسة:** ينبغي التفريق بين شخصية المؤسسة وشخصية المستغل فإذا كنا أمام عملية تنازل عن مؤسسة لها خسارة لم تخصم بعد فإن المستغل الجديد لا يمكنه أن يخصم هذه الخسارة من أرباحه الخاصة؛

من كل ما سبق، يظهر جليًا أن ترحيل العجز يكون على حساب الأرباح المحققة خلال السنوات الأربع الموالية للسنة المحقق فيها العجز، وفي حالة عدم كفاية الربح المحقق خلال السنوات الأربع فعلى المؤسسة تحمل الفرق، وإذا كان خلال هذه الفترة أكثر من خسارة فيتم امتصاص الخسائر القديمة أولاً.

ويتم معالجة العجز المتبقي بعدة طرق نذكر منها:

- امتصاصه عن طريق تخفيضه من الاحتياطات العادية؛
- تحويله إلى الحساب الجاري للمساهمين؛
- تخفيضه من علاوة الإدماج ؛
- تخفيضه من فائض قيمة التنازل؛

بعد أن تم التطرق إلى المعالجة الجبائية لعجز السنوات السابقة المرخص بها حسب التشريع الجبائي الجزائري، سيتم دراسة أنواع أخرى لمعالجة هذا العجز المنتهجة في بعض البلدان وغير مسموح بها حسب التشريع الجبائي الجزائري، نذكر منها طريقة الاهتلاك المؤجل أو الترحيل إلى الخلف .

2-2/طرق أخرى لمعالجة العجز

كما تم ذكره سابقًا فإن المشرع الجبائي الجزائري رخص للمؤسسات تطبيق طريقة واحدة لمعالجة عجز السنوات السابقة ولم يتبن طرق أخرى، لذلك سنحاول في هذه النقطة دراسة بعض هذه الطرق على سبيل المثال لا الحصر وهذا كما يلي:

2-2-1/الاهتلاك المؤجل Les amortissement réputés diffère

إن هذا النوع من الاهتلاك له أهداف جبائية بحته حيث يمثل إعانة جبائية للمؤسسة وهذا بالسماح لها من عدم خصم الاهتلاكات عندما تكون النتيجة الجبائية خسارة.

فهذا التأجيل غير محدد بالزمن وله فائدة كبيرة مقارنة بخصم عجز السنوات السابقة، لذلك ينبغي على المؤسسة عند تسجيل عجز أن تفكر أولا في تطبيق طريقة الاهتلاك المؤجل لتخفيف عبء هذا العجز قبل أن تفكر في ترحيل هذا العجز إلى السنوات التي تحقق فيها أرباح[1]، لأن هذه الإمكانية محدودة بمدة زمنية قدرها أربع سنوات حسب التشريع الجبائي الجزائري.

[1]Monique. Hinard et autres, Comptabilité et Fiscalité, Edition PUF, 1988, p 378.

2-2-2/الترحيل إلى الخلف Le report en arrière

يتم استعمال هذه الطريقة عندما تكون النتيجة الجبائية للمؤسسة خسارة ونتائج السنوات السابقة أرباح، حيث يمكن خصم هذه الخسارة من ربح السنوات السابقة.

تبدو هذه الطريقة غريبة، بالسماح بخصم خسارة السنة المالية من ربح السنوات الثلاث السابقة، حيث لا يتم خصمها فعليًا من ربح السنوات السابقة بل تعتبر المؤسسة أن المبالغ التي دفعتها لإدارة الضرائب كقرض على هاته الأخيرة ينبغي استرجاعه مستقبلا، باعتبارها دفعت أكثر مما عليها من ضرائب، هذا القرض يتم خصمه من الضرائب التي تدفعها المؤسسة مستقبلاً.

أ/ شروط تطبيق هذه الطريقة

حسب التشريع الجبائي الفرنسي، لا يمكن للمؤسسة تطبيق هذه الطريقة إلا إذا توفرت الشروط الآتية[1]:

- تقديم طلب سريع للإدارة الجبائية؛
- ينبغي أن تكون المؤسسة قد حصلت على استثمارات خلال السنوات الثلاثة السابقة أو خلال السنة التي تحقق فيها العجز وتكون قيمتها على الأقل تساوي مجموع أقساط الاهتلاك المطبقة خلال ثلاثة سنوات السابقة (أي أن المؤسسة لها سياسة استثمارية ناجعة)؛
- ينبغي أن لا تكون لها ديون جبائية؛
- ينبغي أن لا تكون المؤسسة محل إدماج، أو تنازل عن نشاط.

ب/كيفية تطبيق طريقة العودة إلى الخلف

لإمكانية تطبيق طريقة العودة إلى الخلف ينبغي توفر جملة من الشروط الحازمة التي يمكن تلخيصها من خلال النقاط الآتية: [2]

- ينبغي أن يكون الربح خاضع للضريبة، حيث لا يؤخذ في الحسبان الأرباح المعفاة، فمثلا إذا كانت المؤسسة معفاة من الضريبة عند نشأتها لا يمكنها تطبيق هذه الطريقة، وهذا راجع إلى أن المؤسسة باستعمال هذه الطريقة ستستفيد من قرض جبائي على عاتق الإدارة الجبائية، ولا يمكن تصور هذه الحالة باعتبار أصلاً أن المؤسسة معفاة من الضريبة فكيف يكون لها حق على الإدارة الجبائية؛
- تؤخذ بالحسبان إلا الأرباح غير الموزعة مهما كان تخصيصها (مدمجة في رأسمال، نتيجة رهن التخصيص، الاحتياطات).

[1] Idem, p 378.
[2] Maurice. Cozian, Opcit, 2001, p 270.

وتجدر الإشارة أن العجز يتم خصمه من أقدم دورة مالية، وهذا بغية حماية مصلحة المؤسسة، وفي حالة عدم كفاية السنوات الثلاث السابقة من امتصاص العجز يتم تحميل الفرق على أرباح السنوات المقبلة*.

من كل ما سبق، يظهر جليًا أن التشريع الجبائي شهد عدة تغيرات في العشرية الأخيرة، فبعدما كان يسمح للمؤسسات من تطبيق المعدل المخفض أي 50% من الضريبة المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها ألغى بعد سنة 2008 هذا الإجراء بعدما قام بتخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 25% و19% حسب نوع المؤسسة**، كذلك قام المشرع الجبائي الجزائري بتخفيض المعدل المطبق على عوائد المساهمين. إذا كانوا أشخاص طبيعيين مقيمين من 15% إلى 10 % يتم اقتطاعه من المصدر وبقية عوائد المساهمين إذا كانوا أشخاص معنويين مقيمين معفاة من دفع الضريبة. كذلك لاحظنا أن المشرع الجبائي تبنى سياسة واحدة لتسيير العجز فبعدما كان يسمح للمؤسسات من تخفيض هذا العجز من خلال أرباح خمس سنوات التي تلي سنة وقوع العجز خفض هذه المدة إلى أربعة سنوات ولم يسمح بتطبيق طرق أخرى التي يمكن أن تساعد المؤسسات على التسيير الأمثل لخزينتها إذا توفرت على الشروط اللازمة.

*نفترض أن المؤسسة حققت خسارة في سنة 2011 تقدر بـ 2.000.000 دج وكانت الأرباح غير الموزعة لسنوات السابقة تقدر بـ 400.000 دج، 300.000 دج، 800.000 دج، بذلك يمكن للمؤسسة خصم هذا العجز من الربح غير الموزع أي 1.500.000 دج وتعتبر الضرائب المدفوعة على هذا الربح أي 1.500.000 x 25 % = 375.000 دج كحق جبائي تخصمه المؤسسة لاحقا، أما الجزء غير مخصوم أي (2.000.000-1.500.000) 500. 000 دج يتم خصمه من أرباح السنوات الأربع المقبلة.

** تجدر الإشارة أن هذا الإجراء تم إلغاؤه بموجب قانون المالية لسنة 2015 والعودة إلى معدل موحد قدره 23% مهما كان نوع المؤسسة.

المبحث الثاني: النجاعة الجبائية باختيار طرق الاهتلاك

حسب التشريع الجبائي الجزائري تمثل الاهتلاكات المحدد الذي يسمح بالمحافظة على القدرة الاستثمارية للمؤسسة في حساب قدرة التمويل الذاتي، وباعتبارها تخصم من النتيجة الخاضعة للضريبة هذا ما يؤثر سلبا على قيمة الضريبة على الأرباح، لذا فإن المشرع الجبائي الجزائري وضع قيود في طرق حساب الاهتلاك، لكي لا تستغل المؤسسة هذا المحدد لتتهرب من دفع الضرائب، والمؤسسة الناجعة هي التي تستطيع المفاضلة بين مختلف طرق الاهتلاك المسموح بها في التشريع الجبائي الجزائري بغية رفع قيمة التمويل الذاتي، لذلك سيتم معالجة هذه النقطة من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: قابلية خصم الاهتلاكات

حدد المشرع الجبائي الجزائري جملة من الشروط الواجب توفرها لكي يقبل خصم الاهتلاك من الوعاء الضريبي، كذلك تم السماح للمؤسسات من إعادة تقييم استثماراتها لإعطاء صورة فعلية لميزانيتها من خلال القيمة الحالية للاستثمارات وليس القيمة التاريخية وباعتبار هذه الأخيرة لها أثر مباشر على قيمة قسط الاهتلاك سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل تطور عملية تقييم الاستثمارات في الجزائر وأثرها على الربح الخاضع للضريبة.

1/ شروط خصم الاهتلاكات

باعتبار قسط الاهتلاك من التكاليف الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فإن المشرع الجبائي الجزائري قيد إمكانية خصمها من خلال الشروط الآتية:

- تخصيص الاهتلاكات للتثبيتات التي تظهر في أصول الميزانية[1]؛
- لا يمكن تطبيق الاهتلاك للتثبيتات التي لا تتعرض قيمتها للانخفاض؛
- يجب تسجيل الاهتلاك في الدورة المحاسبية[2]؛
- يجب أن يكون متعلق بانخفاض فعلي في قيمة الأصل*؛

[1] P. Oudenot, Fiscalité Approfondie des Sociétés, Edition Litec, 2ème éditions, Paris, 2001, p 355.

[2] المادة 718، القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 218.

* عندما تكون قيمة قسط الاهتلاك مبالغ فيها أي أن النسبة المستعملة في حساب هذا القسط لا تتناسب مع مدة حياة الأصل الاستثماري، فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى إدماج الفرق بين قسط الاهتلاك المغالى فيه وقسط الاهتلاك الفعلي في النتيجة الخاضعة للضريبة، ويتم حساب قسط الاهتلاك انطلاقًا من القيمة الأصلية للأصل، ومجموع أقساط الاهتلاك يجب أن لا تتجاوز هذه الأخيرة.

وعلى سبيل المثال لا الحصر، فإن حساب قسط الاهتلاك للسيارات السياحية حسب التشريع الجزائري مرتبط بشروط حيث في هذه الحالة يتم حساب قسط الاهتلاك بتحديد سقف يقدر بـــ 1.000.000 دج. لكن عادة المؤسسات تحاول أن تخصم قسط الاهتلاك حسب القيمة الفعلية للأصل فإذا كانت قيمة الأصل V أكبر من السقف المحدد من طرف إدارة الضرائب فتلجأ هاته الأخيرة إلى إدماج الفرق ما بين القسطين في النتيجة الخاصة للضريبة.

لكن ينبغي الإشارة أن هذا السقف أي 1.000.000 دج بالنسبة لسيارة السياحية لا يتم تطبيقه إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة (المادة 08، قانون المالية 2010، مرجع سبق ذكره، 31 ديسمبر2010، ص 5).

- استعمال الاستثمار يكون ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

2/إعادة تقييم الاستثمارات

إن عملية إعادة تقييم الاستثمارات تعتمد على إدخال تعديلات على قيمة الأصول في الميزانية وهذا بأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم والتدهور المستمر للعملة الوطنية، حيث يؤثر التضخم على القيمة الحقيقية للأصول ومن ثم على قيمة مخصصات الاهتلاك، لذا سيتم التطرق في هذه النقطة إلى التطور التاريخي لعملية تقييم الاستثمارات في الجزائر، وأثر ذلك على قيمة الاهتلاكات والأثر الجبائي عليها من خلال إعادة التقييم الأولى 1990 وهذا حسب المرسوم التنفيذي رقم 90/ 103 ولتعديل نقائص إعادة التقييم الأولى رخص المشرع لإعادة التقييم الثانية 1993 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-250 غير أن هذه الأخيرة لم تخلو من بعض الشوائب هذا ما عجل بصدور المرسوم التنفيذي رقم 96-336 الذي ينص على إعادة التقييم الثالثة (1996)، إلا أن عمليات التقييم سالفة الذكر يعاب عليها استخدام المعاملات لإعادة تقييم الاستثمارات تلك المعاملات عادة ما تكون بعيدة عن القيمة الحقيقية للاستثمارات، لذا تم صدور المرسوم التنفيذي رقم 07-210 والذي يعتمد على تقييم خبير للقيمة الفعلية للأصل وعدم الاعتماد على المعاملات مثل عمليات إعادة التقييم سالفة الذكر وفيما يلي سيتم التطرق إلى مختلف عمليات إعادة التقييم.

2-1/التأثير الجبائي لإعادة التقييم الأولي

يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وغيرها من الهيئات العمومية منذ وقت طويل و التي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري، أن تعيد تقييم تثبيتاتها القابلة للاهتلاك[1].

ويتم حساب فرق إعادة التقييم وفق المراحل الآتية[2]:

- إعادة تقييم القيمة الأصلية وهذا بضرب القيمة التاريخية في معامل خاص بسنة الحيازة؛
- تصحح الاهتلاكات هي الأخرى باستعمال المعامل الخاص بالسنة التي سجلت فيها؛
- استنتاج فرق إعادة التقييم بالمقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم.

ويمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة حتى ولو تم اهتلاكها محاسبيًا بصفة كلية إذا توفرت الشروط الموالية:

- أن تكون صالحة خلال 03 سنوات على الأقل ابتداءً من تاريخ إعادة التقييم؛
- أن تكون واردة في الميزانية الختامية للمؤسسة.

[1] المادة رقم 2، مرسوم التنفيذي رقم 90 -103، المؤرخ في 27 مارس 1990، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14، 1990/04/04، ص 474.
[2] المادة رقم 2 إلى المادة رقم 10، مرسوم التنفيذي رقم 90 -103، المرجع السابق، ص ص 474-475.

وتتم المعالجة الجبائية لفوارق إعادة التقييم من خلال إدماج فوائض إعادة التقييم في حساب رقم 15 في الأموال الخاصة المعفى من الضريبة والذي يمكن استغلاله إما في رفع رأسمال المؤسسة أو امتصاص عجز السنوات السابقة، وهذا حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 90-103.

ومن كل ما سبق يتضح أن الفائدة الجبائية الناجمة عن عملية إعادة التقييم تتمثل في إعفاء فوارق إعادة التقييم من الضريبة، أما الاهتلاك المترتب عن عملية إعادة التقييم يتم خصمه من الوعاء الضريبي للمؤسسة وهذا ما يسمح للمؤسسة من رفع قيمة تمويلها الذاتي.

2-2/ التأثير الجبائي لإعادة التقييم الثانية

تهدف عملية إعادة التقييم الثانية إلى سد النقائص الناجمة عن إعادة التقييم الأولى، فالمعاملات الواردة في عملية التقييم الأولى كانت غير كافية نتيجة النسب العالية للتضخم في تلك الفترة، إضافة على أنها لم تفرق ما بين العقارات والتجهيزات في تحديد المعاملات، لذا فإن إعادة التقييم الثانية خصصت لكل من التجهيزات والعقارات معاملات على حدى[1].

تجدر الإشارة أن إعادة التقييم الثانية لها نفس الآثار الجبائية لإعادة التقييم الأولى حيث لا يخضع فائض التقييم لأي ضريبة على الأرباح ويسجل ضمن عناصر خصوم الميزانية في احتياطي خارج الاستغلال، حيث يتم توجيهه إما لرفع رأسمال المؤسسة أو امتصاص عجز السنوات السابقة، أما من جهة التكاليف فإن المؤسسة تستفيد من المزايا الجبائية لخصم الاهتلاكات من الوعاء الضريبي.

2-3/ التأثير الجبائي لإعادة التقييم الثالثة

تم اعتماد معاملات جديدة في عملية إعادة التقييم الثالثة للأصول و الاهتلاكات المقابلة لها الواردة في الميزانية الختامية لسنة 1995، والتي تم اهتلاكها كليًا أو جزئيا وهذا كما يلي[2]:

- تهتلك التجهيزات المهتلكة كليًا في تاريخ آخر ميزانية ختامية مع أخذ مدة حياة 3 سنوات كأقصى حد بعين الاعتبار؛
- تهتلك التجهيزات التي هي في طريق الاهتلاك على أساس مدة الحياة العادية المتبقية أو على أساس مدة حياة 3 سنوات كأقصى حد، عندما تكون مدة الحياة المتبقية أقل من 3سنوات؛

[1] المادة رقم 3، مرسوم التنفيذي رقم 93 -250، المؤرخ في 24 أكتوبر 1993، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 69، 1993/10/27، ص 15.

[2] المادة رقم 2 إلى المادة رقم 6، مرسوم التنفيذي رقم 96 -336، المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، 1996/10/13، ص ص 7-8.

- تهتلك الأملاك العقارية كليًا أو التي بقيت مدة حياتها الجارية أقل من 10 سنوات، خلال10 سنوات كأقصى تقدير.

لكن بعد ظهور قانون المالية 1996 لم يصبح لعملية إعادة التقييم أي فوائد جبائية كون الفوائض الناجمة عن عملية إعادة التقييم والمسجلة في حصيلة المؤسسات ابتداءً من جانفي 1995، أصبحت تخضع للضريبة، وهذا بصفة تناسبية مع قسط الاهتلاك التكميلي الناجم عن عملية إعادة التقييم، وبذلك تدمج فوائض القيمة إلى الوعاء الضريبي بنفس قيمة أقساط الاهتلاك السنوي التكميلي الناتج عن إعادة التقييم.

من كل ما سبق، ومن خلال تطبيق المراسيم سالفة الذكر على أرض الواقع أظهرت جملة من النقائص أدت إلى حتمية انتهاج سياسة أخرى لإعادة التقييم والتي سيتم توضيحها لاحقًا.

ويمكن تلخيص هذه النقائص من خلال النقاط الآتية:[1]

1. عدم ملائمة هذه المعاملات مع نسبة التضخم الفعلية؛
2. اعتبار بأن قيمة المعامل لم تتغير ابتداءً من سنة 1995 إلا أنه في الواقع نسبة التضخم تغيرت في السنوات الأخيرة؛
3. يأخذ التقييم حسب هذه المراسيم في الحسبان إلى فائض القيمة (Plus value) إلى أنه في الحقيقة توجد بعض العناصر الاستثمارية إعادة تقييمها يعطينا ناقص قيمة (moins value) مثل أجهزة الإعلام الآلي إذا تم استعمال طريقة الاهتلاك الخطي في حساب قسط الاهتلاك نجد عادة أن القيمة الصافية المحاسبية (VNC) أكبر من القيمة الفعلية للاستثمار؛
4. عدم إعطاء أهمية للموقع الاستراتيجي للأصل المادي المراد تقييمه.

من كل ما سبق، فإن عملية التقييم على أساس المعاملات أظهرت جملة من الشوائب، هذا ما دفع المشرع إلى تبني سياسة جديدة لإعادة تقييم الاستثمارات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-209 المؤرخ في 08 جويلية 2007، والذي سنتطرق إلى أهدافه وميزاته الجبائية من خلال النقطة الموالية.

2-4/ التأثير الجبائي لإعادة التقييم بموجب المرسوم التنفيذي لسنة 2007

تهدف عملية إعادة تقييم الاستثمارات المنصوص عليها في المرسوم رقم 07-240 المؤرخ في 4 جويلية 2007، إلى إعادة تقييم التثبيتات العينية (Immobilisations corporelles) القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك بدون تطبيق الضريبة على فوارق إعادة التقييم[2]، وهذا في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2007، في

[1] ناصر روابحي ، أهمية تقييم العناصر المعنوية للمؤسسة العمومية الجزائرية في ظل الخوصصة، الملتقى الدولي اقتصاديات الخوصصة والدورالجديد للدولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، 2004، ص1.

[2] Guide Investir en Algérie, KPMG, Edition 2014, pp 139-140.

كل المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري والتي ليست في حالة التصفية، وتخص هذه العملية التثبيتات الواردة في الميزانية الختامية بتاريخ 31 ديسمبر 2006، والمبينة ماديًا في عملية الجرد[1].

ويمكن تلخيص مختلف شروط ومزايا عملية إعادة تقييم الاستثمارات بموجب المرسوم سالف الذكر من خلال النقاط الآتية: [2]

- إذا تم إعادة تقييم استثمار ما، ينبغي في نفس الوقت تقييم كل الاستثمارات من نفس صنف هذا الاستثمار؛
- يتم استبعاد كل الاستثمارات التي لم تعد في الخدمة ولا تستعملها المؤسسة في نشاطها؛
- يتم تقييم استثمار ما على أساس القيمة السوقية له والذي يتم تحديده عن طريق خبير، هذا الأخير يقوم بتقديم تقرير مفصل موضحًا فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها؛
- يقدم محافظ حسابات المؤسسة محل تقييم استثماراتها تقرير حول رأيه في عملية التقييم والطرق المتبعة ويوجهه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة؛
- تنجر عن عملية التقييم فرق إعادة التقييم يتم تقييده في حساب 150 "فرق معفى من الضريبة" في جانب الخصوم، أما في جانب الأصول يتم تسجيل نفس القيمة في حساب الاستثمار موضوع عملية التقييم؛
- ينبغي الفصل بين فروق إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك في حسابين فرعيين مختلفين؛
- يتم حساب الاهتلاك للاستثمارات القابلة للاهتلاك على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال المدة المحاسبية المتبقية للاستثمار، لكن يمكن إذا تبين أن المدة النفعية للاستثمار أكبر من المدة المحاسبية المتبقية، فإن أقساط الاهتلاك يتم تحديدها على أساس المدة النفعية؛
- في حالة التنازل عن الاستثمار، يتم حساب فائض قيمة التنازل بالنسبة للاستثمارات غير القابلة للاهتلاك على أساس الفرق بين سعر التنازل والقيمة المعاد تقييمها، أما بالنسبة للاستثمارات القابلة للاهتلاك فعلى أساس الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها، ويخضع هذا الفائض إلى الضريبة على أرباح الشركات حسب ما ينص عليه التشريع الجبائي الجزائري، أما إذا

[1] المادة رقم 3، مرسوم التنفيذي رقم 07 -210، المؤرخ في 04 يوليو 2007، المحدد لشروط إعادة تقييم الأموال الثابتة القابلة للاهتلاك وغير قابلة للاهتلاك، الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، 2007/07/08، ص 11.

[2] المادة رقم 3 إلى المادة 10، مرسوم التنفيذي رقم 07 -210، المرجع السابق، 2007/07/08، ص 11.

تحصلنا على ناقص قيمة فإن هذا الأخير يعتبر من التكاليف الواجب خصمها من الوعاء الضريبي حسب ما ينص عليه التشريع الجبائي الجزائري[1]؛

وتظهر المزايا الجبائية لعملية إعادة التقييم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07- 210 مقارنة بإعادة التقييم لسنة 1996 جليًا، حيث لا تعتمد عملية إعادة التقييم لسنة 2007 على المعاملات بل على القيمة السوقية للاستثمار، فإذا كانت إعادة التقييم لسنة 1996 ليس لها أثر جبائي ، فإن إعادة التقييم لسنة 2007، لها مزايا عدة، حيث أن فوارق إعادة التقييم يتم إعفائها من الضريبة على أرباح الشركات، أما أقساط الاهتلاك الناجمة عن عملية إعادة التقييم يتم قبولها من طرف الإدارة الجبائية كمصاريف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي.

كذلك تظهر الميزة الجبائية لإعادة التقييم لسنة 2007، في كون فوائض قيمة التنازل، تنخفض بتطبيق القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها، وباعتبار هاته الفوائض خاضعة للضريبة على أرباح الشركات حسب التشريع الجبائي الجزائري، فإن المؤسسة ستستفيد من اقتصاد ضريبي ناجم عن انخفاض قيمة فائض التنازل، كذلك تجدر الإشارة أنه حسب التشريع الجبائي الجزائري فإن ناقص قيمة التنازل يعتبر من المصاريف الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فاعتماد المؤسسة على القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها سيسمح لها من رفع قيمة ناقص قيمة التنازل وبذلك تستفيد المؤسسة من رفع تكاليفها الواجب خصمها من الوعاء الضريبي.

من كل ما سبق يظهر جليًا الأهمية الجبائية لحساب قسط الاهتلاك والتأثير الجبائي له باعتباره من المصاريف الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي، كذلك أهمية عملية تقييم الاستثمارات على الصورة المالية للمؤسسة وكذلك تأثير هذه العملية على قيمة أقساط الاهتلاك ومن تم الفوائد الجبائية لها التي تؤثر إيجابًا على قيمة التمويل الذاتي للمؤسسة.

المطلب الثاني: مختلف طرق الاهتلاك المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري

بعد دراسة في الفصل الأول من هذا البحث مختلف طرق الاهتلاكات المطبقة في العالم أي الاهتلاك الثابت ،المتناقص، والمتزايد، سيتم التطرق في هذا المطلب لمختلف طرق الاهتلاك المسموح بها حسب التشريع الجبائي الجزائري و ما هي مختلف الشروط الواجب توفرها لكي يتسنى للمؤسسة تغيير طريقة الاهتلاك المطبقة.

[1] Modalités De Réévaluation des Immobilisations Corporelles Amortissables et Non Amortissables Figurant au Bilans des Entreprises au 31/12/2006 , Newsletter ;KPMG, Aout 2007, pp 1-2.

فحسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إن الاهتلاك المطبق بقوة القانون على الاستثمارات هو الاهتلاك الخطي[1]، غير أنه يمكن للمؤسسات تغيير طريقة الاهتلاك وهذا ضمن شروط محددة، حيث يمكن تطبيق طريقة الاهتلاك التنازلي (المتناقص) على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة.[2]

تجدر الإشارة على أنه يوجد استثناء للقاعدة سالفة الذكر، حيث يمكن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.

من كل ما سبق، يمكن التفصيل في طرق الاهتلاك المسموح بها في التشريع الجبائي الجزائري والشروط الواجب توفرها في قسط الاهتلاك لكي يتم قبوله من إدارة الضرائب كمصاريف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي وهذا كما يلي:

1/ طريقة الاهتلاك الخطي

كما تم ذكره سابقًا قانون المالية لسنة 2010، عدل المادة رقم 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا بإلزامية تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي على كل التثبيتات وهذا بقوة القانون، حيث تهدف طريقة الاهتلاك الخطي على توزيع مقدار الانخفاض في قيمة الاستثمار بطريقة متساوية على مدة حياته بأقساط اهتلاك متساوية.

وتجدر الإشارة أنه حسب النظام الجبائي الجزائري، فإن الاستثمار الذي تم اقتناؤه أثناء السنة يتم حساب قسط اهتلاكه بتطبيق قاعدة "التناسب الزمني Prorata temporise ، إذن فإن قسط الاهتلاك الأول يكون أقل عادة من أقساط الاهتلاك التالية له، وهذا راجع لعدم اخذ في حساب قسط الاهتلاك الفترة ما بين بداية الدورة المحاسبية وتاريخ اقتناء الأصل، كذلك نفس الملاحظة بالنسبة للقسط الأخير.

2/ الاهتلاك المتناقص

قام المشرع الجبائي بالسماح للمؤسسات من تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص على جملة من الاستثمارات المرتبطة بعملية الإنتاج وهذا وفق المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة [3]، لذا سيتم التطرق في هذه النقطة لمختلف النقاط المتعلقة بهذا الأخير كما يلي:

---

[1] المادة 12، قانون المالية 2010، مرجع سبق ذكره، 31 ديسمبر2010، ص 6.
[2] المادة 174-2 "أ"، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 86.
[3] المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 92-271، المؤرخ في 06 يوليو 1992، المحدد لقائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للاستهلاك التناقصي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، 1992/07/08، ص ص 1413-1415.

2-1/ أهداف تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص

تتماشى طريقة الاهتلاك المتناقص مع طبيعة تدهور قيمة الأصول، حيث أن هذه الأخيرة تتدهور قيمتها بصفة متزايدة وعلى العكس من ذلك فإن تكاليف الصيانة تزداد مع مرور الوقت، لدا فإن طريقة الاهتلاك المتناقص هي الطريقة التي تسمح للمؤسسة من مجابهة هاته التكاليف المتزايدة، باعتبارها تسمح للمؤسسة من استرجاع أموالها في أقرب وقت ممكن، مما يسمح لها من إحلال الاستثمارات التي تصبح تكاليف صيانتها باهظة باستثمارات جديدة ذات مردودية عالية مقارنة بالقديمة، كذلك العامل التكنولوجي قد يؤثر تأثير كبير على قيمة الاستثمارات فظهور استثمارات جديدة في السوق ذات تكنولوجيا حديثة يؤثر تأثيرًا سلبيًا على قيمة هاته الاستثمارات لذا يستحسن لهذا النوع من الاستثمارات تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص لتغطية هذا التدهور في القيمة وهو ما يؤدي إلى اقتراب القيمة المحاسبية الصافية للاستثمار من القيمة الفعلية للاستثمار.

هذه الأسباب دفعت المشرع الجبائي للسماح للمؤسسات من تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقض كتكلفة واجبة الخصم من الوعاء الضريبي لبعض أنواع التثبيتات، مما يدر على المؤسسة فوائد جبائية معتبرة[1].

2-2/ الاستثمارات المتعلقة بهاته الطريقة

حسب المرسوم التنفيذي 92 – 271 المؤرخ في 6/ 07/ 1992، تم تحديد مختلف الاستثمارات التي يمكن للمؤسسة أن تقوم بتطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص عليها، ويجب الإشارة أن هذه الاستثمارات هي تلك التي لها علاقة مباشرة بالإنتاج، لذلك فإن المباني في المؤسسات الصناعية لا تطبق عليها طريقة الاهتلاك المتناقص، لكن هناك استثناء للمؤسسات السياحية أين تعتبر المباني من الاستثمارات الأساسية في المؤسسة لذا يمكن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص.

2-3/ شروط تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص

الشروط الرئيسية لتطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ينبغي على المؤسسات أن تكون خاضعة للضريبة على أساس النظام الحقيقي[2] وليس الجزافي فيما يخص الضريبة على الأرباح (أي يجب أن تتوفر على محاسبة فعلية)؛ وهو الشرط المحقق عادة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات[3] باعتباره النظام الوحيد، كذلك بالنسبة للمؤسسة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجماليIRG يجب أن تكون خاضعة إلى النظام الحقيقي لكي يتسنى لها تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص.

[1]Eric. Ducasse et Autres, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, De Boeck Editions, Bruxelles, 2005, p 89.
[2] المادة 174-2 "د"، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 86.
[3]لمعرفة مختلف الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ،أنظر المادة 136، ق ض م ر م، المرجع السابق، 2015، ص 62.

- ينبغي على المؤسسة إعلام الإدارة الجبائية بتطبيق هذه الطريقة برسالة مرفقة بالتصريح السنوي، تحدد نوع الاستثمار، تاريخ الحيازة وتكلفة كل عنصر ويجب التنبيه أن هذا الاختيار لا رجعة فيه بخصوص نفس الاستثمارات[1]، وهذا طبقًا لمبدأ ثبات الطرق.
- يجب أن تكون مدة حياة الأصل أكبر من 3 سنوات عند تاريخ الحيازة لأن معاملات الاهتلاك المتناقص تبدأ من الاستثمارات التي تكون مدة حياتها 3 سنوات فما فوق.

2-4/ تاريخ بداية حساب قسط الاهتلاك

فيما يخص حساب قسط الاهتلاك المتناقص لا يتم الاعتماد على قاعدة التناسب الزمني، مثل حساب قسط الاهتلاك الثابت، أي أنه مهما يكن تاريخ الحيازة يتم حساب قسط الاهتلاك على أساس كل سنة (قسط الاهتلاك الكلي).

ويختلف التشريع الجبائي الجزائري عن نظرائه من حيث طريقة حساب قسط الاهتلاك فلو تم مقارنته بالتشريع الجبائي الفرنسي أو التونسي فنجد أنهم يقومون بحساب قسط الاهتلاك على أساس قاعدة التناسب الزمني بالأشهر.

2-5/ طريقة حساب قسط الاهتلاك

كما تم توضيحه في الفصل السابق فإن قسط الاهتلاك المتناقص على أساس المعاملات يتم حسابه انطلاقًا من نسبة ثابتة والتي تمثل "نسبة قسط الاهتلاك الثابت مضروبة في المعامل*" المقابل لحياة الأصل، هذه النسبة مضروبة في قيمة متناقصة تمثل:

- قيمة الحيازة بالنسبة للقسط الأول؛
- القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للأقساط الأخرى.

2-6/ مزايا طريقة الاهتلاك المتناقص

تسمح طريقة الاهتلاك المتناقص للمؤسسة من تعظيم قيمة الاهتلاكات في السنوات الأولى للاستثمار، هذا ما يسمح لها من تحقيق فوائد جبائية ومالية.

ويمكن تلخيص الفوائد الجبائية في كون ارتفاع قسط الاهتلاك يسمح للمؤسسة من تحقيق وفر ضريبي، وهذا راجع إلى رفع التكاليف الواجبة الخصم من الوعاء الضريبي هذا ما أدى إلى انخفاض الوعاء الضريبي ومن ثم قيمة الضرائب الواجب دفعها من طرف المؤسسة.

---

[1] المادة 174-2 "د"، ق ض م ر م، المرجع السابق ، 2015، ص 86.

* نفس المعاملات الموضحة في الفصل الأول من هذا البحث فيما يخص طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات.

وتظهر المزايا المالية في كون قسط الاهتلاك يمثل مصاريف وهمية لم يتم تسديدها فعلا، حيث ستجد المؤسسة ما يكافئها في خزينتها ويمكنها استعمال هذه المبالغ المتاحة للحيازة على استثمارات جديدة[1].

والجدير بالإشارة أن الاهتلاك المتناقص يفقد مزاياه في المؤسسات ذات معدل ربحية ضعيف، فعند تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص يمكن أن تصبح نتيجة المؤسسة سالبة ومن ثم تفقد المؤسسة المزايا الجبائية من تطبيق هاته الطريقة، وأكثر من ذلك يمكن للمؤسسة أن لا تستطيع امتصاص هذا العجز من أرباح السنوات المقبلة، فهذا الامتصاص محدد بمدة معينة حسب التشريع الجبائي الجزائري، الذي تم التطرق إليه سالفا، لذلك ينصح بتطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص في المؤسسات الناجعة التي تحقق خلال فترة زمنية معتبرة أرباح وبذلك يمكنها الاستفادة من كل مزايا الاهتلاك المتناقص هذا من جهة وتجديد قدرتها الإنتاجية من جهة أخرى.

3/ طريقة الاهتلاك المتزايد

يمكن توضيح المعالجة الجبائية للاهتلاك المتزايد من خلال ما يلي:

3-1/ أهداف تطبيق طريقة الاهتلاك المتزايد

سمح المشرع الجبائي الجزائري في سنة 1988 للمؤسسات من تطبيق طريقة الاهتلاك المتزايد بموجب المادة 174 -3 من قانون الضرائب المباشرة، حيث يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك استثماراتها ماليًا.[2]

ويهدف هذا النوع من الاهتلاك إلى تخصيص أقساط اهتلاك ضعيفة في السنوات الأولى وتزداد مع مرور الوقت ويستحسن استعمال هذا النوع من الاهتلاك إذا استفادت المؤسسة من إعفاءات ضريبية في السنوات الأولى للاستثمار على أن تكون الأقساط الكبرى في السنوات التي تخضع فيها لضرائب*.

لكن هذا الأمر قد يضرها فيما بعد حيث أن اختيار طريقة الاهتلاك المتزايد لا رجعة فيه، ولا يمكن تطبيق نوع آخر من طرق الاهتلاك بعد عملية التغيير، لذلك فإن الفائدة الموجودة من هاته الطريقة تكون في فترة قصيرة الأجل فحسب.

هذا ما جعل طريقة الاهتلاك المتزايد قليلة الاستعمال لأنها لا تتماشى مع الأهداف المالية للمؤسسة حيث لا تستفيد من إعفاءات ضريبية عند تحقيقها الأرباح معتبرة خلال نشاطها، في هاته الحالة يمكن وصف المؤسسة أنها تقدم قروض لإدارة الضرائب هي أولى بها لتسيير وتمويل مشاريعها الاستثمارية؛ ويمكن أن

[1] Jack. Bertrandon & Christine. Collette, Gestion Fiscale et Finance d'Entreprise, Edition PUF « Presses Universitaires de France », 1989, p 89.

[2] المادة 174-3، ق ض م ر م، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 87.

* لمعرفة كل التغيرات التي حدثت في المادة 174 من "ق ض م ر م"، أنظر المادة 7، قانون المالية التكميلي لسنة 2008، مرجع سبق ذكره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخ 27 يوليو 2008، ص 4.

تستعمل المؤسسة هذه الطريقة عندما تتوقع الوقوع في الإفلاس، باعتبارها تسمح بتوزيع أرباح صورية على المساهمين غير متعلقة بنشاطها وهذا ما يعاقب عليه القانون.

3-2/الاستثمارات المتعلقة بهذه الطريقة

فيما يخص طريقة الاهتلاك المتزايد يمكن تطبيقه على جميع أنواع الاستثمارات دون أي قيد أو شرط، فهو يضر أكثر ما ينفع المؤسسات ذات المردودية العالية، لذا فمن المعقول أن لا يضع المشرع الجبائي قيود على تطبيق هذا النوع من الاهتلاك فهو يعود بالفائدة على الإدارة الجبائية، ولتبني هذه الطريقة يجب على المؤسسة أن تقوم بإدلاء كتابي تبين فيه اختيار هذه الطريقة التي لا رجعة فيها أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية.

من كل ما سبق يظهر جليا أن المشرع الجبائي الجزائري فتح الباب أمام المؤسسات لتغيير طريقة الاهتلاك في سنة 1988 بعدما كان يلزم المؤسسات على تطبيق طريقة الاهتلاك الثابت بقوة القانون، وأعطى لها الحرية في تغيير طريقة الاهتلاك من الاهتلاك الثابت إلى الاهتلاك المتناقص في ظل جملة من الشروط ، أما فيما يخص التحول إلى طريقة الاهتلاك المتزايد فتركه مفتوح بدون أي قيد وهذا راجع إلى أن هاته الطريقة تعود بالفائدة على إدارة الضرائب، وبعد التطرق في هذا المطلب إلى مختلف أنواع الاهتلاكات المسموح بها حسب التشريع الجبائي الجزائري سنتطرق في المطلب الموالي إلى محدودية التشريع الجبائي فيما يخص الاهتلاكات.

المطلب الثالث: محدودية التشريع الجبائي الجزائري فيما يتعلق بالاهتلاكات

اقتصر التشريع الجبائي الجزائري على طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات فحسب، رغم توفر عدة أنواع من الاهتلاك المتناقص والتي لم يسمح بتطبيقها عكس التشريع الجبائي الفرنسي أو التونسي، فعلى سبيل المثال لا الحصر، سمح التشريع الجبائي الفرنسي من تطبيق طريقة الاهتلاك المؤجل والتي لها فائدة كبيرة على المؤسسة في تسيير سياستها المالية، لذا سيتم في هذا المطلب دراسة بعض أنواع أقساط الاهتلاك التي لم يسمح المشرع الجبائي الجزائري بتطبيقها وتوضيح مزاياها الجبائية.

1/ طريقة مضاعف الاهتلاك الخطي DDB

يتم استعمال في هذه الطريقة معامل واحد مهما كانت مدة حياة الاستثمار، وهذا المعامل هو "2"، ويحسب قسط الاهتلاك بهاته الطريقة كما يحسب في طريقه الإهتلاك المتناقض بالمعاملات بضرب نسبة الإهتلاك الثابت في المعامل "2"، فإذا كانت نسبة الاهتلاك الثابت تقدر بـــ n%، فإن نسبة الاهتلاك المتناقص DDB هي n*2% ويتم ضرب هذه النسبة في القيمة المحاسبية الصافية، وبذلك فإن تطبيق هذه الطريقة

تسمح كذلك من تحقيق المزايا الجبائية الناجمة عن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات مع تفادي الإشكال المترتب عن تحديد المعاملات كما هو معمول به في التشريع الجبائي الجزائري.

2/ طريقة اهتلاك مجموع أرقام السنوات SYD

كما تم ذكره في الفصل السابق، فإن طريقة الاهتلاك المتناقص SYD هي تقنية من تقنيات الاهتلاك المتناقص، يشبه كثيرا طريقة الاهتلاك المتزايد من حيث طريقة الحساب حيث قسط الاهتلاك الأول بطريقة SYD هو قسط الاهتلاك الأخير بطريقة الاهتلاك المتزايد والعكس صحيح.

وتسمح هذه الطريقة من تفادي الجدل المترتب على تحديد المعاملات في طريقة الاهتلاكات المتناقص بالمعاملات، حيث أن التشريع الجبائي الجزائري مثله مثل التشريع الجبائي التونسي استنبط معاملات الاهتلاك المتناقص من التشريع الجبائي الفرنسي غير أن هذا الأخير غير هاته المعاملات في العشرية الأخيرة (في سنة 2001)[1].

3/ مفهوم الاهتلاك الاستثنائي « L'amortissement dérogatoire »

يعتبر الاهتلاك الاستثنائي عملية جبائية بحته، تهدف إلى تشجيع وتعزيز القدرة الاستثمارية في المؤسسة من خلال استعمال أقساط اهتلاك كبيرة في السنوات الأولى للاستثمار، دون أن تبرر ذلك بانخفاض قيمة الاستثمار، هذا النوع من الاهتلاك يمثل إعانة جبائية يتم تسديدها لاحقا، حيث القرض المتحصل عليه من رفع قيمة أقساط الاهتلاك الأولى يتم تسديده عند انخفاض أقساط الاهتلاك في السنوات الأخيرة من الاستثمار، وبذلك فإن الفائدة المتوخاة من استعمال هذه الطريقة هو التسيير الأمثل لخزينة المؤسسة[2].

من كل ما سبق، يظهر جليا أن تطبيق هذا النوع من الاهتلاك سيسمح للمؤسسة تحقيق مزايا جبائية، حيث في أغلب المؤسسات يعتبر الاهتلاك المتناقص كاهتلاك استثنائي خاصة عندما لا يكون هذا الاهتلاك مرتبط حقيقة بانخفاض فعلي في قيمة الأصل المهتلك. إن المؤسسة تستعمل هذه الطريقة لأغراض جنائية بحته.

وفيما يلي يمكن ذكر بعض الاستثمارات التي يمكن أن يطبق عليها هذا النوع من الاهتلاك، وهي كما يلي:

- السيارات ذات تكنولوجيا عالية؛
- أجهزة الإعلام الآلي؛
- البرمجيات « Les logiciels »؛
- المعدات المخصصة للاقتصاد في الطاقة؛

[1] Béatrice et Francis. Grandguillot, Opcit, 2002, p 150.
[2] Maurice. Cozian, Opcit, 2001, p 93.

- المعدات المخصصة لتقليل من الضجيج.

4- الاهتلاك المؤجل

تعتبر طريقة الاهتلاك المؤجل إعانة جبائية تسمح للمؤسسة من التسيير المالي الأمثل، لذا سيتم دراسة هذه الطريقة من خلال النقاط الآتية:

4-1/ مفهوم الاهتلاك المؤجل

يعتبر الاهتلاك الثابت حسب التشريع الجبائي الطريقة الواجب استعمالها بقوة القانون (إجبارية) إما طريقة الاهتلاك المتناقص هي الطريقة الاختيارية حسب السياسة المالية للمؤسسة، وإذا افترضنا أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الثابت، فيمكنها في دورة أن تؤجل خصم جزء أو كل الاهتلاكات، ويعتبر تأجيل خصم الاهتلاكات تقنية مثلى يمكن أن تستعملها المؤسسة لتسيير أمثل لخزينتها المالية.

مما سبق يمكن طرح السؤال التالي: ما الفائدة المرجوة من تأجيل خصم الاهتلاك إلى دورات مقبلة؟ مع العلم أن خصم الاهتلاكات له فائدة جبائية معتبرة بحيث يسمح للمؤسسة من دفع ضرائب أقل، وهي المنظور المالي خصم الاهتلاك يسمح للمؤسسة من تأجيل دفع ديونها اتجاه إدارة الضرائب إلى دورات لاحقة.

تظهر فائدة تأجيل خصم الاهتلاكات جليا في السنوات التي تحقق فيها المؤسسة خسارة، حيث أن خصم الاهتلاك سيزيد من سوء الوضعية المالية للمؤسسة، ومنه عدم خصم الاهتلاك في فترات الخسارة يؤدي إلى عدم تضخيم مقدار الخسارة هذا من جهة ويحافظ على الصورة المالية الجيدة للمؤسسة من جهة أخري، كما ينبغي الإشارة أنه يمكن تأجيل خصم الاهتلاكات في سنوات الخسارة إلى السنوات اللاحقة بدون أي قيد زمني، ورغم هذه الفائدة المتوخاة من تطبيق طريقة الاهتلاك المؤجل فإن المشرع الجبائي لم يتبن هذه الطريقة.

يسمح الاهتلاك المؤجل في فترة الخسارة[1]من تخفيض قيمة الخسارة في تلك السنة هذا من جهة، ورفع قيمة الاهتلاكات في السنوات التي تحقق فيها المؤسسة أرباح وبذلك تستفيد من تخفيض الوعاء الضريبي من جهة أخرى، ويتم تأجيل الاهتلاكات بطريقة منتظمة[2] لذلك فإن المؤسسات التي تستعمل هذا النوع من الإهتلاك تستفيد من المزايا الجبائية من تأجيل أقساط الاهتلاك في فترات الخسارة بغية تخفيضها من الوعاء الضريبي في فترات الربح دون تحديد مدة لذلك أي قسط الاهتلاك السنة n يمكن خصمه من الربح السنة n+7 إذا كانت السنوات قبل هاته السنة لا تسمح بذلك.

[1] Monique. Hinard et autres, Opcit,1988, p 164.
[2] Idem, p 166.

4-2/ مزايا الإهتلاك المؤجل

تظهر أهمية تأجيل خصم الاهتلاكات في سنوات الخسارة جليا من المنظور الجبائي، حيث ليست هناك أي فائدة ترجى من خصم الاهتلاكات باعتبار المؤسسة أصلا لا تدفع ضرائب وتأجيل ذلك سيسمح للمؤسسة من خصمها في فترات الربح هذا ما يسمح لها من تحقيق وفرات ضريبية، كذلك تجدر الإشارة بأنه إذا خصمت المؤسسة الاهتلاكات في فترة الخسارة يمكن أن لا يتسنى لها امتصاص هذه الخسارة في مدة 4 سنوات المقبلة[1] وهذا حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبذلك تفقد المؤسسة الفائدة المرجوة من خصم الاهتلاكات أي الاقتصاد الضريبي.

ومن المنظور المالي فإن طريقة الاهتلاك المؤجل لها المزايا التالية[2]:

1. تسمح طريقة الاهتلاك المؤجل من تقليل التباين بين النتائج المحاسبية للمؤسسة، وبذلك يظهر نوع من ثبات نتائج المؤسسة، وهذا ما يعطي صورة اقتصادية جيدة للمؤسسة ويمكن توضيح ذلك من الشكلين التاليين:

الشكل رقم: 04-01: تطور النتيجة دون استعمال طريقة الاهتلاك المؤجل

الشكل رقم: 04-02: تطور النتيجة باستعمال طريقة الاهتلاك المؤجل

المصدر: تم اعداده انطلاقا من المفهوم السابق.

2. يلاحظ من الشكلين أن هناك نوع من الاستقرار في نتائج المؤسسة عند استعمال طريقة الاهتلاك المؤجل.

[1] المادة 10، قانون المالية لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، 31 /12/ 2009، ص 6.

[2] Patrick. Serlooten , Opcit,1994, p p 33-34.

3. يسمح للمؤسسة من رفع نتيجتها وبذلك توزيع عوائد أكبر على المساهمين (باعتبارها تحقق وفرات ضريبية).

يسمح للمؤسسة من تحقيق مردودية مالية جيدة، ما يمكنها من الحصول بسهولة على قروض بنكية.

من كل ما سبق تظهر جليا الأهمية الجبائية الناجمة عن خصم الاهتلاكات من الوعاء الضريبي وتأثيرها الإيجابي على التمويل الذاتي للمؤسسة، كذلك تبين لنا تغيير نظرة المشرع الجبائي الجزائري بعد سنة 1988 حيث سمح للمؤسسات من تغيير طريقة الاهتلاك وتطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص للاستثمارات المرتبطة بالإنتاج بغية أن تزيد قدرتها الإنتاجية الذي سيعود حتما بالإيجاب على الإيرادات الجبائية العامة، حيث لم يعد هدف الجباية هو تعظيم آني للموارد الجبائية بل تعظيم الوعاء الضريبي مستقبلا، لكن هناك بعض الطرق التي لم يتبناها المشرع الجبائي الجزائري والتي يمكن أن تمثل إجابة شافية للانتقادات المتعلقة بالمعاملات المستعملة في طريقة الاهتلاك المتناقص نذكر منها طريقة مجموع أرقام السنوات SYD، طريقة مضاعف الاهتلاك الخطي DDB، كذلك تجدر الإشارة إلى طريقة الاهتلاك المؤجل التي تسمح للمؤسسة من تسيير أمثل لنتيجتها وبذلك تعزيز قدرتها الاستثمارية هذا من جهة وتفادي إعادة تمويلها عن طريق خزينة الدولة خاصة المؤسسات العمومية وهذا لأغراض اجتماعية بحتة من جهة أخرى، وفيما يلي سنحاول تبيان أثر تغيير طرق الاهتلاك على الموارد المالية الذاتية للمؤسسة اقتصادية خاصة تتبنى في سياستها المالية طريقة الاهتلاك الثابت من خلال المبحث الموالي.

المبحث الثالث : أثر تغيير طرق الاهتلاك على قدرة التمويل الذاتي

سيتم في هذا المبحث توضيح مختلف الفرص المتاحة التي تسمح من رفع قيمة التمويل الذاتي، من خلال دراسة حالة مؤسسة جزائرية خاصة بغرض القيام بالمفاضلة بين مختلف طرق الاهتلاك عن طريق معيار القيمة الحالية، ثم نقوم بدراسة أثر تغيير طرق الاهتلاك على قيمة التمويل الذاتي للمؤسسة.

المطلب الأول: حساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات غير معنية بعملية التغيير

قبل أن نقوم بعملية المفاضلة بين مختلف طرق الاهتلاك ينبغي أولا حساب أقساط الاهتلاك انطلاقا من الاستثمارات في فترة الدراسة والمحددة مابين 2010-2013 فحسب، لكي يظهر لنا أثر تغيير طريقة الاهتلاك على القيمة الإجمالية لذلك ينبغي علينا إتباع الخطوات التالية:

- تطبيق طريقة الاهتلاك الثابت على كل الاستثمارات التي تم اقتناؤها خارج فترة الدراسة لا يكون لها تأثير سلبي على نتائج الدراسة
- معرفة الحساب المعنية بعملية تغيير طريقة الاهتلاك (التي سمح لها المشرع في المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة من تغيير طريقة اهتلاك وهي الاستثمارات المتعلقة مبشرة بالإنتاج)،
- معرفة الاستثمارات التي لا يمكن تغير طريق اهتلاكها في الدراسة مثل حسابات (الأراضي ، والتثبيتات التي تبقى ثابتة طيلة فترة الدراسة،

الحسابات المعنية بعملية تغير طريقة الاهتلاك هي كل من حساب

- حساب رقم 2181: تركيبات وتجهيزات
- حساب رقم 2184: معدات النقل
- حساب رقم 2185: معدات وأثاث مكتب
- حساب رقم 2184: معدات لوازم

ولحساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات المتعلقة بفترة الدراسة ينبغي معرفة مدة حياتها، وهذا ما يوضحه الجدول رقم: 04-02

الجدول رقم: 04-02: جدول توضيحي لمعدلات إهتلاك التثبيتات

رقم الحساب	اسم الحساب	مدة الاهتلاك	المعدل الثابت %	المعامل	المعدل المتناقص %
2181	**تركيبات وتجهيزات**	10	10	02.05	25
2184	**معدات نقل**	05	20	02	40
2185	**معدات وأثاث مكتب**	05	20	02	40
2188	**معدات و لوازم**	05	20	02	40

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

1/ حساب أقساط الإهتلاكات للاستثمارات المتعلقة بالدراسة وتم اقتناؤها قبل الدراسة : (بطريقة الاهتلاك الثابت)

سنقوم بحساب أقساط الإهتلاك لأربعة الحسابات للاستثمارات التي تم اقتناؤها خارج فترة الدراسة حتى لا يكون لها تأثير سلبي على النتائج النهائية وهذا انطلاقا من المعلومات الموضحة في الجدول رقم 04-03.

الجدول رقم: 04-03: حساب المدة المتبقية للاستثمارات التي تم اقتناؤها خارج فترة الدراسة

الوحدة: 1000 دج

رقم الحساب	المبلغ الإجمالي	قيمة الإهتلاك	المدة المتبقية
2181	6 621,39	2 129,76	6,783508315
2184	472 720,11	167 826,68	3,224883238
2185	9 816,62	1 849,69	4,05788039
2188	7 491,22	1 859,48	3,758892668

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

الهدف من الجدول رقم 04-03 هو معرفة المدة المتبقية من عمر الاستثمار ، حيث افترضنا كل الاستثمارات التي تم اقتناؤها خارج فترة الدراسة أنها تمثل استثمار واحد تم اقتناؤه في يوم واحد ، وهذا بغية تبسيط الدراسة وتحييد الآثار المترتبة عن هذا النوع من الاستثمارات ، والإبقاء إلا على الآثار المترتبة عن الإقتناءات التي حدثت في فترة الدراسة، فمثلا حساب رقم 2184 له مدة باقية للاستثمار تقدر ب 3,22 * ، أي أن لهذا الاستثمار ثلاث أقساط كاملة وفي السنة الرابعة تبقى القيمة المتبقية فحسب ألا وهي 22% من مبلغ القسط الإجمالي ،و بناء على المعطيات الموضحة في الجدولين 04-02 و04-03 يمكن حساب أقسط الاهتلاك للاستثمارات المتعلقة بالدراسة و التي تم اقتناؤها قبل فترة الدراسة، و هذا كما يوضحه الجدول رقم 04-04.

* **3,22=5/(472 720 107,71-167 826 677,43)** مع 5 تمثل مدة حياة الاستثمار الموضحة في الجدول رقم 04-02.

الجدول رقم: 04-04: حساب أقساط الإهتلاك للاستثمارات المتعلقة بالدراسة والتي تم اقتناؤها خارج فترة الدراسة

الوحدة: 1000 دج

رقم الحساب	المبلغ الإجمالي	مدة الاهتلاك	السنوات			
			2010	2011	2012	2013
2181	**6 621,39**	**10**	662,14	662,14	662,14	662,14
2184	**472 720,11**	**5**	94 544,02	94 544,02	94 544,02	21 261,37
2185	**9 816,62**	**5**	1 963,32	1 963,32	1 963,32	1 963,32
2188	**7 491,22**	**5**	1 498,24	1 498,24	1 498,24	1 137,01
المجموع			**98 667,73**	**98 667,73**	**98 667,73**	**25 023,83**

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

من الجدول رقم 04-04 يتضح ما تم الإشارة إليه سابقا أي أن كل من حساب 2184 و 2188 قيمة القسط الأخير كانت أقل من قيمة القسط الإجمالي كون الفترة المتبقية من الاستثمار أقل من فترة الدراسة.

2/ أقساط الاهتلاك للاستثمارات المقصية من عملية تغيير طريقة الاهتلاك

وبعدما قمنا بحساب أقساط الاهتلاك لحسابات المتعلقة بعملية تغيير طريقة الاهتلاك. سنقوم فيما يلي بحساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات التي ليست معنية بعملية التغيير باعتبار أن المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة سمحت فقط للمؤسسة بتغيير طريقة اهتلاك الاستثمارات المتعلقة بعملية الإنتاج، وهذا حسب ما يوضحه الجدول رقم 04-05

الجدول رقم: 04-05: حساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات المقصية من عملية تغيير طريقة الإهتلاك

الوحدة: 1000 دج

رقم الحساب	المبلغ الإجمالي	السنوات			
		2010	2011	2012	2013
20	**3 770,63**	234,30	234,30	234,30	234,30
213	**472 720,11**	754,13	754,13	754,13	754,13
		988,43	**988,43**	**988,43**	**988,43**

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

انطلاقا من المعطيات الموضحة في الجدول رقم 04-05 يظهر جليا أن المؤسسة لم تقم بأي اقتناءات فيما يخص فترة الدراسة باعتبار قسط الاهتلاك ثابت خلال كل الفترة، فمن غير المعقول أن يكون مقدار التغير في قيمة القسط مساوي لقيمة الأقساط الجديدة وهو ما تم التأكد منه انطلاقا من جدول الاستثمارات.

3/ سياسة الاستثمارات

إن سياسة الاستثمارات تعبر عن مدى تطلعات المؤسسة في تدعيم قدرتها الإنتاجية وزيادة نشاطها، باعتبارها من العوامل الأساسية التي تسمح من رفع التمويل الذاتي في المؤسسة، لأن زيادة نشاط المؤسسة هو الذي يرفع من ربحيتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى زيادة الاستثمارات تسمح برفع قيمة الاهتلاكات التي تؤثر إيجابا على قيمة التمويل الذاتي ويمكن توضيح تطور الاستثمارات التي تمت حيازتها من طرف المؤسسة من خلال الجدول رقم 04-06.

الجدول رقم: 04-06: حيازة الاستثمارات ما بين (2010-2013)

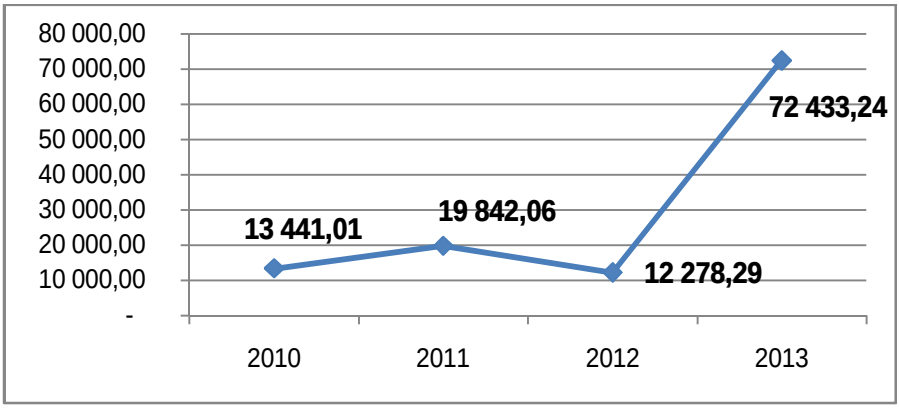
الوحدة: 1000 دج

رقم الحساب	2010	2011	2012	2013
2181	1 580,00	3 608,41	11 384,97	703,80
2184	11 104,85	14 060,32	-	71 374,44
2185	578,96	2 173,34	893,32	355,00
2188	177,19	-	-	-
المجموع	**13 441,01**	**19 842,06**	**12 278,29**	**72 433,24**
نسبة الحيازة	**11,39%**	**16,82%**	**10,41%**	**61,39%**

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

من الجدول رقم 04-06 يتبين أن المؤسسة قد حازت على أكبر نسبة للاستثمارات في سنة 2013 بمعدل 61% هذا ما يفسر ضعف نسب الحيازة في السنوات الأخرى للدراسة، ولو أردنا أكثر دقة، فإننا نلاحظ أن الزيادة لم تمس كل أنواع الاستثمارات بل كانت مركزة في نوع واحد فقط ألا وهو معدات النقل ب 98,54%، وهي نفس الملاحظة بالنسبة للسنوات الأخرى للدراسة، و يمكن توضيح تطور الحيازة على الاستثمارات للمؤسسة من خلال الشكل رقم 04-03.

الشكل رقم: 04-03: يبين تطور الحيازة على الاستثمارات ما بين السنوات (2010-2013)



المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

من الشكل رقم 04-03 نؤكد الملاحظات السابقة والمتعلقة بأن ذروة الحيازة كانت في السنة الأخيرة للدراسة، هذا ما قد يؤثر على نتائج الدراسة لو كان عمر الاستثمار طويل المدة حيث لا تظهر فائدة تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص من خلال سنة واحدة للدراسة، لكن في هذه الحالة فإن التأثير سيكون مخفف باعتبار عمر الاستثمار هو 5 سنوات.

بعد حساب قيمة الاهتلاكات لمختلف الاستثمارات غير المتعلقة بعملية تغيير طريقة الاهتلاك الثابت، سيتم من خلال المطلب حساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات المتعلقة بعملية التحويل.

المطلب الثاني: حساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات المعنية بعملية التغيير

بعد التطرق إلى سياسة الاستثمارات و الاهتلاكات المنتهجة في المؤسسة سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تغيير طرق الاهتلاك بالنسبة للاستثمارات، التي سمح المشرع بتغيير طريقة اهتلاكها وهذا بغية دراسة أثر ذلك على قيمة التمويل الذاتي للمؤسسة.

1/ إهتلاك الاستثمارات بطريقة الاهتلاك الثابت

سوف نقوم بحساب أقساط الاهتلاك الثابت للاستثمارات المتعلقة بعملية تغيير طريقة اهتلاكها، بحيث يتم افتراض كل الاستثمارات المتعلقة بحساب معين، أنها تمثل أصل واحد تم اقتناؤه في 07/01/السنة ن، وهذا بغية تبسيط الدراسة وإظهار بصفة أدق أثر تغيير طريقة الاهتلاك، ويمكن حساب أقساط الاهتلاك الثابت بناء على المعطيات الموضحة في الجدولين رقم 04-02 و04-06 ، فنجد النتائج الموضحة في الجدول رقم : 04-07 *.

الجدول رقم: 04-07: حساب أقساط الاهتلاك الثابت لعينة الدراسة (2010-2013)

الوحدة: 1000 دج

رقم الحساب	المبلغ الخام	مدة الإهتلاك	السنوات			
			2010	2011	2012	2013
مجموع حساب 2181	17 277,18	10	79,00	338,42	1 088,09	1 692,53
مجموع حساب 2184	96 539,61	05	1 110,49	3 627,00	5 033,03	12 170,48
مجموع حساب 2185	4 000,62	05	57,90	333,13	639,79	764,62
مجموع حساب 2188	177,19	05	17,72	35,44	35,44	35,44
مجموع الكلي	117 994,60		1 265,10	4 333,99	6 796,35	14 663,07

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها والمبينة في الجداول رقم 04-04 ، 04-05 و04-07 يمكن حساب قسط الإهتلاك الثابت الإجمالي وهذا حسب ما يوضحه الجدول رقم 04-08.

* لفهم طريقة حساب أقساط اهتلاك الجدول رقم 04-07 أنظر الملحق رقم 3.

الجدول رقم: 04-08: حساب أقساط الاهتلاك الثابت الإجمالي (2010-2013)

الوحدة: 1000 دج

أقساط الإهتلاك	السنوات			
	2010	2011	2012	2013
- للاستثمارات المتعلقة بالدراسة والتي تم اقتناؤها خارج فترة الدراسة	98 667,73	98 667,73	98 667,73	25 023,83
- للاستثمارات المقصية من عملية تغيير طريقة الإهتلاك	988,43	988,43	988,43	988,43
- لعينة الدراسة	1 265,10	4 333,99	6 796,35	14 663,07
مجموع قسط الاهتلاك الثابت	**100 921,26**	**103 990,14**	**106 452,51**	**40 675,33**

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

من خلال الجدول رقم 04-08 يظهر أن قيمة قسط الاهتلاك تهاوت في السنة الرابعة ويمكن تفسير ذلك بأن سياسة الحيازة المنتهجة من قبل هاته المؤسسة لم تسمح من تغطية الاستثمارات المهتلكة كليا، وهذا ما أشرنا إليه سابقا أن سياسة الحيازة على الاستثمارات كانت متعلقة شبه كليا باقتناء معدات النقل. وبغية حساب قسط الاهتلاك حسب طرق الاهتلاك المتناقص المشار إليها بالتفصيل في الجانب النظري من البحث، سنستخدم نفس المنهج المطبق في طريقة الاهتلاك الثابت وهذا حسب ما يوضحه الجدول رقم 04-09.

2/ إهتلاك الاستثمارات بطريقة الاهتلاك المتناقص

بغية حساب قسط الاهتلاك حسب طرق الاهتلاك المتناقص المشار إليها بالتفصيل في الجانب النظري من البحث، سنستخدم نفس المنهج المطبق في طريقة الاهتلاك الثابت، وتم التحصل على النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-09 *.

الجدول رقم: 04-09: أقساط الاهتلاك المتناقص الإجمالية بمختلف الطرق (2010-2013)

الوحدة: 1000 دج

أقساط الإهتلاك	السنوات			
	2010	2011	2012	2013
مجموع قسط الاهتلاك بالمعاملات بتطبيق قاعدة التناسب الزمني	**102 225,86**	**107 495,08**	**109 778,58**	**48 620,21**
مجموع قسط الاهتلاك بالمعاملات دون تطبيق قاعدة التناسب الزمني	**104 795,56**	**110 194,61**	**109 362,55**	**61 521,77**
مجموع قسط الاهتلاك بطريقة « SYD » بتطبيق قاعدة التناسب الزمني	**101 776,63**	**106 521,01**	**109 345,16**	**46 803,44**
مجموع قسط الاهتلاك بطريقة « DDB » بتطبيق قاعدة التناسب الزمني	**102 186,36**	**107 343,65**	**109 322,43**	**48 076,66**

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

* لفهم النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-09 أنظر إلى تفصيل طريقة الحساب في الملحق رقم 04.

تجدر الإشارة أن المشرع الجبائي الجزائري سمح للمؤسسات من تغيير طريقة الاهتلاك من طريقة الاهتلاك الثابت إلى طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات دون تطبيق قاعدة التناسب الزمني، هذا القرار سيسمح من رفع قيمة قسط الاهتلاك، وبذلك تحقق المؤسسة وفرات ضريبية كبيرة ، هذا ما دفعنا في الجدول رقم 04-09 إلى حساب قسط الاهتلاك المتناقص بالمعاملات بطريقتين (أخذ بعين الاعتبار قاعدة التناسب الزمني ودونها).

انطلاقا من الجدولين رقم 04-08 و 04-09 نلاحظ أن قسط الاهتلاك ارتفع في كل فترات الدراسة بمختلف طرق الاهتلاك المتناقص، مما سيعود على المؤسسة بالفائدة إذا كانت لها نتيجة إجمالية موجبة أكبر من الزيادة في قسط الاهتلاك* وهذا حسب ما أشارت إليه دراسة(De Angelo and Masulis 1980)، وسيظهر ذلك من خلال ارتفاع قيمة قدرة التمويل الذاتي بمقدار الاقتصاد الضريبي، ويمكن حساب الفرق بين قسط الاهتلاك المتناقص بمختلف الطرق وطريقة الاهتلاك الثابت (ΔAMT) من خلال العلاقة التالية:

$$\Delta AMT_D = AMT_D - AMT_L \ldots\ldots\ldots (01)$$

وبتطبيق العلاقة رقم (01) نتوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-10**.

الجدول رقم: 04-10: حساب مقدار التغير في قسط الاهتلاك بمختلف الطرق (2010-2013)

الوحدة: 1000 دج

مقدار التغير في قيمة قسط الإهتلاك عند تغير الطريقة	السنوات			
	2010	2011	2012	2013
ΔAMT_{D1}	1 304,60	3 504,94	3 326,07	7 944,89
ΔAMT_{D2}	3 874,30	6 204,47	2 910,04	20 846,44
ΔAMT_{SYD}	855,37	2 530,87	2 892,65	6 128,12
ΔAMT_{DDB}	1 265,10	3 353,51	2 869,92	7 401,33

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة

انطلاقا من النتائج الموضحة في الجدول رقم 04-10، نلاحظ أن طريقة الاهتلاك المتناقص تسمح للمؤسسة من استرجاع أموالها في أقرب وقت بشرط أن تكون لها نتيجة محاسبية موجبة مما يسمح لها من تحقيق وفرات ضريبية من جراء رفع قيمة التكاليف بصفة قانونية. لكن نلاحظ أن الطريقة التي تسمح من

* لمعرفة أثر الزيادة في قسط الاهتلاك على قيمة قدرة التمويل الذاتي لمختلف الحالات أنظر الملحق رقم 1.

** لفهم طريقة حساب المعطيات الجدول رقم 04-10 أنظر الملحق رقم 05. حيث: ΔAMT_{D1} : يمثل الفرق بين طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات بتطبيق قاعدة التناسب الزمني وطريقة الاهتلاك الثابت، ΔAMT_{D2} : يمثل الفرق بين طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات دون تطبيق قاعدة التناسب الزمني وطريقة الاهتلاك الثابت، ΔAMT_{SYD} : يمثل الفرق بين طريقة الاهتلاك المتناقص « SYD » بتطبيق قاعدة التناسب الزمني وطريقة الاهتلاك الثابت، ΔAMT_{DDB} :يمثل الفرق بين طريقة الاهتلاك المتناقص « DDB » بتطبيق قاعدة التناسب الزمني وطريقة الاهتلاك الثابت.

استرجاع الأموال في أقرب وقت هي طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات دون تطبيق قاعدة التناسب الزمني، مما يوضح أن للمؤسسات الجزائرية الفعالة فرصة كبيرة لتعظيم مواردها الذاتية من خلال تغيير طريقة الاهتلاك الثابت المنتهجة في أغلب المؤسسات.

لكن يجب التنبيه، أنه لا يمكن التفضيل بين مختلف الطرق السابقة إذا لم نأخذ في الحسبان معامل الزمن، لأن مجموع أقساط الاهتلاك بمختلف الطرق تعطي نفس القيمة أي "قيمة الحيازة على الاستثمار"، فعند استعمال طريقة الاهتلاك المتناقص تسمح برفع قيمة الأقساط في السنوات الأولى وهذا ما يؤثر على أقساط السنوات الأخيرة حيث تنخفض بنفس القيمة التي ارتفعت بها في السنوات الأولى، لذا يجب أن نفاضل بين مختلف الطرق باستعمال طريقة القيمة الحالية الصافية (استحداث الأقساط لإعطائها قيمتها الحقيقية وهذا عن طريق تكلفة رأس المال) .

و يتم استحداث أقساط الاهتلاك بتكلفة رأسمال، لأن الاستثمارات عادة تمول بالأموال الخاصة والديون، وبذلك فإن معدل الخصم الأرجح هو "تكلفة رأسمال" وهو ما سيتم معالجته في النقطة الموالية.

3/ المفاضلة بين طرق الاهتلاك

بعد التطرق في المطالب السابقة إلى خطوات حساب أقساط الاهتلاك للاستثمارات التي حازت عليهم المؤسسة بين 2010 و2013، لوحظ اختلاف قيمة الأقساط بمختلف الطرق، لذا سيتم في هذه النقطة مقارنة التدفقات النقدية الناجمة عن تطبيق طريقة الاهتلاك الثابت وطرق الاهتلاك المتناقص الموضحة في الجدول رقم 04-10 ، وهذا عن طريق معيار القيمة الحالية الصافية VAN، و لتجسيد أثر الطرق المقترحة على التدفق المالي الناتج من حساب قسط الاهتلاك. و بغية تحديد الطريقة التي تسمح لنا من تعظيم القيمة الحالية للتدفق المالي، قمنا باختيار حسابين 2181 و2184 تجهيزات وتركيبات ومعدات نقل اللذان تم حيازتهما في سنة 2010 بقيمة 1.580.000 دج و11.104.854 دج على التوالي.

فبالنسبة لتجهيزات وتركيبات مدة حياتها تقدر بـــ 10 سنوات، أما معدات نقل مدة حياتها تقدر بـــ 05 سنوات، وسيتم دراستهما على مدة حياتهما الدفترية، وهذا من خلال تحديد أقساط الاهتلاك لكل طريقة، والهدف من هذا هو تحديد الاقتصاد الضريبي الذي يمكن أن تتحصل عليه المؤسسة إذا طبقت إحدى الطرق (أثر الاهتلاكات على التمويل الذاتي) ولحساب القيمة الحالية للاقتصاد الضريبي الناجم من تطبيق الاهتلاك، تم افتراض أن تكلفة رأسمال تقدر بـــ 08 % وهذا لعدم توفر المعلومات اللازمة لقياسها، كذلك تم حساب الاقتصاد الضريبي على أساس المعدل الضريبي المقدر بـــ 25 % لأن المؤسسة تزاول نشاطها في القطاع الخدماتي.(نفترض ثبات كل من معدل الضريبة ومعدل الخصم خلال كل فترة الدراسة).

و للمفاضلة بين مختلف الطرق سنقوم باستخراج القيمة الحالية للاقتصاد الضريبي لكل طريقة وهذا من خلال النتائج الموضحة في الملحق رقم 5:

حيث قدرت القيمة الحالية الصافية للاقتصاد الضريبي، بطريقة الاهتلاك الثابت بـــ:

$$VAN_L = \sum_{t=1}^{n} \frac{\tau * Amt_L}{(1+K)^n} = \textbf{2.390.046,59 DA}$$

أما القيمة الحالية الصافية للاقتصاد الضريبي باستعمال مختلف الطرق الاهتلاك المتناقص تكون كما يلي:

$$VAN_{D1} = \sum_{t=1}^{n} \frac{\tau * Amt_{D1}}{(1+K)^n} = \textbf{2.545.715,19 DA} \qquad VAN_{D2} = \sum_{t=1}^{n} \frac{\tau * Amt_{D2}}{(1+K)^n} = \textbf{2.643.627,31 DA}$$

$$VAN_{SYD} = \sum_{t=1}^{n} \frac{\tau * Amt_{SYD}}{(1+K)^n} = \textbf{2.528.472,82 DA} \qquad VAN_{DDB} = \sum_{t=1}^{n} \frac{\tau * Amt_{DDB}}{(1+K)^n} = \textbf{2.532.980,40 DA}$$

يستخلص من النتائج السابقة، أن أحسن طريقة للاهتلاك التي تعظم القيمة الحالية للاقتصاد الضريبي، هي طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات (دون استعمال قاعدة التناسب الزمني)، ثم تليها طريقة الاهتلاك المتناقص (باستعمال قاعدة التناسب الزمني) ثم طريقة SYD، فطريقة DDB وفي الأخير طريقة الاهتلاك الثابت.

مما سبق يظهر بأن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص، وفق التشريع الجبائي الجزائري يسمح للمؤسسة من توفير مبلغ يقدر بـــ 253.580,72 دج مقارنة بطريقة الاهتلاك الثابت، أما إذا طبقت المؤسسة طريقة الاهتلاك المتناقص (المعاملات) ، SYD وDDB فيمكن توفير مبالغ تقدر بـــ 155.668,60 دج، 138.426,23 دج و 142.933,81 دج على التوالي*، من المعطيات السابقة يلاحظ أن استعمال طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات (بدون استعمال قاعدة التناسب الزمني) يسمح من تحقيق أكبر قيمة حالية للوفر الضريبي، مما يؤكد الاستنتاج السالف الذكر على أن طريقة الاهتلاك المتناقص المقبول خصمها وفق التشريع الجبائي الجزائري تسمح للمؤسسات ذات النجاعة العالية من تعزيز قيمة قدرة التمويل الذاتي، ويمكن تبيان المفاضلة بين طرق الاهتلاك وفق الاقتصاد الضريبي الناجم عن عملية الخصم وفق العلاقة الموالية:

$$VAN_{D2} > VAN_{D1} > VAN_{DDB} > VAN_{SYD} > VAN_{L}$$

* أنظر إلى الملحق رقم 06.

المطلب الثالث: حساب قدرة التمويل الذاتي

سيتم في هذا المطلب تحديد النتائج التي حققتها المؤسسة وهذا خلال مدة الدراسة، وبعد ذلك تحديد قيمة قدرة التمويل الذاتي حسب مختلف طرق الاهتلاك.

1/ تحديد النتيجة بمختلف الطرق المقترحة

قبل البدء في استخراج النتيجة بمختلف طرق الاهتلاك المقترحة، سنقوم بعرض النتيجة الصافية المحققة من طرف المؤسسة خلال فترة الدراسة، من خلال الجدول رقم 04-11.

الجدول رقم: 04-11: يوضح النتيجة الصافية المحققة من طرف المؤسسة

الوحدة: 1000 دج

البيان	2010	2011	2012	2013
النتيجة الإجمالية	261 490,30	296 310,03	90 354,68	136 701,24
الضريبة على أرباح الشركات	65 372,57	74 077,51	22 588,67	34 175,31
النتيجة الصافية	196 117,72	222 232,52	67 766,01	102 525,93

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة.

نعلم جيدا أن تغيير طريقة الاهتلاك من الاهتلاك الثابت إلى الاهتلاك المتناقص سيسمح للمؤسسة من رفع قيمة التكاليف في السنوات الأولى، مما يؤدي إلى انخفاض النتيجة الإجمالية بقيمة الزيادة في أقساط الاهتلاك، بالإضافة إلى ذلك فإن قيمة الضرائب على أرباح الشركات تنخفض بدورها من جراء انخفاض الوعاء الضريبي الناجم عن ارتفاع التكاليف، ويمكن تحديد النتيجة الصافية بمختلف طرق الاهتلاك المستعملة في الدراسة من خلال الجدول رقم 04-12* :

الجدول رقم: 04-12: يوضح النتيجة الصافية باستخدام مختلف طرق الاهتلاك

الوحدة: 1000 دج

البيان	2010	2011	2012	2013
النتيجة الصافية AMT_{D1}	195 139,27	219 603,81	65 271,45	96 567,26
النتيجة الصافية AMT_{D2}	193 211,99	217 579,17	65 583,48	86 891,10
النتيجة الصافية AMT_{SYD}	195 476,19	220 334,37	65 596,52	97 929,84
النتيجة الصافية AMT_{DDB}	195 168,90	219 717,39	65 613,56	96 974,93

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة.

من خلال الجدول رقم 04-12، نلاحظ أن أضعف نتيجة صافية محققة في أغلب السنوات هي النتيجة الصافية عند استعمال طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات دون تطبيق قاعدة التناسب الزمني، وهذه الوضعية لا تمثل مؤشر سلبي، باعتبار أن المؤسسة قامت برفع التكاليف غير النقدية التي تسمح لها من

* لمعرفة طريقة حساب النتيجة الصافية بمختلف طرق الاهتلاك المستعملة أنظر إلى الملحق رقم 07.

تحقيق وفرات ضريبية تعود بالإيجاب على مواردها المالية الذاتية. بعد حساب النتيجة الصافية بمختلف طرق الاهتلاك، يمكن فيما يلي دراسة التغيرات التي ستحدث في قيمة قدرة التمويل الذاتي بتغيير طرق الاهتلاك.

2/ تحديد قدرة التمويل الذاتي بمختلف طرق الاهتلاك

انطلاقا من المعطيات الموضحة في كل من الجدول رقم 04-08 والجدول رقم 04-11 يمكن حساب قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة بطريقة الاهتلاك الثابت، وهذا كما هو مبين في الجدول رقم 04-13، تجدر الإشارة أن المؤسسة خلال فترة الدراسة لم تخصص أي مؤونات ذات طابع احتياطي كذلك لم تقوم بعملية تنازل على الاستثمارات.

الجدول رقم: 04-13: قيمة قدرة التمويل الذاتي بطريقة الاهتلاك الثابت

الوحدة: 1000 دج

البيان	2010	2011	2012	2013
النتيجة الصافية	196 117,72	222 232,52	67 766,01	102 525,93
مجموع قسط الاهتلاك الثابت AMT_L	100 921,26	103 990,14	106 452,51	40 675,33
مخصصات المؤونات ذات الطابع الاحتياطي	-	-	-	-
قدرة التمويل الذاتي CAF_L	297 038,98	326 222,66	174 218,52	143 201,26

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة.

من خلال الجدول رقم 04-13، نلاحظ أن المؤسسة حققت أكبر قيمة لقدرة التمويل الذاتي في سنة 2011، ويرجع ذلك إلى ارتفاع النتيجة المحققة في تلك السنة وليست لسياسة الاستثمار المنتهجة كما تم ذكره سالفا، وانطلاقا من معطيات الموضحة في الجدولين رقم 04-09 و04-12 يمكن حساب قدرة التمويل الذاتي بمختلف طرق الاهتلاك المطبقة في هذا البحث*.

الجدول رقم: 04-14: قيمة قدرة التمويل الذاتي بمختلف الطرق

الوحدة: 1000 دج

البيان	2010	2011	2012	2013
قدرة التمويل الذاتي CAF_{D1}	297 365,13	327 098,90	175 050,03	145 187,48
قدرة التمويل الذاتي CAF_{D2}	298 007,55	327 773,78	174 946,03	148 412,87
قدرة التمويل الذاتي CAF_{SYD}	297 252,82	326 855,38	174 941,68	144 733,29
قدرة التمويل الذاتي CAF_{DDB}	297 355,25	327 061,04	174 936,00	145 051,59

المصدر: تم إعداده انطلاقا من المعلومات المحاسبية المقدمة.

يلاحظ من الجدول رقم 04-14 أن كل طرق الاهتلاك المتناقصة سمحت للمؤسسة من تعظيم قدرة التمويل الذاتي خلال فترة الدراسة، وهذا ما يوضح الفائدة الناجمة من استعمال طريقة الاهتلاك المتناقص لما تكون للمؤسسة مردودية معتبرة (أي أنها تحقق أرباح)، كذلك لو أخذنا على سبيل المثال سنة 2013

* لمعرفة طريقة حساب قدرة التمويل الذاتي بمختلف طرق الاهتلاك أنظر إلى الملحق رقم 08

وقارنا بين قدرة التمويل الذاتي بطريقة الاهتلاك الثابت (CAF_L) وقدرة التمويل الذاتي بطريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات وفق التشريع الجبائي الجزائري (CAF_{D2}) يتبين أن هذا الأخير ارتفع بقيمة 5.211.610,75 دج* وهو نفس مقدار الاقتصاد الضريبي الذي يمكن استخراجه بطريقتين (كون هذه الزيادة في قسط الاهتلاك لم تجعل النتيجة الإجمالية المحققة من طرف المؤسسة سالبة) وهذا كما يلي:

*) هذا الاقتصاد الضريبي ما هو إلا الفرق بين الضريبة التي كانت تسددها المؤسسة بطريقة الاهتلاك الثابت وطريقة الاهتلاك المتناقص وهذا وفق العلاقة التالية**:

$$\mathbf{IBS_L - IBS_{D2} = 34.175.309,25 - 28.963.698,75 = 5.211.610,75\ DA}$$

*) يمكن حسابه كذلك مباشرة من قيمة التغير في قسط الاهتلاك الموضحة في الجدول رقم 04-10 وهذا حسب العلاقة التالية:

$$\mathbf{\Delta CAF_{D2} = \tau * \Delta Amt_{D2} = 25\% * 20.846.443,00 = 5.211.610,75\ DA}$$

بذلك يصبح هذا الاقتصاد الضريبي المحقق من ارتفاع قيمة الاهتلاك، كمورد مالي متاح للمؤسسة على أن يتم تسديده أجلا.

نفس الملاحظة السابقة تطبق على طرق الاهتلاك المتناقصة الأخرى وخلال كل فترات الدراسة (2010-2013)، أي أن قيمة قدرة التمويل الذاتي ترتفع بمقدار الاقتصاد الضريبي المحقق.

3/الفرص الجبائية الأخرى المحفزة لسياسة التمويل الذاتي

إن سماح المشرع الجبائي الجزائري للمؤسسات من تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص يعتبر أداة فعالة لتشجيع المؤسسات ذات المردودية العالية من رفع من مواردها المالية الذاتية، كذلك يعتبر القرار الجبائي المتعلق بعدم تطبيق قاعدة التناسب الزمني عند تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص عامل مشجع للرفع من قدرة التمويل الذاتي لهذا النوع من المؤسسات، وفيما يلي سنحاول التطرق بإيجاز إلى الفرص الجبائية المتاحة في تشريع الجبائي الجزائري والتي تسمح من تسيير جبائي أمثل لمالية المؤسسة مما يؤدي إلى رفع قيمة قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.

3-1 تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات:

تقوم المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بدفع ثلاثة أقساط*** خلال السنة وتعتبر هذه الأقساط كتسبيقات تمنحها المؤسسة للإدارة الجبائية، وهذا لتفادي عجز ميزانية الدولة الناجم من اختلاف مواعيد استحقاق الموارد الجبائية ومواعيد النفقات الجبائية.

---

* 148.412.867,55 – 143.210.256,80 = 5.211.610,75

** يمكن استخراج قيم الضريبة على أرباح الشركات انطلاقا من الجدول رقم 04-11 والجدول رقم: 2 من الملحق رقم 07.

*** حدد المشرع الجبائي قسط هذه التسبيقات بـــ 30% من الضريبة المستحقة للسنة الماضية، أما في حالة مؤسسة حديثة النشأة فإن التسبيقات المقدمة تكون محسوبة على أساس قيمة تقدر بـــ 05 % من رأسمال الاجتماعي للمؤسسة، ويتم تسديد هذه التسبيقات على أساس ضريبة سنة (ن-1)، ويدفع القسط الأول بين (02/20 و 03/20) أما القسط الثاني بين (05/20 و 06/20) أما القسط الأخير بين (10/20 و 11/20)، لكن فيما يخص القسط الأول يتم حسابه على أساس سنة (ن-2) لأن ربح سنة (ن-1) لم يحدد بعد حتى (أفريل سنة ن) وعند تحديده يتم التعديل.

إن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص تسمح للمؤسسة الفعالة من رفع تكاليفها في السنوات الأولى مقارنة بالسنوات الأخيرة، هذا الإجراء يسمح من تخفيف عبئ الضريبة في السنوات الأولى كما تم الإشارة إليه سالفا، وباعتبار أن قيمة التسبيقات تسدد على أساس ضريبة السنة السابقة، هذا الإجراء سيسمح للمؤسسة من خفض قيمة التسبيق عند اعتماد طريقة الاهتلاك المتناقص مقارنة بتطبيق طريقة الاهتلاك الثابت، هذا الفرق يعتبر للمؤسسة بمثابة قرض قصير الأجل دون فوائد قدمته لهم إدارة الجباية يتم تسديده لاحقا.

3-2 ضريبة على دخل الأشخاص:

حاول المشرع الجبائي الجزائري تخفيف عبئ الازدواج الضريبي بتخفيض معدل الضريبة على عوائد المساهمين من 15% إلى 10% في سنة 2008 إذا كانوا أشخاص طبيعيين وإعفائهم إذا كانوا أشخاص معنويين، مما يبين أن هذه الضريبة مصيرها التخفيض أو الزوال باعتبار أن المشرع الجبائي الجزائري في الآونة الأخير يهدف بكل السبل إلى تشجيع الاستثمار، وباعتبار هذه المعلومة لا تخف على المساهمين هذا ما يدفعهم إلى إعادة استثمار عوائدهم إذا ضمنوا أن المؤسسة تحقق مردودية مقبولة هذا من جهة، وأن تكون عوائدهم خاضعة إلى معدل أضعف مستقبلا من جهة أخرى، هذا التصرف سيسمح للمؤسسة حتما من تعظيم قدرة تمويلها الذاتي.

3- كيفية تسيير عجز السنوات السابقة:

سمح المشرع الجبائي الجزائري من امتصاص الخسارة من أرباح السنوات الأربع المقبلة بعدما كانت هذه المدة تقدر بخمسة سنوات، ، لكن في بعض الأحيان لا يمكن للمؤسسة امتصاص هذا العجز خلال 04 سنوات، مما يدفعها إلى استغلال كل الفرص المتاحة لديها لامتصاص الجزء المتبقي من العجز في السنة الرابعة، من الإمكانيات التي يمكن أن تلجأ إليها المؤسسة هي التنازل على الاستثمارات التي لا تراها فعالة في الإنتاج والتي تسمح لها من تحقيق فائض قيمة التنازل (الاستثمارات التي لها قيمة محاسبة صافية ضعيفة)، هذا الفائض يسمح للمؤسسة من رفع نتيجة خارج الاستغلال ومن ثم رفع الربح الخاضع للضريبة، وبذلك يتسنى للمؤسسة امتصاص كل العجز المتبقي في السنة الأخيرة، وبالمقابل هذا الفائض لا يترتب عنه أي ضرائب باعتباره استعمل لامتصاص عجز السنوات السابقة.

خاتمة الفصل:

حرص المشرع الجبائي على تمكين المؤسسات من استغلال أرباحها بتشجيع المؤسسات على إعادة تجديد استثمارها، حيث صبت أغلب التعديلات التي طرأت في التشريع الجبائي الجزائري على رفع القدرة الإنتاجية للمؤسسات في أقرب وقت ممكن وهذا تماشيا مع متطلبات اقتصاد السوق.

رغم هذه التعديلات، إلا أن هناك بعض النقائص بقيت تشوب التشريع الجبائي الجزائري، بعدم استعماله لبعض الطرق التي تسمح للمؤسسة من التسيير الأمثل لخزينتها من هذه الطرق نذكر طريقة الاهتلاك المؤجل الذي يسمح بإعطاء صورة مالية جيدة للمؤسسة، وعدم قبوله خصم جملة من المؤونات التي تتماشى مع متطلبات السوق نذكر منها، مؤونة الاستثمار في الخارج، مؤونة ارتفاع الأسعار الدولية، هذا ما يدفع المؤسسة إلى العزوف عن تخصيص مثل هذه المؤونات، كون لا توجد أي فائدة جبائية من تخصيصها.

يعتبر التمويل الذاتي المصدر المالي الذي ترغب المؤسسات في تعظيمه لما له من مزايا مقارنة بالموارد الخارجية، خاصة فيما يتعلق بمشكل عدم تماثل المعلومات بين مسيري المؤسسة والطرف الخارجي هذا ما يؤدي إلى صعوبة الحصول على المورد المالي الخارجي، فرغم أن أغلب الدراسات نصت على المزايا الجبائية للاقتراض باعتبار أن أفضل هيكل لتمويل هو ذلك الذي يحتوي على نسبة معتبرة من الديون، لكن هذه النظرة أفرزت عدة نقاشات تصب مجملها في التأثيرات الناجمة من ارتفاع نسبة الديون في هيكل المالي و الناجمة عن ارتفاع تكاليف الإفلاس و ارتفاع تكلفة الوكالة و تأثير الضريبة على دخل المساهمين، مما يؤثر حتما على الميزة الجبائية للديون.

في هذا الصدد سمح المشرع الجبائي الجزائري للمؤسسات من تغيير طريقة الاهتلاك بعد ما كان يلزمها بتطبيق طريقة الاهتلاك الثابت، مما يسمح لها من تعظيم قدرة تمويلها الذاتي في السنوات الأولى ومن ثم تكون لها القدرة على تجديد طاقتها الإنتاجية، كذلك سمح عند تبني طريقة الاهتلاك المتناقص بعدم تطبيق قاعدة التناسب الزمني، مما سيعزز حتما الموارد المالية الذاتية للمؤسسات الناجعة.