الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
الرقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية
فرع: المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمـــي

إعداد الطالبين: - بوتيارة سمير.
- بشيش عبد المالك.

تحت عنوان

التسيير الجبائي ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

–دراسة حالة بالمركب الصناعي والتجاري الحضنة بالمسيلة–

تاريخ المناقشة: 2019/06/24

لجنة المناقشة:

د/سبتي اسماعيل	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســا
د/ بدار عاشور	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا و مقررا
د/ قمان مصطفى	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى

{قال رب اشرح لي صدري (25) ويسر لي

أمري (26) واحلل عقدة من لساني (27)

يفقهوا قولي(28)}

الآيات :من25 إلى 28 سورة طه

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى من قال فيهما عز وجل:

{وَ اخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَ قُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا}

الآية :24 سورة الإسراء

الوالدين الكريمين.

إلى كل أفراد عائلتي.

إلى كل أصدقائي و زملائي في الدراسة.

إلى كل طالب علم.

بوتيارة سمير

الإهداء

الى أمي وأبي

الى أمتي

بشيش عبد المالك

كلمة شكر

لله الحمد و الشكر أولا وأخيرا.

نتقدم بخالص الشكر و بالغ التقدير إلى أستاذنا الدكتور بدار عاشور على صبره وعمله، وعلى المجهودات التي بذلها، فكان نعم الأستاذ ونعم الموجه، والشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة على تكرمها ومناقشتها هذا العمل المتواضع بغرض تطويره وتحسينه.

كما نتقدم بشكرنا وامتناننا إلى كل أساتذتنا الكرام بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

بوتيارة سمير

بشيش عبد المالك

فهرس

المحتويات

قائمة

الجداول

والاشكال والملاحق

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	رأس المال العامل للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016-2018	45
02	احتياجات رأس المال العامل للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016–2018	46
03	حساب الخزينة للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016–2018	46
04	نسب الربحية للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016–2018	47
05	المردودية المالية في ظل وجود الضريبة للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016-2018	48
06	المردودية المالية في ظل عدم وجود الضريبة للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016-2018	48
07	المردودية الاقتصادية في ظل عدم وجود الضريبة للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016-2018	49
08	المر دودية الاقتصادية في ظل وجود الضريبة للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016-2018	49
09	الأقساط المسبقة للضريبة على أرباح الشركات للمركب الصناعي و التجاري الحضنة لسنة 2016	50
10	التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016 - 2018	51
11	الوفر الضريبي الناتج عن الاهتلاكات للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016 - 2018	51
12	الوفر الضريبي الناتج عن المؤونات للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016 - 2018	52
13	الوفر الضريبي المتعلق بالرسم على النشاط المهني للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016 - 2018	53
14	الوفر الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016 - 2018	53
15	تطور التمويل الذاتي للمركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة في الفترة 2016 – 2018	54
16	أقساط القرض للمركب الصناعي و التجاري الحضنة الفترة 2016 –2018	55

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مهام المسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	34
02	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي و التجاري مطاحن الحضنة – المسيلة –	44

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	ميزانية المركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة جانب الأصول لسنة 2016	69
02	ميزانية المركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة جانب الخصوم لسنة 2016	70
03	حساب النتائج للمركب الصناعي و التجاري لسنة 2016	71
04	ميزانية المركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة جانب الأصول لسنة 2017	72
05	ميزانية المركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة جانب الخصوم لسنة 2017	73
06	حساب النتائج للمركب الصناعي و التجاري لسنة 2017	74
07	ميزانية المركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة جانب الأصول لسنة 2018	75
08	ميزانية المركب الصناعي و التجاري الحضنة بالمسيلة جانب الخصوم لسنة 2018	76
09	حساب النتائج للمركب الصناعي و التجاري لسنة 2018	77
10	التصريح الشهري-G50 - لشهر نوفمبر 2017	78
11	التصريح الشهري –G50–لشهر جانفي 2018	79

مقدمة عامة

لكي تتمكن المؤسسة الاقتصادية من بلوغ أهدافها المسطرة واستغلال مواردها بطريقة سليمة يجب أن تتحكم في مختلف التكاليف التي تتحملها وإيجاد السبل لتخفيظها (تدنيتها)، ومنها التكاليف الجبائية التي يجب على المؤسسة أن تسيرها ،والجبائية كما هو معلوم هي تكلفة تتحملها المؤسسة وتتميز بالتعدد وعدم الاستقرار في نموها الأمر الذي يولد مخاطر عدة.

إن التسيير الجبائي الجيد داخل المؤسسة يعود بالإيجاب على تخفيض التكاليف المالية، وسوء التسيير الجبائي يؤدي إلى ارتفاع في التكاليف الجبائية، وكلما تأخرت المؤسسة في دفعها يؤدي ذلك إلى ارتفاعها في شكل غرامات وعقوبات تأخير الدفع وفقا لأحكام القانون الجبائي، مما يجعلها معرضة إلى عقوبات تصل إلى حد تجميد حساباتها.

إن التشريع الجبائي يجعل الكثير من المزايا والتحفيزات على المسير الجبائي داخل الإدارة أن يستغلها أحسن استغلال لتقليص العبء الضريبي إلى حد أدنى وربط علاقة جيدة بالإدارة الضريبية.

وبالتالي تكمن أهمية التسيير الجبائي، في تعزيز القدرات المالية للمؤسسة وتحسين أدائها المالي وذلك عن طريق الحصول على تدفقات مالية من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين المؤسسات، مما يجعل المؤسسات وخاصة الخاصة تسارع نحو بناء نظام جبائي متين، وهنا يكمن تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

1-إشكالية البحث:

تكمن إشكالية البحث المراد معالجتها في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟، وما واقع ذلك في المركب الصناعي والتجاري الحضنة بالمسيلة؟.

يمكن تجزئة الاشكالية الرئيسية الى التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يؤثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة خلال مرحلة الاستغلال؟
- كيف يؤثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة خلال مرحلة التمويل ؟
- كيف يؤثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة خلال مرحلة الاستثمار ؟

2-فرضيات البحث:

قصد تحليل ودراسة هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على إشكاليته يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للبحث كالتالي:

يساهم التسيير الجبائي بشكل ايجابي في تحسين الأداء المالي في المركب الصناعي والتجاري الحضنة بالمسيلة.

أما الفرضيات الجزئية فيمكن صياغتها علة الشكل التالي:

- **يرتكز التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال على القرارات المتعلقة بتحسين المؤشرات المتعلقة بالتوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.**
- **يرتكز التسيير الجبائي في مرحلة التمويل على المؤشرات المتعلقة بالتمويل الذاتي أو الخارجي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.**
- **يرتكز التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار على الحوافز الجبائية الممنوحة من طرف الدولة في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.**

3-أهمية البحث:

تتجلى أهمية موضوع البحث الذي بين أيدينا كون التسيير الجبائي من أحدث المواضيع في المجال الجبائي، إلا أنه لم يكن ضمن الأولويات لدى المؤسسات الاقتصادية و لم يحضى بالاهتمام الكافي .

4-أهداف البحث:

تهدف دراسة هذا البحث إلى :

إظهار دور التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية

توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي في تدنية التكاليف الجبائية

واقع التسيير الجبائي في المؤسسة عينة الدراسة

5-مبررات اختيار البحث: يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع بالعناصر التالية:

- قلة الدراسات والأبحاث التي تناولت التسيير الجبائي وأثره على الأداء المالي للمؤسسة.
- معرفة واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- معرفة أثر التسيير الجبائي في المؤسسة على أدائها المالي.

6- منهج البحث وأدواته:لقد قمنا بالاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية لمعالجة إشكالية البحث وتم الاعتماد على:

-المنهج الوصفي التحليلي: عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع فيما يخص الجزء النظري.

-منهج دراسة حالة: من خلال إسقاط الجزء النظري على واقع التسيير الجبائي وأثره على المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

كما تم الاستعانة بمجوعة من الكتب والمذكرات والمقالات العلمية، وكذا الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة من أجل معالجة الموضوع.

7- حدود البحث:تمثلت حدود البحث فيما يلي:

- الحدود المكانية: ينحصر الحيز المكاني على المركب الصناعي والتجاري الحضنة، ولاية المسيلة.
- الحدود الزمنية: ينحصر الإطار الزماني لدراسة الموضوع خلال الفترة (2016-2018).

8-الدراسات السابقة:

- دراسة محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر،2003، حيث تناول فيها الطالب مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام ومختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال والخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري، و توصل إلى أن التسيير الجبائي ضروري جدا داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دراسة زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في اتخاذ القرار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، جامعة المسيلة،2005، تطرق الباحث في هذه المداخلة إلى ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة ومكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي في صناعة القرار.

- **دراسة خنفي لحسن وبن دالي مصطفى نور الإسلام، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة العربي التبسي، 2017، حيث تناول الطالبان مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام إضافة إلى مفهوم الأداء المالي داخل المؤسسات الاقتصادية وكذا أثر التسيير الجبائي وأهميته بالنسبة إلى الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.**

9-صعوبات البحث:تمثلت أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال انجاز هذا العمل في:

- **قلة المراجع المتعلقة بهذا الموضوع الهام.**
- **التحفظ من إعطاء المعلومات خاصة المتعلقة بالضرائب وخصوصا في المؤسسة محل الدراسة.**

10- تقسيمات البحث: تم تقسيم البحث إلى فصلين عرض الجانب النظري منه في فصل و تم التطرق إلى الجانب التطبيقي منه في فصل ثاني و بالتالي جاء هيكل البحث مبنيا على الشكل التالي :

في الفصل الأول تناولنا الإطار النظري للتسيير الجبائي على الأداء المالي حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تناولنا فيه الإطار النظري للتسيير الجبائي و تناولنا في المبحث الثاني الإطار النظري للأداء المالي أما المبحث الثالث فتناولنا فيه آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

أما فيما يخص الفصل الثاني فسوف يخصص لدراسة حالة و هذا من اجل إعطاء صورة واقعية عن مساهمة التسيير الجبائي في تحسيين الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة حيث سيتم التطرق في المبحث الأول من هذا الفصل إلى إعطاء تقديم عام للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة من خلال التعريف بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي أما المبحث الثاني سيتم التطرق فيه إلى آليات التسيير الجبائي على الأداء المالي في مرحلة الاستغلال و التمويل و الاستثمار

الفصل الأول:

الإطار النظري لأثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

لكي تتمكن المؤسسة من تأدية الدور الذي وضعت من أجله، لابد من حسن تسيير وتنظيم، ومن هذا المنطلق إذا كان نجاح المؤسسة مرتبط بمجال النشاط الذي اختارته وبإمكانياتها التسيرية، فإن معرفة الجوانب القانونية والمحاسبية والمالية وخاصة الجبائية منها لا يقل أهمية لأنها عامل مهم جدا في نجاح المؤسسة وتطورها واستمرارها

ومن هذا نشأ التسيير الجبائي الذي يعتبر غير واضح المعالم لدى أغلب المؤسسات التي لا تزال تتعامل مع الضرائب كمعطى يجب الخضوع له ولم تدرك المؤسسات بأن الضرائب من المعطيات القابلة للتحكم كأحد محددات اتخاذ القرار في المؤسسة سواء على المدى الطويل أو المتوسط أو القصير.

المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

– **التعريف الأول:** هو التعريف الفرانكفوني، يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير، وهذا التعريف يقتصر على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطاء الجبائية الممكنة الوقوع[1].

– **التعريف الثاني:** وهو التعريف الأنجلو سكسوني، يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل حملة الأسهم (المساهمين) المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين...إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط) بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة. إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة2. (Les parties prenantes).

– **التعريف الثالث:** التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنيب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار[3].

---

[1] محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، ص:1.

[2] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص:1.

3 زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.

– **التعريف الرابع:** حسب كريستين كوليت "Christine collete" فإن "تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها، إذ بدل من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها"[1].

من التعاريف السابقة يمكن تعريف التسيير الجبائي على أنه ذلك العنصر المهم جدا للوظيفة الجبائية داخل المؤسسات ، وهو عبارة على مجموعة الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية، من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية، و من خلال أيضا احترام النصوص التشريعية الضريبية المختلفة ، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل مؤسسة، و لهذا يصبح التسيير الجبائي وسيلة مهمة جدا في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي:

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية[2]:

- التحكم في العبء الضريبي؛
- تحقيق الأمن الجبائي؛
- ضمان الفعالية الجبائية؛
- خدمة إستراتيجية للمؤسسة.

1– التحكم في العبء الضريبي:

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

- العمل على تخفيض الضريبة؛
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات عالية تعزز وضعية الخزينة؛
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة مثال ذلك عدم حساب الاهتلاك في مستواه الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.

[1] محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات –حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري– مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003، ص:3.

[2] نبيلة هبيته، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية: حالة مؤسسة نفطال حاسي مسعود، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص:43.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح[1].

2- تحقيق الأمن الجبائي:

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

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

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي هو تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من[2]:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة.
- تحديد الإستراتيجيةالجبائية للمؤسسة وتقييمها.
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء فعالية التسيير الجبائي.

3- الفعالية الجبائية:

تعتبر الفعالية هي القدرة على تحقيق الأهداف، فالكفاءة تعتر مدى حسن الموارد المتاحة، الأمر الذي يلازم بين الفعالية والكفاءة بما أن الاستخدام الجيد للموارد يساهم في تحقيق الأهداف، حيث أن الفعالية الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة وكذا القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية)، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، ولأن التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفاعلية تكمن في أقصى قدر من التناسق الذي يمكن حدوثه بين الأهداف.

ومن أهم شروط نجاح الضريبة:

*من حيث التشريع الضريبي: يجب أن يخلو النظام الضريبي من الثغرات التي تسمح بالتهرب الضريبي؛

[1] راضية بن يزة، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة –قطاع الخدمات- دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين (SAA) المديرية الجهوية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص ص:98-99.

[2] محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 7.

*من حيث الإدارة الضريبية: فالإدارة تعتبر الجزء الوسيط بين الخزينة ودافعي الضرائب؛

*من جهة الممول: يعتمد دوره على ثقافته الضريبية وقناعته بعدالة الضريبة[1].

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة:

الإستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول إلى أهداف طويلة الأجل التي تنشدها المؤسسة، هذه الوسائل على شكل قرارات وأفعال متعلقة بطريقة استغلال الموارد المتاحة.

إن المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخبرات الإستراتيجية للمؤسسة بحيث تؤخذ محددات اتخاذ القرار الإستراتيجي، فالجباية تلعب دورا هاما في:

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة؛
- اختيار المكان الجغرافي للنشاط؛
- اختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد (فروع تابعة)[2].

المطلب الثالث: خصائص التسيير الجبائي.

إن تطور المؤسسات واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها وفي ظل بيئة متغيرة، وهو ما يتطلب منهم التكيف مع المتغيرات ومعرفة تطوراتها والاستفادة منها على أحسن وجه حتى تستطيع تعزيز مكانتها في السوق أمام منافسيها.

ومن أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها هي تخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ولا يتأتى هذا إلا بإتباع سياسة تسييرية ناجعة، لذا يتعين على المسير الجبائي أن يسير جباية المؤسسة بالطريقة التي يضمن من خلالها أحسن الاختيارات وذلك لاتخاذ القرار داخل المؤسسة.

إذن فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين[3]:

الخاصية الأولى: وهي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.

الخاصية الثانية: وهي كونها ناتجة عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

1- استعمال الوسائل المشروعة قانونا:من خصائص التسيير الجبائي استعماله للوسائل المتاحة والمشروعة من طرف التشريع الجبائي لتحقيق الوفرات الجبائية للمؤسسة، وهنا لابد من التمييز بين التسيير الجبائي وكل من الغش الضريبي، التهرب الضريبي.

---

[1] نبيلة هبيته، مرجع سابق ذكره، ص: 45.

[2] لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية تناولت عينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 53.

[3] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص:4.

- **الغش الضريبي**:يعرف الغش الضريبي بأنه تصرف غير مشروع مثل عدم احترام القانون أي القيام بمخالفة مباشرة، وبإرادة المكلف، للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية في طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاك يكون إراديا وعمديا[1]، وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها[2]:

✓ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، خاصة المبيعات بدون فاتورة.

✓ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

✓ القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتنفيذ أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09-10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

✓ قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

✓ كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

- **التهرب الضريبي**:يعرف التهرب الضريبي على أنه مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع[3].

- **التسيير الجبائي**:يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني، وعليه فإن من المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي كما أنها

[1] نبيلة هبيته، مرجع سابق ذكره، ص: 41.

[2] المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.

[3] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص: 2015.

تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية[1].

2- القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير (الجبائي) الذي ينص على حرية اختيار المكلف بالضريبة للوضعية المناسبة له، وهو مرتبط بالاختيار الجبائي فعملية اتخاذ القرار تتضمن اختيار بين بديلين أو أكثر، وهذه القارات تعكس إرادة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فبانعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقا، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفا سلبيا.

إذن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل وامتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة لها.

المطلب الرابع: الأسس ومبادئ التسيير الجبائي وحدود.

1- أسس التسيير الجبائي:يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية[2]:

- اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.
- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في استعمال ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.
- يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على:

✓ أهمية الضريبة في حياة المؤسسة، والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي.

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 5.

[2] الحواس زواق، مرجع سابق، ص: 2.

- ✓ تتبنى التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

2- حدود التسيير الجبائي:قام المشرع بإعطاء الحرية للمؤسسة في التسيير الجبائي وفي المقابل كذلك قام بتحديد مجال لهذه الحرية وتتمثل في كل من[1]:

- الحدود القانونية؛
- الحدود المالية.

- **الحدود القانونية**:منح المشرع الحرية الكاملة للمؤسسة في تسيير شؤونها تحت طائل القوانين السارية المفعول، وكل تجاوز أو عدم احترام لأحد هاته التشريعات في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا، والتعسف في استعمال الحق مصطلح لا يخص بالذكر التشريعات الجبائية فحسب بل يتعدى ذلك إلى كافة التشريعات الأخرى[2].

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير ما يلي[3]:

- ✓ العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء أو تحقيق أو تحويل أرباح.
- ✓ تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات.
- ✓ التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.
- ✓ التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.
- ✓ استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

وفي الأخير لابد من التفريق بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق حيث أنه عادة ما تكون المؤسسة في إحدى الوضعيتين التاليتين[4]:

- إما أن تدفع المؤسسة أكثر من القيمة القانونية للضريبة، وهذا يعني سواء في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشرع، وهذا لا يعتبر تعسفا في استعمال الحق لا تهتم به إدارة الضرائب.

---

[1] الحواس زواق، مرجع سابق ذكره، ص:2.

[2] سمية شريفي، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص:23.

[3] زواق الحواس، مرجع سابق ذكره، ص ص: 02-03.

[4] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة فرابيك- مذكرة ماجستير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2017، ص: 10.

- أو إنها تدفع أقل من القيمة القانونية للضريبة، وهذا ما يجعلها أمام خطر الوقوع في التعسف في استعمال الحق أو الغش الضريبي أو التهرب الضريبي، وعلى هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي من خلال محاولة بلغ القيمة القانونية للضريبة.

– **الحدود المالية**:إن سوء تسيير الجباية يؤدي إلى ارتفاع الديون، وعلى رأس المال الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها، فهي مفروضة وفقا لأحكام القانون الجبائي، وكلما تأخرت المؤسسة عن دفعها يزداد حجمها وتصبح المؤسسة غير قادرة على تسديدها، ومن ثم تجد نفسها عرضة لتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات على التأخير في الدفع مما يصعب ويعقد من مهمتها ويجعلها معرضة لعقوبات صارمة، تصل إلى تجميد حساباتها ويمكن أن تتعداه إلى إعلان إفلاسها[1]. وهناك أمثلة على الأخطاء التي يقع فيها المسيرين[2]:.

كالتنازل على عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية، وعليه على المؤسسات أن تحدد وبشكل دقيق في العمليات التي تقوم بها والتي قد تصنف ضمن هذه الأفعال.

3– مبادئ التسيير الجبائي:يعتمد التسيير الجبائي في المؤسسة على مبدأين أساسيين وهما:

–مبدأ الحرية في التسيير:إن المكلف بالضريبة ومن خلال تسييره لأعماله، من حقه بأن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها وذلك تبعا لمهاراته وذكائه للتعامل مع الجباية.

وبالمقابل فإن خياراته السيئة لا يمكن مباشرة تصنيفها على أنها تحايل ضريبي إلا إذا استطاعت الإدارة الضريبية إثبات سوء النية لديه.

وبما أن النتيجة الضريبية للمؤسسة تحسب انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إدخال التعديلات عليها فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة هذه النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أي اعتراض على طبيعة ونوعية التسيير الداخلي للمؤسسة ما دام المكلف بالضريبة لا يقوم بأي تجاوز قانوني[3].

كما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعية من الرقابة للتأكيد من نظامية التسيير وهما[4]:

- ✓ **محافظة الحسابات**: من أجل المحافظة على أموال المؤسسة من الضياع.

[1] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى، مرجع سابق ذكره، ص:11.

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

[3] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف لسنة 2002، منشورات الساحل، الجزائر، ص: 79.

[4] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص: 09.

✓ **الرقابة الجبائية الدورية:** من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

– **مبدأ عدم التدخل في التسيير:**إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس لإدارة الضرائب الحق التدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار[1].

وعليه فإن ليس للإدارة الضريبية الحق في التدخل في القرارات التي يتخذها المسيرين في المؤسسة والذين يرونها مناسبة لها حتى وإن كانت تؤدي إلى زيادة التكاليف الجبائية، فمثلا يحق للمؤسسة أن تلجأ إلى الاستدانة حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل وهذا بغرض خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة[2].

وقد أقر المشرع الجزائري بهذا المبدأ من خلال سماحه لإدارة الضرائب لممارسة حقها في الإطلاع، الرقابة، التحقيق والمعاينة بحيث تهتم كل هذه التدخلات بالنظر في الوثائق المختلفة سواء على مستوى إدارة الضرائب من خلال مراجعة التصريحات الدورية أو على مستوى المكلف بالضريبة عندما تقرر الإدارة ضرورة ذلك[3].

المطلب الخامس: ضرورة وجود التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية ومؤهلات المسير الجبائي:

1- ضرورة وجود التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية:

بما أن التسيير الجبائي يدخل ضمن الإستراتيجية الداخلية للمؤسسة من أجل الحفاظ على مكانتها في المحيط الخارجي، وضمان استمرارها واستقرارها في المحيط الذي يعتبر نوعا مليء بالمنافسة، وكما تطرقنا سابقا على مبدأ الحرية في التسيير لا يحق للإدارة الضريبية التدخل أو أن تنتقد تسيير المؤسسة مادامت تفي بالتزاماتها القانونية ولا تقوم بأي خرق للقوانين الجبائية وهذا ما يدل على الضرورة الحتمية لوجود التسيير الجبائي في المؤسسات[4].

2– مؤهلات ومهام المسير الجبائي:يعتبر المسير الجبائي في المؤسسة المسؤول الأول على اتخاذ أي قرار تسييري يخص الضريبة، وهو الذي يبحث في الخيارات الجبائية الممكنة لذلك سوف نتطرق أولا إلى المؤهلات الخاصة بالمسير الجبائي.

---

[1] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص: 09.

[2] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص: 09.

[3] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنية المخاطر الضريبية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص: 89.

[4] بن يزة راضية، مرجع سابق ذكره، ص: 100.

- **المعرفة القانونية:**

المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية وأمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة ولكن قد تحتوي التشريعات على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع بالمؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)، وكما قد تنشأ بعض المنازعات مع إدارة الضرائب الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها، ويمكن القول أن جزء أكبر من الأمن الجبائي يتحقق على المستوى القانوني[1].

- **التحكم في الجباية:**

إن تحكم المسير الجبائي في الأمور الجبائية أمر ضروري، لأن الجباية هي اختصاصه الأول وهذا ما يؤدي إلى ظهور علاقة وطيدة بين التسيير الجبائي والنصوص القانونية الجبائية ويظهر هذا التحكم من خلال[2]:

- ✓ معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار.
- ✓ إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق والتزامات المؤسسة.
- ✓ معرفة آليات المراجعة الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.

- **التحكم في تقنيات المحاسبة:**

على المسير الجبائي أن تكون له مؤهلات تسمح له بالقدرة على التشخيص التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها واختيار البديل الأنسب، وأهم شيء في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

إضافة إلى هذا إلمام المسير الجبائي بآليات المحاسبة هام للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية الداخلية تتداخل بشكل كبير مع المراجع المحاسبية وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة[3].

المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

[1] لطيفة غولة، مرجع سابق ذكره، ص: 47.

[2] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 100.

[3] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص: 17.

المطلب الأول: عموميات حول الأداء.

1- مفهوم الأداء:

إن أصل كلمة أداء ينحدر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة (PERFORMARE) التي تعني إعطاء وذلك بأسلوب كلي، الشكل لشيء ما وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة (PERFORMANCE)، وأعطتها معناها[1].

ويعرف الأداء على أنه المجهود الذي بذله كل فرد في المؤسسة وفي نفس الوقت يعبر عن المستوى الذي يحققه هذا الفرد سواء من ناحية كمية وجود العمل المطلوب أو الوقت المحدد للقيام به حيث يمكن القول بأن الأداء يشير إلى المجهودات التي يبذلها الأفراد في أماكن العمل قصد تحقيق الإنتاج من الناحية الكمية والنوعية وفقا لأوقات محددة[2].

كما يعرف الأداء على أنه تعظيم المخرجات تحت قيد تدنئة المدخلات، أي قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بواسطة الحصول على أقصى مخرجات مع ضمان تدنئة المدخلات، ويمكن التعبير عنه بمؤشرات مالية، وغير مالية[3].

ويعرف الأداء أيضا بأنه عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، أو بمعنى القيام بعمل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة، ومنه فإنه يقصد بالأداء: المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها[4].

ويعرف الأداء من وجهة الإدارة على أنه قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتشكيل الثروة من عنصرين رئيسيين: مدى قدرة الأصل الاقتصادي على توليد المبيعات، ومدى قدرة المؤسسات على توليد الأرباح من خلال مبيعاتها، ويتوقف ذلك على معدل دوران الأصل الاقتصادي والهامشي الربحي[5].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف الأداء على أنه: العمل أو الجهد المبذول من طرف الفرد أو مجموعة من الأفراد بغية تحقيق أهداف معينة باستخدام الموارد المتاحة، والذي يمكن قياسه بمؤشرات متعددة.

---

[1] سالم يسلم محفوظ، استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم أداء المنظمات، رسالة ماجستير،كلية لعلوم الاقتصادية،جامع المملكة أروى، اليمن، 2005، ص :132.

[2] عائده عثمان عبد الله، دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، "دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي شركة سابك السعودية"، ROUTE EDUCATIONAL AND SOCIAL SCIENCE JOURNAL, VOLUME6 (4), 2019. ، ص405.

[3] علاء فرحان طالب وإيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي للمصارف، دار الصفاء، عمان، 2011، ص :65.

[4] عبد المحسن توفيق، تقييم الأداء ، دار النهضة العربية ، مطبعة الإخوة لأشقاء للطباعة،مصر، 1998،ص :03.

[5] السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال،دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص :38.

2- مكونات الأداء:

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها، وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامين:

- **الفعالية:** ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة.

إذا مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة (أي ما تم تحقيقه من أهداف) أقرب من النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة) كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس بالعكس.

- **الكفاءة:** هي عمل الأشياء بطريقة صحيحة، كما جوهر الكفاءة يتمثل في تعظيم الناتج، وتدنية التكاليف، بمعنى آخر يمكن تمثيل الكفاءة بمعادلة يحتوي أحد طرفيها على بلوغ أقصى ناتج بتكاليف محدودة ومعينة، بينما يحتوي الطرف الآخر على بلوغ الحد المقرر من الناتج بأقل تكلفة[1].

3- أنواع الأداء:

بعدما تطرقنا إلى مفهوم الأداء يجدر بنا التطرق أيضا إلى أنواع الأداء، وتحديد أنواع الأداء يحتم علينا تحديد المعايير المستخدمة في تصنيفه، وهنا يمكن تحديد أربعة معايير للتصنيف.

- **معيار المصدر:** وحسب هذا المعيار يمكن تصنيف الأداء إلى نوعين:

أ- الأداء الداخلي "الذاتي" وهو ناتج في استخدام موارد المؤسسة الداخلية.

ب- الأداء الخارجي، وهو ناتج عن موارد وظروف خارجة عن إرادة المؤسسة.

- **معيار الشمولية:** ويمكن تقسيم الأداء إلى قسمين حسب هذا المعيار فنجد:

أ- الأداء الكلي: يتعلق بأداء المؤسسة ككل.

ب- الأداء الجزئي: يتعلق بأداء قسم أو وظيفة أو مصلحة من المؤسسة.

- **معيار الطبيعة:** وفق هذا المعيار يتم تقسيم الأداء مثل تقسيم أهداف المؤسسة "أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف سياسية...إلخ فنجد:

أ- الأداء الاقتصادي.

[1] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، 2010، ص ص :219-221.

ب- الأداء الاجتماعي.

ت- الأداء التكنولوجي.

ث- الأداء السياسي.

- **المعيار الوظيفي**: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة[1].

وعليه نجد للأداء الأنواع التالية:

أ- **أداء الوظيفة المالية**: يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة في بلوغ أهدافها المالية كأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة[2].

ب- **أداء وظيفة الإنتاج**: يتحقق أداء وظيفة الإنتاج في المؤسسة بتحقيق أعلى مستويات الإنتاج كما ونوعا وبأقل التكاليف وفي أوقات معيارية.

ت- **أداء وظيفة الأفراد**: قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة، فضمان استخدام موارد المؤسسة بفاعلية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، كذلك وجود المؤسسة

واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العليا وتسيرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله[3].

ث- **أداء وظيفة التموين**: يتحقق هذا الأداء بالحصول على المواد المرغوب فيها بالكميات المطلوبة والنوعيات ذات الجودة العالية وبأسعار منخفضة وفي الأوقات المناسبة وباستقرار دائم.

ج- **أداء وظيفة البحث والتطوير**: ويكون الأداء الأمثل لهذه الوظيفة بخلق مصلحة خاصة بالبحث والتطوير في المؤسسة وتوظيف أفراد ذو مستوى علمي وتأهيل عملي، ووضع برامج للتطوير ومواكبة التكنولوجيا، مما ينتج عنه خلق مخرجات جديدة لها القدرة على المنافسة في السوق.

---

[1] عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة- ، رسالة ماجستير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002،ص19.

[2] محمد إبراهيم، الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص:150.

[3] عادل عشي، الأداء ا لمالي للمؤسس الاقتصادية قياس وتقييم، مرجع سابق، ص:20.

ح- **أداء وظيفة التسويق:** يتحقق أداء هذه الوظيفة بتحقيق أكبر حجم مبيعات وبأعلى هامش ربح مع العمل على تخفيض تكاليف التسويق.

خ-أداء وظيفة العلاقات العمومية: الأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء والموردين وأخيرا الدولة، بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما يتحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة، أما الموظفين، الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين، الأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدة تسديد ما عليهم طويلة الأجل. ومنتوجات في الآجال المناسبة والجودة العالية[1].

4- قياس وتقييم الأداء:

تجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك من يستعمل مصطلحي القياس والتقييم لمفهوم واحد، وفي الحقيقة يوجد اختلاف في مفهوم المصطلحين وهذا ما سيتم توضيحه من خلال إعطاء تعريف للمصطلحين:

- **تعريف القياس:** هو تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة، إذن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل: القياس، المقارنة، تصحيح الانحراف.

وقياس الأداء لا يتم في أغلب الحالات إلا بتوفر مجموعة من المعايير والمؤثرات التي تمكن من تحديده وتحديد تطوراته المحققة إذا استلزم الأمر مقارنة بينه وبين الأداء السابق له[2].

كما يعتبر قياس الأداء من مدخلات عملية تقييم الأداء فنتائج عملية قياس الأداء تعتبر كمعلومات أولية للقيام بعملية تقييم الأداء.

- **تعريف تقييم الأداء:** توجد عدة تعاريف لعملية تقييم الأداء نذكر منها ما يلي:

✓ هو الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المحققة، ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة

[1] عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مرجع سابق، ص:21.

[2] عادل لعشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مرجع سابق، ص:26.

لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي السنة في الغالب[1].

✓ تقدير موقف ما في ضوء دراسة مدى تحقيق هذا الموقف أو المجال لهدف محدد[2].

عملية تقييم الأداء هي: تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية[3].

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف الآتي:

"تقييم الأداء هو عملية قياس لجهد أو عمل لفرد أو لمجموعة من الأفراد أو لمصلحة معينة وقياس نتائج هذا الجهد أو العمل وفقا لمؤشرات ومعايير معينة وبعدها إصدار حكم على هذه النتائج –سلبي أو إيجابي" من أجل تفسير الانحرافات ومنه تحسين النتائج، وهذا كله يكون في فترة مالية معينة.

– **فوائد تقييم الأداء:**لتقييم الأداء فوائد نوجزها فيما يلي[4]:

✓ يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي تبني عليها المراقبة والضبط.

✓ يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها، ومعرفة موطن القوة والضعف في المؤسسة.

✓ يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغيرات جوهرية.

✓ يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

✓ يعتبر تقييم الأداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الدولة.

المطلب الثاني: مفاهيم حول الأداء المالي.

1– تعريف الأداء المالي: تعددت تعاريف الأداء المالي وعليه نوجزها فيما يلي:

[1]فلاح حسن الحسن، مؤيد عبدا لرحمان ،إدارة البنوك مدخل كمي و إستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، 2006،الطبعة الثانية، عمان،ص31.

[2]عبد الكريم خيري، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس وتقييم الأداء المالي: دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة،الجزائر، 2013-2014، ص:94.

[3]عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم،مجلة العلوم الإنسانية العدد الأول، 2001،جامعة بسكرة، الجزائر، ص:95.

[4]توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل جديد،لعام جديد، دار الفكر العربي، مصر، 2004، ص:3.

- ✓ يعبر الأداء المالي عن تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية، ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف، وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل، بغية تحقيق كل من التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء[1].
- ✓ مكننا تعريف الأداء المالي على أنه: قدرة المؤسسة على استغلال ما أتيح لها من موارد من أجل تحقيق أهدافها المالية، حيث يرتكز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف[2].
- ✓ الأداء المالي هو مدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان يزيل عنها حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس[3].

من التعريفات السابقة يمكن تعريف الأداء المالي على أنه ما تقوم به الوظيفة المالية في المؤسسة من اتخاذ قرارات، وصياغة إستراتيجيات ووضع خطط من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة في تعظيم الأرباح والابتعاد عن حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس.

2- أسباب تباين مفاهيم الأداء المالي:

يعود السبب في تباين وتحديد مفهوم الأداء المالي إلى أسباب رئيسية منها:

- **اختلفا رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم الوظيفة المالية:**

حيث أسندت بعض التعاريف الوظيفة المالية إلى القرارات المالية المتخذة، الإستراتيجيات، الخطط، الأهداف، السياسات المالية، وأيضا مواجهة المصاعب والعقبات المالية... والواقع أن هذه المفاهيم لا تستطيع تحديد وتوضيح والكشف عن طبيعة الوظيفة المالية، الأمر الذي يجعلها غامضة وعاجزة عن تحديد هوية الوظيفة المالية، ويرجع هذا الغموض إلى عدم الشمول من جهة وعدم التوحيد من جهة أخرى، سببه تباين وجهات نظر المهتمين، فهناك الجماعة النقدية حيث تنسب للوظيفة المالية كل عملية تأخذ الشكل النقدي خارجة أو داخلة عاجلة أو آجلة، في حين أن وجهة النظر التشغيلية يحددها طرح التساؤل، هل تنشأ الوظيفة المالية لمواجهة وتجاوز المصاعب المالية؟ -كدعم التوازن المالي، الحد الأدنى للربحية، اليسر المالي- أم أنها تتعلق بكافة التصرفات الخاصة بكيفية الحصول على الأموال وحسن استخدامها؟"

- **تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة:**

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)،دار وائل للنشر، الأردن، 2006،ص:60.

[2] عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017،ص:108.

[3] عبدا لغاني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص:20.

اعتبرت النظرية المالية الكلاسيكية بأن الوظيفة المالية الكلاسيكية في المؤسسة دور المورد بالأموال وتسيرها وتعرف باسم "مالية المؤسسات"، "مالية الشركات"، وتبنت الوظيفة المالية وفق المنظور الكلاسيكي هدف مضاعفة الربح في ظل مستقبل مؤكد الحدوث.

لكن سرعان ما انهار هذا المفهوم في ظروف اتسمت بالتعقيدات وظروف عدم التأكد والتظليل المعلوماتي...، فضلا عن التحديات التي تواجهها المؤسسات بازدياد التدخل الحكومي بشكله المباشر وغير المباشر، التقدم التكنولوجي، دور النقابات واتحادات العمال، حدة المنافسة، شروط سوق المال والمؤسسات المصرفية ندرة الأموال إلى جانب ارتفاع تكلفتها.

لم يدم مسعى النظرية المالية الكلاسيكية طويلا، حتى انهارت في ظل الظروف غير المؤكدة إلى جانب انفصال الملكية من الإدارة برز هدف مالي تقليدي، مدعم من طرف الملاك وهو تعظيم القيمة السوقية لسعر السهم بالرغم أن نجاح المالي هو للمؤسسة برمتها وليس للمساهم بمفرده، لكنه أحيانا هو الحكم في تحديد القوة المالية للمؤسسة، حينئذ كان بزوغ النظرية المالية شبه تقليدية الهادفة إلى تعظيم قيمة المؤسسة في البورصة والذي بدوره أدى إلى الاهتمام بتعظيم التدفق النقدي المنتظر للاستثمار بالبحث عن أقل تكلفة للتمويل ومن هنا كان ميلاد نظرية تكلفة الأموال.

وخلال الفترة الممتدة 1950 إلى 1960 بزغت النظرية المالية الحديثة (المعاصرة)، رغم تباين الأهداف وتعدد أبعاد التطبيق إلا أنها في فجواها واقع اقتصادي ساهم بشكل واضح في نشوء علم التنظيمات...إلخ، ووفقا لرؤية البروفيسور Conso، تعد النظرية المالية المعاصرة نموذجا خارجيا للمؤسسة خاضعا لقوانين سوق الأصول، وذلك بالفصل بين رأس المال الاقتصادي ورأس المال المالي.

- **تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية:**

عرفت المؤشرات تطورات من حيث الشكل والنوع إلى غاية سنة 1985 اتسمت نوعية المؤشرات بالطابع المحاسبي والمالي فهي ذات صلة مباشرة بقياس العوائد والأرباح، والاهتمام بمؤشرات المردودية، ذلك أن المؤشرات المحاسبية ذات صلة بالأرباح لا تعطي صورة واضحة حول إمكانات المؤسسة ومدى قدرتها في تحقيق نتائج عوائد بقدر يفوق قيمتها المحاسبية فضلا عن عدم نفعية المؤشرات المحاسبية (الأرباح ، مدة الإهلاك...) في فترات التضخم والوهم النقدي لكن سرعان ما تفطنت النظرية المالية في 1995 للمؤشرات المحاسبية ذات صلة بالمردودية سواء تعلق الأمر بالأموال الخاصة أو بالأموال الاقتصادية أو بتدفقات عوائد

الاستثمار، وهذا ما يفسر أن الفترة مزجت بين البعد المحاسبي دون إهمال للبعد المستقبلي، كأسلوب لقياس الأداء وقياس القيمة.

في نفس السياق تداركت النظرية المالية أهمية ومدلول المؤشرات الاقتصادية جنبا وموازاة مع المؤشرات السوقية (البورصة)، لما تكتسيه هذه المؤشرات من قوة وتفسير للبيئة الاقتصادية والضوابط السوقية التي تحكم المؤسسة، الأمر الذي يفسر أن المؤشرات الاقتصادية أخذت بعين الاعتبار الضوابط والوسائط الخارجية التي تواجهها المؤسسة في محيطها الخارجي وذات تأثير فعال على مركزها الداخلي بالإضافة إلى الوسائط الداخلية ذات صفة مباشرة بسوق البورصة ألا وهي قيمة المؤسسة الناتجة عن الثروة الداخلية المتراكمة.

يرى "Anastasoupoulos J.P" أن المؤسسات الرائدة في الأداء هي تلك التي تستطيع نمذجة مستقبلها بناءا على أهداف واضحة وفي ظل توزيع مواردها في المجال والوقت المناسب بشكل يعمل على تدنية عدم التأكد في بيئتها بفضل أساليب وقرارات منهجية وسليمة. وهذا نعتقد أنه يعزز من موضوع البحث في علاقة القيمة بالأداء المالي، باعتبار أن قيمة المؤسسة تتحدد بأساليب التنبؤ بمستقبلها، وذلك باستعمال نماذج المحاكاة المالية Simulation financière[1].

3- الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية:

إن التطرق بالدراسة لأهداف المؤسسة في عملية تقييم أدائها أمثر ضروري لا يمكن الاستغناء عنه، إذ نجد معظم طرق تحديد مؤشرات ومعايير التقييم تطلب تحديد الأهداف، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في الأهداف التالية: التوازن المالي، السيولة واليسر المالي، المردودية، إنشاء القيمة، ويعتبر هذا الأخير هدفا جديدا فرضته الوضعية الراهنة التي تميز بها المحيط الخارجي للمؤسسة[2].

- السيولة واليسر المالي:

تقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة –المخزونات والقيم القابلة التحقيق- إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بثلاث مصالح هي:

[1] دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 04، ورقلة، الجزائر، 2006،ص42-43.

[2] عاد لعشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم، مرجع سابق، ص ص35-37.

- ✓ **المؤسسة:** تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة، وذلك بعدم تمكين المؤسسة أو السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط كشراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية، الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع أو الشراء بكميات كبيرة.
- ✓ **أصحاب الحقوق:** تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات اتجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة. ففي الكثير من المرات يؤدي هذا النقص إلى تأخير تسديد الفوائد، في دفع مستحقات الأجراء، في تسديد ديون الموردين.
- ✓ **عملاء المؤسسة:** قد تؤدي هذه المشكلة إلى تغيير شروط تسديد العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر إلى العسر وهذا الأمر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة في ظروف المحيط الحالي.

فكل هذه المشاكل المترتبة عن نقص السيولة تفرض على المؤسسة الاهتمام بها وتسييرها بأسلوب جيد.

أما السير المالي فهو على خلاف السيولة، ويتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الأجل، فهو يتعلق بالاقتراض الطويل والمتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة.

- التوازن المالي:

يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي. ويمثل "التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها"، من التعريف يتضح أن الرأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة –رأس المال الخاص مضافا غليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل– وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

- ✓ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.
- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي.
- ✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.

✓ تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

- **المردودية:**

تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة ويرى PETER DRUKER بأنها هدف من الأهداف أو المجالات النمائية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحديد فيها أهدافها.

والمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الرأس المالي الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية والرأس المال المالي وهذا يعكس المردودية المالية، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة بنصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

- **إنشاء القيمة:**

إنشاء القيمة للمساهمين تعني القدرة على تحقيق مردودية كافية من الأموال المستثمرة حاليا، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل، فإذا لم يتمكن فريق المسيرين من إنشاء القيمة فإن المستثمرين يتوجهون إلى توظيفات أخرى أكثر مردودية.

مما سبق يتبين أن هدف إنشاء القيمة يمنح أهمية كبيرة للمساهمين أو ملاك المؤسسة، ويجعل أهميتهم تحتل الصدارة.

4- العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

يتأثر الأداء المالي بمجموعة من العوامل الأساسية والتي يمكن حصرها وتلخيصها فيما يلي[1]:

- **الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة وأعمالها.

[1] عائد عثمان عبد الله، دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص ص: 405-406.

- **المناخ التنظيمي**: هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة في توجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين لمهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع الارتباط بالأداء.
- **التكنولوجيا**: تعتبر التكنولوجيا من الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات.
- **الحجم**: يقصد بالحجم تصنيف المؤسسة إلى مؤسسة صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم.

المطلب الثالث: ماهية التقييم المالي.

1- تعريف تقييم الأداء المالي:

توجد العديد من التعاريف الخاصة بتقييم الأداء المالي وهذا لأهمية هذا العنصر في استمرار نشاط المؤسسة الاقتصادية، وسنذكر البعض منها فيما يلي:

- يعني تقويم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم "Jugement" ذو قيمة "Valeur" حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة "إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة" أي أن تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يمسح بالحكم على درجة الكفاءة[1].
- تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية والحكم على درجة الكفاءة[2].

من التعاريف السابقة يمكن اعطاء التعريف التالي:

هو عبارة عن وصف للوضعية المالية للمؤسسة وإعطاء حكم على النتائج المالية المحصل عليها في فترة مالية معينة، ويكون هذا وفق مؤشرات ومعايير معينة.

2- أهمية تقييم الأداء المالي:

قبل التطرق إلى أهمية تقييم الأداء المالي وجب تعريفه، وعليه فتقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف

[1] عائده عثمان عبد الله ،دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة،مرجع سابق،ص:405.

[2] السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال التحديات الراهنة، مرجع سابق، ص :38.

لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.

ومن التعاريف نجد تقييم الأداء المالي على أنه مجموعة الإجراءات والنسب التي تستخدم في تحديد قيمة مدى تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

وفي نفس السياق يرى Peter rose أن تقييم الأداء المالي بأنه الأداة التي تستخدم لقياس النتائج المحققة ومقارنتها بالنتائج المحددة مسبقا بهدف الوقوف على الانحرافات وتحديد مسبباتها. وعليه يتضح مما سبق أن عملية تقييم الأداء تشمل القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات وإصدار الأحكام على ما تم قياسه، أي أن القياس هو مرحلة أساسية من عملية التقييم، وللإشارة أن تقييم الأداء هو جزاء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة مسبقا.

وعليه تظهر أهمية تقييم الأداء المالي في النقاط التالية[1]:

- ✓ يقدم تقييم الأداء صورة شاملة لمختلف أنشطة المؤسسة؛
- ✓ يقدم تقييم الأداء صورة على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مؤشراته المالية؛
- ✓ يوضح تقييم الأداء كفاءة تخصيص واستخدام الموارد المتاحة؛
- ✓ تساهم عملية تقييم الأداء في الإفصاح عن درجة المواءمة والانسجام بين الأهداف والإستراتيجيات المعتمدة وعلاقتها بالبيئة المحيطة.

3- ضرورة تقييم الأداء المالي[2]:

يبرز هنا ضرورة تقييم الأداء المالي للوقوف على مدى قدرة المؤسسة على الاستخدام الأمثل للسيولة لتحقيق فوائض من الأرباح في سبيل تشكيل الثروة ومن ثم تعظيم القيمة السوقية، والتي بدورها تعمل على تعظيم عائد حملة الأسهم إن كانت المؤسسة مدرجة في البورصة بطبيعة الحال، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تحقيق أقصى الإيرادات مقابل أقل مخاطر ممكنة، وسعيا وراء تحقيق أقصى الإيرادات بأقل مخاطرة، تعمد المؤسسة إلى إحداث نوع من التوازن الأمثل بين الربحية والسيولة في تسيير الأصول والخصوم، طالما أنه يعتبر كل من التمويل والربحية متغيران متناقضتان من حيث الهدف ومرتبطين من حيث التأثير، فمن جانب تسعى المؤسسة إلى تغطية احتياجات دورة الاستغلال، ومن جهة أخرى تسعى إلى تحقيق أقصى الأرباح، لذا نجد أن التمويل

[1] عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر،بسكرة، 2016-2017، ص ص: 110:-110.

[2] عقبي حمزة، مرجع سابق، ص ص111-112.

يعتبر أحد القيود الجد هامة أمام تنفيذ القرارات المالية. ولكن، ما هي الجوانب التي تمكن من الحكم على كفاءة الأداء؟

ويمكن تلخيص الجوانب المطلوب تقييمها للحكم على مدى كفاءة إدارة الأصول والخصوم فيما يلي: قدرة التمويل، نسبة التغطية وتحقيق هامش الأمان، التوظيف الكفء للأموال، معدل المردودية المحقق، يتوقف مستوى التقييم على مدى سلامة وفعالية النظام المعلوماتي بين فروع المؤسسة بالإضافة إلى القوائم المالية والتقارير ذات الصلة بالموضوع.

4- أساليب التقييم المالي:

توجد العديد من الأساليب والمؤشرات المستعملة في التقييم المالي وهذا حسب الهدف المراد من عملية التقييم، ومن هذه الأهداف دراسة التوازن المالي، دراسة السيولة واليسر المالي، دراسة المردودية، إنشاء القيمة.

- **التوازن المالي:** يعتبر التوازن المالي من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ويعتبر التوازن المالي من الأساليب المستخدمة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة فهو يعتبر مؤشر لأمان واستقرار واستمرارية المؤسسة، فالتوازن المالي يحقق هدف الاستقلالية والابتعاد عن العجز المالي مما يوجب عملية الاقتراض.

وتجدر الإشارة هنا إلى استخدام الميزانية المالية عند حساب مؤشرات التوازن المالي لأنها أكثر دلالة من الميزانية المحاسبية.

ومن أهم مؤشرات التوازن المالي:

- رأس المال العامل.
- احتياجات رأس المال العامل.

- **السيولة واليسر المالي:** تعتبر السيولة والسير المالي من أهم أساليب تقييم الأداء المالي، فالسيولة واليسر المالي له تأثير تسيير على سمعة المؤسسة سواء من مقرضيها أو مورديها أو حتى بالنسبة لمصالح الضرائب، وتسمح دراسة السيولة بقياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، وبمعنى آخر توفر الأموال بالقدر الكافي لتغطية التزاماتها في الوقت المحدد.

ومن أهم مؤشرات السيولة:

- ✓ نسبة السيولة العامة –نسبة السيولة، السريعة- نسبة السيولة الفورية.
- ✓ أما بالنسبة لليسر المالي فهو يعبر عن مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في المدى الطويل.

ومن أهم مؤشرات اليسر المالي:

- ✓ نسبة تغطية الفوائد، نسبة التغطية لخدمة الديون الطويلة الأجل.
- ✓ نسبة التغطية الشاملة.

- **المردودية:** تعتبر المردودية من أهم المؤشرات التي تقيس كفاءة وفعالية الأداء المالي للمؤسسة، والمردودية تعبر عن مدى الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة مما يسمح بتحقيق أعظم النتائج، أي المردودية تترجم العلاقة بين موارد المؤسسة ونتائجها.

وعليه يمكن تحديد نسبة المردودية:

$$\text{نسبة المردودية} = \frac{\text{النتائج}}{\text{الموارد}}$$

ويمكن تقسيم المردودية إلى ثلاثة أقسام مردودية تجارية، مردودية اقتصادية، مردودية مالية.

- **إنشاء القيمة**[1]: يقصد بإنشاء القيمة عموما إنشاء القيمة للمساهمين أو أصحاب المؤسسة، فالعمل بهذا المعيار يعني وضع أصحاب الأموال أو المساهمين في مركز عمليات اتخاذ القرار أي أن جميع القرارات تتخذ من أجل تعظيم ثروة الملاك، ومن هنا يطرح إشكال سبب تقديم أو تفضيل المساهمين أو الملاك على بقية الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة من مستخدمين وعملاء، وموردين،...إلخ، وللإجابة عن هذا السؤال تتمثل في أن الأطراف الأخرى تتمتع بقدرة المفاوضة، كذلك إذا تمكنت المؤسسة من إنشاء القيمة لمساهميها فإن الأطراف الأخرى حتما ستستفيد من ذلك، فالمسيرين الذين استطاعوا إنشاء القيمة لأصحاب المؤسسة سيحصلون على جزء منها كمكافأة لهم لتحقيقهم الهدف، أو كحافز لتحقيق نتائج أفضل في المستقبل.

والمؤسسة المنشئة للقيمة لأصحاب الأموال هي المؤسسة التي تحقق مردودية من أموالها المستثمرة تفوق تكلفة مختلف مصادر التمويل المستعملة.

المبحث الثالث: آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

إن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تحقق أهدافها المالية بأقل التكاليف وذلك لأن التكاليف ترفع من أسعار المنتجات ومن هذه التكاليف الجبائية حيث نجدها في جميع مراحل نشاط المؤسسة: الاستغلال، التمويل، الاستثمار.

المطلب الأول: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال.

[1] عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم، مرجع سابق، ص91-92.

إن عملية تحديد ودراسة الأثر الجبائي في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة يركز على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل[1].

1- **تأثير الجباية على خزينة المؤسسة:** إن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات حيث تقضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وحسن تسييرها من خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها للإدارة الضريبية، وهذا لتفادي ما يترتب عن تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر سلبا على التدفقات النقدية للمؤسسة وبالتالي تأثر الخزينة بعامل الجباية، يكون من خلال دراسة تأثير مختلف الضرائب والرسوم التالية: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسوم الجمركية، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري.

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

- تأثير الرسم على القيمة المضافة (TVA):

إن المؤسسة ملزمة قانونيا تجاه إدارة الضرائب، مما يترتب عليها مسؤولية ثقيلة فتتأثر خزينتها تبعا لعدة عوامل مرتبطة بهذا الاسم.

تنوع واختلاف المعدلات 9% و19% إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المحققة، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري.

وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة وجعلها تتماشى مع تدفقاتها، يجب عليها أن تسير بصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين).

فكلما منحت المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب فإنها ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا على توازنها المالي، ومنه تعتبر المدة الفاصلة ما بين تسديد الزبائن لديونهم وتاريخ استحقاق الرسم، مدة هامة بالنسبة للمؤسسة، حيث يمكنها هذا المبلغ من إجراء عدة عمليات تعود بالنفع على الخزينة، كالتوظيفات البنكية مثلا، كما أن المهلة الممنوحة

[1] صابر عباسي، محمود فوزي ، اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية :دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ، الجزائر، مجلة الباحث وقلة، العدد 12، 2013 ص :121.

للمؤسسة من طرف مورديها لها دور هام جدا لا يقل عن دور المهلة التي تمنحها هي للزبائن حيث أنه انطلاقا من الفرق بين الضريبة المستحقة الدفع وقيمة الضريبة الواجبة الاسترجاع، لا يمكن أن تبتعد آثار ضريبة الرسم على القيمة المضافة على إحدى الحالتين التاليتين[1]:

- ✓ إذا كانت قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع أكبر من قيمة الضريبة المستحقة الدفع في هذه الحالة تكون خزينة المؤسسة في وضعية تسبيق للدولة.
- ✓ إذا كانت قيمة ضريبة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع أكبر من قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع، في هذه الحالة تكون المؤسسة مطالبة بتوفير هذه القيمة وتسديدها في الآجال المحددة وحتى لا تتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات تأخير.

- **تأثير الجباية على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة:**

يظهر تأثير على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة كونها تعتبر من التدفقات النقدية الخارجية من خلال نظام الدفع التلقائي بحيث يجب على الخاضع للضريبة حسابها والقيام بتصفيتها ثم دفعها تلقائيا لقابض الضرائب المختص إقليميا وبدون إشعار مسبق من إدارة الضرائب ويتضمن نظام الدفع التلقائي دفع الضريبة على أرباح الشركات في صورة تسبيقات مؤقتة حددت بثلاث تسبيقات، مع العلم أن قيمة كل تسبيق 30% ويتم في الأخير دفع رصيد التصفية قبل 20 أفريل.

ومن خلال ما سبق ذكره فإن المؤسسة باعتمادها نظام الدفع التلقائي للتسبيقات المؤقتة في تسديد الضريبة يترتب عليه تباعد زمني بين الحدث المنشأ والدفع الفعلي للضريبة على أرباح الشركات مما يؤدي إلى خفض عبء ارتفاع الضريبة على تدفقاتها النقدية حيث أن ذلك التباعد بين فترات الدفع يساعدها على توفير المبالغ اللازمة في تواريخ استحقاقها مما يكون لصالح المؤسسة[2].

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

2- تأثير الجباية على رأس المال العامل (FR):

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

[2] صابر عباسي، محمود فوزي، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

إن تأثير الجباية على رأس المال العامل لا يكون بطريقة مباشرة وإنما هي متضمنة من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل، فتأثير الجباية على رأس المال العامل، يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالبا على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، وهذا الأخير معفى بنسبة كبيرة من الضرائب وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفرات ضريبية.

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

3- تأثير الجباية على احتياجات رأس المال العامل (BFR):

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

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

4- مهام المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال:

لنحصر مهام المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال في النقاط التالية[1]:

-توضيح أهمية إتباع المؤسسة برامج صيانة متطورة ومستمرة وذلك من خلال السياسات الإدارية التي تتبعها المؤسسة ممثلة في عمل وإتباع برامج لصيانة الآلات والماكنات محققة بذلك وفر ضريبي كبير، حيث تقوم المؤسسة باستغلال فترة تحقيقها للأرباح المالية وبالتالي عمل صيانة بناءا على سياسة تحقيق أعلى قيمة حالية للوفر الضريبي.

[1] خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص: 18.

-القيام بإتلاف البضاعة في حال فسادها رغبة من الشركات (خاصة الصناعية)، وذلك بالاتفاق مع الجهات المعنية والتي منها السلطات الضريبية حتى يتم الاستفادة من تنزيل مصروف البضاعة الفاسدة، مع الإشارة إذا قامت المؤسسة بإتلافها بنفسها فإنها سوف تحرم من الوفر الضريبي.

-تحميل المؤسسة كل سنة مصاريف فروقات العملة، يتوجب على المؤسسة ان تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية وتقييم أرصدتها في الخارج بالعملة الصعبة المحلية.

-الاستعانة بالاستشارة الجبائية من طرف الخبراء في المسائل الجبائية مثل محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة...إلخ.

-تشجيع المؤسسة على امتلاك أصول أو استئجارها، وخاصة إذا كانت الحاجة إلى الأصل لفترة زمنية قصيرة، ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة ما في فترة زمنية قصيرة فإنها لا تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها.

-التسيير الجبائي من خلال سياسة المخزون وذلك بإتباع المؤسسة لسياسات محاسبية، تهدف إلى الاستفادة من طرف تقييم المخزون، بحيث تحقق لها أكبر وفر ضريبي ممكن (خاصة الصناعية منها) ومن المعروف أنه هناك طرق تقييم المخزون (FITO-LIFO) والتكلفة الوسيطية المرجحة والملاحظ هنا أن طريقة (FIFO) تعمل على تحقيق أكبر وفر ضريبي مقارنة بالطرق الأخرى[1].

المطلب الثاني: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة التمويل.

يتم في هذه المرحلة التركيز على: سياسة الاقتراض، التمويل الإيجاري، سياسة توزيع الأرباح.

1- **من خلال سياسة الاقتراض:** تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون، والعامل الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين.

إن تفضيل المؤسسة إلى القروض كمصدر تمويل لها قد يحقق لها بعض الوفرات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم الفوائد لهذه القروض عند تحديد الأوعية الضريبية مما يقلص من هذه الأخيرة، وينجم عن ذلك التقليل في حجم الضريبة وهذا ما يميزها على الأموال الخاصة كما أن مصدر الاقتراض قد يحقق المزايا التالية:

- الاقتراض أقل مصادر التمويل تكلفة بالمفهوم الجبائي نتيجة ما ينجم عنه من وفرات ضريبية.
- انخفاض تكاليف التعاقد والسندات مقارنة بتكاليف إصدار الأسهم.

[1] زواق الحواس، مرجع سابق ذكره ، ص :04

- عدم تغير معدلات الفائدة تبعا لمستويات الأرباح.

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

ومن هذا نجد أن المؤسسة عند لجوئها لسياسة التمويل الإيجاري تحقق مزايا ضريبية أهمها:

تعد الأقساط التي تدفعها المؤسسة بمثابة مصاريف قابلة للخصم من الوعاء الضريبي ولهذا يكون قسط الإيجار السنوي أكبر من قسط الاهتلاك السنوي، أو في حالة ما إذا كانت فترة الإيجار أقل من العمر الافتراضي الذي تقبله إدارة الضرائب والذي يعد أساس حساب أقساط اهتلاك الأصل وبذلك تحقق المؤسسة المستأجرة وفرات ضريبية وتحسب وفق العلاقة التالية:

الوفر الضريبي = معدل الضريبة x (قسط الإيجار السنوي-قسط الاهتلاك).

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

وبطريقة أخرى يتضمن قرار توزيع الأرباح اتخاذ القرار بتوزيع الأرباح أو احتجازها بغرض إعادة استثمارها داخل المؤسسة وتعتبر هذه السياسة هامة لأنها تؤثر على اتجاهات المستثمرين، وعلى العديد من المجالات المالية في المؤسسة مثل الهيكل المالي، تدفق الأموال والسيولة، معدل النمو، تكلفة الأموال[1].

4- مهام المسير الجبائي في مرحلة التمويل:

كما هو معلوم تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون، والمسير الجبائي هنا لابد من أخذ صورة واضحة على مصادر التمويل داخل المؤسسة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها، فدور المسير الجبائي في هذه المرحلة يتمثل فيما يلي[2]:

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة.

[1] عباسي صابر ، محمود فوزي، مرجع سابق ذكره، ص: 120.

[2] زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

- إيجاد الطرق والسبل التي يخفض من الوعاء الضريبي.
- البحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفرات الضريبية.
- اختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائية إذا كان التمويل يتم بأموال خاصة،

وهو أكثر المصادر التمويلية للاستفادة من التحفيزات التي توفرها التشريعات الضريبية،وذلك من خلال الآليات التي يمنحها المشرع الجبائي الجزائري فمثلت في هذا المجال كما يلي[1]:

- فرصة الاحتفاظ بالربح وعدم توزيعه لمدة (03) سنوات.
- عدم إخضاع (30%) من الأرباح المعاد استثمارها على الدخل الإجمالي.
- التخفيض من الوعاء الضريبي بواسطة إيجاد الوفرات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض إذا كان التمويل يتم بالاستدانة.

ومنه نستطيع القول أن كل من التمويل بالأموال الخاصة أو بواسطة الاستدانة يحتوي على تحفيز جبائي معين وعلى المسير الجبائي أن يفاضل بينهما أو يختار المزيج الذي يتكون منه الهيكل التمويلي للمؤسسة حتى يسمح للمؤسسة بتمويل استثماراتها بواسطة هيكل مالي أمثل من أجل تحقيق أكبر إيراد ممكن مع أقل المخاطر.

المطلب الثالث: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار.

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب قرار نظرا لطبيعته الإستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل، لهذا على المؤسسة مراعاة المتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار استثماري، والمسير الجبائي في هذه

المرحلة يهدف إلى الاستفادة من المزايا التي تمنحها الدولة لتشجيع الاستثمار، وهذه المزايا عبارة على تحفيزات جبائية تقدمها الدولة للمؤسسات الاقتصادية من أجل توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وقد تكون في شكل:

1- إعفاء ضريبي:

وهو عبارة عن تخلي الدولة أو التضحية بجزء من إيراداتها الجبائية مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة، والذي قد يكون دائم أو مؤقت.

2- تخفيض ضريبي:

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر، المادة 51.

وهو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل الالتزام ببعض الشروط.

3- الإجراءات الضريبية التقنية: وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، والتي يترتب عنها آثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي ومن بينها[1]:

- نظام الاهتلاك.
- إعادة الاستثمار للأرباح.
- ترحيل الخسائر.
- إعادة استثمار فائض القيمة.
- إعادة تقييم استثمارات المؤسسة.

4-مهام المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار:

يهدف المسير الجبائي في هذه المرحلة إلى إدخال المؤسسة في المشاريع التي تكون مدعمة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية، حيث أن هدف كل مؤسسة هو الربح ويكمن دور المسير الجبائي في هذه المرحلة فيما يلي[2]:

-الإجراءات الضريبية التقنية وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة والتي يترتب عليها آثار جبائية تحفيزية تسمح بتخفيض العبء الضريبي ومن بين هذه الإجراءات، نظام الاهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف، إعادة استثمار الأرباح، إعادة استثمار فائض القيمة، إعادة تقييم المستثمرات.

-إدخال المؤسسة في الاستثمارات والمشاريع التي تكون مدعمة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية.

-إنشاء مصانع أو فروع خاصة في المناطق الجغرافية التي تريد الدولة تطويرها للاستفادة من التخفيضات الضريبية فيها.

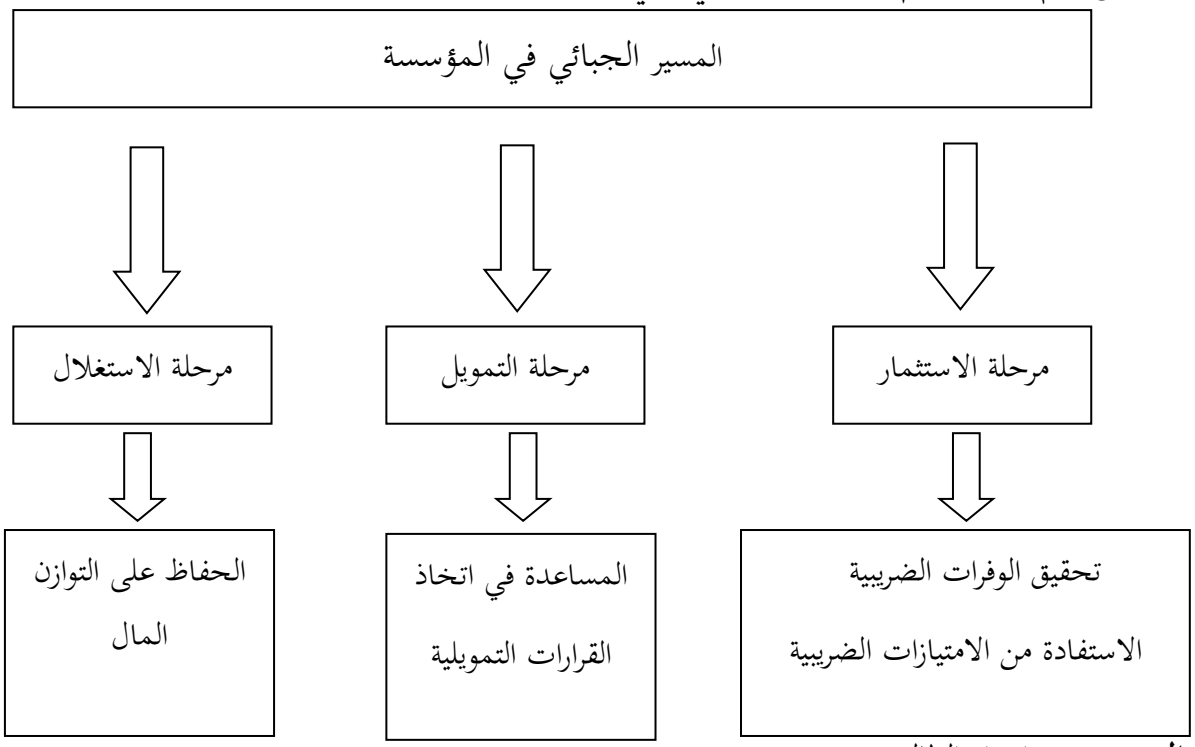
-تنبيه الإدارة بأهمية التجديدات وإضافة أصول جديدة، وكذلك قيامه بدراسة العمر الضريبي للأصل قبل اتخاذ أي قرار استثماري.

ويمكن توضيح مهام المسير الجبائي في مراحل نشاط المؤسسة من خلال الشكل الموالي:

[1] بجي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة، 2006-2007، ص: 67.

[2] بجي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

الشكل رقم (1) مهام المسير الجبائي في المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبين.

الفصل الثاني:

دراسة تطبيقية لأثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المركب التجاري الصناعي مطاحن و الحضنة – المسيلة–

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي تمت في الفصل الأول والتي تم التعرض فيها إلى المفهوم العام للسير الجبائي والأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية وفي إطار تدعيم هذا الجانب النظري سنحاول تسليط الضوء في جانب تطبيقي على واقع المؤسسة الاقتصادية مطاحن الحضنة بالمسيلة محل الدراسة لننظر إلى مدى اهتمامها وتطبيقها للتسيير الجبائي ومدى فعاليته في تحسين الأداء المالي لها.

على هذا الأساس قسمنا الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول التعريف بالمركب الصناعي والتجاري الحضنة ويندرج تحت هذا المبحث مطلبين اثنين الأول نتطرق فيه إلى نشأة المؤسسة والثاني نتطرق فيه إلى الهيكل التنظيمي لمطاحن بالمسيلة أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى دور التسيير الجبائي داخل المركب الصناعي والتجاري الحضنة في مراحله الثلاث التحويل والاستثمار والاستغلال.

المبحث الأول: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري الحضنة.

المطلب الأول: بطاقة تعريفية.

1-الموقع والنشأة:

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الوطني الرابط بين ولايتي المسيلة وبرج بوعريريج، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله أول مرة سنة 1982، وقد عرف المركب الصناعي التجاري بالمسيلة عدة تغييرات في اسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة إنتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755 م^2 منها 12555 مغطاة.

أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة" في 1997/10/01 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 1997/09/07، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 1997/10/01، يبلغ رأس الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 1997/10/01، ثم رفعه في 1998/04/30 إلى 479000.000 دج وفي 2007 بلغ 1449460.000 دج في سنة 2016 أجري تقسيم جديد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم، وأصبحت شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة تابعة للشركة الفرعية حبوب قسنطينة.

2-الوحدات الإنتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

- ✓ يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة التركية من نوع "MOLINO" وتاريخ بداية استغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 دج وارتفعت القدرة الإنتاجية بـ 242.202.253.51 دج.
- ✓ يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع "GOLFITO" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج.

3-قدرات الشركة:

البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- **قدرة الطحن**: 4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب.

1500 قنطار/يوميا من القمح اللين.

- **قدرة الإنتاج:**

2560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز بـ 64% نسبة الاستخلاص).

1110 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز بـ: 74% نسبة استخلاص).

- **قدرة تخزين:** 125000 قنطار (قمح صلب 62500 قنطار قمح لين 62500 قنطار).

4- مراحل العملية الإنتاجية:

إن العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة ترتكز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد والفرينة بمختلف أنواعها، وكذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة، ويتم هذا على مستوى عدة مراحل وهي:

4-1- مرحلة التموين الداخلي: وهي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الورشات.

4-2- مرحلة التنظيف الأولي:

بعد تموين مخازن الورشات تأتي بعد ذلك عملية التنظيف الأولية، حيث تمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة بالتنظيف الأولي التي تقوم بتنقية القمح من الزوائد والشوائب الكبيرة.

4-3- مرحلة التنظيف النهائي: في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف.

4-4- مرحلة إضافة المياه: تكون لكميات القمح الصافية المخزنة درجات رطوبة مختلفة، وهنا يقوم مسؤول الإنتاج بإضافة كميات من الماء حتى تصبح درجة الرطوبة ما بين 15 و15.8، حيث هذه الدرجة محددة وفقا لمعايير تقنية.

4-5- فترة الانتظار التقني: من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضافة فإنه يتطلب وقتا للقيام بذلك، بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب، وتختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح.

4-6- عملية الطحن: في هذه المرحلة تقوم آلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقا لمتطلبات التقنية الموضوعة من طرف مصلحة الإنتاج، وذلك من أجل الحفاظ على خصوبة حبات القمح، وكذلك لفصل الغلاف الخارجي لحبة القمح عن اللب.

4-7- عملية الغربلة: تلي كل عملية طحن مباشرة عملية غربلة، حيث تمر جزئيات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنيا حسب درجة انفتاح وانغلاق المسامات.

4-8- مرحلة تجميع الأصناف وتخزينها: ينتج عن عملية الغربلة تصنيف الجزئيات حيث يعبر كل صنف على نوع من المنتوج، ويسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.

8-9- مرحلة التوضيب والتخزين: بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس وبعد ذلك يتم إخراج المنتوج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة، ومنها يصبح المنتوج جاهزا للتسويق.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري الحضنة:

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب السُلمي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح وفروع الشركة وسنعرض أهم دوائر الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغيرات وهذا أهم ما جاء فيه:

1-رئيس المدير العام:

مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة ولهذا توكل له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
- يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
- التنسيق بين الوحدة وممثليها في نفس القطاع.
- يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
- يقوم بإعلام الرئيس المدير العام بالمركب الصناعي التجاري بالحضنة بالحالة اليومية للمؤسسة.

وتنقسم المصالح التي تعمل مع المدير العام مباشرة إلى قسمين هما:

- قسم التنظيم والتسيير الداخلي (الهيكلي) للوحدة.
- قسم الإشراف على العمال والتسيير المالي والإداري للمبيعات.

أولا: قسم التنظيم والتسيير الداخلي (الهيكلي) للوحدة:

1-الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة ومكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة في المديرية العامة.

2-مصلحة النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

3-المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.

4-المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة وموردیها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

5-مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.

ثانيا: قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1-مديرية الاستغلال: وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح:

أ-مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي:

- شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.
- تزويد مختلف المصالح والمديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج.

ب-مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علميا وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

- **مصنع التمويل رقم (1):** يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

- **مصنع التحويل رقم (2):** يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى دقيق وفرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة، كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع:
  - فرع المحاسبة المواد.
  - فرع الطحن والإنتاج.
  - فرع الشحن والتوظيف.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعا للقانون، كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة ولهذا تعتبر من أهم المصالح.

ج-مصلحة الصيانة: مهمتها إصلاح التعطلات الخاصة بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24 /24 ساعة، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع الإلكتروميكانيك والكهرباء ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.
- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

د-مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:

- فرع استقبال وتخزين الحبوب.
- فرع تسيير مخزونات الأكياس.
- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

2-مديرية التسويق: وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

3-مديرية الإدارة والمالية: وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

3-1-مصلحة المالية والمحاسبة: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المالية والصندوق.

- فرع المحاسبة العامة.
- فرع المحاسبة للمبيعات.
- فرع المحاسبات.

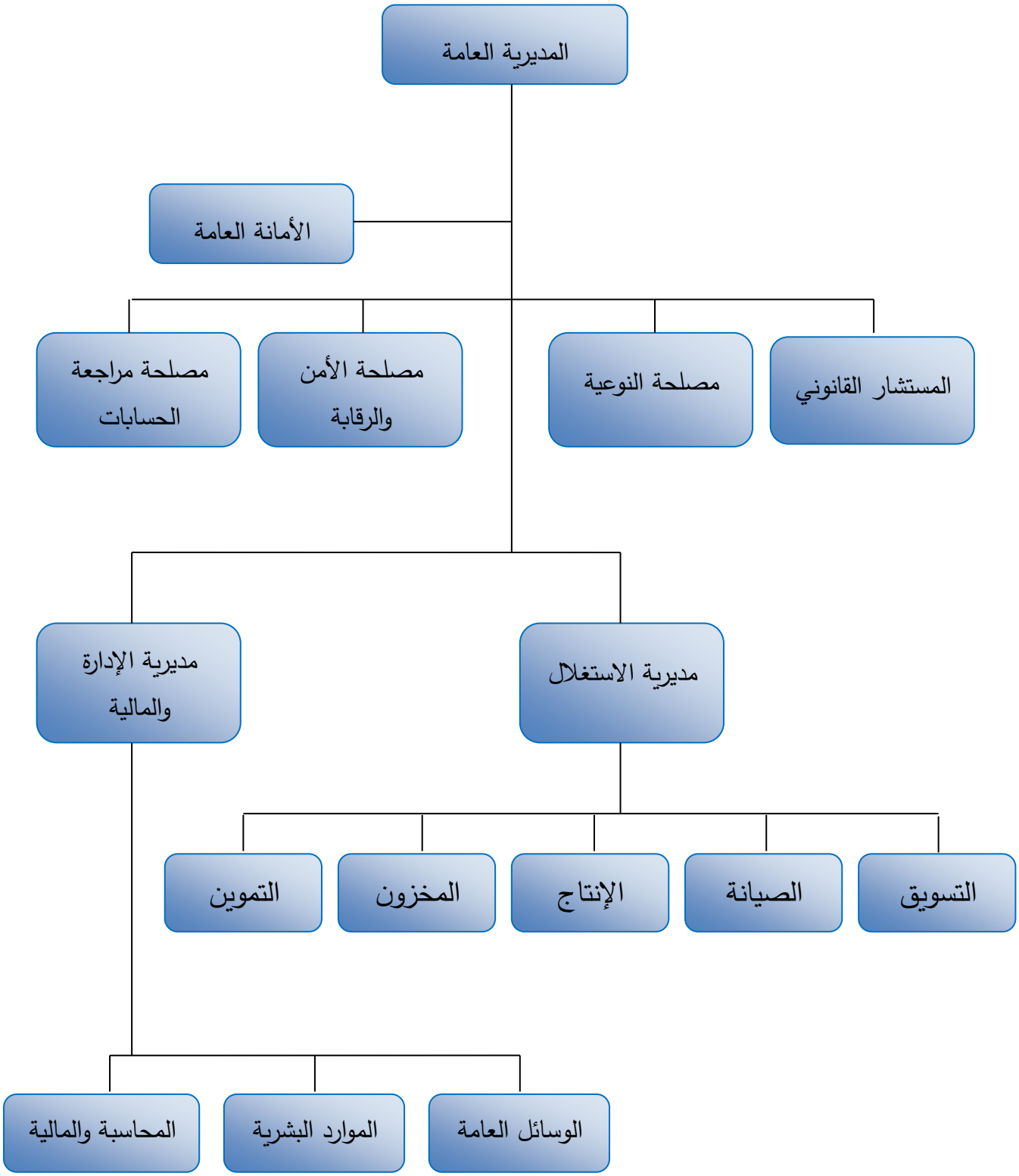
3-2-مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.
- فرع الخدمات الاجتماعية.

3-3-مصلحة الوسائل العامة: ومن مهامها:

- متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة.
- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

الشكل (2) : يبين الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي والتجاري الحضنة – المسيلة–.



المصدر: مديرية الإدارة والمالية.

المبحث الثاني: آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال.

أولا: التوازن المالي:

إن عملية تحديد ودراسة الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال، يركز على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، احتياجات راس المال العامل و عليه سنقوم بتشخيص و تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على مؤشرات التوازن المالي الأنفة الذكر .

- رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة.
- احتياجات رأس المال العامل = استخدامات الاستغلال – موارد الاستغلال.
- الخزينة = رأس المال العامل- احتياجات رأس المال العامل.

1-رأس المال العامل (FR): يعتبر رأس المال العامل مؤشر أساسي لتقييم التوازن المالي داخل المؤسسة، ويحسب بالعلاقة التالية :

- رأس لمال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة.
- رأس المال العامل = الأصول المتداولة-ديون قصيرة الأجل.

الجدول (1): يوضح رأس المال العامل للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة خلال الفترة (2016-2018).

البيان	2016	2017	2018
الأموال الدائمة	2526478612.57	2588461202.29	2664512117.34
الأصول الثابتة	1957326862.13	1925992544.75	1904328223.99
رأس المال العامل	569151750.44	662468657.54	760183893.35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (01-02-04-05).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) أن رأس المال العامل للمؤسسة عينة الدراسة كان موجب وشهد ارتفاعا مستمرا خلال السنوات الثلاثة ليسجل أعلى مستوى له سنة 2018 بـ760183893.35 دج، وما يمكن قوله أن المؤسسة استطاعت أن تغطي جميع أصولها الثابتة بأموالها الدائمة ومنه نستنتج أن المؤسسة تمتلك هامش أمان تستطيع من خلاله تسديد ديونها قصيرة الأجل في حال عدم توافق آجال تحويل الأصول المتداولة(المخزونات مثلا) إلى سيولة في موعد استحقاق هذه الديون بالاعتماد على الأصول المتداولة.

2-احتياجات رأس المال العامل (BFR):تشمل المؤسسة في كل دورة استغلالية على موارد دورية و هي ديون قصيرة الأجل ،و هذه الموارد تغطي مستلزماتها لاحتياجات الدورة (و هي المخزونات و القيم القابلة

للتحقق) فإذا كان الفرق موجب فان المؤسسة عينة الدراسة لم تغطي كل احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة موارد الدورة العادية ،بل لديها حاجة إلى و سائل مالي أخرى و عليها أن تبحث على موارد إضافية من اجل تغطية هذه الاحتياجات ، و العكس إذا كان الفرق سالب ، ويتم احتساب احتياج رأس المال العامل بالعلاقة التالية :

-احتياجات رأس المال العامل = استخدامات الاستغلال–موارد الاستغلال.

لجدول (2): يوضح احتياجات رأس المال العامل للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان	2016	2017	2018
استخدامات الاستغلال	249838075.75	261003697.02	290625590.52
موارد الاستغلال	771550691.94	685980134.40	320447420.29
احتياجات رأس المال العامل	-521712616.19	-424976743.38	-29821829.77

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (02-05-08).

من خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن احتياجات رأس المال العامل سالب من سنة 2016 إلى 2018 ويعود سبب ذلك في الزيادة في قيم الاستغلال، وهذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها بالكامل ولا تحتاج إلى موارد أخرى، وهذا شيء إيجابي بالنسبة إلى المؤسسة.

3–الخزينة (TN): تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لدورة معينة ،فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة أو عن صافي الفرق بين رأس المال العامل و احتياجات رأس المال العامل ،و تحسب بالعلاقة التالية :

الخزينة = رأس المال العامل–احتياجات رأس المال العامل.

لجدول (3): يوضح كيفية حساب الخزينة للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

البيان	2016	2017	2018
رأس المال العامل	569151750.44	662468657.54	760183893.35
احتياجات رأس المال العامل	521712616.19	424976437.38	29821829.77
الخزينة	1090864366.63	1087445094.92	730362063.58

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق.

من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن الخزينة موجبة في سنوات الدراسة من 2016 إلى 2018، وهذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة ويبقى فائض يعبر عن رصيد الخزينة، مما يعني أن المؤسسة تمكنت من تحقيق التوازن المالي خلال هذه السنوات.

ثانيا: ربحية ومردودية المؤسسة:

1-الربحية:و تقيس مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح و تعتبر الأرباح المقياس الفعال لسياسات المؤسسة الاستثمارية و التمويلية وتحسب بالعلاقة التالية :

-هامش الربح =(صافي الربح/صافي المبيعات)100x

لجدول (4): يوضح نسب الربحية في الفترة (2016-2018) للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

السنوات / البيان	2016	2017	2018
صافي الربح	320018795.65	288088495.05	353477806.88
رقم الأعمال	2866220558.42	2938072479.46	2961232701.33
هامش الربح%	11.16	9.80	11.93

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (03-06-09).

من خلال الجدول رقم (04) أعلاه نلاحظ أن هامش الربح للسنتين 2016 و2018 قدر بـ 11.16 و11.93 على التوالي حيث تعتبر النسبتين أكبر من سنة 2017 التي قدرت بـ 9.80، وهذا يدل المؤسسة في عامي 2016 و 2018كانت أكثر ربحية من سنة 2017 و هو ما يدل على الحالة الجيدة التي تمر بها المؤسسة عموما.

2-المردودية المالية: إن المر دودية المالية تقيس مدى قدرة المؤسسة على ضمان استمرار نشاطها، وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية المالية= النتيجة الصافية/الأموال الخاصة.

لجدول (5): المردودية المالية في ظل وجود الضريبة للفترة (2016-2018) للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

الوحدة: دج.

السنوات / البيان	2016	2017	2018
النتيجة الصافية بعد الضريبة	267395957.23	232679375.008	288111782.005
الأموال الخاصة	2116579869.29	2177447359.66	2599783332.23
المردودية المالية	0.126	0.106	0.110

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (02-03-05-06-08-09).

لجدول (6): المردودية المالية في ظل عدم وجود ضريبة للفترة (2016-2018) للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

الوحدة: دج.

السنوات / البيان	2016	2017	2018
النتيجة الصافية قبل الضريبة	276962307.27	291626947.59	355693558.03
الأموال الخاصة	2116579869.29	2177447359.66	2599783332.23
المردودية المالية	0.130	0.133	0.136

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (02-03-05-06-08-09).

من خلال الجدولين رقم (05) و(06) نلاحظ أن المردودية المالية في سنة 2016 في ظل وجود الضريبة قد بلغت (0.126) وفي ظل عدم وجود ضريبة قد بلغت (0.130) أي أن المردودية المالية قد انخفضت بنسبة (0.004) عند تطبيق الضريبة و هذا يدل على الأثر الضريبي على المرد ودية المالية، وفي 2017 انخفضت أيضا بنسبة (0.027)، وفي سنة 2018 انخفضت بنسبة (0.026)، ويرجع ذلك إلى تطبيق الضريبة على النتيجة.

3-المردودية الاقتصادية:

تحسب المردودية الاقتصادية بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية/مجموع الأصول.

لجدول (7): المردودية الاقتصادية في ظل عدم وجود الضريبة للفترة (2016-2018) للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2016	2017	2018
النتيجة الصافية قبل الضريبة	276962307.27	291626947.59	355693558.03
مجموع الأصول	3298029304.51	3274441336.69	2984959537.63
المردودية الاقتصادية	0.083	0.089	0.119

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (01-03-04-06-07-09).

لجدول (8): المردودية الاقتصادية في ظل وجود الضريبة للفترة (2016-2018) للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2016	2017	2018
النتيجة الصافية بعد الضريبة	267395957.23	232679375.008	288111782.005
مجموع الأصول	3298029304.51	3274441336.69	2984959537.63
	0.0810	0.0710	0.0965

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (01-03-04-06-07-09).

من خلال الجدول رقم (07) و(08) نلاحظ أن المردودية الاقتصادية سنة 2016 في ظل وجود الضريبة بلغت (0.0810) وبلغت (0.083) في ظل عدم وجود ضريبة اي بانخفاض بلغ (0.002)، وفي سنة 2017 أيضا انخفضت نسبة المردودية الاقتصادية بـ (0.018)، وانخفضت سنة 2018 بنسبة (0.022) ، و هو ما يدل على الثر الفعال الذي تتركه الضريبة على المر دودية الاقتصادية.

ثالثا:التصريحات الضريبية الشهرية والسنوية.

1-منظومة الضرائب التي يخضع لها المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

يخضع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة إلى النظام الحقيقي وبالتالي يخضع لمجموعة من الضرائب والرسوم أهمها:

الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسوم الأخرى.

***الضريبة على أرباح الشركات IBS:** تخضع المؤسسة للضريبة على أرباح الشركات بناءا على المواد: 135 و136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدل المطبق في هذه المؤسسة هو 19%.

***الرسم على النشاط المهني TAP:**

تخضع المؤسسة أيضا للرسم على النشاط المهني 1% حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217، 219، 357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

***الرسم على القيمة المضافة TVA:**

يخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة على القيمة المضافة بمعدل 19% و9%.

***الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/RM:**

بموجب أحكام المواد 1-2-3 من قانون الضرائب المباشرة، فإن المؤسسة تخضع للضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة TRG/RM.

1-1-الضريبة على أرباح الشركات IBS: تتم دفوعات الأقساط التسبيقية خلال السنة التي تجب فيها حيث يساوي مبلغ كل قسط 30% من الضريبة الواجب دفعها، وتتمثل الآجال القانونية لإيداع التصريحات الجبائية كالتالي:

القسط الأول 30% من N/03/20 -N/04/20

القسط الثاني 30% من N/05/20 -N/06/20

القسط الثالث 30% من N/10/20 -N/11/20

بالإضافة إلى إيداع التصريح الأخير للضريبة على أرباح الشركات قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان تواجد الشركة.

لجدول (9): الأقساط المسبقة للضريبة على أرباح للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للسنة 2016.

الوحدة: دج.

الأقساط	مبالغ الأقساط	تاريخ الإيداع
القسط الأول	15786851.51	20 مارس 2016
القسط الثاني	15786851.51	20 ماي 2016
القسط الثالث	15786851.51	20 أكتوبر 2016

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق (03).

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة قد التزمت بالآجال القانونية للتصريحات (دفع الأقساط)، أو التصريح السنوي، ومنه نستنتج أن المؤسسة متمكنة جيدا في التسيير الجيد في تصاريحها الجبائية، بالإضافة إلى قسط التسوية الذي قدر بـ 5262283.84 دج.

لجدول (10): التصريح السنوي الخاص بالضريبة على ارباح الشركات للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	الضريبة السنوية	تاريخ إيداع التصريح	العقوبات
2016	52622838.38	16/04/2016	-
2017	55409120.04	16/04/2017	-
2018	67581776.02	16/04/2018	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (03-06-09).

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة قد التزمت بالآجال القانونية للتصريحات ، ومنه نستنتج أن المؤسسة متمكنة جدا في تسييرها الجبائي ، فلو لم تلتزم بالآجال القانونية للتصاريح لتحملت تكاليف إضافية متمثلة في غرامات التأخير وفق القانون التشريعي الجزائري، و هو ما يعود بالسلب على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة

رابعا: الوفرات الضريبية.

1-الوفر الضريبي الناجم في الاهتلاكات:

إن التشريع الضريبي الجزائري يسمح للمؤسسة بمعاملة أقساط الاهتلاك كأعباء قابلة للتخفيض من الوعاء الضريبي، و هذا ما نلاحظه في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة و التي استفادت من و فرات ضريبية هامة ناتجة عن الاهتلاكات و التي يلخصها الجدول التالي :

لجدول (11): الوفر الضريبي الناتج عن الاهتلاكات للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	الاهتلاكات	معدل الضريبة	الوفر الضريبي
2016	54888090.87	%19	10428737.26
2017	63769930.20	%19	12116286.73
2018	70751968.33	%19	13442873.98

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق (03-06-09).

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة حققت وفر ضريبي معتبر من خلال تخفيض الوعاء الضريبي على أرباح الشركات الناتج من الاهتلاك حيث أنه يمثل الجزء الهام والأكبر من التمويل الذاتي للمؤسسة، والذي يسمح لها بتمويل استثماراتها التوسعية وزيادة ربحيتها، ومنه نستنتج أن المؤسسة محل الدراسة متمكنة جدا في التسيير الجبائي داخل المؤسسة .

2-الوفر الضريبي الناجم عن المؤونات: المؤونات هي اقتطاع من نتائج السنة المالية قصد تغطية بعض التكاليف و الخسائر التي لم تقع بعد و تجعلها الأحداث ممكنة الوقوع ،و تمتاز المؤونات بخاصية قابلة للإلغاء ،بمعنى يمكن إضافتها جزئيا أو كليا إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية المعنية متى زال الخطر التي خصصت من اجله سواء زال كليا أو جزئيا. وينتج و فرا ضريبيا معتبرا من المؤونات و التي استفادت منها المؤسسة بشكل جيد و ذلك راجع الى التسيير الجيد داخل المؤسسة ، و الجدول التالي يوضح ذلك .

لجدول (12): الوفر الضريبي الناجم عن المؤونات للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	المؤونات	معدل الضريبة	الوفر الضريبي
2016	12868361.40	%19	2444988.66
2017	5019722.39	%19	953747.25
2018	7475459.88	%19	1420337.37

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملاحق (03-06-09).

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة قد حققت و فرا ضريبيا هاما من خلال التسيير الجيد داخل المؤسسة و بالتالي ينعكس بالإيجاب على أدائها المالي ، و الذي يمثل جزء كبير من تمويلها الذاتي .

3-الوفر الضريبي الناتج عن الاستفادة من التخفيض المتعلق بالرسم على النشاط المهني:

إن نسبة 30% تمثل استفادة المؤسسة محل الدراسة من التخفيض المتعلق بالرسم على النشاط المهني و ذلك وفقا للتشريع الضريبي الجزائري ، ومنه يوضح الجدول التالي حجم الوفر الضريبي المترتب على ذلك.

لجدول (13): الوفر الضريبي المتعلق بالرسم على النشاط المهني للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	رقم الأعمال المعفى	معدل الضريبة	الوفر الضريبي
2016	169649708.58	%1	1696497.08
2017	2558193055.34	%1	25581930.55
2018	2520938230.4	%1	25209382.30

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملاحق (10-11).

يتضح من خلال الجدول (13) أن المركب الصناعي التجاري بالمسيلة قد حقق وفرا ضريبيا معتبر من خلال التخفيض الذي استفادت منه المؤسسة وفقا للقوانين التشريعية في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني، وهنا يتضح أيضا الدور الفعال الذي يقوم به المسير الجبائي داخل المؤسسة و الذي ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة .

4-الوفر الضريبي الناتج عن الاستفادة من التخفيض المتعلق بالرسم على القيمة المضافة:

لجدول (14): الوفر الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	رقم الأعمال المعفى	معدل الضريبة	الوفر الضريبي
2016	158250777.08	%7	11077554.39
2017	2398906781.50	%9	215901610.33
2018	2361625592.00	%9	212546303.28

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملاحق (10 -11).

من خلال الجدول رقم (14) يتضح لنا أن المركب الصناعي التجاري قد حقق وفرا ضريبيا هاما نتيجة السير الجبائي الفعال الذي ساهم في البحث عن النصوص التشريعية التي ساهمت بمثل هذه التخفيضات، والتي يؤدي بدورها إلى الانخفاض في تكلفة المنتجات وبالتالي زيادة المبيعات الذي يؤدي إلى مردودية هامة بالنسبة إلى المؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال السير الجبائي في هذه المرحلة (الاستغلال) تبين لنا أن التسيير الجبائي الفعال قد يساعد على توفير التدفقات النقدية الناتجة عن الوفرات الضريبية الآتية من الاستفادة من التخفيض المتعلق بالرسم على

النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الوفرات المتأتية من الاهتلاكات والمؤونات، وكذا تجنب العقوبات وذلك من خلال التحكم في مواعيد استحقاق التصاريح الجبائية.

المطلب الثاني: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة التمويل.

1-التمويل الذاتي: التمويل الذاتي كما هو معلوم يتكون من النتيجة الصافية بعد اقتطاع الضريبة بالإضافة إلى الاهتلاكات والمؤونات وقد كانت وضعية التمويل في المؤسسة محل الدراسة تحسب بالعلاقة التالية:

التمويل الذاتي = النتيجة الصافية+مخصصات الاهتلاك والمؤونات.

لجدول (15): يمثل تطور التمويل الذاتي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

البيان / السنوات	النتيجة الصافية	مخصصات الاهتلاك والمؤونات	التمويل الذاتي
2016	320018795.62	67756452.27	387775247.89
2017	288088495.05	68789652.59	356878147.64
2018	353477806.88	78227428.21	431705235.09

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملاحق (03-06-09).

من خلال الجدول يتضح لنا أن قيمة التمويل الذاتي في 2016 كانت أكبر من التمويل الذاتي في 2017 وذلك ناتج عن انخفاض النتيجة الصافية في 2017 ثم زادت قيمة التمويل الذاتي في سنة 2018 بارتفاع قدر بـ 74827087.45 دج مقارنة بـ2017، ومنه نستنتج أن المؤسسة محل الدراسة تتمتع بحجم تمويل ذاتي معتبر وهي تعتمد عليه كمصدر تمويل على المدى الطويل والقصير.

2-القروض: إن لجوء المؤسسة إلى الاقتراض كمصدر للتمويل ينتج عنه بعض المزايا الجبائية، ويعتبر الاقتراض أيضا مصدر الأقل تكلفة من الناحية الجبائية نتيجة خصم الفوائد المترتبة على القروض من الربح الخاضع للضريبة.

وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد قامت بالاقتراض والجدول التالي يوضح ذلك.

لجدول (16): أقساط القرض للمركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة للفترة (2016-2018).

الوحدة: دج.

السنوات / البيان	2016	2017	2018
أقساط القروض	365773383.94	365773383.94	00

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الملاحق (02-05-08).

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة استخدمت مصادر التمويل الخارجية في الهيكل التمويلي للمؤسسة والمتمثل في الاقتراض وبهذا تكون المؤسسة قد نوعت في مصادر تمويلها واستفادت من التحفيزات الجبائية نتيجة خصم الفوائد المترتبة على القروض من الربح الخاضع للضريبة.

3-التمويل الإيجاري: إن لجوء المؤسسة إلى هذا الأسلوب التمويلي باستئجار الأصل الاستثماري من مالكه مقابل دفع قيمة الإيجار بدلا من شرائه ولكن قد تنتهي العملية بالتمليك[1].

وعليه فاللجوء إلى التمويل الإيجاري في عملية التمويل، وقرار المسير الجبائي باختيار هذا المصدر قد يوفر للمؤسسة وفرات ضريبية:

- معاملة التشريعات الضريبية لمبالغ الإيجار كأعباء استغلال قابلة للخصم من نتيجة الاستغلال مما يقلل من حجم الوعاء الضريبي ومنه مبلغ الضريبة.
- عند انتهاء الاستئجار بحيازة الأصل تحقق المؤسسة وفرات ضريبية من ناحيتين.
- تمويل حيازة الأصل بتكاليف الإيجار، زيادة على تخفيفها من الوعاء الضريبي.
- تحقيق وفرات ضريبية عن طريق اهتلاك الأصل بعد حيازته، وذلك في حالة ما إذا كانت مدة الإيجار أقل من العمر الإنتاجي للأصل أو في حالة تجديده.

ومع كل هذه المزايا الجبائية التي يكفلها التشريع الجبائي الجزائري إلا أن المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة لم يقم بهذا النوع من التمويل، وعليه تكون المؤسسة قد ضيعت فرصة الاستفادة من هذه التحفيزات والامتيازات.

4-سياسة توزيع الأرباح: الأرباح الصافية هي تلك المبالغ المتبقية بعد اقتطاع الضريبة ويمكن للمسير أن يساهم في رفع نصيب المؤسسة منها من استغلال[2]:

[1] زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص:47.

[2] زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

- الاعتمادات الضريبية الممنوحة فيما يخص الضرائب على المداخيل والأرباح من خلال استيفاء شروط الاستفادة منها.
- تبني النظام الضريبي لمعدلات ضريبية معقولة توازن بين مصلحة المؤسسة ومصلحة خزينة الدولة.

ومن الآليات التي يوفرها النظام الضريبي في هذا المجال:

- فرصة الاحتفاظ بالربح وعدم توزيعه لمدة (03) سنوات.
- عدم إخضاع (30%) من الأرباح المعاد استثمارها للضريبة على الدخل الإجمالي.
- إدراج فوائض القيمة الناتجة عن التنازل على الأصول الاستثمارية في الأسس الضريبية وبشكل جزئي وبنسبة 35% عند التنازل عن الأصل بعد هذا الأجل وإعفاء هذه الفوائض كلية في حال الالتزام بإعادة استثمارها في أجل ثلاث سنوات.

ومع هذا فإن المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة لم تستفيد من التحفيزات و الامتيازات التي اقرها المشرع الجبائي في هذه الحالة .

المطلب الثالث: التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار.

إن التشريع الضريبي الجزائري يكفل مجموعة من الحوافز الضريبية التي تساهم في ترقية الاستثمارات الجديدة خصوصا الأنشطة التي تدخل في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والتي تمنح مزايا عدة وتتمثل في:

1-المزايا الضريبية المقدمة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار:

***أثناء الإنجاز:** بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تستفيد المؤسسة من:

- الإعفاء من الرسوم الجمركية على السلع المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بالعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات المستوردة والمقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من مصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك العقارية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة لإنجاز مشاريع الاستثمار.

***أثناء الاستغلال:** تمنح المصالح الجبائية إعفاءات للمستثمر لمدة 03 سنوات بالنسبة للاستثمارات الجديدة التي تشغل 100 عامل.

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

وتمتد مدة الإعفاءات من 03 سنوات إلى 05 سنوات بالنسبة للاستثمارات لأكثر من 100 منصب شغل عند انطلاق النشاط.

2-المزايا الضريبية المقدمة من طرف الدولة للمناطق المراد ترقيتها:

- **أثناء الإنجاز:**

- الإعفاءات من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المنشأة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المنشأة من المزايا والتي تدخل مباشرة في الإنجاز.
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بالعوض والرسم على الإشهار العقاري من كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك المبنية وغير المبنية الموجهة للاستثمار.
- الإعفاء لمدة (10) عشر سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- التكفل الكلي أو الجزئي من طرف الدولة بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشأة الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

- **أثناء الاستغلال:**

- إعفاء الضريبة على أرباح الشركات لمدة (10) عشرة سنوات.
- إعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة (10) سنوات.

- تخفيض نسبة (50%) من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

وعند الرجوع إلى المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة موضوع دراستنا وبناء على المعطيات المقدمة من طرف المصلحة المسؤولة على ذلك فإننا نجد أن المؤسسة لم تستثمر في المناطق المراد ترقيتها والتي تحتوي على امتيازات وحوافز كثيرة مقدمة من طرف الدولة كما تطرقنا إلى ذلك سابقا، وبالتالي لم تستفيد من الامتيازات المقدمة من طرف الدولة.

خلاصة:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في أثر التسيير الجبائي على تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فتناولنا هذا الفصل في مبحثين، في المبحث الأول تطرقنا إلى نشأة المؤسسة وهيكلها التنظيمي، وفي المبحث الثاني تم تحليل أهمية التسيير الجبائي ودوره في تحسين الأداء المالي في المراحل الثلاث، الاستغلال، الاستثمار، التمويل، وفي الأخير خلصنا إلى أن التسيير الجبائي يمارس داخل المؤسسة عينة الدراسة بفعالية مع إغفال بعض العناصر، كالتمويل الإيجاري والاستثمار في المناطق المراد ترقيتها من طرف الدولة، والتي تحتوي على وفرات ضريبية معتبرة، بالإضافة إلى ذلك هناك نقاط تحسب لها لا عليها في التسيير الجبائي الفعال والذي تم استغلاله من طرف المسير الجبائي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة والمتمثل في استغلالها للتحفيزات المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وأيضا الوفرات الضريبية المعتبرة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني وأيضا الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الاهتلاكات والمؤونات وكل هذا يسمح لها بتخفيض الوعاء الضريبي مما أدى إلى حصولها على تدفقات نقدية معتبرة التي أدت تلقائيا إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

خاتمة

تتمثل إشكالية البحثفي دور التسيير الجبائي على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال إبراز أهمية دراسة تأثير الضريبة على المستوى الجزئي وتحديدا على ترشيد الاختيارات المالية للمؤسسة، إضافة إلى محاولة تحسيس المسيرين بضرورة إعطاء أهمية للتسيير الجبائي ضمن وظائف التسيير المالي للمؤسسة.

ومن خلال هذا البحث الذي تمحور حول إبراز التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية حاولنا معالجة الإشكالية المتمثلة في دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية من خلال فصلين، فصل نظري تم التطرق فيه الى متغيرات الدراسة (التسيير الجبائي، الأداء المالي)، وفصل تطبيقي تناولنا فيه أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المركب الصناعي والتجاري الحضنة، بالإضافة الى مقدمة وخاتمة.

1- نتائج البحث: يمكن وضع النتائج المتوصل إليها من خلال البحث فيما يلي:

- للتسيير الجبائي دور مهم وفعال في التسيير العام للمؤسسة (الوظيفة المالية).
- يعمل التسيير الجبائي على المفاضلة واستغلال البدائل الجبائية التي تخدم الأداء المالي للمؤسسة.
- التسيير الجبائي الفعال يعمل على خلق تدفقات نقدية للمؤسسة في المراحل الثلاث (تمويل، استغلال، استثمار واعادة استثمار).
- يبرز دور التسيير الجبائي في مرحلة التمويل من خلال المفاضلة بين القرارات المتعلقة بعملية التمويل (تمويل ذاتي، الاقتراض، التمويل الايجاري).
- يبرز دور التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال من خلال العمل على تخفيف العبء الضريبي وتجنب العقوبات الضريبية، والذي يؤثر على المردودية، والنتيجة الصافية للمؤسسة.
- يبرز دور التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار واعادة الاستثمار في الاستفادة من الاعفاءات الضريبية المقدمة من طرف الدولة بمختلف صيغها وأشكالها.
- ضرورة الاهتمام بالخطر الجبائي الذي يعتبر جزء مهم من التسيير الجبائي، واسناده الى مختصين لهم المعرفة والدراية بالقواعد والنصوص الضريبية وتطبيقاتها.
- بالنسبة للمركب الصناعي والتجاري الحضنة يعتبر التسيير الجبائي من الأولويات الأساسية في المؤسسة.
- يتوفر المركب على مستشاريين وخبراء في مجال التسيير الجبائي، ونظام جبائي مقبول.

- تتكفل مصلحة المالية والمحاسبة بعملية التسيير الجبائي.
- انعكس التسيير الجبائي في المركب بالإيجاب على الأداء المالي وخاصة خلال مرحلة الاستغلال من خلال العمل على تخفيض العبء الضريبي، والالتزام بالتواريخ والقوانين الجبائية التي جنبتها العقوبات المالية.
- انعكس التسيير الجبائي ايجابيا كذلك خلال مرحلة التمويل من خلال اعتمادها على عملية التمويل الذاتي.
- خلال مرحلة الاستثمار واعادة الاستثمار لم تستفد المؤسسة من اعادة استثمار أرباحها، مما فوت عليها فرصة الاستفادة من الوفرات الضريبية في هذه الحالة.
- المركزية في اتخاذ القرار على مستوى الشركة الأم أثر على فعالية التسيير الجبائي في المركب محل الدراسة.

2- اختيار الفرضيات:

- من خلال مجمل النتائج المتوصل اليها من خلال البحث تبين أن التسيير الجبائي يلعب دور مهم في التأثير على الأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية للبحث.
- يعمل نظام التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال بشكل مناسب في المركب الصناعي والتجاري الحضنة، وظهر ذلك جليا في التقيد بالمواعيد الجبائية، وعدم وجود عقوبات جبائية، واستغلال كل الامتيازات الجبائية، مما أثر ايجابيا على مؤشرات التوازن المالي، وهذا ما يثبت الفرضية الجزئية الأولى.
- في مرحلة التمويل يقوم المركب بالاعتماد على مصادر التمويل الداخلية بغية تحقيق وفر ضريبي، وهذا ما يثبت الفرضية الجزئية الثانية.
- في مرحلة الاستثمار واعادة الاستثمار لم يستفد المركب من الحوافز الجبائية الممنوحة من طرف الدولة، وهذا ما أثر سلبا على أدائها المالي، ويرجع ذلك الى المركزية في اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة الأم فيما يتعلق بقرارات الاستثمار أو التوسع في الاستثمار، وهذا ما ينفي الفرضية الجزئية الثالثة.

3- اقتراحات البحث: على ضوء النتائج السابقة يمكن تقديم جملة من الاقتراحات:

- ينبغي على المؤسسة محل الدراسة والمؤسسات الجزائرية العمل على تسيير الضريبة والاستخدام الأمثل لها حتى تصبح متغير فعال في إستراتيجيتها.
- ضرورة الاعتماد على جانب التكوين وتوظيف مختصين مهمتهم تقديم الاستشارات الجبائية للمؤسسة من خلال التسيير الجبائي في المؤسسة.
- ضرورة الاهتمام بالقوانين والتشريعات الضريبية ومواكبتها للاستفادة قدر المستطاع من التحفيزات أو تجنب المخاطر من خلال الإطلاع على المستجدات، وهذا ببناء نظام معلومات قوي يعمل على ذلك.
- هناك العديد من التحفيزات الجبائية التي لم تستغلها المؤسسة مثل التمويل الإيجاري والاستثمار في المناطق المراد ترقيتها وأيضا إعادة استثمار الأرباح، لابد على المؤسسة أن تستغلها.

4- آفاق البحث:

من خلال دراستنا لهذا البحث تبين لنا أن هناك جوانب هامة جديرة بالدراسة والبحث ونقترحها لتكون كإشكاليات لبحوث ودراسات نأمل أن تنال حقها من البحث والدراسة والتحليل في المستقبل وهي:

- دراسة واقع التسيير الجبائي في المؤسسات الجزائرية بشكل عام.
- ابراز دور تكوين الموارد البشرية على تحسين التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات.
- المراجعة ودورها في تخفيض المخاطر الجبائية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا/الكتب :

– السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنضمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية ،2000.

– الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي (الإدارة المالية) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2006.

– توفيق محمد عبد المحسن ،تقييم الأداء مدخل جديد لعام جديد ،دار الفكر العربي ،مصر،2004.

– عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

– عبد المحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة، مصر، 1998.

– علاء فرحان طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي للمصارف، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2011.

– فلاح حسن الحسن، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي و استراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.

– محمد إبراهيم، الإدارة المالية، دار المناهج و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.

ثانيا / المقالات والمداخلات:

– الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد07، 07 ، 2010.

– دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 04، 2006.

– عبد الملك مزهود، الأداء بين الكفاءة و الفعالية: مفهوم و تقييم ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001.

- فوزي شعوبي، صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 12، 2013.
- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009.
- ولهي بوعلام، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009.

ثالثا/ الأطروحات و الرسائل الجامعية :

- حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنية المخاطر الضريبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012.
- خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية —دراسة حالة مؤسسة فرابيك —، رسالة ماجستير ، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2017.
- راضية بن يزة، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة — قطاع الخدمات- دراسة حالة الشركة الوطنية للتامين (SAA) المديرية الجهوية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
- سالم يسلم محفوظ، استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم أداء المنضمات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المملكة أروى، اليمن، 2005.
- سمية شريفي، فعاليات تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
- عادل لعشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم —دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة —، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2000.
- عبد الغاني دادن، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للانذار المبكر باستعمال المحاكات المالية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر،الجزائر،2007.
- عبد الكريم خيري، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس و تقييم الأداء المالي: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير ، جامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر، 2014.

– عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

– لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية تناولت عينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

– محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2003.

– نبيلة هبيتة، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية: حالة مؤسسة نفطال حاسي مسعود، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 .

– يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007.

رابعا/ القوانين و المراسيم :

– قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،المديرية العامة للضرائب ،وزارة المالية، 2012.

– قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،المديرية العامة للضرائب ،الدليل التطبيقي للمكلف، منشورات الساحل ،الجزائر،2002.

– قانون الإجراءات الجبائية ، 2019 .

المراجع باللغة الأجنبية:

Christine collette ، gestion fiscale des entreprises ،paris ، 1998