الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

شعبة: العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة جباية

بعنوان:

مكاسب المؤسسة من التوظيف الجبائي والمالي

دراسة حالة بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة

من إعداد الطالبين :

خلفات قادة

دوار سليمان

نوقشت وأجيزت علنا يوم: الإثنين 22 ماي 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذة:	**قدوري هدى سلطان**	**رئيسا**
الأستاذ:	**د بدري عبد المجيد**	**مشرفا**
الأستاذة:	**طيبـــي ناديـــة**	**ممتحنا**

السنة الجامعية:

2017-2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

شعبة: العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة جباية

بعنوان:

مكاسب المؤسسة من التوظيف الجبائي والمالي

دراسة حالة بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة

من إعداد الطالبين :

خلفات قادة

دوار سليمان

نوقشت وأجيزت علنا يوم: الإثنين 22 ماي 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذة:	**قدوري هدى سلطان**	**رئيسا**
الأستاذ:	**د بدري عبد المجيد**	**مشرفا**
الأستاذة:	**طيبـــي ناديـــة**	**ممتحنا**

السنة الجامعية:

2017-2016

الإهـــــداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما أملك في الوجود:إلى أمي وأبي حفظهما الله.

إلى روح جدي الطاهرة والذي أفخر بحمل اسمه خلفات قادة رحمة الله عليه

إلى جدي الحاج خالد عمارة أطال الله في عمره ورزقني رضاه.

إلى جدتي وجدتي أطال الله في عمرها، وكل من انتسب لعائلتي "خلفات و عمارة".

إلى أخي محمد وأخواتي أخص بالذكر الكتكوتة نسوم حفظها الله لي.

إلى كل زملائي طلبة السنة الثانية ماستر –محاسبة وجباية-

إلى كل أساتذتي بجامعة سعيدة مع تحية إكبار وتقدير لهم جميعا.

إلى كل من علمني حرفاً.

إلى كل من أحاطني بالمحبة والاهتمام، وكان لي سندا في إنجاز هذا العمل.

كما لا أنسى أعز أصدقائي: نوردين، سليمان، خليل، حمزة.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

قادة

الإهـــــداء

بأسمى معاني الوفاء اهدي هذا العمل إلى:

إلى روح أبي الطاهرة، رحمه الله وأدخله فسيح جنانه، وإلى والدتي الكريمة، التي رافقتني في كل لحظة من لحظات حياتي، وأشكرهما لفضلهما علي وكل ما تحملوه من عناء لوصولي إلى هذه الدرجة

إلى كل أحبابي وكل أفراد أسرتي الذين ساندوني وآزروني

إلى من تحلوا بالإيحاء و الوفاء وسعدت برفقتهم طوال المسار الدراسي

والى كل زملائي

سليمان

التشكرات

الحمد والشكر لله عز وجل والذي وفقنا لإعداد هذا العمل المتواضع وانطلاقا من العرفان بالجميل فلا يسعنا إلى أن نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل الدكتور بدري عبد المجيد الذي اشرف على انجاز هذا العمل.

دون أن ننسى تقديم الشكر إلى كل الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بحضور ومناقشة مذكرتنا

كما نتقدم بالشكر إلى موظفي شركة إنتاج الحليب بولاية سعيدة على مساعدتهم لنا في انجاز هذا العمل نذكر بالخصوص موظفي مصلحة المحاسبة والمالية

والى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

وإلى كل طالب علم

الملخص:

تهدف هذه المذكرة إلى دراسة المكاسب من التوظيف المالي بالمؤسسة الاقتصادية والأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلاله، وكذا عوائد التوظيف الجبائي السليم، وذلك من خلال التطرق إلى الجوانب النظرية للموضوع بكل زواياه، حيث استعرضنا أساليب قياس الأداء المالي، وعددنا القوائم المالية المطلوب الإفصاح عنها للإدارة الجبائية، وحاولنا أيضا التعريض لواقع الجباية بالمؤسسة الاقتصادية والتحفيزات الجبائية التي يمنحها المشرع لتشجيع الاستثمار وجذب المكلفين، وهنا نذكر وظيفة التسيير الجبائي والتي يجب أن تتوفر بالمؤسسة للاستفادة من تلك التحفيزات قدر المستطاع لتعود عليها بآثار إيجابية، ولأجل الوقوف على الواقع المالي والجبائي ومكاسبه المحققة ميدانيا قمنا بإجراء دراسة تطبيقية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن الهدف الأسمى من التوظيف المالي هو تحقيق أرباح صافية تغطي وتفوق التكاليف الأولية، أما التوظيف الجبائي فهدفه جعل تلك المبالغ المخفضة والمعفاة كمكاسب صريحة بالإضافة لهدف الأمن الجبائي.

الكلمات المفتاحية:

التوظيف المالي، القوائم المالية، التوظيف الجبائي، التحفيزات الجبائية، التسيير الجبائي، الأمن الجبائي.

Résumé:

Cette mémoire vise à étudier les apports du recrutement financier au sein de l'établissement économique ainsi que les buts visés par cela et les revenus tirés du bon recrutement fiscal. Cela se fera en abordant les côtés théoriques du thème où nous avons exposé les techniques de la conduite financière et énuméré les listes financières qui doivent être déclaré auprès de l'administration fiscale. On a également essayé de traiter la réalité fiscale dans l'établissement économique ainsi que les encouragements fiscaux offerts par la loi afin de pousser l'investissement et d'attirer les chargés. A ce volet, on rappelle la fonction de la gestion fiscale qui doit exister au sein de l'établissement pour que ces encouragements soient bénéfiques. Pour analyser cela on a fait cette étude pratique dans l'établissement de la production du lait et des aliments laitiers (**GILAIT**) à Saïda .

Cette étude a abouti à plusieurs résultats dont le plus important est de savoir que le but principal du recrutement financier est de faire des gains bruts dépassant les dépenses premières. Quant au recrutement fiscal, il vise à faire des sommes baissées et épargnées de nets acquis en plus de la sécurité fiscale .

Mots-clés:
le recrutement financier, les listes financières, le recrutement fiscal, les encouragements fiscaux, la gestion fiscale, la sécurité fiscale

قائمــة المحتويات:

- الإهـــداء V
- التشكرات..... VII
- الملخص:..... V
- قائمة الجداول VIII
- قائمة الأشكال IX
- قائمة الملاحق X
- قائمة الاختصارات و الرموز..... XI

المقدمة العامة ..... أ- ل

الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمفهوم التوظيف المالي والجباية بالمؤسسة الاقتصادية

مقدمة الفصل:..... 2

- **المبحث الأول: التوظيف المالي بالمؤسسة الاقتصادية** 3

المطلب الأول: مدخل للمؤسسة الاقتصادية 3

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية 9

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء المالي 11

المطلب الرابع: مفهوم الإفصاح عن القوائم المالية..... 17

المطلب الخامس: القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها..... 20

- **المبحث الثاني: الجباية بالمؤسسة الاقتصادية**..... 21

المطلب الأول: ماهية الجباية 21

المطلب الثاني: أهم الضرائب و الرسوم المفروضة على المؤسسات الاقتصادية 26

المطلب الثالث: إشكالية تحديد الوعاء الضريبي في ضل النظام المحاسبي الجديد..... 38

خلاصة الفصل: 42

الفصل الثاني : النظـــــــــــرة الإيـــــــــجابيـــــــــــة للجبايـــــــــة

مقدمة الفصل:..... 44

- **المبحث الأول: تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة**..... 45

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية و أهدافها..... 45

المطلب الثاني: أخلاقة تصرفات الإدارة الجبائية..... 47

المطلب الثالث: تطوير تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة..... 49

- **المبحث الثاني: مفهوم التحفيز الجبائي والتسيير الجبائي**..... 51

المطلب الأول: تعريف سياسة التحفيز الجبائي و أهدافها..... 51

المطلب الثاني: أساليب سياسة التحفيز الجبائي 54

المطلب الثالث: ماهية التسيير الجبائي 62

المطلب الرابع: أسس وأهداف التسيير الجبائي 65
المطلب الخامس: مواجهة المؤسسة للعبء الضريبي 67
○ **المبحث الثالث: أثر الجباية على المؤسسة الاقتصادية** 69
المطلب الأول: الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال 69
المطلب الثاني: الأثر الجبائي في مرحلة التمويل 74
المطلب الثالث: الأثر الجبائي في مرحلة الاستثمار 76
خلاصة الفصل: 80

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة

مقدمة الفصل: 82
○ **المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة** 83
المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته 83
المطلب الثاني: عدد العمال ونظام العمل 85
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة 87
المطلب الرابع: أهداف المؤسسة 91
○ **المبحث الثاني :دراسة مكاسب مؤسسة (GIPLAIT) من التوظيفات المالية** 92
المطلب الأول: حساب وتحليل مؤشرات قياس الأداء المالي 92
المطلب الثاني: حوصلة الميزانيات المحاسبية للفترة (من سنة 2010 حتى سنة 2014) 97
○ **المبحث الثالث : واقع وآثار الجباية بمؤسسة الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)** 105
المطلب الأول :جباية المؤسسة وأهم التحفيزات الممنوحة لها 105
المطلب الثاني: أثر الجباية على مؤسسة (GIPLAIT) 106
خلاصة الفصل: 116
الخاتمة العامة 118
قائـمة المراجع 123
الملاحق 128

قائمة الجداول

الجدول رقم (1-1): معدلات الضريبة على أرباح الشركات 28

الجدول رقم (1-2) : نسب ضريبة الدخل الإجمالي وفقا للمداخيل..... 31

الجدول رقم (1-3): توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة 33

الجدول رقم (1-4): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني..... 34

الجدول رقم (1-5): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني (المتعلق بنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب) 34

الجدول رقم (1-6): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني (المتعلق بنشاطات الإنتاج) 34

الجدول رقم (2-1): الفرق بين التسيير الجبائي وكل من التجنب والتهرب الضريبي..... 64

الجدول رقم (3-1): يبين تطور معدل دوران الأصول (دج)..... 92

الجدول رقم (3-2): يبين تطور معدل العائد على رأس المال المستثمر (دج) 93

الجدول رقم (3-3): تطور الأرباح المالية الصافية (دج) 94

الجدول رقم (3-4): تطور حجم المبيعات (دج)..... 96

الجدول رقم (3-5): حوصلة للميزانيات المحاسبية (2010-2014)..... 98

الجدول رقم (3-6): رأس المال العامل الصافي لسنوات (2010-2014) 99

الجدول رقم (3-7): التغير في نسبتي المردودية الاقتصادية والمالية (2010-2014)..... 100

الجدول رقم (3-8): التغير في نسبتي المردودية الاقتصادية والمالية (2010-2014)..... 101

الجدول رقم (3-9): تطور نسبة الرافعة المالية (2010-2014)..... 102

الجدول رقم (3-10): تطور نسبة الاستقلالية المالية (2010-2014)..... 103

الجدول رقم (3-11): تطور نسبة السيولة العامة (2010-2014) 104

الجدول رقم (3-12): حساب الضريبة على أرباح الشركات 107

الجدول رقم (3-13): يمثل المدفوعات الشهرية للضريبة على الدخل الإجمالي (2010-2014) 110

الجدول رقم (3-14): يمثل نسبة ضريبة (IRG) من الأرباح السنوية 111

الجدول رقم (3-15): يمثل الرسم على النشاط المهني في السنوات (2010-2014) 113

قائمة الأشكال

الشكل رقم (1-1): يمثل عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية 39
الشكل رقم (2-1): يوضح آلية سير سياسة التحفيز الجبائي على المدى الطويل 53
الشكل رقم (2-2) : أثر التسيير الجبائي على أداء المالي 79
الشكل رقم (3-1): تصميم الهيكل 87
الشكل رقم (3-2): يبين تطور معدل العائد على رأس المال المستثمر 93
الشكل رقم (3-3): يمثل تطور الأرباح المالية الصافية (دج) 95
الشكل رقم (3-4): يمثل تطور حجم المبيعات (دج) 96
الشكل رقم (3-5): يمثل تطور رأس المال العامل 99
الشكل رقم (3-6): يمثل التغير في نسبة المردودية الاقتصادية 100
الشكل رقم (3-7): يمثل التغير في نسبتي المردودية الاقتصادية و المالية 101
الشكل رقم (3-8): تطور نسبة الرافعة المالية (2010-2014) 102
الشكل رقم (3-9): يمثل تطور نسبة الاستقلالية المالية (2010-2014) 103
الشكل رقم (3-10): يمثل تطور نسبة السيولة العامة (2010-2014) 104
الشكل رقم (3-11): يمثل قيمة الضريبة على أرباح الشركات للفترة (2010-2014) 107
الشكل رقم (3-12): دفع الضريبة على الدخل الإجمالي في السنوات (2010-2014) 111
الشكل رقم (3-13): يمثل نسبة ضريبة (IRG) من الأرباح السنوية 112
الشكل رقم (3-14): يمثل الرسم على النشاط المهني في السنوات (2010-2014) 113

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة 2010 129
الملحق رقم (02): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2010 130
الملحق رقم (03): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة 2011 131
الملحق رقم (04): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2011 132
الملحق رقم (05): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة 2012 133
الملحق رقم (06): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2012 134
الملحق رقم (07): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة 2013 135
الملحق رقم (08): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2013 136
الملحق رقم (09): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة 2014 137
الملحق رقم (10): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2014 138
الملحق رقم (11): جدول حسابات النتائج لسنة 2010 139
الملحق رقم (12): جدول حسابات النتائج لسنة 2011 140
الملحق رقم (13): جدول حسابات النتائج لسنة 2012 141
الملحق رقم (14): جدول حسابات النتائج لسنة 2013 142
الملحق رقم (15): جدول حسابات النتائج لسنة 2014 143
الملحق رقم (16): عناصر وثيقة (G50) 144
الملحق رقم (17): وثيقة التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية 145
الملحق رقم (18): المدفوعات من (IBS) للفترة 2010-2014 146
الملحق رقم (19): المدفوعات الشهرية من (IRG) للفترة 2010-2014 152

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
IBS	Impôts sur les Bénéfices des Sociétés	الضرائب على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IFU	Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
TAP	La Taxe sur l'activation professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	La Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TUGP	Taxe Unique Globale sur la Production	الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج
TUGPS	Taxe Unique Global sur la Prestation de servie	الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
CA	Chiffre d'affaires	رقم الأعمال
NIF	Numéro d'identification fiscale	رقم التعريف الجبائي
FR	Fonds de roulement	رأس المال العامل
BFR	Besoin en fonds de roulement	احتياجات رأس المال العامل
FIFO	FIRST IN FIRST OUT	الوارد أولا يصرف أولا
LIFO	LAST IN FIRST OUT	الوارد أخيرا يصرف أولا
VAN	Valeur Actuelle Nette	صافي القيمة الحالية
DR	Date de Recouvrement	فترة الاسترداد
TRI	Taux de Rendement Interne	المعدل الداخلي للعائد
DT	Droits de timbre	حقوق الطابع

المقدمة العامة

- التوطئة
- الإشكالية
- الفرضيات
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- مبررات اختيار الموضوع
- حدود الدراسة
- منهجية البحث
- صعوبات الدراسة
- الدراسات السابقة
- تقسيمات البحث

المقدمة العامة

1- التوطئة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من التحديات نتيجة لما يشهده العالم من تطورات سريعة وعميقة في مجالات عديدة تنعكس بشكل أو بآخر على هذه الأخيرة وتجعلها في صراع مع محيط يتميز بمنافسة شديدة ليس بالضرورة من أجل تحقيق تقدمها لكن غالبا ما يكون من أجل الحفاظ على بقائها.

ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها أو لا وهل حققتها بالوسائل المعقولة فإنها بحاجة إلى قياس وتقييم نتائجها أو بالأحرى تقييم أدائها، ويعتبر تقييم الأداء المالي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها ، والذي ازدادت أهميته مع تعقد وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية وصعوبة التعايش مع المحيط المنتمية إليه، حيث أصبح لزاما على المدير المالي التعرف المركز المالي للمؤسسة ومحاولة تقييم وقياس نتائج التوظيفات المالية الحالية للمؤسسة قبل التفكير في رسم الخطط المستقبلية.

إن من أبرز أهداف المؤسسة هو تحقيق الأرباح بأقل تكلفة ممكنة، وقصد بلوغ ذلك فهي مجبرة على التكيف مع محيطها الخارجي بكل متغيراته خصوصا ما تعلق منها بالجانب المالي، وتعد الجباية أحد ركائز هذا الجانب لارتباطها بشكل مباشر بعملية صنع القرار في المؤسسة، وذلك لكونها تؤثر في قيمة المؤسسة، من خلال أنه عند اقتطاع مبلغ الضريبة من الربح فإن هذا الاقتطاع سيؤثر سلبا على سيولة المؤسسة، لأن دفع الضريبة يشكل تدفق نقدي للخارج، كما أن هذا الاقتطاع يؤثر سلبا على صافي أرباح المؤسسة ويختلف هذا الأثر بحسب الشكل القانوني لها، وعلى حجم الأرباح الخاضعة لهذا الاقتطاع، وبما أن أصحاب المؤسسة يهتمون بالمحافظة على سيولة ملائمة بالإضافة إلى اهتمامهم بتعظيم أرباحهم بعد الضرائب فإن هذا يعني أيضا أنهم يهتمون بتقليل ما يدفعون من ضرائب إلى حدودها الدنيا، أو على الأقل تأجيل زمن التدفق النقدي إلى الخارج الناتج عن دفع الضريبة ضمن النطاق الذي يسمح به القانون (بطرق مشروعة) هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن المشرع الجزائري وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية بالاعتماد على التصريحات الجبائية المتنوعة تحت ما يسمى بالرقابة الجبائية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها، والتي تعتبر الرابط الأساسي الذي يجمع بين المكلف والإدارة الضريبية وكذا تسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها وهذا بهدف ضمان المصلحة العامة للدولة، وفي ذات السياق كانت هناك وسائل جذب للمكلفين في شكل امتيازات جبائية قصد تشجيعهم على الاستثمار وتوسيع النشاط الاقتصادي مما يعود بمكاسب لكلا الطرفين.

وتعتبر الامتيازات الجبائية أحد الدعائم التي تمكن المؤسسة من تعزيز قدرتها التنافسية، و ذلك من خلال جملة الإعفاءات، التخفيضات والإجراءات الضريبية التي تستفيد منها المؤسسة والتي تؤثر على مؤشرات التنافسية وبصفة خاصة مؤشر تكلفة الصنع ومؤشر الربحية باعتبارهما المؤشرين المؤثرين على سعر البيع وعلى عوائد المساهمين على التوالي، وهنا لابد من تبني ما يسمى بالإستراتيجية الجبائية والتي تعتبر من أبرز الإستراتيجيات التي تمكن

المؤسسة من تعزيز إمكانياتها وتسخيرها في خدمة الأهداف المسطرة، ولذلك فإنه على المؤسسة اعتبار الضريبة متغيرا حقيقيا يجب تبنيه في السياسة العامة للمؤسسة وذلك بإدماج البعد الضريبي في إستراتيجية المؤسسة، وهذا من أجل الاستفادة من الفرص والامتيازات الموجودة عبر القانون الضريبي أو قوانين الاستثمار، وكيفية استغلالها قصد تخفيف العبء الضريبي، وهذا من أجل تعظيم الاستفادة من الإمكانيات والموارد الحالية والممكنة.

2- الإشكالية:

ومن هذا المنطلق يتسنى لنا طرح الإشكالية التالية:

ما هي مكاسب المؤسسة من التوظيف السليم للعامل الجبائي والمالي ؟

ومن خلال السؤال المحوري تتبلور إشكاليتنا في الأسئلة الفرعية التي يمكن صياغتها وفق ما يلي:

1. ما هي أهداف المؤسسة من تجنيد مواردها المالية ومختلف التكاليف المصاحبة لها؟
2. كيف يمكن للإدارة الضريبة استخدام المعلومات المحاسبية المفصح عنها في عملية الرقابة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية؟
3. هل تعود الضريبة بأي نفع على المؤسسة الاقتصادية؟

3- الفرضيات:

و على ضوء ما تم عرضه في الإشكالية أعلاه يمكن صياغة الفرضيات كالتالي:

- تهدف المؤسسة الاقتصادية لتحقيق أرباح تغطي المصاريف المستخدمة في عملية الاستغلال، وتحقيق هوامش ربح تساعد على تطورها واستمرارها.
- يساعد الإفصاح المحاسبي الإدارة الضريبية على الحكم على وضعية المؤسسة وتقدير الضريبة الواجبة عليها.
- الضريبة ورغم كونها عبئ إلا أن لوجودها تأثير إيجابي على المؤسسة الاقتصادية.

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تعالج أحد أهم مواضيع الاقتصادية الراهنة:

- إذا أصبح قياس الأداء المالي بالمؤسسة أمر ضروري للوقوف على النتائج المحققة مقارنتها مع تلك المتوقعة وتصحيح المسار لزيادة المكاسب المحققة من التوظيف المالي.
- وبما أن هدف المؤسسة الاقتصادية الأسمى هو تحقيق الأرباح بأقل التكاليف والتي من بينها التكاليف الجبائية التي يجب التعامل معها بمشروعية.
- أن المؤسسة الاقتصادية لابد عليها التأقلم مع متغيرات البيئة المحيطة بها والتي من بينها القوانين الجبائية، والتي تعرف عدم استقرار في الجزائر.

- أصبح من واجب المؤسسة الاقتصادية البحث عن كل الأساليب المشروعة لتخفيف العبء الضريبي وذلك عبر التسيير الجبائي الاستراتيجي والفعال.
- أنه على المؤسسة العمل للاستفادة المثلى من التحفيزات التي تستفيد منها لتوسيع نشاطها الاستثمار وجعل من هذه التحفيزات مكسب ينعش خزينتها.

5- أهداف الدراسة:

- التعريف بالمؤسسة الاقتصادية أنواعها وتصنيفاتها المختلفة، والإحاطة بجوانب الأداء المالي والإفصاح المحاسبي بالمؤسسة .
- استعراض القوائم المالية ودراستها وتحليلها للوقوف على أثر النتائج المحققة على المؤسسة الاقتصادية.
- تبيان أبرز الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات الاقتصادية ومختلف الجوانب الفنية المتعلقة بها.
- توضيح أساسيات العلاقة التي تجمع الإدارة الجبائية مع المؤسسات الاقتصادية.
- عرض مختلف التحفيزات الجبائية الممنوحة للمؤسسات الاقتصادية والطرق الأنسب لتخفيف العبء الضريبي.
- إبراز أثر الجباية على المؤسسة الاقتصادية وإسهامها في الوصول لأهدافها المسطرة.

6- مبررات اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

- ✓ الرغبة في الوقوف على النتائج المحققة من توظيف المؤسسة لعناصر أصولها المالية.
- ✓ إعطاء بعد آخر لمفهوم الجباية ومحاولة إخراجها من دائرة مفهومها الضيق الذي يرى أنها مجرد عبء على كاهل المكلف بها.
- ✓ محاولة إبراز مكانة التسيير الجبائي في المؤسسة.
- ✓ تبيان أن للجباية آثار مباشرة وغير مباشرة على المؤسسة الاقتصادية ترتبط بتحقيق أهدافها ورسم مستقبلها.

الأسباب الذاتية:

- ✓ الميل الشخصي للمجال الجبائي.
- ✓ شمول الموضوع لعدة عناصر في مجال تخصصنا.
- ✓ موضوع الدراسة يتناسب ويخدم مجال تخصص محاسبة وجباية.
- ✓ محاولة إثراء المكتبة بشيء ولو قليل حول الجباية التي تعرف ندرة بمكتبة جامعتنا.
- ✓ محاولة تغيير تلك النظرة الشاحبة للضريبة في أعين أغلب المكلفين.

7- حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

يقتصر البحث على بيان وعرض التوظيفات المالية والمكاسب المحققة منها، وكذا واقع الجباية بالمؤسسة الاقتصادية ومختلف التحفيزات الممنوحة وبيان آثارها، كما نشير إلى أن دراستنا التطبيقية تمت على المستوى المحلي بولاية سعيدة بالتحديد في مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT).

الحدود الزمنية:

تمت معالجة الإشكالية العامة للبحث بما يتوافق ونصوص القانونية الجزائرية حتى تلك التي تم تعديلها حسب قانون المالية لسنة 2017، وفيما يخص الدراسة الميدانية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) أجريت في الفترة الممتدة من 24 أفريل حتى 7 ماي 2017.

8- منهجية البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، فقد تمت الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، بحيث اعتمدنا على **"المنهج الوصفي"** عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصلين الأول والثاني من هذه الدراسة.

كما نشير أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي، معتمدين في ذلك على **"منهج دراسة حالة"** و **"منهج البحث التفسيري"** الذي يحاول تفسير وجود ظاهرة معينة ألا وهي موضوع بحثنا وهي المكاسب المحققة من عملية التوظيف المالي والجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

9- صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا العديد من الصعوبات أثناء القيام بهذه الدراسة سواء في الجانب النظري أو حتى الجانب التطبيقي نوجزها فيما يلي:

- قلة المراجع وخاصة الكتب بسبب ندرة الكتابات في المجال الجبائي إلى جانب قلة الدراسات التي تناولت وألمت بهذا الموضوع، الأمر الذي كلفنا وقتا كبيرا لتوفير المعلومات النظرية حول هذا الجزء من الموضوع.
- ضيق الوقت خصوصا بعد تأجيل امتحانات السداسي الثالث.
- صعوبة إيجاد مؤسسات تتعامل مع الإدارة الضريبية بإمكانها منحنا معلومات تخص الجباية.

10- الدراسات السابقة:

سنحاول التطرق لبعض المواضيع و الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

أ- دراسة بوزايدي آسيا و بن عبد الله نعيمة:

بعنوان: دور الأداء المالي في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: بالمؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة (ENAD)

هي عبارة عن مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة أكلي محند ولحاج في البويرة، سنة 2015-2014، وتمت صياغة إشكالية البحث كالتالي: إلى أي مدى يمكن أن يساهم الأداء المالي في اتخاذ القرارات المالية؟

تكمن أهمية هذا البحث في أن للأداء المالي أهمية بالغة لدى المسيرين وخاصة تلك الفئة التي تشتغل بالوظيفة المالية للمؤسسة وهو يبين أهم المعايير والمؤشرات التي يمكن استخدامها لتقييم الأنشطة المالية التي تمارسها المؤسسة والأهداف المنجزة خلال فترة من الزمن ويبين أيضا كيفية تطبيق هذه المؤشرات على أرض الواقع للوصول إلى نتائج التشخيص للوضعية الفعلية للمؤسسة وبالتالي معرفة نقاط القوة والضعف من أجل تسهيل عملية اتخاذ القرار، وكانت هذه الدراسة تهدف للتعرف على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه، ومحاولة تحديد معايير الأداء المالي والمؤشرات المستخدمة في ذلك وتفسيرها، على إثر ذلك تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للأداء المالي، أما الفصل الثاني فكان عنوانه علاقة الأداء المالي باتخاذ القرارات المالية، وفي الختام كانت هناك دراسة تطبيقية، تم التوصل من خلال كل هذا للقوائم المالية وباعتبارها المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة فهي تساعد المحلل المالي على اتخاذ القرارات المالية التي تحقق أهداف وتطلعات المؤسسة الاقتصادية.

ب- دراسة لزعر محمد سامي:

بعنوان: التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: بمؤسسة صيدال الأم

هي مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة المالية بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري بقسنطينة، سنة 2012-2011، تم من خلالها طرح الإشكالية الرئيسية هل للنظام المحاسبي المالي آثار على مجالات وأبعاد التحليل المالي للقوائم المالية في المؤسسة؟

كان البحث يهدف للتعرف على الأدوات المستخدمة في التحليل المالي للقوائم المالية، وإبراز مدى أهميته كأداة لتشخيص الوضع المالي للمؤسسة، والتعرف على كيفية إجراء التحليل المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد تبني النظام المحاسبي المالي، وعليه تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، تم في الفصل تناول مفهوم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، أما الفصل الثاني فتحدث عن التحليل المالي للقوائم المالية من حيث الإطار النظري بمجالاته وأبعاده، وفي الفصل الثالث تم التعرض لتطبيقات التحليل المالي للقوائم المالية ميدانيا بمؤسسة صيدال الأم، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تخدم التحليل المالي للقوائم المالية، إذ تهدف هذه لقوائم إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية، الأداء وتغيرات الوضعية المالية .

ت- دراسة دادن عبد الغني:

بعنوان: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية "نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بالاستعمال المحاكاة المالية"

دراسة حالة: بورصتي الجزائر وباريس

عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، بكلية العلوم لاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر، سنة 2006-2007، تم من خلالها طرح إشكالية إلى أي مدى يمكن أن تساهم المؤشرات المالية والاقتصادية في تفسير سلوك كل من قيمة المؤسسة ومعدل نموها وبنية هيكلها المالي، باستعمال أسلوب التحاكي؟ وهل يمكن للمؤسسة معرفة وتقدير قيمتها السوقية، ومعدل نموها الداخلي، وسلوك هيكلها المالي بناءا على المؤشرات المالية والاقتصادية؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أداء المالي المؤسسة مقارنة بمثيلاتها أو مقترنة بالسنوات السابقة، وكذا معرفة مدى تأثير المؤشرات المالية والمحاسبية، على كل من معدل نمو الهيكل المالي، وقيمة المؤسسة باعتبارها متغيرات مستقلة، وعليه تم تقسيم البحث إلى سبعة فصول، حيث عنون الفصل الأول بـ ماهية الأداء المالي، والفصل الثاني بعنوان دور المؤشرات في تصميم الإنذار المبكر، وعنوان الفصل الثالث محددات الهيكل المالي، الفصل الرابع عنوانه القيمة ومعدل النمو تحت تأثير المتغيرات الكلية، أما الفصل الخامس بعنوان البورصة كوسيلة للتقييم ومنظار لقياس الأداء المالي، أما الفصل السادس فخصص للمحاكاة والنمذجة المالية، وأخيرا دراسة حالة المؤسسات الفرنسية، خلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أنه ساهم تطور النظرية المالية بشكل مباشر في إعادة صياغة أغلب المؤشرات وفق ما تمليه مقتضيات البيئة المعاصرة، وعموما أخذت المؤشرات ثلاث أبعاد أساسية وهي :البعد المحاسبي،البعد المالي،البعد الاقتصادي.

ث- دراسة حسيني فاطمة الزهراء:

بعنوان: المحاسبة الضريبية في مؤسسة اقتصادية

دراسة حالة: بمؤسسة الاسمنت بالحساسنة

عبارة عن مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية في تخصص محاسبة وجباية بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة سنة 2012-2013، كانت قد طرحت إشكالية عن كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم في المؤسسة؟

وكان الهدف من البحث هو محاولة إبراز أهمية حساب ضرائب المؤسسة و معالجتها محاسبيا، وكذا معرفة وفهم مختلف الالتزامات كل مؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، وعليه تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، الفصل الأول يشمل مفاهيم هامة حول المحاسبة الضريبية وطرق فحصها، أما الفصل الثاني فقد اشتمل على المعالجة المحاسبية لمختلف ضرائب المؤسسة، والفصل الثالث كانت فيه دراسة تطبيقية، تم التوصل من خلال ذلك إلى أن الميدان الجبائي يستحق البحث والغوص المتواصل بسبب طبيعته المتجددة وأهدافه المتغيرة، وأن المحاسبة انطلاقا من وظيفتها يجب أن تواكب بإجراءاتها هذا التغير وعدم التركيز على التسجيل المحاسبي فقط بل يجب التطرق إلى المعالجة لها أيضا.

ج- دراسة ساعد نبيلة:

بعنوان: الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي

دراسة حالة: "بمفتشية الضرائب في الأخضرية"

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المحاسبة والمالية تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أكلي محند أو الحاج البويرة سنة 2014-2015، والتي طرحت إشكالية إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الفعال بالجزائر؟

ونظرا لأهمية هذه الدراسة التي تأتي من اعتماد الجزائر على جمع مواردها من الضرائب وخاصة من الجباية البترولية والتي شهدت انخفاض ناجم عن انخفاض في أسعار البترول مما أدى إلى اللجوء للجباية العادية وتشديد الرقابة عليها، وكانت أهداف هذا البحث هي تسليط الضوء على الرقابة الجبائية وتشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي و مكافحتهما، وعلى أساس ذلك تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول خصص للجوانب النظرية، والفصل الثاني تعلق بفعالية التحصيل الضريبي، أما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة حالة.

وتم التوصل إلى أن نظام الرقابة الجبائية يعاني من مشاكل كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية.

ح- دراسة بوقلية محي الدين:

بعنوان: الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة: "مديرية الضرائب لولاية جيجل"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمية في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2013-2014، حيث تمت صياغة الإشكالية كما يلي: ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

وتكمن أهمية هذه الدراسة في التعرف على الدور غير المباشر للرقابة الجبائية وما يمكن أن تكشفه من أخطاء ومحاولات الغش والتضليل في المعلومات المحاسبية المصرح بها، كما تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مصالح الرقابة الجبائية وأساليبها بالإضافة إلى لفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه في تحسين جودة المعلومات لمحاسبية وخصائصها لكي تتمتع بالجودة، وللقيام بهذه الدراسة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، الفصل الأول تحدث عن إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين والفصل الثاني عبارة عن دراسة ميدانية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التحقيق في المعلومات المحاسبية سيؤدي إلى اكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تتضمنها هذه المعلومات مما يؤثر على جودتها.

خ- دراسة محمد حمر العين:

بعنوان: ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة: " دراسة ميدانية بمؤسسة المشروبات الغازية بباتنة"

وهي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في تخصص إدارة الأعمال بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الحاج لخضر بباتنة سنة 2010-2011، والتي طرحت إشكالية كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية تحسين ترشيد اختياراتها الجبائية بتحمل أقل تكلفة ضريبية ممكنة؟

وتكمن أهمية البحث في ثقل الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسة الاقتصادية وأن هذا الأمر يتطلب منها استخدام الأحكام الضريبية على أحسن وجه مثل ترشيد قراراتها واختياراتها الجبائية، و كانت الدراسة تهدف إلى الكشف عن أساليب ترشيد الاختيارات الجبائية للمؤسسة، وللقيام بهذه الدراسة تم تقسيم خطة البحث إلى خمسة فصول ، فصل تمهيدي تم التطرق فيه إلى مختلف العناصر النظرية الأساسية للضريبة، وخصص الفصل الأول إلى عرض النظام الجبائي الجزائري، وتم التعرض في الفصل الثاني للتكلفة الضريبية حسب الشكل القانوني أما الفصل الثالث فخصص للإدارة الجبائية للتمويل والاستثمار، وأخيرا الفصل الرابع عبارة عن دراسة حالة، ومن النتائج التي توصل إليها البحث أن اختيار الشكل القانوني المناسب للمؤسسة والذي يحقق أكبر مزايا ضريبية يؤدي إلى تخفيض التكلفة الضريبية، أما فيما يخص الاستثمار فإن عملية الاستفادة من المزايا الضريبية يخفض من تكلفة الضريبة.

د- دراسة هلالي بدرة و مادون بشرى:

بعنوان: دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية في تخصص محاسبة وجباية بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة سنة 2014-2015، حيث كانت إشكاليتها: كيف يمكن للتحفيزات الجبائية أن تساهم في تشجيع الاستثمار بالمؤسسات الاقتصادية؟

وتكمن أهمية هذا الموضوع في كونه يعالج أحد المواضيع الاقتصادية المطروحة على الساحة الاقتصادية، وكان الهدف من هذا الموضوع هو إبراز سبل تفعيل التحفيزات الجبائية وتسييرها لتشجيع مناخ الاستثمار، و قصد بلوغ هذه الأهداف تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان و الفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية، وبينت نتائج الدراسة أن حجم الإمكانيات والمجهودات المبذولة والمكرسة لترقية الاستثمار وتشجيعه تتناسب طرديا مع النتائج المحققة.

ذ- دراسة لخاش أم البخت و سويح أمينة:

بعنوان: الإستراتيجية الجبائية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: " المجمع الصناعي للورق سيليلوز وحدة الأكياس عين الحجر"

هي مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التسيير في تخصص محاسبة وجباية بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة سنة 2015-2016، حيث طرحت إشكالية ما مدى مساهمة إستراتيجية الجبائية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

ويكتسي هذا الموضوع أهمية نظرا لاعتبار جباية المؤسسة أحد الركائز التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وكذا ضرورة وضع خطة شاملة للمؤسسة الخدمية من أجل الحفاظ على مكانتها ضمن متغيرات البيئة المحيطة بها و التي من ضمنها القوانين الجبائية، ضف إلى ذلك حتمية التحكم في التسيير الجبائي للضريبة بوضع خطة جبائية حتى تتسنى لها الاستفادة من الامتيازات الضريبية الممنوحة من طرف المشرع الجبائي، وبناءا على هذا تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول: الفصل الأول جباية المؤسسة الاقتصادية، الفصل الثاني عنوانه دور الجباية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، والفصل الثالث عبارة عن دراسة تطبيقية، توصلت الدراسة لأن المؤسسة كل ما قامت بتسيير ضريبتها استراتيجيا كلما ساعدها ذلك على تحقيق تدفقات نقدية سواء في مرحلة الاستغلال و التمويل أو الاستثمار وبالتالي التأثير أداءها المالي بصفة أحسن.

ر- دراسة راضية بن يزة:

بعنوان: أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة –قطاع الخدمات-

دراسة حالة: الشركة الوطنية للتأمين (SAA) المديرية الجهوية بورقلة

هي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح بورقلة، سنة 2012-2011، طرحت إشكالية ما هو أثر الإستراتيجية الجبائية على الإستراتيجية العامة للشركة الوطنية للتأمين وما مدى مساهمة الجباية في الواقع العملي للإستراتيجية العامة للمؤسسة ؟

يكتسي هذا الموضوع أهميته نظرا لحتمية التحكم في التسيير الجبائي للضريبة بوضع خطة جبائية حتى تتسنى لها الاستفادة من الامتيازات الضريبية الممنوحة من طرف المشرع الجبائي، هذا في ضل عدم استقرار القوانين الجبائية الجزائرية وتغيرها بين الفينة والأخرى، ولمعالجة الإشكالية العامة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية، صناعة القرارات الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي، وفي الفصل الثاني تم التطرق لجباية المؤسسة الاقتصادية وعلاقتها بالتسيير الاستراتيجي الجبائي، أما الفصل الثالث فكان دراسة تطبيقية لواقع الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة بقطاع الخدمات، و تم التوصل لأن التسيير الإستراتيجي للجباية بكفاءة يهدف إلى إعطاء طابع الفعالية للقرارات الإستراتيجية طويلة الأجل، بتفادي الوقوع في أخطاء لا يحمد عقباها (دفع غرامات، غلق للمؤسسة، فرض عقوبات) بوضع مختصين على دراية بكل ما هو جبائي من قواعد ونصوص وتطبيق.

ز- دراسة صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي:

بعنوان: أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة: دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة-الجزائر

عبارة عن مقال في مجلة الباحث، العدد 12 في سنة 2013 ببسكرة، طرحت فيها إشكالية رئيسية ما مدى أثر تسيير المتغير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

حيث أن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية من خلال القيام بممارسات مالية ومحاسبية، ومحاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي وقوانين الاستثمار بالإضافة إلى توضيح أهمية التسيير الجبائي وفعاليته، وقصد بلوغ أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور، المحول الأول تطرق للتسيير الجبائي ومقوماته في المؤسسة الاقتصادية، أما المحور الثاني فكان بعنوان آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وعالج المحور الأخير عملية قياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث بينت نتائج هذه الدراسة أن التسيير الجبائي لم يكن أداة فعالة في التأثير على المؤشرات المالية لعينة الدراسة.

10- تقسيمات البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المطروحة وكذا معالجة الفرضيات التي تعرضنا لها تم تناول الموضوع في مقدمة، وثلاثة فصول، (فصلان نظريان والفصل الثالث تطبيقي) وخاتمة تضمنت نتائج الدراسة، واختبار الفرضيات، حيث قسمت الفصول كما يلي:

الفصل الأول: بعنوان الأدبيات النظرية لمفهوم التوظيف المالي والجباية بالمؤسسة الاقتصادية

ضم هذا الفصل مبحثين، حيث تطرقنا فيها لجملة من المفاهيم النظرية حول المؤسسة الاقتصادية تعاريفها وأنواعها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، واستعرضنا كذلك مفاهيم عن التوظيف المالي وكيفيات قياس وتحليل الأداء المالي هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعرضنا للقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها لإدارة الضرائب لقياس وتقدير الضريبة المستحقة على المؤسسة، وشمل الفصل أيضا تعريفا للجباية وأنواعها ومبادئها وشمل أيضا جملة لأهم الضرائب والرسوم التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني: بعنوان النظرة الإيجابية للجباية

خصصنا لهذا الفصل أيضا ثلاث مباحث، وضحنا من خلالها العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية والإدارة الضريبية وتحسين العلاقات وتقريب المسافة مع المكلفين وجعلهم شركاء في العملية الجبائية، وذلك بتطوير ورقمة النظام الضريبي وجعله مرن ومتوافق مع متطلبات هذا الوقت، ثم ذكرنا مختلف الوسائل التحفيزية التي يلجئ إليها المشرع الجزائري قصد جذب المكلفين وتشجيعهم على الاستثمار وتوسيع نشاطاتهم بما يعود بالنفع على الطرفين، وفي الأخير تم التعرض لآثار الجباية على المؤسسة الاقتصادية في مراحلها المختلفة والطريقة التي يجب على المسير الجبائي انتهاجها في التعامل مع كل مرحلة لتعود بالنفع على المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث: بعنوان دراسة تطبيقية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

كان الفصل عبارة عن دراسة ميدانية بمؤسسة (GIPLAIT)، وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تعرضنا في مقدمتها إلى تقديم لمحة عن المؤسسة محل الدراسة، من حيث تعريفها وعرض نشاطها الإنتاجي وكذلك عرض وتفسير هيكلها التنظيمي، لنقوم بعدها بدراسة وتحليل نتائج التوظيفات المالية بالمؤسسة وقياس أدائها المالي من خلال مختلف النسب التي تعرضنا لها، وفي الأخير تطرقنا لواقع الجباية بالمؤسسة وأهم التحفيزات الجبائية التي تستفيد منها، ووضعنا حوصلة لأهم الضرائب المدفوعة خلال فترة الدراسة وآثارها على المؤسسة.

الأدبيات النظرية لمفهوم التوظيف المالي و الجباية بالمؤسسة الاقتصادية

- المبحث الأول: التوظيف المالي بالمؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثاني: الجباية بالمؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لمفهوم التوظيف المالي والجباية بالمؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل:

تعتبر المحاسبة همزة وصل بين المؤسسة و الإدارة الجبائية حيث تستخدم كإطار يتم الرجوع و الاسترشاد به بصدد تسجيل مختلف العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة قصد تحديد نتيجة النشاط عن الدورة المحاسبية و تصوير المركز المالي في نهاية تلك الدورة و كذلك تساهم المحاسبة بتزويد مصلحة الضرائب بكل عمليات و البيانات المتعلقة بنشاط المؤسسة تاركة لها المجال لمراقبة التصريحات الضريبية التي أعدت من قبلها .

سنحاول من خلال هذا الفصل التعريض إلى النقاط الرئيسية للتعريف بالمؤسسة الاقتصادية وأهدافها البارزة وكذا تقسيماتها المختلفة، وكذا لمحة عن التوظيف والأداء المالي والإفصاح المحاسبي وأنواعه، وسنتطرق أيضا للجباية وواقعها بالمؤسسة الاقتصادية، وبناء على ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين كالتالي:

- المبحث الأول: التوظيف المالي بالمؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثاني: الجباية بالمؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: التوظيف المالي بالمؤسسة الاقتصادية

مازالت المؤسسة الاقتصادية إلى يومنا هذا مجالا واسعا للدراسات العلمية والاقتصادية والأبحاث النظرية والميدانية، حيث أنها تمثل النسبة الكبرى من الضرائب المطبقة في الدولة لدى يجب علينا المرور على مفهوم وماهية المؤسسة الاقتصادية قبل الخوض في مفاهيم التوظيف المالي.

المطلب الأول: مدخل للمؤسسة الاقتصادية

تختلف المفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية باختلاف وجهات النظر، حيث يعتبرها البعض مكسب للأرباح وقد يعتبرها البعض الآخر كمصدر لازدياد ثروة الأمم، ومن خلال هذا المنظور تتحدد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة.

أولا: تعاريف المؤسسة الاقتصادية

يمكن إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة و لكن أهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الإنتاج و الإنسان منها:

المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية، مادية ومالية لاستخراجه، تحويل، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات طبقا للأهداف المحددة من طرف المديرية باعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة.

وتعرف أيضا بأنها منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال والقدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفه.[1]

وهي كذلك عبارة عن اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل السلع و الخدمات مع الأعوان الاقتصاديين الآخرين و هذا في إطار قانوني و مالي و اجتماعي تختلف نسبيا و مكانيا تبعا لمكان وجود المؤسسة و حجم و نوع النشاط الذي تقوم به و يتم اندماج لعوامل الإنتاج بواسطة التدفقات النقدية الحقيقية (سلع و خدمات) و أخرى عينية وكل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بالأفراد حيث تتمثل الأولى في الوسائل و الموارد المستعملة في التسيير و المراقبة.

ويمكن القول أنها تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيرادات الكلية والناتجة من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها، وتكاليف الإنتاج،[2] المؤسسة هي أيضا تنظيم يستخدم مختلف الوسائل تسمى

[1] بدري عبد المجيد، مطبوعة محاضرات في الجباية ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2014-2015، ص6.

[2] وادة حيلة، المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات العولمة، مذكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2012-2013، ص8.

عوامل الإنتاج بصورة مثلى قدر الإمكان من أجل بلوغ الأهداف التي تم تحديدها بغرض الإنتاج أو تسويق السلع و الخدمات[1].

و يمكن هنا أن نحتفظ بالتعريف التالي للمؤسسة الاقتصادية:

المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني و اجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزماني الذي يوجد فيه هذا التنظيم وتبعا لحجم ونوع نشاطه.

ثانيا: خصائص المؤسسة الاقتصادية

من خلال سرد التعاريف السابقة للمؤسسة ، يمكن استخلاص الصفات أو الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية:

1. للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق و صلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤولياتها.
2. القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
3. أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف و ظروف سياسية مواتية و عمالة كافية، و قادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.
4. التحديد الواضح للأهداف والسياسة و البرامج و أساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية و نوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم معين.
5. ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، و يكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
6. لابد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها و تستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.
7. المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.

ثالثا: أهداف المؤسسة الاقتصادية

تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها وبالرغم من صعوبة حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:

[1] بالضياف العيد، المؤسسة بين أهدافها و تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2012-2013، ص11.

1. **أهداف اقتصادية :** وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.
2. **أهداف اجتماعية :**تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال إقامة أنماط استهلاكية معينة، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة.
3. **أهداف ثقافية ورياضية :** كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين، تخصيص أوقات للرياضة.
4. **أهداف تكنولوجية :** كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليص التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة[1].

كما يمكن النظر إلى المؤسسة كمتعامل اقتصادي، تربطه التزامات داخلية و خارجية اتجاه خمس ممثلي مجموعات يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة وهم:

1. **الملاك :** لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل أهداف تتعلق بالمحيط و خدمة الصالح العام و تحسين الظروف المعيشية للعمال.
2. **الزبائن :** من بين المجموعات التي تهتم بها المؤسسة هي الزبائن حيث يتم من خلالهم تحديد قيمة الإنتاج على أساس سعر البيع الذي يقبلونه أو يرفضونه، وتتحدد أهداف المؤسسة تجاه الزبائن عن طريق العوامل الآتية : النشاط، السعر، النوعية، آجال التسليم، و الخدمات ما بعد البيع.
3. **السلطات العمومية :** ويتعلق الأمر هنا ببعض الالتزامات التي يجب أن تخضع لها المؤسسة ، وتجعل تحقيق أهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها الإطار القانوني الذي يحكم المؤسسة سواء تعلق الأمر بالقوانين الوطنية أو الدولية ، احترام حقوق العمال وهذا طبقا لما جاءت به بعض المدارس التنظيمية التي تلت المدرسة الكلاسيكية ، والامتثال إلى بعض الضغوطات التي تنادي بها مجموعات المحيط خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج مواد كيماوية أو مواد سامة.
4. **العمال :** إن مستقبل المؤسسة و بلوغ أهدافها مرهون بمهارات عمالها، فالعامل الذي يكتسب خبرة طوال السنوات التي قضاها في المؤسسة لا يمكن استبداله بسهولة، خاصة في تلك التي تتمتع بتقنيات عالية في عملية الإنتاج، أو بصفة خاصة تلك التي تعتمد على فكر وذكاء العمال. فمعرفة العمال تكون ما يسمى برأسمال المعرفة الذي يصعب حقيقة تقييمه كباقي عناصر أصول المؤسسة ، و لا يمكن الإحساس بفعاليته إلا بفقدانه .و آل تصرف إيجابي تجاه العمال يؤدي إلى تخفيض التكاليف، احترام أجال التسليم، وتحسين النوعية، و ذلك يجعل العامل يحس بأنه جزء لا يتجزأ من هذه المؤسسة.
5. **الموردون :**يشكل الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة، (سواء كانت موارد مادية، مالية، أو بشري). فالموارد المادية تتمثل في الاستثمارات والسلع التي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليها دون أن تدفع ثمنها فورا، بالتالي يمكن لها استغلالها والحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها وتحقيق ربح للمؤسسة، أما الموارد المالية

[1].بدري عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 7-9.

فتتمثل في القروض الطويلة، المتوسطة وقصيرة الأجل التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها؛ و أما بخصوص الموارد البشرية فالمقصود هنا المقاولة من الباطن التي تمكن المؤسسة من رفع رقم أعمالها و بالتالي من أرباحها.[1]

رابعا: تصنيف المؤسسات

تصنف المؤسسات حسب عدة معايير تتمثل في :معيار الشكل القانوني، معيار الحجم، نوع النشاط الممارس ومعيار الملكية.

1- حسب الشكل القانوني:

في هذا الإطار يتم التصنيف من الناحية القانونية وبالتالي يطلق على مصطلح المؤسسة مصطلحا آخرا ألا وهو الشركة ويساهم شخصان أو أكثر بتوظيف أموالهم داخل الشركة مع تحمل المسؤولية المتأتية من وراء هذا التوظيف وتقبل النتائج سواء كانت أرباحا أم خسائر وتقسم الشركات حسب هذا المعيار إلى شركات الأشخاص وشركات الأموال.

أ- شركات الأشخاص:

وهي الشركات التي يكون فيها الخطر بتوظيف الأموال غير محدود وتقوم عادة بين مجموعة صغيرة من الأشخاص تجمعهم الصداقة والمعاملة الحسنة والسمعة الجيدة، والثقة المتبادلة ولهذا تكون للاعتبارات الشخصية فيها المقام الأول ويكون للشريك محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة، ويكتسب كل شريك في هذه الشركات صفة التاجر ويكون متضامنا مسؤولا في كل أمواله عن ديون الشركة أي تتعدى مسؤوليته الأموال المساهم بها لتشمل أمواله الخاصة.

وسنتطرق لمختلف الشركات المصنفة ضمن هذا النوع نذكر منها:

أ-1 شركة التضامن: في هذا النوع من الشركات يكون أكثر من شريك وجميع الشركاء يأخذون صفة التاجر ويتسم هذا النوع من الشركات بالطابع الشخصي والتضامني للشركاء وهم مسؤولون مسؤولية غير محدودة بالتضامن عن ديون الشركة، كتحل الشركة لحظة وفاة أحد الشركاء أو بفقدان أهليته التجارية أو بانسحابه من الشركة ما لم ينص على خلاف ذلك في قانونها الأساسي.

أ-2 شركة التوصية البسيطة: وتشمل فئة الشركاء المتضامنين، وهم الذين يحق لهم إدارة الشركة، مسؤولون بصفة شخصية وبوجه التضامن عن ديون الشركة مسؤولية غير محدودة، وفئة أخرى ألا وهي فئة الشركاء الموصون، وهم الذين يقدمون جزءا فقط من رأس المال وتتحدد مسؤوليتهم بقدر الحصة التي ساهموا بها.

أ-3 شركة المحاصة: هي عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر المساهمة في مشروع اقتصادي معين عن طريق تقديم حصة مالية بهدف اقتسام ما يحققه المشروع سواء كانت أرباحا أم خسائر دون أن يتم إشهارها، أي أن وجودها منحصر بين المتعاقدين وغير معدة لاطلاع الجمهور عليها.

[1] وادة حيلة، مرجع سبق ذكره، ص15.

ب- شركات الأموال:

تقوم هذه الشركات على الاعتبار المالي، وليس على أساس شخصية الشركاء المكونين لها وتكون مسؤولية الشريك فيها بمقدار ما يملكه في الشركة وهي تصنف إلى عدة أنواع:

ب-1 الشركة ذات المسؤولية المحدودة: تتكون هذه الشركة من شركاء يقدم كل منهم حصة من رأس مالها، ومسؤولية كل شريك تتحدد بمساهمته ولا يتحمل الخسائر إلا في حدود ما قدمه من حصص، ولا يمكن أن تتعدى إلى أمواله الخاصة، ينقسم رأس مال الشركة إلى حصص متساوية القيمة وغير قابلة للتداول، تقدر قيمة كل حصة ب 1000 دج، ولا يمكن أن تقل عن ذلك، أما قيمة مجموعة الحصص المكونة لرأس مال الشركة فلا يجب أن تقل عن100,000 دج.

ب-2 شركة المساهمة: هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر مساهمتهم.

ب-3 شركة التوصية بالأسهم: تتكون هذه الشركة من شركاء متضامنين لهم المسؤولية المطلقة وشركاء موصيين كما هو الحال بالنسبة لشركة التوصية البسيطة، وتعين باسم تجاري لا يتضمن اسم أحد الشركاء الموصيين الذين تكون لهم المسؤولية المحدودة بقدر ما ساهموا به من رأس مال الشركة، وتكون هذه المساهمة في شكل أسهم تتميز بقابليتها للتداول.

2-تصنيف المؤسسات بحسب الحجم :

يكون للحجم في هذا النوع من المؤسسات تأثيرا كبيرا على طبيعة التنظيم وعلى نمط العلاقات بين الإدارات، فالمؤسسات ذات نفس الحجم يكون لها سلوك تنظيمي متماثل ويمكن الاعتماد على المعايير التالية : عوامل الإنتاج، حجم النشاط وعامل المردودية.

1-عوامل الإنتاج :تتمثل في رأس المال الاجتماعي وأصول المؤسسة وعدد العمال.

2-حجم النشاط :يعبر عنه بحجم الإنتاج ورقم الأعمال.

3-عامل المردودية :يعبر عنه بالقيمة المضافة وحجم الأرباح المحققة، إضافة إلى الفائض الإجمالي للاستغلال. ويعتبر معيار عوامل الإنتاج من أهم المعايير إبرازا لحجم المؤسسة عن طريق عدد العمال فيمكن تصنيف المؤسسات حسب هذا العنصر إلى ما يلي:

أ -المؤسسات المصغرة: وهو الصنف الأكثر انتشارا في أغلب اقتصاديات الدول، ويتراوح عدد العمال في هذا النوع من المؤسسات بين 1 و 9 عمال.

ب-المؤسسات الصغيرة: يتولى فرد واحد إدارتها والمالك يكون في أغلب الأحيان هو المدير وتكون في شكل مؤسسات عائلية بسيطة في هيكلها التنظيمي وتستخدم طرق تسيير بسيطة غير معقدة، يتراوح عدد أفرادها بين 10و 49 عاملا.

ج -المؤسسات المتوسطة : لا يقل هذا الصنف أهمية عن سابقه بالنسبة للنشاط الاقتصادي، ويتراوح عدد أفرادها من 50 إلى 499 عاملا وتتعرض لمشاكل ناتجة في غالب الأحيان عن عدم الدراية الكافية لملاكها بمبادئ علوم التسيير كذلك تجد صعوبة مالية ناشئة عن عدم قدرتها على الحصول على الأموال الكافية لإدارة أنشطتها.

د-المؤسسات الكبيرة :تستعمل هذه المؤسسات يدا عاملة تتراوح بين 500 إلى 999 عاملا تساهم بقسط كبير فيها يخص رقم الأعمال المحقق ولها دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي بالخصوص من خلال ما تقدمه سواء على المستوى الوطني أو الدولي، كالمجمعات الاقتصادية الكبيرة، حيث أن المجمع يمثل مجموعة من الشركات تربطها علاقات مالية واقتصادية تقوم فيها الشركة الأم أو الشركة القابضة بالرقابة على باقي الشركات الأخرى، والشركات متعددة الجنسيات حيث أن الشركة الواحدة لها عدة فروع في بلدان مختلفة.

هـ-المؤسسات الكبيرة جدا :يوجد هذا الصنف في البلدان المتطورة، وتضم أكثر من 1000عامل.

3-تصنيف المؤسسات بحسب النشاط الأساسي الممارس :

يكون تصنيف المؤسسات بحسب النشاط الأساسي الممارس موافقا لطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، ويعرف القطاع على أنه مجموعة المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الأساسي على خلاف الفرع الذي يتطرق لإنتاج نفس النوع من المنتجات من طرف مؤسسات معينة وتقسم المؤسسات بحسب هذا المعيار إلى ما يلي:

أ- مؤسسات القطاع الأول:

يشمل هذا القطاع المؤسسات الفلاحية التي تقوم باستثمار الأراضي واستصلاحها بغية زيادة إنتاجية الأرض وتقدم ثلاثة أنواع من المنتجات :إنتاج نباتي(حبوب وخضروات)، إنتاج حيواني (لحوم وألبان) وإنتاج سمكي، وكذا المؤسسات الاستخراجية المناجم فيلاحظ أن مؤسسات هذا القطاع يرتبط إنتاجها بالطبيعة بطريقة مباشرة.

ب- مؤسسات القطاع الثاني:

يشمل هذا القطاع كافة المؤسسات الصناعية التي تحول المواد الأولية عن طريق عملية التصنيع إلى منتجات نهائية وكذلك منشآت الأشغال العمومية.

ج-مؤسسات القطاع الثالث:

يشمل هذا القطاع كافة المؤسسات الخدمية التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل المؤسسات الجامعية المستشفيات، والمؤسسات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين، إضافة إلى المؤسسات التجارية التي تقوم بالنشاط التجاري الذي يتمثل في شراء المنتجات النهائية وإعادة بيعها دون تحويلها. ويشار إلى أنه توجد مؤسسات الاتصالات والإعلام الآلي التي يمكن تصنيفها ضمن قطاع رابع.[1]

[1] أحلام بحي، تقييم المؤسسة من وجهة نظر البنك، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2006-2007، ص ص ، 23-27.

4-تصنيف المؤسسات حسب الملكية :

تصنف المؤسسات طبقا لهذا المعيار حسب طبيعة ملكية رأس المال ويقصد بذلك الجهة المالكة له وهي المؤسسات الخاصة، المؤسسات العمومية والمؤسسات المختلطة.

أ- المؤسسات الخاصة :وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها لأشخاص خواص.

ب-المؤسسات العمومية :وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة أو الجماعات المحلية والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة هذه المؤسسات مسؤولون عن أعمالهم هذه اتجاه الدولة وفقا للقوانين العامة لها ولا يحق لهم إغلاقها أو بيعها إلا إذا وافقت على ذلك.

ج- المؤسسات المختلطة :وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة والقطاع الخاص معا.، الشركات المختلطة هي" :الشركات التي تملك الدولة جزء من رأس مالها، غالبا لا يقل عن 51% و الباقي يمتلكه المواطنون و الخواص.[1]

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية

تهتم المؤسسات والشركات بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية، فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للشركة، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق كما، لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سلفا.

أولا: تعريف الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، و يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

مما سبق فإن الأداء المالي هو:

-أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشراكة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم الناجح عن غيرها.

– أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة، فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض، ومشكل العسر المالي والنقدي، وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.

– أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد، بهدف تحقيق نتائج مالية أفضل من سابقه.

[1] بدري عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

– أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة. وتعبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة عالية وفعالية.[1]

ويعرف أيضا بمدى تحقيق القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقا من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة، والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان، يزيل عنها العسر المالي، ظاهرة الإفلاس أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة، على تصدي المخاطر والصعاب المالية.

وكذلك يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية:

1.-العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛

2.-أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛

3-مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية و تحقيق فوائض من الأرباح؛

4.-مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة[2].

ثانيا: أهمية وأهداف الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات، ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة، والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

و كما تتضح أهميته أيضا و بشكل خاص في عملية متبعة أعمال الشركات، وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها المالية وتقييم مستويات أدائها، وفعاليته و توجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح، والمطلوب من خلال تحديد المعيقات وبيان أسبابها، واقتراح إجراءاتها التصحيحية و ترشيد الاستخدامات العامة للشركات و استثمارها وفقا لأهدافها العامة، و المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية و البقاء و المنافسة.

و من جهة أخرى يمكن للأداء المالي أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:

1- يمكن المستثمر من متابعة و معرفة نشاط الشركة وطبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية.

[1] محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص 45-46.

[2] دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بالاستعمال المحاكاة المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 34-35.

2- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل و المقارنة و تفسير البيانات المالية و فهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسات.

أما أهداف الأداء المالي بالنسبة للمؤسسة تتمثل فيما يلي:

أ-نمو المؤسسة: يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها و لهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية، وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح و نجاع إستراتيجياتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار، و بذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمار، سياسات توزيع الأرباح، و هيكل سياسات التمويل و تحديد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

ب-توازن الهيكل المالي: يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة، و الأصول المتداولة تغطي الموارد القصيرة الأجل، وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين، و عدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي، أي أن التكلفة المالية تلعب دورا هاما في التخصيص الأمثل للموارد المالية.

-تحقيق التوازن المالي للمؤسسة.

-يساهم في توفير السيولة و السير المالي للمؤسسة.

-تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

-ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير و تدعيم السير المالي.

-الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.

-تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

تحقيق الربحية و المردودية.[1]

المطلب الثالث: مؤشرات قياس الأداء المالي

تعد النسب و المؤشرات المالية أداة مفيدة في التحليل إذا ما استخدمت بحرص و تم تفسير نتائجها بعناية و في الواقع تتعدد النسب و المؤشرات المالية بتعدد الأهداف المرتبطة به و تعد النسب المالية التفصيلية و المساعدة تفسيرا وتعزيزا للمؤشرات المالية العامة.

و من هذه المؤشرات نجد:

1-إجمالي الأصول (%).

2-الإيرادات / إجمالي الأصول (%).

[1] سعاد بوغزاله حمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي (SCF) على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2014-2015، ص 33-35.

3-الإيرادات المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (بالوحدة النقدية).

4-الأرباح بالنسبة للعامل الواحد (بالوحدة النقدية).

5-الأرباح المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (بالوحدة النقدية).

6-تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية.

7-العائد على إجمالي الأصول (%).

8-العائد على رأس المال (%).

9-هامش الربح (%).

10-العائد على رأس المال المستثمر (%).[1]

يمكن أيضا قياس الأداء المالي بعديد المؤشرات والتي نستعرضها كآتي:

1/ تقييم الأداء المالي للمؤسسة عن طريق مؤشر التوازن المالي :

يمكن تعريف التوازنات المالية بأنها التقابل القيمي و الزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة واستعمالاتها من جهة ثانية حيث تختلف عناصر الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها وكذلك تختلف عناصر الاستعمالات التي توافق درجة ثبوتها.

-أ- رأس المال العامل(FR): يعرف رأس المالي العامل على أنه فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة وتتجلى أهميته من خلال الأمان الذي يوفره للمؤسسة فهو هامش أمان يمكن المؤسسة من مواجهة المخاطر المتعلقة بالعسر المالي و الإفلاس، كما يتم حسابه كما يلي :

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول غير المتداولة

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الديون القصيرة الأجل

-ب- الاحتياج في رأس المال العامل (BFR): يمكن تعريفه بأنه جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطى من طرف الموارد الضرورية، كما يتم حساب الاحتياج في رأس المال العامل وفق الطريقة التالية:

الاحتياج في رأس المال = احتياجات الدورة – موارد الدورة

الاحتياج في رأس المال = (قيم الاستغلال+القيم الجاهزة) – (الديون القصيرة الأجل+السلفات المصرفية)[1]

[1] بن غهرة أمينة و براهيم إيمان، بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب فعال لقياس الأداء والتشخيص، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2014-2015، ص 47.

ويترتب عن حساب احتياج رأس المال العامل ثلاث حالات متمثلة في:

1.احتياج رأس المال العامل موجب: تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعداها إلى موارد أخرى لذا لابد وللمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز.

2.احتياج رأس المال العامل معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث وتعني المثالية

3.احتياج رأس المال العامل سالب: هو الحالة الجيدة بحيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.[2]

2/ مؤشرات قياس الأداء المالي عن طريق مؤشرات السيولة :

-أ- الخزينة: تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لدورة معينة فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة أو عن الصافي بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المالي العامل أي القيم السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بعد طرح احتياجات رأس المال العامل من رأس المال العامل.

وبالتالي فان الخزينة هي الفرق بين رأس المال العامل الإجمالي FR واحتياج رأس المال العامل BRF وتحسب عن طريق ما يلي:

الخزينة = القيم الجاهزة – السلفات المصرفية

الخزينة = رأس المال العامل – احتياج رأس المال العامل

وتتمثل الحالات المتعلقة بالخزينة كالتالي:

الخزينة موجبة: في حالة وجود فائض في الخزينة يجب على المسير المالي أن يوظف الفائض ممن الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير.

الخزينة سالبة: المؤسسة في هذه الحالة تحقق عجز في الخزينة يعني هناك عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها حيث يتكل من المسير البحث عن موارد إضافية جديدة لتغطية هذا العجز.

الخزينة معدومة : في هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي احتياجاته ،هذه هي الحالة المثلى للمؤسسة ، تعني بأن المؤسسة حققت التوازن المالي حيث أنها تتوفر على سيولة مساوية لالتزاماتها المالية أي لا توجد سيولة مجمدة ولا عسر مالي، عمليا تعد هذه الحالة صعبة الحدوث.[3]

---

[1] عبد الصمد كانش، تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ،شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2013 -2014 ، ص 6- 7.

[2] نوبلي نجلاء ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2014-2015، ص 165.

[2] نوبلي نجلاء ، مرجع سابق ذكره، ص 168.

-ب- نسبة السيولة:

تشير السيولة إلى مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها الجارية عندما يحين ميعاد استحقاقها أي أن الأصول تتحول إلى نقدية وتستخدم النقدية بدورها في سداد التزاماتها القصيرة الأجل.

ب-1 نسب السيولة العامة: تعبر هذه النسبة عن مقارنة الأصول قصيرة الأجل مع الخصوم قصيرة الأجل وتحسب كما يلي:

نسبة السيولة العامة = لأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة .....≤ 1

يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد أي تحقق رأس مال صافي ايجابي مما يعطي للمردين ثقة أكبر بالمؤسسة ، أما إذا كانت أكبر من الواحد فالمؤسسة في حالة سيئة وعليها أن تدرك ذلك بزيادة الديون طويلة الأجل أو زيادة رأس مالها أو تخفيض الديون قصيرة الأجل.

ب-2 نسبة السيولة المختصرة : تقيس هذه النسبة قدرة سداد المؤسسة في المدى القصير وذلك عن طريق إبعاد المخاطر التجارية التي تؤثر على المخزونات . وتحسب عن طريق ما يلي :

نسبة السيولة المختصرة = (قيم قابلة للتحقق + قيم جاهزة)÷قروض قصيرة الأجل

تحسب هذه النسبة بعد النسبة الأولى للتحقق من تغطية الديون قصيرة الأجل بواسطة الحقوق الخاصة في المؤسسات ذات المخزون البطيء

ب-3 نسبة السيولة الفورية : تقسي هذه النسبة قدرة السداد للمؤسسة وذلك عن طريق استخدام مخزون النقدية المتاح وذلك دون أن تكون هناك ضرورة لتصفية أو بيع المخزونات والذمم في المدى القصير أو بعبارة أخرى تبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على الدفع الفوري من موجوداتها لسداد ديونها وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة الفورية = النقدية ÷القروض قصيرة الأجل

3/ مؤشرات قياس الأداء المالي باستخدام النسب التمويلية والاستقلالية المالية :

3-1 : نسب التمويل :

تقيس نسب التمويل درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أنشطتها ويكتسب المدى الذي تذهب إليه المؤسسة في الاقتراض أهمية خاصة من جوانب عديدة أهمها التأثير على كل من العائد و الخطر، ولغرض تقييم الأداء المرتبط بمدى اعتماد المؤسسة على مصادر التمويل المقترضة فان المحلل المالي يلجأ إلى العديد من المؤشرات المالية وهي كالتالي:

أ – نسبة التمويل الخارجي: (نسبة الإقراض): ويتم حساب هذه النسبة وفق الصيغة التالية:

نسب التمويل الخارجي = مجمع الديون ÷ مجموع الأصول

ب – نسبة التمويل الخاص: ويتم حساب هذه النسبة وفق الصيغة التالية:

نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة

3-2: نسب المديونية:

تقيس لنا هذه المجموعة من النسب مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها على مواردها المالية الذاتية وعلى الأموال الأجنبية باعتبار أن الأموال الخاصة لا تكفي عادة لتمويل الاستثمارات كما أن الاعتماد على الديون بشكل مبالغ فيه يمكن أن يؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس و الخروج من دائرة الأعمال نتيجة عدم تمكنها من تسديد مستحقات الدائنين وتقاس مديونية المؤسسة بمجموعة من النسب من أهمها :

أ – نسب المديونية الكاملة : ويتم حساب نسبة المديونية الكاملة وفق الصيغة التالية :

نسبة المديونية الكاملة =إجمالي الديون ÷ الأموال الخاصة

ب – نسبة الاستقلالية المالية : يتم حساب نسبة الاستقلالية المالية وفق الصيغة التالية:

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة ÷ مجموع الميزانية[1]

4/ تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات المردودية :

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية

أولا: المردودية الاقتصادية :

هي نسبة يتم الحصول عليها عن طريق قسمة النتيجة بعد خصم الضرائب على مقدار رأس المال،[2] وتهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيس وتستبعد الأنشطة الثانوية وتلك ذات الطابع الاستثنائي حيث تحمل في مكوناتها دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول الاقتصادية من الميزانية ويمكن حسابها بالعلاقة التالية :

المردودية الاقتصادية = نتيجة الاستغلال بعد الضريبة ÷ مجموع الأصول

وتقيس المردودية الاقتصادية مدى مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة الاستغلال أي حساب مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة كأصول في تكوين نتيجة الاستغلال.

ثانيا :المردودية المالية :

تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر و التدفقات المالية حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج والأموال الخاصة من الميزانية ويمكن حسابها بالعلاقة التالية :

المردودية المالية = النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة

---

[1] سارة قدوري ،دور استخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،2014 -2015 ،ص 8-10.

[2] Laurence Le Gallo, Analyse financière, « L'Entreprise » Université IUT de Bayonne et du Pays Basque, , France, (n°236, juillet-août 2005), p9.

5/ تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النشاط :

وهي النسب التي تقيس الكفاءة في إدارة الأصل أي تقوم بتحليل عناصر الموجودات ومعرفة مدى كفاءة الإدارة في تحويل هذه العناصر إلى مبيعات ومن ثم إلى سيولة.

5-1: معدل دوران الأصول:

ويقيس مدى كفاءة الإدارة في استغلال أصولها فكلما زاد المعدل دل على كفاءة الإدارة في استغلال الأصول ويحسب ن طريق القانون التالي:

معدل دوران إجمالي الأصول = صافي المبيعات ÷ مجموع الأصول

5-2: معدل دوران الأصول الثابتة:

ويقيس مدى كفاءة الأصول الثابتة وقدرتها على تحقيق الإيرادات (المبيعات) للمشروع وزيادة الطاقة الإستخدامية للأصول الثابتة وزيادة مساهمتها في زيادة النشاط الجاري للمشروع . ويحسب عن طريق القانون التالي :

معدل دوران الأصول الثابتة = صافي المبيعات ÷ الأصول الثابتة

5-3 : معدل دوران الأصول المتداولة :

ويعتبر هذا المعدل مؤشر لمدى الكفاءة في إدارة هذه النوع من الأصول وتوليد المبيعات منه ويحسب بالعلاقة التالية :

معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات ÷ صافي الأصول

5-4 : معدل دوران الذمم المدينة :

ويعتبر هذا المعدل مؤشرا لمدى ملائمة حجم الاستثمار في الذمم وعلى مدى ملائمة سياسة الائتمان وسياسة التحصيل، ويحسب عن طريق القانون التالي :

معدل دوران الذمم المدينة = صافي المبيعات الآجلة÷متوسط صافي المدينين

5-5 : معدل دوران المخزون :

ويعتبر مؤشرا لمدى سلامة حجم الاستثمار في المخزون السلعي . ويحسب عن طريق القانون التالي :

معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون

5- 6 : معدل دوران الذمم المدينة :

ويحسب عن طريق القانون التالي :

معدل دوران الذمم الدائنة = المشتريات ÷ رصيد الدائنين

5-7 : متوسط فترة الائتمان :

متوسط فترة الائتمان = عدد أيام السنة ÷ معدل دوران الذمم الدائنة

ويقيس معدل دوران الذمم الدائنة ومتوسط فترة الائتمان مدى نجاح تحقيق الملائمة بين سياستي البيع و الشراء.

5- 8 : معدل دوران النقدية :

ويتم حسابه بقسمة المبيعات الصافية على رصيد النقدية وشبه النقدية:

معدل دوران النقدية = المبيعات ÷ (النقدية + شبه النقدية) [1]

6/ تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات الربحية :

يمكن القول بأن الربحية هي مفهوم عام يطلق على كل نشاط مفيد وبالتالي ينجم عن هذا النشاط ربح معين وتضم مؤشر الربحية المقاييس التالية:[2]

5-1 : الربحية التجارية أو العائد من المبيعات :

تقيس هذه الربحية نسبة الأرباح المتحققة من نشاط الشركة التجاري معتمدة بذلك على السياسة السعرية وعوامل أخرى كالسمعة أو الشهرة في السوق وتحسب الربحية التجارية وفق المعادلة التالية :

الربحية التجارية = (مجمل الربح ÷ قيمة المبيعات) × 100

5-2 : نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول:

ويطلق على هذه النسبة معدل العائد على الاستثمار التي يقوم عليها نظام الديون ويقاس هذا المعدل بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على مجموع الأصول.

معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح بعد الضريبة ÷ مجموع الأصول

5-3: معدل العائد على حق الملكية :

ويتم حساب معدل العائد على حق الملكية بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على حقوق الملكية لذا فان يقيس معدل العائد على الأموال المستثمرة بواسطة الملاك.

معدل العائد على حق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة = حقوق الملكية [3]

المطلب الرابع: مفهوم الإفصاح عن القوائم المالية

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح بأنه تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتهم المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية تاريخية ومستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية.

---

[1] خديجة دزايت ،معطا الله مبروكة: تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس في علوم التسير ،تخصص مالية للمؤسسة،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012– 2013 ،ص 32-35.

[2] سارة قدوري ،مرجع سابق ذكره ،ص 21.

[3] خديجة دزاديت ، معطا الله مبروكة، مرجع سابق ذكره، ص 37.

كما يعرف على أنه عرض لهذه المعلومات بشكل موضوعي دون تحيز، وبث للمعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى الجهة التي تستفيد منها، فالإفصاح هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالمؤسسة، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل.

والإفصاح المحاسبي هو إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو نوعية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجيين، والتي ليس لهم الحق في الإطلاع على دفاتر و سجلات المؤسسة.[1]

و يرى (حنان 2003، 446) أن هناك إجماع عام في المحاسبة بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي أن يكونكاملاً ومناسباً وعادلاً و يتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم و تعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث و الحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.[2]

توجد بعض التعريفات الخاصة بالإفصاح المناسب ل**"مونيتز"** الذي صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهو : "الإفصاح المحاسبي المناسب و هو أن تفصح التقارير المحاسبية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعل تلك التقارير غير مضللة"[3]

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن التركيز فيها يتمحور على ضرورة إظهار المعلومات المحاسبية بشكل واضح وشفاف يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم.

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا لأهدافه من خلال ما يلي:

أ .الإفصاح الكامل"الشامل":

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

---

[1] هلالي فوزية و عمران خديجة، جودة المعلومات المحاسبية في ضل النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2015-2016، ص ص، 49 50.

[2] حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2015، ص82.

[3] صديقي مسعود، انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي 05-2013/05/06، ص 3.

ب .الإفصاح العادل:

و ينطوي هذا النوع على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين المستخدمين، إذ يتوجب إخراج القوائم و التقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة على فئة أخرى.[1]

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ج .الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

د .الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

هـ .الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

و .الإفصاح الوقائي (التقليدي):

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين[2] .

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم

[1] هلالي فوزية وعمراني خديجة، مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ضل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) و أثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص ص، 64 65.

بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

المطلب الخامس: القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها

تعتبر القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة وإن التوسع في النطاق ومضمون الإفصاح اعتمادا على معايير خاصة جعله مستبعد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فضلا عن ذلك أصبح الإفصاح المحاسبي يشكل أحد المحاور الأساسية التي تحكم الاتجاهات المعاصرة للتنظيم المحاسبي.

أولا: تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية في الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، و قائمة الأرباح المحتجزة، و قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات ة الإيضاحات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية، والتي تعد جزء من هذه القوائم، حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الافتراضات و الأعراف و المبادئ المحاسبية و ضمن قيود و محددات على نوع و كمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.[1]

ثانيا: القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي:

-قائمة الدخل.

-قائمة المركز المالي.

-قائمة التغير في حقوق الملكية.

-قائمة التدفقات النقدية.

1قائمة الدخل:

هي قائمة المكاسب كما يطلق عليها البعض أحيانا التي تعبر عن مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة، وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشأة، وتعد قوة الثقة في قائمة الدخل من الأمور الظنية، لأن

[1] حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

الدخل المستخرج منها يعتبر في أحسن الحالات تقريبا، وعليه يمكن القول أن قائمة الدخل هي عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة[1] .

وهي أكثر القوائم أهمية يتم التقرير فيها عن نتائج الأعمال للمؤسسة، وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة، بعد مقابلة الإيرادات والأرباح بالمصروفات والخسائر.

2 قائمة المركز المالي (الميزانية):

تعرف أنها قائمة تتضمن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ إعداد القوائم المالية،[2] وتعرف الميزانية من الزاوية المحاسبية التقليدية على أنها حصيلة الأرصدة لمجموعة من الحسابات المسجلة دفتريا على أساس القيد المزدوج أو أنها ملخص مبوب لأرصدة الحسابات التي لا زالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ وذلك بعد ترحيل أرصدة الحسابات الاسمية إلى حساب الأرباح والخسائر ولكنها تحتوي رصيد هذا الحساب، ويمكن تعريف الميزانية من الزاوية الاقتصادية على أنها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.

3قائمة التغير في حقوق الملكية:

هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، ولكن مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية، توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

4قائمة التدفقات النقدية:

هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة من خلال فترة زمنية معينة، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصدار للمعايير رقم (7).[3]

المبحث الثاني: الجباية بالمؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: ماهية الجباية

يشمل مفهوم الجباية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو بأخر وسنحاول فيما يلي توضيح وشرح أهم هذه العناصر من خلال التطرق لتعريف الجباية، الرسم والضريبة.

---

[1] شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 21.

[2] صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[3] شادو عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص20.

أولا: تعريف الجباية

يمكن تعريف الجباية على أنها: " مجموع القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة والمكلف فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم التي تجبى لصالح الخزينة العمومية والجماعات المحلية"[1]

وتعرف أيضا بأنها مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة و التي تضم الضرائب و الرسوم و الإتاوات و المساهمات الاجتماعية.

من هذه التعاريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب و الرسوم، فالجباية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب و الرسوم إضافة إلى الإتاوات و المساهمات الاجتماعية.

و تأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل و مجال فرضها و لأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم، يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين و المعنويين) إلى التهرب و إتباع الطرق و الأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب ،لهذا تسن التشريعات و الآليات الكفيلة بمحاربة هذه الظواهر ومن أهمها الرقابة الجبائية[2].

ثانيا: تعريف الرسم

هي مبالغ مطلوبة مقابل خدمة مقدمة أو عدة خدمات، تتناسب قيمتها وتلك الخدمة، على سبيل المثال تسديد رسوم الترخيص بإجراء ما.[3]

الرسوم أيضا هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء و رسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة.

كما يمكن تعريفه على أنه : مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام .

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص خصائص الرسم على النحو التالي:

- ✓ يكون في شكل مبلغ من النقود .
- ✓ يدفع إلى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالبلديات و غيرها من الإدارات الحكومية بشكل اختياري مبدئيا .
- ✓ يدفع جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة .
- ✓ يحقق الرسم نفعا خاصا مباشرا الى جانب نفع عام غير مباشر.[4]

---

[1] بن عاتق حنان، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان، 2013-2014، ص 206.

[2] ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في علوم المحاسبة والمالية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، ص 5.

[3] Pr. Samira BOUNID, Auteur, Loc, Cit, p 7.

[4] ساعد نبيلة، مرجع سبق ذكره، ص 3.

ثالثا: تعريف الضريبة

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة، فالتعريفات التي أطلقت عليها اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة ومبررات الضريبة مع تغير النظم السياسية و الظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع، فنجد الأستاذ **تروتابس** الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: "وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا ودستوريا طبقا لقدراتهم التكلفية".

و يرى الأستاذ **جاستون جيز** والذي اعتبرها "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".[1]

ويمكن تعريف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.

و تعرف كذلك بأنها: "اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة و جماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".[2]

تُعرف أيضا الضريبة أنها إجبارية الدفع للدولة وغير تبادلية، الهدف الرئيسي منها هو ضمان تغطية النفقات العامة وتحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.[3]

ويقول **بيير بيلترام** (Pierre Beltrame) "في حالة عدم وجود تعريف قانوني، يمكن تعريف الضريبة على أنها اقتطاع مالي من قوت الأفراد من قبل السلطة، بصفة نهائية ودون اعتبار بغية المساهمة وتحقيق الأهداف التي وضعتها السلطات العامة، وهذا التعريف الفقهي يكشف ثلاثة خصائص أساسية للضريبة:

- أنها عمل عام من السلطة.
- تفرض فيها ضريبة على الممتلكات.
- ينظر بها للمصلحة العامة.[4]

انطلاقا من مجمل هذه التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص في أنها ذات شكل نقدي، لها طابع إجباري و نهائي وهدفها المتمثل في تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع.

---

[1] بدري عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 13.

[3] Pr. Samira BOUNID, COURS DE FISCALITE, Semestre 5 Parcours GESTION, Abdel Malek Es-Saadi Université, Morocco, 19/10/2012, p 5.

[4] Pierre Beltrame , La fiscalité en France, Professeur émérite – Aix-Marseille Université, hachette SUPERIEUR, france, 20e édition • 2014, p 8.

1- خصائص الضريبة:

أ-الطابع النقدي للضريبة:

وهذا يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة التي ظهرت في بادئ الأمر في صورة عينية من جهة، و من جهة أخرى يبرز الطابع النقدي للمجتمعات المعاصرة، فضلا عما تتصف به النقود من مزايا، ويمس الطابع النقدي للضريبة ثلاثة جوانب تتصل بالوعاء، التصفية، والتحصيل.

فوعاء الضريبة غالبا ما يتكون من عناصر نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، وهذا لا يعني أنه يمكن فرض الضرائب على عناصر غير نقدية، فالضرائب النوعية كالضرائب على استهلاك التبغ و المنتجات البترولية في الجزائر يتم حسابها على أساس الحجم، العدد وليس على أساس القيمة النقدية لها.

أما بالنسبة لتصفية الضريبة، فغالبا ما يتطلب تحديد معدل حسابي يطبق على الوعاء المقدر نقديا، إلا أنه يمكن أن يكون السعر المطبق على الوعاء ليس معدلا و إنما عدد من الوحدات النقدية.

أما بالنسبة للتحصيل، فهي المرحلة التي يظهر فيها الطابع النقدي للضريبة واضحا، فيتم تحصيل الضريبة نقدا سواء كان ذلك باستخدام النقود القانونية، الصكوك أو التحويل إلى حساب مصرفي أو بريدي.[1]

ب- الضريبة إجبارية وبصفة نهائية:

يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملا من أعمال السلطة العامة، ومعنى ذلك أن فرض الضريبة وجبايتها يستند إلى الجبر ويترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة، فهي التي تحدد دون اتفاق مع المكلف وعاء الضريبة وسعرها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها، فالضريبة لا تفرض نتيجة الاتفاق بين الدولة والمكلف بها.

ويترتب أيضا على استناد الضريبة إلى الجبر، أي أن الدولة عند امتناع الممول عن دفعها تلجأ إلى وسائل التنفيذ الجبري لتحصيلها، وواضح أن عنصر الجبر الذي تستند إليه الضريبة هو الذي يميزها عما يدفعها الفرد من ثمن مقابل شراء الخدمات التي تقوم المشروعات العامة ببيعها، كما أنه هو الذي يميزها عن القروض الاختيارية التي يقدمها الأشخاص الآخرون للدولة بإرادتهم.

ج- الضريبة بدون مقابل:

المقصود هنا أن الممول يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به، وليس المعنى أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل على العكس من ذلك، فإنه يستفيد بصفته واحد من الجماعة أي من إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة.

إن الممول الذي يدفع الضريبة لا يستفيد من الخدمات العامة بطريقة فردية، وإن مقدارها لا يتحدد بمقدار هذا النفع الخاص، بل يتوقف تحديده على مقدرته التكلفية، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي هو مبلغ مالي تقتضيه الدولة جبرا من بعض الأشخاص مقابل نفع خاص لهم ومثال ذلك رسوم البريد.

---

[1] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، 2011، ص 22.

د- تحقيق النفع العام:

رأينا سابقا أن الدولة لا تفرض الضريبة مقابل نفع خاص تقدمه للمكلف بأدائها إضافة فإن الغرض من الضريبة هو تحقيق منفعة عامة وقد درجت الدساتير والقوانين خلال القران الثامن عشر على تأكيد هذا المعنى، منعا لاستخدام حصيلة الضرائب في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء، لكن قد قام الخلاف بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة.

فقد قصر التقليديون مضمون المنفعة العامة في مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية، أي أنهم قصروا الضريبة على الغرض المالي وحده وقد أرادوا بذلك أن يجعلوا منها أداة مالية محضة، بحيث لا يكون لها أي تغير في الأوضاع الاقتصادية أو العلاقات الاجتماعية أو العلاقات الاجتماعية القائمة، ومعنى ذلك أنهم يتصورون أن قصر الضريبة على الغرض المالي يكفي لجعلها أداة محايدة، المؤكد أن هذا المعنى الضيق لفكرة حياد الضريبة لا يضمن هذا الحياد وذلك لسببين:

أولهما: أن الضريبة هي تحويل لمبلغ نقدي، وعلى ذلك فإنها لا يمكن أن تكون محايدة إلا إذا كانت النقود محايدة وهو ما ينكره التحليل الحديث.

ثانيهما: أن حياد الضريبة يتطلب دقة في التنظيم الضريبي، وهو ما يصعب عمله، وبالتالي نخلص إلى أن الضريبة لابد أن تؤثر في البنيان الاقتصادي وفي البنيان الاجتماعي.

أما ظعن موقف الاقتصاديين الحديثين فإنّهم لا يتصورون وللأسباب السابقة الذكر حياد الضريبة، ويسلمون بتأثيرها في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، بل إنهم بالإضافة إلى ذلك يستخدمونها بصفتها أداة للتأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، أي لتحقيق أغراض مالية، فالضريبة أداة هامة من أدوات إعادة توزيع الدخل الوطني، أي أنها تشكل أداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية.[1]

2- المبادئ العامة للضريبة:

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد و الأسس التي يتعين على المشرع إتباعها و مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة.

إن **"آدم سميث"** في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه **"بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم"**، الصادر سنة **1776**، هذه القواعد باستثناء الأولى، تهتم خاصة، بالشروط الخارجية للضريبة والعلاقات بين الدولة و المكلف بالضريبة بمناسبة وضع وعاء، إصدار الضريبة و تحصيلها، وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

[1] بدري عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 16.

أ- قاعدة المساواة أو العدالة:

على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكليفية، بمعنى تناسبا مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة، تماثل نفقة الحكومة اتجاه أفراد نفس الأمة، مصاريف الغدارة اتجاه الملاك في ملكية كبير، الذين يجدون أنفسهم مجبرين جميعا على المساهمة في هذه المصاريف تناسبا مع الفائدة التي يتمتعون بها في هذه الملكية.

ب- مبدأ اليقين:

يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية، فالفترة، النمط، حجم الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا سواء للمكلف بالضريبة أو لأي دفع آخر.

ج- مبدأ المعاملة في الدفع:

يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة.[1]

د- مبدأ الاقتصاد في الجباية:

تقتضي هذه القاعدة كما حددها آدم سميث إلى ضرورة الاقتصاد في نفقات الجباية أي ضرورة أن تنظم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما تأخذه من المستحقة عليهم عما يحصل للخزينة العمومية إلا بأقل مبلغ ممكن.

فعادة ما تؤخذ الضريبة من المستحقة عليهم بمبلغ يزيد كثيرا عما يحصل للخزينة العمومية إذا ما احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين، تستهلك أجورهم جزءا كبيرا من حصيلتها، وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على الأشخاص الخاضعين للضريبة.[2]

المطلب الثاني: أهم الضرائب و الرسوم المفروضة على المؤسسات الاقتصادية

أولا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات:

أسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تتضمن ما يلي" :تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 23-24.
[2] بدزي عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"،[1] تفرض الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح المحققة من طرف الشركات مهما كان شكلها أو غرضها، مع الأخذ في الاعتبار بعض الاستثناءات وقد استجابت عملية تقرير الضريبة على أرباح الشركات إلى عدة انشغالات كوضع نظام ضريبي خاص بالشركات يختلف عن ذلك المتعلق بالأشخاص الطبيعيين، وهي ضريبة سنوية.

2- الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر، ويخضع للضريبة على أرباح الشركات وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للنظام الضريبي الحالي ما يلي :

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

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

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

ج .هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهم العمل.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، كما تخضع لهذه الضريبة: :

أ .الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات؛

ب.الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المعفاة[2].

3- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر، و تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،المديرية العامة للضرائب، المادة (135)، الجزائر ،2017، ص 32.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (136)، مرجع سبق ذكره، ص 32.

- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.[1]

4- حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يتحدد سعر الضريبة على أرباح الشركات تبعا للمادة 150 من قانون المالية لسنة 2017 للجزائر على النحو التالي:

أ- المعدلات العامة والمخفضة:

سنحاول تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): معدلات الضريبة على أرباح الشركات

الربح الخاضع للضريبة	النسبة %
أنشطة إنتاج السلع	%19
أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، و كذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار	%23
الأنشطة الأخرى	%26
يجب احترام مسك محاسبة منفصلة بالنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على الأرباح الواجب تطبيقه، وإلا يطبق المعدل المنهجي	%26

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (150-1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

ويقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوظيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها، ولا تشمل عبارة "أنشطة الإنتاج" المستعملة كذلك في هذه المادة، الأنشطة المنجمية والمحروقات.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (137)، مرجع سبق ذكره،، ص32.

ويقصد بأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري المؤهل لمعدل 23%، الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.[1]

ب-معدلات الاقتطاع من المصدر:

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

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

- 40%، بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر .يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرًرا؛

% - 24، بالنسبة:

-للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

-للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر؛

-للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك؛

% 10، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق قاعدة المعاملة بالمثل.[2]

تحسب قيمة الضريبة على أرباح الشركات بتطبيق العلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي X معدل الضريبة

ثانيا: الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG)

1- مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد نصت المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على : تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" و تفرض هذه الضريبة على الدخل

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (150-1)، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (150-2)، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.[1]

تعرف أيضا بأنها ضريبة تفرض على الدخل الشهري أو السنوي، تدفع من قبل المقاولين أو أصحاب المؤسسات الفردية أو الشركات.[2]

نستنتج من خلال التعريف السابق أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتضمن العناصر التالية:

1-ضريبة سنوية بحيث تفرض الضريبة مرة واحدة في السنة.

2- ضريبة وحيدة حيث أنها تفرض على كافة الأرباح الصافية الإجمالية التي يحققها الشخص الطبيعي من مختلف نشاطاته.

3-تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

4- ضريبة تصريحية: لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضع للضريبة سنويا و يقدمه لإدارة الضرائب.

5- ضريبة تصاعدية: الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها، إلا أنه توجد هناك استثناءات فيما يخص هذه المميزات، بحيث أن الضريبة سنوية إلا أنها تدفع شهريا على أجور العمال، كما يقال أنها تصريحية إلا أنها تعتمد على الاقتطاع من المنبع دون تصريح.[3]

و يمكن القول من خلال الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي أنها تتسم بالشفافية من خلال فرضها على كافة مداخيل المكلف مهما تعددت، وكذا بالعدالة كونها تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف مثل تحديدها لحد أدنى معفى، كما أنها تحسب على أساس جدول متصاعد.

2- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في:

- الأشخاص الطبيعيون.
- الشركاء في شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، بشرط أن لا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

---

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (1)، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2] Francoise Ferré, **Fiscalité des entreprises et des particuliers**, Bréal, France, EDITION 2014, p 60.

[3] بلال حيد، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص، 25.

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محدودة فيها.

أما المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة، فهي:

- الأرباح الصناعية و التجارية.
- الأرباح غير تجارية.
- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الإيجارية.
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
- الرواتب و الأجور.[1]

و طبقا للمواد 3، 4، 7، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن الأشخاص الخاضعة هي:

✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي بالجزائر، كما حددت المادة (3) بأن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل عائداتهم الجزائرية المصدر، حيث يعتبر أن لديهم موطن جبائي في الجزائر كل من:

-الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

-الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.

-الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر.[2]

3- سعر ضريبة الدخل الإجمالي:

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2) : نسب ضريبة الدخل الإجمالي وفقا للمداخيل.

القسط الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1.440.000	%30
أكثر من 1.440.000	%35

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (104)، **مرجع سبق ذكره**، ص 25.

[1] عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014، ص، 113.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (3)، مرجع سبق ذكره، ص 10.

انطلاقا من الجدول السابق نضع بعض الملاحظات:

الحد الأدنى المعفى من الضريبة محدد بـ 120.000 دج والذي يعتبر زهيدا خاصة مع ارتفاع مستوى الأسعار و تدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يتضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف، و يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل و ليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.

ثالثا:الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

1- مفهوم الضريبة الجزافية الوحيدة:

تم تأسس الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007، و تنص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة على ما يلي[1]: "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".[2]

2- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".[3]

3- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة وتوزيع حصيلتها:

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يأتي:

- 5%، بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.
- 12%، بالنسبة للأنشطة الأخرى.[1] و يتم توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:

[1] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (282 مكرر)، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (282 مكرر1)، مرجع سبق ذكره، ص 73.

الجدول رقم (1-3): توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

الضريبة الجزافية الوحيدة	المعدل	الضريبة الجزافية الوحيدة	المعدل
ميزانية الدولة	% 49	البلديات	% 40.25
غرف التجارة والصناعة	% 0.5	الولاية	% 5
الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية	% 0.01	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	% 5
غرف الصناعة التقليدية والمهن	% 0.24		

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (282 مكرر 5) ، مرجع سبق ذكره، ص 74.

رابعا: الرسم على النشاط المهني(TAP)

1- مفهوم الرسم على النشاط المهني:

يعتبر ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية والخدماتية خارج الرسم على القيمة المضافة بمعدل 2% باستثناء نشاط نقل المحروقات بالأنابيب فمعدله هو 3%،[2] وبموجب المادة رقم 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001 يستحق الرسم على النشاط المهني على:

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير تجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.
- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.[3]
- يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.[4]

ملاحظات هامة:

- يستثنى من رقم الأعمال المحقق العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور أعلاه.
- لا يطبق الرسم في حالة عمليات الترقية العقارية التي تقوم بها مؤسسة الأشغال العمومية.[5]

---

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (282 مكرر4)، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[2] بدري عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[3] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 125.

[4] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (219)، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[5] بدري عبد المجيد، مرجع سابق، ص65.

2- حساب الرسم على النشاط المهني:

حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حُدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 02%، وتتوزع حصيلته كما يلي:

الجدول رقم (1-4): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	% 0.59	% 1.30	% 0.11	% 02

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (222) ، **مرجع سبق ذكره**، ص 56.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من عائدات الرسم على النشاط المهني تستفيد منها البلدية، أما النسبة الأقل فتعود إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

وبموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 تم رفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى 3%، فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني المتعلق بنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب كما يأتي:[1]

الجدول رقم (1-5): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني (المتعلق بنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب)

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	% 0.88	% 1.96	% 0.16	% 03

المصدر: عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 127.

يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، ويتم توزيع هذا الرسم على النحو الآتي:

الجدول رقم (1-6): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني (المتعلق بنشاطات الإنتاج)

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	% 0.29	% 0.66	% 0.05	% 01

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (222)، **مرجع سبق ذكره**، ص 57.

[1] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 127.

نفس الملاحظة السابقة حيث أن النسبة المعتبرة من عائدات الرسم على النشاط المهني فيما يخص كل من نشاطي نقل المحروقات بواسطة الأنابيب ونشاط الإنتاج توجه إلى مصالح البلدية، أما النسبة الأقل فتعود إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

وختاما يمكننا القول أنه رغم انخفاض معدل الرسم على النشاط المهني، إلا أنه يعتبر عبئا على خزينة المؤسسة، ويرجع ذلك إلى أن المادة الخاضعة للضريبة تتمثل في رقم الأعمال المحقق دون مراعاة لنتيجة المؤسسة، سواء كانت ربحا أو خسارة.

خامسا: الرسم على القيمة المضافة(TVA)

1- تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصها:

إن من أهم نتائج الإصلاح الضريبي الذي عرفته الجزائر في مطلع تسعينات القرن الماضي استحداث الرسم على القيمة المضافة الذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، ويمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة، بما يمكنه من تحقيق إيرادات كبيرة للخزينة العمومية.

ويعرف الرسم على القيمة المضافة بأنه رسم يفرض على السلع والخدمات في كل مؤسسة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتظهر قيمة الرسم على القيمة المضافة على مستوى السعر النهائي للمستهلك وبالتالي فإن هذا الرسم يعتبر ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يظهر تأثيره الضريبي على مبيعات التجزئة.[1]

من خلال التعريف السابق نستخلص أن الرسم على القيمة المضافة يتميز بالخصائص التالية:

- **ضريبة حقيقية:** تخص استعمال المداخيل أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- **ضريبة غير مباشرة:** تدفع للخزينة بطريقة غير مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المدين الحقيقي، أي عن طريق المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني.
- **ضريبة نسبية للقيمة:** تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد لنوعية المنتجات.
- **ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة:** الرسم على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل المنتوج يطابق الرسم المسحوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.
- **ضريبة تتوقف على آلية الحسم:** حيث يتم حساب الرسم الواجب على المبيعات أو الخدمات المقدمة (الواجب الدفع) ويطرح منه مبلغ الرسم الذي تحملته المؤسسة ضمن التكاليف (الواجب الحسم).
- **ضريبة حيادية:** فالرسم على القيمة المضافة هو رسم حيادي بالنسبة للمدينين به قانونيا، لأن المستهلك النهائي هو من يتحمله.[1]

[1] بلال خيد، مرجع سبق ذكره، ص 30.

2- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:

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

ويطبق هذا الرسم، مهما كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، أو شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد.[2]

وتحدد العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
- التسليمات لأنفسهم، والمتمثلة في عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، والأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة (9).
- عمليات الإيجار، و أداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيوع العقارية أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها، والعمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك، وعمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع، وكذا عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-71، من التعريفة الجمركية، وكذا

---

[1] عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 137-138.

[2] قانون الرسوم على رقم الأعمال،المديرية العامة للضرائب، المادة (1)، الجزائر ،2017، ص 4.

التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفة الجمركية.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري.
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص، ولو صرفت تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة، و كذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.[1]

أما العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا فهي كتالي:

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

✓ للتصدير.

✓ للشركات البترولية.

✓ للمكلفين بالرسم، الآخرين.

✓ لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليها في المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.[2]

3- معدلات الرسم على القيمة المضافة وتوزيع حصيلته:

أ- معدلات الرسم على القيمة المضافة حددتها المادتين 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما يلي:

✓ يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%.[3]

✓ يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة بـ 9%، ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المبينة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.[1]

---

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة (2)، مرجع سبق ذكره، ص 4-5.

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة (3)، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[3] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة (21)، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة (23)، مرجع سبق ذكره، ص 7.

ب- تتوزع حصيلة الرسم على القيمة المضافة كما يأتي:

- **بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل:**

-75%، لفائدة ميزانية الدولة.

-10%، لفائدة البلديات مباشرة.

-15%، لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى، تدفع حصة البلديات إلى صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

- **بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد:**

-85%، لفائدة ميزانية الدولة.

-15%، لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

وتتوزع الحصة المخصصة للصندوق المشترك للجماعات المحلية، بين الجماعات الإقليمية حسب ضوابط ومعايير التوزيع المحددة عن طريق التنظيم.

بالنسبة للعمليات التي تنجزها المكاتب الجمركية الحدودية البرية، تخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية مباشرة للبلديات التي يقع فيها المكتب.[2]

المطلب الثالث: إشكالية تحديد الوعاء الضريبي في ضل النظام المحاسبي الجديد

تعتبر الكيفية التي يتحدد بها الوعاء الضريبي في ضوء النظام المحاسبي المالي (SCF) أهم ما يشغل اهتمام المتعاملين الاقتصاديين –خصوصا وأن هناك ارتباط وثيق بين المحاسبة والجباية.

أولا: ماهية الربح المحاسبي و الربح الجبائي

1-الربح المحاسبي (الدفتري): يعرف على أنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة من عمليات فترة معينة والتكاليف التاريخية المستنفدة المقابلة لها.

ويعرف أيضا على أنه عبارة عن الفرق بين مجموع الإيرادات (النواتج) ومجموع الأعباء من وجهة نظر المكلف.

و بالتالي تحدد معادلة الربح المحاسبي على النحو التالي: **الربح المحاسبي (الدفتري) = الإيرادات - الأعباء**

ويمكن أيضا تعريفه وفقا لإحدى دراسات مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) أن:

الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة خلال الدورة الناتجة عن العمليات والأحداث والظروف التي ليس مصدرها الملاك (أصحاب رأس المال)، ويتضمن الدخل الشامل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال دورة محاسبية، ما عدى تلك التغيرات الناتجة عن استثمارات الملاك أو التوزيعات لهم.

---

[2] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة (161)، مرجع سبق ذكره، ص 37.

ويمكن تعريف الربح المحاسبي أيضا على أنه الربح المتوصل إليه عن طريق إتباع قواعد النظام المحاسبي المالي.

2-الربح الجبائي: هو محصلة الفرق بين الإيرادات الفعلية التي حققتها المؤسسة والمصاريف الفعلية التي تحملتها في سبيل تحقيق هذه الأرباح.

ويعرف أيضا على أنه عبارة عن الفرق بين الإيرادات (النواتج) والأعباء من وجهة نظر الإدارة الضريبية، وبالتالي فهو عبارة عن الربح المحاسبي المعدل بالقوانين الجبائية، وذلك عن طريق إعادة دمج الأعباء المرفوضة وحسم التخفيضات.

وعليه تحدد معادلة الربح الجبائي على النحو التالي:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي (الدفتري) + الأعباء المرفوضة (الإستردادات) – التخفيضات

والشكل التالي يوضح العملية أكثر:

الشكل رقم (1-1): يمثل عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

المصدر: Francoise Ferré, Auteur, Loc, Cit, p 65.

ثانيا: منهجية تحديد الربح الجبائي في ضل النظام المحاسبي الجديد

يتم التوصل إلى الربح الجبائي عن طريق إضافة الأعباء المرفوضة (الإستردادات) وحسم التخفيضات من الربح المحاسبي، ومن الملاحظ أن منهجية تحديد الوعاء الضريبي في ضل النظام المحاسبي المالي لم تختلف عن سابقتها في ضل المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ويرجع سبب ذلك الارتباط الوثيق بين المحاسبة والجباية، حيث يتم دمج القواعد الجبائية في تحديد الربح المحاسبي (الدفتري).

وكما تجدر الإشارة إلى أن عملية حسم و إعادة دمج الأعباء في الربح المحاسبي تعتبر المرحلة الثانية، وبالتالي فإن المرحلة الأولى تتمثل في التأكد من صحة الربح المحاسبي، وذلك بمراجعة النواتج (الإيرادات) والأعباء.

أ-المرحلة الأولى:

مراجعة كيفية تحديد الربح المحاسبي (النتيجة المحاسبية): و يكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.

-مراجعة النواتج (الإيرادات): وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال (CA) ومراجعة النواتج الأخرى.

-مراجعة الأعباء: يجب التأكد من توفر هذه الأعباء على شروط معينة حددها التشريع الجبائي، وذلك لكي تكون عبئا قابلا للخصم من الوعاء الضريبي، وعليه يمكن ذكر أهم الشروط الواجب توفرها لخصم العبء، وهي:

- أن تكون النفقة (العبء) مرتبطة بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة.
- أن تكون النفقة (العبء) متعلقة بالسنة المالية موضوع التكليف، وذلك لأن سريان الضريبة مرتبط بالاستحقاق بغض النظر عن تاريخ قبض الإيرادات أو دفع المصروفات.
- أن يكون العبء حقيقيا و مؤكدا بحيث يجب أن لا يكون أمر احتمالي، بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعلا، ومتى تحققت جدية العبء فليس من حق مصلحة الضرائب الاعتراض على الأوجه التي استفادت منه.
- أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات الأزمة، بحيث تقر القواعد السليمة أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة تسهيلا لإثباته واعتماده.
- أن يكون العبء متعلق بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح.
- أن تكون هذه الأعباء قد أنفقت في إنتاج الربح الخاضع للضريبة.

ب-المرحلة الثانية:

تحديد الربح الجبائي: يتم التوصل إلى الربح الجبائي عن طريق إضافة الأعباء المرفوضة (الإستردادات) وحسم التخفيضات من الربح المحاسبي، وذلك على النحو التالي:

الإستردادات: وذلك حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فهي كما يلي:

- التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا ذات الطابع الإشهاري إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ (500دج).
- الإعانات والتبرعات الممنوحة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت مبلغ سنوي مقدر بواحد مليون دينار (1.000.000) دج.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود نسبة 10 في المائة من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000دج).
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة 10 في المائة من الدخل أو الربح، أو تتجاوز سقف مائة مليون دينار (100.000.000دج)، أو إذا لم يتم إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

- الاهتلاكات المرفوضة، وكمثال على ذلك الاهتلاك المحسوب على أساس قاعدة إهتلاك تفوق واحد مليون دينار (1.000.000دج)، والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- المؤونات غير القابلة للتخفيض، إذا لم تتوفر فيها الشروط الشكلية والضمنية، والتي يمكن سردها على النحو التالي:

1-الشروط الشكلية:

- مسجلة محاسبيا.
- مسجلة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.

2-الشروط الضمنية:

- تحديد طبيعة الخسارة، وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه.
- أن تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم.
- أن تكون الخسارة في بداية الدورة، وتترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

- الغرامات والعقوبات.
- الضرائب والرسوم إذا لم تكن متعلقة بالاستغلال، أو التخفيضات الممنوحة للمؤسسة من هذه الضرائب والرسوم.
- الضرائب على الأرباح المستحقة.
- الضرائب المؤجلة.

التخفيضات: الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات، وذلك حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تتمثل نسبة هذا الجزء فيما يلي:

- (30 في المائة) إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، أي قبل أن تمر مدة ثلاث سنوات عن تاريخ حيازتها أو إنشائها.
- (65 في المائة) إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، أي عند التنازل عن تثبيتات مرت أكثر من ثلاث سنوات على اكتسابها أو إنشائها.

-المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة.

-الخسائر المرحلة: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة العجز.[1]

[1] حسيني فاطمة الزهراء، المحاسبة الضريبية في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة دكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2012-2013، ص 65-69.

خلاصة الفصل:

بعد ما قمنا بشرح ماهية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذكر أهدافها وأنواعها، وتطرقنا لمفهوم الأداء المالي وطرق قياسه وتحليله للوقوف على نتائج التوظيفات المالية بالمؤسسة، وعرض مختلف القوائم المالية التي تحتاج الإفصاح عنها وتبيانها للإدارة الجبائية ، وذلك بغية فرض أنواع مختلفة من الضرائب والرسوم ومنح عدة تحفيزات و إعفاءات حسب الحالة الاقتصادية للمؤسسة وشكلها القانوني، قصد تشجيعها على الاستثمار وتوسيع نشاطها، كما وتعرضنا لطريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والتي تمثل الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة.

النظرة الإيجابية للجباية

- المبحث الأول: تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة
- المبحث الثاني: مفهوم التحفيز الجبائي والتسيير الجبائي
- المبحث الثالث: أثر الجباية على المؤسسة الاقتصادية

الفصل الثاني: النظرة الإيجابية للجباية

تمهيد الفصل:

أصبحت الضرائب اليوم مسألة أخلاقية في المقام الأول، كونها تعزز روح المسؤولية وتكسر حدة الشره للأرباح، وتأثر على النزعة الاستهلاكية وترشدها، غير أنه يجب الاعتماد على آليات الرقابة والضبط وحسن الجباية والتصريف لخلق نوع من الاطمئنان لدى المكلفين، وقبل هذا لابد من خلق حالة من الاقتناع الشعبي وتعزيز ثقة المواطن العادي بالمسؤولية الوطنية.

رغم كون اقتطاع الضريبة حق من الحقوق القانونية للدولة، إلا أن المشرع حرص في مجال فرض الضريبة على أن يصبغ مهمة الإدارة الجبائية بالطابع التوفيقي، وبالتالي لابد على الإدارة أن تسعى وراء تحقيق هدف أساسي يتمثل في جعل المكلف شريكا كاملا لإنجاز المهمة التي أنشأت من أجلها الضريبة وهي تمويل ميزانية الدولة لتغطية النفقات العامة.

لهذا الغرض نجد أن المشرع الجبائي الجزائري خلال السنوات الأخيرة للإصلاح عمل على ترسيخ هذا التصور الإيجابي في تأسيس الضريبة، التي تصدر في أصلها بناء على تصريحات المكلف وتسدد طوعا حسب الإجراءات والآجال المحددة بصفة دقيقة، كما سبق وأن أشرنا أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تؤسس بعد تلقي الإدارة لتصريحات المكلفين.

و في ذات الوقت فإن الجباية تعتبر من أكبر الاهتمامات الحديثة للمؤسسات الاقتصادية، فنمو هذه المؤسسات و استمرار نشاطها مرتبط بزيادة أرباحها والتحكم في تكاليفها، حيث أن أهداف المؤسسة لها تأثير في السياسة الجبائية المنتهجة ومدى فعاليتها، فإذا كانت الفعالية إيجابية تستطيع المؤسسة أن تكون في حالة أمن جبائي، و أما إذا كانت الفعالية سلبية فستكون في صورة اللا أمن الجبائي، وكل هذا يستلزم عليها إتباع إستراتيجية جبائية تخدم تحقيق تلك الأهداف وتعكس أثر الجباية على المؤسسة.

وللخوض أكثر في هذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة
- المبحث الثاني: مفهوم التحفيز الجبائي والتسيير الجبائي
- المبحث الثالث: أثر الجباية على المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة

يرتب التشريع الضريبي حقوق والتزامات على طرفي العلاقة الضريبية، إذ يجب العمل على مراعاة قواعد العدالة بحيث يضمن حقوق كل من المكلف والإدارة الجبائية، فإذا ما تم ذلك فإنه سيؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، أما إذا لم يتم مراعاة قواعد العدالة فإن ذلك سيؤدي إلى اتساع الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية، وعندما نقول تحسين العلاقة بين الإدارة والمعني فإننا وبالضرورة نلمح إلى أحد الأهداف المرجوة ألا وهو تقليل الفجوة الضريبية، وبالتالي المصلحة العامة للبلاد.

وفي سبيل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم اتخاذ إجراءات قانونية وتنظيمية إضافة إلى إجراءات زجرية تجسدت في تقوية نظام الرقابة الجبائية وتدعيم آلياته في مكافحة التهرب الضريبي، إضافة إلى تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وتدعيم التنسيق والتكامل بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى التي لها علاقة بالمكلفين بالضريبة، ومحاولة كسب ثقة المكلف بالضريبة وجعله كشريك للإدارة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية و أهدافها

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية والعملية التي تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة.

أولا: تعريف الرقابة الجبائية

التعريف الأول: هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية (المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات..)، وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة و كذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، و إجراء التعديلات المصرح بها.

وهي أيضا مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.[1]

التعريف الثاني :الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة .

[1] بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 12.

التعريف الثالث: تعرف كذلك على أنها فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، كذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية[1].

مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

أ) الأهداف المحددة للرقابة الجبائية:

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة إستراتيجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالاقتطاعات الضريبية، وتطبيقها يمثل أحد الاهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها.

ب-الأهداف العامة للرقابة الجبائية:

لقد عمل المشرع الجبائي على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية كما يلي:

- أن الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع، وأن عملية الغش لا ينجم عنها فقط أضرار مالية للخزينة العامة ولكن تؤدي أيضا إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الاحتكار، وتحرير التجارة الخارجية ...الخ.
- أن الإجراءات العامة المسطرة تهدف أساسا إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة وتقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الإضافية مثل:

✓ عدم تحرير الفواتير عند إجراء الصفقات التجارية، أين يكون تطور السوق غير خاضع للضرائب بشكل واسع.

✓ الاستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع.

✓ تحويل المكاسب الضريبية المحصلة من أجل تحفيز الاستثمار.

[1] ساعد نبيلة، مرجع سبق ذكره، ص 6.

و يمكن القول أن الرقابة الجبائية تمثل أحد أهم القنوات التي تؤدي إلى توزيع أحسن للعبء الضريبي وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين بالضريبة المحترفين لالتزاماتهم بالضريبة.[1]

المطلب الثاني: أخلقة تصرفات الإدارة الجبائية

تمثل الإدارة الجبائية الركيزة الأساسية في انضباط أداء المكلفين بالاختلاف طبقاتهم، وتعتبر الشفافية من أهم مداخل تحقيق ذلك.

وبالتالي لابد أن تنطبع جل تصرفات الإدارة اتجاه المكلفين بالضريبة بالشفافية التامة حتى تتحقق الحماية الكاملة لهم من التعسفات التي يمكن أن تحدث من قبل الأعوان الإداريين أثناء مباشرة مهامهم الرقابية أو الخاصة بالتحصيل، وتتمكن الإدارة من بسط الشفافية الضريبية بأن يتحمل كل مكلف عبئا ضريبيا حقيقيا يتماشى وقدرته التكلفية، فأخلقة تصرفات الإدارة تبدأ من حماية المكلف من التعسفات التي يمكن أن تقع من طرف أعوانها بفرض احترام إجراءات الرقابة بمختلف أنواعها وتنتهي ببسط الشفافية الضريبية من خلال المهام الرقابية.

أولا: الحماية القانونية للمكلفين من تعسفات الإدارة

المشكلة الأساسية لا تتمثل في رصد المخالفات التي تستدعي فرض الغرامات والعقوبات الجبائية، وإنما تتمثل في التفاعل مع إهمال المكلف لالتزاماته عن قصد أم عن غير قصد أو أخطاء الإدارة ذات العلاقة في المحافظة على الحد الأدنى من دواعي الحماية القانونية، لكون الرقابة التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب في غالب الأحيان تكون متأثر بثقافة الجباية أكثر من ثقافة الحماية، فهذا التأثر يؤدي وبدون شك إلى المساس بحقوق المكلفين على حساب حقوق الخزينة العامة مما يرسخ فكرة الود المفقود في العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف.

فبالرغم من أن عملية الرقابة الجبائية تهدف في أساسها إلى تحقيق هدفين أساسيين هما حماية المال العام وترسيخ مبدأ عدالة الضريبة، غير أننا نجد أن مسألة الرقابة الجبائية بجميع أنواعها تثار عند وجود حالة شك بوجوب تلاعب في الحسابات بغير قصد تتغير الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي عند المساس بقاعدة عدالة توزيع العبء الضريبي أو الإخلال بمبدأ المساواة في تحمل ذلك العبء.

ولإضفاء الشفافية على هذا اللبس أو الشك الذي يدور حول الوضعية الجبائية للمكلف فإننا نجد أن المشرع الجزائري منح اختصاص واسع للإدارة الجبائية في هذا المجال وبالمقابل وحماية منه للمكلف من التعسفات التي يمكن أن يتعرض لها فإنه منحه حقوق عديدة، حيث أخضع الرقابة الجبائية لإجراءات صارمة عدم احترامها يترتب عنه بطلان كل ما ينتج عن عملية المراقبة من تسويات ضريبية.

ولأجل خلق جو من التفاهم بين المكلفين وأعوان الإدارة الجبائية أثناء فترة الرقابة التي تقوم بها المصالح الجبائية وجعل العلاقة تتسم بالشفافية التامة، أصدرت إدارة الضرائب وثيقة أسمتها ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع

[1] بن اعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

للرقابة الجبائية وألزمت مصالحها بتسليمها هذه الوثيقة إلى كل مكلف يخضع لهذه العملية لكي يتمكن من الإطلاع على حقوقه وواجباته أثناء وبعد الرقابة التي سوف يخضع لها، بحيث تعد هذه الوثيقة الركيزة الأساسية التي تبين بوضوح ضمانات وحقوق المكلف المتمثلة أساسا في:

- احترام إجراءات الرقابة بمختلف أنواعها.
- الحق في الدفاع.
- عدم تحديد التحقيق في نفس الفترة ولنفس الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- تحديد مدة التحقيق.[1]

ثانيا: الرقابة الجبائية كأداة لبسط الشفافية الضريبية

تعد عملية حماية المال العام إحدى المتطلبات التي تستلزم تدبير الشأن العام، لتحقيق أهداف السياسة المالية سواء تعلق بالجانب الاقتصادي منها أو الاجتماعي لذلك كان لزاما وضع نظام للرقابة الجبائية دقيقا في إجراءاته وأحكامه لحماية موارد الدولة الرئيسية وبسط الشفافية في تحمل العبء الضريبي.

فمسألة الرقابة الجبائية بجميع أنواعها تثار عند وجود حالة شك في قيام المكلف بالتلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل أو الربح الخاضع للضريبة أو نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر بطرق غير قانونية وبالتالي المساس بعدالة توزيع العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفية، لكل مواطن، هذا ما أدى بالمشرع إلى وضع نظام خاص للمراقبة الجبائية.

غير أن هذا النظام قد تواجهه صعوبات ومشاكل لتحقيق الهدف الأساسي الذي أنشئ من أجله وهو محاربة الغش والتهرب الضريبي.[2] ويتضح ما سبق ذكره أيضا من خلال المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 التي تنص على أن "كل المواطنين متساوين في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية".[3]

ثالثا: أهمية الشفافية بالنسبة لكل من المكلف والإدارة الجبائية

تحقق الشفافية عددا من المنافع والمزايا لا غنى عنها في أي مجتمع ديمقراطي حقيقي، فهي تعمل على إتاحة المعلومات التي تمكن المواطن من الاعتراض المبرر والموثق على أعمال الإدارة التي لا يوافق عليها والمسببة لأضرار وتمكينه من طلب التعويض عن ما لحقه من ضرر بسبب هذه الأعمال.

---

[1] أمزيان عزيز، البوابة الجزائرية للمجلات العلمية، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، تاريخ التصفح: 12 أفريل 2017، ص ص 121 122، http://www.asjp.cerist.dz/en/article/3971

[2] أمزيان عزيز، نفس المرجع، ص 123.

[3] المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996.

وتعد الأساس في أي عمل حكومي حتى يلقى صدى لدى جميع المواطنين، وبالأخص من الفئات المعارضة للنظام الحاكم لكون أن العمل الشفاف في غالبيته يكون مدروس من جميع الجوانب لأن صاحبه ينتظر من وراء ذلك الرد على جميع الانتقادات التي سوف توجه لذلك العمل، وتعمل من جهة ثانية على جعل الموظف العمومي أكثر حذرا وحرصا في أعماله خشية المساءلة من المواطنين.

إتاحة المعلومات تجعل كذلك المكلف في وضع أفضل لتخطيط نشاطاته وإجراء حساباته وتقلل الخلافات عن جهل بقواعد القانون بحيث ترشد سلوك المواطن لغرض مصلحته ومصلحة المجتمع، فكثيرا ما يتعرض المكلفين عن جهالة لعقوبات تصل حتى الجزائية، هذا راجع في أساسه إلى ضآلة وسائل الإعلام وعدم حديثها أي عدم شفافيتها.

فمن بين أهداف الإصلاح الجبائي الذي قام به المشرع الجزائري خلال سنة 1991 تحقيق عدالة توزيع الأعباء العامة وأخلقة النظام الجبائي الجزائري بتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، وهذا لا يتحقق إلا من خلال إضفاء الشفافية على كل من تصرفات المكلف والإدارة على حد سواء.[1]

المطلب الثالث: تطوير تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

تسعى الدولة الجزائرية إلى تبسيط النظام الجبائي وعصرنة الإدارة الجبائية في سبيل تفعيل الرقابة الجبائية إلا أن هذه الإصلاحات الهيكلية والتنظيمية لا تكفي لتحقيق أهدافها إذا لم ترفق بمجموعة من الأنشطة التكميلية الهادفة إلى وضع إدارة خدماتية وتطوير تقنيات الإعلام والاتصال مما يجعل الرقابة الجبائية أكثر مرونة وأحسن استهدافا ويدعم مصداقيتها من خلال تنمية الوعي الجبائي لمختلف فئات المكلفين بالضريبة، ويتم ذلك من خلال أنشطة المديرية العامة للضرائب في مجال الاتصال، والتي تهدف في مجملها إلى نشر الوعي الضريبي والتقرب من المكلفين بالضريبة. [2]

أولا: عصرنة الإدارة الجبائية

خضعت الإدارة الجبائية في الجزائر لعدة إصلاحات تهدف في مجملها إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية وتصنيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة، وقد تميز التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الجبائية بما يلي:

- إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- إنشاء مصلحة التحريات الجبائية والتي تتكون من خمس مديريات جهوية بهدف تدعيم أجهزة الرقابة على مستوى المديريات الجهوية والولائية، وكذا مكافحة التهرب الدولي من خلال مراقبة تحويل الأموال إلى الخارج.

---

[1] أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[2] بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011، ص 208.

- استحداث نظام معلومات جبائي يعتمد قاعدة وطنية من المعطيات والبيانات الخاصة بجميع المكلفين بالضريبة وبسير وفق التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال للربط بين مختلف هياكل الإدارة الجبائية.
- تأهيل وتثمين الموارد البشرية من خلال إعداد برامج لتكوين الموظفين وتحسين مستواهم، إضافة إلى زيادة عدد المراقبين الرئيسيين والمركزين المتخرجين من المعهد المغاربي للجباية والجمارك والمدرسة الوطنية للضرائب.
- تطوير قدرات الاستماع إلى المكلفين بالضريبة من خلال تكثيف اللقاءات مع الجمعيات المهنية.
- مواصلة لبرامج العصرنة تتطلع الإدارة الجبائية إلى آفاق تطوير نظامها من خلال إدراج الطرق العصرية التي تسمح بضمان المراقبة والإطلاع على مسار التسيير الجبائي وتسمح بإمكانية تحليل وتقييم نتائج ومردودية مختلف الهيئات المختصةالوقابة الجبائية على مستوى كل الرتب والمستويات، سواء كانت داخل الإدارة الجبائية أو خارجها.[1]

ثانيا: ترقية وسائل الاتصال الحديثة كموقع الويب للمديرية العامة للضرائب

أعطت المديرية العامة للضرائب اهتماما كبيرا لموقعها الالكتروني وذلك من خلال إثرائه بمعلومات جبائية وتحيينه بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي، كما تم تزويد محتواه بمزيد من المعلومات تخص كل فئة من الخاضعين للضريبة، وقد أصبح هذا الموقع يحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمزايا الجبائية الممنوحة قانونيا، إضافة إلى وثائق جبائية معينة، كما تعتمد المديرية العامة للضرائب على وسائل الإعلام بمختلف أنواعها السمعية والبصرية مثل الجرائد الرسمية والجرائد اليومية والمجلات في نشر المعلومات الجبائية وخاصة القوانين المالية والتعديلات التشريعية، والتحفيزات الجبائية كونها تعتبر أقرب وسيلة للوصول إلى المكلفين بالضريبة وخاصة في المناطق النائية والمعزولة.[2]

ثالثا: بلاغ حول التسجيل الجبائي عبر الإنترنت

أصبح بإمكان المتعاملين الاقتصاديين الحصول على رقم التعريف الجبائي (NIF) عبر الإنترنت ابتداء من تاريخ 08 ماي 2016 وهذا بفضل وضع المديرية العامة للضرائب لموقع إنترنت مخصص لإتمام هذا الإجراء، يمكن الولوج إليه عبر الرابط التالي: https://nifenligne.mfdgi.gov.dzوفي هذا السياق، تدعو المديرية العامة للضرائب المتعاملين الاقتصاديين لاستعمال هذا الفضاء المبسط والسهل الذي يسمح لهم بمرافقة أكثر ديناميكية فيما يخص إتمام إجراءاتهم الخاصة بالتسجيل الجبائي.

يمكن القيام بالطلب من خلال ملأ استمارة طلب رقم التعريف الجبائي عبر الانترنت، ويمكن للمكلف بالضريبة بعد ذلك أن يشرع في استخراج شهادته انطلاقا من هذا الموقع و تقديمها للإمضاء من طرف مصالح الضرائب التابع لها، يمكن استعمال هذه الشهادة الممضاة في جميع الإجراءات لدى المؤسسات المختصة (الضرائب، الجمارك، التجارة والبنوك)، يتوفر موقع الانترنت على رابط اتصال:

[1] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص ص 202،201.
[2] بوشرى عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 210.

dz.gov.mf@nifenligne-did يهدف من خلاله السماح للمكلفين بالضريبة الدخول في اتصال مع المديرية العامة للضرائب من خلال إرسال استفساراتهم المتعلقة برقم التعريف الجبائي (NIF) .[1]

المبحث الثاني: مفهوم التحفيز الجبائي والتسيير الجبائي

إن لكل سياسة أدوات تستعمل من أجل تجسيد هذه السياسة والوصول إلى الأهداف التي سطرت، وعليه تختلف الأدوات التي تستخدمها الدولة لتطبيق سياسة التحفيز الجبائي من إعفاءات وتخفيضات، ومختلف التقنيات الضريبية، والتي تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي.

وسعيا منها لتحقيق أهدافها المسطرة، تلجئ المؤسسة الاقتصادية لأنجع الطرق المشروعة للاستفادة من تلك الامتيازات قدر المستطاع، عن طريق التسيير الجيد والفعال للعامل الجبائي واعتباره كمتغير أساسي من تلك المتغيرات المحيطة والتي لها تأثير على سياسة المؤسسة وتحقيق أهدافها.

المطلب الأول: تعريف سياسة التحفيز الجبائي و أهدافها

أولا: تعريف سياسة التحفيز الجبائي

يعرف التحفيز الجبائي بأنه "إجراء خاص وغير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه اهتماماتهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها من قبل، مقابل الاستفادة من امتياز أو امتيازات معينة.[2]

ويعرف أيضا بأنه مجموعة من الإجراءات و التسهيلات ذات الطابع التحفيزي تتخذه الدولة لصالح فئة من الأعوان الاقتصاديين لغرض توجيه نشاطهم نحو القطاعات و المناطق المراد تشجيعها وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة.

وتتمثل الأساليب المستعملة في الحوافز الضريبية والالتزامات الجبائية التي تمنح للمكلفين وفق لمقاييس وشروط معينة، إذا فان الحوافز الضريبية هي عبارة عن مساعدات مالية غير مباشرة، تمنح إلى بعض المستثمرين الذين يلتزمون بمعايير وشروط يحددها قانون الاستثمار ،وتؤخذ هذه الحوافز بشكل تخفيضات وإعفاءات سواء دائمة او مؤقتة ونظرا للخصائص التي تتميز الضريبة فإنها تؤهلها لتستعمل كأداة للتأثير على قرار المستثمر وجعله يتماشى مع سياسة التنمية.

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بلاغ حول التسجيل الجبائي عبر الإنترنت، تاريخ التصفح: 12 أفريل 2017،
http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/communiques_arabe/Communique_NIF_Arabe.pdf

[2] نعيجي عبد الكريم وبن عمارة منصور، أثر الامتيازات الجبائية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، غرداية، المجلد 9، العدد 2 (2016)، ص 512.

تستهدف سياسة التحفيز الجبائي بالدرجة الأولى القطاع الخاص ،الذي يهدف بدوره دوما إلى تحقيق المصالح الشخصية دون النظر إلى المصالح الاجتماعية والاقتصادية للدولة ولعل الهدف من تشجيع هذا القطاع هو إدماجه في الاقتصاد وجعله يتماشى مع التطور الاقتصادي.[1]

وحسب موقع المديرية العامة للضرائب فإن **النشاطات المستفيدة من المزايا الجبائية تتمثل في:**

- ✓ النشاطات الممارسة في ولايات الجنوب والهضاب العليا.
- ✓ مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
- ✓ البحث العلمي وتكنولوجيات الإعلام والاتصال.
- ✓ المزايا الجبائية الممنوحة لعمليات التصدير.
- ✓ المزايا الجبائية الممنوحة للحرفيين التقليديين.
- ✓ المزايا الجبائية الممنوحة للمداخيل الفلاحية.
- ✓ المزايا الجبائية الممنوحة للقطاع السياحي.
- ✓ المزايا الجبائية الممنوحة للسفن و الطائرات و كذا العمليات المنجزة من طرف ورشات الملاحة البحرية و الجوية.[2]

ثانيا: أهداف سياسة التحفيز الجبائي

إن سياسة التحفيز التي تنتهجها الدولة تهدف من ورائها إلى:

-رفع المستوى الاقتصادي وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

-تهيئة المناخ المناسب والمشجع الاستثمار من اجل تحقيق التنمية الشاملة.

-هذه السياسة الاغرائية تؤدي إلى تراكم رؤوس الأموال وتؤمن للمشروع أو المؤسسة التمويل الذاتي عن طريق التخفيف من العبء الضريبي.

-الاستفادة من الوفرات ، التي يمكن استعمالها في تطوير النشاط أو انتعاشه أو توسيعه.

-توجيه المستثمر إلى المشاريع التي تخدم الخطط التنموية كون الخواص يسعون دوما إلى تحقيق المصلحة الشخصية بغض النظر عن الطرق والعواقب الناجمة من جراء ذالك.

لذا فالدولة ترشدهم نحو:

- ✓ الاستثمار في المناطق المراد تنميتها و المشاريع التي تحقق تكاملا اقتصاديا و المسطرة في خطط التنمية.
- ✓ توجيههم نحو المشاريع في مختلف المناطق للحد من عدم التوازن الجهوي.

---

[1] هلالي بدرة و مادون بشرى، دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2014-2015، ص 36.

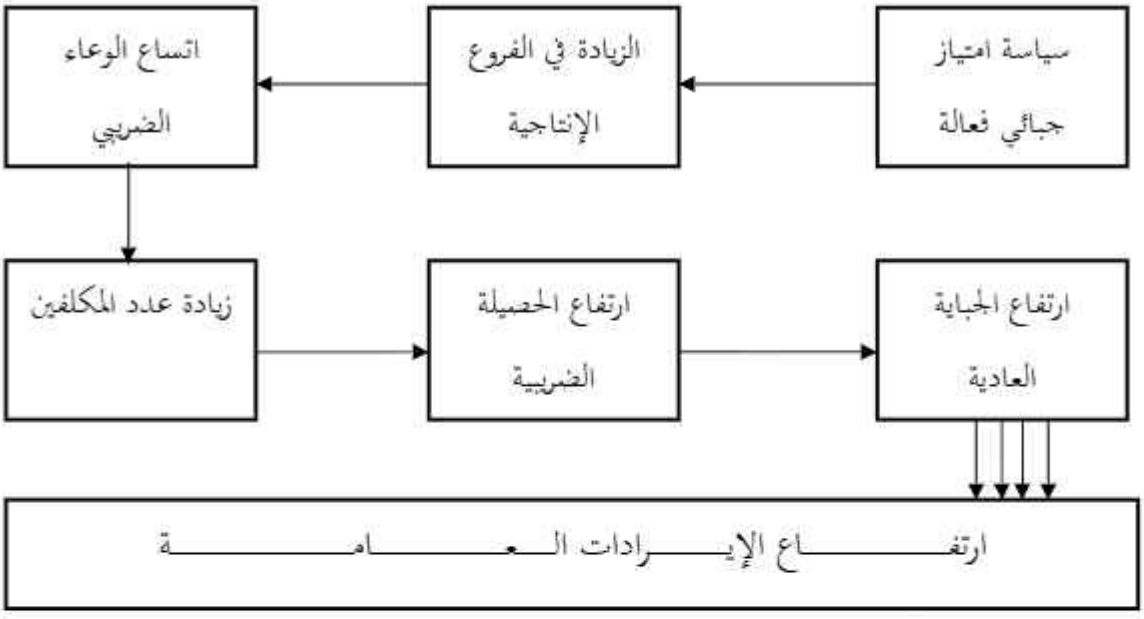
[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النشاطات المستفيدة من المزايا الجبائية، تاريخ التصفح: **14** أفريل **2017**، http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/vos-avantages-fiscaux-ar/141-2014-07-02-11-03-13

- ✓ توجيههم نحو المشاريع التي توفر مناصب شغل للتقليل من حدة البطالة.
- ✓ تكثيف المشاريع الإنتاجية و تشجيع للمنتوج الوطني ليكون منافسا للمنتوج الأجنبي والعمل على تشجيع الصادرات من غير المحروقات.

وأخيرا يمكن القول انه ولتحقيق هذه الأهداف يجب تعبئة مختلف الطاقات المادية والبشرية وتكييفها لتتماشى مع الخطط التنموية، وتحقيق التعويضات لتغطية مختلف التضحيات التي قدمتها الدولة من اجل نجاح هذه السياسة.[1]

ومن بين ابرز الأهداف الاقتصادية أيضا توسيع القاعدة الضريبية على المدى الطويل في ضل سياسة تحفيز جبائية فعالة وملائمة، حيث أن هذه السياسة من شأنها أن تزيد الفروع الإنتاجية، ومستوى نشاطها، وما يقابل هذه السياسة من اتساع في الوعاء الضريبي وزيادة عدد المكلفين بالضريبة، والتزام هؤلاء بواجباتهم اتجاه الخزينة العمومية من شأنه أن يزيد في الحصيلة الضريبية مستقبلا،[2] والشكل الموالي يوضح آلية سياسة الامتياز الجبائي في زيادة موارد الخزينة العامة على المدى الطويل:

الشكل رقم (2-1): يوضح آلية سير سياسة التحفيز الجبائي على المدى الطويل



المصدر: نعيجي عبد الكريم وبن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 512.

[1] إبراهيم متولي حسن المغربي،دور حوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي،دار الفكر الجامعي،الإسكندرية 2011 ،ص101 .
[2] نعيجي عبد الكريم وبن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 512.

المطلب الثاني: أساليب سياسة التحفيز الجبائي

إن لكل سياسة أدوات تستعمل من أجل تجسيدها والوصول إلى الأهداف التي سطرت، وعليه تختلف الأدوات التي تستخدمها الدولة لتطبيق سياسة التحفيز الجبائي من إعفاءات وتخفيضات، ومختلف التقنيات الضريبية، والتي تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي.

أولا: الإعفاءات الضريبية

في بداية الأمر كانت النظرة إلى الإعفاءات من الضريبة أنها تحرم الدولة أو (الخزينة العامة) من جزء من مواردها، كما أنها تخالف مبدأ العمومية لأنها تجعل بعض المكلفين في مركز مختلف عن البعض الآخر، وبذلك تكون مخالفة لمبدأ المساواة والعدالة، إلا أن التطور الذي مرت به النظرية الضريبية قد طال الإعفاءات لتصبح اليوم وسيلة لإقرار العدالة بعد أن كانت بالأمس مخالفة لها، فتقرر الدول إعفاءات ضريبية مختلفة في نطاق سريان الضرائب على الأشخاص أو في نطاق سريانها على الأموال، إذ تذهب التشريعات إلى وضع نصوص تشريعية تمنح من خلالها الإعفاء الضريبي حسب الظروف و الاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والبيئية، فسلطة الإدارة ليست تقديرية بل هي مقيدة في منح الإعفاء، فالإعفاء من الضريبة لا يصدر إلا بقانون ويؤيد ذلك المبدأ الدستوري (لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بقانون) وهو ما نص عليه الدستور العراقي.[1]

ويقصد بالإعفاء الضريبي: "إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضرائب المستحق عليها مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة".

ويأخذ هذا الإعفاء شكلين:

أ .إعفاء دائم:

وهو عدم دفع المكلف لضريبة معينة أو مجموعة من الضرائب والرسوم طوال حياة المشروع، وتمنح الدولة هذا الإعفاء إلى أنشطة محدودة وتكون موجهة لمناطق وفئات معينة.

ب . إعفاء مؤقت:

وهو عدم دفع لضريبة أو مجموعة من الضرائب والرسوم لمدة معينة من حياة المشروع، وتختلف هذه المدة من بلد إلى آخر حسب النظام الضريبي وقوانين الاستثمار، ويهدف إلى تشجيع المؤسسات حديثة وتخفيف العبء الضريبي حتى تتمكن من الانطلاق الصحيح في ممارسة نشاطها،[2] ويمس هذا النوع من الإعفاء عادة خاصة الأنشطة الاقتصادية حديثة التكوين لأنها في هذه الفترة بحاجة إلى السيولة المالية لتغطية تكاليف الاستغلال وهي عادة ما تتراوح بين سنوات وهذه الإعفاءات المؤقتة يمكن أن تكون جزئية أو كلية.

---

[1] شيماء فارس محمد الجبر، الوسائل الضريبية لحماية البيئة،الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2015، ص 110.

[2] ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 48.

ب-1- الإعفاء المؤقت الجزئي:

وهو إسقاط جزء من حق الدولة في مال المكلف لمدة معينة.

ب-2- الإعفاء المؤقت الكلي:

وهو إسقاط حق الدولة من مال المكلف كاملا لمدة معينة ويمكن تعريف الإعفاء الضريبي المؤقت الكلي أنه عدم إخضاع المؤسسة للضريبة قصد تشجيعها وحثها على اتخاذ قرار الاستثمار بالرغم من أن هذا الأسلوب يكلف الدولة نقصا في إيرادات خزينة العامة.[1]

أهم الإعفاءات الضريبية التي منحها المشرع الجبائي الجزائري:

❖ **الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:**

تتمثل الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

- النشاطات الممارسة من طرف الشباب للاستفادة من صندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، تعفى إعفاء كليا من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات من بداية النشاط، وتمدد إلى 6 سنوات إذا كان الغرض منها ترقية المنطقة التي أقيم فيها النشاط، وتضاف لها سنتين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.
- تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوا ت، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.
- تعفى وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعماله المحققة بالعملة الصعبة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشا ط.
- إعفاء دائم، للعمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع الموجهة للتصدير وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.[2]

❖ **الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:**

حسب نص المادة (5) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه تعفى من هذه الضريبة الأشخاص التالية:

- الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي شهريا أو يساوي الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

[1] هلالي بدرة و مادون بشرى، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (138)، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

- يعفى السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية وهذا في حال في حال ما إذا منحت هذه البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيون والقنصليين الجزائريين.[1]

❖ **الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة :**

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الملحقة بها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها.

تمدد هذه المدة إلى ست (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

تمدد هذه المدة بسنتين (02)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة.[2]

❖ **الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني:**

تتمثل أهم الإعفاءات في:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان.
- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 50.000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.
- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من تعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجة للتصدير، بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة للتصدير.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (138)، نفس المرجع، ص 10.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (282 مكرر6)، مرجع سبق ذكره، ص 74.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.[1]

❖ **الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:**

1- العمليات التي تتم في الداخل:

- عمليات البيع المتعلقة بما يأتي:
  - ✓ المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة.
  - ✓ أسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.
  - ✓ مصنوعات الذهب، والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء المجوهرات الفاخرة.
- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أو يساويه.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.
- عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية.
- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري.

2-العمليات التي تتم عند الاستيراد:

- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.
- المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة و إعداد وتجهيز و إصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة.
- ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.

3- العمليات التي تتم عند التصدير:

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، بشرط تحقق الشروط المحددة في التشريع.
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

4-عمليات الشراء بالإعفاء:

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة (220)، مرجع سبق ذكره، ص 56.

- المشتريات من المواد الأولية أو العناصر التي تدخل في الصنع والغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة أو تغليف أو تسويق المنتجات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة والموجهة إلى قطاع معفى من هذا الرسم، إلا إذا نصت على ذلك أحكام مخالفة لهذا القانون.
- مقتنيات مواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع، عندما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها الشباب أصحاب المشاريع المستفيدون من الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، ولا تستفيد السيارات السياحية من هذا الحكم إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية في النشاط.
- المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتغليفها وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

إن الأشخاص المعفيين من الرسم على القيمة المضافة ليس لهم الحق في خصم الرسم المتضمن في المشتريات، وهو ما يخلق لهم صعوبات على مستوى السيولة، إلا أن تقنية الشراء بالإعفاء تسمح لهم باقتناء مشتريات معفية من الرسم على القيمة المضافة.[1]

ثانيا: التخفيضات الضريبية

يعرف التخفيض الضريبي بأنه "إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة ضمن قوانين الاستثمار أو من خلال النظام الضريبي المتضمن في قوانين المالية السنوية.

من خلال هذا التعريف، يمكن تصنيف التخفيض الضريبي إلى شكلين:

-1- التخفيض في المادة الخاضعة للضريبة: نعني بذلك أن نستثني أو نستبعد قيمة معينة من المادة الخاضعة للضريبة.

-2- التخفيض في معدل الضريبة: وهو ما يصطلح عليه أحيانا بالمعدلات التمييزية،[2] ولعل من أهم المجالات التي تثبت نجاح استخدام المعدلات التمييزية هو مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة، فعندما تكون إحدى الدول النامية سوق لإحدى السلع الصناعية وترغب في إنشاء منطقة حرة فإنها تستطيع أن تجذب هذه الصناعات إلى المنطقة الحرة باستخدام هذه المعدلات في ضرائبها الحكومية.[3]

ويعني أيضا أن يبقى المكلف خاضعا للضريبة ولكن بمعدل أقل من المعدلات السارية بالنسبة لغيره من المكلفين، وقد عرفت هذه الطريقة في الشريعة الإسلامية إذ طبقت لأول مرة في عهد الخليفة عمر بن

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المواد (8 و9 و10 و11 و12 و13)، مرجع سبق ذكره، ص 6-10.

[2] تعيجي عبد كريم و بن عمارة منصور،مرجع سبق ذكره ، ص 513.

[3] هلالي بدرة و مادون بشرى، مرجع سبق ذكره، ص40.

الخطاب رضي الله عنه أول من استخدم المعدلات الضريبية المخفضة، فقد كان يفرض على سلع أهل الحرب القادمون من بلاد غير المسلمين والذين ليس بينهم وبين المسلمين عهد، ضريبة قدرها (10%) من قيمة تلك السلعة عند دخولها البلاد الإسلامية، ويفرض على سلع أهل الذمة القادمون من بلاد غير المسلمين الذين بينهم وبين المسلمين عهد (5%) وعلى سلع التجار المسلمين (2.5%) من قيمة السلعة.[1]

أهم التخفيضات الضريبية التي منحها المشرع الجبائي الجزائري:

❖ **التخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات:**

تستفيد فوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات الرأسمال الاستثماري غير المقيمة من تخفيض بنسبة 50% من مبالغها الخاضعة للضريبة.[2]

❖ **التخفيضات في الضريبة على الدخل الإجمالي:**

تفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته، ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف به:

أ- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب- وفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يأوهيهم في بيته.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

إن فرض ضريبة مشتركة، يمنح الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة.[3]

❖ **التخفيضات من الرسم على النشاط المهني:**

حسب نص المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه:

يستفيد من تخفيض قدره 30%:

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

يستفيد من تخفيض قدره 50%:

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

---

[1] شيماء فارس محمد الجبر، مرجع سبق ذكره، ص 132.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (143-3)، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (6)، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

1- تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996.

2- وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي، ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.[1]

ثالثا: الإجراءات الضريبية التقنية

هي المعالجة الضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، ويترتب عليها آثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي.

أ- إمكانية ترحيل الخسائر:

تعتبر إمكانية ترحيل الخسائر من أهم الوسائل المستعملة لتشجيع الاستثمارات، وتشكل هذه التقنية وسيلة لامتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة، وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأس مال المؤسسة.

وتتضمن نصوص التشريع الضريبي إمكانية ترحيل الخسائر إلى الخلف أو الأمام.

أ-1- ترحيل الخسائر إلى الخلف:

في هذا النوع من ترحيل الخسائر، يسمح للمستثمر الذي يحقق خسائر بترحيلها إلى الخلف وإلى أي عدد من السنوات من السنة التي تحققت فيها الخسارة، وهو يعني كذلك أن تقوم الخزينة العمومية برد ما حصلته من ضرائب على ما يعادل مقدار الخسارة في السنوات السابقة، ويعتبر ترحيل الخسائر إلى الخلف حافزا قويا للتوسع والزيادة في نسبة الاستثمارات التي بدأت نشاطها منذ فترة زمنية معينة وحافزا ضعيفا بالنسبة للاستثمارات الجديدة.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (219)، مرجع سبق ذكره، ص 55.

أ-2- ترحيل الخسائر إلى الأمام:

وهنا يمكن للمستثمر ترحيل الخسائر إلى السنة اللاحقة أو إلى عدة سنوات من السنة التي حققت فيها الخسارة، وفي هذا النوع من ترحيل الخسارة يكون أكثر فعالية في الاستثمارات الجديدة التي تحقق في سنواتها الأولى من النشاط خسارة، حيث ترحيل إلى الخلف غير ممكن.

وتعتبر الفترة الزمنية التي يسمح فيها بترحيل الخسائر إلى الأمام أو الخلف أمر جد مهم في التأثير على قرارات المستثمرين، ففي الاستثمارات الطويلة الأجل التي تزداد فيها درجة المخاطرة، ولزيادة فعالية هذا الحافز ينبغي زيادة المدة الزمنية التي يتم فيها ترحيل الخسائر إلى الأمام، أقصى حد ممكن، أما الشكل الثالث لهذا النوع من أدوات التحريض فيتمثل في إمكانية ترحيل الخسائر إلى الأمام والخلف معا.[1]

ب- نظام الاهتلاك المعجل:

يمكن تعريف الاهتلاك على أنه الإثبات المحاسبي للنقص الذي يحدث بفعل الاستخدام وعامل الزمن، إذ يعتبر الاهتلاك السريع احد أنماط الاهتلاك التي يمكن استخدامها لتشجيع الاستثمارات الخاصة وتوجيهها في الأنشطة الاقتصادية المرغوبة والتي تحقق مزيدا من الفعالية في عملية التنمية الاقتصادية.

ونعني بطريقة الاهتلاك المعجل كافة الطرق التي تؤدي على إهتلاك قيمة التكلفة التاريخية للرؤوس الرأسمالية على فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية،[2] وهذا النوع من الاستهلاك يسمح بخفض الضريبة ورفع المردودية الحالية المحققة للمشروع ومن ثم تحقيق التراكم الرأس مالي.[3]

ج- إعانات الاستثمار:

تعتبر إعانات الاستثمار أحد أدوات التحفيز الضريبي التي يمكن أن تستخدمها الدولة لتشجيع الاستثمارات في مختلف الأنشطة التي ترغبها، وهي تعني تعويض الخسائر التي يحققها المستثمر، أو زيادة معدلات الأرباح في حالة تحقيقه الربح، وتنقسم معونات الاستثمار إلى نوعين: طرق إعادة تقويم الأصول والسماح الاستثماري.

ج-1- طرق إعادة تقويم الأصول:

يقصد بطرق إعادة تقويم الأصول أن يتم حساب أقساط الاهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار ارتفاع الأسعار، وهذا بتصحيحها من آثار التضخم للتوصل في الأخير إلى وعاء الضريبة، وتكون أقساط الاهتلاك المصححة من آثار التضخم أكبر من أقساط الاهتلاك التقليدية (التي تقوم على افتراض أساسي هو ثبات الأسعار) في حالة ارتفاع الأسعار، وأقل منها في ضل انخفاض الأسعار، ووفقا لهذا الأسلوب فإنه يتعين على

---

[1] إسحاق خديجة، دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 39.

[2] هلالي بدرة و مادون بشرى، مرجع سبق ذكره، ص40.

[3] ثابتي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الخزينة العمومية منح المستثمر معونة استثمارية تعادل مقدار الضريبة المستحقة على الفرق بين قيمة أقساط الاهتلاك.

ج-2- السماح الاستثماري:

حسب هذا الحافز يتم السماح للمستثمر بخصم نسبة معينة من الإرادات التي حققتها أصوله للوصول إلى وعاء الضريبة وهذا بالإضافة إلى أقساط الاهتلاكات التي يتم احتسابها بالطرق التقليدية، إلى أن يتم إهتلاك الأصول بأكبر من قيمتها الإنتاجية، ويتضح من خلال ذلك أن السماح الاستثماري لا يترتب عليه تخفيض في معدل الضريبة دائما بل يترتب عليه تخفيض فعلي في مقدار الوعاء الضريبي.[1]

المطلب الثالث: ماهية التسيير الجبائي

إن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق أهدافها المالية بأقل التكاليف، وبما أن التكاليف الجبائية نجدها في جميع مراحل نشاط المؤسسة :الاستغلال، التمويل، الاستثمار، فإن تسييرها[2] يجب أن يكون متوافقًا مع هذه المراحل.

إن أي مؤسسة تسعى دائما لتفعيل ما يسمى بالتسيير الجبائي بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات وتحقيق الأمن الجبائي أو تجنب الخطر الضريبي الذي ينعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة، بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية لعدم تقيدها بالتشريعات وهو ما يؤدي إلى إضعاف قدرتها التنافسية، وبالتالي ما ينعكس على قدرتها التمويلية ويحد من إمكانية توسعها.

أولا: مفهوم التسيير الجبائي للمؤسسات

يعرف التسيير على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي في علم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل حياتها، ولذا فهي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني، ويعد أعلى مستوى لتسيير الجباية.

وبما أن كل أثر جبائي يقابله أثر مالي، فإن التسيير الجبائي يعمل على تعزيز قدرة المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية، وبالتالي الرفع من المردودية المالية للمساهمين، كما أن له أهمية بالغة على مستوى الأداء والقرارات المالية في مراحل نشاط المؤسسة: الاستغلال، التمويل، الاستثمار، لذلك يجب على معرفة هذه الآثار ومحاولة تعظيم الاستفادة منها في إطار ما يسمح به القانون الجبائي.[2]

---

[1] إسحاق خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، بسكرة، العدد 12، سنة (2013) ، ص 117.

وحسب **كريستين كوليت "Christine Collette"** فإن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة، التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وان تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها، إذا بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال و الذكي لها، وكما يعرف التسيير الجبائي أيضا بأنه الاختيار الأنسب من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار:

* النصوص التشريعية الجبائية.
* خصوصيات كل مؤسسة.
* درجة الخطر الجبائي.

ومن خلال التعاريف السابقين نلاحظ بأنهما يشيران إلى:

- إن التسيير الجبائي ممارسة قانونية حيث أن على المؤسسة أن تراعي النصوص التشريعية الجبائية وتؤدي الالتزامات المفروضة عليها وهذه النقطة تشكل جوهر الفرق بين كل من التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي.
- التأكد من وجود خيارات جبائية أمام المؤسسة، إذ أن تعدد البدائل عنصر أساسي في اتخاذ القرارات وعليه فإن انعدام الخيارات الجبائية يؤدي إلى عدم إمكانية الحديث عن التسيير الجبائي.
- الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة، بحيث تصبح احد محددات اتخاذ القرارات العادية (خلال دورة الاستغلال) و القرارات الإستراتيجية (التسيير الإستراتيجي للمؤسسة).
- التسيير الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى (التسيير الجبائي للمجمعات يختلف عن التسيير الجبائي للشركة) وفي نفس المؤسسة تبعا للظروف التي تعيشها (هدف التسيير الجبائي لن يكون في جميع الحالات تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة).
- درجة الخطر الجبائي تتغير عندما تنتقل المؤسسة من مجرد تطبيق بسيط للقواعد والالتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجباية لخدمة أهدافها[1].

وبالتالي فالتسيير الجبائي هو مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي، فهو يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من

[1] راضية بن يزة، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011، ص 96-100.

التسهيلات والثغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية، والجدول الموالي يبرز بشكل أوضح أوجه الاختلاف بين هذه المفاهيم[1]:

الجدول رقم (2-1): الفرق بين التسيير الجبائي وكل من التجنب والتهرب الضريبي

البيان	المفهوم
التسيير الجبائي	هو تنظيم شؤون المؤسسة بحيث يمكنها الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة، وبالتالي فهو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها، ومثال ذلك الاستفادة من الإعفاءات المختلفة أو توقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية منخفضة.
التجنب الضريبي	استخدام المؤسسة لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليها دون الالتجاء لأية عمليات مخططة.
التهرب الضريبي	استخدام المؤسسة لأساليب غير مشروعة لعدم دفع الضريبة وبالتالي هو عمل مخالف للقانون، يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة ويتعرض المتهرب من دفع الضريبة المستحقة إلى عقوبات مالية وأحيانا جنائية وقد تتضاعف العقوبات إذا حدث تكرر لواقعة التهرب.

المصدر: بن زاوي محمد صابر، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ثانيا: مميزات التسيير الجبائي

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين:

- الأولى وهي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.
- الثانية وهي كونه ناتج عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

1- استعمال الوسائل المشروعة قانونا:

يفترض التسيير الجبائي وجود تحليل عقلاني للتشريعات من اجل تحسس و إيجاد مختلف الاختيارات الممنوحة من طرف المشرع، و بالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني، وعليه فان من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي انه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش و التهرب الضريبيين و اللذان تحاربهما إدارة

[1] بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 52.

الضرائب لأنهما ممارسات غير مشروعة تهدف إلى تجنب دفع الضريبة، إلا أنها بالمقابل تقر و تعترف بالتسيير الجبائي للمؤسسة.

2- القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

تتضمن عملية اتخاذ القرارات الاختيار بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنه تقود نحو هدف مرغوب بحيث يجرد انعدام البدائل عملية التسيير من معناها.

إن القرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادة المؤسسة وليست مفروضة عليها، وعليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من اجل تسيير عملياتها المختلفة إذ يصبح الأمر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع و التنظيم .[1]

المطلب الرابع: أسس وأهداف التسيير الجبائي

أولا: الأسس القانونية والاقتصادية للتسيير الجبائي

أن التسيير الجبائي مؤسس على مبدأ متعارف عليه ومحل الإجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الأفضل من خلال مبدأ "حرية التسيير الجبائي.

1- الأساس القانوني:

مبدأ حرية التسيير الجبائي يمكن استنتاجه من فروع القانون المتعددة، وعلى سبيل المثال نجد في القانون المدني الجزائري وتحديدا القانون رقم89-01 المؤرخ في 07 فبراير 1989 في المادتين 4 و 5 على أن يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للملك وذلك من خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب استخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك.

2- الأساس الاقتصادي:

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

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

[1] محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 38.

وعليه فإن "دور المسير هو أولا التأهب لتحمل هذه الأعباء، وهذا لا يكفي، إذ يجب عليه أيضا معرفة و تقييم الخيارات الجبائية المتاحة باعتبارها أداة للسياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة لذا يمكن اعتبار حرمان المؤسسة من ميزة جبائية خطأ تسييريا، كما انه في حالة وجود هدف معين يمكن الوصول إليه بطريقتين مختلفتين فانه الأجدر الاختيار بينهما بناء على المعيار الجبائي.

ثانيا: أهداف التسيير الجبائي

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

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

1- التحكم في العبء الضريبي: تشكل الأعباء الجبائية جزءا من سعر التكلفة لأي منتج، وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج، مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية.

حيث يتشكل هذا التحكم من ثلاث أشكال نذكرها فيما يلي:

-العمل على تخفيض الضريبة؛

-تأجيل دفع الضريبة من اجل الاستفادة من سيولة مالية تعزز وضعية الخزينة؛

-الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من اجل تحقيق أهداف تسييري معينة مثال ذلك عدم حساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا بهدف توزيع أرباح.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في الضريبة، 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 و المساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.

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

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

ومن بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من اجل ضمان أمنها الجبائي، من خلال دور المراجعة الداخلية التي تمكن من:

-تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛

-تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة؛

-تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء فعالية التسيير الجبائي.

3- ضمان الفعالية الجبائية: يمكن تحقيق هذا الهدف بصورة مباشرة أو غير مباشرة بحيث تتحقق الفعالية المباشرة من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز و التفصيلات الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق سيولة مالية مباشرة.

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

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة: يرتبط نجاح عند تطبيقها بمدى توافر السياسات لكافة أوجه النشاط كالإنتاج، التسويق، التمويل، الأفراد، البحوث و التطوير وغيرها من وظائف المؤسسة والتي تساعد على وضع الخيار الإستراتيجي موضع التطبيق، أما العنصر الهام في وضع مختلف هذه السياسات هو مدى فعالية الإدارة في ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى سياسات متكاملة فيما بينما وقابلة للتنفيذ، كما أن هذه السياسات يجب أن تحدد كيفية تنفيذ الإستراتيجية بكفاءة وفي الوقت المناسب[1].

المطلب الخامس: مواجهة المؤسسة للعبء الضريبي

تشكل الضريبة عبئا ماليا يلقى على عاتق المؤسسة، لذا تعمل جاهدة لمواجهته، تجنبه أو مقاومته، قصد إزالته أو التخفيف من حدته وهذا بانتهاج إحدى الطرق قانونية ، وأثناء مواجهة المؤسسة للعبء الضريبي تكون بصدد المفاضلة أو اختيار المزيج المناسب لها من بين العناصر التالية:

- ✓ التكيف مع العبء الضريبي
- ✓ نقل العبء الضريبي

[1] راضية بن يزة، مرجع سبق ذكره، ص 96-100.

أولا: التكيف مع العبء الضريبي

ونقصد بالتكيف مع العبء الضريبي مختلف التعديلات والتصرفات التي تقوم المؤسسة بإحداثها على مختلف أنشطتها ودخولها قصد تجنب أو تخفيف العبء الضريبي.

وتتمثل هذه التعديلات في تصرفات عديدة منها:

- تخفيض النشاط الإنتاجي الذي فرضت عليه ضرائب مرتفعة.
- إضعاف الميل للاستثمار نتيجة انخفاض الأرباح بسبب فرض الضرائب، وتوجيه، رؤوس أموالها نحو العمليات التجارية أو المضاربة في السوق المالي.
- تقليص حجم الإستهلاكات التي تخضع إلى الضرائب المرتفعة.
- الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة لضرائب مرتفعة.
- تعديل طرق الإنتاج والعلاقات القائمة بين المنتجين والمشترين[1].

ثانيا: نقل العبء الضريبي

يقصد بنقل العبء الضريبي أنه عملية اقتصادية يقوم بواسطتها المكلف بالضريبة بنقل جزء من العبء الضريبي أو كله إلى شخص آخر مستعينا في ذلك ببعض القوى الاقتصادية، ولنجاح عملية نقل العبء الضريبي يتعين توفر شرطين هما:

- أن يكون منشأ الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها.
- أن يكون رفع ثمن السلعة أو الخدمة ممكنا ويتعلق تحقيق هذا الشرط بموضوع تكوين الأثمان.

أشكال نقل العبء الضريبي:

يمكن التمييز بين شكلين من أشكال نقل العبء الضريبي وهي:

النقل الكلي و النقل الجزئي: وفي هذا الإطار يمكننا التمييز بين الحالات التالية:

1. ضرائب لا يمكن نقل عبئها نهائيا، حيث لا تكون هناك معاملات بين الأفراد تمكنهم من نقل العبء، ويتعلق الأمر بالضرائب على الشركات والضرائب،.... الخ.
2. ضرائب يمكن نقل عبئها جزئيا، ويتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع آخرين، يتمكنون من خلالها تحميل أثمان هذه المنتجات جزءا من الضريبة.
3. ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل، وهي تلك الضرائب التي يمكن تضمينها كلية في الأسعار[2].

---

[1] باشوندة رفيق، داني كبير معاشو،" تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبء الجبائي و أساليب التحريض الجبائي"، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، أيام 11 - 12 ماي/ 2003 ، ص 48.

[2] يحي خضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007، ص 71.

المبحث الثالث: أثر الجباية على المؤسسة الاقتصادية

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

وباعتبار المؤسسة أحد الأطراف المعنية سواء بفرض الضريبة أو الاستفادة من السياسات التحفيزية، فإن للسياسة الضريبية تأثير على المؤسسة بصفة عامة، إذ تتأثر المؤسسة تجاه أي اقتطاع ضريبي يمس موجوداتها، حيث أن هذا التأثير قد يكون إيجابيا في بعض الأحيان، و يكون سلبيا في أحيانا أخرى، و هذا ما سنحاول التعرض له من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال

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

أولا: تأثير الجباية على خزينة المؤسسة

تعرف خزينة المؤسسة: «بأنّها مجموعة الأموال التي في حوزة المؤسسة، وهي عبارة عن صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع المؤسسة التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال».[1]

حيث إن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات، حيث تقتضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، وحسن تسييرها من خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها للإدارة الضريبية، وهذا لتفادي ما يترتب عن تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر سلبًا 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 كل من الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة:

1- تأثير الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

تتصرف المؤسسة لحساب الإدارة الجبائية باعتبارها مكلفا قانونيا وليس حقيقيا، مما يترتب عليها مسؤولية ثقيلة فتتأثر خزينتها تبعا لعدة عوامل مرتبطة بهذا الرسم :تنوع واختلاف المعدلات، إمكانية خصم الرسم على

[1] حجار مروكة، تأثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006، ص 110.

القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المحققة، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري...إلخ، وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة الأخيرة وجعلها تتماشى مع تدفقاتها، يجب عليها أن تسير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين).

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

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

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

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

2- تأثير الضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة(IBS) :

يتضح تأثير الضريبة على أرباح الشركات كونها تعتبر من التدفقات النقدية الخارجة من خلال نظام التسديدات التلقائية، إذ يتعين على الخاضع لهذه الضريبة أن يقوم بنفسه بحساب مبلغها وتصفيتها ودفعها تلقائيا لصندوق قابض الضرائب المختص إقليميا، ويتم هذا بدون إصدار وإرسال مسبق للجدول من طرف مصلحة الضرائب ، (بدون إنذار مسبق) يتضمن نظام الدفعات التلقائية من جهة، دفع ثلاث(03)أقساط أو تسبيقات؛ ومن جهة أخرى، دفع رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات.

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

لكن في حالة الحصول على نتائج متناقصة أو سلبية، فإن دفع الأقساط المحسوبة على أساس مرتفع يمكن أن يؤثر سلبا على وضعية الخزينة،كما نجد أن المؤسسة تعتمد على القروض والتسهيلات المصرفية قصيرة الأجل، من أجل تسديد مختلف الضرائب والرسوم المستحقة، وذلك هدف تفادي ضغط السيولة، وبالتالي فإن تراكم حجم الضرائب 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.[1]

ثانيا: تأثير الجباية على رأس المال العامل(FR) واحتياجات رأس المال العامل(BFR)

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

أ- التعريف:

يمثل إجمالي المبالغ التي تستثمرها المؤسسة في الأصول قصيرة الأجل، ويعرف رأس المال العامل بأنه إجمالي الأصول المتداولة مطروحا منها إجمالي الخصوم المتداولة، وهو رأس المال الفائض المستعمل أثناء دورة الاستغلال، أو يقصد برأس المال العامل الفائض من الاستثمار الإجمالي للمؤسسة من الموجودات طويلة الأجل من خلال الأموال الدائمة، ويستخدم في الحكم على مقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها في الأجل القصير.[2]

ويستخدم رأس المال العامل، أو كما يطلق عليه صافي رأس المال العامل، في تقدير قدرة الشركة على تمويل عملياتها اليومية والوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، فالمؤسسات تسعى إلى موازنة الربحية مع السيولة لضمان إمكانية تسيير أنشطتها، ونتيجة لذلك تسعى إلى تحقيق التشغيل الأمثل لرأس المال العامل لتعظيم السيولة وخفض تكلفة رأس المال.

ويشير رأس المال العامل الإيجابي إلى أن المؤسسة قادرة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، وتوفير فائض من السيولة لتطوير أعمالها وخفض الديون، لذلك ينظر المحللون إلى رأس المال كمؤشر على فعالية الشركة في إدارة عملياتها اليومية، فإذا انخفضت قيمة رأس المال العامل، فإن ذلك يزيد من مستوى المخاطرة المالية، وأسوء سيناريو هو التصفية أو الإفلاس، وقد يكون مؤشرا على مشكلة أساسية في طريقة عمل الشركة، على سبيل المثال، قد تقوم إدارة الشركة باستخدام الديون قصيرة الأجل من أجل تمويل الأصول طويلة الأجل، وهو ما يعرف بالخلل التمويلي، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال مقارنة رأس المال العامل من فترة إلى أخرى، هذا وتعتبر نسبة 20%

---

[1] لخاق أم البخت و سويح أمينة، الإستراتيجية الجبائية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2015-2016، ص 84-87.

[2] د.مداني بن بلغيث و عبد القادر دشاش، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(ISA) والمعايير الدولية للمراجعة (IFRS)، جامعة ورقلة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 20.

إلى المطلوبات المتداولة، نسبة عادلة لمعظم القطاعات، أما إذا كانت قيمة رأس المال العامل أقل من صفر، فإن المؤسسة لن تكون قادرة على سداد التزاماتها.[1]

ب- التأثير:

مما سبق فإن فكرة التأثير الجبائي على رأس المال العامل لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة، وإنما هي متضمنة من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل، فتأثير الجباية على رأس المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالبا على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، وهذا الأخير معفى بنسبة كبيرة من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفرات ضريبية، كما يتجلى التأثير الضريبي على رأس المال العامل من خلال الاستثمارات، فهي تظهر بالقيم الصافية في الميزانية، وذلك بعد طرح قيمة الاهتلاكات من القيمة الإجمالية للاستثمارات ففي حالة تسريع الاهتلاك، الذي يعد اختيارا محضا، فإن قيمة الاستثمارات ستنخفض، وترتفع قيمة الأموال الدائمة وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع رأس المال العامل.[2]

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

أ- التعريف:

ينتج عن الأنشطة المباشرة للمؤسسة مجموعة من الاحتياجات المالية بسبب التفاعل مع مجموعة من العناصر أهمها: المخزونات، حقوق العملاء، حقوق الموردين، الرسم على القيمة المضافة والديون الاجتماعية والجبائية، ويمثل الاحتياج في رأس المال العامل: "إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال وهي عبارة عن الفرق بين إجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق من جهة والالتزامات القصيرة المدى باستثناء السلفات المصرفية من جهة ثانية".

ويعتبر BFR في تاريخ معين عن FR الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ، كما يعرف بأنه جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطي من طرف الموارد الدورية.[3]

ب- التأثير:

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،

---

[1] أ.فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، SME Financial، رام الله-فلسطين، 2008، ص 35-36.

[2] صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

[3] د.مداني بن بلغيث و عبد القادر دشاش، مرجع سبق ذكره، ص 23.

حيث أنه كلما كان الرسم المستحق على المبيعات أكبر من الرسم المسترجع فإن المؤسسة يترتب عليها احتياج مالي، مُطالبة بدفعه والعكس صحيح.

يمكن أن نستنتج بأن تأثير الجباية على دورة الاستغلال ينعكس بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية، حيث أن هذا التأثير يكون في صالح المؤسسة إذا أتقنت هذه الأخيرة تسييرها والتحكم في مواعيد استحقاقها لضمان السيولة اللازمة ولتفادي الوقوع في ضغوطات مالية، غرامات أو تقويمات جبائية، ومنه فإن مثالية الخزينة ومرونتها لا تهم المسير المالي فحسب، بل كذلك المسير الجبائي، الذي بواسطة تسييره لمختلف الضرائب والرسوم، يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية.[1]

ثالثا: وظيفة التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال

إن التسيير الجبائي الذي يجب أن يتم في إطار احترام التشريع الجبائي المعمول به في مرحلة الاستغلال يركز على تحليل التأثيرات المباشرة والإيجابية على خزينة المؤسسة، ومنه إن مثالية الخزينة ومرونتها لا تهم المسير المالي فحسب، بل كذلك المسير الجبائي، الذي بواسطة تسييره لمختلف الضرائب والرسوم، يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة يقوم بالعديد من الإجراءات تختلف حسب خصوصية كل مؤسسة منها:

- القيام بإتلاف البضاعة في حالة فسادهاغ ة من الشركات، خاصة الصناعية منها، وذلك بالاتفاق مع الجهات المعنية والتي منها السلطات الضريبية، حتى يتم الاستفادة من تنزيل مصروف البضاعة التالفة، مع الإشارة على أنه إذا قامت المؤسسة بإتلافها بنفسها فإن ذلك يؤدي إلى حرمانها من الوفر الضريبي.
- تحميل المؤسسة لكل سنة مصاريف فروقات العملة :يتوجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية، وتقييم أرصدتها في الخارج بالعملة المحلية.
- الاستعانة بالاستشارة الجبائية من طرف الخبراء في المسائل الجبائية مثل :محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة.
- تشجيع المؤسسة على امتلاك الأصول أو استئجارها، وخاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة، ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة ما في فترة قصيرة فإنها تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها.
- التسيير الجبائي من خلال سياسة المخزون وذلك بإتباع المؤسسات لسياسات محاسبية، هدف للاستفادة من طرق تقييم المخزون، بحيث تحقق لها أكبر وفر ضريبي ممكن، وخاصة المؤسسات الصناعية، ومن المعروف أن هناك ثلاث طرق لتقييم المخزون متعرف عليها هي :طريقة FIFO، LIFO، التكلفة الوسطية المرجحة، إن ما يميز

[1] صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص 121.

هذه الطرق عن بعضها هو البعد الضريبي، فعلى سبيل، المثال نرى بأن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا تعمل على تحقيق أكبر وفر ضريبي بالمقارنة بالطرق الأخرى في حالة حدوث ارتفاع مستمر لأسعار المخزون مع ثبات نسبي لكمة المخزون من سنة إلى أخرى في كمية المخزون.

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

المطلب الثاني: الأثر الجبائي في مرحلة التمويل

يتجلى أثر الجباية في هذه المرحلة على كل من سياسة الاقتراض بالمؤسسة، وعلى سياسة التمويل الإيجاري، وأيضا على سياسة توزيع الأرباح كما يأتي:

أولا: أثر الجبائية على سياسة الاقتراض في المؤسسة

تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون، والعامل الجبائي يأخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين، ولهذا نجد أن السياسة الضريبية تأثر على المسير في اختيار سياسة مالية تأخذ بعين الاعتبار تفضيل اللجوء إلى الاقتراض.

ثانيا: أثر الجباية على 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 استئجاره لمدة معينة مقابل أجرة محددة.[2]

وتتفاوت هذه الخيارات في أهميتها من الناحية الجبائية، فبالنسبة لقرار شراء الأصل بمال المؤسسة الخاص يكون أقل هذه الخيارات أهمية؛ حيث تتمكن المؤسسة من إهتلاك قيمة هذا الأصل المشترى من الدخل الخاضع للضريبة في سنوات الاستخدام، أما في حالة الاقتراض فإن المؤسسة تحصل على خصم فائدة القرض وأقساط الاهتلاك من الدخل الخاضع للضريبة، وفي حالة الاستئجار تسمح القواعد العامة للمؤسسة بخصم قسط الإيجار

[1] خالص أم البخت و سويح أمينة، ص 89 90.

[2] حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2004، ص 930.

من الدخل الخاضع للضريبة لذلك فهو يمثل أفضل الخيارات، لها وفي الوقت ذاته لا تنقص المؤسسة من مالها الخاص كما في حالة الشراء، كما لا تتحمل عبء أخذ القرض وقيوده.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التمويل يستغل من طرف المستثمرين لأنه من أهدافه تجنب الضريبة، فالمؤجر مثلا يقوم بخصم قسط الاهتلاك باعتباره مالكا للأصل والمزايا الأخرى التي تقررها التشريعات الضريبية لمالكي الأصول كالإهلاك الإضافي الذي يمنحه التشريع المصري، وكذلك الخصم المقرر لتشجيع الاستثمار في الأصول والمعروف في الولايات المتحدة الأمريكية بخصم الائتمان الضريبي للاستثمارات، هذا النوع من الخصم الضريبي يستفيد منه المؤجر حتى ولو كانت إيراداته من نشاط التأجير التمويلي أقل من مجموع الخصومات الضريبية التي يقررها المشرع، مما يؤدي إلى تحميل وعاء الضريبة بخسارة غير حقيقية ينتج عنها عدم أداء المؤجر لضريبة الدخل في السنة التي تحققت فيها الخسارة والسنوات التالية لها، وكذلك تخفيضه مقدار الضرائب المستحقة بعد ذلك، أو قد يتخذ المشروع شكل نشاط التأجير التمويلي لتجنب دفع الضرائب، بحيث تصبح هذه الطريقة بمثابة الدرع الواقي للدخل من الخضوع للضريبة[1].

ثالثا: أثر الجباية على سياسة توزيع الأرباح

يتضمن قرار توزيع الأرباح اتخاذ القرار بتوزيع الأرباح أو احتجازها بغرض إعادة استثمارها داخل المؤسسة، وتعتبر هذه السياسة من الأهمية بما كان لأنها تؤثر على اتجاهات المستثمرين وعلى العديد من المجالات المالية في المؤسسة مثل :الهيكل المالي، تدفق الأموال والسيولة، معدل النمو، تكلفة الأموال.

إن توزيع الأرباح قد تكون كقرار استثماري إذا ما اعتمدت القرارات الخاصة بها على المصدر الأول، وهو النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل، كما أنها قد تكون كقرار تمويلي عندما تلجأ المؤسسة إلى مصدر خارجي (القروض، أسهم جديدة) في توزيعات الأرباح، وذلك لتجنب المشكلة الاستثمارية الناجمة عن استخدام النقدية المترتبة عن عمليات التشغيل الداخلية، كما يجب الإشارة إلى أنه هناك تعارض بين الإدارة والمستثمرين، حيث أن المستثمرين يرغبون بزيادة مكاسبهم النقدية من خلال توزيع نسبة أكبر من الأرباح عليهم، في حين تفضل الإدارة زيادة الجزء المحتجز لضمان أموال مهمة لأغراض التوسع الاستثماري داخل المؤسسة.[2]

إن العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والجباية تكمن من خلال تفسير نظرية التمييز الجبائي والتي تشير إلى أنه لو كان معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح الرأسمالية، فإن حَملة الأسهم يطالبون معدلا عائدا أكبر قياسا بشركة مماثلة تحتجز كل أرباحها أو الجزء الأكبر منه، مما يزيد من تكلفة الأموال للمؤسسة الأولى وبالتالي تنخفض القيمة السوقية للسهم الواحد.[3]

---

[1] خناش أم البخت و سويح أمينة، ص 95.

[2] محمد زرقون، أثر الإكتتاب العام على سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 08، 2010، ص 05.

[3] حزة محمود الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 930.

مما سبق وجدنا أن الضريبة تشكل عنصرا هاما في الإستراتيجية التمويلية للمؤسسة، فإن للمؤسسة خيارين سواء الاعتماد على أموالها الخاصة أو اللجوء إلى عملية الاقتراض.

لذا يتم الأخذ بعين الاعتبار العامل الضريبي عند اتخاذ قرار التمويل، وعليه يتم اختيار التمويل الأقل تكلفة، وفي هذا المجال نجد أن الضريبة تشجع اللجوء إلى الاقتراض بحيث أن المشرع يسمح بخصم تكاليف فوائد القروض من الوعاء الضريبي المتمثل في الربح قبل اقتطاع الضريبة، ومن ثم يقلص حجم الضريبة، في حين أن الاعتماد على الأموال الخاصة لا يسمح بذلك، بالرغم من أن الضريبة تشجع الاعتماد على القروض إلا أن لهذه الأخيرة أضرار على المؤسسة حيث أنها تمثل مورد غير دائم يجب دفعه، بالإضافة إلى أنها تؤثر على الاستقلال المالي للمؤسسة.[1]

رابعا: وظيفة التسيير الجبائي في مرحلة التمويل

تكون في هذه المرحلة مهمة المسير الجبائي هي المساعدة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفرات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، والتالي يمكن القول أن على المسير الجبائي أن رشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي، ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق خلق الوفرات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة، واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائية إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.[2]

المطلب الثالث: الأثر الجبائي في مرحلة الاستثمار

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب قرار نظرا لطبيعته الإستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل، لذا على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار المتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار استثماري، والمسير الجبائي في هذه المرحلة يهدف إلى الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار، حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحفيز الجبائي إلى خلق مناخ مشجع و محفز على الاستثمار، والتحفيز الجبائي عبارة عن آلية تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين، بغرض توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة، وقد تكون في شكل: (إعفاء ضريبي، تخفيض ضريبي، إجراءات ضريبية تقنية)[3] كما أشرنا إليها سابقا.

[1] حسيني فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص 86.
[2] صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص 121.
[3] صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

أولا: تأثير الجباية على قرار الاستثمار

تعتمد المؤسسة في اتخاذ قرار الاستثمار واختيار قرار الاستثمار، واختيار بين المشاريع الاستثمارية على عدة معايير، وأكثر هذه المعايير استعمالا هي :معيار صافي القيمة الحالية، مدة استرجاع رأس المال المستثمر، ومعيار المعدل الداخلي للمردودية.

أ .تأثير الضريبة على صافي القيمة الحالية(VAN):

صافي القيمة الحالية عبارة عن «الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية ومبلغ الاستثمار المبدئي»

يعتبر أسلوب صافي القيمة الحالية من أهم الأساليب المستخدمة في الاختيار بين المشاريع الاستثمارية، وحسب هذا المعيار لا يكون المشروع الاستثماري مقبولا إلا إذا كان صافي القيمة الحالية موجب، وإذا تعددت المشروعات الاستثمارية، فيقبل من بينها صاحب أكبر قيمة موجبة.

أي أن التدفقات النقدية السنوية المالية أكبر من الاستثمار المبدئي، وتتأثر القيمة الحالية الصافية بمعدل الضريبة على أرباح الشركات، لأن فرض هذه الضريبة يؤثر على التدفقات النقدية الحالية، وبالتالي احتمال تغيير قرار الاستثمار.

ب . تأثير السياسة الضريبية على مدة استرجاع رأس المال المستثمر "فترة الاستيراد" (DR):

تعرف مدة استرجاع رأس المال المستثمر على أنها: «الفترة الزمنية اللازمة لاسترداد التكلفة المبدئية للاستثمار من صافي التدفقات النقدية المتولدة عنه».

كما تعرف أيضا على أنها: «عدد السنوات التي تأخذها المنشأة لتغطية استثمارها الأصلي، وذلك من صافي التدفقات السنوية النقدية»، أي هي المدة التي تساوي فيها التدفقات النقدية مبلغ الاستثمار الأولي.

يكتسب في هذه الحالة المشروع الاستثماري أهمية أكبر ومخاطرة أقل كلما كانت هذه الفترة قصيرة، وهذا ما تسعى السياسة الضريبية الوصول إليه من خلال خفض معدلات الضرائب ومنح الإعفاءات التي من شأنها العمل على رفع قيمة التدفقات النقدية للاستثمار، وبالتالي استرجاع تكلفة الاستثمار المبدئي في أقل مدة ممكنة وهذا ما يشجع على الاستثمار[1].

ج . تأثير السياسة الضريبية على المعدل الداخلي للمردودية(TRI):

يعرف على أنه: « المعدل الذي يجعل من إجمالي التدفقات النقدية الداخلة مساويا لإجمالي التدفقات النقدية الخارجة بالقيم الحالية»،[2] بمعنى أن عند هذا المعدل يكون صافي القيمة الحالية معدوما.

[1] تابتي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص ص 45 46.

[2] مبارك لسلوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 128.

يعمل المعدل الداخلي للمردودية على تحديد مدى مردودية الاستثمار أو عدم مردودية، فكلما كان هذا المعدل صغير ويقترب من تكلفة رأس المال، كلما عبر عن عدم مردودية الاستثمار، وبالتالي يجب على المستثمر عدم اختيار هذا الاستثمار والبحث عن سبيل آخر.

وتؤدي الضرائب المفروضة على أرباح الشركات إلى تخفيض من قيمة التدفقات النقدية الحالية، وهذا ما يجعل المعدل الداخلي للمردودية ينخفض، وبالتالي كبح الاستثمار.

وبما أن الضرائب على أرباح المشروعات تؤثر على معدل العائد المتوقع على الاستثمار إلى نفقته، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الاستثمار في حالة توقع زيادة سعر الضرائب، يضاف إلى ذلك أن الضرائب المرتفعة على أرباح المشروعات تدفع أصحابها إلى المبالغة في النفقات عند تقدير المادة الخاضعة للضريبة، مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة مع عدم زيادة الادخار الخاص، وكذلك يمكن أن يؤدي ضرائب الاستهلاك (وهو ما يتوقف على مدى مرونة الطلب على هذه المنتجات) إلى تخفيض الطلب على المنتجات مما قد يؤدي إلى خفض الاستثمار، وفي هذه الحالة يظهر خفض الاستثمار تأثر غير مباشر للضريبة[1].

ثانيا:وظيفة التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار

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

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

-أهمية القيام بالتجديدات والإضافات الرأسمالية للأصول.

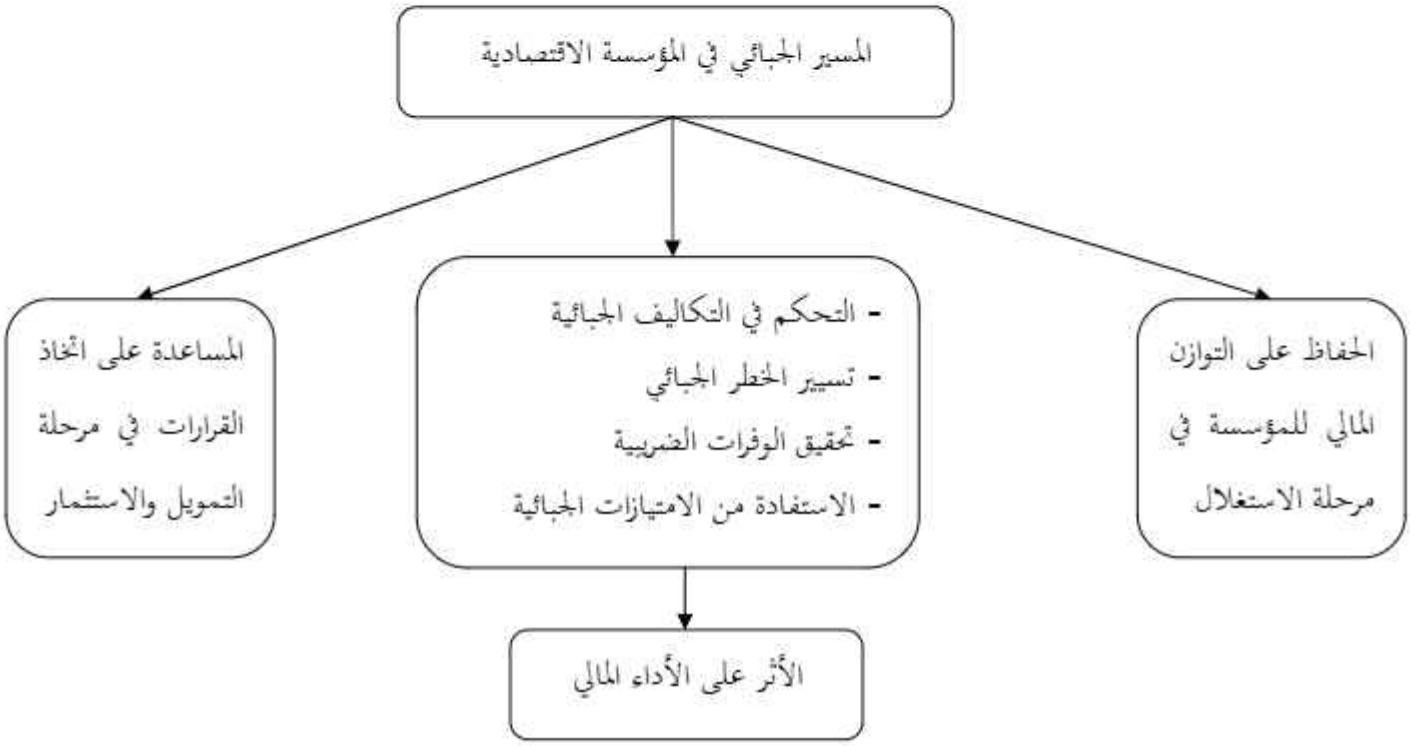
-أهمية قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، لحماية رأس مالها من التآكل.

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

[1] ثابتي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

ومنه يمكن القول أن التسيير الجبائي في المؤسسة يعتبر ذات أهمية بالغة، لما له من أهمية في خلق التدفقات المالية للمؤسسة خلال مراحل حياتها في مرحلة الاستغلال والتمويل إلى مرحلة الاستثمار، والشكل التالي يوضح ذلك[1]:

الشكل رقم (2-2) : أثر التسيير الجبائي على أداء المالي



المصدر: لخاش أم البخت و سويح أمينة،**مرجع سبق ذكره**، ص103.

نلاحظ من الشكل السابق أن قيام المؤسسة الاقتصادية بالتسيير الجبائي من خلال الاستفادة من جميع الإمكانيات المتاحة لديها سواء في مرحلة الاستغلال والتمويل أو الاستثمار، يكون له أثر على أدائها المالي.

[1] لخاش أم البخت و سويح أمينة،مرجع سبق ذكره، ص102.

خلاصة الفصل:

من خلال تطرقنا في هذا الفصل إلى كل ما بذلته الإدارة الجبائية لكسب وتقريب المكلف بالضريبة منها وجعله كشريك لها، بمختلف الطرق كعصرنة ورقمنة النظام الجبائي وجعله مرن ومتلائم مع الوقت الذي نعيش فيه، بالإضافة إلى مختلف السياسات التحفيزية التي لجأ إليها المشرع الجبائي الجزائري لتشجيع المكلفين بالضريبة على دخول في نشاطات ومناطق ترغب الدولة بتنميتها، حيث يبرز هنا دور وظيفة التسيير الجبائي الفعالة التي تعطي المؤسسة الاقتصادية نظرة أخرى للجباية تتجلى في تلك الآثار الإيجابية التي تطرقنا لها ومحاولة الاستفادة قدر المستطاع من مختلف التشريعات التي تخدم أهداف المؤسسة وتجعل لعملية التوظيف الجبائي مكاسب تستفيد منها المؤسسة الاقتصادية مستقبلا.

دراسة تطبيقية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
- المبحث الثاني: دراسة مكاسب مؤسسة (GIPLAIT) من التوظيفات المالية
- المبحث الثالث: واقع وآثار الجباية بمؤسسة الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة

تمهيد الفصل:

استنادا إلى ما جاء في الجانب النظري من مفاهيم عن التوظيفات المالية وطرق قياس الأداء المالي وكذا توظيف وتسيير العامل الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية وتأثيراته والمعلومات التي لابد من الإفصاح عنها للإدارة الجبائية لقياس وتقدير مختلف الضرائب، وتدعيما لمعلوماتنا اخترنا مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة لمزاولة التربص التطبيقي بها باعتبار أن الموضوع يصب في هذا السياق، إذ أنها ملبنة إنتاجية وتسويقية تستفيد من تحفيزات جبائية كتشجيع من الدولة لمجال الحليب ومشتقاته بالولاية، وهذا بغية الوقوف على تأثير توظيف هذه المؤسسة لعاملي الجباية والأداء المالي والمختلف المكاسب التي تحققها العملية.

وللقيام بهذه الدراسة قمنا بتقسيم العمل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
- المبحث الثاني: دراسة مكاسب مؤسسة (GIPLAIT) من التوظيفات المالية
- المبحث الثالث: واقع وآثار الجباية بمؤسسة الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته

أولا: التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، مقرها الرئيسي في الجزائر العاصمة، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته،حيث نلاحظ أن الديوان الوطني للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة وقد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT.
- الناحية الوسطى OROLAC.
- الناحية الغربية OROLAIT.

ثانيا: التعريف ب OROLAIT

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن، مقرها الرئيسي في مدينة وهران.

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، وهذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO).

عرفت المؤسسة عدة تغيرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، وفي عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، وهذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، وتحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية واختيار الموردين وأصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية، ومزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري ويحتوي على الوحدات التالية:

- وحدة الإنتاج بوهران.
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس.
- وحدة الإنتاج بمستغانم.
- وحدة الإنتاج بسعيدة.
- وحدة الإنتاج بمعسكر.
- وحدة الإنتاج بتيارت.
- وحدة الإنتاج ببشار.
- وحدة الإنتاج بتلمسان.

ثالثا: لمحة تاريخية عن وحدة (GIPLAIT)

GROUPE INDUDTRIEL DES PRODUTIONS LAITIERES (GIPLAIT)

وحدة سعيدة *المنبع* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 ودخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن.

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب وهي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 197 380 000 دج ويتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران، مشرية، عين الصفراء، فرندة، البيض، سيق، المحمدية.

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات:

أ- المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف.

ب- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام:

1. ورشة إعادة التركيب.
2. ورشة التعقيم أو البسترة.
3. ورشة التكييف أو التعليب.
4. قسم التنظيف.
5. غرفة التبريد.

ت- البناية الإدارية.

المطلب الثاني: عدد العمال ونظام العمل

أولا: عدد العمال

تشغل الوحدة 2*8سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين حسب المصالح وذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال.
- المحاسبة و المالية: 5 عمال.
- الإنتاج: 23 عامل.
- الصيانة: 7 عمال.
- التموين: 3 عمال.
- البيع: 17 عامل.
- مصلحة الاستقبال: هده المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين، العدد: 3 عمال.
- المخبر: 2 عمال.
- الأمن: 11 عامل.

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و دلك يتم كما يلي:

- منفذين: 49 عامل.
- السيطرة: 18 عامل.
- الإطارات: 9 عمال.
- الإطارات العليا : 10 عمال .

ثانيا: العمل في الورشات

يتم على شكل نظام أفواج ويوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى: 2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8سا يوميا لكل فوج، هذا بالنسبة لمصلحة الإنتاج، أما فريق الإدارة فهو يعمل من الثامنة صباحا إلى الرابعة زوالا.

ثالثا: أهم المنتجات التي تنتجها المؤسسة

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي:

* 13000 لتر حليب معقم.
* 8000 لتر حليب بقر.
* 4000 لتر لبن.

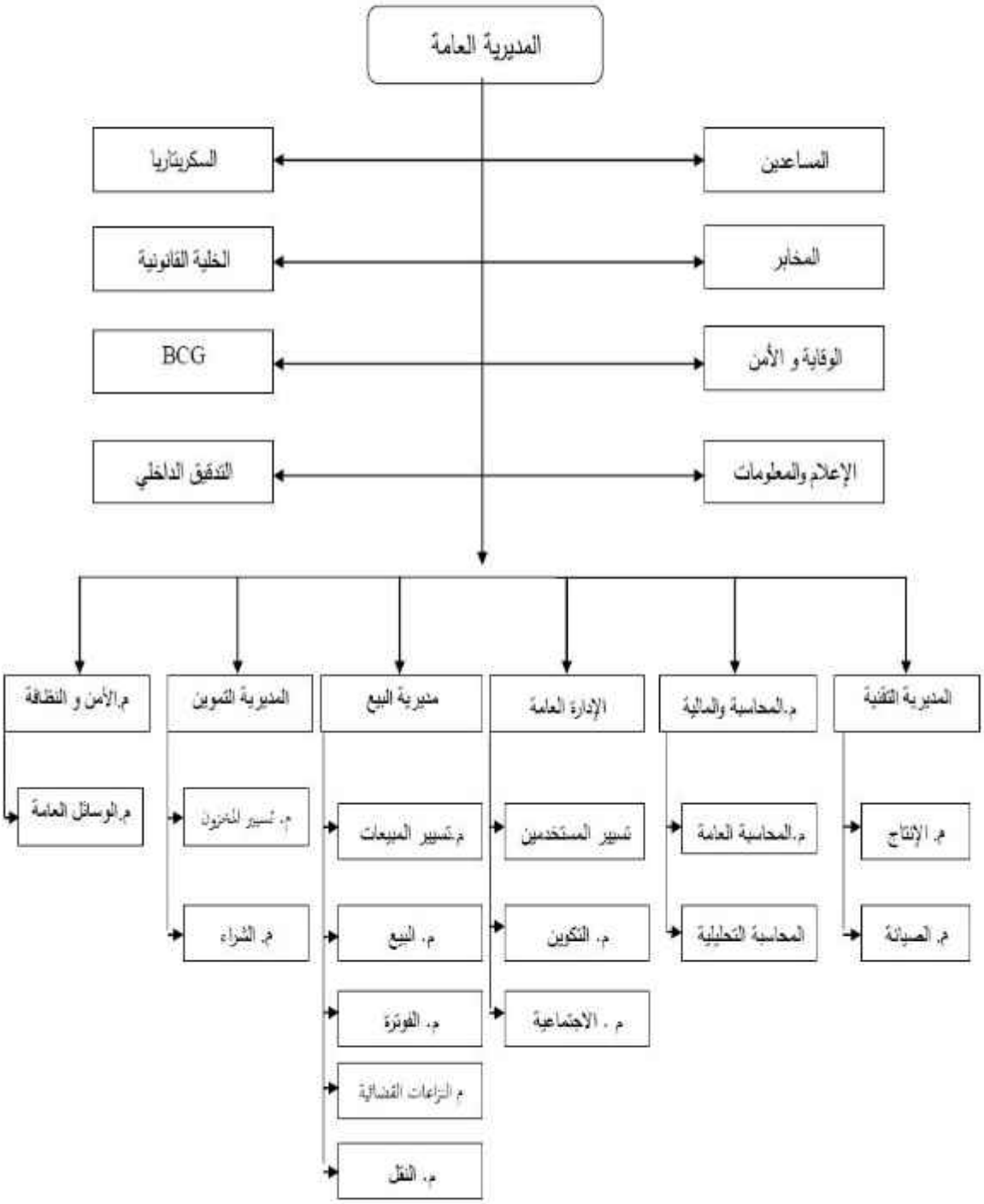
يتم إنتاج الحليب على نوعين، الكيس والعلبة، وكذلك بالنسبة للبن، كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة *السمن* بمعدل 200 كلغ يوميا، وكذلك القشدة الطرية: 450 وعاء بلاستيكي يوميا، ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هدا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة

أولا: تصميم الهيكل

بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يضم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها و هي مرتبة حسب الشرح التابع لها .

الشكل رقم (3-1): تصميم الهيكل



المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة محل الدراسة.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للوحدة

و يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية:

1- المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية:

أ - مصلحة الإنتاج:

و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين: ورشة التحضير، ورشة التعقيم.

* **ورشة التحضير:** ويتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية *مسحوق الحليب* مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب، هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

* **ورشة التعقيم:** هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري.

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لخزن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة و يتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبن مثلا، و تفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة.

ب – مصلحة الصيانة:

تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين والتوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على:

- ✓ ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج.
- ✓ ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج.
- ✓ تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا.
- ✓ إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة.

و تضم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

ج – المخبر:

يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة وهذا عن طريق تحاليل فيزيوكميائية ثم تحاليل بكترولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

د – مصلحة تجميع و استقبال الحليب:

دورها استقبال حليب المربين و تسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي **1%** من الإنتاج الكلي و يتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

2 – مديرية المحاسبة و المالية: تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية:

أ – مصلحة المحاسبة العامة:

والتي تعني بضبط العمليات و الحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها، وبناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها:

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخيل إلى البنك.
- مراقبة خزينة المؤسسة.
- تبرير نفقات و مداخيل المؤسسة.
- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة.
- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ و تسجيل العمليات يوميا.

ب – المحاسبة التحليلية:

و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة، فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة .

3 – الإدارة العامة:

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية:

أ – تسيير المستخدمين:

تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين والتأكد من صلاحية العاملين وتأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة ومن كون شروط عملهم الحسنة ومشجعة على بدل الجهد وتكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل.

ب – مصلحة التكوين:

دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة * التكوين المهني، المتربصين... الخ *.

ج – المصلحة الاجتماعية:

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية والمهنية، وتشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل، كما تقوم بالتامين على كافة العمال داخل الوحدة.

4 – مديرية البيع:

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية:

أ – مصلحة تسيير المبيعات:

و يتلخص دورها في الاستقبال والبيع وتسيير هذه العمليات إداريا.

ب – مصلحة البيع:

تهتم ببيع منتوج الحليب ومشتقاته وتسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها .

ت – مصلحة الفوترة:

يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته .

د – مصلحة النزاعات القضائية:

تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعته قضائيا.

و – مصلحة النقل:

المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار.

5 – مديرية التموين:

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة، الحليب، مادة دسمة، مواد التغليف...الخ.

إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم وهذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة وتقوم تلك المؤسسة بشرائها والتفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها محليا بمركب المدية وهي ذات جودة متوسطة ولكنها تتحسن مع مرور الوقت، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا.

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهران وهذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل ولقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة، واتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى وبالأخص وهران، وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

*** مصلحة تسيير المخزون:**

تهتم بتسيير وإدارة المدخلات والمخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف، مواد التنظيف، قطع الغيار، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة.

*** مصلحة الشراء:**

تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج.

6 – مصلحة الأمن و النظافة:

(تضم مصلحة الوسائل العامة) تقوم هذه المصلحة بحراسة كل ممتلكات المؤسسة ومراقبة المعدات وأمن العمال كما أنها مسؤولة عن مراقبة دخول وخروج العمال والشاحنات وتقوم بحفظ الوحدة وهي تتكون من ثلاث أفواج تتبادل فيما بينها ليلا ونهارا، وتسهر كذلك على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف.

المطلب الرابع: أهداف المؤسسة

إن النشاط الرئيسي الذي أنشأت من أجله المؤسسة هو إنتاج الحليب ومشتقاته لذلك فهي دائما تسعى من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها ومنها:

- ✓ توفير الكميات المناسبة من الحليب ومشتقاته لتغطية احتياجات السوق.
- ✓ استقبال حليب المربين من أجل تشجيع المنتجين وكذا تقليص فاتورة الاستيراد.
- ✓ توفير مناصب شغل وبالتالي تخفيض نسبة البطالة.
- ✓ تكوين العمال وتأهيلهم، وكذا الرفع من مستواهم المهني.
- ✓ تلبية رغبات المستهلكين على مستوى المناطق المحددة.
- ✓ توفير الطلابيات من الإنتاج في الوقت المناسب.

المبحث الثاني :دراسة مكاسب مؤسسة (GIPLAIT) من التوظيفات المالية

سنحاول من خلال هذا المبحث اعتمادا على الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى2014، قصد إبراز نتائج التوظيفات المالية لمؤسسة الحليب ومشتقاته والوقوف على التطورات التي طرأت على المؤسسة خلال هذه الفترة، لاسيما الجانب المالي وتكاليف المؤسسة لمحاولة تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بمختلف النسب والمؤشرات المذكورة سلفا، ونشير أيضا أن هذه القوائم تمثل جانب مهم مما يطلب الإفصاح عنه لمديرية الضرائب قصد الحكم على وضعية المؤسسة قبل الخوض في عمليات تحديد الوعاء لمختلف الضرائب والرسوم.

وسعيا منها لتحقيق أهدافها المسطرة والتي من أبرزها تحقيق الأرباح بأقل تكاليف ممكنة وكذا الاستمرارية والبقاء، تقوم مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته بتوظيف مختلف العناصر المالية، لتحقيق مكاسب متوقعة سوف نقف على استعراضها من خلال مؤشرات لقياس وتقييم الأداء المالي وفعاليته بالمؤسسة وأيضا النسب المالية المرتبطة بالربحية والمردودية.

المطلب الأول: حساب وتحليل مؤشرات قياس الأداء المالي

1. معدل دوران الأصول:

يقيس هذا المؤشر مدى قدرة المؤسسة على استغلال كافة الأصول المتاحة في تحقيق المبيعات، وارتفاع هذه النسبة يشير إلى أن المؤسسة تستخدم موجوداتها بكفاءة عالية في تحقيق المبيعات، ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل دوران الأصـــول = الصافي المبيعـــات / إجمالي الأصـــول

وسنقوم بتحديد تطور هذا المؤشر وفق المعلومات المتوفرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): يبين تطور معدل دوران الأصول (دج)

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
صافي المبيعات	576428713	876543419	1036553425	1137802141	1175625335
مجموع الأصول	698 140 900	789 027 241	931 062 401	670 222 349	801 825 714
معدل دوران الأصول	0,826	1,111	1,113	1,698	1,466

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل دوران الأصول أكبر من الواحد في أغلب السنوات، وهذا يعني أن المؤسسة تستغل أصولها بكفاءة عالية تعود عليها بأرباح رغم تفاوت هذا المعدل من سنة لأخرى بسبب التحول الذي شهدته مبيعات المؤسسة في هذه الفترة.

2.معدل العائد على رأ ِس المال المستثمر:

وهو يتميز بكونه مؤشر لقياس القوة الإدارية، حيث يقيس الربحية على مستوى المؤسسة ككل، كما يستخدم كمؤشر رقابي وتخطيطي ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل العائـــد على رأس المال = النتيجـــة الصافيـــة/رأس المـــال

وسنقوم بتحديد تطور هذا المعدل وفق المعلومات المدرجة في الجدول التالي:

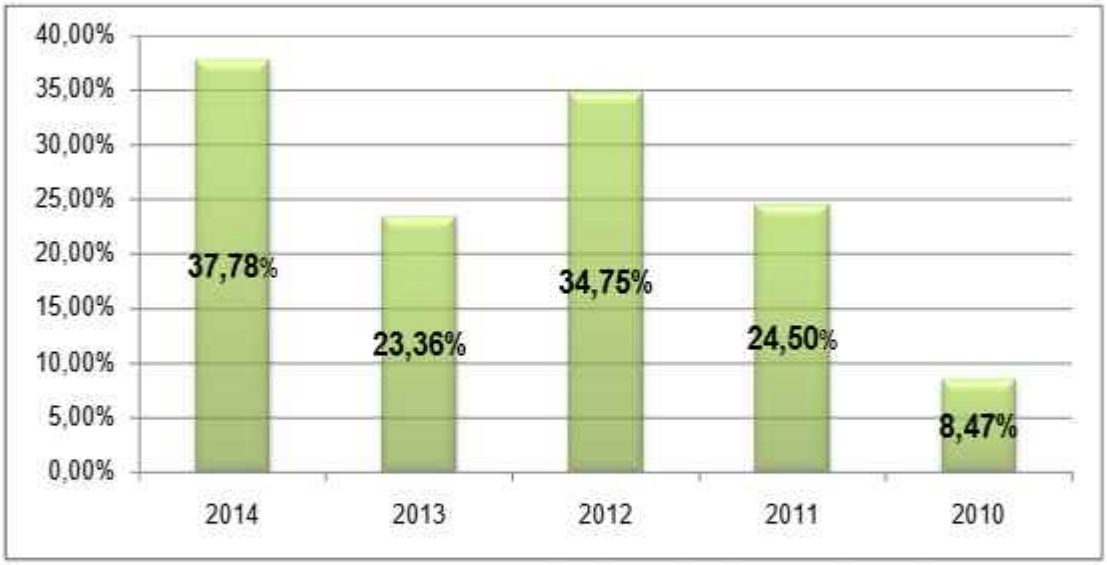
الجدول رقم (3-2): يبين تطور معدل العائد على رأس المال المستثمر (دج)

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة الصافية	16 721 498	48 358 279	68 590 166	46 107 141	74 572 843
رأس المال	197 380 000	197 380 000	197 380 000	197 380 000	197 380 000
معدل العائد على رأس المال	8,47%	24,50%	34,75%	23,36%	37,78%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

وهنا تمثيل لتطور تلك المعدلات في شكل مخطط بياني:

الشكل رقم (3-2): يبين تطور معدل العائد على رأس المال المستثمر



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-2).

نلاحظ من خلال معطيات الشكل والجدول أعلاه أن معدل العائد على رأس المال المستثمر في حالة ارتفاع من سنة لأخرى والسبب يعود لأن المؤسسة تتبع سياسة استثمارية توسعية من خلال إضافة منتجات أخرى بالإضافة إلى المادة الأساسية (الحليب) قصد زيادة الأرباح وبسط قوتها في سوق الولاية والذي يخلوا من مؤسسات منافسة في ذات المجال، ونجاح هذه السياسة كان بفضل جهود الدولة في تدعيم وتحفيز قطاع منتجات الحليب بعديد الآليات التحفيزية المختلفة.

3. مؤشر تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية:

خوفا من زيادة حدة المنافسة مستقبلا في قطاع إنتاج الحليب ومشتقاته والتطورات الهائلة في التكنولوجيا جعل المؤسسة تعمل على تحقيق مزايا تنافسية متعددة على عامل التكلفة من خلال تخفيض التكاليف والتحسين المستمر في الإنتاجية، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع أرباحها بصفة مستمرة، ويتم تحديد هذا من خلال نسبة الربح الصافي المحقق من طرف المؤسسة من سنة لأخرى.

ويمكن تجسيد وإثبات أحد الأهداف الأساسية للمؤسسة وفق الجدول التالي الذي يمثل تطور ونمو الأرباح المحققة من سنة إلى أخرى وهو ما يعبر عن الصحة المالية للمؤسسة من جهة وتحقيق ما تصبو إليه المؤسسة من جهة أخرى.

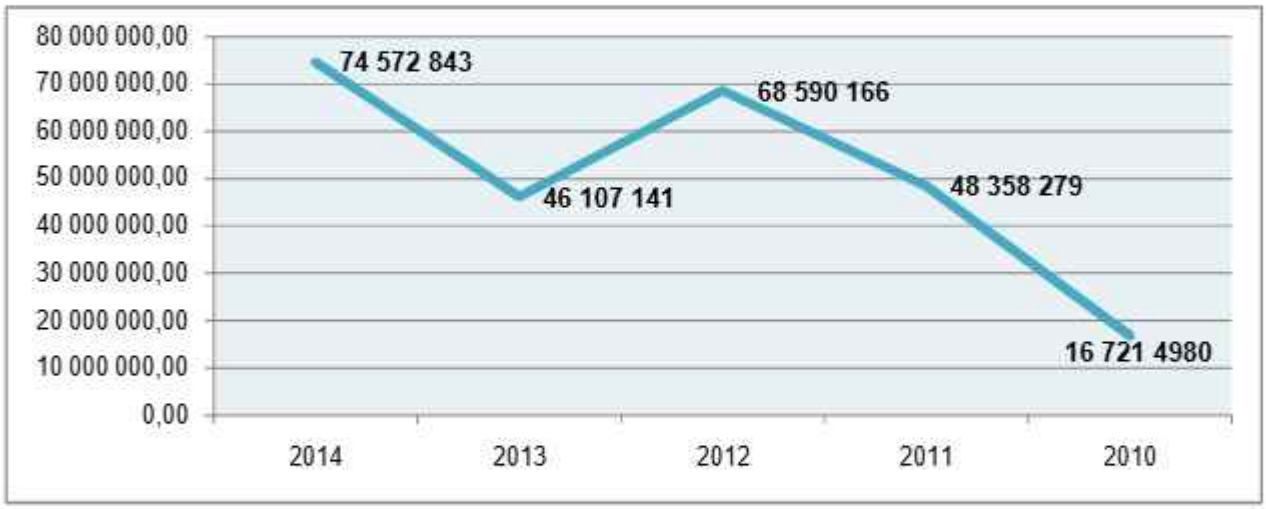
الجدول رقم (3-3): تطور الأرباح الصافية (دج)

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة الصافية	16 721 498,60	48 358 279,25	68 590 166,62	46 107 141,38	74 572 843,43
مقدار التغير في الربح	-	31 636 780,65	20 231 887,37	-22 483 025,24	28 465 702,05

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

وسنحاول تمثيل تطور الأرباح المالية لمؤسسة الحليب ومشتقاته للفترة الممتدة بين (2010 و 2014) في منحنى بياني للتوضيح أكثر.

الشكل رقم (3-3): يمثل تطور الأرباح الصافية (دج)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-3).

من خلال ما هو موضح في الشكل أعلاه نلاحظ أن المؤسسة ولكونها لا تلقى منافسة محلية أي (على مستوى الولاية) فهي تحافظ على وتيرة الربح رغم أنها تتفاوت من سنة لأخرى، حيث كانت في ارتفاع انطلاقا من سنة 2010 حتى سنة 2012 بمقدار فاق 51 مليار دج، لكن في سنة 2013 انخفضت قيمة الأرباح الصافية للمؤسسة وهذا راجع لكون المؤسسة وقعت في صعوبات تسيير المنتجات الجديدة التي قامت بإضافتها لنشاطها خلفت أعباء إضافية تحملتها الأرباح المحققة إضافة إلى زيادة حجم الضرائب في هذه السنة، لكن تم تدارك تلك المشاكل في سنة 2014 حيث بلغت الأرباح الصافية ذروتها خلال فترة الدراسة بقيمة بلغت أكثر من 74 مليار دج.

4. الحصة من السوق:

وهي تمثل حجم نشاط المؤسسة في سوق محدد والتي يمكن أيضا التعبير عنها من خلال النمو السنوي للمبيعات، وهو ما يعبر عن زيادة في حجم المبيعات وبالتالي زيادة حصة السوق من سنة إلى أخرى، وهو ما يدر أرباحا وإيرادات تسمح بتغطية التكاليف من جهة وبالاستمرارية من جهة أخرى، ويحدد هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل النمو السنوي للمبيعات (\%)} = \frac{\text{مبيعات السنة (ن) - مبيعات السنة (ن-1)}}{\text{مبيعات السنة (ن-1)}}$$

ويمكن تحديد تطور حجم مبيعات المؤسسة من الحليب ومشتقاته بناءا على المعلومات في الجدول التالي:

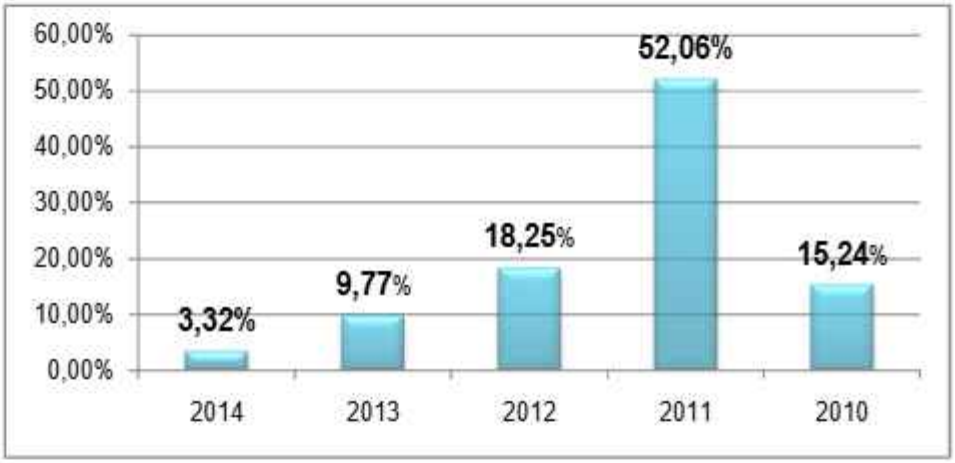
الجدول رقم (3-4): تطور حجم المبيعات (دج)

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
صافي المبيعات	576 428 713	876 543 419	1 036 553 425	1 137 802 141	1 175 625 335
معدل النمو	15,24%	52,06%	18,25%	9,77%	3,32%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

نشير إلى أن حجم المبيعات الصافية في سنة 2009 بلغ: 500212021,12 دج، وسنحاول توضيح معطيات الجدول بشكل مبسط كالتالي:

الشكل رقم (3-4): يمثل تطور حجم المبيعات (دج)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-4).

نلاحظ مما سبق أن حجم المبيعات في ارتفاع مستمر حيث تضاعف معدل النمو بين سنتي 2010 و 2011 وبلغ نسبة فاقت 52% بسبب زيادة عدد الوحدات المباعة ودخول مرحلة بيع المنتجات الجديدة، أما في سنة 2012 فقد ارتفعت المبيعات السنوية بنسبة 18.25% عن السنة التي تسبقها، وبعدها يمكن القول أن المؤسسة ورغم تلك الزيادات الطفيفة تقريبا إلا أنها تحافظ على نفس وتيرة البيع ففي سنة 2014 لم تتغير المبيعات إلا بنسبة 3.32% عن سنة 2013.

المطلب الثاني: حوصلة الميزانيات المحاسبية للفترة (من سنة 2010 حتى سنة 2014)

سنقوم بتجميع كل المعلومات الأساسية للميزانيات السابقة بصورة مختصرة في جدول واحد، لنقوم بعدها بحساب وتحليل النسب المالية التالية:

- ✓ رأس المال العامل الصافي
- ✓ المردودية الاقتصادية
- ✓ نسبة المردودية المالية
- ✓ نسبة الرافعة المالية
- ✓ نسبة الاستقلالية المالية
- ✓ نسبة السيولة العامة

انطلاقا من الميزانيات المحاسبية للمؤسسة في الفترة الممتدة بين (سنة 2010 وسنة 2014) قمنا بإنجاز هذا الجدول الذي يمكن اعتباره كميزانيات مختصرة، بهدف تسهيل عملية حساب النسب المذكورة سابقا.

الجدول رقم (3-5): حوصلة للميزانيات المحاسبية (2010-2014)

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
الأصول غير المتداولة	368 333 456,55	301 219 088,64	365 697 139,97	369 334 290,51	376 589 891,82
الأصول المتداولة	329 807 443,56	487 808 152,60	565 365 261,47	300 888 058,68	425 235 822,81
الأموال الخاصة	172 631 201,72	211 520 517,56	277 809 610,20	297 285 860,96	363 728 075,92
الخصوم غير المتداولة	77 216 471,74	78 260 585,01	76 868 166,72	68 867 311,66	63 798 819,11
الخصوم المتداولة	448 293 226,65	499 246 138,67	576 384 624,52	304 069 176,57	374 298 819,60
مجموعة الميزانية	698 140 900,11	789 027 241,24	931 062 401,44	670 222 349,19	801 825 714,63

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

❖ **تحليل النسب:**

أولا: رأس المال العامل الصافي

يحسب بالعلاقة التالية: **رأس المال العامل الصافي = الأموال الدائمة – الأصول غير المتداولة**

الجدول رقم (3-6): رأس المال العامل الصافي لسنوات (2010-2014)

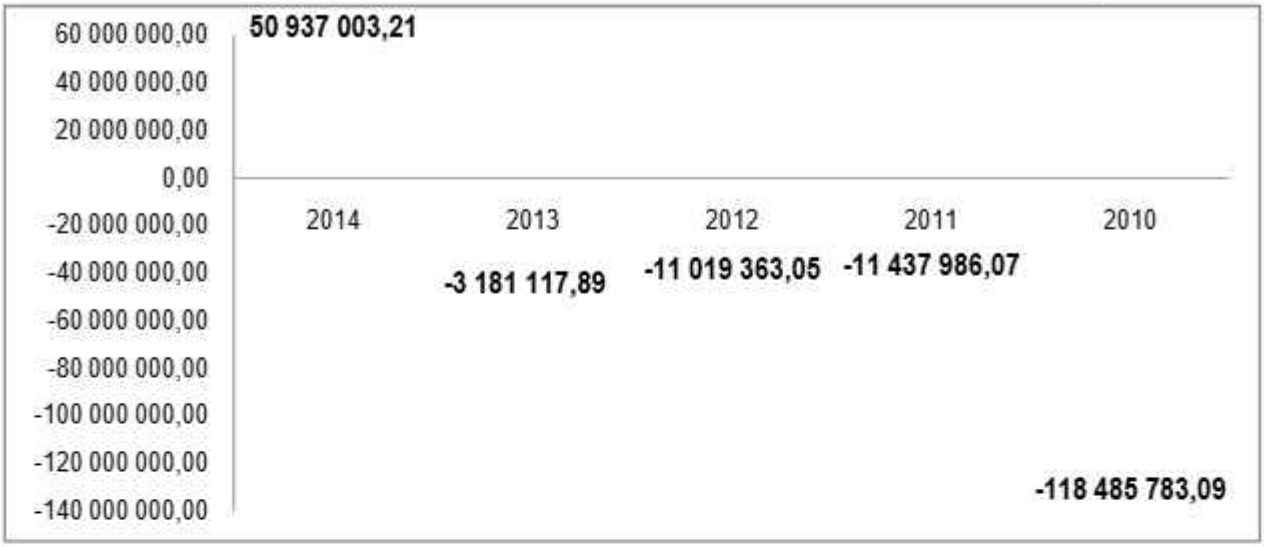
السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النسبة	-118 485 783,09	-11 437 986,07	-11 019 363,05	-3 181 117,89	50 937 003,21

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5).

قبل الخوض في تحليل رأس المال العامل الصافي نشير فقط أن الأموال الدائمة تحسب بالعلاقة التالية:

الأموال الدائمة = الأموال الخاصة + الديون طويلة الأجل

الشكل رقم (3-5): يمثل تطور رأس المال العامل



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-6).

من الشكل أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل الصافي كان سالب في الأربع سنوات الأولى، وبدأ في التحسن من سنة لأخرى وذلك راجع لأن المؤسسة خلال هذه الفترة كانت تعتمد في تمويل استماراتها على الديون القصيرة الأجل بشكل كبير وهذا ما يفسر صغر قيمة الأموال الخاصة التي بلغت حوالي 172 مليار دج سنة 2010، ولكن ومن خلال تحقيقها لأرباح انطلاقا من سنة 2010 رأينا تحسن في الأموال الخاصة وبالتالي التحسن في رأس المال العامل الصافي ليبلغ قيمة موجبة في سنة 2014، وهذا يعني قدرة الأموال الدائمة على

تغطية الأصول غير متداولة، وقدرة الأصول المتداولة على الالتزام بالاستحقاقات القصيرة الأجل، وأن للمؤسسة فوائض في الموارد المالية عليها استغلالها في استثمارات طويلة الأجل.

ثانيا: نسبة المردودية الاقتصادية

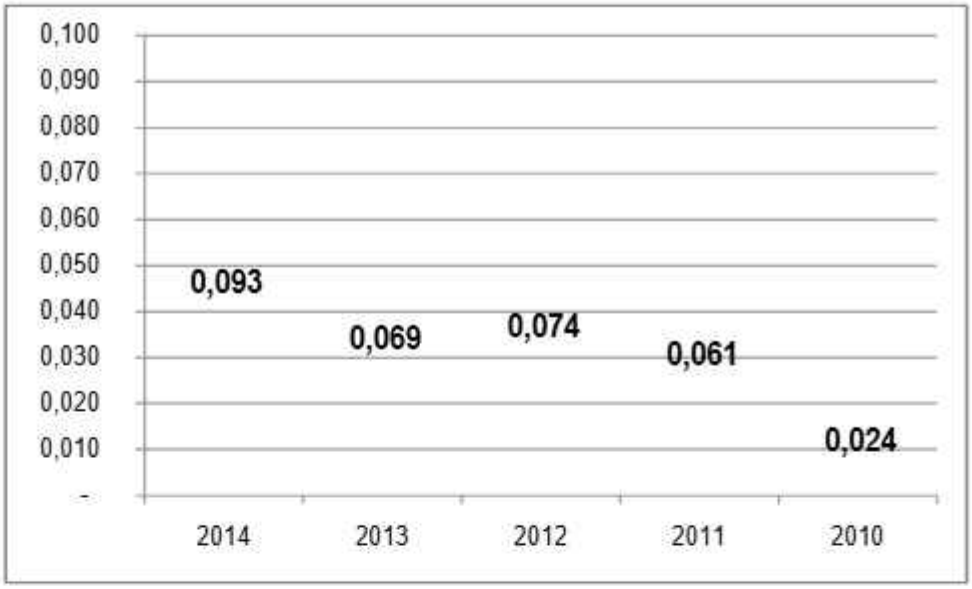
طريقة الحساب كالتالي: **المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول**

الجدول رقم (3-7): التغير في نسبتي المردودية الاقتصادية والمالية (2010-2014)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
المردودية الاقتصادية	0,024	0,061	0,074	0,069	0,093

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5).

الشكل رقم (3-6): يمثل التغير في نسبة المردودية الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول (3-7).

تبين لنا هذه نسبة مدى الكفاءة في استخدام الموارد لجلب الأرباح ويمكن بها تقدير كفاءة المشروع الاقتصادي لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة مستقبلا، حيث أنها خلال فترة الدراسة من خلال الشكل أعلاه نلاحظها ملائمة وجيدة وأنها أخذت في الارتفاع سنة بعد الأخرى، بالاستثناء سنة 2013 وذلك بسبب انخفاض في النتيجة الصافية كما أشرنا سابقا، نلاحظ أن سنة 2014 كانت بها أعلى نسبة بلغت 0.093 بتحسن بلغ 0.69 مقارنة بسنة 2010 وهو ما يدل عن زيادة الكفاءة في استخدام الموارد بالمؤسسة

ثالثا: نسبة المردودية المالية

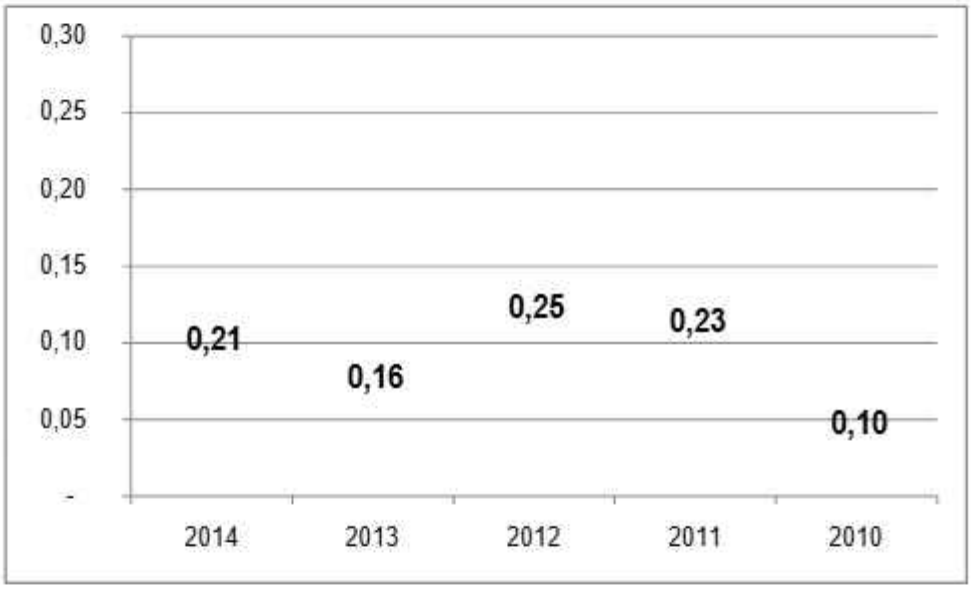
طريقة الحساب كالتالي: **المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة**

الجدول رقم (3-8): التغير في نسبتي المردودية الاقتصادية والمالية (2010-2014)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
المردودية المالية	0,10	0,23	0,25	0,16	0,21

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5).

الشكل رقم (3-7): يمثل التغير في نسبتي المردودية الاقتصادية و المالية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول (3-8).

بلغت هذه النسبة 0.10 في سنة 2010، وهذا يعني أن الدينار المستثمر الواحد في المؤسسة يولد ربح قدره: 0.10 دج، وفي سنة 2011 ارتفعت المردودية المالية للمؤسسة ، فالدينار الواحد المستثمر من رأس مال المؤسسة أصبح ينتج عنه 0.23 دج ، مثلت سنة 2012 أعلى نسبة في المردودية المالية خلال فترة الدراسة حيث ان الدينار الواحد في هذه السنة يولد ربحا قدره 0.25 دج، في سنة 2013 تنخفض هذه النسبة متأثرة بانخفاض النتيجة الصافية لتبلغ 0.16 و في سنة أخيرة بلغت 0.21، حيث مادامت هذه النسبة أكبر من الصفر فهذا أفضل للمؤسسة.

رابعا: نسبة الرافعة المالية

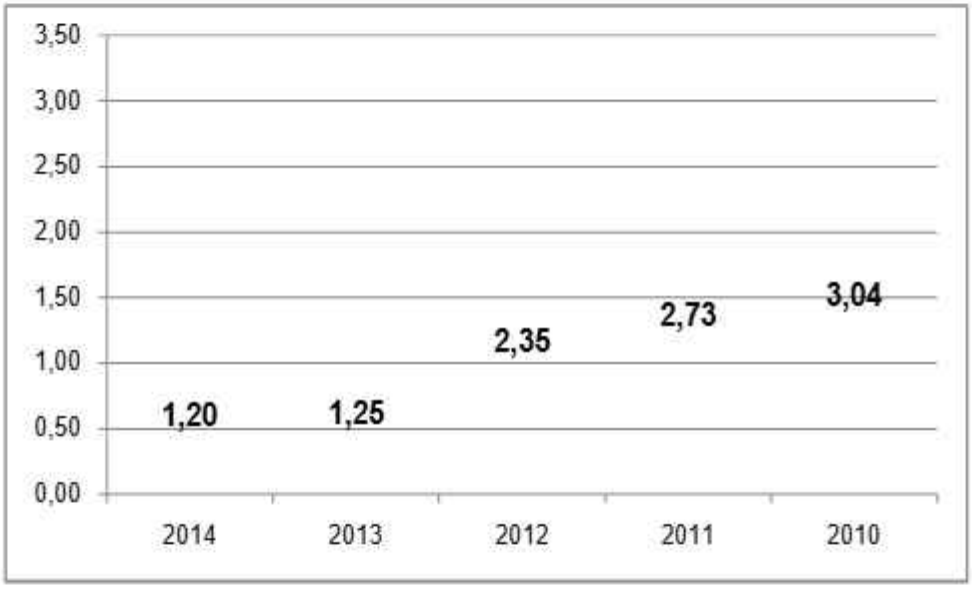
تحسب بالعلاقة التالية: **نسبة الرافعة المالية = مجموع الديون / الأموال الخاصة**

الجدول رقم (3-9): تطور نسبة الرافعة المالية (2010-2014)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النسبة	3,04	2,73	2,35	1,25	1,20

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5).

الشكل رقم (3-8): تطور نسبة الرافعة المالية (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-9).

تبين نسبة الرافعة المالية حجم المديونية للمؤسسة، ويرى معظم المحللين أن الحد الأقصى لهذه النسبة هو 01.00 أي 100%، وأن المعدل الذي يستوجب الدراسة هو 90% إلى 100%، وبناءا على هذا يمكن القول أن المؤسسة ليست في وضع متوازن بين الاعتماد على أموال الغير والأموال الخاصة، النسبة كما هي موضحة في الشكل أعلاه كانت آخذة في التحسن حيث كانت النسبة في سنة 2010 قد بلغت 3.04 لتتحسن سنة 2011 بنسبة 31%، ومن الملاحظ أيضا أن هذه النسبة تحسنت أكثر في سنة 2014 لتبلغ 1.20 وهذا يدل على تحسن الوضع المالي للمؤسسة وأنه زاد اعتمادها على مواردها الخاصة في تمويل استثماراتها.

خامسا: نسبة الاستقلالية المالية

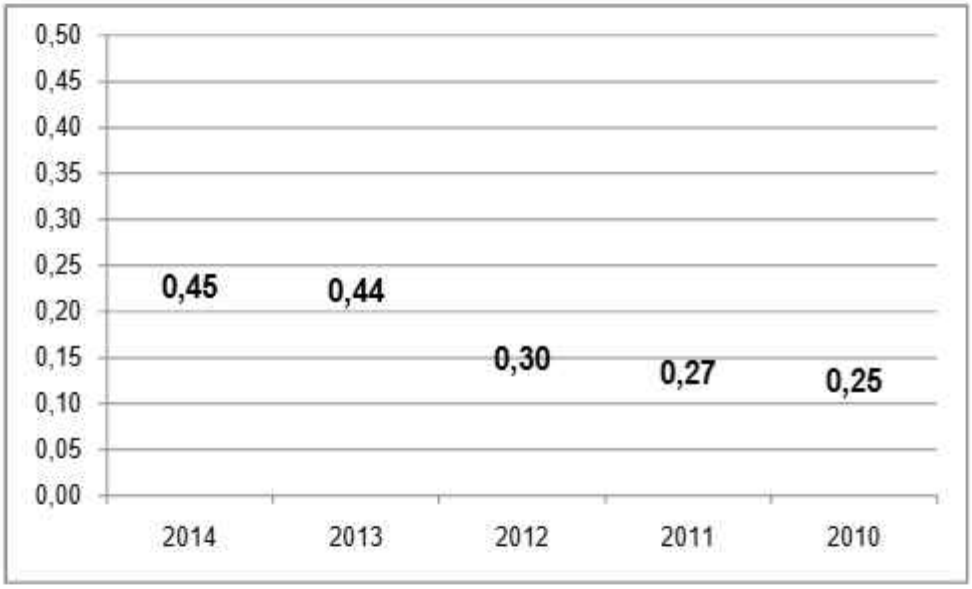
تحسب بالعلاقة التالية: **نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / مجموع الميزانية**

الجدول رقم (3-10): تطور نسبة الاستقلالية المالية (2010-2014)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النسبة	0,25	0,27	0,30	0,44	0,45

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5).

الشكل رقم (3-9): يمثل تطور نسبة الاستقلالية المالية (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-10).

تبين هذه النسبة درجة استقلالية المؤسسة عن دائنيها، ولكن في ذات الوقت نشير أنه يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من 0.5، وفي الشكل أعلاه نلاحظ أن النسبة تحسنت في سنة 2011 بنسبة 2% مقارنة بسنة 2010 لتبلغ 0.27، نلاحظ تحسن هذه النسبة سنة بعد الأخرى لتبلغ أحسن قيمة في سنوات الدراسة 0.45 في سنة 2014، ورغم ذلك فالنسبة أقل من 0.5 أي أن المؤسسة لتزال غير مستقلة بشكل كلي عن دائنيها.

سادسا: نسبة السيولة العامة

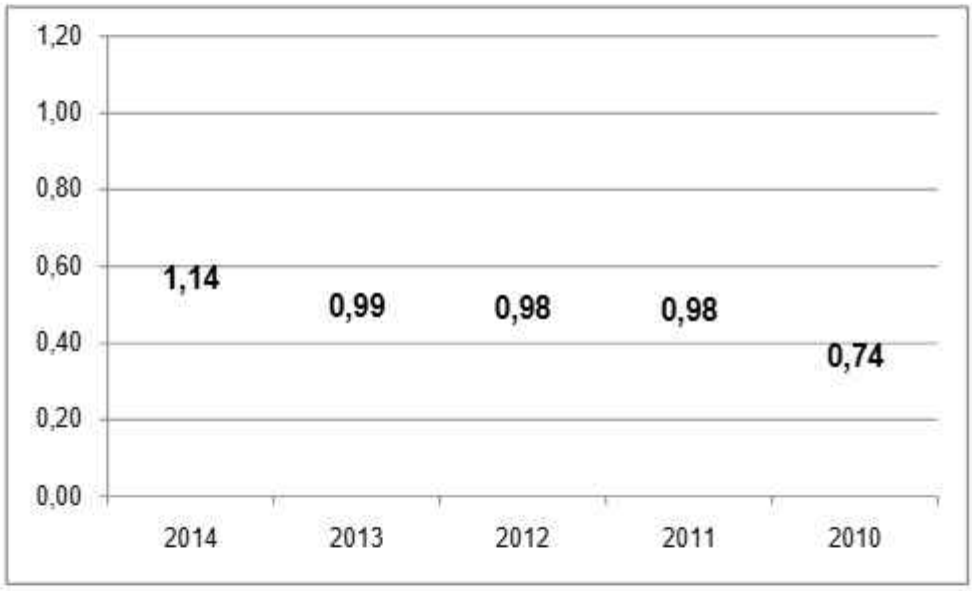
تحسب بالعلاقة التالية: **نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة**

الجدول رقم (3-11): تطور نسبة السيولة العامة (2010-2014)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النسبة	0,74	0,98	0,98	0,99	1,14

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5).

الشكل رقم (3-10): يمثل تطور نسبة السيولة العامة (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-11).

تدل هذه النسبة على قدرة المؤسسة على سداد ديونها المفاجئة، ويجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد، وفي الشكل أعلاه نلاحظ أن هذه النسبة كانت جيدة على العموم باستثناء سنة 2010 التي بلغت فيها نسبة السيولة العامة 0.74 لتبقى بعدها قريبة من الواحد في السنوات الثلاث الأخرى، وتحسنت النسبة في سنة 2014 لتبلغ 1.14 وهذا جيد يؤكد جاهزية المؤسسة لسداد الديون المفاجئة.

المبحث الثالث : واقع وآثار الجباية بمؤسسة الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

إن المؤسسة موضوع الدراسة هي من الشركات التي تلقى اهتمام وتشجيع كبير من الدولة في مجال استثمارها، حيث أنها تنتج وتبيع إحدى أهم المواد الاستهلاكية التي تلقى دعما واسعا من الحكومة ألا وهي مادة الحليب بهدف جعلها في متناول المواطن البسيط.

المطلب الأول :جباية المؤسسة وأهم التحفيزات الممنوحة لها

أولا: التعريف بالجانب الجبائي للمؤسسة

تعتبر مؤسسة (GIPLAIT) مؤسسة عمومية اقتصادية إنتاجية تخضع للنظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، ومن الناحية الجبائية فان المؤسسة تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين وتتمثل أهم الضرائب التي تدفعها في:

- ✓ للضريبة على أرباح الشركات (IBS) على كل الإيرادات المحققة في إطار استثماراتها.
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- ✓ الرسم على النشاط المهني(TAP).
- ✓ الرسم على القيمة المضافة(TVA) .
- ✓ حقوق الطابع (DT).

ثانيا: أهم الامتيازات الضريبية التي تستفيد منها المؤسسة

منذ سنة 2012 دخلت مؤسسة (GIPLAIT) في شراكة مع الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار Andi للاستفادة من الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ضمن نشاط إنتاج الحليب ومشتقاته، فموضوع الاستثمار المقدم للوكالة يتمثل في توسيع إنتاج مادة الحليب والحليب المدعم ومشتقاته المختلفة، ومن إيجابيات هذه الشراكة الاستفادة من عديد المزايا التحفيزية لتوسيع النشاط والاستثمار للمؤسسة بالولاية.

يستفيد الاستثمار من مزايا النظام العام، كما يستفيد من المزايا التالية:

1- الإعفاءات:

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة لمشتريات المواد الأولية التي تدخل في إنتاج مادة الحليب المدعم المبستر (25 دج).

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة لمشتريات المواد الأولية التي تدخل في إنتاج مادة حليب البقر.
- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في الإنتاج.
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض عن المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

2- التخفيضات:

- تخفيض 30% من رقم الأعمال البيع الداخلي/خارجي لمادة حليب البقر الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

-تخفيض 26% ولمدة 10 سنوات من رقم أعمال البيع الداخلي لمادة حليب البقر الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بداية من سنة 2012.

-تخفيض 12.5% على الأرباح المعاد استثمارها الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

-تخفيض 30% من رقم أعمال مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاضع للرسم على النشاط المهني.

-تخفيض 50% على مبلغ عمليات البيع بالجملة إذا كانت قيمة البيع تتجاوز 50% من الضرائب غير مباشرة بالتجزئة.

ومما يمكن إدراجه كتحفيز أيضا هو ترحيل الخسائر لتتحملها قيمة الضرائب في السنوات المقبلة.

المطلب الثاني: أثر الجباية على مؤسسة (GIPLAIT)

أولا: أثر الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الربح الذي تحققه المؤسسة، وتخضع مؤسسة (GIPLAIT) لمعدل سنوي ثابت 19%.

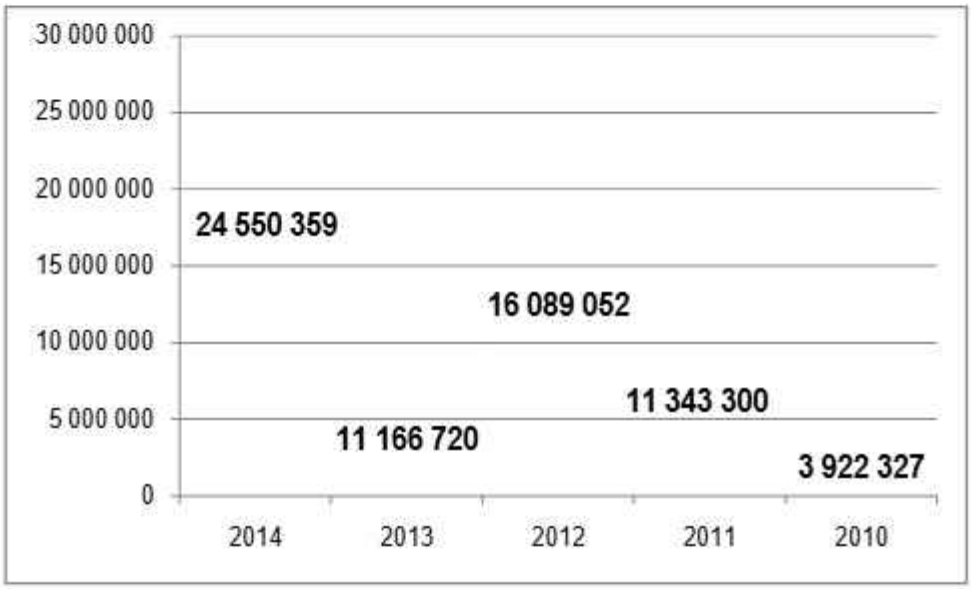
تحسب الضريبة كالتالي: **الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي × 19%**

الجدول رقم (3-12): حساب الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة الجبائية	20 643 825	59 701 579	84 679 219	58 772 210	129 212 415
معدل الضريبة %	19%	19%	19%	19%	19%
قيمة الضريبة	3 922 327	11 343 300	16 089 052	11 166 720	24 550 359

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

الشكل رقم (3-11): يمثل قيمة الضريبة على أرباح الشركات للفترة (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-12).

بما أن النتيجة الجبائية (وعاء الضريبة) كانت موجبة خلال فترة الدراسة فإن هذا يفسر ربحية المؤسسة، وبالتالي تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، ومن الشكل أعلاه نرى حجم التفاوت في قيمة الضريبة المستحقة وهذا راجع للتفاوت الذي رأيناه في النتيجة المحاسبية سابقا حيث نلاحظ أنه يوجد علاقة طردية بين النتيجة المحاسبية وقيمة الضريبة المستحقة، ونذكر أيضا الاختلاف في حجم الإسترادات والتخفيضات التي تحسب بها النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، حيث شهدت سنة 2010 القيمة الدنيا للضريبة المستحقة وهذا لأن المؤسسة كانت في طور النمو ولم تكن تحقق الأرباح، نلاحظ في سنة 2014 أن قيمة الضريبة تجاوزت 24 مليون دج ولكن لن يظهر تأثيرها السلبي جليا أولا لأنها تتناسب وحجم الربح في هذه السنة وثانيا لأن تسديد قيمة الضريبة لن يكون دفعة واحدة وسنقوم بتوضيح هذا الكلام كالتالي:

حساب الأقساط لسنة 2014:

القسط الأول: من 02/20 إلى 03/20

القسط الأول = (IBS 2013) × 30%

القسط الأول = (11 166 720) × 30%

القسط الأول = 3 350 016 دج

القسط الثاني: من 05/20 إلى 06/20

القسط الثاني = (IBS 2014) × 30% + [(IBS 2014) × 30% - (القسط الأول)]

القسط الثاني = (24 550 359) × 30% + [(24 550 359) × 30% - (3 350 016)]

القسط الثاني = 11 380 199.4 دج

القسط الثالث: من 10/20 إلى 11/20

القسط الثالث = (IBS 2014) × 30%

القسط الثالث = (24 550 359) × 30%

القسط الثالث = 7 365 107.7 دج

رصيد التسوية: قبل 2015/04/30

رصيد التسوية = (IBS 2014) – (مجموع الأقساط الثلاثة)

رصيد التسوية = (24 550 359) – (3 350 016+11 380 199.4 + 7 365 107.7)

رصيد التسوية = 2 455 035.9 دج

بما أن الضريبة الواجبة الدفع في سنة 2014 أكبر من مبلغ التسبيقات الثلاث التي دفعت فإن الرصيد الجبائي في هذه الحالة موجب، وهذا يعني أنه يجب دفع مبلغ الفرق بين الضريبة والتسبيقات والمقدر ب: 2 455 035.9 دج قبل الفاتح ماي من سنة 2014.

ثانيا: أثر الضريبة على الدخل الإجمالي على المؤسسة

تقسم الضريبة على الدخل الإجمالي في مؤسسة (GIPLAIT) إلى فئتين:

الفئة الأولى: حسب جدول الشرائح

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على دخل عمال المؤسسة وبطريقة تصاعدية، والتي تكون حسب الأجور وفي مؤسسة (GIPLAIT) يتم اقتطاعها من المصدر، حيث تقوم مصلحة المستخدمين باقتطاع نسب هذه الضريبة وتدفع إلى مصلحة الضرائب مباشرة دون أي تدخل للمعني بالأمر (العامل).

الفئة الثانية: الضريبة بمعدل 10%

نشير أيضا أن للضريبة على الدخل الإجمالي جزء آخر يطبق عليه معدل سنوي 10%، حيث تفرض هذه النسبة على المداخيل الاستثنائية والأرباح والهدايا التي تقدمها المؤسسة في الحالات الاستثنائية (مبالغ هدايا عيد المرأة، ، الهدايا للمتقاعدين، ومنحة شهر رمضان، وكذا عيدي الفطر والأضحى ..الخ)

وسنقوم باستعراض جدول المدفوعات الشهرية للضريبة على الدخل الإجمالي الذي يحوي الضريبة بفئتيها (جدول الشرائح والضريبة السنوية 10% معا)، لفترة الممتدة من سنة 2010 حتى سنة 2014.

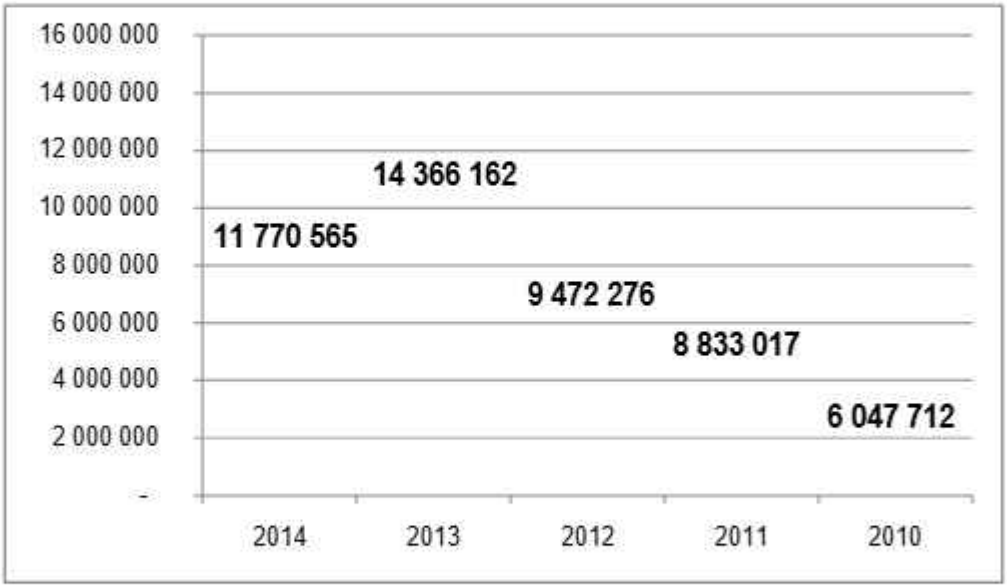
الجدول رقم (3-13): يمثل المدفوعات الشهرية للضريبة على الدخل الإجمالي (2010-2014)

الأشهر/السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
جانفي	428 842,00	546 644,00	851 061,25	1 720 994,59	1 026 712,00
فيفري	443 751,00	545 027,00	1 066 545,00	921 402,00	780 832,00
مارس	496 875,00	788 250,00	686 875,00	1 257 024,00	767 020,00
أفريل	460 655,00	647 545,00	612 967,00	766 917,00	752 510,00
ماي	477 497,00	587 101,00	1 227 855,00	1 141 569,00	863 409,00
جوان	910 758,00	579 639,00	874 030,00	1 566 786,00	1 134 989,05
جويلية	492 509,00	1 077 510,00	815 209,00	755 599,84	1 154 457,00
أوت	462 648,00	516 929,00	680 812,00	1 482 538,84	890 542,00
سبتمبر	469 820,00	892 292,00	696 277,00	794 451,00	895 142,00
أكتوبر	478 216,00	1 084 331,00	664 048,00	1 318 241,00	1 954 655,00
نوفمبر	486 082,00	875 223,00	580 479,00	1 193 996,00	787 293,00
ديسمبر	440 059,00	692 526,00	716 118,00	1 446 643,00	763 004,00
المبلغ السنوي	6 047 712,00	8 833 017,00	9 472 276,25	14 366 162,27	11 770 565,05

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

لتوضيح الصورة أكثر سنقوم بتمثيل هذه المعطيات بيانيا بهدف دراسة تطور الضريبة على الدخل.

الشكل رقم (3-12): دفع الضريبة على الدخل الإجمالي في السنوات (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-13).

نلاحظ من الشكل أعلاه الزيادة في قيمة الضريبة على الدخل السنوية سنة بعد الأخرى لتشهد قيمة عليا خلال سنوات الدراسة بلغت أكثر من 14 مليون دج سنة 2013، حيث وكما رأينا سابقا أنها كانت من بين الأسباب التي أثرت على الأرباح الصافية في هذه السنة، لتعود بعدها قيمة الضريبة إلى حالتها العادية في سنة 2014 وتتجاوز 11 مليون دج.

وسنقوم بدراسة حصة الضريبة على الدخل الإجمالي من الأرباح السنوية الصافية للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

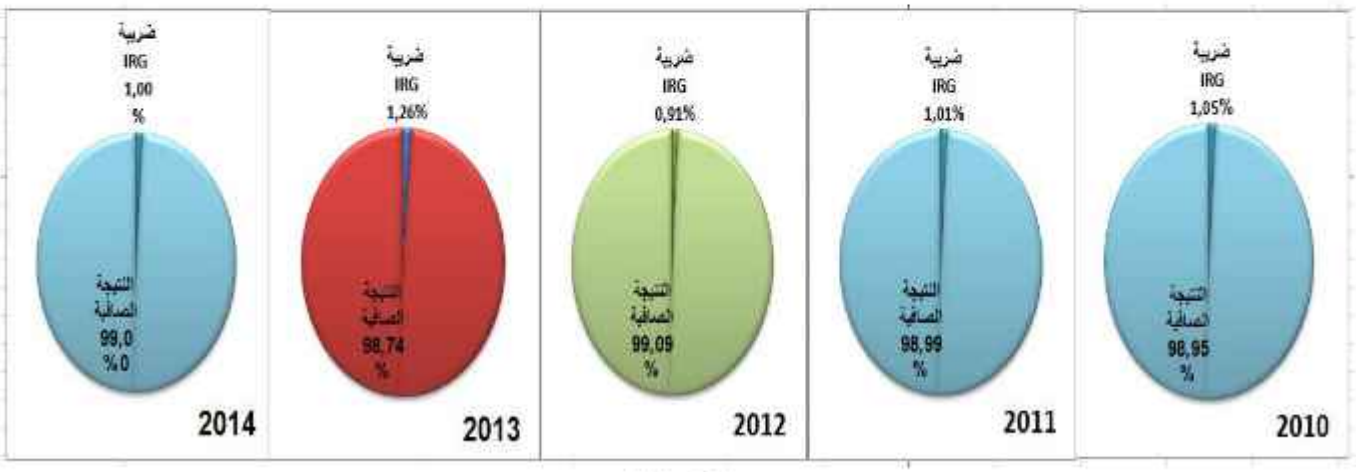
الجدول رقم (3-14): يمثل نسبة ضريبة (IRG) من الأرباح السنوية

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
المبلغ السنوي	6 047 712	8 833 017	9 472 276	14 366 162	11 770 565
النتيجة الصافية	576 428 713	876 543 419	1 036 553 425	1 137 802 141	1 175 625 335
النسبة	1,05%	1,01%	0,91%	1,26%	1,00%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-13).

قمنا بهذه المقارنة قصد ملاحظة أثر هذه الضريبة على المكاسب المالية التي تحققها المؤسسة، وهذا لا يعني بالضرورة أن دفع هذه الضريبة يكون من النتيجة الصافية، وإنما قد يخصص لها جزء من خزينة المؤسسة أو قد تلجئ المؤسسة للقروض القصيرة الأجل لتسديد قيمة الضريبة.

الشكل رقم (3-13): يمثل نسبة ضريبة (IRG) من الأرباح السنوية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-14).

نلاحظ أن نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي من الأرباح الصافية السنوية للمؤسسة في الحالات العادية كانت تتراوح بين 1% و 1.05، نلاحظ أيضا أن سنة 2012 شهدت أقل نسبة قدرت ب 0.91%، وعلى العكس في سنة 2013 بلغت النسبة حدها الأقصى خلال سنوات الدراسة بنسبة عظمى بلغت 1.26% النسبة التي كان لها تأثير كبير على النتيجة الصافية في هذه السنة.

ثالثا: أثر الرسم على النشاط المهني على المؤسسة

هو ضريبة مباشرة تستحق دوريا بصدد رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة مهما كانت نتيجة المحققة، حيث يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2% من رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة، وتصرح أيضا برقم الأعمال المحقق في كل شهر قبل العشرين (20) من الشهر الموالي مع تقديمه في وثيقة G50 المخصصة بالتصريح برسم (T.A.P) بالإضافة إلى الوثائق المحاسبية، والمستندات الثبوتية الضرورية لتدقيق التصريحات.

كما سبق وذكرنا فإن الوعاء الضريبي للرسم على النشاط المهني هو رقم الأعمال الخالي من الرسم على القيمة المضافة، وهناك أيضا رقم أعمال خاص يستفيد من تخفيض 50% ورقم أعمل آخر يستفيد من تخفيض قدره 30%.

للأمانة فنحن لم نتحصل رقم الأعمال الخالي من الرسم على القيمة المضافة ولا رقم الأعمال الذي يستفيد من تخفيضات، لذلك قمنا على سبيل الاجتهاد فقط بحساب هذه الضريبة انطلاقا من رقم الأعمال السنوي الذي تحصلنا عليه من جداول حسابات النتائج للفترة الممتدة بين (2010-2014) والجدول التالي يوضح طريقة الحساب:

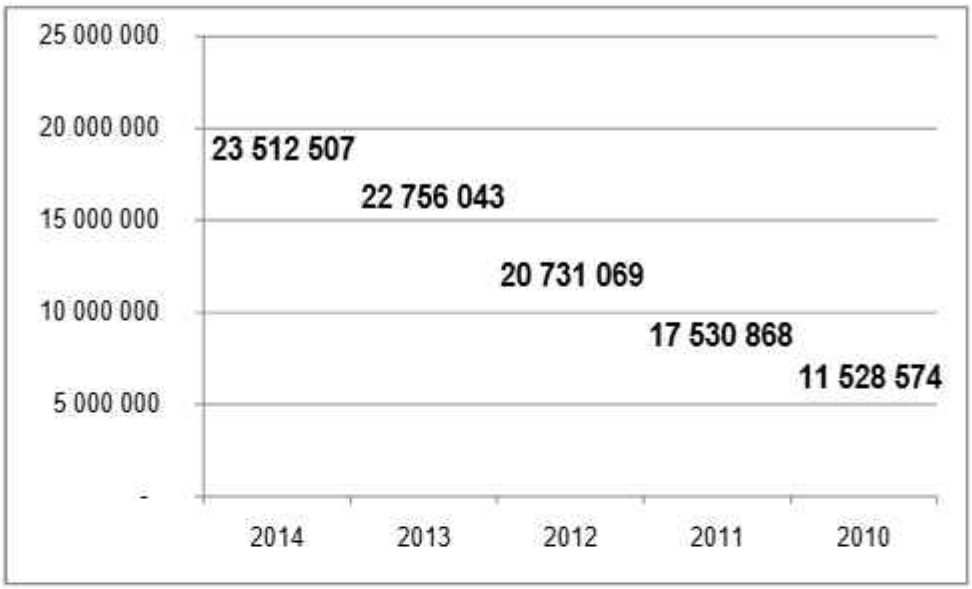
الجدول رقم (3-15): يمثل الرسم على النشاط المهني في السنوات (2010-2014)

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
رقم الأعمال السنوي	714 428 576	420 543 876	425 553 036 1	142 802 137 1	335 625 175 1
معدل الضريبة %	2%	2%	2%	2%	2%
قيمة الضريبة	11 528 574	17 530 868	20 731 069	22 756 043	23 512 507

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة والمالية.

الشكل التالي نستعرض فيه تطور قيمة الرسم على النشاط المهني خلال سنوات الدراسة:

الشكل رقم (3-14): يمثل الرسم على النشاط المهني في السنوات (2010-2014)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-15).

نلاحظ من خلال الشكل (3-12) أن الرسم على النشاط المهني في تزايد مستمر من سنة لأخرى وهذا متناسب طرديا مع حجم مبيعات المؤسسة التي كانت في ارتفاع بسبب زيادة حجم الاستثمار بالمؤسسة وإدخال منتجات جديدة فيها، حيث وخلال هذه الخمس السنوات تضاعفت قيمة هذه الضريبة من 11 مليون دج في

سنة 2010 إلى أزيد من 23 مليون دج في سنة 2014، نشير أن جميع سنوات الدراسة كانت المؤسسة قد حققت فيها أرباح، ولكن هذه الضريبة تدفع حتى في حالات الخسارة وهنا يظهر عبئها الحقيقي وتأثيرها السلبي على المؤسسة.

رابعا: أثر الرسم على القيمة المضافة على المؤسسة

يقع على عاتق مؤسسة (GIPLAIT) حسب قانون الرسم على القيمة المضافة، على اعتبار أنها وسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب أن تقوم دوريا (كل شهر) بتسوية وضعيتها الجبائية اتجاه إدارة الضرائب من خلال المقاصة بين ما قامت بدفعه من رسوم للموردين وما قبضته من زبائنها كما توضحه العلاقة التالية:

(TVA) المدفوعة = (TVA) المبيعات - (TVA) المشتريات

ينشأ من هذه العلاقة:

1. إذا كانت (TVA) المبيعات أكبر من (TVA) المشتريات: فإن هذا يعني أن هناك حق لإدارة الضرائب على المؤسسة تحمله.
2. أما إذا كانت (TVA) المبيعات أصغر من (TVA) المشتريات: فإن هذا يعني العكس أي أن للمؤسسة حق عند الإدارة الضريبية سيتم تسويته لاحقا لصالح المؤسسة.

قياس أثر الرسم على القيمة المضافة على المؤسسة:

نظرا لسرية بعض الوثائق خاصة تلك التي لها علاقة بالزبائن والتي تساعدنا في حساب وقياس أثر (TVA) على المؤسسة لم نتمكن من الحصول على يلزمنا، ولكن كان للمقابلة مع أعضاء مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة (GIPLAIT) إضافة حقيقية حيث استخلصنا منها:

أنه ورغم كبر حجم مبيعات المؤسسة إلا أننا نجد قيمة رسم (TVA) المدفوعة صغير وغير مؤثر على خزينة المؤسسة وذلك راجع لأن المؤسسة تقوم بإدراج الرسم على القيمة المضافة لمبيعات في المنتجات الكمالية فقط مثل الزبدة والقشدة الطرية والمنتجات الأخرى التي لا يمسها الإعفاء من (TVA)، حيث أن أغلب منتجات الحليب والتي تشكل رقم الأعمال الأكبر معفية من (TVA)، بما في ذلك خلو المشتريات التي لها علاقة بمادة الحليب من رسم (TVA) وهو من بين التحفيزات التي كان لها أثر إيجابي على نمو وتطور المؤسسة.

خامسا: أثر رسم حقوق الطابع:

تتمثل حقوق الطابع في الرسوم المفروضة على التداول و المعاملات المدفوعة في شكل الطوابع الجبائية، أو الدمغة؛حيث تحدد حقوق الطابع في حال التسديد نقدا وهي عبارة عن مبالغ رمزية تسدد ضمن مبالغ الفواتير أو بالنسبة لقسيمة السيارات، أو في حال إيداع أموال إلى الحساب البنكي مثلا لفائدة المؤسسة المتعامل معها وغالبا ما تكون تلك التي تقدم خدمات للغير مثل البنك مراكز البريد و الاتصالات .. إلخ، نشير أن تأثير هذا الرسم ليس بالكبير مقارنة بالضرائب والرسوم التي ذكرناها من قبل.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها سابقا ميدانيا بدراسة تطبيقية للوقوف على المكاسب المحققة من توظيف مؤسسة (GIPLAIT) للعوامل المالية وكذا الجبائية وآثارها المختلفة،من خلال استعراضنا لما حملته الميزانيات المحاسبية والجبائية وكذا جدول حسابات النتائج لفترة الدراسة (2010-2014)، وقد مكننا ذلك من التوصل إلى أنه كان للتوظيفات المالية نتائج إيجابية تبلورت في الأرباح الصافية المحققة خلال الفترة، وانتقال المؤسسة من الاعتماد على الديون في تمويل استثماراتها إلى اللجوء لأموالها الخاصة، ورغم أن أغلب النسب التي تطرقنا لها لقياس وتحليل الأداء المالي كانت إيجابية، إلا أن المؤسسة كانت تعاني صعوبات في التسيير المالي خصوصا بعد إضافة منتجات من غير الحليب لنشاطها الإنتاجي، أما الضرائب وإن كانت تشكل عبئا في ظاهرها إلا أنها تدفع بالمؤسسة لبلوغ رقم أعمال معين يخفف ذلك العبء، بالإضافة إلى محاولة الاستفادة من مختلف المزايا التحفيزية قدر الإمكان، ومما هو سلبي بالمؤسسة أنها لا تعطي وظيفة التسيير الجبائي تلك الأهمية البالغة أي أنها تحتاج لتخطيط جبائي يعود عليها بمكاسب أخرى تعود بالنفع على خزينة المؤسسة.

- أولا: النتائج المتوصل إليها
- ثانيا: اختبار الفرضيات
- ثالثا: التوصيات والاقتراحات

الخاتمة العامة

كان المبتغى من وراء تناولنا لهذا الموضوع معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في **ما هي مكاسب المؤسسة من التوظيف السليم للعامل الجبائي والمالي ؟**، من خلال تطرقنا في الجانب النظري لعديد المفاهيم الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية والتوظيف المالي وطرق قياس الأداء المالي بما هذا من جهة، ومن جهة أخرى ذكرنا واقع الجباية بالمؤسسة بتطرقنا لمختلف الضرائب المفروضة، وكذا طبيعة العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية والإدارة الجبائية، والتي وجدنا فيها تحسن وتطور كبيرين مقارنة بوقت سابق، ذكرنا كذلك جانب التحفيزات الجبائية بأنواعها المختلفة وحاولنا دراسة أثر الجباية على المؤسسة وطريقة تعاملها مع التحفيزات الممنوحة من خلال ما يسمى بالتسيير الجبائي وهو الوظيفة التي تسعى للتخطيط لتخفيف العبء الضريبي بالاستعمال مختلف الأساليب المشروعة من خلال الاستيعاب والفهم الجيد للقوانين والتشريعات الضريبية واختيار ما يخدم أهداف المؤسسة.

وقصد محاولة شمول أغلب ما تطرقنا له نظريا قمنا بدراسة ميدانية بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT) بسعيدة، كونها مؤسسة إنتاجية تسعى كغيرها من المؤسسات لتحقيق الأرباح بأقل التكاليف الممكنة، وأيضا لأنها مؤسسة تستفيد من تحفيزات من الدولة بحكم طبيعة نشاطها والتي من بينها التحفيزات الجبائية، درسنا من خلالها القوائم المالية لفترة خمس سنوات (2010-2014) وقمنا بتحليل وقياس الأداء المالي لمؤسسة في لفترة الدراسة، بعدها استعرضنا واقع الجباية بالمؤسسة وأهم الضرائب التي تدفعها وكذا الامتيازات الضريبية الممنوحة لها، وأثر كل هذا على المؤسسة بشكل عام، نشير فقط وأنه لسرية بعض الوثائق الجبائية بالمؤسسة لم نتحصل على كل ما احتجناه للقيام بدراستنا، مما شكل لنا صعوبة في الحكم الفعلي على أثر الجبائية على المؤسسة.

خلصت دراستنا في الأخير لأن المؤسسة ومن خلال توظيفها للعامل المالي فإنها تسعى إلى تحقيق نتائج صافية موجبة تغطي وتفوق مختلف التكاليف، بما فيها التكاليف المالية والمادية وحتى الجبائية المتمثلة في مختلف أنواع الضرائب والرسوم، حيث أن هامش الربح المحدد يأخذ كل هذه العناصر بعين الاعتبار وهذا ما يخدم أهداف المؤسسة ككل والتي من أبرزها تحقيق البقاء والاستمرارية، أما التوظيف الجبائي السليم فيقصد به التسيير الأمثل للجباية بالمؤسسة والإحاطة بكل ما هو مشروع في القوانين الجباية لجعل من تلك المبالغ المخفضة أو المعفاة من الضريبة كمكاسب صريحة تضاف لخزينة المؤسسة، ومن جهة أخرى يوجد مكاسب أخرى نذكر منها تفادي المخاطر الجبائية كالعقوبات والغرامات التي تفرض عند الإخلال بالقواعد والقوانين الجبائية، وهو ما قد يجنب المؤسسة التضحية بمبالغ يمكنها أن تستغلها في استثمارات مربحة (الأمن الجبائي)، كما ويمكننا اعتبار سعي المؤسسة لتعظيم الأرباح لغرض تغطية التكاليف الجبائية أنه مكسب محقق بسبب الضريبة بحد ذاتها.

هذا وقد حاولنا استخلاص نتائج ثانوية أخرى في كل من الجانب النظري والجانب التطبيقي كالتالي:

أولا: النتائج المتوصل إليها

أ- نتائج الجانب النظري:

1. إن التحليل المالي للقوائم المالية هو أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها من طرف الإدارة والأطراف الخارجية لغرض الحصول على معلومات ومؤشرات إضافية تساعد في عملية ترشيد القرارات، عن طريق تحويل الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية من مجرد أرقام مطلقة بدون أي دلالات إلى أرقام لها مدلولاتها.
2. تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية (الميزانية)، الأداء (حسابات النتائج) ، تغيرات الوضعية المالية (جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة) وهو ما يتوافق مع أهداف التحليل المالي للقوائم المالية وقياس الأداء المالي بالمؤسسة.
3. إن لكل شكل من أشكال المؤسسات مجموعة ضرائب تخضع لها، لذا فعلى المؤسسات الإطلاع على مزايا وسلبيات كل شكل من هذه الأشكال، قصد اختيار الشكل القانوني وحتى الموقع الجغرافي الذي يوفر لها أكبر قدر من المزايا الضريبية.
4. يوفر النظام الضريبي الجزائري العديد من التحفيزات التي تساهم في التخفيف من معضلة التمويل للمؤسسات على المسير الجبائي العمل على الاستفادة المثلى منها.
5. وجدنا أن المشرع الجبائي يفتح أبوابه للمؤسسات الاقتصادية ليس من اجل إجبارها على تسديد الضرائب وفقط، وإنما هناك أهداف تحفيزية أخرى، مثل تشجيع على العمل في مجال معين ترغب الحكومة في تفعيله، أو محاولة بث الروح في منطقة ما وتشجيع قطاع الاستثمار بها من خلال منح امتيازات ضريبة تتمثل إما في تخفيضات أو إعفاءات من دفع الضرائب.
6. إن تفعيل التسيير الجبائي بالمؤسسة يهدف إلى تعظيم الاستفادة من التحفيزات الجبائية وتحقيق الأمن الجبائي أو تجنب المخاطر الجبائية والتي تنعكس سلبا على المردودية المالية للمؤسسة بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية لعدم تقيدها بالتشريعات.

ب- نتائج (الدراسة التطبيقية):

1. رأينا من خلال الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج، حجم الإنفاق الذي سخرته المؤسسة قصد بلوغ أهداف عديد أبرزها تحقيق الأرباح، وكان لها ذلك بالفعل حيث وخلال فترة الدراسة كانت كل النتائج المحققة إيجابية تعكس الهدف من صرف تلك التكاليف.
2. تبين من خلال حساب نسبة المردودية المالية أن هذه الأخيرة في تزايد، ويعود ذلك إلى الارتفاع في نسبة هامش صافي الربح والارتفاع التدريجي في معدل دوران الأصول.
3. وجدنا من خلال دراستنا للنسب المالية أن المؤسسة تستغل أصولها بكفاءة وهو ما يفسر تلك النتائج المحققة، حيث مكنت تلك الزيادة في الأرباح المؤسسة من الاعتماد على أموالها الخاصة بعدما كانت تعتمد في تمويل استثماراتها على الديون قصير الأجل.

4. انتهاج المؤسسة لسياسة استثمارية توسعية حصدت نتائجها إيجابا مع مرور الزمن بفضل دعم الحكومة لمادة الحليب على وجه الخصوص.
5. يتضح التأثير الضريبي على مردودية المؤسسة من خلال التأثير على النتيجة الصافية للمؤسسة، حيث تعتبر النتيجة الصافية المصدر لإعادة الاستثمار.
6. رأينا فيما سبق كل ضريبة على حدة وحجم تأثيرها على مؤسسة (GIPLAIT)، ولاحظنا في بعض الضرائب أنه ليس لها ذاك التأثير الكبير على الموارد المالية للمؤسسة، لكن هذا في حال تناسينا أن هذه الضريبة لن يتم دفعها لوحدها وإنما سيكون التأثير السلبي واضحا أكثر عند احتساب جملة الضرائب معا، ولكن في ذات الوقت هناك أثر إيجابي للضريبة حيث أن حساب التوقعات لهذه النسب يدفع بالمؤسسة للتخطيط لبلوغ نتيجة تغطي أعباء الضريبة بعدة وسائل مثل الزيادة في حجم الإنتاج مثلا.
7. رأينا أن القائمين على مؤسسة (GIPLAIT) على وعي بتأثير التكاليف الجبائية على الأداء المالي للمؤسسة، لكن كبر حجم التحفيزات الجبائية التي تتلقاها المؤسسة جعلهم لا يعيرون وظيفة التسيير الجبائي أهمية بالغة.

❖ **ثانيا: اختبار الفرضيات**

○ **الفرضية الأولى: تهدف المؤسسة الاقتصادية لتحقيق أرباح تغطي المصاريف المستخدمة في عملية الاستغلال، وتحقيق هوامش ربح تساعد على تطورها واستمرارها:**

تقوم المؤسسة بتوظيف مختلف العناصر المالية والمادية في عملية الاستغلال، والتي تعتبر تكاليف تسعى لتغطيتها من خلال تحقيق الأرباح المتوقعة، فقبل اتخاذ أي قرار استثماري تقوم المؤسسة بدراسة ربحيته من خلال جميع المتغيرات المؤثرة (البيئة الداخلية والخارجية) ومختلف المخاطر، ويحقق التحليل المالي هذه الغاية من خلال دراسة جميع النسب المالية وتحليلها بما يخدم الأهداف المسطرة، لاتخاذ قرار الاستثمار في حال كان هناك تطابق بين النتائج المتوقعة والأهداف المسطرة.

○ **الفرضية الثانية: يساعد الإفصاح المحاسبي الإدارة الضريبية على الحكم على وضعية المؤسسة وتقدير الضريبة الواجبة عليها:**

تعتمد الإدارة الضريبية في عملية تقدير الضريبة المستحقة على المؤسسة الاقتصادية على تصريحات هذه الأخيرة الدورية والسنوية، لكن هذه التصريحات لن تكون لها تلك المصداقية إن لم تكن مرفقة بمختلف المستندات المالية والمحاسبية والفواتير التي تثبت مختلف العمليات المالية التي صرحت بها المؤسسة وأنها حقا تابعة لنشاطها الاستغلالي وللفترة المحقق فيها، وعليه فإنه يوجد ارتباط وثيق بين عملية الرقابة الجبائية وتلك القوائم والمستندات المالية، والتي نذكر منها: أهم قائمة وهي الميزانية والتي تعتبر المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة، وكذلك جدول حسابات النتائج والذي يسمى أيضا بقائمة الدخل وهو يعتبر ثاني القوائم المالية التي تم اعتمادها من طرف (SCF) كونه يعتبر كشفا إجماليا للأعباء والنواتج المنجزة أثناء مدة معينة، ولأنه يسمح أيضا بإظهار النتيجة الصافية للدورة،

نذكر أيضا قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، فمن خلال كل هذا تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الوعاء الخاضع للضريبة.

- **الفرضية الثالثة: الضريبة ورغم كونها عبئ إلا أن لوجودها تأثير إيجابي على المؤسسة الاقتصادية:**

الضريبة في ظاهرها تكلفة تتحملها خزينة المؤسسة، ما يعتبر أمرا سلبيا ولكن الأثر الإيجابي الذي يظهر على المؤسسة من خلال الضريبة هو أن إدراك وتقدير حجم هذه الضريبة المتوقع يدفع بالمؤسسة للسعي لتعظيم حجم الأرباح لتغطى على مبالغ تلك الضرائب المستحقة، ومن جهة أخرى فإن العمل في التسيير الجبائي الجيد يمنح المؤسسة تخفيضات للعبء الضريبي يعتبر في حد ذاته مكاسب لصالح المؤسسة.

❖ ثالثا: التوصيات والاقتراحات

على ضوء النتائج السابقة الذكر يمكن الإشارة إلى مجموعة من التوصيات نوردها فيما يلي:

1. ضرورة التخطيط المسبق لعملية التوظيف المالي بالمؤسسة، لتفادي زيادة حجم التكاليف التي لا تعطي قيم مضافة للمؤسسة.
2. العمل على قياس الأداء المالي لمختلف عناصر أصول وخصوم المؤسسة بالاستعمال نسب التحليل المالي وتفسير النتائج للوقوف على الانحرافات وتصحيحها لبلوغ الأهداف المنشودة.
3. محاولة تحقيق الكفاءة القصوى في الاستخدام الأمثل للعناصر المالية وظفة في خلق القيم المضافة بالمؤسسة، واستغلال جميع المتغيرات المالية لتحقيق مكاسب وعوائد أكثر.
4. إعادة استثمار الأرباح السنوية أولا تعظيما لرأس مال المؤسسة مستقبلا وثانيا لزيادة حجم الاستفادة من التحفيزات الجبائية، لتخفيف التكاليف الجبائية وهو ما يعتبر مكسب حقيقي لخزينة المؤسسة.
5. تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد من أرباح ومن قدرة التمويل للمؤسسة.
6. فتح مصلحة خاصة بالجباية والتسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية مهمتها تقديم الاستشارات الجبائية للمؤسسة، وهذا بهدف التقليل من الأخطار الجبائية، وعدم الاعتماد بشكل مطلق على مصلحة المحاسبة والمالية، مما يساعد على التخصص في عملية التسيير الجبائي للمستقبل، وتوجيه القرارات الاستثمارية للمؤسسة بما يضمن دفع أقل تكاليف جبائية ممكنة.
7. الاهتمام بالطلبة الذين يقومون بإجراء تربصات داخل المؤسسة وتوجيههم وإرشادهم ومحاولة الاستفادة من نتائج بحوثهم وتفعيلها بالمؤسسة.

❖ أولا: قائـــمة المراجع باللغة العربية:

- قائـــمة الكتب والمطبوعات
- قائـــمة المذكرات والرسائل والأطروحات
- قائـــمة القوانين والتشريعات
- قائـــمة المجلات
- قائـــمة الملتقيات

❖ ثانيا: قائـــمة المراجع باللغة الأجنبية:

- **Les livres**
- **Les articles**

- قائـــمة مواقع الإنترنيت

قائـــمة المراجع

أولا: قائـــمة المراجع باللغة العربية

قائـــمة الكتب والمطبوعات:

1. أ.فهمي مصطفى الشيخ، **التحليل المالي**، الطبعة الأولى، SME Financial، رام الله-فلسطين، 2008.
2. بدري عبد المجيد، **مطبوعة محاضرات في الجباية**، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2014-2015.
3. بن اعمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
4. حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2015.
5. حمزة محود الزبيدي، **الإدارة المالية المتقدمة**، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2004.
6. شيماء فارس محمد الجبر، **الوسائل الضريبية لحماية البيئة**،الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2015.
7. عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011.
8. مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
9. محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
10. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
11. محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010.

قائـــمة المذكرات والرسائل والأطروحات:

1. أحلام مخي، **تقييم المؤسسة من وجهة نظر البنك**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2006-2007.

2. إسحاق خديجة، **دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

3. بالضياف العيد، **المؤسسة بين أهدافها و تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2012-2013.

4. بلال حميد، **السياسة الضريبية في الجزائر**، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

5. بن زاوي محمد صابر، **فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

6. بن شهرة أمينة و براهيم إيمان، **بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب فعال لقياس الأداء والتشخيص**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2014-2015.

7. بن عاتق حنان، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان، 2013-2014.

8. بوشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011.

9. ثابتي خديجة، **دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

10. حجار مبروكة، **تأثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006.

11. حسيني فاطمة الزهراء، **المحاسبة الضريبية في مؤسسة اقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة دكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2012-2013.

12. خديجة دزايت ،معطا الله مبوركة، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس في علوم التسيير ،تخصص مالية المؤسسة،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2012– 2013.

13. دادن عبد الغني، **قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بالاستعمال المحاكاة المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007.

14. راضية بن يزة، **أثر الإستراتجية الجبائية على المؤسسة**، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011.

15. رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المعاصر و الفكر المالي الإسلامي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.

16. سارة قدوري، **دور استخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،2014-2015.

17. ساعد نبيلة، **الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي**، مذكرة ماستر في علوم المحاسبة والمالية، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة.

18. سعاد بوغزاله حمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي (SCF) على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2014-2015.

19. شادو عبد اللطيف، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

20. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ضل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) و أثره على جودة المعلومة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2010-2011.

21. عبد الصمد كانش، **تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ،شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2013 - 2014.

22. عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014.

23. لخاش أم البخت و سويح أمينة، **الإستراتيجية الجبائية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2015-2016.

24. نوبلي نجلاء ، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2014-2015.

25. هلالي بدرة و مادون بشرى، **دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2014-2015.

26. هلالي فوزية و عمران خديجة، **جودة المعلومات المحاسبية في ضل النظام المحاسبي المالي (SCF)**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2015-2016.

27. وادة جميلة، **المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات العولمة**، مذكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2012-2013.

28. يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم الدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007.

قائـــمة القوانين والتشريعات:

1. قانون الرسوم على رقم الأعمال، **المديرية العامة للضرائب**، الجزائر، 2017.

2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، الجزائر، 2017.

3. المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996.

قائـــمة المجلات:

1. صابر عباسي و محمود فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، **مجلة الباحث**، بسكرة، العدد 12، سنة (2013).

2. محمد زرقون، أثر الإكتتاب العام على سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة، **مجلة الباحث**، جامعة ورقلة، العدد 08، 2010.

3. نعيجي عبد الكريم وبن عمارة منصور، أثر الامتيازات الجبائية في تحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات**، غرداية، المجلد 9، العدد 2 (2016).

قائـــمة الملتقيات:

4. باشوندة رفيق، داني كبير معاشو،" تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبء الجبائي و أساليب التحريض الجبائي"، **الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، أيام 11- 12 ماي 2003.

5. د.مداني بن بلغيث وعبد القادر دشاش، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشخيص المالي للمؤسسة، **الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(ISA) والمعايير الدولية للمراجعة (IFRS)**، جامعة ورقلة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

6. صديقي مسعود، **انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF)** على سياسات الإفصاح في الجزائر، **الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي 05-2013/05/06.

ثانيا: قائـــمة المراجع باللغة الأجنبية:

Les livres:

1. Francoise Ferré, **Fiscalité des entreprises et des particuliers**, Bréal, France, EDITION, 2014.
2. Pierre Beltrame , **La fiscalité en France**, Professeur émérite –Aix-Marseille Université, hachette SUPERIEUR, France, 20e édition, 2014.
3. Pr. Samira BOUNID, **COURS DE FISCALITE**, Semestre 5 Parcours GESTION, Abdel Malek Es-Saadi Université, Morocco, 19/10/2012.

Les articles:

Laurence Le Gallo, Analyse financière, « **L'Entreprise** » Université IUT de Bayonne et du Pays Basque, , France, (n°236, juillet-août 2005).

قائـــمة مواقع الإنترنيت:

1. أمزيان عزيز، **البوابة الجزائرية للمجلات العلمية**، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، **تاريخ التصفح:** 12 أفريل 2017، ص ص 121-122، http://www.asjp.cerist.dz/en/article/3971

2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **النشاطات المستفيدة من المزايا الجبائية**، تاريخ التصفح: 14 أفريل 2017، http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/vos-avantages-fiscaux-ar/141-2014-07-02-11-03-13

3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **بلاغ حول التسجيل الجبائي عبر الإنترنت، تاريخ التصفح:** 12 أفريل 2017، http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/communiques_arabe/Communique_NIF_Arabe.pdf

الملاحق

الملحق رقم (01): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة **2010**

أصول				
	2010	2010	2010	2009
الأصول المالية	الخام	اهتلاكات أرصدة	القيمة المحاسبية الصافية N	القيمة المحاسبية الصافية N-1
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
التثبيتات المعنوية	378 000,00	0,00	378 000,00	0,00
التثبيتات العينية				
الأراضي	158 186 530,00	0,00	158 186 530,00	0,00
البناءات	132 779 456,64	93 405 077,07	39 374 379,57	0,00
التثبيتات العينية الأخرى	254 806 499,47	201 037 941,35	53 768 558,12	0,00
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00	158 186 530,00
التثبيتات الجاري إنجازها	95 171 729,22	0,00	95 171 729,22	0,00
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	2 361 571,20	0,00	2 361 571,20	0,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	19 092 688,44	0,00	19 092 688,44	0,00
حسابات الارتباط	0,00	0,00	0,00	357 487 209,44
مجموع الأصول غير الجارية	662 776 474,97	294 443 018,42	368 333 456,55	515 673 739,44
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	62 136 663,18	4 497 067,70	57 639 595,48	55 543 202,31
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة				0,00
الزبائن	66 119 918,51	60 532 693,50	5 587 225,01	0,00
المدينون الآخرون	42 411 034,01	1 614 557,25	40 796 476,76	117 175 359,55
الضرائب	0,00	0,00	0,00	0,00
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	90 166 542,83
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	225 784 146,31	0,00	225 784 146,31	-49 802 764,56
مجموع الأصول الجارية	396 451 762,01	66 644 318,45	329 807 443,56	213 082 340,13
المجموع العام للأصول	1 059 228 236,98	361 087 336,87	698 140 900,11	728 756 079,57

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (02): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2010

خصوم		
2010	2009	
السنة N	*السنة N-1*	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
197 380 000,00	0,00	رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)
0,00	0,00	رأس المال غير المطلوب
0,00	0,00	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0,00	0,00	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	فارق المعادلة
16 721 498,60	32 841 988,41	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
-41 470 296,88	0,00	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد
0,00	0,00	**حصة الشركة المدمجة**
0,00	0,00	**حصة ذوي الأقلية**
172 631 201,72	**32 841 988,41**	**المجموع I**
		الخصوم غير الجارية
0,00	300 000 000,00	القروض و الديون المالية
0,00	0,00	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0,00	0,00	الديون الأخرى غير الجارية
77 216 471,74	0,00	المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
77 216 471,74	**300 000 000,00**	**مجموع الخصوم غير الجارية II**
		الخصوم الجارية
169 846 826,97	-950,05	الموردون و الحسابات الملحقة
11 829 288,28	0,00	الضرائب
291 262 332,43	0,00	الديون الأخرى
0,00	490 901,50	خزينة الخصوم
448 293 226,65	**491 085 820,38**	**مجموع الخصوم الجارية III**
698 140 900,11	**823 927 808,79**	**المجموع العام للخصوم**

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (03): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة 2011

أصول				
	2011	2011	2011	2010
الأصول المالية	الخام	اهتلاكات أرصدة	القيمة المحاسبية الصافية N	القيمة المحاسبية الصافية N-1
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
التثبيتات المعنوية	378 000,00	0,00	378 000,00	378 000,00
التثبيتات العينية				
الأراضي	158 186 530,00	0,00	158 186 530,00	158 186 530,00
البناءات	130 255 096,95	13 789 372,92	116 465 724,03	39 374 379,57
التثبيتات العينية الأخرى	262 357 964,99	278 694 203,55	-16 336 238,56	53 768 558,12
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	17 853 167,66	0,00	17 853 167,66	95 171 729,22
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	2 523 571,20	0,00	2 523 571,20	2 361 571,20
الضرائب المؤجلة على الأصول	22 148 334,31	0,00	22 148 334,31	19 092 688,44
حسابات الإرتباط	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	593 702 665,11	292 483 576,47	301 219 088,64	368 333 456,55
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	89 661 917,97	4 497 067,70	85 164 850,27	57 639 595,48
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				0,00
الزبائن	69 294 046,37	60 802 693,50	8 491 352,87	5 587 225,01
المدينون الآخرون	40 201 119,18	1 614 557,25	38 586 561,93	40 796 476,76
الضرائب	19 616 181,10	0,00	19 616 181,10	0,00
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	335 949 206,43	0,00	335 949 206,43	225 784 146,31
مجموع الأصول الجارية	554 722 471,05	66 914 318,45	487 808 152,60	329 807 443,56
المجموع العام للأصول	1 148 425 136,16	359 397 894,92	789 027 241,24	698 140 900,11

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (04): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2011

خصوم		
2010	2011	
السنة N-1	السنة N	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
197 380 000,00	197 380 000,00	رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)
0,00	0,00	رأس المال غير المطلوب
0,00	0,00	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0,00	0,00	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	فارق المعادلة
16 721 498,60	48 358 279,25	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
-41 470 296,88	-34 217 761,69	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد
0,00	0,00	**حصة الشركة المدمجة**
0,00	0,00	**حصة ذوي الأقلية**
172 631 201,72	**211 520 517,56**	**المجموع I**
		الخصوم غير الجارية
0,00	0,00	القروض و الديون المالية
0,00	5 288 960,57	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0,00	0,00	الديون الأخرى غير الجارية
77 216 471,74	72 971 624,44	المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
77 216 471,74	**78 260 585,01**	**مجموع الخصوم غير الجارية II**
		الخصوم الجارية
169 846 826,97	278 787 943,31	الموردون و الحسابات الملحقة
11 829 288,28	8 926 879,05	الضرائب
291 262 332,43	211 531 316,31	الديون الأخرى
0,00	0,00	خزينة الخصوم
448 293 226,65	**499 246 138,67**	**مجموع الخصوم الجارية III**
698 140 900,11	**789 027 241,24**	**المجموع العام للخصوم**

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (05): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة **2012**

أصول				
	2012	2012	2012	2011
الأصول المالية	*الخام*	*اهتلاكات-أرصدة*	*القيمة المحاسبية الصافية N*	*القيمة المحاسبية الصافية N-1*
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
التثبيتات المعنوية	378 000,00	75 600,00	302 400,00	378 000,00
التثبيتات العينية				
الأراضي	158 186 530,00	0,00	158 186 530,00	158 186 530,00
البناءات	130 971 093,35	14 488 063,35	116 483 030,00	116 465 724,03
التثبيتات العينية الأخرى	295 821 047,23	294 200 453,26	1 620 593,97	-16 336 238,56
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	63 787 680,49	0,00	63 787 680,49	17 853 167,66
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	3 168 571,20	0,00	3 168 571,20	2 523 571,20
الضرائب المؤجلة على الأصول	22 148 334,31	0,00	22 148 334,31	22 148 334,31
حسابات الإرتباط	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	674 461 256,58	308 764 116,61	365 697 139,97	301 219 088,64
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	54 748 566,04	4 864 233,25	49 884 332,79	85 164 850,27
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				0,00
الزبائن	80 979 661,24	60 592 693,50	20 386 967,74	8 491 352,87
المدينون الآخرون	44 255 648,33	1 614 557,25	42 641 091,08	38 586 561,93
الضرائب	38 567 511,08	0,00	38 567 511,08	19 616 181,10
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	413 885 358,78	0,00	413 885 358,78	335 949 206,43
مجموع الأصول الجارية	632 436 745,47	67 071 484,00	565 365 261,47	487 808 152,60
المجموع العام للأصول	1 306 898 002,05	375 835 600,61	931 062 401,44	789 027 241,24

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (06): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2012

خصوم		
	السنة N	السنة N-1
خصوم	2012	2011
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	197 380 000,00	197 380 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	5 980 517,56	0,00
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	68 590 166,62	48 358 279,25
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	5 858 926,02	-34 217 761,69
حصة الشركة المدمجة	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00
المجموع I	**277 809 610,20**	**211 520 517,56**
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	0,00	0,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	6 663 276,55	5 288 960,57
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	70 204 890,17	72 971 624,44
مجموع الخصوم غير الجارية II	**76 868 166,72**	**78 260 585,01**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	345 205 486,17	278 787 943,31
الضرائب	17 183 774,60	8 926 879,05
الديون الأخرى	213 995 363,75	211 531 316,31
خزينة الخصوم	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية III	**576 384 624,52**	**499 246 138,67**
المجموع العام للخصوم	**931 062 401,44**	**789 027 241,24**

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (07): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة **2013**

أصول				
	2013	2013	2013	2012
الأصول المالية	الخام	اهتلاكات أرصدة	القيمة المحاسبية الصافية N	القيمة المحاسبية الصافية N-1
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
التثبيتات المعنوية	378 000,00	151 200,00	226 800,00	302 400,00
التثبيتات العينية				
الأراضي	158 186 530,00	0,00	158 186 530,00	158 186 530,00
البناءات	130 971 093,35	15 144 416,03	115 826 677,32	116 483 030,00
التثبيتات العينية الأخرى	358 456 936,21	314 208 085,53	44 248 850,68	1 620 593,97
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	26 893 305,71	0,00	26 893 305,71	63 787 680,49
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	3 312 071,20	0,00	3 312 071,20	3 168 571,20
الضرائب المؤجلة على الأصول	20 640 055,60	0,00	20 640 055,60	22 148 334,31
حسابات الإرتباط	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	698 837 992,07	329 503 701,56	369 334 290,51	365 697 139,97
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	61 224 936,43	5 407 986,98	55 816 949,45	49 884 332,79
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				0,00
الزبائن	98 092 633,31	60 592 693,50	37 499 939,81	20 386 967,74
المدينون الأخرون	50 512 369,68	22 524 937,25	27 987 432,43	42 641 091,08
الضرائب	41 273 468,14	0,00	41 273 468,14	38 567 511,08
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	138 310 268,85	0,00	138 310 268,85	413 885 358,78
مجموع الأصول الجارية	389 413 676,41	88 525 617,73	300 888 058,68	565 365 261,47
المجموع العام للأصول	1 088 251 668,48	418 029 319,29	670 222 349,19	931 062 401,44

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (08): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2013

خصوم		
	2013	2012
خصوم	السنة N	السنة N-1
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)	197 380 000,00	197 380 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	45 980 517,56	5 980 517,56
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	46 107 141,38	68 590 166,62
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	7 818 202,02	5 858 926,02
حصة الشركة المدمجة	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00
المجموع I	**297 285 860,96**	**277 809 610,20**
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	0,00	0,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	6 653 347,40	6 663 276,55
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	62 213 964,26	70 204 890,17
مجموع الخصوم غير الجارية II	**68 867 311,66**	**76 868 166,72**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	73 413 028,99	345 205 486,17
الضرائب	15 354 907,44	17 183 774,60
الديون الأخرى	215 301 240,14	213 995 363,75
خزينة الخصوم	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية III	**304 069 176,57**	**576 384 624,52**
المجموع العام للخصوم	**670 222 349,19**	**931 062 401,44**

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (09): جانب الأصول من الميزانية المحاسبية لسنة **2014**

أصول				
	2014	2014	2014	2013
الأصول المالية	*الخام*	*اهتلاكات مرصدة*	*القيمة المحاسبية الصافية N*	*القيمة المحاسبية الصافية N-1*
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
التثبيتات المعنوية	378 000,00	226 800,00	151 200,00	226 800,00
التثبيتات العينية				
الأراضي	158 186 530,00	0,00	158 186 530,00	158 186 530,00
البناءات	131 517 483,35	15 796 919,82	115 720 563,53	115 826 677,32
التثبيتات العينية الأخرى	423 147 486,64	336 105 829,62	87 041 657,02	44 248 850,68
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	1 123 809,80	0,00	1 123 809,80	26 893 305,71
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	2 465 571,20	0,00	2 465 571,20	3 312 071,20
الضرائب المؤجلة على الأصول	11 900 560,27	0,00	11 900 560,27	20 640 055,60
حسابات الإرتباط	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	728 719 441,26	352 129 549,44	376 589 891,82	369 334 290,51
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	54 387 748,62	5 407 986,98	48 979 761,64	55 816 949,45
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				0,00
الزبائن	111 108 072,03	60 592 693,50	50 515 378,53	37 499 939,81
المدينون الأخرون	91 994 425,39	22 870 681,25	69 123 744,14	27 987 432,43
الضرائب	40 243 404,58	0,00	40 243 404,58	41 273 468,14
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	37 753 000,00	0,00	37 753 000,00	0,00
أموال الخزينة	178 620 533,92	0,00	178 620 533,92	138 310 268,85
مجموع الأصول الجارية	514 107 184,54	88 871 361,73	425 235 822,81	300 888 058,68
المجموع العام للأصول	1 242 826 625,80	441 000 911,17	801 825 714,63	670 222 349,19

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (10): جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية لسنة 2014

خصوم		
2013	2014	
السنة N-1	*السنة N*	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
197 380 000,00	197 380 000,00	رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)
0,00	0,00	رأس المال غير المطلوب
45 980 517,56	87 476 658,94	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
0,00	0,00	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	فارق المعادلة
46 107 141,38	74 572 843,43	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
7 818 202,02	4 298 573,55	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد
0,00	0,00	**حصة الشركة المدمجة**
0,00	0,00	**حصة ذوي الأقلية**
297 285 860,96	**363 728 075,92**	**المجموع I**
		الخصوم غير الجارية
0,00	0,00	القروض و الديون المالية
6 653 347,40	6 207 344,83	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0,00	0,00	الديون الأخرى غير الجارية
62 213 964,26	57 591 474,28	المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
68 867 311,66	**63 798 819,11**	**مجموع الخصوم غير الجارية II**
		الخصوم الجارية
73 413 028,99	124 186 354,51	الموردون و الحسابات الملحقة
15 354 907,44	24 534 130,76	الضرائب
215 301 240,14	225 578 334,33	الديون الأخرى
0,00	0,00	خزينة الخصوم
304 069 176,57	**374 298 819,60**	**مجموع الخصوم الجارية III**
670 222 349,19	**801 825 714,63**	**المجموع العام للخصوم**

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (11): جدول حسابات النتائج لسنة 2010

حسابات النتائج		
	2010	2009
	السنة N	السنة N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة	713,72 428 576	437,87 498 5
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	409,17 006 3	866,10 062 3
الإنتاج المثبت	0,00	0,00
إعانات الإستغلال	564,00 380 12	988,50 120
1- إنتاج السنة المالية	**686,89 815 591**	**292,47 682 8**
المشتريات المستهلكة	410,81 130 452-	632,04 660 4-
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	366,26 572 13-	305,61 170 374-
2- استهلاك السنة المالية	**777,07 702 465-**	**937,65 830 378-**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**909,82 112 126**	**645,18 148 370-**
أعباء المستخدمين	846,03 965 80-	622,56 757 59-
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	514,63 801-	024,28 781-
4- إجمالي فائض الإستغلال	**549,16 345 44**	**292,02 687 430-**
المنتجات العملياتية الأخرى	552,02 983 1	541,29 439
الأعباء العملياتية الأخرى	145,73 589 6-	888,14 150-
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	403,04 498 24-	150,79 134 12-
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	738,63 080 4	293,37 157 1
5- النتيجة العملياتية	**291,04 322 19**	**496,29 375 441-**
المنتوجات المالية	289,40 323 1	0,00
الأعباء المالية	755,00 1-	179,79 937 1-
6- النتيجة المالية	**534,40 321 1**	**179,79 937 1-**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**825,44 643 20**	**676,08 312 443-**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	326,84 922 3-	361,36 591 6-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	0,00	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**266,94 203 599**	**127,13 279 10**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**768,34 481 582-**	**164,57 183 460-**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**498,60 721 16**	**037,44 904 449-**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	767,24 304 9
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**0,00**	**767,24 304 9**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**498,60 721 16**	**270,20 599 440-**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (12): جدول حسابات النتائج لسنة 2011

حسابات النتائج		
	2011	2010
	N السنة	N-1 السنة
المبيعات و المنتوجات الملحقة	419,51 543 876	713,72 428 576
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	426,47 341 6	409,17 006 3
الإنتاج المثبت	0,00	0,00
إعانات الإستغلال	168,00 376 17	564,00 380 12
1- إنتاج السنة المالية	**013,98 261 900**	**686,89 815 591**
المشتريات المستهلكة	546,29 284 703-	410,81 130 452-
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	391,02 057 20-	366,26 572 13-
2- استهلاك السنة المالية	**937,31 341 723-**	**777,07 702 465-**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**076,67 919 176**	**909,82 112 126**
أعباء المستخدمين	281,43 380 88-	846,03 965 80-
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	938,77 327 2-	514,63 801-
4- إجمالي فائض الإستغلال	**856,47 210 86**	**549,16 345 44**
المنتجات العملياتية الأخرى	300,28 697 3	552,02 983 1
الأعباء العملياتية الأخرى	354,33 194 8-	145,73 589 6-
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	306,06 331 26-	403,04 498 24-
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	082,96 319 4	738,63 080 4
5- النتيجة العملياتية	**579,32 701 59**	**291,04 322 19**
المنتوجات المالية	0,00	289,40 323 1
الأعباء المالية	0,00	755,00 1-
6- النتيجة المالية	**0,00**	**534,40 321 1**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**579,32 701 59**	**825,44 643 20**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	300,07 343 11-	326,84 922 3-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	0,00	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**397,22 277 908**	**266,94 203 599**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**117,97 919 859-**	**768,34 481 582-**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**279,25 358 48**	**498,60 721 16**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**279,25 358 48**	**498,60 721 16**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (13): جدول حسابات النتائج لسنة 2012

حسابات النتائج		
	2012	2011
	السنة N	السنة N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة	425,25 553 036 1	419,51 543 876
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	524,78 835 6	426,47 341 6
الإنتاج المثبت	0,00	0,00
إعانات الإستغلال	363,00 988 25	168,00 376 17
1- إنتاج السنة المالية	**313,03 377 069 1**	**013,98 261 900**
المشتريات المستهلكة	642,70 108 838-	546,29 284 703-
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	645,61 860 23-	391,02 057 20-
2- استهلاك السنة المالية	**288,31 969 861-**	**937,31 341 723-**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**024,72 408 207**	**076,67 919 176**
أعباء المستخدمين	457,54 926 93-	281,43 380 88-
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	043,27 579 2-	938,77 327 2-
4- إجمالي فائض الإستغلال	**523,91 902 110**	**856,47 210 86**
المنتجات العملياتية الأخرى	790,24 508 7	300,28 697 3
الأعباء العملياتية الأخرى	594,54 886 9-	354,33 194 8-
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	412,00 845 26-	306,06 331 26-
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	910,44 999 2	082,96 319 4
5- النتيجة العملياتية	**218,05 679 84**	**579,32 701 59**
المنتوجات المالية	0,00	0,00
الأعباء المالية	0,00	0,00
6- النتيجة المالية	**0,00**	**0,00**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**218,05 679 84**	**579,32 701 59**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	051,43 089 16-	300,07 343 11-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	0,00	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**013,71 886 079 1**	**397,22 277 908**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**847,09 295 011 1-**	**117,97 919 859-**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**166,62 590 68**	**279,25 358 48**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**166,62 590 68**	**279,25 358 48**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (14): جدول حسابات النتائج لسنة 2013

حسابات النتائج		
	2013	2012
	السنة N	السنة N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة	141,64 802 137 1	425,25 553 036 1
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	669,53 720 10	524,78 835 6
الإنتاج المثبت	0,00	0,00
إعانات الإستغلال	298,00 079 38	363,00 988 25
1- إنتاج السنة المالية	**109,17 602 186 1**	**313,03 377 069 1**
المشتريات المستهلكة	802,63 275 950-	642,70 108 838-
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	843,62 104 19-	645,61 860 23-
2- استهلاك السنة المالية	**646,25 380 969-**	**288,31 969 861-**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**462,92 221 217**	**024,72 408 207**
أعباء المستخدمين	255,89 347 106-	457,54 926 93-
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	768,23 159 1-	043,27 579 2-
4- إجمالي فائض الإستغلال	**438,80 714 109**	**523,91 902 110**
المنتجات العملياتية الأخرى	930,03 582 10	790,24 508 7
الأعباء العملياتية الأخرى	722,66 210 12-	594,54 886 9-
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	430,87 303 55-	412,00 845 26-
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	995,73 988 5	910,44 999 2
5- النتيجة العملياتية	**211,03 772 58**	**218,05 679 84**
المنتوجات المالية	0,00	0,00
الأعباء المالية	0,00	0,00
6- النتيجة المالية	**0,00**	**0,00**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**211,03 772 58**	**218,05 679 84**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	720,09 166 11-	051,43 089 16-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	349,56 498 1-	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**034,93 174 203 1**	**013,71 886 079 1**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**893,55 066 157 1-**	**847,09 295 011 1-**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**141,38 107 46**	**166,62 590 68**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**141,38 107 46**	**166,62 590 68**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (15): جدول حسابات النتائج لسنة 2014

حسابات النتائج		
	2014	2013
	السنة N	السنة N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة	335,38 625 175 1	141,64 802 137 1
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	127,32 753 10	669,53 720 10
الإنتاج المثبت	809,80 123 1	0,00
إعانات الإستغلال	963,00 391 44	298,00 079 38
1- إنتاج السنة المالية	**235,50 894 231 1**	**109,17 602 186 1**
المشتريات المستهلكة	481,29 356 974-	802,63 275 950-
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	863,51 058 15-	843,62 104 19-
2- استهلاك السنة المالية	**344,80 415 989-**	**646,25 380 969-**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**890,70 478 242**	**462,92 221 217**
أعباء المستخدمين	665,00 024 105-	255,89 347 106-
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	412,56 732 1-	768,23 159 1-
4- إجمالي فائض الإستغلال	**813,14 721 135**	**438,80 714 109**
المنتجات العملياتية الأخرى	218,15 923 13	930,03 582 10
الأعباء العملياتية الأخرى	071,37 643 11-	722,66 210 12-
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	536,84 812 56-	430,87 303 55-
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	272,35 551 25	995,73 988 5
5- النتيجة العملياتية	**695,43 740 106**	**211,03 772 58**
المنتوجات المالية	0,00	0,00
الأعباء المالية	0,00	0,00
6- النتيجة المالية	**0,00**	**0,00**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**695,43 740 106**	**211,03 772 58**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	359,95 550 24-	720,09 166 11-
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	492,05 617 7-	349,56 498 1-
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**726,00 368 271 1**	**034,93 174 203 1**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**882,57 795 196 1-**	**893,55 066 157 1-**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**843,43 572 74**	**141,38 107 46**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**843,43 572 74**	**141,38 107 46**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الملحق رقم (16): عناصر وثيقة (G50)

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

Année: 2016
Mois : Année
Trimestre

A rappeler Obligatoirement

0000200742202680 Identifiant fiscal / N.I.S
20011099849 Article d'imposition

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

M. GIPLAIT SAIDA
(nom et prénom-raison social) (الإسم-اللقب-إسم الشركة)
Activité: PRODUCTION DU LAIT
Adresse: BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

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

CODE ACTIVITE

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires رقم الأعمال Brut	Imposable	Montant à payer (D.A)
C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%		843 944 480	16 878 889
C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			-
C1A13	Affaires sans réfaction			-
C1A14	Affaires exonérées			-
C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			-
	TOTAL	-	843 944 480	16 878 889

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات

	Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)
E1M10			
		TOTAL	-

IRG salaires et autres retenues à la source IRG/IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والاقتطاعات الأخرى من المصدر ض.د.إ/ض.أ.ش

	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)
E1L20	IRG / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)		10%	
E1L40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux		15%	
E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes		50%	
E1L80	IRG / Autres retenues à la source			
E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)		24%	
E1M40	IBS / Autres retenues à la source			
	(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	-		0

Droit de timbre sur état حق الطابع				
Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
E2E00				
4	TOTAL	-		-

Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب والرسوم الغير واردة أعلاه				
CODE	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
5	TOTAL	-		-

RECAPITULATION (EN D.A)		(التحويص (د.ج	Cadre réservé au contribuable	Cadre réservé à la recette	Cadre reservé à l'inspection
1 - TAP	C/500026/A	16 878 889	Certifie sincère et véritable	**Reçu** ce jour la présente	Enregistrée le :
2 - AP/IBS	C/201001/M1	-	le contenu de la présente	déclaration enregistrée	.....
			déclaration conforme	sous le n°	bservations éventuelles
3.1 - IRG/Salaires	C/201001/100	-	aux documents comptables	**Payée par**	
3.2 - IRG/Autres retenues	C/201001/A.B.C	-	A :	Chq banque N°	
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201001/M2 et 3	-	le :	du .....Agence.....	
-TIC	C/201003/303/A/E			Chq poste..... du.....	
				En numéraire.....	
4 - Droit de timbre	C/201002/201	-	Cachet, Signatu	**Prise en recette**	
5 - Autres	C/.....	-		par quit. N°	
7 - TVA	/201003/300/A/B	-		A .....le.....	
				Le receveur des impôts	
MONTANT TOTAL A PAYER		16 878 889		Cachet, Signature	

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

Exemple 325.626 DA = 325.620

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

A/ Chiffres d'affaires imposables أرقام الأعمال الخاضع الضريبية

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
E3B11	Biens produits et denrées (art. 23 du CTVA)				7%	0
E3B12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)	0			"	0
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)	0			"	0
E3B14	Actes Médicaux	0			"	0
E3B15	Commissionnaire et cortiers	0			"	0
E3B16	Fourniture d'énergie	0			"	0
E3B21	Production : biens, produits, denrées	0			17%	0
E3B22	Revente en l'état : biens, produits, denrées	0			"	0
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%	0			"	0
E3B24	Professions Libérales	0			"	0
E3B25	Opérations de banques et assurances	0			"	0
E3B26	Prestations de téléphone et télex	0			"	0
E3B28	Autres prestations de services	0			"	0
E3B31	Débits de boissons	0			"	0
E3B32	Production biens et denrées (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B33	Reventes en l'état (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B34	Tabacs et allumettes	0			"	0
E3B35	Spectacles, jeux divertis autres	0			"	0
E3B36	Autres prestations (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B37	Consommations sur place	0			"	0
	TOTAL GENERAL DES C.A	0	0	0		0

B/ Déductions à opérer ب - الحسومات المجراة:

	NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E3B91	Précompte antérieur	
E3B92	TVA / **achats** de matières et **services** (art.29 CTCA)	
E3B93	TVA / achats **biens amortissables** (art.38 CTCA)	
E3B94	Régularisation **prorata** déduction (art.40 CTCA)	
E3B95	TVA / **factures annulées** ou imp (art.18 CTCA)	
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	
	Total des déductions a opérer(B)	0

C/ TVA à Payer ت -ز- ق.م الواجب دفعه

C	- Total des droits dus	0
E3B97	Régularisation du prorata (art.40 CTCA)	
E3B98	- Reversement (art.40 CTCA)	
	TOTAL A RAPPELER (C)	0
B	- Total des déductions	0
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)	0
E3B99	(A porter dans cadre récapitulation) PRE COMPTE à reporter(B-C)	0

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE
GIPLAIT SAIDA
BP 142 ZI REBAHIA SAIDA
2016

N° ARTICLE: **20011099849**

TVA A RECUPERER AU TITRE DU MOIS
Année

NIF	Désignation Exacte du fournisseur		Numéro Registre	Article Imposition	Date Facture	Numéro Facture	Montant Hors Taxes	Tva Facturée
	Fournisseur	Adresse						
	FRS DIVERS PARTICUL				07/03/16	05/16	6 000,00	1 020,00