

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط (2015/2012)

تحت إشراف:
أ.د. علال بن ثابت

من إعداد الطالبين:
- زين العابدين جععات
- عمر الفاروق جععات

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء لجنة المناقشة
رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. بوبكر نبق
مشرفا	أستاذ التعليم العالي	أ.د. علال بن ثابت
مناقشا	أستاذ مساعد أ	د. خالد بوخلخال

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى

إلى روح جدي الطاهرة " الحاج محمد جعمات " رحمه الله

إلى روح جدي الطاهرة " الحاجة عائشة فنطازي " رحمه الله

إلى معنى الحب والتفاني إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

أمي الغالية أطل الله في عمرها

إلى من أستمد منه قوتي واستمراريتي، إلى من ألبسني ثوب مكارم الأخلاق إلى القدوة

العالية الشامخة أبي العزيز أطل الله في عمره

إلى العائلة الكريمة

إلى جميع زملائي وأصدقائي

إلى كل من تجمعني بهم مودة ومحبة

إلى كل من تذكره ذاكرتي ونسته مذكرتي

زين العابدين

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

أهدي هذا العمل إلى

إلى روح جدي الطاهرة " الحاج محمد جمعيات " رحمه الله

إلى روح جدتي الطاهرة " الحاجة عائشة فنطازي " رحمها الله

إلى أُملي في الحياة وقرّة عيني وسر نجاحي إلى التي أنارت دربي بدعائها إلى نبع

الحب والحنان وشمعة البذل والعطاء أُمي الغالية أدامها الله وأطال في عمرها

إلى من أعانني على طلب العلم والتعلم وكان نعم السند ونعم المعين إلى الذي أعتر به

ولا عز لي من دونه أبي العزيز أدامه الله وأطال في عمره

إلى العائلة الكريمة

إلى جميع الأصدقاء والأحباب

عمر الفاروق

شكر وتقدير

لا يسعنا في هذا المقام إلا إن نحمد الله عز وجل الذي أعاننا ويسر لنا سبل إتمام هذا البحث.

كما نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الامتنان إلى الأستاذ المشرف " الدكتور علال بن ثابت " الذي أنار لنا الطريق في هذا العمل بما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات ونصائح قيمة وعلى قبوله الإشراف على عملنا.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكل إلى لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذا العمل

كما يمتد شكرنا إلى كل من علمنا ودرسنا في كل الأطوار من معلمين وأساتذة ودكاترة. وإلى كل عمال مؤسسة مطاحن الأغواط بالأخص عمال قسم المالية والمحاسبة. إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

الصفحة	العنوان
-	إهداء
-	شكر وتقدير
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	ملخص
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية الضريبة
08	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
10	المطلب الثاني: خصائص وأهداف الضريبة
14	المطلب الثالث: قواعد الضريبة (الأساس القانوني)
16	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة
16	المطلب الأول: وعاء الضريبة
19	المطلب الثاني: تحديد مقدار الضريبة (سعر الضريبة)
24	المطلب الثالث: تحصيل الضريبة
26	المبحث الثالث: العبء الضريبي وطرق قياسه
26	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول العبء الضريبي

27	المطلب الثاني: مواجهة المؤسسة للعبء الضريبي
31	المطلب الثالث: طرق قياس العبء الضريبي
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: المردودية وعلاقتها بالعبء الضريبي	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المردودية
39	المطلب الأول: ماهية المردودية
48	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في المردودية
52	المبحث الثاني: دراسة المردودية بواسطة مؤشرات الأداء المالي
52	المطلب الأول: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النشاط
54	المطلب الثاني: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النتيجة
56	المبحث الثالث: أثر الضريبة على مردودية المؤسسة الاقتصادية
56	المطلب الأول: أثر الضريبة على المردودية
57	المطلب الثاني: تأثير الضرائب على قرار التمويل
60	المطلب الثالث: تأثير الضرائب على قرار الاستثمار
62	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط - بالاغواط	
64	تمهيد
65	المبحث الأول: عموميات عن المؤسسة
65	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
67	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
68	المطلب الثالث: التعريف بمختلف مصالح المؤسسة

73	المبحث الثاني: قياس أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية
73	المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الأغواط (2012-2015)
81	المطلب الثاني: حساب العبء الضريبي ومردودية المؤسسة والعلاقة بينهما
91	خلاصة الفصل
93	الخاتمة
-	قائمة المراجع
-	قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-1)	الجدول التصاعدي بالشرائح	22
(02-1)	الجدول التصاعدي الإجمالي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي	23
(03-1)	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2022	23
(01-2)	نسب قياس مردودية الاستغلال (معدل الهامش)	45
(01-3)	أصول مؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة	74-73
(02-3)	خصوم مؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة	75-75
(03-3)	الأعباء والمنتوجات لمؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة	79-78
(04-3)	معدل الأعباء الضريبية الإجمالية خلال فترة الدراسة	81
(05-3)	الأعباء الضريبية الجزئية باستخدام القيمة المضافة خلال فترة الدراسة	83
(06-3)	الأعباء الضريبية الجزئية باستخدام ربح المؤسسة خلال فترة الدراسة	84
(07-3)	معدل المردودية التجارية للمؤسسة خلال فترة الدراسة	85
(08-3)	معدل المردودية الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة الدراسة	86
(09-3)	معدل المردودية المالية للمؤسسة خلال فترة الدراسة	87
(10-3)	أثر العبء الضريبي على المردودية التجارية خلال فترة الدراسة	89
(11-3)	أثر العبء الضريبي على المردودية الاقتصادية خلال فترة الدراسة	89
(12-3)	أثر العبء الضريبي على المردودية المالية خلال فترة الدراسة	90

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-2)	العوامل المؤثرة في المردودية	51
(01-3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	67
(02-3)	مجموع الأصول والخصوم لمؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة	77
(03-3)	النتيجة الصافية لمؤسسة مطاحن الأغواط خلال الفترة (2012-2015)	80
(04-3)	التغيرات الحاصلة على العبء الضريبي خلال سنوات الدراسة	82
(05-3)	التغيرات الحاصلة في الأعباء الضريبية الجزئية خلال فترة الدراسة	83
(06-3)	التغيرات الحاصلة في الأعباء الضريبية الجزئية باستخدام ربح المؤسسة خلال فترة الدراسة	84
(07-3)	التغيرات الحاصلة في معدل المردودية التجارية خلال فترة الدراسة	85
(08-3)	التغيرات الحاصلة في معدل المردودية الاقتصادية خلال فترة الدراسة	86
(09-3)	التغيرات الحاصلة في معدل المردودية المالية خلال فترة الدراسة	87
(10-3)	أثر العبء الضريبي على مردودية مؤسسة مطاحن الأغواط	88

الرقم	العنوان
(01)	BILAN ACTIF 2012
(02)	BILAN PASSIF 2012
(03)	COMPTE DE RESULTATS 2012
(04)	BILAN ACTIF 2013
(05)	BILAN PASSIF 2013
(06)	COMPTE DE RESULTATS 2013
(07)	BILAN PASSIF 2014
(08)	COMPTE DE RESULTATS 2014
(09)	BILAN PASSIF 2015
(10)	COMPTE DE RESULTATS 2015

تهدف الدراسة إلى التعرف على كل من العبء الضريبي وطرق قياسه، إضافة إلى التعرف على مردودية المؤسسة الاقتصادية، وتحديد أثر العبء الضريبي على كل من المردودية التجارية والاقتصادية والمالية للمؤسسة.

ومن أجل ذلك حاولنا تبين هذا الأثر من خلال بحث تطبيقي على مؤسسة مطاحن الأغواط بدراسة وتحليل قوائمها المالية للفترة (2012-2015)، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين العبء الضريبي والمردودية التجارية والاقتصادية والمالية لهذه المؤسسة، والتي رددناها من خلال الدراسة إلى الدعم والإعفاءات والتحفيزات الجبائية التي تمتاز بها هذه الأخيرة.

الكلمات المفتاحية:

الضرائب؛ العبء الضريبي؛ المردودية؛ المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

Summary:

The study aims to identify both the tax burden and the ways in which it is measured, as well as to identify the profitability of the economic institution, and to determine the impact of the tax burden on both commercial productivity and the economic and financial of the institution.

That's how we tried to show this effect through an application research on the Laghouat Mills Foundation. Studying and analysing its financial lists for the period (2012-2015), where the study found a relationship A package between the tax burden and the commercial, economic and financial returns of this institution, which through the study is due to the support, exemptions and tax incentives that characterize this institution.

Keywords:

Algerian Economic Foundation, Taxes, Tax burden, Return, Algerian Economic Foundation.



تعتبر المؤسسة الاقتصادية وحدة اقتصادية تنشط في المحيط الاقتصادي الذي تحكمه جملة من العوامل الداخلية والخارجية التي من شأنها التأثير على المؤسسة والأهداف المسطرة لها، وعليه تبذل هذه الأخيرة كل طاقتها في الاستغلال الأمثل لمواردها البشرية والمالية بأقل التكاليف وذلك لتحقيق أكبر النتائج وصولاً إلى تجسيد أحد أكبر الأهداف للمؤسسة وهو تحقيق أعلى مستوى للمردودية، والتي تعتبر من أولويات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبارها مؤشراً حقيقياً يسمح بالحفاظ على قيمتها السوقية وتحسينها باستمرار.

إذ تعبر المردودية على قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار والصمود في وجه المنافسة، كما تمكن المؤسسة من مراقبة نقاط القوة والضعف وكذا معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها ومعرفة المعلومات المفيدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من جهة أخرى.

وباعتبار أن الضرائب من العوامل المؤثرة على متغيرات الاقتصادي والجزئي، فمقدار الضرائب التي تتحملها المؤسسة من خلال تضحيتها بجزء من دخلها ودفعها للسلطات المالية، يعتبر كعبء مؤثر على المؤسسة ومردوديتها.

ومن هذا المنطلق اخترنا أن يكون موضوع الدراسة يتعلق بالضرائب وأثرها على مردودية المؤسسة الاقتصادية وبعد الاستشارة تم ضبط الموضوع كالاتي " أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية ".

تأسيساً على ما سبق، تبرز معالم الإشكالية الرئيسية والمتمثلة في:

كيف يؤثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وينتفع عن هذه الإشكالية الرئيسية، جملة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما علاقة العبء الضريبي بالمردودية التجارية للمؤسسة الاقتصادية؟
- ما علاقة العبء الضريبي بالمردودية الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية؟
- ما علاقة العبء الضريبي بالمردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟



وللإجابة عن الإشكالية وما يتفرع عنها تم صياغة الفرضيات التالية:

- توجد علاقة عكسية بين العبء الضريبي والمردودية التجارية للمؤسسة الاقتصادية.
- توجد علاقة عكسية بين العبء الضريبي والمردودية الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية.
- توجد علاقة عكسية بين العبء الضريبي والمردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

ويكتسي هذا البحث أهميته من كونه يعالج موضوع ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية كونه مرتبط بالضرائب والمردودية، ومحاولة تشخيص العبء الضريبي وأثره على مردودية مؤسسة مطاحن الأغواط خلال الفترة (2012-2015).

وبالتالي نهدف من خلال الدراسة إلى:

- معرفة ما هو العبء الضريبي وطرق قياسه.
 - معرفة مردودية المؤسسة وطرق قياسها.
 - توضيح العلاقة التي تربط بين العبء الضريبي ومردودية المؤسسة الاقتصادية.
 - قياس تأثير العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- وكان من مسببات اختيار هذا الموضوع:
- أهميته البالغة وجديته ومدى تأثيره على المؤسسات الاقتصادية خاصة وعلى الاقتصاد الوطني عامة.
 - ارتباط الموضوع بالتخصص.
 - قلة الدراسات التي اهتمت بتشخيص العبء الضريبي وتحديد أثره على مردودية المؤسسة الاقتصادية.

وتم الاعتماد في البحث على المناهج المألوفة في هذا النوع من المواضيع، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري لتوضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بالعبء الضريبي ومردودية المؤسسة الاقتصادية، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على تحليل القوائم المالية لدراسة مردودية مؤسسة مطاحن الأغواط وأثر العبء الضريبي عليها.

وفي إطار الإحاطة بجوانب الموضوع، تم الاستعانة بمجموعة من الكتب، الأطروحات، المذكرات، وكذا بعض المقالات المحكمة التي لها صلة بالموضوع.

ومن الدراسات التي لها صلة بالموضوع:

دراسة محمد حمر العين تحت عنوان "أثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة"، الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019/2018، وكانت الإشكالية كالتالي "ما مدى تأثير الضريبة على أرباح الشركات على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير الضريبة على الأداء المالي لكل من مؤشرات العائد على الأصول العائد على حقوق الملكية والعائد على المبيعات، لعينة مكونة من 15 مؤسسة صغيرة ومتوسطة بقطاع الصناعة لولاية سطيف خلال الفترة (2010-2016)، ومن أهم النتائج وجود أثر سلبي دال إحصائيا للضريبة على كل من العائد على حقوق الملكية والعائد على المبيعات، وعدم وجود أثر دال إحصائيا للضريبة على العائد على الأصول.

ودراسة بوبكر نبقي، "أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري- الضرائب المباشرة نموذجاً"، الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، المجلد 11، العدد 1، 2020، وكانت إشكالية الدراسة كالتالي: "ما مدى تأثير العبء الضريبي على فعالية النظام الجبائي الجزائري".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المفاهيم العامة الأساسية للعبء الضريبي وتحليل تطور مستويات العبء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ودراسة حجم التأثير الذي يحدثه العبء الضريبي، حيث توصل الباحث إلى أن معدل العبء الضريبي يعد من أبرز أدوات التأثير على الحياة الاقتصادية، ولا يمكن تحديد نسب لمعدل العبء الضريبي الأمثل من الناحية النظرية لونها تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا بحكم اختلاف الوضع الاقتصادي والاجتماعي من جهة وكفاءة الإدارة الضريبية من جهة أخرى.

ودراسة سليم مجلخ، وليد بشيشي، "تأثير الضريبة على أرباح الشركات على مردودية المؤسسة"، الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 15، 2019، وكانت إشكالية الدراسة: "كيف يمكن أن تؤثر الضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية للمؤسسة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على كل من الضريبية والمردودية في المؤسسة الاقتصادية وتحديث أثر ضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية لمؤسسة الحصى -الجزائر- خلال الفترة (2010-2016)، حيث توصل الباحثان إلى وجود علاقة عكسية بين المردودية المالية والضريبة على أرباح الشركات.

ودراسة زكرياء لقريني ومروة خلة تحت عنوان " أثر العبء الضريبي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسات (صيدال-الروبية - المؤسسة الوطنية للحصى)"، البحث عبارة عن مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، سنة 2018/2019، وكانت إشكالية البحث كالتالي: "ما مدى تأثير العبء الضريبي على المؤسسة الاقتصادية".

هدفت هذه الدراسة إلى شرح العلاقة بين العبء الضريبي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وما مدى تأثير العبء الضريبي على المردودية المالية والاقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين العبء الضريبي ومردودية المؤسسة الاقتصادية، وأن العبء الضريبي يؤثر بشكل سلبي ومحدود على مردودية المؤسسات محل الدراسة.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تبيانها لأثر العبء الضريبي على كل من المردودية التجارية والاقتصادية والمالية للمؤسسة محل الدراسة.

ومن الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة:

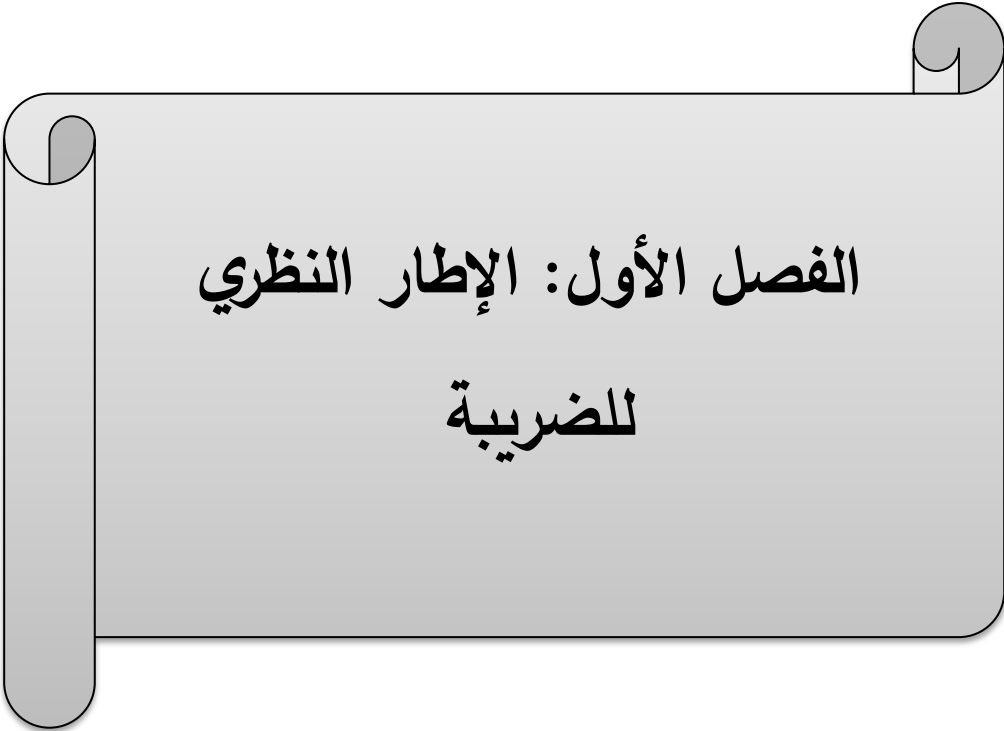
- ضيق الوقت.
- نقص المراجع والمصادر والأبحاث التي تناولت موضوع العبء الضريبي.
- عدم تمكيننا من بعض المعلومات اللازمة لإتمام الدراسة.

وبغية الالمام بالموضوع من شتى جوانبه، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

الفصل الأول بعنوان العبء الضريبي والذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث، تناولنا فيهم عموميات حول الضريبة من خلال التطرق إلى مفهوما وخصائصها والتنظيم الفني لها وصولا إلى مفاهيم حول العبء الضريبي وطرق قياسه، أما الفصل الثاني جاء بعنوان مفاهيم حول مردودية المؤسسة الاقتصادية، حيث طرقتنا إلى عموميات حول مردودية المؤسسة الاقتصادية من خلال التعرض لمفهومها وأهدافها والعوامل المؤثرة فيها بالإضافة إلى طرق قياسها.

وأخيرا تم تخصيص الفصل الثالث للدراسة الميدانية حيث حاولنا في مبحثين إسقاط الجانب النظري على واقع مؤسسة مطاحن الأغواط لتبيان أثر العبء الضريبي على مردوديتها خلال الفترة (2012-2015).





الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة

تمهيد:

تعتبر الضرائب المصدر الأساسي لإيرادات الدولة ومن أهم مواردها المالية، فتأثيرها لا يقتصر على الخزينة العامة بل لها تأثير أيضا على الجانب السياسي والاقتصادي للدولة.

ونظرا للأهمية البالغة للضرائب، واهتمام المفكرين الاقتصاديين فيها وذلك بالبحث عن مختلف الأساليب والطرق التي تمكن من تحقيق التوازن بين الحصيلة المرغوبة من طرف الدولة من جهة، وتحقيق العدالة للمؤسسات الاقتصادية وأفراد المجتمع وعدم إرهابهم بالعبء الضريبي من جهة أخرى. وعليه فقد ركزنا في هذا الفصل على التعرف على ماهية الضريبة، والعبء الضريبي وطرق قياسه، وذلك من خلال النقاط التالية:

- ماهية الضريبة
- التنظيم الفني للضريبة
- العبء الضريبي وطرق قياسه

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة، حيث تمثل الضريبة العنصر الأساسي والهام في الأعمال الاقتصادية والمالية خاصة، وذلك راجع لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة والمالية من خلال التأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف متنوعة، فهي تتميز عن باقي الوسائل المالية التي تلجأ إليها الدولة، لذلك سنستعرض مفهوم الضرائب وخصائصها وكذا أهدافها، إضافة إلى القواعد التي تحكمها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

هناك عدة تعاريف تناولت مفهوم الضريبة منها:

تعريف أول:

يمكن تعريف الضريبة بأنها: "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".¹

تعريف ثاني:

"هي فريضة نقدية يدفعها الممول إلى الدولة دون مقابل تحقيقا لأهداف المجتمع".²

تعريف Gaston Géze:

"هي أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".³

وقد اعتمد غالب الكتاب هذا التعريف ولكن نظرا لتغير وتطور الضريبة فقد اعطيت تعاريف أكثر حداثة لها نذكر منها:

¹ - عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص 151.

² - مرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001، ص 8.

³ - عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، مرجع سبق ذكره، ص 151.

تعريف رابع:

تعرف بأنها: "فرضية نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية ونهائية إلى الدولة أو أحد هيئاتها العامة، مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به".¹

تعريف خامس:

قد عرفها علماء المالية بأنها فريضة إلزامية، يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة تبعاً لمقدرته على الدفع، وتستخدم حصيلتها في تغطية النفقات العامة من جهة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية من جهة أخرى.²

من خلال ما سبق نعرف الضرائب على أنها كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية يدفعها المكلف إلى الدولة أو إحدى هيئاتها على مواد الوحدات الاقتصادية المختلفة، للمشاركة في تحمل النفقات العامة وفقاً للقدرة التكاليفية دون مقابل محدد، ويتم استخدام حصيلتها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية.

ما يميز التعاريف عن بعضهما هو أن التعريف الأولية قديم أي أنه يتماشى مع دور الدولة الحارسة والهدف من الضريبة مالي فقط في حين التعاريف الحديثة أشمل وأعم فقد توسع استخدام الإيرادات الضريبية وذلك بتوسع دور الدولة وتدخلها في المجالات الاقتصادية الاجتماعية والسياسية، وقد ربط تطور وتغير مفهوم الضريبة بتطور مفهوم الدولة.³

¹ - نواز عبد الرحمان الميحي، منجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 92.

² - محمد صخري، الضرائب تعريفها وخصائصها أنواعها أهدافها، موقع polities-dz.com، يوم 2022/03/07، على الساعة 22:24.

³ - رحمة نابي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص 11.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف الضريبة

للضريبة مجموعة من الأهداف والخصائص نذكرها كالتالي:

1- خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخصها إلى خمسة خصائص أساسية تقوم عليها الضريبة، موضحين كل خاصية على حدى على النحو الموالي:

1-1. الضريبة فريضة نقدية:

فالأصل أن تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود، سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، وما دامت النفقات العامة تتم في صورته نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد وأن تحصل كذلك بالنقود. ولم يكن الحال كذلك دائماً، إذ كان الأفراد لا يزلون ولا يزالون في النظم الاقتصادية البدائية يقومون بدفع الضرائب المفروضة عليهم بواسطة السلطات العامة في شكل عيني، سواء بتقديم جزء من محصولاتهم إليها أو الاشتغال أيام محددة في خدمتها. وطبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية فإن الأراضي كانت تنقسم إلى فئتين الأراضي العشرية وكانت تدفع الخراج وهو ما يزيد قليلاً عن العشر حيث كان يدفع إما نقداً أو عيناً.

إلا أنه بتقدم المجتمع وارتقاء نظمه الاقتصادية ظهرت عيوب متعددة للضرائب التي تدفع عيناً فضلاً عما تتحمله الإدارة المالية من نفقات باهظة في نقل وحفظ محصولات فان دفع الضرائب عيناً يجافي فكره العدالة لأن الأفراد يلتزمون بدفع نسبه من المحصول رغم ما قد يكون هناك من تقوت مراكزهم المالية فيما يتعلق بالتكاليف الحقيقية التي انفقها كل منهم لإنتاج محصوله يضاف إلى هذا أنه من الصعب إدخال عناصر الشخصية وبالتالي فإن الأسلوب العلمي لا يسمح بتحقيق مبدأ العدالة الضريبية وعلى كل حال فإن مجال تطبيق العينية في تحصيل الضريبة يكاد يكون مقصوراً على الضرائب المفروضة على الإنتاج الزراعي إذ أن طبيعة الكثير من الضرائب كتلك المفروضة على إيرادات القيم المنقولة أو على كسب العمل تأبي الطريقة العينية في تحصيلها.¹

¹ - عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 152.

2-1. الضريبة تدفع جبرا:

إن الضريبة تفرض جبرا، أي أن المكلف ليس حرا في دفعها، بل السلطات العامة هي التي تقدر الضريبة وموعد دفعها وكيفيةها، لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى كالرسوم والقروض الاختيارية، كما تختلف عن الهبات التي تقدم في بعض الأحيان إلى السلطات العامة.¹

إضافة إلى استناد الضريبة إلى الجبر فهي تستند على الإكراه أيضا، فإذا عزف المكلف عن أدائها تستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبرية، وبالتالي فالجبرة الإكراه من مميزات الضريبة عن الأثمان الأخرى.²

3-1. الضريبة تدفع بصفة نهائية:

بمعنى أنها لا تسترد، ولا يحق المطالبة بها، ويدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها، ولا ردة لها حتى وإن لم تصدر بقانون، حتى ولو كانت أكثر من قيمتها، حتى ولو شعر المكلفون بظلمها، وحتى لو لم تتحقق المصلحة العامة منها، ولكن يجوز إلغاؤها عند زوال شروطها.³

4-1. الضريبة تدفع بدون مقابل:

ويعني أن المكلف دافع الضريبة (الممول) لا يتمتع بمقابل أو منفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره ممولا للضرائب. ويترتب على هذه الخصيصة أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير هذه المقدرة. ذلك أنه يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منظم هو الدولة أن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة.⁴

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 146.

² - رحمة نابي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ - غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الطبعة الأولى، الأردن، 1998، ص 74.

⁴ - عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 153.

1-5. الضريبة تفرض وفقا لقدرة المكلف:

المقصود منها أن الضريبة تفرض وفقا لطاقة المكلف بها، والقانون الضريبي هو الذي يحدد الشخص الذي يقوم بدفع الضريبة سواء من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين كالشركات والمؤسسات العامة والجمعيات التعاونية أو الهيئات المعنوية الأخرى. وسواء كانت من المواطنين الأجانب وسواء كانوا من المقيمين أو غير المقيمين فيها.

لكن في الواقع، فالدولة بكل مصالحها التابعة لها من سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية تقوم بفرض الضرائب وتحديد كل ما يتعلق بها كما أن الدولة تقوم بمقاضاة المكلفين إذا امتنعوا عن دفع الضريبة دون التزامها بمعيار "قدرة المكلف على الدفع" ولا بدرجة يسره أو عسره، ولذلك فقد تجنب معظم علماء المالية النص في تعريف الضريبة وفي توضيح خصائصها على أنها تفرض وفقا لقدرة التكلفة.¹

1-6. الضريبة تمكن الدولة من تحقيق النفع العام:

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة وإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإففاق العام على مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كما أن الإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها تحقيق منفعة عامة وليس منفعة خاصة.²

2- أهداف الضريبة:

تساهم الضريبة في تحقيق الأهداف العامة ليس فقط الأهداف المالية والتي اقتصر عليها الضريبة في السابق وفقا لدور الدولة آنذاك، بل أيضا تدعم الضريبة كل من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسة، والتي سنذكرها في النقاط التالية:

1-2. الأهداف المالية:

الهدف المالي هو أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث

¹ - رحمة نابي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² - محمود جمام، النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص 19.

ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي.¹

2-2. الأهداف الاقتصادية:

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش الاقتصادي و امتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم، أو كأداة لتشجيع أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نتيجة النشاط أو إعفاء المواد الأولية اللازمة للقيام بهذا النشاط، يمكن أن يمتد الأثر الاقتصادي، ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين، لكن بالعكس الحد من نمو سريع غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات الأخرى.²

2-3. الأهداف الاجتماعية:

إن الأهداف الاجتماعية للضريبة تتكامل مع الأهداف الاقتصادية، فهدف محاربة الفقر هدف اجتماعي مرتبط بالهدف الاقتصادي من خلال تحفيز النمو الاقتصادي وتوجيه النشاطات للمناطق الفقيرة.

وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات المرتفعة الدخل، وهكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والاقتصادية وأن الهدف المالي للضريبة لم يعد هدفها الوحيد.³

2-4. الأهداف السياسية:

تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف الدولة السياسية، حيث تقوم الدولة بمنح مزايا ضريبية تفضيلية لدول ترغب في إقامة علاقات سياسية مميزة معها، فتقوم بتخفيض الضرائب على المعاملات التجارية بينها، كما قد تفرض ضرائب على منتجات دول أخرى، عقاباً لها في حالة تدهور العلاقات السياسية، وتعارض مصالحها السياسية معها. وكذلك قد تفرض الدولة ضرائب معينة في أوقات الحروب، ونتيجة لأوضاع سياسية داخلية تتطلب زيادة النفقات لخدمة النظام السياسي القائم في الدولة.⁴

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 152.

² - بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 42.

³ - مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 96.

⁴ - علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص 20-21.

وفي الاخير فإن الأهداف التي تصبو الضريبة لتحقيقها، يتم تحديدها وفق طبيعة الدولة الاجتماعية والسياسية.¹

المطلب الثالث: قواعد الضريبة (الأساس القانوني)

الضريبة العصرية هي ضريبة تداخلية وغير حيادية، كما كانت إبان الدولة التقليدية أو الدولة الحارسة، بحيث أصبحت تلعب دورا هاما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد مالي أساسي توليه الدولة اهتماما كبيرا قصد تنمية وتغذية خزينتها. ولما كانت للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه النظام الضريبي. وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة وواضع هذه القواعد، الاقتصادي الإنجليزي "آدم سميث" في كتابه الشهير "ثروة الأمم" ومحتوى هذه القواعد ما يلي:

1- قاعدة العدالة والمساواة:

حسب هذه القاعدة فإن كل الأفراد المكلفين بالضريبة ملزمون بدفع الضريبة، ولكن حسب مقدرتهم التكاليفية، ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً: "يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة".

ونلاحظ الآن بأن أغلب الدول قد أخذت بهذا المبدأ، وخير دليل على ذلك هو تطبيق الضريبة التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى اللازم للمعيشة.²

2- قاعدة اليقين والوضوح:

يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين القانونيين واضحة المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها، مقدار الوعاء، ومعدل الضريبة وتاريخ التسديد، وأيضا توضيح العقوبات والجزاء في حالة الغش أو التهرب الضريبيين.

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية بحيث تؤدي في النهاية إلى الغش والتهرب.

¹ - محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² - محمود جمام، المرجع السابق، ص 19.

ولقد أخذت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين وأولتهما اهتماما كبيرا بحيث أصبحت الضريبة واضحة ومحددة من جانب مكوناتها.¹

3- الملائمة في الدفع:

ونعني بها اختيار الوقت الملائم لتحصيل وجباية الضريبة، وعادة ما يكون هذا الوقت في نهاية السنة المالية لأن التجربة أثبتت أنه يحقق أعلى حصيله ضريبية ممكنة وذلك للأسباب التالية:

- أن هذا الوقت يعطي الفرصة الكافية للمكلف بممارسة نشاطه الاقتصادي وبالتالي تحن قدرته التحملية للدفع؛
- أن هذا الوقت يعطي شعور بالرضى لدى المكلف ويقلل من جنوحه نحو التهرب الضريبي.²

4- الاقتصاد في النفقة:

بما أن الضرائب مورد هام تعتمد عليه الدولة فإنها تسعى لتحصيل الضريبة بأسهل الطرق والتي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة وعدم تجاوز النفقات المعقولة لضمان فعالية الضريبة.³

¹ - محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² - نواز عبد الرحمن الهبتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

³ - بلوفي عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 39.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة

نقصد بالتنظيم الفني للضريبة مختلف الإجراءات والخطوات التي يجب اتباعها للحصول على مبلغ الضريبة، انطلاقاً من الوعاء الضريبي وصولاً إلى حق المكلف بالطعن في أحد مراحل سير الضريبة.

المطلب الأول: وعاء الضريبة

يعد الوعاء الخاضع للضريبة أهم العناصر الأساسية في التنظيم الفني للضريبة، والذي يشكل كأساس لحساب الضريبة الواجبة الدفع على المكلف بالضريبة، لذلك يولي التشريع الضريبي أهمية كبيرة عند وضع القوانين المالية بخصوص جانب الوعاء الضريبي بهدف تحقيق الرضا لدى المجتمع الضريبي.

1- مفهوم وعاء الضريبة:

"نقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً".¹

يقصد بالوعاء الضريبي "هو معاينة وتقييم الأساس أو المادة الخاضعة للضريبة ومع تحديد الحدث المنشئ للضريبة والشخص الخاضع".²

ويعرف وعاء الضريبة أيضاً على أنه: "الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة. فإذا تقرر اقتطاع جزء من القوة الشرائية في صورة ضريبة تعين تحديد الشكل الملموس للمادة التي تفرض عليها الضريبة".³

"إن وعاء الضريبة هو المادة الخاضعة للضريبة، وهذا الوعاء قد يكون إيراد شخص أو مال بحد ذاته، وقد يكون واحداً ومتعددًا، سواء كان هذا المال دخلاً أم نفقة أم ثروة".⁴

¹ - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 134.

² - محمد حمرايعين، أثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019، ص 16.

³ - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 129.

⁴ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 160.

2- طرق تقدير الوعاء الضريبي:

تقدر المادة الخاضعة للضريبة بإحدى الطريقتين:

1-2- الطريقة المباشرة:

وهنا يقوم المكلف بالضريبة أو طرف آخر بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:¹

- أسلوب الإقرار:

بموجب هذا الإجراء يلتزم المكلف بأداء الضريبة بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة، وتقوم الإدارة المالية بالتحقق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات على ضوء الحقائق المتوفرة لديها عن الممول. وغالبا ما تخول القوانين الضريبية الإدارة المالية حق الاطلاع على سجلات المكلف، ودفاته التجارية أو أي أوراق أخرى ترى ضرورة الاطلاع عليها بقصد الوصول إلى الحقيقة، كما يحق للإدارة المالية مراقبة تصرفات المكلف بالضريبة حتى تحصل على معلومات تفيد في مراقبة الإقرار، وفي تلافي أي غش يدرج به.

وقد يلجأ المكلف إلى إلزام الغير بتقديم الإقرار، ويمكن أن يعتمد على هذا الإقرار في تقدير وعاء الكثير من الضرائب النوعية على الدخل.

- أسلوب التحديد الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة المالية إلى هذا الطريق لتحديد وعاء الضريبة، وذلك في حالة امتناع الممول بقصد أو بغير قصد، عن تقدير الإقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية، ويحدد الوعاء في هذه الحالة بناء على ما لدى الإدارة المالية من معلومات مختلفة سواء تعلقت بدخل المكلف لسنوات سابقة أو بدخله في سنة التقدير، وتعطي هذه الطريقة الإدارة المالية حرية واسعة في التقدير، ولذا غالبا ما يقتصر اللجوء إليها على حالات استثنائية محددة، وهي حالة التخلف عن تقديم الإقرار خلال المدة القانونية.

¹ - زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 171.

2-2- الطريقة غير المباشرة:

وهنا تعمل الإدارة الضريبية على تقدير المادة الخاضعة للضريبة وفقا لعدة معايير ومؤشرات والتي تتمثل في:

- طريقة المظاهر الخارجية:

وفقا لهذا الأسلوب تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاستناد إلى بعض المظاهر الخارجية، كأن تعتمد في تقدير دخل الممول أو ثروته على أساس القيمة الايجارية لمنزله أو عدد المنازل والأبواب بمنزله أو عدد كلاب الحراسة ... إلخ، فكلما زاد هذا العدد اعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل الممول.¹

تمتاز هذه الطريقة بالبساطة وسهولة استعمالها، ويعاب عليها عدم الواقعية أحيانا وسهولة التتصل منها من خلال تعديل المظاهر الخارجية وتزييفها من خلال تملك وسائل الإنتاج لأفراد آخرين من العائلة، أو تسجيل الممتلكات العقارية والسكنية باسم الأقرباء والأفراد المحيطين بالمالك الأصلي.²

- طريقة التقدير الجزافي:

وفقا لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقة مباشرة جزافية، فتلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير الوعاء الضريبي بناء على بعض القرائن والأدلة التي يفترض ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة والتي قد تستحضرها الإدارة الضريبية أو يقدمها المكلف نفسه.³ لكن ما يمكن قوله ان هذه الطريقة في الكثير من الأحيان تعطي نتائج تقريبية وغير دقيقة.⁴

- طريقة التقدير الإداري المباشر:

وتقوم الإدارة الضريبية الحكومية بهذه الطريقة، وتتبع هذا الأسلوب، مستخدمة أفضل الوسائل وأنجعها في الوصول إلى حقيقة الوعاء الضريبي، وأرقامه النقدية الصحيحة. فتقوم الإدارة عن طريق خبرائها الفنيين بالمعاينة، والتفحص، والمسح الدقيق بعيدا عن التخمين، والجزاف؛ تحقيقا

¹ - حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة: القسم الثاني، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 93.

² - الكفيف فاتح، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 12، 2015، ص 112.

³ - حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 95.

⁴ - عبد الرحيم لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2021، ص 77.

للعادلة في التقدير؛ ويساعدها على ذلك ما منحها القانون من سلطات تقديرية، وحرية واسعة في هذا المجال.

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الأسلوب في حالة امتناع الممول عن تقديم إقراراته الضريبية عن أمواله، وامتناعه عن تقديم بياناته، وإحصائياته، ومستنداته، وأوراقه، ودفاتره... إلخ

ومقابل حق الإدارة في هذا التقدير المباشر فقد منح القانون المكلف حق الطعن في تقديرات الإدارة الضريبية.¹

المطلب الثاني: تحديد مقدار الضريبة (سعر الضريبة)

تهتم جميع التشريعات الضريبية اهتماماً كبيراً عند تحديد سعر الضريبة من خلال الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة.

1- مفهوم سعر الضريبة:

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والمادة المكونة لوعائها (أي مقدارها منسوباً إلى قيمة وعائها).²

وعرفه البعض على أنه المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو بسعر ثابت لا يتغير مهما تغير الوعاء الضريبي فتسمى بالضريبة النسبية، أو أنها تفرض بسعر يتغير ويختلف بحسب المادة الخاضعة للضريبة وظروف المكلف وتسمى بالضريبة التصاعدية.³

ويقصد بسعر الضريبة أيضاً النسبة بين مقدار الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها، أي يحدد المبلغ الذي يجب أن يدفعه المكلف بعد أن يتم تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة بموجب القانون، إن العملية ليست عملية حسابية بقدر ما هي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية وبالتالي عدالتها، وأن تحديد سعر الضريبة على الوجه الصحيح يتطلب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة، لذا تختلف طرق وأساليب احتساب سعر الضريبة من دولة إلى أخرى.⁴

¹ - غازي غناية، مرجع سبق ذكره، ص 168.

² - الطاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة القانونية، بغداد، العراق، 1970، ص 146.

³ - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة التاسعة، عمان، الأردن، 2015، ص 141.

⁴ - يسرى مهدي حسن السامرائي، تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، 2013، ص 28.

2- تحديد مقدار الضريبة:

يتم تحديد الضريبة بواسطة سعر معين يفرض على المادة الخاضعة للضريبة، ويتحدد سعر الضريبة وفقاً للوسائل التالية:

1-2- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية:

تنقسم إلى نوعين ونذكرها كالتالي:

1-1-2- الضرائب التوزيعية:

إن أسلوب الضرائب التوزيعية يتم بتحديد المقدار العائد من الحصيلة الضريبية، وذلك بغض النظر عن نسبتها في الوعاء، أي يحدد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدماً، ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية أو حسب المقدرة التكاليفية، وهو أسلوب قديم في فرض الضريبة، ويتميز هذا الأسلوب بعدم تأثره بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد، وبثبات عائدته (بما أنه محدد سابقاً) وبانعدام التهرب الضريبي فيه، لأن كل ممول يتهرب مما عليه سيلقي بعبء ضريبي على باقي المكلفين، هذا الأمر يجبر المكلفين على مراقبة بعضهم البعض، وقد تم التخلي عن هذا الأسلوب في الوقت الحالي.¹

2-1-2- الضرائب القياسية:

أما في أسلوب الضرائب القياسية، فيتم تحديد سعر الضريبة مسبقاً، إما في شكل نسب مئوية معينة تفرض على المادة الخاضعة للضريبة، أو في شكل مبلغ معين على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، كل هذا يتم دون تحديد لإجمالي ما سيتم تحصيله من ضرائب.² وتتخذ أسعار الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية لقياس الضريبة حالتين، سنراهما في الجزء التالي:

¹ - الكفيف فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 114.

² - الكفيف فاتح، المرجع السابق.

2-2 الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

تنقسم إلى نوعين ونذكرها كالتالي:

2-2-1- الضريبة النسبية:

ينظر إلى الضريبة النسبية على أنها السعر الذي لا يتغير مع ارتفاع مقدار الوعاء الضريبي، ولا مع نقص الوعاء، وبصرف النظر عن ظروف المكلف.¹ وقد تبنته العديد من الأنظمة الضريبية نظرا لسهولة تطبيقه وبساطته بالنسبة للإدارة والمكلف، إلا أن الممارسة العملية تبين أن هذا النوع من الضرائب وإن كان يبدو عادلا من الناحية الحسابية إلا أنه إلى تحقيق العدالة الضريبية كونه لا يأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة للمكلف مما يؤدي إلى تحمل ذوي الدخل الضعيفة الجزء الأعظم من الأعباء العمومية.²

2-2-2- الضريبة التصاعدية:

في المقابل تتبع بعض الدول سياسات ضريبية أكثر حدة بفرض الضرائب التصاعدية، وهي ذلك النوع من الضرائب الذي يزيد فيه معدل الضريبة مع زيادة الدخل، أي أن معدل الضريبة يتناسب طرديا مع دخل الفرد، ومبدأ الضريبة التصاعدية مبني على أن ارتفاع دخل الفرد أو كبر حجم الأعمال التجارية يعني زيادة القدرة على دفع الضرائب، حيث تستند الضريبة التصاعدية إلى فكرة عدم المساواة بين من يربح مئات الملايين ومن يربح مئات الآلاف، وتكون الضريبة تصاعدية عندما تفرض بمعدلات متزايدة بالنظر إلى الأساس الخاضع لها، مما يضمن مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها، وحماية ذوي الدخل الضعيفة، ومن ثم تحقيق العدالة الجبائية،³ وتأخذ الشكليات التالية:⁴

- التصاعدية بالشرائح:

وفقا لهذا الأسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح متساوية، أو غير متساوية، ويقدر على كل شريحة سعر يتصاعد كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى، والجدول التالي يوضح ذلك:

¹ الطاهر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص 220.

² - محمد أبو السعود، الضريبة النسبية الضريبة التصاعدية الضريبة التنافسية، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، مصر، 2012، ص 327.

³ - محمد أحمد عبد المعطي، أبعاد غير تقليدية لفرض الضرائب في السياسات العامة، مجلة اتجاهات الأحداث، العدد 12، 2015، ص 53.

⁴ - نيق بوبكر وآخرون، دراسة مدى تحقق العدالة الضريبية في الواقع - الضريبة على الدخل أمودجا، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد 1، 2021، ص 312.

الجدول رقم (01.1): الجدول التصاعدي بالشرائح

الضريبة (بالدينار) شريحة	نسبة الضريبة
أقل من 60.000	0 %
من 60.001 إلى 180.000	10 %
من 180.001 إلى 360.000	20 %
من 360.001 إلى 720.000	30 %
من 720.000 إلى 1.920.000	35 %
أكثر من 1.920.001	40 %

المصدر: نبق بوبكر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 312.

ويعاب على هذا النوع أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد انتقال الوعاء من طبقة إلى طبقة أعلى بمقدار ضئيل، وبالتالي يجعل هذا الأسلوب غير عادل.

- التصاعدية الإجمالية:

يتلخص في فكرة مبسطة تكمن في تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طبقات، تبدأ كل منها عند نهاية الأولى ويفرض وفقاً لهذا السلوب سعر خاص، يزداد كلما انتقلنا من طبقة إلى أخرى، فيدفع الممول الضريبة بسعر واحد وهو سعر الطبقة التي هو فيها، وكلما زاد الدخل، بحيث يدخل في نطاق طبقة أعلى كلما زاد السعر الذي يدفعه المكلف على دخله والجدول التالي يوضح ذلك:¹

¹ - نبق بوبكر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 312.

الجدول رقم (02.1): الجدول التصاعدي الإجمالي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	المعدل	الضريبة	الضريبة التراكمية
لا يتجاوز 120.000 دج	0 %	/	/
من 120.001 دج إلى 360.000 دج	20 %	48.000 دج	48.000 دج
من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج	30 %	324.000 دج	372.000 دج
أكثر من 1.440.000 دج	35 %	/	/

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

هذا الأسلوب هو المتبع في تحديد مبلغ الضريبة في النظام الضريبي الجزائري، تحت اسم الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين.¹

ملاحظة: ما ذكرناه سابقا كان قبل التعديلات التي طرأت على قانون المالية لسنة 2022، فقد تم تغيير بعض المعدلات الضريبية وكذا رفع عدد الأقساط إلى 6 أقساط. وهذا ما سنراه في الجدول التالي:

الجدول رقم (03.1): السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي (من 2022 / إلى يومنا هذا)

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة
لا يتجاوز 240000 دج	0%
من 240001 إلى 480000 دج	23%
من 480001 إلى 960000 دج	27%
من 960001 إلى 1920000 دج	30%
من 1920001 إلى 3840000 دج	33%
أكثر من 3840001 دج	35%

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

¹ - محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 39.

من الجدول أعلاه وما جاء في قانون المالية الأخير لسنة 2022 نلاحظ أنه تم رفع القسط المعفى من الضريبة بنسبة 100% مرة أخرى لتصبح 240000 دج وكذلك تم رفع عدد الأقساط من 4 إلى 6 أقساط، بالإضافة إلى تغيير معدلات الضريبة مع الإبقاء على أعلى معدل ضريبة بنسبة 35%. " وكذلك يستفيد الدخل الذي لا يتجاوز 30.000 دج/ شهريا من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي".¹

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

1- مفهوم التحصيل الضريبة:

هناك تعاريف كثيرة للتحصيل الضريبي من أهمها الآتي:²

- تحصيل الضريبة هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار.
- يقصد بتحصيل الضريبة انتقال مبلغها من ذمة الممول إلى خزينة الدولة.
- يقصد بالتحصيل الضريبي مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من جيوب المكلف إلى الخزينة العمومية.³

2- طرق تحصيل الضريبة:

هناك عدة طرق للتحصيل يمكن أن تتبعها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل حقوقها الضريبية، ونذكرها كالآتي:⁴

1-2- طريقة الدفع المباشر:

تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في آجالها القانونية دون مطالبة الإدارة له بأدائها، حيث يقوم بملاً التصريحات الجبائية التي يبين فيها المبالغ المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية، كما قد تقوم

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 100، بتاريخ 30 ديسمبر 2021، ص 13.

² - أحمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021، ص 120.

³ - محمد لمين حساب، جمال الدين بكيري، نموذج مقترح لتحسين عملية التحصيل الضريبي بتطبيق منهجية ستة سيجم، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 5، 2020، ص 561.

⁴ - سماعين عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021، ص 19.

إدارة الضرائب بإخبار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها، فيقوم المورد مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المذكور.

حيث يسمح هذا الأسلوب بتقليص نفقات تحصيل الضريبة مادام أن المكلف هو نفسه من يتولى عملية التحصيل، إلا أن نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على انتشار الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

2-2- طريقة الأقساط المقدمة:

في هذه الحالة يكون للمكلف من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، فيقوم بتوريد المبالغ الضريبية في شكل أقساط دورية في تواريخ محددة مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى إدارة الضرائب إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، بحيث تقوم بعمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، كما قد تتولى بعض التشريعات الضريبية تحديد طريقة احتساب الأقساط وعددها ومقدارها ومواعيد دفعها.

ويمتاز هذا الأسلوب في كونه يخفف من وقع الضريبة علة المكلف ويجعل أداؤها سهلا وميسورا بعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل أو التهرب، كما يضمن للخرينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة الإيرادات الضريبية في نهاية السنة المالية.

3-2- طريقة الحجز من المنبع:

حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية اقتطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليهم حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة.

ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، ضف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.¹

¹ - سماعيل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المبحث الثالث: العبء الضريبي وطرق قياسه

إن اقتطاع جزء من دخل الممول كضريبة يمثل في حد ذاته عبء مزعج بالنسبة للمكلف، ولذلك يجب أن يتم بطريقة علمية سليمة ومدروسة، ولذلك سنحاول معرفة المقصود بالعبء الضريبي وكيفية قياسه وطرق نقله.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول العبء الضريبي

للعبء الضريبي مفاهيم عديدة نذكر منها:

يقصد بالعبء الضريبي مقدار ما يتحمله المكلف من أعباء مالية أو اقتصادية نتيجة استقرار الضرائب المفروضة عليه بصفة نهائية.¹

نعني بالعبء الضريبي مقدار الجهد المالي الذي يتحمله المكلف القانوني من خلال تضحيته بجزء من دخله ودفعه كضريبة للسلطات المالية. ومن الطبيعي عندما ترتفع قيمة الضريبة فإن هذا يعني أن العبء الضريبي قد اشتد وزره.²

وعرفه ماسجريف "Musgrave" بأنه: "التغيرات الناشئة من فرض الضريبة على توزيع الدخل"³

وقد استطاع "ماسجريف" التمييز بين العبء التفاضلي والعبء الخاص:⁴

- **العبء التفاضلي:** هو التغيرات الناشئة على توزيع الدخل نتيجة فرض الضريبة (س) بدلا من الضريبة (ص) بشرط أن تكون حصيلة الضريبتين في حجمهما الحقيقي واحدة مع افتراض بقاء الحجم الحقيقي للإنفاق العام.
- **العبء الخاص:** هو التغيرات الناشئة على توزيع الدخل نتيجة لتعديل ضريبي معين، ودون النظر بآثار ذلك التعديل الضريبي على جانب الإنفاق العام.

¹ - محمد حمرايعين، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² - نواز عبد الرحمان الهبتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

³ - بويكر نبق، أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسة العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثلجي الأغواط، العدد 1، 2020، ص 123.

⁴ - بويكر نبق، المرجع السابق، ص 124.

المطلب الثاني: مواجهة المؤسسة للعبء الضريبي

تشكل الضريبة عبئا ماليا يلقي على عاتق المؤسسة، إذ أن فرضها يعني اقتطاع جزء من دخل المؤسسة لصالح خزينة الدولة وهذا الإجراء بحد ذاته له تأثير على سلوك المؤسسة تجاه الضريبة حيث تسعى جاهدة وفي اغلب الأحيان إلى محاولة التخلص من عبء الضريبة سواء بالانعكاس الضريبي وهو نقل الضريبة بعد تقديرها وتحصيلها منه إلى شخص آخر أو بالتهرب من الضريبة عندما تحاول التخلص منها وعدم دفعها كليا أو جزئيا وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أحكام القوانين الضريبية أو باستعمال الغش والاحتيال، وأثناء مواجهة المؤسسة للعبء الضريبي تكون بصدد المفاضلة أو اختيار المزيج المناسب لها بين العناصر التالية:

- التكيف مع العبء الضريبي؛

- نقل العبء الضريبي؛

- التهرب الضريبي.

1- التكيف مع العبء الضريبي:

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

وتتمثل هذه التعديلات في تصرفات عديدة منها:¹

- تخفيض النشاط الانتاجي الذي فرضت عليه معدلات ضرائب مرتفعة؛
- إضعاف الميل للاستثمار نتيجة انخفاض الأرباح بسبب فرض الضرائب، وتوجيه رؤوس الأموال نحو العمليات التجارية أو المضاربة؛
- تقليص حجم الاستهلاكات التي تخضع إلى ضرائب مرتفعة؛
- الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة لضرائب مرتفعة؛

¹ - زكرياء لقريني، مروة خلة، أثر العبء الضريبي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019، ص 15.

- تعديل طرق الانتاج والعلاقات القائمة بين المنتجين والمشتريين.

2- نقل العبء الضريبي:

يوجد العديد من المفاهيم لقيمة نقل العبء الضريبي ومنها " أنها عملية اقتصادية يتمكن المكلف بالضريبة عن طريقها من نقل ما يدفعه كلياً أو جزئياً إلى من يتعامل معه من الناس"، ويفضل بعضهم تسميتها بظاهرة انعكاس الضريبة أو رجعية الضريبة، ويقصد بانعكاس الضريبة "استقرار العبء النقدي المباشر للضريبة على الممول النهائي، وذلك في القطاع الذي فرضت عليه، وسواء أتم هذا الاستقرار عند نقطة فرض الضريبة أم بعد ذلك عبر المبادلات الخاصة بالمنتجات والخدمات المفروضة عليها الضريبة".¹

2-1- أشكال نقل العبء الضريبي:

يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال لنقل العبء الضريبي وهي:

أ) النقل الكلي والنقل الجزئي:

وتنقسم الضرائب إلى ثلاثة أنواع:²

- **ضرائب لا يمكن نقل عبئها نهائياً:** حيث لا تكون هناك معاملات بين الأفراد تمكنهم من نقل العبء، ويتعلق الأمر بالضرائب على الأشخاص والشركات والضرائب على المداخل الناجمة عن العمل.

- **ضرائب يمكن نقل عبئها جزئياً:** يتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع آخرين، ويتمكنون من خلالها تحميل أثمان هذه المنتجات جزء من الضريبة.

¹ - صخر وائل محمود الأحمد، ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 72.

² - زينب سقيري، وردة سباعي، قياس وتحليل الضغط الضريبي على الدخل الإجمالي خلال الفترة (2011-2012)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016، ص 37.

- ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل: هي تلك الضرائب التي يمكن تضمينها كلياً في الأسعار، إلا أن "masgrave" يعتقد أنه من الصعب نقل كامل العبء لأن ذلك يتعلق بعوامل اقتصادية عديدة.

ب) النقل المقصود والنقل الغير المقصود:

يكون النقل مقصوداً عندما يكلف المشرع الضريبي أشخاصاً بدفع الضريبة معينة معتقداً قدرتهم على نقلها وينجحون في نقلها للغير، أما إذا كلف المشرع أشخاصاً بضرائب معتقداً عدم إمكانية نقلها إلى الغير إلا أنهم نجحوا في عملية النقل فيعتبر هذا النقل الغير مقصود.¹

ج) النقل الأمامي والنقل الخلفي:

يكون عادة النقل أمامياً بنقل عبء الضريبة من المنتج إلى المستهلك بمعنى أن العبء الضريبي يتحمله الشخص الذي يأتي في المرحلة التالية، والنقل الأمامي يدل على قدرة المكلف على زيادة أسعار منتجاته وخدماته، كأن يقوم المنتج بنقل الضريبة التي دفعها إلى المشتري عن طريق إدماجها في سعر البيع. ويكون النقل خلفياً بنقل عبء الضريبة من المستهلك إلى المنتج أي أن يتحمل الشخص الذي أتى في المرحلة السابقة، كأن يقوم المنتج الذي دفع الضريبة بنقلها إلى عوالم الإنتاج المستخدمة في إنتاج السلعة عن طريق خفض أسعارها (تخفيض أجور العمال، أسعار المواد الأولية فوائد القروض... إلخ) بمقدار الضريبة أو جزء آخر منها.²

3- التهرب الضريبي:

يوجد للتهرب الضريبي عدة تعاريف نأخذ منها على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر: يعرف في علم المالية العامة بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له.³

¹ - بلوفي عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² - محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ - خالد عبادة عليجات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013، ص 19.

ويمكن تعريفه أيضا: "محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني بأدائها"¹. بحيث يسعى المكلف بالتخلص منها دون ارتكاب أي مخالفة قانونية.

وعرف أيضا بأنه: "عدم اقرار المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء باستخدام طرق مشروعة أو غير مشروعة، إما بشكل جزئي أو كلي"².

تعريف Delahaye Thomas: "هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخترق القانون الجبائي، إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بذلك"³.

فالتهرب الضريبي يعني عدم القيام بدفع الضريبة كليا أو جزئيا وذلك باستخدام أساليب وطرق مشروعة أو غير مشروعة، مما يمس بحصيلة النظام الضريبي الذي يؤدي إلى إلحاق آثار سلبية لموارد الدولة.

ومن أشكال التهرب الضريبي تهرب مشروع والآخر غير مشروع.

1.3- التهرب المشروع: (التجنب الضريبي)

وهو ذلك النوع الذي يعتمد على الثغرات القانونية الموجودة في القانون الضريبي في الدولة، حيث يقوم المكلف بالضريبة بالاعتماد على مجموعة من الخبراء والتقنيين القادرين على تجنب الواقعة المنشأة للضريبة⁴.

وهذا هو الاستغلال الامثل للثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي ولا يترتب على هذا النوع من التهرب أي عقوبات.

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص 25.

² - رحمة نابتي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

³ - رجال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة الوادي، العدد 18، 2013، ص 127.

⁴ - حساني بن عودة وآخرون، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، 2019، ص 58.

2-3- التهرب غير المشروع: (الغش الضريبي)

عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرائق الغش والاحتيايل مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون ومن أمثلة التهرب غير المشروع:

- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى؛
- عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطرق غير قانونية عن أعين الدوائر المالية؛
- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي.¹

المطلب الثالث: طرق قياس العبء الضريبي

تمكن أهمية قياس العبء الضريبي في المساعدة على وضع سياسة ضريبية مثلى تحقق أهداف المجتمع، ولا جدال في أن رسم السياسة الضريبية المثلى يقتضي استخدام الضريبة كأداة لتحقيق تلك الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتطابق في أهداف المجتمع.

إلا أن تحقيق هذه الآثار يتوقف على العديد من العوامل، ولذلك فإن الخبير الناجح يبدأ أولاً بتحديد الآثار المرغوبة ثم تحديد التوزيع الفعلي للعبء الضريبي الذي سيمكن من تحقيق هذه الآثار، ثم يقوم بعد ذلك باختيار وعاء الضريبة وكافة جوانب تنظيمها الفني بحيث يترتب على فرض هذه الضريبة تحقيق أهداف السياسة الضريبية.²

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 216.

² - محمد واصف أحمد صالح، دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، رسالة ماجستير في برنامج المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014، ص 66.

1- على المستوى الكلي:

ويقسم العبء الضريبي إلى ثلاثة فئات يمكن القياس عليها:¹

- **العبء الضريبي العام:** يمثل إجمالي الضرائب منسوبة للنتاج المحلي ويمكن أن يكون العبء الضريبي إجماليا أو صافيا (وذلك بطرح الإعانات من مجموع الضرائب).

- **العبء الضريبي الفردي:** ويمكن قياس العبء الفردي من خلال نصيب الفرد من الضرائب، ومن خلال نسبة هذا النصيب من متوسط حصته من الدخل القومي.

- **العبء الضريبي حسب القطاعات الاقتصادية:**

حسب الدراسة التي جاء بها الباحثان الفرنسيان Tanbote، Brosheand بدراسة العبء الضريبي المباشر للفئات الاجتماعية المختلفة وفقا لأنشطتها الاقتصادية، إذ يتم احتساب العبء المباشر لكل فئة من هذه الفئات من خلال قسمة الضرائب المباشرة التي تصيب كل فئة على مجمل مواردها، ويمكن تحديد العبء الضريبي الواقع على كل قطاع من القطاعات الاقتصادية وفقا لتلك الطريقة، كما يمكن إضافة الضرائب المباشرة إلى غير مباشرة ليكون العبء إجمالي. ولقياس العبء الضريبي نكون أمام معيارين:²

(أ) **العبء الضريبي المطلق:**

وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة والذي استقر بصفة نهائية في ذمة الممول.

(ب) **العبء الضريبي النسبي:**

وهو عبارة عن العبء الضريبي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكاليفية للممول.

العبء الضريبي المطلق = الضريبة التي تحملها القطاع / عدد أفراد القطاع

¹ - بويكر نيق، أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 128-129.

² - بويكر نيق، أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 129.

$$\text{العبء الضريبي النسبي} = \frac{\text{العبء الضريبي المطلق}}{\text{المقدرة التكلفة للممول}} \times 100$$

وهو بذلك يعبر عما تحمله الممول الفعلي من ضرائب كنسبة من قدرته على تحمل هذه الضرائب.

2- على المستوى الجزئي (المؤسسة):

يمكن حساب أو قياس العبء الضريبي عن طريق استعمال أربع صيغ للقياس تعتمد كلها في جانب البسط على مبلغ الاقتطاعات الضريبية وفي جانب المقام على مبلغ القيمة المضافة، الانتاج الخام أو مبلغ رقم الاعمال او ربح المؤسسة وهي مبالغ متوفرة ومسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية.

2-1. قياس العبء الضريبي الاجمالي:

حيث يمكن قياس هذا العبء من خلال جمع كافة مبالغ الضرائب الظاهرة على مستوى جدول حسابات النتائج واستخراج نسبتها من رقم الاعمال كالتالي:

$$\text{العبء الضريبي الاجمالي} = \frac{\text{مجموع الضرائب المتحقة (ضرائب على النشاط + ضريبة على الارباح + ضرائب مختلفة أخرى)}}{\text{رقم الأعمال}}$$

• متوسط معدل الضريبة الفعلي الحدي (AETR)

وهو متوسط معدل الضريبة الفعلي يقيس النسبة من قيمة المشروع التي يتم دفعا من الضرائب وبالتالي يتم حسابه بأنه صافي القيمة الحالية لضرائب المؤسسة مقسوما على القيمة الحالية لتدفقات الأرباح قبل خصم الضرائب، والذي توضحه العلاقة التالية:

$$AETR = \frac{PVT}{PV}$$

حيث PVT تمثل صافي القيمة الحالية لضرائب الشركة، و PV هي القيمة الحالية للأرباح قبل خصم الضرائب، وبالتالي يعبر عن جزء من قيمة المشروع الذي يدفع في الضرائب.

ومنه متوسط معدل الضريبة الفعلي الحدي يتم حسابه من خلال: نسبة الضرائب المدفوعة أو الالتزامات الضريبية المستحقة في سنة معينة على الدخل الصافي للمؤسسة في تلك السنة.¹

2.2- قياس الاعباء الضريبية الجزئية:

كما أشرنا سابقا يمكن استعمال أربع صيغ أخرى للقياس تعتمد كلها في جانب البسط على الاقتطاع الضريبي وهي:²

أ) استعمال القيمة المضافة:

يعتبر الانتاج الداخلي الخام عن مجموع القيم المضافة الخامة التي حققتها مختلف الفروع أو القطاعات والتي تتميز بأنها قابلة للتجميع بدون أن تطرح أي مشكل، مما يعني أن القيمة المضافة داخل المؤسسة الاقتصادية ستمثل مجمع الانتاج الداخلي الخام. وعليه يمكن حساب معدل العبء الضريبي باستعمال العلاقة التالية:

$$\text{معدل العبء الضريبي} = (\text{مبلغ الاقتطاع الضريبي} / \text{القيمة المضافة}) \times 100$$

ويسمح هذا المعدل بقياس الاثر الذي يمارسه الاقتطاع الضريبي على القيمة المضافة، وتظهر أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من الأهمية التي تكتسبها القيمة المضافة داخلها، ذلك أن المؤسسة تعتمد عليها عند توزيع مختلف المداخل في شكل أجور للعاملين، ضرائب ورسوم للدولة والجماعات المحلية، فوائد الدائنين، أرباح المساهمين، وما تبقى من القيمة المضافة تستحوذ عليه المؤسسة لتدعيم التمويل الذاتي بها.

¹ - زكرياء لقربي، مروءة خلة، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

² - العربي دغموش، نوال جغلوف ثلجة، محاولة تقييم الضغط الجباي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، مخبر المغرب الكبير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، العدد 02، 2004، ص 150.

ب) استعمال الانتاج الخام:

يعرف الانتاج الخام للمؤسسة على أنه مجموع السلع والخدمات المنتجة من قبل المؤسسة خلال فترة محاسبة معينة.

وعليه فإن الانتاج الخام داخل المؤسسة يتمثل في رقم الاعمال مضافا إليه قيمة التغير في المخزون وانتاج المؤسسة لذاتها.

مما سبق نستطيع ان نستخلص علاقة تربط مقدار الاقطاع الضريبي بالانتاج الخام وهذا يمكننا من حساب معدل العبء الضريبي وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل العبء الضريبي} = (\text{مبلغ الاقطاع الضريبي} / \text{الانتاج الخام}) \times 100$$

ج) استعمال رقم الاعمال:

يحتل رقم الاعمال اهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، فهو يعبر عن قدرة المؤسسة على البيع، كما أن المبيعات المتوقعة خلال سنة سوف تحدد حجم الانتاج، التمويل ومقدار التمويل... إلخ.

وتحقق المؤسسة الاقتصادية رقم الاعمال لقاء عمليات بيع المنتجات وكذا بمناسبة تأديتها لخدمات معينة بمقابل، لذلك تستعمل المحاسبة العامة مبلغ حساب مبيعات البضائع (ح/70)، مبلغ حساب انتاج مباع (ح/71)، ومبلغ تأدية الخدمات (ح/74) للتعبير عن رقم الاعمال خارج الرسم.

ويمكن الاعتماد على مبلغ رقم الأعمال المحقق لقياس العبء الضريبي وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل العبء الضريبي} = (\text{مبلغ الاقطاع الضريبي} / \text{رقم الأعمال خارج الرسم}) \times 100$$

ويسمح هذا المعدل للمؤسسة الاقتصادية من معرفة النصيب الذي يقتطع في شكل ضرائب ورسوم من كل 100 دج من رقم الاعمال المحقق خارج الرسم.

(د) استعمال الأرباح المحققة:

عادة ما يتم اقتطاع الأرباح المحققة من خلال ما يعرف بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي في بعض الحالات، وبالتالي يمكن قياس هذا العبء الجزئي للضريبة من خلال العلاقة التالية:¹

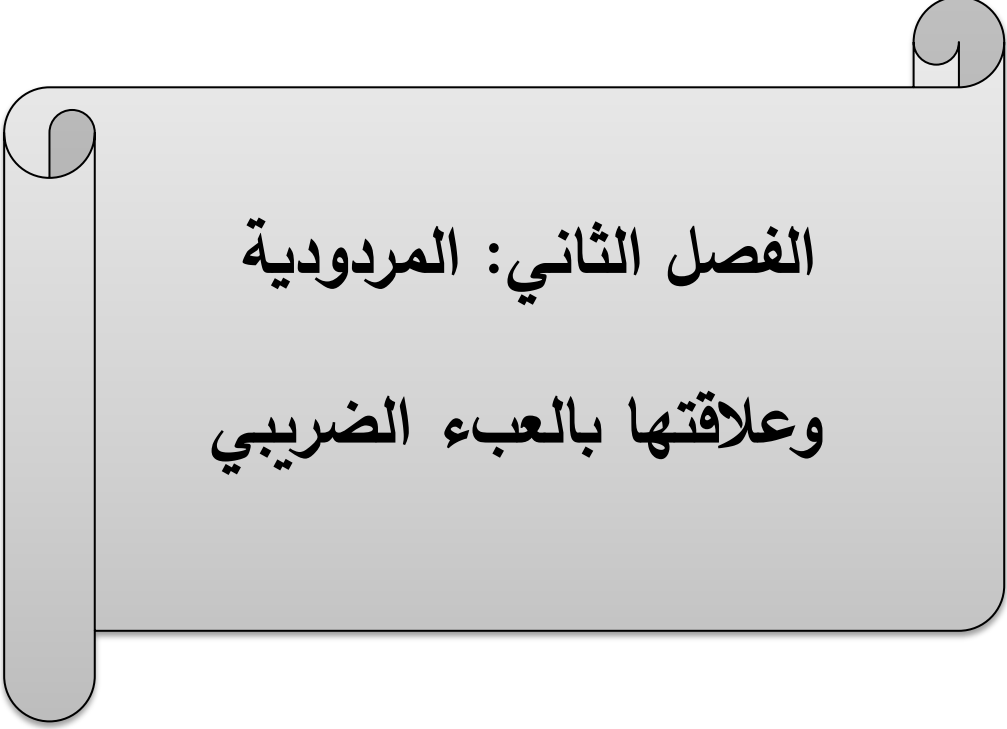
$$\text{معدل العبء الضريبي} = (\text{مبلغ الضريبة على الأرباح/ربح المؤسسة}) \times 100$$

¹ - زكرياء لقريبي، مروءة خلة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، قمنا بتقديم المفاهيم المتعلقة بالضريبة بوصفها اقتطاعاً نقدياً يغلب عليه طابع الجبر والإكراه، يدفعه الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون للدولة بصورة نهائية، كما تطرقنا إلى أهدافها وأنواعها والقواعد التي تحكمها وكيفية تحديد وعائها وطرق تحصيلها.

وفي الأخير حاولنا تبيان معنى العبء الضريبي تبياناً مفصلاً وتعرضنا إلى كل الطرق الممكنة لقياسه سواء على المستوى الكلي أو الجزئي.

ويمكن القول بأن الضرائب سلاح ذو حدين، فمن جهة تعد أهم ممول للخرينة العامة، تمكن الدولة من الانفاق على مختلف مستويات الحياة العامة، ومن جهة أخرى تعتبر عبئاً يؤثر على المؤسسة المكلفة بها ما يترتب عنه من تأثير على مردوديتها، وهذا ما سنحاول دراسته خلال الفصل الثاني.



الفصل الثاني: المردودية وعلاقتها بالعبء الضريبي

يعتبر هدف تحقيق المردودية من أهم الأهداف الرئيسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، والمردودية ماهي إلا نتاج تفاعل جملة من القرارات والسياسات والموارد المختلفة. وحتى تتمكن المؤسسة من تحقيقها فإنه يجدر بها تسخير مختلف الموارد المالية، المادية والبشرية، وتوفير إدارة تتميز بالكفاءة والفعالية في تسيير هذه الموارد، بغية تحقيق نتيجة موجبة تساهم في مكافأة جميع الأطراف المساهمة في الحصول عليها.

ومن المتعارف عليه أن العبء الضريبي الذي تتحمله المؤسسة من شأنه أن يؤثر على مردوديتها، فكلما كان معدل الضريبة مرتفعاً وجملة الضرائب التي تكون على عاتق المؤسسة كثيرة كلما أدى إلى تخفيض حجم المردودية، ويحدث العكس في حالة انخفاض معدل الضريبة ونقص الضرائب التي تخضع لها المؤسسة. وهذا ما سنتعرض إليه في هذا الفصل بداية بذكر أهم الجوانب المرتبطة بالمردودية، ماهيتها، العوامل المؤثرة فيها، وكذا تحليل وقياس أنواعها، وفي الأخير سنبرز أثر العبء الضريبي عليها. وذلك من خلال النقاط التالية:

- مفاهيم أساسية حول المردودية
- دراسة المردودية بواسطة مؤشرات الأداء المالي
- أثر الضريبة على مردودية المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المردودية

تعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي تقيس مدى فعالية المؤسسة وقدرتها على تحقيق النتائج الإيجابية وذلك من خلال مختلف القرارات والسياسات التي تتبناها إدارة المؤسسة، ومفهوم المردودية يختلف باختلاف العنصر المقاس له ومجالات تطبيقه، ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المردودية، المفاهيم المرتبطة بها وكذا العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: ماهية المردودية

تعد المردودية من أهم الأهداف التي تصبو إليها المؤسسة وتعكف على بلوغها عن طريق تبني استراتيجيات مختلفة، يتم إعدادها وفق أساليب واستعمال أدوات أصبحت محددة لنتائج المؤسسات اليوم، وسوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى التطرق، إلى مفهوم وخصائص المردودية، المفاهيم المرتبطة بها، أهدافها وأنواعها.

1- مفهوم وخصائص المردودية

1.1 مفهوم المردودية:

المردودية في مفهومها العام، تعني قدرة الأموال الموظفة أو المستثمرة على تحقيق عوائد مالية، ومن ثم نستطيع القول بصفة عامة أن مردودية المؤسسة تتمثل في قدرتها على تحقيق أرباح من مجموع الموارد المالية الموضوعة تحت تصرفها، أي أن مردودية المؤسسة تقاس بنسبة النتائج المحققة إلى الوسائل الموظفة أو المستعملة لتحقيق تلك النتائج.¹

حسب Pierre conso تعرف المردودية بأنها " مفهوم يطبق على كل نشاط اقتصادي عند استخدام الإمكانات المادية والبشرية والمالية "، ويضيف Conso بأن المردودية يجب أن تكون كافية على الأقل لتحقيق الشروط التالية:

➤ ضمان المحافظة على رأس مال المؤسسة؛

➤ ضمان دفع الفوائد وتسديد القروض.²

¹ - هدى بن مجّد، تحليل ملاءة ومردودية شركات التأمين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2005، ص 84.

² - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة الاقتصادية وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص 13.

ويرى كل من P.Loranze و R.Teller بأن المردودية بصفة عامة عبارة عن الفائض النقدي الناتج عن العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة، وبالتالي فإن المردودية عبارة عن قوة تحقيق النتائج وحجم تكلفة الأموال المستثمرة.¹

كما تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح نتيجة لاستخدام رأس مالها في نشاطها الاستغلالي.² ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الوسائل المستعملة}}$$

✓ أما Dufigour فقد عرف المردودية علة أنها " عبارة عن قيد مالي " يعبر عنه بالنسبة التالية:

$$\text{المردودية} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{المال رأس}}$$

الخاصة، الفائض الخام للاستغلال، النتيجة الصافية... إلخ).³

✓ أما Pierre pancher فقد اعتبر أن المردودية هي " العلاقة بين النتائج ورأس المال اللازم من أجل الحصول على النتائج".⁴

ويمكن إعطاء تعريف شامل للمردودية، بأنها ذلك العائد المحقق من وراء توظيف الأموال واستثمارها، وتقاس مردودية المؤسسة بمدى قدرتها على تحقيق الأرباح من خلال نشاطها باستخدام الموارد المالية الموضوعة تحت تصرفها.

¹ - عكوش محمد أمين، أثر تطبيق المعايير الدولية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 50.

² - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002، ص 81.

³ - سليم مجلخ، وليد بشيشي، تأثير الضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 15، 2019، ص 17.

⁴ - محمد عماد الدين سعادى، بومدين طيبي، المردودية كأداة فعالة لتقييم المؤسسات الاقتصادية، مجلة المعارف، المجلد 16، العدد 2، 2021، ص 579.

2-1. خصائص المردودية:

تتلخص خصائص المردودية في النقاط الآتية:¹

- ✓ يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة كافة الأطراف المشاركة؛
- ✓ لا تستشعر المؤسسة الحاجة الملحة إليها في كل لحظة من حياتها؛
- ✓ تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يتأتى إلا بمردودية مناسبة؛
- ✓ يرتبط أسلوبها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسيمية؛
- ✓ تبعا لتشخيصها تؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسة الاستثمار (الإهلاك، المخصصات)، السياسة المالية (المديونية، الدائنية)، والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي).

2- مفاهيم مرتبطة بالمردودية:

لا يمكن إدراك المعنى الحقيقي لمردودية مؤسسة ما دون أن نزيل الالتباس الذي يقع فيه الكثير نظرا لوجود تشابه وتطابق سطحي بين مفهوم المردودية ومصطلحات أخرى كالربحية، الربح، الفائدة، والتي تعتبر كلها مؤشرات أو أدوات لقياس مدى نجاح المؤسسة في مشروعها، ولتحقيق هذه الغاية نقوم بتعريف كل مصطلح على حدى.

1-1. الربحية:

تعبر الربحية عن مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح الناتجة من المبيعات، أي ما يمكن تحصيله من رقم أعمال معين وقد تكون بالقيمة المطلقة أو بالنسبة المئوية وهي الأكثر تعبيراً، وهي ترتبط بهامش الربحية الذي تحققه المؤسسة وتسمح بالحكم على مستوى المبيعات، ويعبر عنها بصورة عامة بالعلاقة التالية:²

$$\text{الربحية} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

¹ - ياسر بن يونس وآخرون، دراسة تحليلية، إحصائية لأثر الهيكل المالي على المردودية الاقتصادية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 8، العدد 1، 2021، ص 191.

² - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 15.

ويمكن أن نميز بين نوعين من الربحية:

❖ **ربحية الاستغلال:** تقيس ربحية الاستغلال قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح انطلاقاً من عملياتها خلال دورة الاستغلال. ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{ربحية الاستغلال} = \text{نتيجة الاستغلال} / \text{رقم الأعمال} \times 100$$

❖ **ربحية أصحاب رأس المال:** ويعبر عنها بالعلاقة بين النتيجة الصافية ورقم الأعمال وتحسب طبقاً للعلاقة التالية:

$$\text{ربحية أصحاب رأس المال} = \text{النتيجة الصافية} / \text{رقم الأعمال} \times 100$$

2-2. الفائدة:

تستخدم الفائدة كانعكاس جيد لفشل أو نجاح المؤسسة، ولكن تواجه بعض المشاكل المتعلقة بقياسها، بالإضافة إلا أنه يمكن تطبيقها بشكل مرضي إذا كانت هي المحدد الوحيد، لذلك يمكن فحص الأرباح داخل مضمون مرجعي في ضوء الموارد المستثمرة، تنبؤاتها، الأرباح القياسية، آخذين في الاعتبار المنافسين والمعايير المهنية للنشاط.¹

3-2. العائد:

أما فيما يتعلق بالعائد فهو يمثل قدرة الاستثمار على توليد نتيجة ما خلال الفترة، إذا هو تمثيل نسبة الدخل إلى رأس المال في لحظة معينة، هكذا يفسر العائد فعالية الاستثمار في شكل مكافأته، مثل الفوائد على الأمور المقترضة، أرباح الأسهم لرؤوس الأموال الخاصة.²

4-2. الربح:

هو مفهوم من وجهة نظر ضريبية، طالما أنه يحدد الضريبة المستحقة لأنه وعاء لها. من وجهة نظر محاسبية، يمثل الربح نتيجة نهائية لنشاط اقتصادي مربح وهو الفرق الزائد بين التكلفة والدخل لعملية أو فترة ما.

¹ - غنية جوزي، أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2012، ص 94.

² - غنية جوزي، المرجع السابق.

من وجه نظر مالية، يقابل جزء التدفق للأموال المتولدة من النشاط المربح، يقدم الربح الأثر المتبقي لمختلف القرارات المتخذة.¹

3- أهداف وأنواع المردودية

3.1- أهداف المردودية:

تعتبر المردودية مطلب أساسي لتغطية تكلفة رأس المال، وهي أيضا ضرورة مالية سواء للحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة أو لضمان توازنها المالي أو لزيادة قدرتها التوسعية.

وتتمثل أهدافها في تحقيق ما يلي:²

- ✓ قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ في الحسبان تكلفة الفرصة البديلة؛
- ✓ تلعب دورا جوهريا في تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريق إنماء الموارد المتاحة؛
- ✓ تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة؛
- ✓ تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات وضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة؛
- ✓ قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية للمنظمة.

3.2- أنواع المردودية:

نظرا لاتساع مفهوم المردودية واختلاف وجهات النظر بخصوصها فإننا نجد عدة أنواع لنسب المردودية، وهذا لاختلاف "النتيجة" أو "الوسائل" التي يتم أخذها بعين الاعتبار في حساب المردودية، طبقا للهدف المراد الوصول إليه، وعادة ما يتم التمييز بين ثلاث أنواع من نسب المردودية والمتمثلة في:³

- المردودية ذات الصلة بالنشاط أو مردودية الاستغلال.
- المردودية ذات الصلة بالأصل الاقتصادي المستخدم لتحقيق نتيجة المؤسسة أو المردودية الاقتصادية.
- المردودية ذات الصلة بالأموال الخاصة أو المردودية المالية.

¹ - غنية الجوزي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

² - بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007، ص 74.

³ - غنية الجوزي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

3-2-1. مردودية الاستغلال (أو معدل الهامش):

تعرف مردودية الاستغلال على أنها العلاقة بين نتيجة الاستغلال ومستوى النشاط وبالتالي يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية:¹

$$\text{مردودية الاستغلال} = \frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{مستوى النشاط}}$$

ويمكن أن تأخذ نتيجة الاستغلال الشكلين التاليين:

- الفائض الخام للاستغلال (EBE) ؛
- الفائض الخام الصافي للاستغلال (النتيجة المحاسبية للاستغلال).

أما مستوى النشاط فيمكن أن يكون في صورة: رقم أعمال، الإنتاج أو مجموع رقم الأعمال والإنتاج معاً، وفي هذا الإطار فإنه يمكن استنتاج النسب التي تقاس بها مردودية الاستغلال والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01.2): نسب قياس مردودية الاستغلال (معدل الهامش)

نسب الخام للاستغلال (معدل الهامش للاستغلال)	الفائض الخام رقم الأعمال	الفائض الخام للاستغلال الإنتاج	الفائض الخام للاستغلال رقم الأعمال + الإنتاج
نسب المردودية الصافية للاستغلال (معدل الهامش الصافي للاستغلال)	النتيجة المحاسبية للاستغلال رقم الأعمال	النتيجة المحاسبية للاستغلال الإنتاج	النتيجة المحاسبية للاستغلال رقم الأعمال + الإنتاج

المصدر: يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

¹. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

2-2-3- المردودية الاقتصادية:

المردودية الاقتصادية هي قدرة المؤسسة على تحقيق نتيجة بصرف النظر عن أسلوب التمويل المتبع، أي دون أخذ قراراتها المالية بعين الاعتبار، وهي تقيس مساهمة كل وحدة نقدية من رأس المال المستثمر في توليد نتيجة الاستغلال، وذلك بمقارنة ما استثمرت المؤسسة من أموال بالنتيجة المرجوة من ذلك الاستثمار.

المردودية الاقتصادية تهتم بالنشاط الرئيسي وتستبعد الأنشطة الثانوية وتلك ذات الطابع الاستثنائي، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول الاقتصادية من الميزانية.¹ ويعبر عن المردودية الاقتصادية بصورة عامة بالعلاقة التالية:²

$$\text{مردودية اقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الاقتصادية}}{\text{رؤوس الأموال المستعملة}}$$

وهناك عدة نسب تستعمل لحساب المردودية الاقتصادية، حيث تختلف فيما بينها باختلاف "النتيجة الاقتصادية" أو "رؤوس الأموال" المأخوذة في الحساب في حساب المردودية، وهذا طبقا لوجهة نظر كل محلل وتماشيا مع الأهداف التي يتوخاها من تحاليه. ومن بين هذه النسب يمكن ذكر ما يلي:

$$\text{مردودية اقتصادية} = \frac{\text{الفائض الخام للاستغلال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

مع العلم أن:

$$\text{الفائض الخام للاستغلال} = \text{القيمة المضافة} - \text{مصاريف العاملين} - \text{ضرائب ورسوم} + \text{إعانات الاستغلال}$$

تعتبر هذه النسبة من أكثر النسب تداولاً، بحيث يرى مستعملوها بأنها تعبر بصدق عن مدى قدرة نشاط الاستغلال العادي على خلق نتيجة، تكون كافية لمكافئة كافة الوسائل التي استعملتها المؤسسة المعنية.

¹ - سليم مجلخ، وليد بشيشي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 18.

3-2-3- المردودية المالية:

تعد المردودية المالية مؤشرا هاما بالنسبة للمؤسسة وذلك للحكم على مدى كفاءة الإدارة وفعاليتها المالية وذلك من خلال دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالأموال المستثمرة والعمل على الاستغلال الأمثل لها من أجل تحثيث مردودية مالية جيدة. تتعد معارف المردودية المالية، ونذكر منها: ¹

- ❖ تعرف بأنها مردودية الأموال الخاصة، وهي قدرة المؤسسة على تحقيق مردودية مرتفعة حتى تمنح للمساهمين أرباحا كافية، تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأس مال المؤسسة في إطار اقتصاد السوق.
- ❖ تعتبر المردودية المالية بمثابة المحدد للمردودية العامة في المؤسسة، حيث أنها تقيس قدرة الأموال الخاصة أو المملوكة على تحقيق أرباح صافية، وبالتالي فهي تقدم لنا صورة حقيقية عن مدى استخدام الأموال سواء ناحية الإنتاجية أو من ناحية توظيف الأموال.

وتحسب بالعلاقة التالية: ²

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة المالية للدورة}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وهذه النسبة تعبر عن الربح الذي يتحصل عليه المساهمون في المؤسسة مقابل كل دينار يستثمرونه فيها.

وهناك عدة نسب تستعمل لحساب المردودية المالية، وهذا طبقا للغاية المرجوة من حسابها، ومن بين هذه النسب يمكن ذكر ما يلي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية للاستغلال}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

حيث أن: النتيجة الصافية للاستغلال، التي تسمى أيضا بالنتيجة الجارية بعد الضريبة، تساوي إلى النتيجة الصافية للدورة دون الأخذ بعين الاعتبار للعناصر الاستثنائية (مثل: نواتج التنازلات عن الاستثمارات، أرباح الاستثمارات في الأوراق المالية... إلخ).

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{قدرة التمويل الذاتي}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

¹ - سليم مجلخ، وليد بشيشي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

مع العلم أن:

- قدرة التمويل الذاتي = النتيجة الصافية للدورة + أعباء أخرى غير نقدية - نواتج أخرى غير نقدية - نواتج التنازلات

تدخل هذه النسبة مفهوم التدفقات النقدية وهي تعبر عن قيمة الفائض النقدي الإجمالي الصافي الناجم من نشاط المؤسسة خلال الدورة الذي يمتلكه المساهمون مقابل كل دينار يستثمرونه في المؤسسة.

$$\text{المردودية المالية} = \text{التدفق النقدي} / \text{الأموال الخاصة}$$

تعبر هذه النسبة عن مقدار ما يحصل عليه المساهمون مقابل كل دينار يستثمرونه في استثمار ما، يمثل التدفق النقدي الصافي للخزينة الناجم عن استثمار ما، بعد خصم كل التكاليف التي أنفقت فيه، ويتم تحديده على محاسبة أحادية القيد وفق العلاقة التالية:

$$\text{التدفق النقدي} = \text{التدفق الداخل إلى الخزينة} - \text{التدفق الخارج من الخزينة}$$

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}$$

تعد هذه النسبة من أكثر النسب تداولاً في أوساط المحللين الماليين، حيث تعبر عن الربح الصافي الذي يحصل عليه المساهمون في المؤسسة لكل دينار يستثمرونه فيها.¹

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في المردودية

تمثل المؤسسة الأداة في إحداث تنمية وتقدم في أي اقتصاد، فهي تنشط في محيط اقتصادي تحكمه جملة عوامل داخلية وأخرى خارجية من شأنها التأثير على المؤسسة والأهداف المسطرة، ومن بين هذه الأهداف المردودية التي تعد كمقياس أولي للحكم على مستوى أداء المؤسسة، وتختلف هذه العوامل من ناحية التأثير، هناك عوامل ذات تأثير إيجابي كما أن هناك عوامل ذات تأثير سلبي. ومن بين الظروف التي تحكم المؤسسة ما هو خارجي يصعب التحكم فيه، ومنها ما هو داخلي متعلق بالجانب الإداري في المؤسسة.

¹ - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

1- العوامل الداخلية

يوجد العديد من العوامل الداخلية التي تؤثر وتعرقل تحسين مردودية المؤسسة، كما يمكن القول انها العوامل المتعلقة بالإدارة. ونذكرها كالاتي: ¹

1.1- تسيير الموارد البشرية:

إن العامل البشري عنصر مهم في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها، ومشكلة تسيير الموارد البشرية مشكلة تعاني منها المؤسسات، وفي العموم هي مشكلة إنسانية اجتماعية قبل أن تكون مالية فالمؤسسة غير قادرة على التحكم في تسيير مواردها البشرية قد يؤثر سلبا على مردوديتها، ومن بين المصاعب التي تعاني منها المؤسسة في هذا المجال:

- استياء في العلاقات الوظيفية بظهور خلافات بين مختلف العاملين؛
- عدم الاهتمام بتطوير العاملين ومشكلة الأجور، وارتفاع حوادث العمل.

2.1- السياسة الإنتاجية:

عدم التحكم في الإنتاج هو أيضا مؤثر على المردودية، وذلك لأنه من أولى مسؤوليات مدير إدارة الإنتاج والعمليات. يحتل الإنتاج أهمية خاصة، سواء في مؤسسات إنتاج السلع أو مؤسسات تقديم الخدمات.

يشكل الإنتاج عامل المنافسة للمؤسسة وللاقتصاد ككل، ويرتبط بتأثير المنتج في السوق (النوعية، السعر ... إلخ).

3.1- التسيير:

تحقيق مردودية موجبة يتطلب من المؤسسة انتهاز سياسة تسييرية محكمة، من شأنها أن تسمح بالاستغلال الأمثل لمواردها عند تحقيق أهدافها المسطرة التي يرأسها تحقيق المردودية. وأخيرا فالتحكم في التسيير أمر ضروري يجب على المؤسسة أن تولي اهتمامها بهذا الجانب.

¹ - صفاء الغول، دراسة قياسية للعوامل المؤثرة في مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 5.

4-1. السياسة المالية:

هي تلك القرارات التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية وذلك ضمن القيود المالية التي تفرضها الوضعية المالية والامكانيات المالية المتوفرة للمؤسسة ومنه على هذه الأخيرة التحكم الكبير في سياستها المالية لضمان تحقيق مردودية عالية.

5-1. السياسة التجارية:

تتوقف السياسة التجارية على مدى تحقيق المؤسسة للأرباح وأحجام رقم الأعمال المرتفعة، ولا يتأتى ذلك إلا بدفع عجلة نشاط المؤسسة، للدراسة عن أسواق جديدة وبالتالي زيادة حصتها السوقية في نفس القطاع.¹

2- العوامل الخارجية

العوامل الخارجية هي من العوامل التي ليست تحت السيطرة المباشرة للإدارة. ونذكرها كالاتي:

1-1. السوق:

حيث أن السوق عامل جد مؤثر على مردودية المؤسسة، إذ يجب على المؤسسة أن تولي اهتماما له وذلك عن طريق القيام بدراسات عن السوق لتوفير المعلومات المتعلقة بالتعرف على رغبات العملاء ورصد حاجاتهم من أجل تلبيةها، كما أن هذه المعلومات تمكن من مراقبة مصادر التوريد من حيث التكلفة والجودة وبذلك المحافظة على مركزها التنافسي في السوق.²

2-2. المنافسة:

المؤسسات المنافسة تعتبر عاملا من العوامل المؤثرة في مردودية المؤسسة حيث كلما زاد عدد المنافسين في السوق اتجهت وضعيتها إلى عدم الاستقرار وهذا ما يجبر المؤسسة أن تكون في مستوى المنافسة للمحافظة على مكانتها في السوق.³

¹ - صفاء الغول، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² - حمو سميرة، تقييم أداء العاملين وأثره على مردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018، ص 71.

³ - حنان فنور، هنية بوكرم، أثر مصادر التمويل على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2020، ص 25.

3-2. السياسة الضريبية:

إن لهذه السياسة دور في التأثير على مردودية المؤسسة وهي تمثل صورة للتدخل الحكومي من خلال عرض عدة أنواع من الضرائب والمتمثلة في: ¹

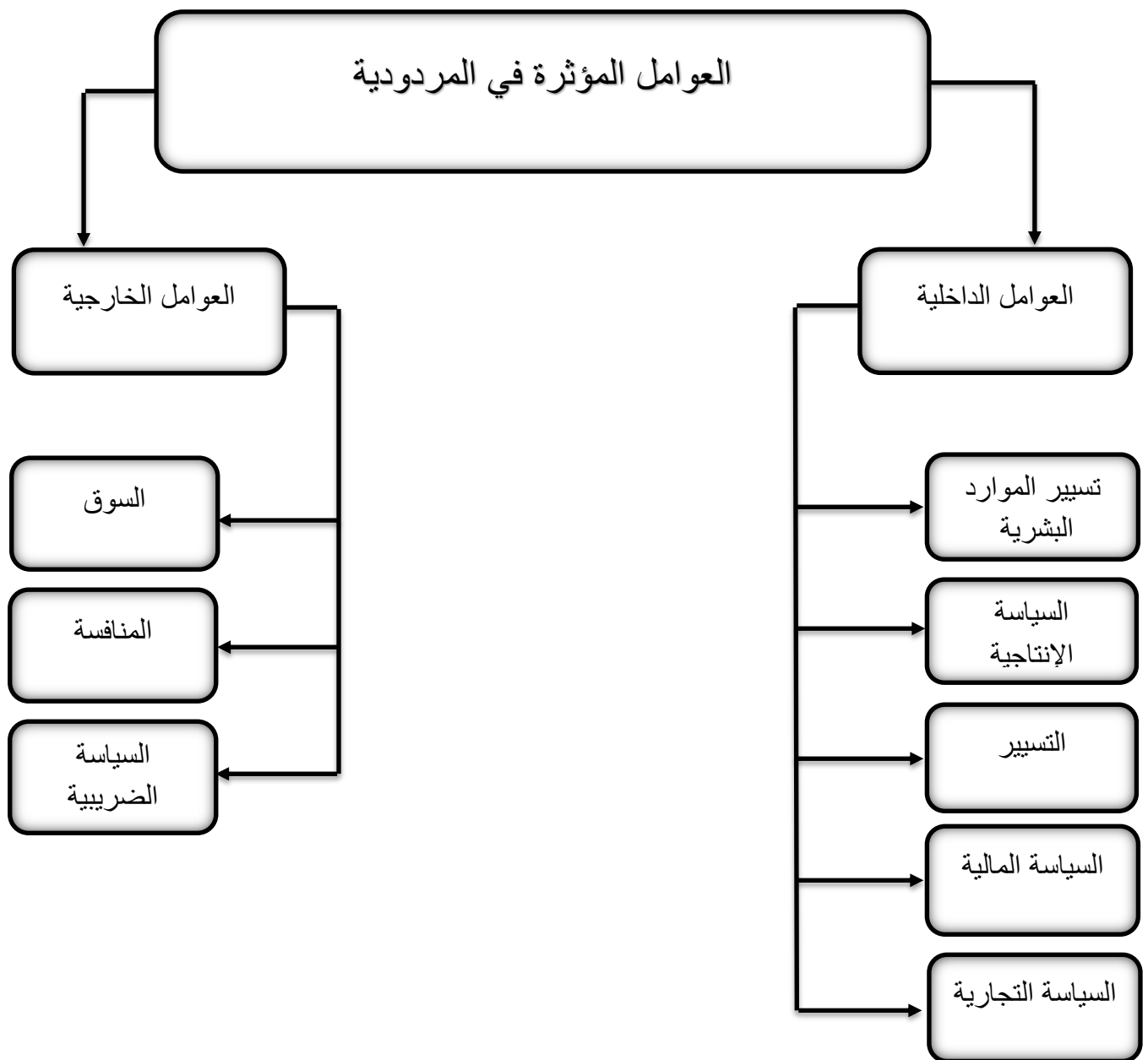
✓ **الضرائب المباشرة:** وتقرض على الدخل ورأس المال فإذا كان المشروع ينتج سلع كمالية فنتوقع تقلص الطلب على منتجاته عند توسع الحكومة في فرض ضرائب مباشرة جديدة، وهذا التقلص معناه التأثير على مردودية المؤسسة.

✓ **الضرائب غير المباشرة:** وهي تقرض بصورة غير مباشرة على استعمال عناصر الثروة (الانفاق والتداول)، حيث كلما زادت قيمة هذه الضرائب على سلعة ما نقص الطلب نتيجة ارتفاع الأسعار، كذلك يتوقف أثر فرض هذه الضرائب على حجم الطلب على سلعة ما تبعاً لدرجة المرونة.

¹ - هو سميرة، مرجع سبق ذكره، ص 71 - 72.

ويمكن التعبير عن مختلف العوامل المؤثرة في المردودية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1.2): العوامل المؤثرة في المردودية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على ما سبق

المبحث الثاني: دراسة المردودية بواسطة مؤشرات الأداء المالي

تعتبر المردودية كهدف تسعى المؤسسة لتحقيقه من خلال وضع استراتيجية مستقبلية من أجل التحسين والزيادة في مردوديتها، فمن خلال دراستنا لمؤشرات الأداء المالي للمؤسسة يمكننا الحصول على معلومات نخدمنا في تطوير المردودية.

المطلب الاول: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النشاط

سنحاول تحليل المردودية بالاعتماد على مؤشرات النشاط كالتالي:

1- تحليل رقم الأعمال:

يجب تحليل المبيعات من خلال الحجم والسعر، يسمح التحليل على أساس الحجم بمعرفة النمو الحقيقي للمؤسسة، ويختلف التحليل المالي ويتأقلم بحسب التطور الذي تمر به المؤسسة، أما التحليل على أساس السعر فيسمح بمعرفة مساهمة الأضخم في الزيادة الظاهرية للمبيعات ويتم ذلك بمقارنة أسعار المؤسسة مع مستوى الأسعار العام، أسعار المنافسين يمكن القول [أن رقم الأعمال يعبر عن ديناميكية النشاط التجاري للمؤسسة وتقييم مركزها التنافسي وأداة أساسية في قياس المردودية والعمل على تحسينها].¹

2- تحليل إنتاج النشاط:

يسمح لنا هذا الهامش بمقارنة الاستهلاكات بالنشاطات المتعلقة بها كما أنه يتضمن عناصر مختلفة ليست مقيمة بطريقة متجانسة فالإنتاج المباع يقيم بسعر البيع بينما يقيم الإنتاج المخزن وإنتاج المؤسسة لذاتها بسعر التكلفة.

إن إنتاج المؤسسة يمكن أن يرتفع لسببين أما ارتفاع رقم الأعمال أو بزيادة الإنتاج بحسب السياسة المتبعة من طرف المؤسسة.²

$$\text{إنتاج الدورة} = \text{الإنتاج المباع} + \text{إنتاج المخزون} + \text{إنتاج المؤسسة لذاتها} + \text{خدمات مقدمة}$$

¹ - محمد بوكرواح، استخدام التحليل المالي من أجل تقييم مردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، المديرية العليا للتجارة، قسنطينة، الجزائر، 2014، ص 40.

² - محمد بوكرواح، المرجع السابق.

يمكن لنا من تحليل انتاج نشاط المؤسسة من خلال دراسة تطوره خلال عدة سنوات، ومقارنة النتائج للخروج بنتيجة أو تحليل منطقي لأسباب المطورة لإنتاج النشاط أو الأسباب وراء تدهوره للوقوف على قرار ملائم للمؤسسة.

3- تحليل القيمة المضافة:

إن مفهوم القيمة المضافة أكثر تعبيراً من مفهوم الانتاج لأنها تقيس الثروة الحقيقية للمؤسسة على نشاطها الانتاجي،¹ وتعني القيمة المنشأة من خلال ممارسة نشاط الانتاج لاقتصاد معين وخلال فترة من الزمن، وللقيمة المضافة أهمية كبيرة في المؤسسة لأنها تمكنها من معرفة وزنها الاقتصادي، وتعتبر كمؤشر لمردودية المؤسسة وللنمو الاقتصادي للمؤسسة.²

$$\text{القيمة المضافة} = \text{إنتاج الدورة} - \text{استهلاكات الدورة}$$

4- مؤشر الهامش الصافي:

ويسمى أيضاً بالربحية وتقوم على أساس مقارنة الربح الصافي برقم الأعمال، فهي تقيس معدل الربح المتحصل عليه من عمليات الاستغلال والعمليات ذات الطابع المالي والعمليات الاستثنائية.

$$\text{الربحية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$$

هذا المقياس دليل على قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح صافية وقدرتها على التنافس لأن ارتفاع هذه النسبة دليل على ارتفاع الربح، هذا الأخير يتحكم فيه عنصرين هما السعر والتكاليف اللذين بهما تستطيع المؤسسة مزاحمة منافسيهم.³

¹ - شريف غياط، مهري عبد المالك، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر قياس المردودية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 24 (2)، 2011، ص 143.

² - محمد بوكروخ، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ - وفاء بالحبيب، تقييم الأداء المالي باستخدام المردودية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018، ص 10.

المطلب الثاني: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النتيجة

1- تحليل فائض الاستغلال الإجمالي:

يمثل فائض الاستغلال، الفائض الاقتصادي الصادر عن عمليات الاستغلال، يحدد المورد الحقيقي الناشئ عن الاستغلال.

فائض الاستغلال الإجمالي = القيمة المضافة – تكاليف المستخدمين – الضرائب والرسوم

إن فائض الاستغلال الإجمالي يعتبر "مؤشر لقياس الاداء الإنتاجي والتجاري للمؤسسة وبالتالي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق المردودية".

معدل فائض الاستغلال الإجمالي = فائض الاستغلال / رقم الأعمال خارج الرسم

إن فائض الاستغلال يمثل تدفقا نقديا للاستغلال ويعتبر أداة تحليل هامة، قد يكون موجب في المؤسسة، كما يمكن أن يكون سالب والذي يعبر عن مدى الخطر الذي تعاني منه المؤسسة في تغطية أعبائها خاصة أعباء الاستثمار، لذا يعتبر كأداة مهمة في تحليل مردودية المؤسسة.¹

2- تحليل نتيجة الاستغلال:

وهي تعبر عن نتيجة الاستغلال العادية لدورة معينة وتتمثل في الفرق بين مصاريف المؤسسة ونواتجها، وتخص العناصر المرتبطة بالإنتاج والاستغلال وهي نتيجة تظهر في جدول حسابات النتائج ويعبر عنها بالمعنى الحقيقي لمصلحة الأعمال التي تنجزها المؤسسة خلال فترة النشاط العادية وتأخذ كل الإجراءات اللازمة لتقادي الوقوع في أي انحراف، وهذا إذا توفر عنصر الاستقلالية التامة في الوسائل المؤدية إلى تحقيق الهدف المنشود وخاصة الأهداف التسويقية.²

نتيجة الاستغلال = فائض الاستغلال + نواتج أخرى للاستغلال – أعباء أخرى للاستغلال – مخصصات الإهلاكات والمؤونات

¹ - محمد بوكروخ، مرجع سبق ذكره، ص 41.

² - وفاء بالحبيب، مرجع سبق ذكره، ص 11.

3- تحليل النتيجة الجارية قبل الضريبة:

تضم هذه النتيجة جميع الأعباء وجميع النواتج المتعلقة بالاستغلال العادي للمؤسسة وتضم أيضا النواتج والأعباء المالية، فهي بمثابة مؤشر لنشاط المؤسسة الاقتصادي والمالي، وتحسب بالعلاقة التالية:¹

$$\text{النتيجة الجارية قبل الضرائب} = \text{نتيجة الاستغلال} + \text{نواتج مالية} - \text{أعباء مالية}$$

4- تحليل النتيجة الصافية للدورة:

"يمثل رصيد جدول حسابات النتائج للدورة، وهو النتيجة النهائية للنشاط حيث أنه يعتبر قاعدة لحساب توزيع الأرباح على المساهمين"، ويحسب وفق العلاقة التالية:²

$$\text{النتيجة الصافية للدورة} = \text{النتيجة الجارية قبل الضريبة} + \text{النتيجة الاستثنائية} - \text{الضريبة على الأرباح}$$

¹ - مسعودي سميرة، أثر الرفع المالي على مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017، ص 27.

² - محمد بوكرواح، مرجع سبق ذكره، ص 42.

المبحث الثالث: أثر الضريبة على مردودية المؤسسة الاقتصادية

بعدما تطرقنا إلى العبء الضريبي وكذلك مردودية المؤسسة الاقتصادية سنتعرف في هذا المبحث على أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة من خلال تأثيره على المردودية الاقتصادية والمردودية المالية (قرار الاستثمار وقرار التمويل).

المطلب الأول: أثر الضريبة على المردودية

يمكن تلخيص أثر الضريبة على المردودية فيما يلي:¹

1- أثر الضريبة على المردودية الاقتصادية:

تستخدم نتيجة الاستغلال في قياس المردودية الاقتصادية، وهي نتيجة الاستغلال العادي لدورة معينة، تظهر لنا الانتقال العادي الذي تقوم به المؤسسة خلال دورة نشاطها. وتقاس المردودية الاقتصادية بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال} / \text{الأصول الاقتصادية}$$

وعند الأخذ بعين الاعتبار الضرائب على الأرباح (t)، تصبح المردودية الاقتصادية كالتالي:

$$\text{المردودية الاقتصادية بعد الضريبة} = \text{نتيجة الاستغلال} (t - 1) / \text{الأصول الاقتصادية}$$

تظهر آثار الضريبة على أرباح الشركات على المردودية الاقتصادية بصورة غير مباشرة، حيث تعمل على التخفيض من نتيجة الاستغلال، وباعتبار هذه الأخيرة عبارة عن إيرادات الاستغلال مخصوما منها تكاليف الاستغلال، تؤثر الضريبة على أرباح الشركات على التخفيض من رقم الأعمال وزيادة أعباء الاستغلال وبالتالي تخفيض المردودية الاقتصادية.

¹ - دنيا زاد جحودي، مريم بن هارون، أثر الضرائب على قرار الاستثمار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016، ص 50.

2- أثر الضريبة على المردودية المالية:

بالتركيز على المردودية المالية بمفهوم الربح تظهر آثار السياسة الضريبة بصورة مباشرة، حيث تعمل هذه الأخيرة على الرفع من النتيجة الصافية للمؤسسة التي هي عبارة عن النتيجة الإجمالية مخصوما منها مجموع الضرائب على الأرباح، كما هو مبين في المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة الإجمالية} - (\text{النتيجة الإجمالية} \times \text{معدل الضريبة على الأرباح})$$

فكلما كان معدل الضريبة على الأرباح مرتفعا كلما أدى ذلك إلى تخفيض حجم النتيجة الصافية، وبالتالي انخفاض المردودية المالية ويحدث العكس في حالة انخفاض معدل الضريبة على أرباح المؤسسة.

ويظهر تأثير السياسة الضريبية بصورة غير مباشرة على مردودية المؤسسة من خلال آثاره الإيجابية من قرار التمويل والاستثمار وما يترتب منهما من آثار ضريبية على المالية.

المطلب الثاني: تأثير الضرائب على قرار التمويل

يعتبر قرار التمويل من أهم القرارات للإدارة المالية في المؤسسة، والتي يمكن أن يكون لها أثر كبير على أداء المؤسسة، وذلك من خلال استخدام مزيج تمويلي من الموارد الداخلية والخارجية لتمويل استثماراتها.¹ كما توجد طرق متعددة لتمويل الاستثمارات، وكل طريقة منها تتمتع بتحفيز جبائي خاص، ولذا فعلى المؤسسة الاختيار بين هذه الطرق التمويلية، مما يسمح لها بتمويل استثماراتها بواسطة هيكل مال أمثل يحقق لها أكبر إيراد ممكن مع أقل المخاطر.²

1- أثر الضرائب على مصادر التمويل الداخلية:

سنتناول بهذا الصدد تأثير الضرائب على مختلف مكونات مصادر التمويل الداخلي للمؤسسة وذلك كالآتي:

¹ - صابر عابسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 98.

² - دنيازاد جحودي، مريم بن هارون، المرجع سبق ذكره، ص 50.

1.1- الإهلاكات:

تعتبر الإهلاكات عنصرا أساسيا من عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة ويعرف الإهلاك على أنه التذني في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم¹، ويشكل قسط الإهلاك امتيازاً لصالح المؤسسة، حيث بفضلها تتمكن من إعادة تجديد استثماراتها المهتلفة، ومن جهة ثانية دفع ضريبة أقل بفضل خصمه من الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم توفير سيولة مالية تخفض من مخاطر الاستثمار².

ونميز بين ثلاث أنواع من الإهلاك³:

أ) الإهلاك الثابت (الخطي):

تتمثل هذه الطريقة في تطبيق أقساط إهلاكات متساوية القيمة خلال المدة المحددة لإهلاك الأصل الثابت، بحيث أنه عند انتهاء هذه المدة تصبح القيمة المحاسبية للأصل معدومة إلا في حالة كون الأصل محل إعادة تقييم قانونية. وبالتالي فهذه الطريقة تسمح بتوزيع مقدار الانخفاض في قيمة الأصل بطريقة متساوية خلال مدة اهتلاكه مما يفضي إلى تحمل أعباء ثابتة من دورة إلى أخرى.

ب) الإهلاك المتناقص (المتنازل):

تتمثل هذه الطريقة في تطبيق أقساط إهلاكات ذات أهمية متناقصة، بحيث تكون الأقساط الأولى بقيم كبيرة ثم تتناقص تدريجيا في الدورات اللاحقة. وبعبارة أخرى تسمح هذه الطريقة بزيادة قسط الإهلاك في السنوات الأولى من عمر الأصل، هذا ما يسمح بتحديد الاستثمار في أقرب وقت ممكن على أن تتناقص قيمة هذه الأقساط فيما تبقى من المدة المقررة لاستعمال هذا الأصل.

ج) الإهلاك المتزايد (المتصاعد):

وهو عكس طريقة الإهلاك المتناقص، حيث تمكن هذه الطريقة في تطبيق معدل إهلاك متزايد تدريجيا مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للاستثمار إلى أن تنعدم تماما. وفي حقيقة الأمر هذا النوع من الإهلاك قليل الاستعمال لأنه نادرا ما يتوافق مع أي وضعية اقتصادية.

¹ - سهام كردودي، صبرينة كردودي، الضريبة وأثرها في ترشيد القرارات المالية، مجلة دراسات جبائية، العدد 8، جامعة البليدة، الجزائر، 2016، ص 216.

² - دنيازاد جحودي، مريم بن هارون، مرجع سبق ذكره، ص 51.

³ - مامش يوسف، الانعكاسات الجبائية لطرق الإهلاك على المردودية المالية للمؤسسة دراسة من منظور جبائي، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 4، جامعة الجزائر، 2012، ص 254.

ما يمكن قوله مما سبق أنه كلما كان القسط السنوي للإهلاك مرتفعاً كلما ساهم في خفض الدخل قبل الضريبة الذي سوف ينعكس بالإيجاب على الوفرات النقدية بعد الضريبة ويسهم في رفعها.¹

2-1. المؤونات:

طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر تكون المؤونات لمواجهة تدهور سواء قيم المخزونات والحقوق أو الخسائر المحتملة الوقوع، فهي تكلفة متوقعة الحدوث، وإذا تحققت أصبحت تكلفة نهائية تخفض من نتيجة الدورة، وهو ما يقلص من الوعاء الجبائي وإذا لم تتحقق تتحول إلى إيراد يضاف إلى نتيجة الدورة، والمؤونة غير المحققة ترفع من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة، أما المؤونة المحققة فإضافة إلى تغطيتها للخسائر فإنها تساهم في تحقيق وفرة ضريبية نتيجة معاملتها كعبء للتخفيض عند تحديد أساس الضرائب على الأرباح.²

3-1. الأرباح غير الموزعة:

إن الأرباح المتبقية بعد اقتطاع الضريبة لها علاقة عكسية مع معدل الضريبة، حيث أن ارتفاع يؤدي إلى انخفاض الربح، أما انخفاض الضريبة فيؤدي إلى زيادة الربح، وبالتالي يزيد حجم التمويل الذاتي، فالمؤسسة تنفادى توزيع أرباحها كلما كانت معدلات الضريبة مرتفعة وبالتالي زيادة الفرص للتمويل ذاتياً.³

2- أثر الضرائب على مصادر التمويل الخارجية:

1-2. التأثير الضريبي على القروض الطويلة والمتوسطة الأجل:

إن لجوء المؤسسة إلى القروض المختلفة كمصدر للتمويل قد يحقق لها بعض الوفرات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية مما يقلص من هذه الأخيرة وينجم عن ذلك التقليل في حجم الضريبة.⁴

¹ - دنيازاد جحودي، مريم بن هارون، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² - سهام كردودي، صبرينة كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

³ - دنيازاد جحودي، مريم بن هارون، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁴ - دنيازاد جحودي، مريم بن هارون، المرجع السابق.

يحق للمؤسسة بناء على التشريعات الضريبية التخفيض في كل من:¹

- ❖ الفوائد السنوية المدفوعة للديون؛
- ❖ الإهلاك على الاستثمار المكتسب.

حيث تعمل كل من الفوائد والإهلاكات من تخفيض وعاء الإيرادات الخاضع للضريبة.

2-2- الاختيار بين القرض التقليدي والقرض الإيجاري:

من أجل الاختيار بينهما تعتمد المؤسسة على أساس الوفر الضريبي، إذ يحقق التمويل بالقرض الإيجاري وفر ضريبي عندما تقل فترة الإيجار عن العمر التقني للاستثمار والذي يعد كبديل على عدد أقساط إهلاك الأصل عند شراؤه عن طريق القرض ومنه يسمح القرض الإيجاري للمؤسسة تحقيق وفر ضريبي تفوق قيمته ما كان يمكن تحقيقه جراء اقتناء الأصل عن طريق قرض للسنين الأولى.²

المطلب الثالث: تأثير الضرائب على قرار الاستثمار

إن عملية اتخاذ قرار الاستثمار تعد أمراً حاسماً وهاماً في حياة المؤسسة، تتطلب التخطيط لها وذلك بإعداد خطة طويلة الأجل تراعي ترتيب مصادر التمويل المختلفة وتضمن توافرها دائماً وقت الحاجة إليها مع تطور عمر المشروع الاستثماري، على أن يؤدي ذلك في النهاية إلى تعظيم حقوق الملاك والمساهمين.

ويعرف قرار الاستثمار بأنه القرار المتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للموارد المتاحة لها لاقتناء مختلف موجوداتها.

يمكن أن تؤثر الضرائب على قرار الاستثمار من خلال تأثيرها على تيار الأرباح الصافية المتوقعة من الفرص الاستثمارية قيد الدراسة، ويلعب نمط تيار الأرباح الصافية ومدى تقلبها حول القيمة المتوقعة دوراً في تحديد الأثر السلبي لضريبة الأرباح من حيث كون الأرباح الصافية المتوقعة من الفرص الاستثمارية المتاحة موجبة ومنتظمة من خلال العمر الإنتاجي للمشروع، وإن فرض الضريبة أو زيادة معدلها سيؤثر على العائد الصافي ويخفضه بنفس القدر لجميع الفرص الاستثمارية المتاحة، وقد يؤدي إلى خروج بعض الفرص الحدية من خيارات المستثمر، أما إذا كانت الأرباح الصافية لفرص الاستثمار المتاحة غير منتظمة، فإن تأثير الضريبة على قرار الاستثمار سوف يتوقف على

¹ - سهام كردودي، صبرينة كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

² - سهام كردودي، صبرينة كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

مدى سماح التشريع الضريبي بخصم خسائر وترجيلها في حالة عدم السماح بمثل هذا الخصم أو الترحيل فسوف يكون هناك أثرا مميزا لصالح بعض المشروعات أو الفرص الاستثمارية، وفي غير صالح البعض الآخر بالرغم من تساوي مجموعة الأرباح الصافية المتوقعة من هذه الفرص.

لذلك فإن الإدارة تأخذ في اعتبارها عند اتخاذ القرارات الرأسمالية آثار الضرائب عند تحليل البدائل الاستثمارية حيث ينبغي تقييم المشروعات الاقتصادية باستخدام التدفقات النقدية المقدرة بعد الضرائب وهذا ينطبق على أساليب تفضيل الإدارة بطريقة القسط المتناقص عند حساب الإهلاك السنوي بالغم من أن الإهلاك لا يتضمن في حد ذاته تدفقا نقديا، أي أنه لا يدخل في محتوى المجرى النقدي للمؤسسة لكنه يؤثر في التدفقات النقدية بسبب تأثيره على الضرائب، حيث أنه كلما كان القسط السنوي للإهلاك مرتفعا (و كذلك بالنسبة لمعدل الضريبة) كلما يسهم في خفض النتيجة قبل الضريبة، وبالتالي يساعد على خفض ضريبة الأرباح التي سوف تنعكس بالإيجاب على الوفورات النقدية بعد الضريبة داخل المؤسسة ويسهم في رفعها، حيث يؤثر قسط الإهلاك (المتناقص) على التدفقات النقدية داخل المؤسسة، وذلك بتأثيره على الضرائب ويقوم بتخفيضها وتأجيل دفع جز من الضريبة السنوية إلى السنوات الأبعد، بالمقارنة مع طريقة القسط الثابت للإهلاك، لذلك فإن معدل الضرائب المفروضة على نشاط المؤسسات داخل الدولة من شأنه أن يسهم في اقتطاع نسبة لا يستهان بها من ربح هذه المؤسسات (أو ربح المستثمرين)، بمعنى أنه كلما تكون ضريبة الأرباح تصاعدية (يزداد سعرها من زيادة ربح المستثمر)، كلما كان مقدار الضريبة أكبر (العبء الضريبي أثقل) على الفرص الاستثمارية الضرورية لتنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية، وبالتالي تؤثر سلبا على أرباح المساهمين في المشروع أو المنشآت الاقتصادية.¹

¹ سليم مجلخ، وليد بشيشي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن مفهوم المردودية مرتبط أساسا بالاستغلال الأمثل لمختلف الوسائل المتاحة لدى المؤسسة قصد تحقيق نتيجة إيجابية خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون الدورة المحاسبية، كما أن لها عدة تعاريف وذلك راجع لأهميتها لدى الباحثين، وتعتبر المردودية بأنواعها المختلفة من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، وتشكل هذه الأنواع مجتمعة نظرة كلية تمس مختلف جوانب المؤسسة، حيث ترتبط فيما بينها ارتباطا وثيقا، فالمردودية الاقتصادية لا يمكن لها أن تتحقق إن لم تكن هناك مردودية استغلال (معدل الهامش)، وكذا الشأن فيما يخص المردودية المالية بالنسبة للمردودية الاقتصادية.

مردودية المؤسسة الاقتصادية تتأثر بعدة عوامل من بينها العبء الضريبي، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية من خلال التأثير على قرار التمويل وقرار الاستثمار.

الفصل الثالث: دراسة حالة

مؤسسة مطاحن الأغواط

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى لموضوع العبء الضريبي ومردودية المؤسسة الاقتصادية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الناشطة في ولاية الأغواط والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الأغواط

ولتوضيح الفكرة عن موضوع الدراسة قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية كما يلي:

- ✓ تقديم عام لمؤسسة مطاحن الأغواط
- ✓ قياس أثر العبء الضريبي على مردودية مؤسسة مطاحن الأغواط

المبحث الأول: عموميات عن المؤسسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

أنشأت مؤسسة مطاحن الأغواط 03 جانفي 1980، حيث تم تجهيزها من طرف الشركة السويسرية BUHLER وأصبحت تحت وصاية فرع الأغواط للحبوب طبقا لجلسة المداولة المؤرخة في 2016/05/05، حيث قررت الجمعية الغير عادية لشركة المساهمة فرع الأغواط للحبوب إنشاء شركة مساهمة في إطار إعادة هيكلتها على شكل مركبات ذات الطابع القانوني التالي:

-التسمية: المركب صناعي و تجاري مطاحن الأغواط.

-الوضعية القانونية: تغيرت الوضعية القانونية لمؤسسة مطاحن الأغواط و أصبحت مركب صناعي و تجاري تابع لفرع الأغواط للحبوب شركة ذات أسهم.

-رأس المال الاجتماعي: 432000000 دج.

-المساهمون: المجمع العمومي للصناعات الغذائية (فرع الأغواط للحبوب).

-المقر الاجتماعي: المنطقة الصناعية بوشاكر الأغواط؛

-المساحة الاجمالية: 10 هكتار -المساحة المبنية: 6 هكتار؛

-قدرة التخزين: 125000 قنطار (قمح صلب، قمح لين)؛

-قدرة الانتاج اليومي: قمح صلب: 1000 قنطار/اليوم -قمح لين: 2500 قنطار/اليوم.

-المواد المصنعة:

- سميد ممتاز: 25 كلغ - 10 كلغ
- سميد عادي: 25 كلغ
- دقيق ممتاز: 1 كلغ، 2 كلغ، 5 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ
- دقيق المخابز: 50 كلغ

• النخالة: من القمح الصلب واللين

• الكسكس (1كلغ، 10كلغ)

*الطاقة البشرية : تحتوي المؤسسة على عمالة تقدر ب 182 عامل في 2015/12/31 موزعين على الشكل التالي:

- 20 إطار؛

- 50 عون تحكم؛

- 112 عون تنفيذ.

-شبكة التوزيع: تجدر الإشارة أن مطاحن الأغواط تقوم بتوزيع منتجاتها على مستوى (الأغواط، آفلو، تمنراست، المنيعه، غرداية، زلفانة، متليلي، البيض، عين صالح، تيارت).

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (013): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مؤسسة مطاحن الأغواط

المطلب الثالث: التعريف بمختلف مصالح المؤسسة

المديرية العامة:

يتأهّلها الرئيس المدير العام وهو المسؤول الأول عن المؤسسة ويقوم بعدة وظائف، يمكن حصرها فيما يلي:

- المسؤول عن العلاقات العامة للمؤسسة.
- المسؤول عن متابعة تطور الإنتاج وسير العمل والعمال.
- إن كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة ترجع إليه، وله الأحقية بالتصرف وأخذ القرارات، وكل المصالح المذكورة أدناه تابعة مباشرة إلى الإدارة العامة.

- السكرتارية:

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالرئيس المدير العام، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

- مصلحة الإعلام الآلي:

تكمّن أهمية هذه المصلحة في إدارة جميع العمليات المتعلقة بصيانة أجهزة الإعلام الآلي وكذا إعداد البرامج ومتابعتها وتطويرها.

- مصلحة المنازعات:

هي مصلحة مكلفة بجميع الأمور القانونية المتعلقة بنشاط المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

- التدقيق والرقابة الداخلية:

تتوفّر المؤسسة على خلية للتدقيق والرقابة الداخلية مرتبطة مباشرة بالرئيس المدير العام، يتأهّلها مدقق داخلي يقوم بمراقبة جميع المصالح وإعداد التقارير التي تشير إلى نقاط الضعف والقوة فيها وإلى الأساليب التي يمكن القضاء بها على أوجه الضعف التي يلاحظها داخل المؤسسة، وهذا ما يسمح لها من تحقيق التطوير المستمر لكل هياكلها ويعتمد في ذلك على دليل التدقيق والمراقبة الداخلية المصادق عليه في سبتمبر 2013 وتم تحيينه في نوفمبر 2015 من قبل مجلس إدارة المؤسسة.

1. مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير

- هي عبارة عن بنك معلومات بالنسبة إلى المؤسسة من خلال وظائفها المتمثلة في:
- إعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة ومتابعتها.
 - إعداد التقارير الشهرية والدورية.
 - إعداد التقرير السنوي الشامل لنشاط المؤسسة.

2. قسم المخبر:

- تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الديوان الوطني للحبوب الجافة ومشتقاتها وهذا من أجل تحديد المواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من خلال:
- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها.
 - إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة.
 - إمكانية التخزين.
 - تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء).
 - الوزن النوعي (القمح بنوعيه).
 - تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للقمح اللين.
 - نسبة المواد المعدنية.
 - تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن ...).
- بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى رئيس قسم الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

3. مديرية الإدارة والمالية

يعتبر المال العمود الفقري لأي نشاط سواء كان تجارياً أو إنتاجياً فيه تلبي الرغبات المادية والبشرية للنشاط وبفضله فمديرية الإدارة والمالية تسهر على توجيه العمليات المالية التي تقوم في المؤسسة برئاسة مدير مكلف بالإدارة المالية وهي تضم مجموعة من المصالح وهي:

أ) مصلحة الموارد البشرية

تقوم بتسيير شؤون العمال من:

- معالجة الأجور، العطلة السنوية، تقديم المنح والتحفيزات للعمال، تحرير عقود التشغيل.
- المحافظة على العلاقات مع الشريك الاجتماعي (علاقات العمل بين المستخدم والمستخدمين).
- تنفيذ سياسة الاتصالات الداخلية للمؤسسة

ب) مصلحة المحاسبة والمالية

مهمته الرئيسية هي مراقبة الحسابات وكل التدفقات النقدية للمؤسسة من تسجيل وحساب وجرد. وفي هذا الإطار، تعتمد المؤسسة بصفة أساسية على المحاسبة العامة.

4. المديرية التقنية

- يرأسها مدير مكلف بالجانب التقني ويقوم بالتنسيق بين مجموع المصالح التابعة له والتي نذكر منها:

أ) قسم الإنتاج:

- تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج من السميد والفريضة والمحافظة على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
- استقبال المادة الأولية من القمح اللين والصلب.
- تحضير وتنظيف القمح بنوعيه لطحنه.
- تخزين وتصريف المنتج.
- مراقبة النوعية والجودة من خلال إرسال عينات إلى المخبر كلما تغير فوج العمل (أي كل 8 ساعات).

يتابع رئيس قسم الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

ب) قسم التموين:

يشرف عليه رئيس قسم التموين يعمل تحت سلطة المديرية التقنية، ويقوم هذا القسم بالمهام التالية:

- يلبي حاجات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم، والمواد الاستهلاكية وفقا لما هو محدد في الميزانية التقديرية لتموين.

- يقوم بإعداد طلبيات الشراء حسب الخصائص والميزات المحددة، ويتأكد منها قبل الاستعمال.
- يختار ويتابع ويقيم كفاءة الموردين.
- يشرف على المشتريات ويتحقق منها، من حيث الكم والنوع والوثائق.
- يحدد قواعد تخزين المواد وفقا لشروط الأمانة المعمول بها.
- يدير تدفق المواد وقطع الغيار اللازمة لاستمرارية النشاط ... الخ.

ج) قسم الصيانة:

يقوم رئيس قسم الصيانة بالمهام التالية:

- يسيّر بطريقة مثلى كل الآلات والمعدات وتجهيزات والوسائل الأخرى المستخدمة في الإنتاج؛
- يخطط لعمليات الصيانة الوقائية مع الأخذ بعين الاعتبار حاجات مصلحة الاستغلال؛
- يسيّر ويتابع حالة كل آلة أو تجهيز على حدى، وذلك من خلال مسك بطاقة تاريخية في ملف كل آلة (تحتوي البطاقة على الصيانة والإصلاحات وساعات العمل وساعات التوقف...)
- يساهم في اختيار المؤسسات المكلفة بالصيانة، ويشرف على خدماتها في المؤسسة؛
- يوفر ويتابع ويستغل كل المعطيات الإحصائية المتعلقة بالصيانة؛
- يساهم في إعداد مخطط الإنتاج السنوي؛
- يضمن ويتابع حالة تجهيزات بواسطة الرقابة عن طريق القياس والتجربة؛
- يلبي عن طريق الصيانة الإصلاحية كل طلبات التصليح المقدمة له حسب شروط الأولوية؛
- يسهر على التطور التكنولوجي للمعدات والتجهيزات المستخدمة في الصيانة؛
- يحدد الحاجات اللازمة للوحدة من قطع الغيار والقطع الاستهلاكية الخاصة بالمعدات والتجهيزات.

5. مديرية التجارة:

تعد مديرية التجارة المتحدث الوحيد على مستوى المؤسسة مع الزبائن وذلك فيما يتعلق ببيع المنتجات النهائية وقطع الغيار الموافقة داخل المؤسسة، ونجد لها كمهام أساسية أخرى:

- توجيه الانتاج تبعا لاحتياجات السوق؛
- توجيه وتطبيق السياسة التجارية للمؤسسة؛
- التنظيم، المراقبة والتنسيق مع نقاط البيع؛
- المحافظة على الحصة السوقية للمؤسسة ودعمها.

6. مصلحة الأمن:

تتمثل في وحدة التدخل التي تضم خمس فرق، أربع فرق بدوام ليلي وفرقة بدوام نهارى، وتقوم أيضا بخدمات الاستقبال وأعمال التنظيف الداخلية والخارجية، وتتكفل أيضا بالأمن الصناعي.

المبحث الثاني: قياس أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية

سنقوم أولاً بعرض جدول النتائج والميزانيات لسنوات الدراسة ثم نقوم بحساب العبء الضريبي والمردودية.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الأغواط (2012-2015)

1- جانب الأصول:

الجدول رقم (013): يوضح أصول مؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة

2015	2014	2013	2012	الأصول المالية
				الأصول المثبتة (غير الجارية)
		0,00	0,00	فارق الشراء (ou goodwill)
		131941854.30	161 983 302,34	التثبيات المعنوية
				التثبيات العينية
		1075193.14	10 975 183,14	الأراضي
		7703284.03	8 871 445,48	البناءات
		5307231.81	30 409 663,44	التثبيات العينية الأخرى
		0,00	0,00	إهلاك التثبيات العينية الأخرى
		0,00	0,00	التثبيات الجارية إنجازها
				<u>التثبيات المالية</u>
		0,00	0,00	السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
		0,00	0,00	المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحق
		100 000	100 000 000,00	السندات الأخرى المثبتة

		000,00		
		380 270,00	533 413,00	القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية
		755 290,23	755 290,23	الضرائب المؤجلة على الأصول
		0,00	0,00	حسابات الارتباط
		257063113.51	313 528 297,63	مجموع الأصول غير الجارية
		0,00	0,00	الأصول الجارية
		98461878.57	87 635 025,55	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
				الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة
		422690297.24	487 826 812,79	الزبائن
		538397945.46	2 838 959,07	المدينون الآخرون
		51 947 050,46	8 688 412,04	الضرائب
		0,00	0,00	الأصول الأخرى الجارية
				<u>الموجودات وما يماثلها</u>
		250 000 000,00	0,00	توظيفات وأصول مالية جارية
		111 206 218,21	554 919 443,76	أموال الخزينة
		1472703398.6 9	1 141 908 653,21	مجموع الأصول الجارية
		1729766512. 20	1 455 436 950,84	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد القوائم المالية

2- جانب الخصوم:

الجدول رقم (02.3): يوضح خصوم مؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة

الخصوم	2012	2013	2014	2015
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس المال الصادر (حساب المستغل)	312 000 000,00	312 000 000,00	432 000 000,00	432 000 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00	0,00	0,00
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	317 569 487,60	333 881 032,69	236 689 166,76	264 308 096,84
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00	0,00	0,00
النتيجة الصافية	79 137 745,09	107 724 134,07	138 218 930,08	152 668 295,68
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى (الترحيل من جديد)	45 709 792,68	80 809 369,68	80 809 369,68	135 631 701,68
حصة الشركة المدمجة	0,00	0,00	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00	0,00	0,00
المجموع 1	754 417 025,37	834 414 536,44	887 717 466,52	984 608 094,20
الخصوم غير الجارية				
القروض والديون المالية	0,00	182 250 993,00	182 250 993,00	226 202 000,00

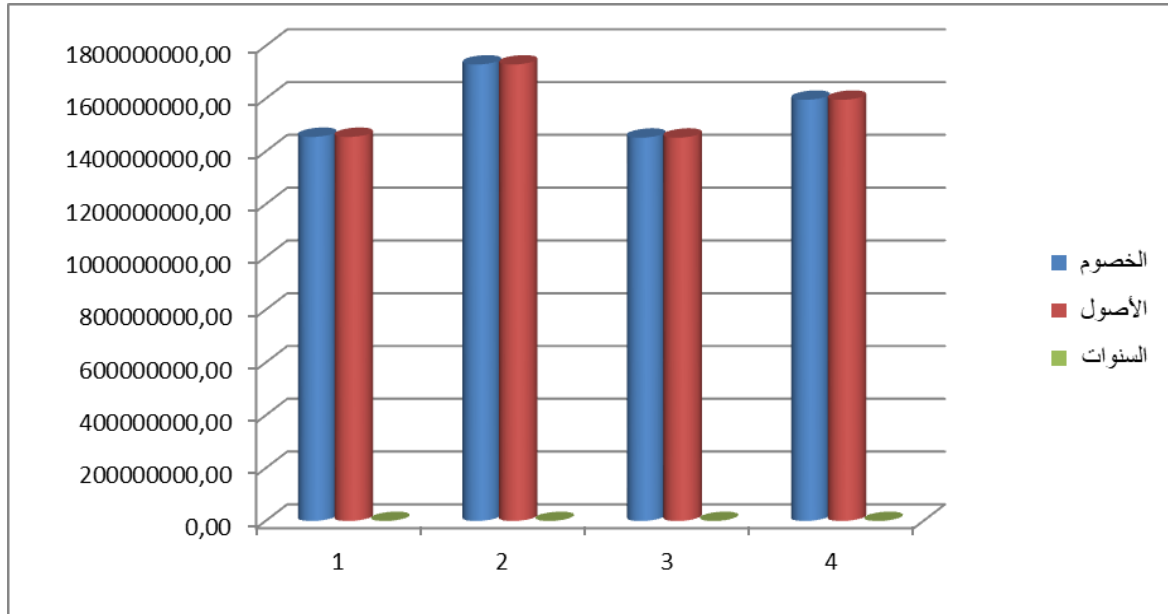
الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط

265 458 497,96	262 868 497,96	265 068 497,96	-2 331 502,04	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
0,00	0,00	0,00	0,00	الديون الأخرى غير الجارية
11 002 122,11	9 047 511,21	7 090 493,64	5 549 445,23	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
502 662 620,07	454 167 002,17	454 409 984,60	3 217 943,19	مجموع الخصوم غير الجارية
				الخصوم الجارية
20 929 580,57	30 042 626,52	378 615 978,78	385 816 965,11	الموردون والحسابات الملحقة
41 311 318,34	47 493 766,43	28 941 684,41	284 508 426,08	الضرائب
46 402 426,66	33 104 772,40	33 384 327,97	27 476 591,09	الديون الأخرى
0,00	0,00	0,00	0,00	خزينة الخصوم
108 643 325,57	110 641 165,35	440 941 991,16	697 801 982,28	مجموع الخصوم الجارية
1 595 914 039,84	1 452 525 634,04	1 729 766 512,20	1 455 436 950,84	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية

الشكل رقم (023): مجموع الأصول والخصوم لمؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد القوائم المالية

من خلال الجداول والمنحنى أعلاه، نلاحظ أن المجموع العام للأصول وخصوم مؤسسة مطاحن الأغواط تغير من سنة إلى أخرى، حيث أن المجموع العام للأصول والخصوم ارتفع من سنة 2012 بقيمة 1455436950.84 إلى غاية 1729766512.20 سنة 2013، ثم انخفض إلى غاية 1452525634.04 سنة 2014، ثم ليرتفع إلى 1595914039.84 سنة 2015، ويعود ذلك على الزيادة والنقصان في كل من الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة خلال فترة الدراسة.

3. جدول حسابات النتائج:

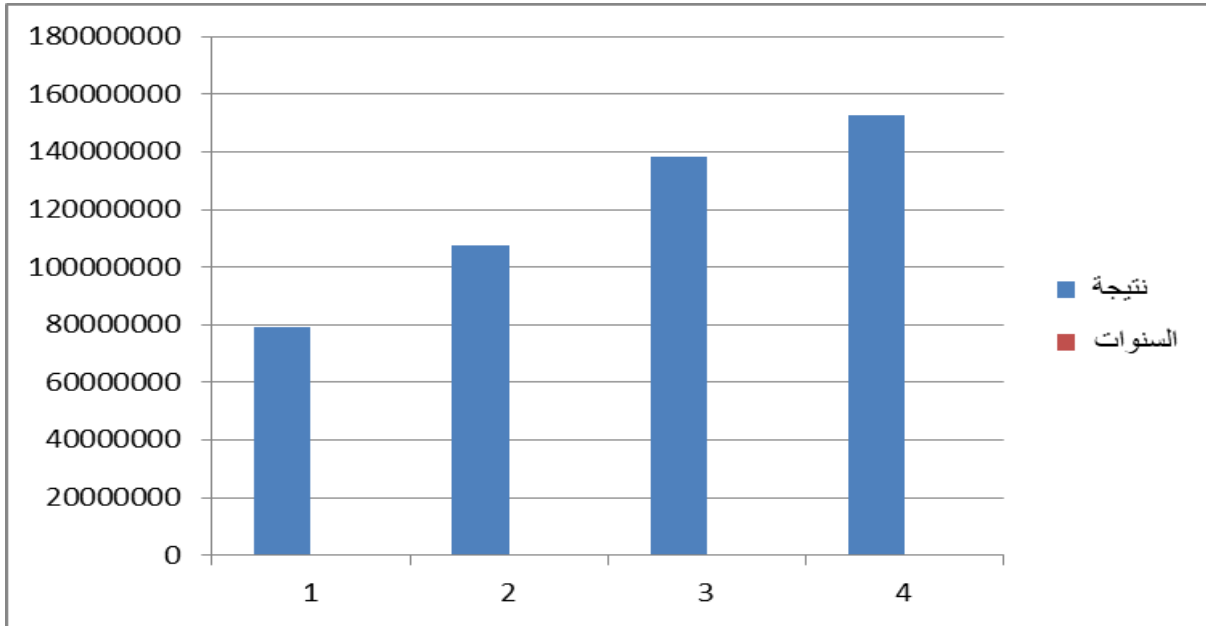
الجدول رقم (03-3): يوضح الأعباء والمنتجات لمؤسسة مطاحن الأغواط خلال فترة الدراسة

2015	2014	2013	2012	حسابات النتائج
181549469 0	166602727 4	148845227 7.88	133991629 9.44	المبيعات والمنتجات الملحقة
13632138	8260135.5 0	1473491.5 0	3336801	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
0,00	0,00	0,00	0,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	0,00	0,00	إعانات الاستغلال
18291268 28	16577671 38.50	14899257 19.38	13432831 00.44	1- إنتاج السنة المالية
133320649 -9	118253087 -5.82	106771551 -0.98	972941793 -.67	المشتريات المستهلكة
117846043 -.95	116118022 -.37	83816568. -18	78190117. -37	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
14510525 -42.95	12986488 -98.19	11515320 -79.17	10511319 -11.01	2- استهلاك السنة المالية
37807428 5.05	35911824 0.31	33839364 0.21	29215118 9.40	3- القيمة المضافة للاستغلال
159102894 -.45	125214067 -.49	114550790 -.40	98723139. -85	أعباء المستخدمين
-4731957	-5060927	3093646.6 -4	3787387.0 -2	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
21423943 3.60	22884324 5.82	22074920 3.17	18964066 2.53	4- إجمالي فائض الاستغلال
52968621. 31	44055315. 68	47942955. 74	27898024. 20	المنتجات العملية الأخرى
1556366.2 -3	6982008.9 -5	2881638.1 -4	392838.02 -	الأعباء العملية الأخرى
80112000. -82	101163181 -.60	136368541 -.55	125488462 -.59	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
821168.95	7555962.2	0,00	462821.57	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات

	2			
18636085 6.81	17230933 3.17	12944197 9.22	92120207. 69	5- النتيجة العملياتية
3592897.9 0	8737294.3 8	5848658.2 9	5847152.1 4	المنتجات المالية
992456.12 -	1090378.0 -8	2168986.4 -4	168335.74 -	الأعباء المالية
2600441.7 8	7646916.3 0	3679671.8 5	5678816.4 0	6- النتيجة المالية
18896129 8.59	17995624 9.47	13312165 1.07	97 799 024.09	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
36073184. -35	-41519873	-25397512	18 661 279 -	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
219818.56 -	217446.39 -	0,00	0.00	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
18865095 16.16	17181157 10.78	15437173 33.41	13774910 998.35	مجموع منتجات الأنشطة العادية
17338412 -20.48	15798967 -80.70	14359931 99.34	12983533 -53.26	مجموع أعباء الأنشطة العادية
15266829 5.68	13821893 0.08	10772413 4.07	79137745. 09	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00	0,00	0.00	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
0,00	0,00	0,00	0,00	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
0,00	0,00	0,00	0,00	9- النتيجة غير العادية
15266829 5.68	13821893 0.08	10772413 4.07	79137745. 09	10- صافي نتيجة السنة المالية
				حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
				11- صافي نتيجة المجموع المدمج (1)
				ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
				حصة المجموع (1)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية

الشكل رقم (03.3): النتيجة الصافية لمؤسسة مطاحن الأغواط خلال الفترة (2012-2015)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية

من خلال الجدول والمنحنى أعلاه، نلاحظ أن النتيجة الصافية لمؤسسة مطاحن الأغواط موجبة طول فترة الدراسة، إلا أن نسبة تطورها تختلف من سنة إلى أخرى، حيث تطورت المؤسسة في نتائجها الصافية خلال (2013-2012) بنسبة 36.12%، ثم انخفضت هذه الأخيرة إلى نسبة 28.31% خلال (2014-2013)، لتتخفض مرة أخرى خلال (2015-2014) لتصل إلى نسبة 10.45%، وذلك بسبب التغير الدائم في مجموع الأعباء والمنتجات.

المطلب الثاني: حساب العبء الضريبي ومردودية المؤسسة والعلاقة بينهما

1) حساب العبء الضريبي لمؤسسة مطاحن الأغواط

سنحاول حساب العبء الضريبي لمؤسسة مطاحن الأغواط بالاستعانة ببعض القوانين التي سبق ذكرها في الجانب النظري.

1.1- العبء الضريبي الإجمالي:

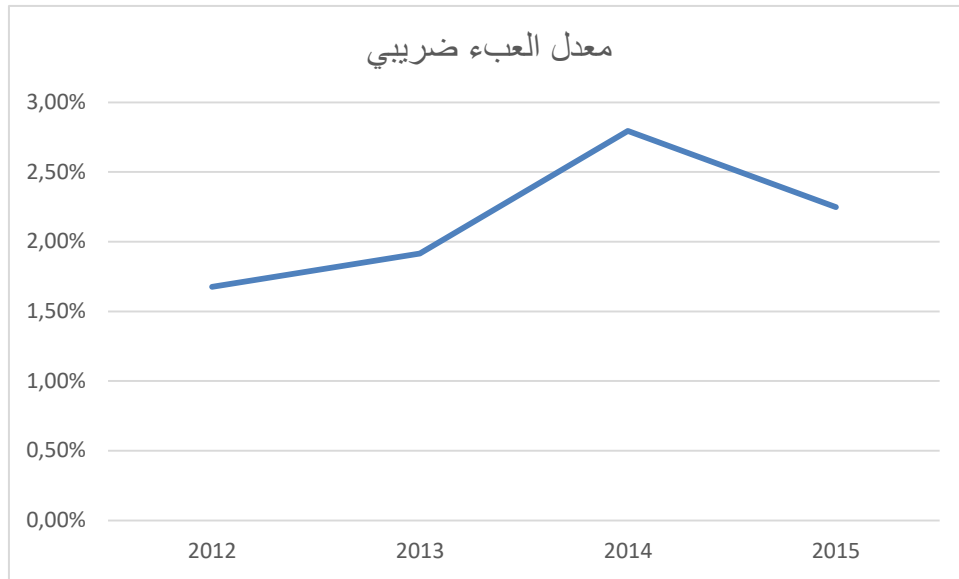
العبء الضريبي الإجمالي = مجموع الضرائب المتحتملة (ضرائب على النشاط + ضريبة على الأرباح + ضرائب مختلفة أخرى) / رقم الأعمال

الجدول رقم (3-04): يوضح معدل الأعباء الضريبية الإجمالية خلال فترة الدراسة

السنوات	الضريبة على النشاط	الضريبة على الأرباح	رقم الأعمال	معدل العبء الضريبي
2012	3787387,02	18661279,00	1339916299,44	1,68%
2013	3093646,64	25397517,00	1488452227,88	1,91%
2014	5060927,00	41519873,00	1666027274,00	2,80%
2015	4731957,00	36073184,35	1815494690,00	2,25%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

الشكل رقم (04.3): يوضح التغيرات الحاصلة على العبء الضريبي خلال سنوات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الجدول والمنحنى أن العبء الضريبي في قد ارتفع تارة وانخفض تارة أخرى خلال سنوات الدراسة (2012-2015) حيث ارتفع من 1.68% إلى 1.91% بين سنتي 2012-2013 وذلك ناتج عن زيادة واضحة في قيمة الضريبة على الأرباح، أيضا شهد معدل العبء الضريبي في سنة 2014 ارتفاعا كبيرا مقارنة بالسنة الفارطة حيث بلغ 2.80% ونتج ذلك عن تضاعف قيمة الضريبة على الأرباح بالإضافة إلى تضخم في الضرائب على النشاط، ثم انخفض معدل العبء انخفاضا معتبرا في سنة 2015 حيث بلغ 2.25% وهذا ناتج عن نقص في قيمة ضريبة الأرباح وكذا قيمة الضرائب على النشاط.

2-1. استعمال القيمة المضافة:

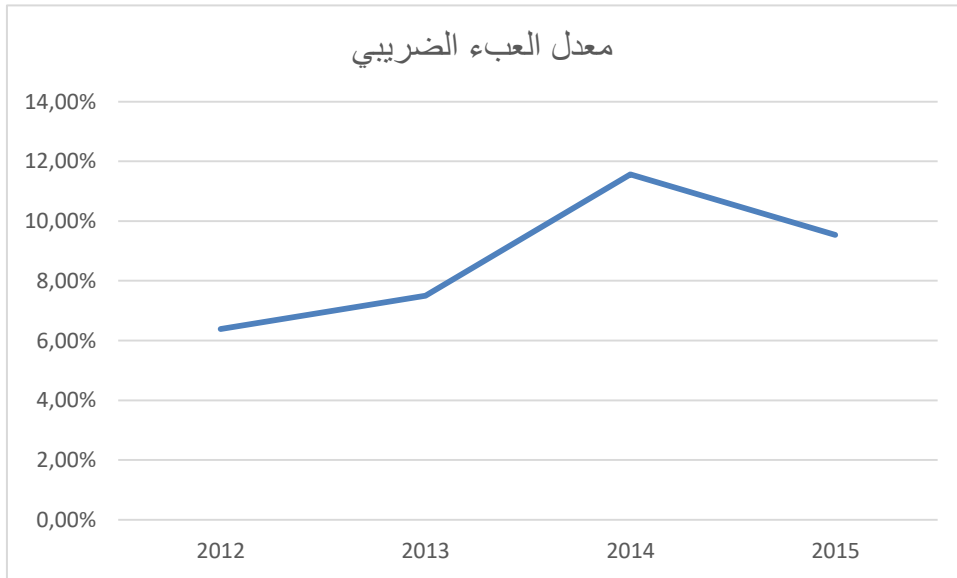
$$\text{معدل العبء الضريبي} = (\text{مبلغ الاقتطاع الضريبي} / \text{القيمة المضافة}) \times 100$$

الجدول رقم (053): يبين الأعباء الضريبية الجزئية باستخدام القيمة المضافة خلال فترة الدراسة

السنوات	الضريبة على الأرباح	القيمة المضافة	معدل العبء الضريبي
2012	18661279,00	292151189,40	6,39%
2013	25397517,00	338393640,21	7,51%
2014	41519873,00	359118240,31	11,56%
2015	36073184,35	378074285,05	9,54%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

الشكل رقم (053): يوضح التغيرات الحاصلة في الأعباء الضريبية خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

من خلال المنحنى نلاحظ التغير الذي طرأ على العبء الضريبي باستخدام القيمة المضافة حيث ارتفع هذا الأخير من نسبة 6.39% إلى نسبة 7.51% ثم إلى نسبة 11.56% بين (2012-2014) وذلك بسبب الزيادة المستمرة لقيمة الضريبة على الأرباح مع الزيادة الطفيفة للقيمة المضافة، ليتراجع بعد ذلك معدل العبء الضريبي إلى نسبة 9.54% وذلك راجع إلى ارتفاع القيمة المضافة وانخفاض الضريبة على الأرباح.

3-1. استعمال الربح الصافي:

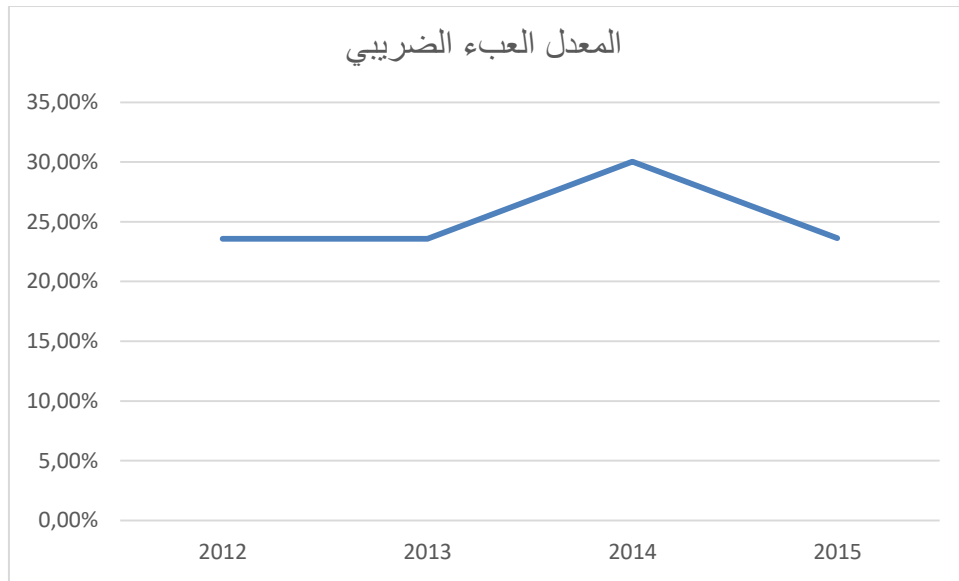
معدل العبء الضريبي = (مبلغ الضريبة على الأرباح/ربح المؤسسة) × 100

الجدول رقم (06.3): يبين الأعباء الضريبية الجزئية باستخدام ربح المؤسسة خلال فترة الدراسة

السنوات	الضريبة على الأرباح	الربح الصافي	معدل العبء الضريبي
2012	18661279,00	79137745,09	%23,58
2013	25397517,00	107724134,07	%23,58
2014	41519873,00	138218930,08	%30,04
2015	36073184,35	152668295,68	%23,63

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

الشكل رقم (06.3): يوضح التغيرات الحاصلة في الأعباء الضريبية باستخدام ربح المؤسسة خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

من خلال المنحنى نلاحظ ثبات معدل العبء الضريبي في سنتي 2012 و 2013 بنسبة 23.58% وذلك بسبب الزيادة المتكافئة نوعا ما في قيمة الضريبة على الأرباح والربح الصافي للمؤسسة، ليرتفع معدل العبء إلى نسبة 30.04% في سنة 2014 بسبب تضاعف قيمة الضريبة على الأرباح مع الزيادة الطفيفة التي ظهرت في ربح المؤسسة، وفي سنة 2015 تراجع معدل العبء الضريبي إلى نسبة 23.67% ويرجع ذلك إلى زيادة ربح المؤسسة وانخفاض الضريبة على الأرباح.

(2) حساب مردودية المؤسسة الاقتصادية:

سنحاول حساب مردودية المؤسسة الاقتصادية بمختلف أنواعها وذلك بالاعتماد على بعض القوانين التي سبق ذكرها في الجانب النظري:

1-2. حساب المردودية التجارية:

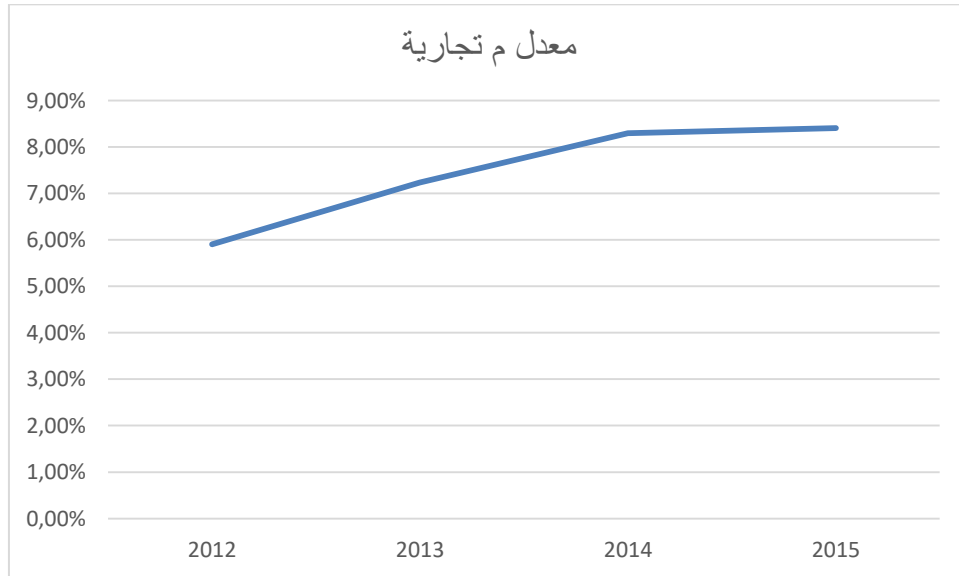
المردودية التجارية = نتيجة الدورة / المبيعات خارج الرسوم

الجدول رقم (073): يوضح معدل المردودية التجارية للمؤسسة خلال فترة الدراسة

السنوات	نتيجة الدورة	رقم الأعمال	معدل المردودية التجارية
2012	79137745,09	1339916299,44	5,91%
2013	107724134,07	1488452227,88	7,24%
2014	138218930,08	1666027274,00	8,30%
2015	152668295,68	1815494690,00	8,41%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

الشكل رقم (073): يوضح التغيرات الحاصلة في معدل المردودية التجارية خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

من خلال الجدول والمنحنى أعلاه، نلاحظ الارتفاع في معدل المردودية التجارية طول فترة الدراسة حيث كانت نسبة المعدل في سنة 2012 5.91% وارتفعت نسبته وصولاً إلى 8.30% سنة 2014، ثم إلى نسبة 8.41% في سنة 2015، وذلك بسبب الزيادة المستمرة في نتيجة المؤسسة وكذا رقم أعمالها.

2-2. حساب المردودية الاقتصادية:

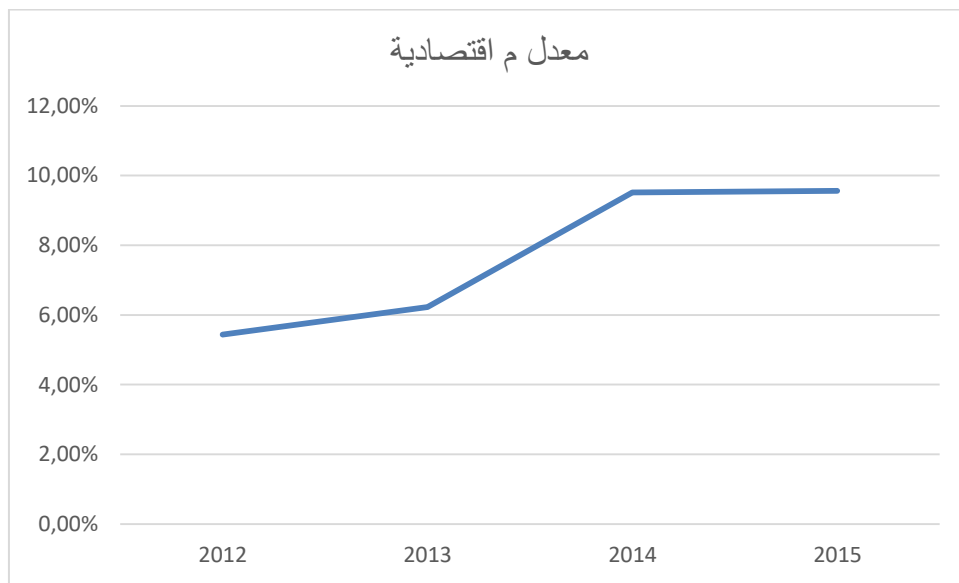
المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

الجدول رقم (083): يوضح معدل المردودية الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة الدراسة

السنوات	النتيجة الصافية	مجموع الأصول	معدل المردودية الاقتصادية
2012	79137745,09	1455436950,84	5,44%
2013	107724134,07	1729766512,20	6,23%
2014	138218930,08	1452525634,04	9,52%
2015	152668295,68	1595914039,84	9,57%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

الشكل رقم (083): يوضح التغيرات الحاصلة في معدل المردودية الاقتصادية خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال من الجدول والمنحنى أعلاه، الزيادة المستمرة في معدل المردودية الاقتصادية طول فترة الدراسة، حيث ارتفع من نسبة 5.44% إلى نسبة 6.23% وذلك بسبب ارتفاع نتيجة المؤسسة وارتفاع مجموع أصولها، ليرتفع المعدل بشكل كبير وصولاً إلى نسبة 9.52% ويرجع ذلك إلى انخفاض مجموع أصول المؤسسة وزيادة نتيجتها الصافية، ليرتفع مجدداً بشكل طفيف بسبب ارتفاع مجموع أصول المؤسسة وارتفاع نتيجتها حيث أصبح معدل مردوديتها الاقتصادية 9.57%.

3-2- حساب المردودية المالية:

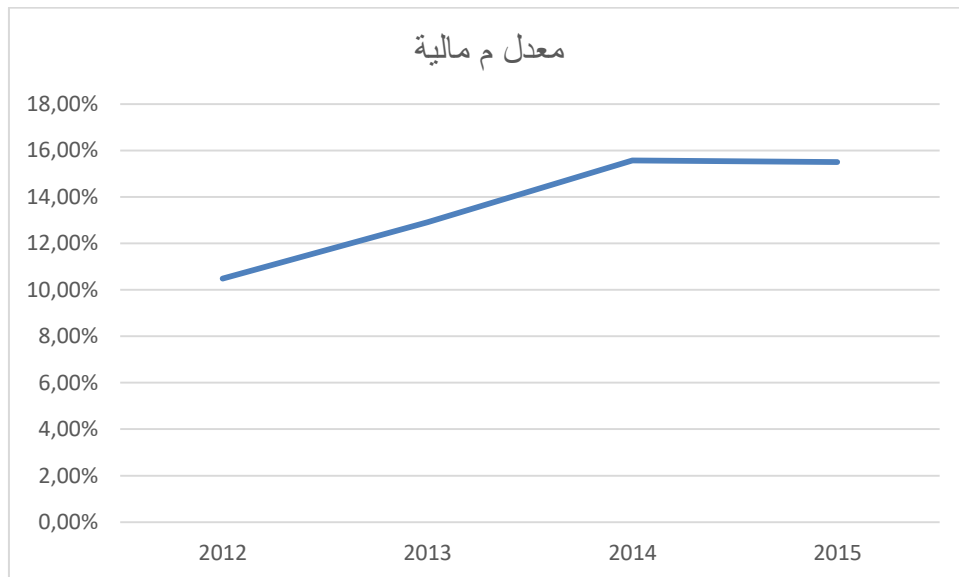
المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

الجدول رقم (093): يوضح معدل المردودية المالية للمؤسسة خلال فترة الدراسة

السنوات	النتيجة الصافية	الأموال الخاصة	معدل المردودية المالية
2012	79137745,09	754417025,37	10,5%
2013	107724134,07	834 414 536,44	12,9%
2014	138218930,08	887717466,52	15,6%
2015	152668295,68	984608094,20	15,5%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

الشكل رقم (093): يوضح التغيرات الحاصلة في معدل المردودية المالية خلال فترة الدراسة



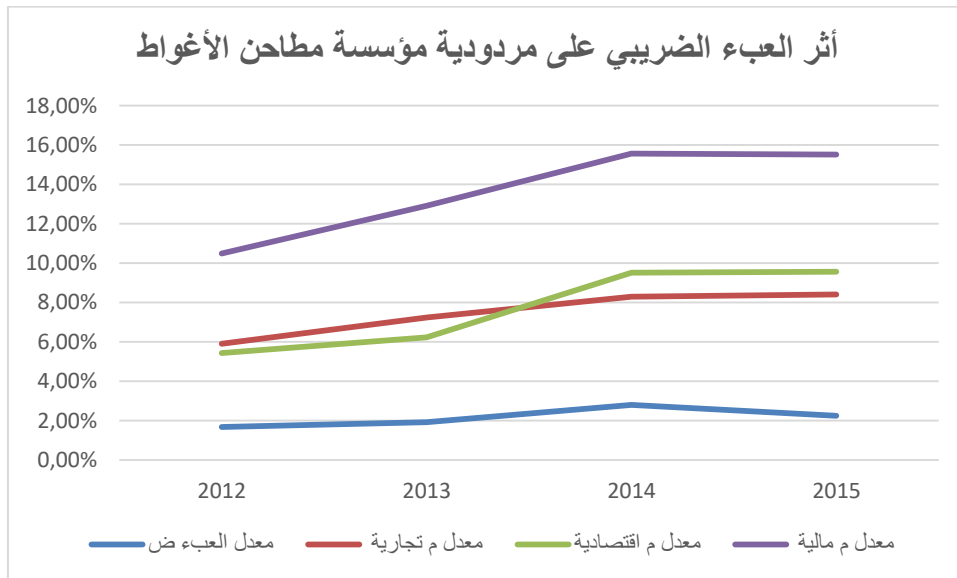
المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الجدول والمنحنى أعلاه، زيادة في المردودية المالية من نسبة 10.5% سنة 2012 إلى نسبة 12.9% سنة 2013 وذلك بسبب الزيادة في النتيجة الصافية وكذا الأموال الخاصة، واستمرت الزيادة أيضا سنة 2014 حيث بلغت نسبة المردودية المالية 15.6% ويعود ذلك على الزيادة الكبيرة في نتيجة المؤسسة مع زيادة طفيفة في أموالها الخاصة، لتشهد انخفاضا بسيطا في سنة 2015 حيث كانت نسبة مردوديتها المالية 15.54% ويرجع ذلك إلى الزيادة المتكافئة في النتيجة الصافية والأموال الخاصة.

3- تبيان أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية:

سنحاول تبيان أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة من خلال ما يلي:

الشكل رقم (103): يوضح أثر العبء الضريبي على مردودية مؤسسة مطاحن الأغواط



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من هذا المنحنى أن هناك علاقة طردية بين معدل العبء الضريبي ومعدلات المردودية في أغلب السنوات، أي بزيادة العبء الضريبي تزيد المردودية وهو ما ينافي ما تم التطرق عليه سابقا نظريا، وتفصيل ذلك كما يلي:

1-3- أثر العبء الضريبي على المردودية التجارية:

والجدول التالي يوضح نسب التغير في كل من معدل العبء الضريبي والمردودية التجارية خلال سنوات الدراسة (2012-2015):

الجدول رقم (103): يبين أثر العبء الضريبي على المردودية التجارية خلال فترة الدراسة

السنوات	2012	2013	2014	2015
معدل العبء الضريبي	1.61	1.91	2.80	2.25
معدل المردودية التجارية	5.91	7.24	8.3	8.41
نسبة التغير في معدل العبء	_____	0.19	0.47	-0.20
نسبة التغير في معدل المردودية	_____	0.23	0.15	0.013

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

2-3- أثر العبء الضريبي على المردودية الاقتصادية:

والجدول التالي يوضح نسب التغير في كل من معدل العبء الضريبي والمردودية الاقتصادية خلال سنوات الدراسة (2012-2015):

الجدول رقم (113): يبين أثر العبء الضريبي على المردودية الاقتصادية خلال فترة الدراسة

السنوات	2012	2013	2014	2015
معدل العبء الضريبي	1.61	1.91	2.80	20.25
معدل المردودية الاقتصادية	5.44	6.23	9.52	9.57
نسبة التغير في معدل العبء	_____	0.19	0.47	-0.20
نسبة التغير في المردودية	_____	0.15	0.53	0.0053

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

3-3- أثر العبء الضريبي على المردودية المالية:

والجدول التالي يوضح نسب التغير في كل من معدل العبء الضريبي والمردودية المالية خلال سنوات الدراسة (2012-2015):

الجدول رقم (123): يبين أثر العبء الضريبي على المردودية المالية خلال فترة الدراسة

السنوات	2012	2013	2014	2015
معدل المردودية المالية	10.5	12.9	15.6	15.5
نسبة التغير في معدل المردودية	—	0.23	0.21	-0.01
نسبة التغير في العبء	—	0.19	0.47	-0.20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق

وبعد حساب نسبة تغير كل من معدل العبء الضريبي ومعدلات المردودية نلاحظ من الجداول أعلاه، أنه كلما زادت نسبة تغير العبء تزداد معها نسبة التغير في معدل المردودية (التجارية، الاقتصادية، المالية) وعند انخفاض نسبة معدل العبء تنخفض معه نسبة معدل المردودية وهذا يعود لعدة أسباب نذكر منها:

- ضعف معدل العبء الضريبي مقارنة برقم أعمال مؤسسة مطاحن الأغواط، فهو يمثل 2% من قيمة رقم الأعمال مقارنة مع التكاليف الأخرى، فمثلا تكاليف المشتريات تمثل 70% من رقم الأعمال وهذا فرق شاسع.
- تدعيم الدولة لبعض منتجات مؤسسة مطاحن الأغواط مثل النخالة معفاة من الضرائب كليا.
- تحفيزات وتخفيضات ضريبية بالنسبة لمنتوجي السميد والدقيق.
- إعطاء أيضا إعفاء لمنتوج (الكسكس) لمدة 10 سنوات باعتباره استثمار حديث في المؤسسة.
- ضعف معدل العبء الضريبي هو ما ساهم في عدم وجود أثر له على مردودية المؤسسة.
- تعتبر مؤسسة مطاحن الأغواط هي المؤسسة المسيطرة في السوق المحلي أي أن منتجاتها تباع كلها بدون استثناء وهذا يؤدي إلى تحقيق نتيجة كبيرة قد لا تؤثر الضريبة عليها بشكل ملحوظ.

خلاصة الفصل:

على إثر الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة مطاحن الأغواط يمكن أن نستنتج ما يلي:

- استطاعت المؤسسة تحقيق مردودية موجبة خلال كل سنة مالية من سنوات الدراسة وهذا راجع للأسباب التالية:

- القدرة على تحقيق هامش للنتيجة (معدل الهامش الصافي) موجب، وذلك نظرا لكون نتيجة السنة موجبة والتي تعود بدورها إلى إيجابية الأرصدة الوسيطة للتسيير، انطلاقا من القيمة المضافة مرورا بالفائض الخام للاستغلال إلى غاية نتيجة السنة المالية؛
- القدرة على تحقيق مردودية اقتصادية موجبة مما يؤكد فعالية كفاءة نشاط الاستغلال.

- لاحظنا أن مردودية المؤسسة الاقتصادية بمختلف أنواعها في ارتفاع مستمر خلال سنوات الدراسة وهذا راجع إلى الارتفاع المستمر في نتيجة الاستغلال والنتيجة الصافية على الترتيب.

خاتمة

إلى هنا نكون قد اقتربنا من اسدال الستار على هذا البحث الذي تم من خلاله دراسة أثر العبء الضريبي على مؤسسة مطاحن الأغواط، وقد استخلصنا جملة من النتائج نسجلها في العناصر التالية:

النتائج المتعلقة بالدراسة النظرية:

- ✓ المردودية ظاهرة ديناميكية يمكن قياسها بمجموعة من المؤشرات المالية والاقتصادية.
- ✓ تقاس المردودية مبدئيا بواسطة المقارنة بين النتيجة المنبثقة عن عمليات النشاط والوسائل التي استعملت من أجل الحصول على تلك النتيجة خلال فترة معينة.
- ✓ أظهر التحليل الذي قمنا به أن المردودية تعتبر الأساس والمنبع الرئيسي للمساهمين وكذا للمؤسسة في معرفة مكانتها الاقتصادية في السوق وتوجهاتها المستقبلية.
- ✓ تهدف المردودية إلى تحقيق الربح والبقاء والذي يعتبر عاملا للرفع من الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة.
- ✓ تعتبر المردودية من أهم المؤشرات التي تقيس فعالية المؤسسة حيث تبنى على أساسها الكثير من القرارات الهامة والاستراتيجية، كما تعتبر عنصر جذب لرؤوس الأموال والمستثمرين، وبالتالي وجب مراقبتها باستمرار وملاحظة تغيراتها عن كثب، وهذا لضمان استمرار نشاط المؤسسة وحماية مستقبلها.
- ✓ تلعب المردودية دورا جوهريا في تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريق إنماء الموارد المتاحة.
- ✓ إن الضرائب سلاح ذو حدين، فمن جهة تعد أهم ممول للخزينة العامة، تمكن الدولة من الانفاق على مختلف مستويات الحياة العامة، ومن جهة أخرى تعتبر عبئا يؤثر على المؤسسة المكلفة بها ما يترتب عنه من تأثير على مردوديتها.
- ✓ العبء الضريبي يعرف على أنه الآثار التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة، أي قدرة المؤسسة على تحمل الضريبة
- ✓ يمارس العبء الضريبي تأثيرا مباشرا على مردودية المؤسسة ويعد من الأسباب الرئيسية المسؤولة على تدني المردودية.

النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية:

- ✓ إن المردودية الاقتصادية والمالية لمؤسسة مطاحن الأغواط في ارتفاع مستمر من سنة لأخرى خلال فترة الدراسة، وهذا ما يعكس التسيير الجيد والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- ✓ مردودية المؤسسة الاقتصادية لم تتأثر بالعبء الضريبي وهذا ما ينافي ما تم التطرق إليه في الجانب النظري.
- ✓ معدل العبء الضريبي الذي تتحمله المؤسسة ضئيل جدا وبالتالي لا يوجد له تأثير واضح على المردودية.
- ✓ هناك علاقة طردية بين معدل العبء الضريبي ومعدلات المردودية في أغلب السنوات، وهذا ما يثبت عكس ما نصت عليه الفرضيات.
- ✓ العبء الضريبي لم يؤثر سلبا على المردودية الاقتصادية والمالية للمؤسسة وهذا راجع للامتيازات والاعفاءات الضريبية التي تتمتع بها المؤسسة.
- ✓ ضعف معدل العبء الضريبي هو ما ساهم في عدم وجود أثر له على مردودية المؤسسة.

اختبار الفرضيات:

بالنسبة لفرضيات الدراسة والتي نصت على وجود علاقة عكسية بين العبء الضريبي ومردودية المؤسسة التجارية، الاقتصادية والمالية فقد تم التوصل إلى إثبات عكسها وذلك من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

التوصيات:

انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، بما أن المؤسسة قادرة على تحقيق مردودية في كل سنة فيمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة في تخطي العوائق التي تحول بينها وبين تحسين مردوديتها، ونذكرها كالتالي:

- ✓ يجب على المؤسسة التنوع في المنتجات.
- ✓ على المؤسسة أن تحافظ على استقلاليتها المالية.
- ✓ التحكم في التسيير أمر ضروري من شأنه أن يساهم في تحقيق مردودية عالية كل سنة.

من خلال محاولتنا الإجابة على الإشكالية التي تم طرحها في البحث، تبين لنا بعض الآفاق التي يمكن أن تبنى على نتائج بحثنا تصلح أن تكون مواضيع بحث مستقلة من أهمها:

- ✓ التحفيزات الجبائية ودورها في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ طرق تجنب أثر العبء الضريبي على مردودية المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ السياسة الضريبية وأثرها على مردودية المؤسسات الاقتصادية.

وفي الأخير نتمنى أن يكون عملنا هذا إضافة نوعية في البحث العلمي يستفيد منه الطلبة وتكون محل دراسة وإثراء.

والله ولي التوفيق.



قائمة المراجع

الكتب:

1. أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة التاسعة، عمان، الأردن، 2015.
2. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، **مبادئ المالية العامة: القسم الثاني**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
3. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، 2005.
4. زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.
5. سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
6. الطاهر الجناحي، **علم المالية العامة والتشريع المالي**، المكتبة القانونية، بغداد، العراق، 1970.
7. عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.
8. غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، الطبعة الأولى، الأردن، 1998.
9. مرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001.
10. نواز عبد الرحمان الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، **المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
11. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة الاقتصادية وهيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008.

12- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

13- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.

14- صابر عابسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.

15- محمد حمر العين، أثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2019.

16- محمود جمام، النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010.

17- بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007.

18- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014.

19- صخر وائل محمود الأحمد، ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

20- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002.

- 21- عكوش محمد أمين، أثر تطبيق المعايير الدولية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
- 22- علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
- 23- غنية جوزي، أهمية اعتماد البورصة كوسيلة تقييم مردودية المؤسسة وتمويل تطورها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2012.
- 24- محمد واصف أحمد صالح، دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، رسالة ماجستير في برنامج المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.
- 25- مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.
- 26- حمو سميرة، تقييم أداء العاملين وأثره على مردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018.
- 27- حنان فنور، هنية بوكرم، أثر مصادر التمويل على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2020.
- 28- زكرياء لقريني، مروة خلة، أثر العبء الضريبي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019.
- 29- زينب سقيري، وردة سباعي، قياس وتحليل الضغط الضريبي على الدخل الإجمالي خلال الفترة (2011-2012)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016.

- 30- صفاء الغول، دراسة قياسية للعوامل المؤثرة في مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
- 31- محمد بوكروح، استخدام التحليل المالي من أجل تقييم مردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، المديرية العليا للتجارة، قسنطينة، الجزائر، 2014.
- 3- المقالات العلمية:
- 32- أحمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021.
- 33- بوبكر نبق، أثر العبء الضريبي على الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسة العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 1، 2020.
- 34- بوبكر نبق وآخرون، دراسة مدى تحقق العدالة الضريبية في الواقع -الضريبة على الدخل أنموذجاً، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد 1، 2021.
- 35- حساني بن عودة وآخرون، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، 2019.
- 36- خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013.
- 37- رجال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة الوادي، العدد 18، 2013.
- 38- سليم مجلخ، وليد بشيشي، تأثير الضريبة على أرباح الشركات على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 15، 2019.
- 39- سماعيل عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021.
- 40- سهام كردودي، صبرينة كردودي، الضريبة وأثرها في ترشيد القرارات المالية، مجلة دراسات جبائية، العدد 8، جامعة البليدة، الجزائر، 2016.

- 41- شريف غياط، مهري عبد المالك، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر قياس المردودية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 24 (2)، 2011.
- 42- عبد الرحيم لواج وآخرون، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2021.
- 43- العربي دغموش، نوال جغلوف ثلجة، محاولة تقييم الضغط الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، مخبر المغرب الكبير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، العدد 02، 2004.
- 44- الكفيف فاتح، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 12، 2015.
- 45- محمد أحمد عبد المعطي، أبعاد غير تقليدية لفرض الضرائب في السياسات العامة، مجلة اتجاهات الأحداث، العدد 12، 2015.
- 46- محمد عماد الدين سعادي، بومدين طيبي، المردودية كأداة فعالة لتقييم المؤسسات الاقتصادية، مجلة المعارف، المجلد 16، العدد 2، 2021.
- 47- محمد لمين حساب، جمال الدين بكيري، نموذج مقترح لتحسين عملية التحصيل الضريبي بتطبيق منهجية ستة سيجم، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 5، 2020.
- 48- ياسر بن يونس وآخرون، دراسة تحليلية، إحصائية لأثر الهيكل المالي على المردودية الاقتصادية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 8، العدد 1، 2021.
- 49- يسرى مهدي حسن السامرائي، تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، 2013.
- 50- يوسف مامش، الانعكاسات الجبائية لطرق الإهلاك على المردودية المالية للمؤسسة دراسة من منظور جبائي، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 4، جامعة الجزائر، 2012.

51- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 100، بتاريخ 30 ديسمبر 2021.

المواقع الإلكترونية:

52- محمد صخري، الضرائب تعريفها وخصائصها أنواعها أهدافها، موقع polities-dz.com، يوم 2022/03/07.



قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

BILAN ACTIF				
	2012	2012	2012	2011
ACTIF	Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	222 066 198,42	60 082 896,08	161 983 302,34	0,00
<u>Immobilisations corporelles</u>				
Terrains	10 975 183,14		10 975 183,14	0,00
Bâtiments	1 275 540 824,34	1 266 669 378,86	8 871 445,48	0,00
Autres immobilisations corporelles	1 436 182 383,29	1 405 772 719,85	30 409 663,44	0,00
Immobilisations en concession			0,00	0,00
Immobilisations en cours			0,00	0,00
<u>Immobilisations financières</u>				
Titres mis en équivalence-entreprise associées			0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées			0,00	0,00
Autres titres immobilisés	100 000 000,00		100 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courant	533 413,00		533 413,00	0,00
Impôts différés actif	755 290,23		755 290,23	0,00
Comptes de liaison			0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 046 053 292,42	2 732 524 994,79	313 528 297,63	0,00
				0,00
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	105 807 810,60	18 172 785,05	87 635 025,55	0,00
<u>Créances et emplois assimilés</u>				
Clients	878 056 764,92	390 229 952,13	487 826 812,79	0,00
Autres débiteurs	20 074 557,37	17 235 598,30	2 838 959,07	0,00
Impôts at assimilés	8 688 412,04		8 688 412,04	0,00
Autres créances et emplois assimilés			0,00	0,00
<u>Disponibilités et assimilés</u>				
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	0,00
Trésorerie	554 919 443,76		554 919 443,76	0,00
TOTAL ACTIF COURANT	1 567 546 988,69	425 638 335,48	1 141 908 653,21	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF	4 613 600 281,11	3 158 163 330,27	1 455 436 950,84	0,00

الملحق رقم (02)

BILAN PASSIF		
PASSIF	2012	2011
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	312 000 000,00	
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	317 569 487,60	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	79 137 745,09	
Autres capitaux propres-Report à nouveau	45 709 792,68	
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	754 417 025,37	0,00
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	-2 331 502,04	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	5 549 445,23	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	3 217 943,19	0,00
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	385 816 965,11	
Impôts	284 508 426,08	
Autres dettes	27 476 591,09	
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	697 801 982,28	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF	1 455 436 950,84	0,00

COMPTE DE RESULTATS

	2012	2011
Ventes et produits annexes	1 339 916 299,44	
Variation stocks produits finis et en cours	3 366 801,00	
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 343 283 100,44	0,00
Achats consommés	-972 941 793,67	
Services extérieurs et autres consommations	-78 190 117,37	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-1 051 131 911,04	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	292 151 189,40	0,00
Charges de personnel	-98 723 139,85	
Impôts, taxes et versements assimilés	-3 787 387,02	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	189 640 662,53	0,00
Autres produits opérationnels	27 898 024,20	
Autres charges opérationnelles	-392 838,02	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de	-125 488 462,59	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	462 821,57	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	92 120 207,69	0,00
Produits financiers	5 847 152,14	
Charges financières	-168 335,74	
VI-RESULTAT FINANCIER	5 678 816,40	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	97 799 024,09	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-18 661 279,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	1 377 491 098,35	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	-1 298 353 353,26	0,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	79 137 745,09	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	79 137 745,09	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم (04)

BILAN ACTIF				
	2013	2013	2013	2012
ACTIF	Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	222 066 198,42	90 124 344,12	131 941 854,30	0,00
<u>Immobilisations corporelles</u>				
Terrains	10 975 183,14		10 975 183,14	0,00
Bâtiments	1 275 540 824,34	1 267 837 540,31	7 703 284,03	0,00
Autres immobilisations corporelles	1 437 950 051,91	1 432 642 820,10	5 307 231,81	0,00
Immobilisations en concession			0,00	0,00
Immobilisations en cours			0,00	0,00
<u>Immobilisations financières</u>				
Titres mis en équivalence-entreprise associées			0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées			0,00	0,00
Autres titres immobilisés	100 000 000,00		100 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courant	380 270,00		380 270,00	0,00
Impôts différés actif	755 290,23		755 290,23	0,00
Comptes de liaison			0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 047 667 818,04	2 790 604 704,53	257 063 113,51	0,00
				0,00
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	116 634 663,62	18 172 785,05	98 461 878,57	0,00
<u>Créances et emplois assimilés</u>				
Clients	872 905 811,37	450 215 514,13	422 690 297,24	0,00
Autres débiteurs	555 633 552,51	17 235 598,30	538 397 954,21	0,00
Impôts at assimilés	51 947 050,46		51 947 050,46	0,00
Autres créances et emplois assimilés			0,00	0,00
<u>Disponibilités et assimilés</u>				
Placements et autres actifs financiers courant	250 000 000,00		250 000 000,00	0,00
Trésorerie	111 206 218,21		111 206 218,21	0,00
TOTAL ACTIF COURANT	1 958 327 296,17	485 623 897,48	1 472 703 398,69	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF	5 005 995 114,21	3 276 228 602,01	1 729 766 512,20	0,00

الملحق رقم (05)

BILAN PASSIF		
PASSIF	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	312 000 000,00	
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	333 881 032,69	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	107 724 134,07	
Autres capitaux propres-Report à nouveau	80 809 369,68	
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	834 414 536,44	0,00
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	182 250 993,00	
Impôts (différés et provisionnés)	265 068 497,96	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	7 090 493,64	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	454 409 984,60	0,00
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	378 615 978,78	
Impôts	28 941 684,41	
Autres dettes	33 384 327,97	
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	440 941 991,16	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF	1 729 766 512,20	0,00

الملحق رقم (06)

COMPTE DE RESULTATS		
	2013	2012
Ventes et produits annexes	1 488 452 227,88	
Variation stocks produits finis et en cours	1 473 491,50	
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 489 925 719,38	0,00
Achats consommés	-1 067 715 510,99	
Services extérieurs et autres consommations	-83 816 568,18	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-1 151 532 079,17	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	338 393 640,21	0,00
Charges de personnel	-114 550 790,40	
Impôts, taxes et versements assimilés	-3 093 646,64	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	220 749 203,17	0,00
Autres produits opérationnels	47 942 955,74	
Autres charges opérationnelles	-2 881 638,14	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de	-136 368 541,55	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	129 441 979,22	0,00
Produits financiers	5 848 658,29	
Charges financières	-2 168 986,44	
VI-RESULTAT FINANCIER	3 679 671,85	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	133 121 651,07	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-25 397 517,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	1 543 717 333,41	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	-1 435 993 199,34	0,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	107 724 134,07	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	107 724 134,07	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم (07)

BILAN PASSIF		
PASSIF	2014	2013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	432 000 000,00	
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	236 689 166,76	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	138 218 930,08	
Autres capitaux propres-Report à nouveau	80 809 369,68	
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	887 717 466,52	0,00
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	182 250 993,00	
Impôts (différés et provisionnés)	262 868 497,96	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	9 047 511,21	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	454 167 002,17	0,00
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	30 042 626,52	
Impôts	47 493 766,43	
Autres dettes	33 104 772,40	
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	110 641 165,35	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF	1 452 525 634,04	0,00

الملحق رقم (08)

COMPTE DE RESULTATS		
	2014	2013
Ventes et produits annexes	1 666 027 274,00	
Variation stocks produits finis et en cours	-8 260 135,50	
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 657 767 138,50	0,00
Achats consommés	-1 182 530 875,82	
Services extérieurs et autres consommations	-116 118 022,37	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-1 298 648 898,19	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	359 118 240,31	0,00
Charges de personnel	-125 214 067,49	
Impôts, taxes et versements assimilés	-5 060 927,00	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	228 843 245,82	0,00
Autres produits opérationnels	44 055 315,68	
Autres charges opérationnelles	-6 982 008,95	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de	-101 163 181,60	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	7 555 962,22	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	172 309 333,17	0,00
Produits financiers	8 737 294,38	
Charges financières	-1 090 378,08	
VI-RESULTAT FINANCIER	7 646 916,30	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	179 956 249,47	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-41 519 873,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-217 446,39	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	1 718 115 710,78	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	-1 579 896 780,70	0,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	138 218 930,08	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	138 218 930,08	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم (09)

BILAN PASSIF		
PASSIF	2015	2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	432 000 000,00	
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	264 308 096,84	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	152 668 295,68	
Autres capitaux propres-Report à nouveau	135 631 701,68	
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	984 608 094,20	0,00
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	226 202 000,00	
Impôts (différés et provisionnés)	265 458 497,96	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	11 002 122,11	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	502 662 620,07	0,00
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	20 929 580,57	
Impôts	41 311 318,34	
Autres dettes	46 402 426,66	
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	108 643 325,57	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF	1 595 914 039,84	0,00

الملحق رقم (10)

COMPTE DE RESULTATS		
	2015	2014
Ventes et produits annexes	1 815 494 690,00	
Variation stocks produits finis et en cours	13 632 138,00	
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 829 126 828,00	0,00
Achats consommés	-1 333 206 499,00	
Services extérieurs et autres consommations	-117 846 043,95	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-1 451 052 542,95	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	378 074 285,05	0,00
Charges de personnel	-159 102 894,45	
Impôts, taxes et versements assimilés	-4 731 957,00	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	214 239 433,60	0,00
Autres produits opérationnels	52 968 621,31	
Autres charges opérationnelles	-1 556 366,23	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de	-80 112 000,82	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	821 168,95	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	186 360 856,81	0,00
Produits financiers	3 592 897,90	
Charges financières	-992 456,12	
VI-RESULTAT FINANCIER	2 600 441,78	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	188 961 298,59	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-36 073 184,35	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-219 818,56	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	1 886 509 516,16	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	-1 733 841 220,48	0,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	152 668 295,68	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	152 668 295,68	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

