

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

شعبة العلوم الاقتصادية

تخصص اقتصاد و تسيير مؤسسات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان

دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

الاقتصادية - حالة مؤسسة اقتصادية

تحت إشراف الاستاذ الدكتور

من إعداد الطالبين

- حميداتو صالح

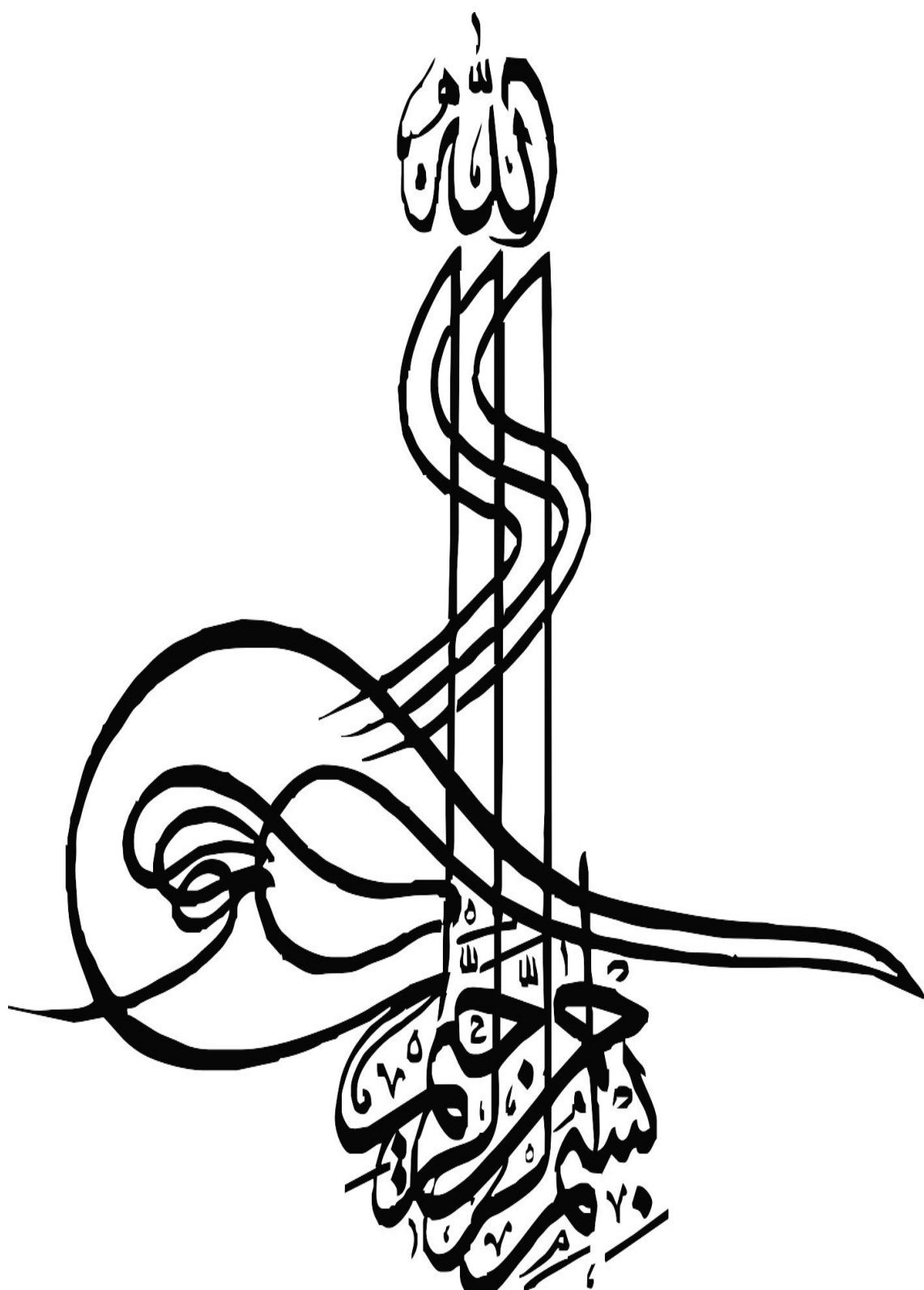
• زغدي محمد رضا

• شايب عبد الناصر

أعضاء لجنة التقييم

مقيّم أول	جامعة الشهيد حمه لخضر	أستاذ محاضر أ	د. بشير بن موسى
مشرف و مقرر	جامعة الشهيد حمه لخضر	أستاذ محاضر أ	د. صالح احميداتو
مقيّم ثاني	جامعة الشهيد حمه لخضر	أستاذ مساعد أ	د. محمد الامين مصباحي

الموسم الجامعي : 2022/2021



الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الى منبع الحنان و بهجة القلب أُمي العزيزة

و الى من زرع في قلبي روح الاجتهاد و سقاني بالرعاية و الاهتمام والدي العزيز

و الى منبع الحب و الوفاء شريكة دربي و من كانت لي السند القوي في كل الأوقات زوجتي

الكريمة

الى ازهار النرجس التي تفيض حبا و طفولة ابنائي الأعزاء اسراء ، ملاك ، يونس ، دنيا

و ميار

الى القلوب الطاهرة و النفوس البريئة اخوتي و أخواتي الاعزاء

الى أصدقائي الأوفياء و زملائي الكرام في العمل و الدراسة

أهدي هذا العمل

محمد رضا زغدي

الإهداء

الى من أضاءت لي دربي المظلم و كان حبها زادي و عمادي والدتي الكريمة

الى من أنار دربي و منحني الحب و الوفاء والدي العزيز

أسأل الله ان يحفظهما و يديم لهما الصحة و العافية

الى زوجتي الكريمة و ابنائي الاعزاء أجد ، أريام و إستبرق

الى اخوتي الكرام كل واحد باسمه

الى أصدقائي و زملائي في العمل

الى كل من ساهم في اعطاء بصمته في هذه المذكرة

شايب عبد الناصر

شكر وعرفان

اذا شكرنا فالله أحق و أولى بالشكر

فنشكر الله على توفيقه لنا على انجاز هذا العمل

كما يسعدنا و يشرفنا ان نتقدم بجزيل الشكر الى كل من ساهم معنا في انجاز هذا العمل

سواء من قريب أو بعيد

وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور حميداتو صالح المشرف على هذا البحث و الذي لم يخل

علينا بنصائحه القيمة و إسهاماته

و تحياتنا الى كل اساتذة و عمال و طلبة معهد العلوم الاقتصادية بجامعة الوادي

و في الأخير الشكر موصول الى اللجنة المشرفة

ملخص

يعالج هذا البحث أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية حيث تهدف هذه الدراسة الى محاولة التعرف على الخيارات التي يمنحها القانون الجبائي الجزائري وذلك من أجل تحقيق عدة أهداف اقتصادية، بالإضافة الى الاستفادة من هذه الخيارات.

بعد استعراض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بأهمية التسيير الجبائي، أسسه ومدى حدوده والأدوات المرتكز عليها، بالإضافة الى الجوانب النظرية للأداء المالي بهذه المؤسسات وكذا تقييم هذا الأداء مع تحديد المعايير ومدى تأثيرها من طرف التسيير الجبائي.

جاءت الدراسة العلمية كمحاولة لتحليل أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة للفترة: 2018-2019-2020 ، باستخدام المنهج الوصفي، حيث خلصت الدراسة التحليلية أن التسيير الجبائي يمارس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولكن ضعيف الفعالية.

الكلمات المفتاحية: التسيير الجبائي، الاداء المالي، القرارات المالية

Summary

This research addresses the impact of fiscal management on the financial performance of economic institutions, as this study aims to try to identify the options granted by the Algerian fiscal law in order to achieve several economic goals, in addition to benefiting from these options.

After reviewing the various theoretical aspects related to the importance of tax management, its foundations, limits and the tools based on it, in addition to the theoretical aspects of the financial performance of these institutions as well as evaluating this performance with determining the criteria and the extent of their impact by the tax management.

The scientific study came as an attempt to analyze the impact of tax management on the financial performance of these institutions for the period: 2018-2019-2020, using the descriptive method, where the analytical study concluded that tax management is practiced in Algerian economic institutions but weak effectiveness.

Keywords: tax management, financial performance, financial decisions.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
	الاهداء
	شكر وعرفان
	ملخص
2	المقدمة العامة
الفصل الأول : مفاهيم اساسية حولة التسيير الجبائي	
7	تمهيد
7	المبحث الأول : مفهوم ومبادي التسيير الجبائي
8	المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي
9	المطلب الثاني : مميزات وأهداف التسيير الجبائي
15	المطلب الثالث : مبادئ وحدود التسيير الجبائي
19	المبحث الثاني : الالتزامات الجبائية والعقوبات المترتبة عن الاخلال بها
19	المطلب الأول : تعريف وأهمية التصريجات الجبائية
22	المطلب الثاني : أنواع التصريجات الجبائية
26	المطلب الثالث : العقوبات الجبائية
29	المبحث الثالث: الخطر الجبائي
30	المطلب الأول: مفهوم وتسيير المخاطر الجبائية
34	المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي
47	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: الأسس النظرية للأداء المالي
50	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
53	المطلب الثاني: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي
56	المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي
64	المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية
64	المطلب الأول : تقديم عام للمؤسسة

65	المطلب الثاني : وضعية التسيير الجبائي للمؤسسة خلال فترة الدراسة (2018-2019-2020)
90	المطلب الثالث : تحليل الاداء المالي للمؤسسة
106	خلاصة الفصل
108	الخاتمة العامة
111	قائمة المراجع
118	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العناوين
66	الجدول (1) يمثل الميزانية المحاسبية (جانب الأصول) لسنوات 2018 و 2019 و 2020
67	الجدول (2) يمثل الميزانية المحاسبية (جانب الخصوم) لسنوات 2018 ، 2019 و 2020
68	الجدول (3) يمثل ملخص لحسابات النتائج لسنوات 2018 ، 2019 و 2020
69	الجدول (4) يمثل التصريجات الشهرية للمؤسسة و الضرائب المدفوعة لسنة 2018
70	الجدول (5) يمثل التصريجات الشهرية للمؤسسة و الضرائب المدفوعة لسنة 2019
71	الجدول (6) يمثل التصريجات الشهرية للمؤسسة و الضرائب المدفوعة لسنة 2020
93	الجدول رقم (7): يمثل الميزانيات المالية جانب الأصول لسنوات 2018 ، 2019 و 2020
94	الجدول رقم (8) : يمثل الميزانيات المالية جانب الخصوم لسنوات 2018 ، 2019 و 2020
95	الجدول رقم (9) : يمثل الميزانيات المالية المختصرة (جانب الاصول) لسنوات 2018 ، 2019 و 2020
95	الجدول رقم (10) : يمثل الميزانيات المالية المختصرة (جانب الخصوم) لسنوات 2018 ، 2019 و 2020



المقدمة العامة

المقدمة العامة:

لكي تتمكن المؤسسة الاقتصادية من بلوغ أهدافها المسطرة واستغلال مواردها بطريقة سليمة يجب أن تتحكم في مختلف التكاليف التي تتحملها وإيجاد السبل لتخفيضها (تدنيته)، ومنها التكاليف الجبائية التي يجب على المؤسسة أن تسيروها ، و التكاليف الجبائية كما هو معلوم هي تكلفة تتحملها المؤسسة وتتميز بالتعدد وزيادة عن العقوبات المرتبطة بها الأمر الذي يولد مخاطر عدة.

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

إن التشريع الجبائي يجعل الكثير من المزايا والتحفيزات على المسير الجبائي أن يستغلها أحسن استغلال لتقليص العبء الضريبي إلى حد أدنى وربط علاقة جيدة بالإدارة الضريبية، وبالتالي تكمن أهمية التسيير الجبائي، في تعزيز القدرات المالية للمؤسسة وتحسين أدائها المالي وذلك عن طريق الحصول على تدفقات مالية من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين المؤسسات، مما يجعل المؤسسات وخاصة التابعة منها للقطاع الخاص تسارع نحو بناء نظام جبائي متين، وهنا يكمن تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

1- إشكالية البحث :

ومن هذا يجب على المسير الجبائي معرفة هذه الآثار، ومحاولة تعظيم الاستفادة منها في إطار ما يسمح به القانون الجبائي، و خلال ما سبق ذكره تبلور معالم الإشكالية لهذا البحث (ما هو تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ؟) حيث تقودنا هذه الاشكالية الى طرح جملة من التساؤلات وهي :

- أي من الأسس النظرية للتسيير الجبائي يجب على المؤسسات الاقتصادية اعتمادها ؟
- و ما هي هذه الآليات التي بواسطتها يؤثر التسيير الجبائي على الأداء المال ؟
- أي من الطرق التي تمكن من تفعيل دور التسيير الجبائي في هذه المؤسسات ؟

الفرضيات المطروحة للإجابة على هذه التساؤلات هي :

- من مسببات ضعف التسيير الجبائي هو نقص الأسس التي تساعد على تفعيله.
- إعطاء أهمية للتسيير الجبائي مرهون بمدى تأثير التكاليف الجبائية على الأداء المالي .
- لكي نحقق الأهداف المالية للمؤسسة علينا دمج التسيير الجبائي ضمن الأولويات الأساسية للمؤسسة .

أولا (مبررات اختيار الموضوع :

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة ، و إنما كان نتيجة لعدة اعتبارات و عوامل موضوعية و ذاتية و هي :

ب) عوامل موضوعية

- أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية و خاصة تلك الفئة التي تشتغل بالوظيفة المالية .
- رغبة منا في الوصول إلى معرفة هل هناك قيمة مضافة نتيجة تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية .
- معرفة الأسباب التي جعلت التسيير الجبائي كآلية تسيير ضمن المؤسسات الاقتصادية .
- محاولة منا للإثراء المكتبة بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري.

أ) عوامل ذاتية

بما أننا في تخصص اقتصاد و تسيير مؤسسات كانت لنا الرغبة في معرفة مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، كذلك الميل الشخصي للموضوعات المتعلقة بمالية المؤسسة .

ثانيا (أهمية موضوع الدراسة

برغم الاهتمامات الحديثة بالتسيير الجبائي إلى أنه لا يحظى بالقدر الكافي في مؤسساتنا الاقتصادية وذلك للنظرة الضيقة له من طرف بعض المسيرين بالرغم من انه يواكب كل التطورات في علم التسيير وانعكاسه في تدعيم المركز المالي للمؤسسة ، لدى نجد :

- ان التسيير الجبائي من الاهتمامات الحديثة لدى الباحثين في مجال التسيير .
- اصبح التسيير الجبائي يواكب كل التطورات في علم التسيير وهو ويتيح كيفية تعظيم الاستفادة بقدر الامكان من الامتيازات الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي .

ثالثا) أهداف الدراسة :

التعرف على مدى التأثير الذي يحدثه التسيير الجبائي على الأداء المالي مع وضع إطار شامل له ليتماشى مع الأهداف المالية الموضوعة من طرف المؤسسة ،بالإضافة الى :

- توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي ومدى انعكاسه في تدعيم المركز المالي .
- التعرف على مدى قيام المؤسسات بتطبيق التسيير الجبائي في منظومتها التسييرية .
- قياس مدى التأثير الذي يمكن ان يحدثه تسيير العامل الجبائي على الاداء المالي .

رابعا) تحديد اطار الدراسة :

أ) الحدود المكانية :

ترتبط هذه الدراسة بوجه عام بالتسيير الجبائي وأثره على الأداء المالي و كإسقاط على واقع الحال بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية اخترنا احدى المؤسسات الاقتصادية التجارية و هي مؤسسة سليمان للتجارة بالجملة لمواد البناء.

ب) الحدود الزمنية :

عند إسقاط التسيير الجبائي على الأداء المالي حال مؤسسة (سليمان لمواد البناء) حددنا المجال الزمني للدراسة (سنة 2018 و سنة 2019 و سنة 2020) مع التطرق إلى أهم الملاحظات في التسيير الجبائي وذلك في أزمنة مختلفة .

خامسا) منهج البحث : لدراسة هذا الموضوع بشكل جيد قمنا باختيار المنهج الوصفي التحليلي الذي يستند على دراسة حالة حيث يتضح المنهج الوصفي في الجانب النظري منه ، اضافة الى منهج دراسة الحالة

الذي يمكننا من تطبيق جانب المعلومات الأخرى في الجانب التطبيقي للدراسة الذي يخص مؤسسة سليمان للتجارة بالجملة لمواد البناء .

- الدراسات السابقة:

- دراسة محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، حيث تناول فيها الطالب مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام ومختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال والخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري، و توصل إلى أن التسيير الجبائي ضروري جدا داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دراسة زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في اتخاذ القرار، مداخله ضمن الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2005، تطرق الباحث في هذه المداخله إلى ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة ومكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي في صناعة القرار.
- دراسة شناوي إسماعيل، هندي كريم، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية في المدرسة الوطنية للضرائب (القليعة) سنة 2005، إشكالية البحث هي: ما هي أوجه تأثير الجباية على التسيير المالي في المؤسسة؟. تمت دراسة هذا البحث من خلال أربعة فصول هي: في الفصل الأول بعنوان علاقة الجباية بالشكل القانوني للمؤسسة حيث قام بتحليل الآثار القانونية والجبائية المترتبة عن اختيار شكل قانوني معين، والفصل الثاني أثر الضريبة على سياسة تمويل المؤسسة والفصل الثالث تأثير الضريبة على مردودية المؤسسة وتوازنها المالي والفصل الرابع موقع الضريبة في قرارات الاستثمار التي تتخذها المؤسسة. لم يوفق الطالبان من تدعيم البحث بدراسة تطبيقية تزيد من أهميته، بالإضافة إلى أنهما أهملتا الجانب المنهجي في البحث بحيث لم يلتزما بالضوابط العلمية المناسبة.
- دراسة نور شنية عبد الوهاب، التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات بالتأثير على تقييم أصحاب المصلحة، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير بجامعة Southamton بالولايات المتحدة الأمريكية 2010، إشكالية البحث هي: كيف يقوم كل من التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسة؟. تمت دراسة هذا البحث من خلال ثمانية فصول هي: الفصل الأول تمهيدي

والفصل الثاني تحديد الإطار النظري للتخطيط الجبائي، والفصل الثالث الإطار النظري للحكومة الجبائية، والفصل الرابع تناولت دراسة أثر التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسة أما الفصول الأخرى في عبارة عن محاور للدراسة التطبيقية باستخدام الأساليب الإحصائية. بالرغم من أهمية البحث إلا أنه لم يعطي دراسة نظرية كافية للموضوع.



الفصل الأول : مفاهيم اساسية حولة التسيير الجبائي

تمهيد

يعرف التسيير على انه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة، اما التسيير الجبائي فهو يعتبر مزيج يبين السلوك الجبائي (سلوك قانوني) وعلوم التسيير، حيث تكمن مهمته في التحكم في المتغير الجبائي داخل المؤسسة وذلك طيلة دورات حياة المؤسسة وذلك بغية تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية دون مخالفة للتشريعات الجبائية.

وعلى اعتبار ان للجباية دور كبير في حياة المؤسسة الاقتصادية اذ هي عبارة عن مجموعة من القواعد والاجراءات المتعلقة بالضرائب والرسوم لذا يستوجب على المؤسسة أن تسعى إلى وضع خطة استراتيجية للتسيير الجبائي من أجل ترشيد جبايتها وتحسين وضعها المالي دون الاضرار أو الخروج عن التشريعات الجبائية التي وضعتها الدولة. ولهذا نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالتالي:

المبحث الأول: مفهوم ومبادئ التسيير الجبائي

المبحث الثاني: الالتزامات الجبائية والعقوبات المترتبة عن الاختلال بها

المبحث الثالث: المخاطر الجبائية

المبحث الأول : مفهوم ومبادئ التسيير الجبائي

إن نمو واستمرار المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة المسير على إدراك العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات المهمة، خاصة فيما يتعلق بالجانب التمويلي الذي يهدف إلى تعظيم العوائد وتدنية التكاليف إلى أدنى حد ممكن، إذ يعد العامل الجبائي أحد هذه العوامل التي لا بد من إدراجها ضمن العملية التسييرية داخل المؤسسة وهذا هو أساس ما يصطلح عليه بالتسيير الجبائي ، والاستفادة من التحفيزات الجبائية مما ينعكس بشكل ايجابي على المردودية المالية للمؤسسة بسبب تحملها أعباء جبائية أقل.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي .

التسيير الجبائي أحد فروع التسيير المالي ويقصد به إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار، وذلك بهدف تمكين المؤسسة من الاستفادة من المزايا التي يطرحها التشريع الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى وذلك من خلال قدرتها على استغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، وكذلك البحث عن أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.¹

فهذا الأخير (التشريع الضريبي) وعبر مختلف قوانين المالية التي توالى خاصة بعد فترة الإصلاح الضريبي الذي شهدته الجزائر سنة 1992 تحمل في طياتها الكثير من عناصر التسيير الضريبي المقدمة للمؤسسات بغرض السماح لمسيرها بالقيام بتسيير جباية مؤسساتهم عوض الوقوف أمام مختلف الضرائب المطبقة موقفاً سلبياً. فمفهوم التسيير الضريبي مرادف لما يسمى بالجباية العصرية التي تمنح تشريعاتها الاختيار الضريبي للمؤسسة.

- فحسب (M. Cozian) : "إن التسيير الضريبي هو أعلى مستوى لتسخير الجباية متجاوزاً بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي".²

- فالتسيير الضريبي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها، وهذا ما يوضحه أيضاً نفس الكاتب " الجباية ما هي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي ".³

- أما كريستين كوليت (Christine Collette) عرفه كما يلي : " إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيراً فعالاً في استراتيجيتها بدلاً من السلبية تجاه الجباية، بطرح الاستعمال الفعال والذكي لها ".⁴

من خلال هذا التعريف يمكننا استنتاج أن للتسيير الجبائي بعددين :

- التسيير الجبائي ينظر إليه من ناحية سلوك المؤسسة تجاه الالتزامات التي تفرض عليها من طرف الإدارة الجبائية.

¹ زواق الحواس ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناء القرار ، الملتقى الدولي ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة لمسيلا ، الجزائر ، 15. 16 أفريل 2009 ، ص2.

² Maurice cozian , les grands principes de la fiscalité des entreprise , litec droit , 2 édition , paris , 1986 , postface de L'ouvrage.

³ Maurice cozian , op , cit , p : 29

⁴ Christine Collette , Gestion fiscale des entreprises , Ellipse , paris , 1998 , P : 22.

- التسيير الجبائي ينظر إليه على أنه مجموعة القرارات الجبائية التي تلائم مصلحة المؤسسة.
- كما عرف شولز (Shoolz) : "التسيير الجبائي الفعال هو الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة، وهو بذلك يقلل مبلغ الضريبة الواجبة، فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته".¹
- من التعريف أعلاه يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي الفعال يرمي إلى :
 - تقليص الأعباء الجبائية إلى حدها الأدنى.
 - عدم استخدام طرق خارجة عن القانون.
 - استغلال الخيارات والامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي.
- من التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي باعتباره مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية أصبح ضرورة لا مفر منها، خاصة وأنه يعبر عن إرادة حقيقية في التخفيف من ثقل الضريبة، وهذا عن طريق تحفيز وتشجيع المؤسسة لاستعمال بعض التقنيات، فضلا عن هذا فإن التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، هذه الحرية لا حدود لها إلا في إطار ما يسمى بالمغلاة في استعمال القانون (l'abus de droit).²

المطلب الثاني : مميزات وأهداف التسيير الجبائي

في هذا المطلب سنبين مميزات التسيير الجبائي، والمتمثلة في استعمال المؤسسة للوسائل المشروعة قانونا وكذلك حرية التسيير الجبائي لها، ثم نقوم بتوضيح أهداف التسيير للمسير الجبائي للمؤسسة .

1- مميزات التسيير الجبائي :

إن تطور المؤسسات وتعقد عملياتها واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس فيما بينها ، هذه الوضعية أدت بالمؤسسات كي تتمكن من الاستمرار والبقاء أصبحت ملزمة بتطبيق الطرق والأدوات الضرورية في رسم وتنفيذ الاستراتيجيات الملائمة ضمن قطاع نشاطها، وبالتالي تحقيق التأقلم السريع مع متغيرات المحيط من جهة واغتنام الفرص المتاحة لها واستغلال مواردها بصفة أحسن من جهة أخرى.

¹ منى محمود إدلي ، سياسة الحوافز الضريبية وآثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2006 ، ص : 516 .

² حادري دنيا ، أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية (حالة الجزائر) ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2001 ، ص : 175 .

فالمؤسسة الاقتصادية تعمل على تسخير كل طاقاتها من أجل تحقيق نتيجة إيجابية تضمن لها البقاء والمنافسة والتوسع ولا يتأتى هذا إلا بإتباع سياسة تسييره ناجعة تهدف إلى تخفيض التكاليف وترشيد النفقات، هنا جاء التسيير الجبائي، حيث أصبح المسير الجبائي يتعامل مع الضريبة بأنها من المعطيات القابلة للتحكم والتعامل معها كإحدى أهم محددات اتخاذ القرار داخل المؤسسة. فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين¹ :
الخاصية الأولى : وهي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.
الخاصية الثانية : وهي كونه ناتجا عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

أولا : استعمال الوسائل المشروعة قانونا

إن من خصائص التسيير الجبائي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي لتحقيق الوفورات الجبائية وهنا يجب التمييز بين التسيير الجبائي وكل من الغش الضريبي، والتهرب الضريبي.
أ. الغش الضريبي : يعرف الغش الضريبي بأنه: " إرادة التملص من الضريبة المستحقة فعلاً باستعمال طرق غير مشروعة "²، فهو إذن مخالفة للتشريع الجبائي عن قصد، وتصرف مبني على سوء النية لتجنب دفع الضريبة، وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها:

- العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم .
- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة.
- عدم مسك محاسبة منتظمة، أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها قانونا .
- البيع أو الشراء بدون فواتير .

ولكي يتحقق الغش الضريبي يجب تحقيق شرطين هما :

* **العنصر المادي** : ويتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يقرها التشريع الجبائي.
* **العنصر المعنوي** : ويتمثل في ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذا الفعل يكون عن وعي و قصد .

¹ محمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، الجزائر 2002 / 2003 ، ص : 04

² Arnel Liger , **la gestion fiscale de pmi un mythe** , Edition L.G.D.J , Paris , 1998 , P : 32.

ب . **التهرب الضريبي** : " وهو النتيجة الاقتصادية المراد أو المتوصل إليها عندما يقرر المكلف عدم الخضوع الجزئي أو الكلي للضريبة بالاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون، أو أنه الوسيلة القانونية التي تسمح بالوصول إلى النتيجة السابقة والتي قد تبدو على أنها ليست تعدي مباشر على القانون الضريبي " ¹.

فالتهرب الضريبي إذن هو استغلال لثغرات و نقائص التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي، وهذا ما يدعمه التعريف التالي : " التهرب الضريبي هو وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حتماً على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه، وذلك لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي يؤدي إلى تحصيل الضريبة " ².

إن إشكالية مشروعية التهرب الضريبي تبلورت من خلال تناول بعض الكتاب والاختصاصيين للموضوع من زاوية أن التهرب الضريبي يرمي إلى التخلص من أداء الضريبة بحيث لا يشترط في هذا التخلص تضمينه أو لا لمخالفة القانون. ويبرز ذلك من خلال التعريفين التاليين :

- " التهرب الضريبي هو التخلص من الالتزام بدفع الضريبة " ³

- " التهرب الضريبي هو كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه " ⁴.

يتضح من التعاريف السابقة مدى التوسع في تعريف التهرب الضريبي فهو ظاهرة ينظر إليها بحسب النتيجة المترتبة عليه، ذلك أنه يفوت على الدولة جزءاً من إيراداتها الضريبية ويثقل كاهل المكلفين الذين لا يتوانون على تأدية التزاماتهم الضريبية والذين يطلق عليهم بالمكلفين الشرفاء وهذا هو المفهوم الاقتصادي للتهرب الضريبي ⁵.

إذن يمكن التمييز بين صنفين من التهرب الضريبي هما :

* **التهرب المشروع** : ويمكن تسميته التهرب الذكي يلجأ إليه المكلف باستخدام طرق وأساليب مستمدة من روح القانون الجبائي نفسه، لما يمكنه من التهرب دون تعرضه لعقوبات.

¹ Charl Robbez Masson , **la notice d'évasion fiscale en droit interne français** , Edition L.G.D.J , paris , 1990 , P : 64- 65.

² دولاور علي وعبد المنعم فوزي ، **مالية الدولة** ، الطبعة الأولى ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، مصر ، 1962، ص:120.

³ محمد حلمي مراد ، **تشريع الضرائب** ، الجزء الأول ، مطبعة النهضة ، القاهرة ، مصر ، 1958 ، ص : 256. نقلا عن ثلجة نوال جغلوف ص: 08

⁴ حسن صادق المرصفاوي ، **التجريم في تشريعات الضرائب** ، دار المعارف ، القاهرة ، مصر ، 1963 ، ص : 246

⁵ ثلجة نوال جغلوف ، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية ،الملتقى الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر(الواقع و الآفاق في ضل المستجدات العالمية) ،جامعة 20 أوت سكيكدة الجزائر ، أكتوبر 2010 ص 82

* **التهرب غير المشروع :** (الغش الضريبي) ويتمثل في الخرق الواضح والصريح للقانون، مما يؤدي إلى تعرض المكلف لعقوبات جبائية مختلفة وكذلك عقوبات جزائية.

فمشروعية التهرب الضريبي إذن تتجلى في مدى احترام القواعد القانونية والالتزام بالتشريعات المعمول بها، ولكن يحق للمكلف بالضريبة البحث في الثغرات الموجودة في القوانين والتشريعات واستغلالها لتخفيض أعباءه الضريبية.

ج. التسيير الجبائي : يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل تحسس وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع. وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني، وعليه فإنه من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطاً للغاية.¹

ثانيا : القرار الطوعي للتسيير الجبائي :

إن التسيير الجبائي يركز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له.

إن التسيير الجبائي مرتبط بالاختيار الجبائي، فعملية اتخاذ القرار تتضمن اختياراً بين بديلين أو أكثر، هذه القرارات تعكس إرادة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فبانعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقاً، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفاً سلبياً.

إذن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل وامتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة، وبالتالي يكون للمؤسسة الحرية التامة في اختيار البديل المناسب واتخاذ القرارات الجبائية التي تتلاءم ومصلحة المؤسسة.

¹ . محمد عادل عياض ، مرجع سابق ، ص : 05

2 أهداف التسيير الجبائي :

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية :¹

- تحقيق الأمن الجبائي.
- التحكم في العبء الجبائي.
- ضمان الفعالية الجبائية.
- خدمة استراتيجية المؤسسة

أولا : تحقيق الأمن الجبائي

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طوعا وبافتراض حسن النية، ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزامهم بإيداع تصريحاتهم وتسديد ما عليهم من ضرائب ورسوم وفقا للتشريعات السارية المفعول، هذه الوضعية تجعل المؤسسات في مواجهة الإدارة الجبائية، فالمسير الجبائي إذن يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يتأتى إلا عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة، للتأكد من انتظام المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر شتى قد تحدث نتائجها تأثير سلبية على خزينة المؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف (الأمن الجبائي)، تعمل المؤسسة على تفعيل المراجعة الجبائية باعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الضريبي، وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فاعلية.²

ثانيا : التحكم في العبء الجبائي

يعرف العبء الجبائي بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعلى أسعار عوامل الإنتاج.³ ولقياس العبء الجبائي نكون أمام معيارين:⁴

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 07.

² Jaques Duhem et Michel Jammes, op. cit, P: 26.

³ حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص: 390.

⁴ وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية. حالة الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البلدية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004، ص : 25.

* **العبء الجبائي المطلق** : وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة، والذي استقر نهائيا في ذمة الممول، أي كمية الأموال التي تحملها الممول الفعلي للضريبة خلال فترة معينة.

العبء الجبائي المطلق = الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا / عدد أفراد القطاع

* **العبء الجبائي النسبي** : هو عبارة عن العبء الجبائي المطلق منسوباً إلى المقدرة التكلفة للممول .

العبء الجبائي النسبي = العبء الجبائي المطلق / المقدرة التكلفة للممول

تساهم الأعباء الضريبية في الرفع من تكاليف الإنتاج باعتبارها جزءاً من سعر التكلفة لأي منتج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها ويتجلى ذلك من خلال :

- العمل على تخفيض الضريبة.

- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة.

إن شكل التحكم في العبء الضريبي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وذلك حسب الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة وبالتالي توفير وفورات مالية تتيح لها إمكانية توسيع استثماراتها، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك، المساهمين، وغيرها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.¹

ثالثاً : الفعالية الجبائية

يقصد بها استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، مما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الضريبية، فالخيار الضريبي حسب المعنى الضيق، هو البدائل والخيارات الممنوحة في التشريع الضريبي، إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة و تمتع مسيرتها الجبائيين بأفق واسع، ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الضريبي المعمول به.

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 08

رابعا : خدمة استراتيجية المؤسسة

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. فمفهوم التسيير الجبائي يركز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظرا لدور الجباية باعتبارها عنصرا فعالا في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال¹:

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها.
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط، داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة.
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فالإمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها.²
- فمن خلال العلاقة بين الجباية والاستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة، كإستثمار، التوظيف، رفع رقم الأعمال... وغيرها مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد استراتيجيتها.

المطلب الثالث : مبادئ وحدود التسيير الجبائي

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى المبادئ التي يعتمد عليها التسيير الجبائي للمؤسسة، وكذا حدود هذا التسيير سواء القانونية أو المادية .

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 09

² نواف الحواس، مرجع سابق، ص 03

1 مبادئ التسيير الجبائي :

للتسيير الجبائي مبدأين هما:

- مبدأ الحرية في التسيير .
- مبدأ عدم التدخل في التسيير .

أولاً : مبدأ الحرية في التسيير

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانوناً وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها¹، وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على نوع من التحايل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة. فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جلياً في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير ، وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.²

ثانياً : مبدأ عدم التدخل في التسيير

إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقاً، فليس للإدارة الجبائية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وأن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار، فمثلاً يحق للمسير أن يلجأ إلى

¹ Christine Collette, op. cit, P: 24.

² محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 10.

الاستدانة من أجل توسيع استثماراته، وبالتالي يحق له خصم فوائد القروض من الربح الخاضع¹، حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل .

فمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة إذن يطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتمثلة في تحصيل الضرائب والرسوم التي على عاتق المؤسسة في آجالها القانونية وبالطرق والإجراءات المعمول بها، وذلك من خلال السماح لها بممارسة حق الاطلاع والتحقيق والرقابة والمعاينة من خلال مراجعة التصريحات أو بإجراء مراقبة على مستوى محل المكلف للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة.

2- حدود التسيير الجبائي :

رغم الحرية التي أقرها المشرع للمؤسسة في تسيير امورها المالية إلا أنه يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف الى:

-الحدود القانونية.

-الحدود المالية.

أولا : الحدود القانونية

أعطى المشرع كامل الحرية للمؤسسة في تسيير امورها المالية في ظل احترام القواعد القانونية المعمول بها، فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسف قانوني، فالتعسف في استعمال الحق لا يخص التشريعات الجبائية فقط بل يتعداها إلى كامل التشريعات الأخرى .

فيعتبر استعمال حق تعسفي في الأحوال التالية :

-إذا وقع بقصد الإضرار بالغير.

- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير.

-إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة .

إذن يكون الفعل تعسفية قانونية إذا توفر فيه القصد أو النية، والفعل غير المشروع .

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير² :

-تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات.

¹ المادة 100 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

² زواق الحواس، مرجع سابق، ص ص: 03.02.

- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خدمية او تجارية و لكنها في الحقيقة عمليات وهمية ليست حقيقية، مثل تزييف العقود والفواتير و التعامل مع مؤسسات الوهمية.
- التسيير من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي
- مما سبق يمكن استنتاج بعض مظاهر التعسف في استعمال الحق وهي:
- إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية عن طريق تعاقدات صورية هدفها تجنب أو تخفيض العبء الضريبي.
- تحقيق الهدف الاقتصادي الصرف، فمجرد انعدام أي هدف اقتصادي غير التملص من أو تخفيض الضريبة، يحق لإدارة الضرائب أن تؤهل التصرف لأن يكون تعسفا في استعمال الحق. وعلى المكلف أن يثبت أن العملية ذات فائدة اقتصادية للمؤسسة إلى جانب الهدف الضريبي المحقق.¹

ثانيا : الحدود المالية

- تستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ القرارات التي تضمن لها تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المديرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة، فهذه القرارات قد تكون لها آثار مالية و اقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها "تصرفات غير عادية في التسيير".
- فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر، مادي أو غير مادي للمؤسسة هدفها تحقيق الربح، وهو بالفعل لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة وعليه فإن النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوني². فبالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة نجد أنها صحيحة من الناحية القانونية ولكن قد نجد لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة. ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد :
- تقديم قروض للمديرين بدون فوائد.
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة للمدير.
- التنازل عن عقارات للمديرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية.

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 13.

² محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 15.

-التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسساتتين.

المبحث الثاني : الالتزامات الجبائية والعقوبات المترتبة عن الاخلال بها

أهم الالتزامات الجبائية تتمثل في التصريحات الجبائية و هي تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية .

المطلب الأول : تعريف وأهمية التصريحات الجبائية

1- تعريف التصريحات الجبائية:

هي عبارة عن وثائق يستلمها المكلف من إدارة الضرائب او يقوم باستخراجها من الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه...الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب كدليل إثبات تستعين به هذه الاخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.¹

و يمكن تعريف التصريح الجبائي على انه عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة والتي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

حيث تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعاب مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.²

¹ - مداني بلغيث . اهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل اعمال التوحيد الدولية . اطروحة دكتوراه . كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004 ، ص 191 .

² - المادة 18- 1 من قانون الاجراءات الجبائية .

2- أهمية التصريحات الجبائية:

يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، ولإدارة الضريبة كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو لإدارة الضرائب.

2-1- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف:

- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب¹.

- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به².

إن رقمته التصريحات الجبائية وجعلها إلكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الإلكترونية أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين توفير المعلومات على شكل الكتروني ومثال ذلك تعديلات قانون المالية لسنة 2021، خاصة المادة 16 التي أحدثت المادة 151 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، هذه المادة تنص " يتعين على الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 أن يكتتبوا الكترونيا وقبل يوم 20 ماي من كل سنة كحد أقصى، كشفا تلخيصيا سنويا يتضمن المعلومات التي يجب أن تستقى من التصريح السنوي للنتائج والكشوف المرفقة " ³.

¹ - قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013 ص 49.

² - العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل " 1992-2009"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2005-2006، ص 35-36.

³ - المادة 151 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة

تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو ادرى بمقدرته التكليفية ولذلك فان الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه.

2-2- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للإدارة:

يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين.

إن إدارة الضرائب مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسؤولة عن تحصيل الإيرادات مما يفسر أن قوة هذه الأداة أو ضعفها يترتب عليه حصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهرب وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل مداخيل المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (خاصة التصريح بالوجود) حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف مما يتسنى لها مراسلته و معاينة نشاطه من اجل حساب الضرائب وتحصيلها¹.

- يسهل التصريح الجبائي من العمل الملقى على كاهل الإدارة الجبائية حيث يساهم في تفادي اللجوء الى المنازعات والاعتراضات.

- ومن جهة ثانية فالتصريح الجبائي غير مكلف باعتبار أن تأسيس الضريبة كان اعتمادا على تصريح المكلف بالضريبة، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل.

- يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة حق الرقابة على جميع الأنشطة حيث يقيى على الثقة المتبادلة بينهما².

¹ - نوي نجة، فعالية الرقابة في الجزائر "1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 53.

² - عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004، ص 110.

المطلب الثاني : أنواع التصريحات الجبائية

أقر المشرع الجزائري عدة تصريحات وألزم المكلفين بالضريبة بالالتزام بإيداعها في الآجال المحددة وبالكيفية المناسبة، وذلك بمراعاة تاريخ الإيداع ومكان الإيداع وإجراءات حساب الأوعية الضريبية وتطبيق المعدلات المناسبة، وتتمثل هذه التصريحات فيما يلي:

1- التصريح بالوجود:¹

تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ان المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة ملزمون بإيداع تصريح تقدمه الإدارة (أنظر الملحق رقم 1) حيث يقر من خلاله الشخص الطبيعي أو المعنوي بأنه بدأ النشاط وأصبح مكلفا بالضريبة .

يجب إيداع هذا التصريح في الثلاثين يوما من بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب المختص إقليميا.

2- التصريحات الشهرية:

ألزم المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة الممارسين للنشاط حسب نظام الريح الحقيقي بان يكتبوا تصريحا شهريا صنف ج50 (G50) أو (G50A) ، وهو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب المختصة إقليميا وهذا قبل اليوم العشرين الموالية للشهر المعني وفق النموذج من التصريحات الذي تحدده الإدارة. ويتم عموما التصريح بواسطة (G50) (أنظر الملحق رقم 2) برقم الاعمال المحقق شهريا وكذا تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وكذا تسبيقات الاقساط لكل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الجمالي للمرتبات والأجور. حيث يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الريح الحقيقي بإيداع هذا التصريح لدى قبضة الضرائب المختصة إقليميا ودفع المبالغ المقابلة خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية .

أما التصريح نموذج G50A يلزم به المكلفون الغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة.

¹ - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

3- التصريحات السنوية:

كل مكلف خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتابة تصريح سنوي بمداخله حدد آخر أجل لذلك يوم 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق هذا الدخل،¹ وهنا يمكننا التمييز بين الاشخاص الطبيعيين والمعنويين:

3-1- الأشخاص الطبيعيون:

3-1-1- تصريح الضريبة على الدخل الإجمالي :

وهم المكلفون الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي IRG ملزمون باكتابة وايداع التصريح بمداخيلهم وآخر اجل لإيداع هذا التصريح 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق هذا الدخل ، وذلك وفق تصريح نموذج (Serie G n°1) (أنظر الملحق رقم 3) حيث يتضمن هذا التصريح الافصاح عن إجمالي المداخيل والارباح المحققة خلال السنة المالية (ارباح صناعية أو تجارية أو حرفية ، أو ارباح غير تجارية ، أو المداخيل الفلاحية ، أو مداخيل ايجار العقارات المبنية وغير المبنية ،) .

3-1-2- التصريح بالأرباح المهنية:

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي إيداع تصريح بالأرباح المهنية نموذج ج 11 (Serie G n°11) (أنظر الملحق رقم 4) ، على مستوى مفتشية أو المركز الضريبي لنشاط المكلف وذلك قبل الفاتح من شهر ماي من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل ورقم الاعمال المحقق.

يتم في هذا التصريح التعريف بالمؤسسة من خلال الافصاح عن النشاط الممارس، رقم الحساب البنكي، عنوان المقر الاجتماعي وعناوين المؤسسات الثانوية إن وجدت، كما يتطلب ذكر عنوان سكن الشركاء في حالة شركات الاشخاص ورقم التعريف الجبائي لكل شريك والحصص العائدة لهم من الارباح. كما يجب توضيح مكان مسك المحاسبة وهل المحاسب مستخدم أجير بالمؤسسة أو مكتب محاسبة مستقل، كما تجدر الإشارة في هذا التصريح ذكر النتيجة المحاسبية وكذا الجبائية مع الاشارة إلى الربح المعفى إن وجد وكذا الارباح المعاد استثمارها والعمليات المنحزة من طرف المؤسسة من حيث طبيعتها ومبالغ أرقام الأعمال الختام المحققة.

¹ المادة 151 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المتماثلة.

3-2- الأشخاص المعنويون :

هم المكلفون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ¹ و هم ملزمون باكتتاب وإيداع تصريح سنوي بمجمل المداخل المحققة من قبل الشركة وفق النموذج (Serie G n°4) (أنظر الملحق رقم 5) ، يودع هذا التصريح كآخر أجل يوم 30 أبريل من السنة التي تلي سنة تحقيق هذا الدخل، كما يتعين على هذه الشركات مسك محاسبة قانونية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وكذا المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري.

يبين هذا التصريح النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتفصيل الأنشطة في حال اختلاف معدلات الخضاع للضريبة على أرباح الشركات مع الإشارة إلى الربح المعفى ونسبة الاعفاء والمبالغ المعاد استثمارها .

4- التصريحات الجبائية الخاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا حرفيا والذين لا يتعدى رقم أعمالهم أو إيراداتهم المهنية مبلغ 8.000.000.00 دج (المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

حسب المادة 282 مكرر 4 يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

5 % لأنشطة الانتاج أو بيع السلع ومعدل 12 % لباقي الأنشطة الأخرى. وحسب نص المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري في الفترة الممتدة ما بين 1 جانفي و 30 جوان من كل سنة، كما يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقوموا باحتساب مبلغ الضريبة المستحقة كما يتوجب عليهم تسديد مبلغ الضريبة الكلي لدى قبضة الضرائب المختصة إقليميا. كما يمكن لهؤلاء اللجوء للدفع الجزئي للضريبة وفي هذه الحالة يتعين عليهم دفع 50 % من قيمة الضريبة الجزافية الوحيدة عند إيداعهم لتصريحهم التقديري نموذج ج 12 (Serie G n°12) (أنظر الملحق رقم 6) أما مبلغ 50 % المتبقية فتسدد على دفعتين متساويتين كما يلي:

الدفعة الأولى من 1 إلى 15 سبتمبر اما الدفعة الثانية من 1 إلى 15 ديسمبر (المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

¹ المادة 151 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المتماثلة.

كما يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الجدد ان يودعوا تصريحهم النهائي في أجل أقصاه 20 جانفي من السنة الموالية لسنة بداية النشاط مع القيام بتسديد المبلغ الكلي للضريبة الجزافية الوحيدة.¹

كما يجب على جميع المكلفين بالضريبة ايداع تصريح نهائي لرقم الاعمال المحقق ويدع التصريح خلال العشرين يوما الأولى من السنة الموالية لسنة تحقيق النشاط .

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة مسك سجل مرقم ومؤشر عليه من طرف المصالح الجبائية، يتضمن تلخيص سنوي وتسجل فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بالفواتير وغيرها من المستندات الثبوتية، ضمن نفس الشروط يتعين عليهم مسك سجل مرقم ومؤشر عليه يخصص لتسجيل المبيعات. أما بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاط تأدية الخدمات، يجب عليهم حيازة دفتر يومي يتم ضبطه يوما بيوم تسجل فيه الايرادات والنفقات المهنية (المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية).

ملاحظة: حدد مبلغ 10.000.00 دج كحد أدنى للضريبة الجزافية الوحيدة (المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

5- التصريح بالتنازل أو التوقف²:

يجب على الشخص الطبيعي أو الشركة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارعتها أن تقدم خلال العشرة أيام من التوقف أو التنازل تصريحاً بالتوقف إلى نفس المفتشية أو المركز الضريبي الذي أودع فيه التصريح بالوجود .

وكذلك يجب على المكلفين المذكورين سلفاً الذين انتهى خضوعهم للرسم على القيمة المضافة أن يرفقوا بتصريحاتهم بجدول مفصل لمخزون البضائع الموجودة بمخزنتهم على مستوى مصانعهم أو مخازنهم وكذلك مستودعاتهم³.

¹ - المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

² - المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

³ - المادة 58 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

المطلب الثالث : العقوبات المترتبة عن الاخلال بالالتزامات الجبائية

أي قانون مهما كان مجال تطبيقه لابد ان يتضمن الى جانب النصوص التنظيمية نصوصا تضم عقوبات في حال عدم احترام هذا القانون، ومن بين هذه القوانين الجبائية التي تنص على عدة عقوبات يتحملها المكلف بالضريبة في حال الاخلال بالتزاماته الجبائية (التصريحات الجبائية) حيث نتطرق في هذا المطلب الى اهم العقوبات الجبائية التي اقرها المشرع الجزائري .

1- **عقوبة عدم التصريح بالوجود** : تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ان عدم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من نفس القانون يعرض المكلف بالضريبة عقوبة جبائية قدرها 30.0000 دج .

2- **عقوبة عدم التصريح او التأخر في تقديمه**¹

- تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على فرض الضريبة تلقائيا على المكلفين الذين لم يقدموا تصريحاتهم السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليهم بنسبة 25 % ، وتضاعف هذه العقوبة الى 35 % في حالة عدم تقديم التصريح بعد اعدار ادارة الضرائب للمكلف في ظرف موصى عليه مع اشعار بالاستلام .

- تنص هذه المادة كذلك على تطبيق غرامة جبائية قدرها 1.000 دج على عدم تقديم اي وثيقة ثبوتية او معلومات تطلبها ادارة الضرائب او عدم صحتها ، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثائق او المعلومات في اجل 30 يوما من مراسلة ادارة الضرائب تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق الى 25 % .

- تنص المادة 192 مكررا من نفس القانون على تطبيق عقوبة قدرها 25 % من النتيجة الجبائية المصرح بها المكلفون بالضريبة اذا لم يقدموا كشف تلخيصي سنوي الكترونيا قبل 20 ماي على الاكثر، دون ان تتعدى هذه العقوبة مبلغ 1.000.000 دج ، وفي حالة تسجيل عجز في النتيجة الجبائية المصرح بها تطبق غرامة جبائية قدرها 100.000 دج .

وفي حالة عدم تطابق التصريح الالكتروني مع الميزانية الجبائية تفرض غرامة جبائية قدرها 10.000 دج عن كل بيانات غير متطابقة ، دون ان تتعدى هذه العقوبة مبلغ 100.000 دج.

¹ - المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - بتصرف

3- عقوبة النقص في التصريح¹ :

تنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تطبيق عقوبات جبائية على المكلفين بالضريبة الذين يقدمون تصريحات ناقصة أو غير صحيحة لتصريحات تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، تحدد نسبتها كما يلي :

- 10 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه

- 15 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 25 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج .

4- عقوبة عدم دفع التسبيقات على الحساب للضريبة على الارباح :

- تنص المادتين 355 و 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ان عدم تسديد التسبيقات على الحساب للضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على ارباح الشركات يعرض المكلف بالضريبة الى عقوبة قدرها 10 % من مبلغ التسبيق الغير مسدد .

5- عقوبة عدم تقديم كشف الزبائن :

- ان عدم تقديم كشف الزبائن بالنسبة لتجار الجملة أو المنتجين يعرضهم لعقوبة عدم الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذا التخفيض يقدر ب 30 % من رقم الاعمال المحقق الخاضع للرسم على النشاط المهني .

6- عقوبة عدم الالتزام بالامتيازات الجبائية² :

تنص المادة 194 مكرر على انه عندما يتبين ان الاستثمارات الواردة في قرار منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، او عندما تكون الشروط التي منحت على اساسها هذا القرارات لم تستوف ، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي

¹ - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - بتصرف

² - المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - بتصرف

الى سحب الاعتماد وتجرید الاشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات بموجب الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات وتصبح الحقوق والرسوم التي تم اعفاؤهم منها مستحقة على الفور .

7- العقوبات الخاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة :

- ان المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة الذين لم يودعوا التصريح التقديري لرقم الاعمال المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية يخضعون اجباريا للضريبة مع زيادة قدرها 25 %¹.

- تطبق على المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة الذين لم يودعوا التصريح التقديري لرقم الاعمال المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية وكذا التصريح النهائي في الآجال المحددة الزيادات التالية²:

- 10 % اذا لم يتجاوز التأخير في التصريح مدة شهر واحد .

- 20 % اذا تجاوز التأخير في التصريح مدة شهر واحد .

كما ان الایداع المتأخر للتصريح النهائي لرقم الاعمال الذي لا يتوجب عليه دفع مبلغ ضريبي دفع غرامة :

- 2.500 دج اذا لم يتجاوز التأخير في التصريح مدة شهر واحد .

- 5.000 دج اذا تجاوز التأخير في التصريح مدة شهر واحد دون ان يتعدى شهرين .

- 10.000 دج اذا تجاوز التأخير في التصريح مدة شهرين .

- ان عدم مسك سجل الایرادات والنفقات للمكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة يعرضهم لعقوبة جبائية قدرها 10.000 دج³.

9- عقوبات التدليس الجبائي⁴ :

ان عدم تقديم التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة الذين ثبت قيامهم بإعمال غش او تدليس جبائي يترتب عنه دفع الحقوق الضريبية مضاعفة بزيادة قدرها 100 % وهذا وفقا لنص المادة 193- 2 من قانون

¹ - المادة 282 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة - بتصرف

² - المادة 282 مكرر 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة - بتصرف

³ - المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة - بتصرف

⁴ - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة - بتصرف

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116- ثانيا من قانون الرسوم على رقم الاعمال، ويقصد بالأعمال التدليسية خاصة :

- اخفاء او محاولة اخفاء المبالغ او المنتجات الخاضعة للضريبة وخاصة المبيعات دون فويرة.
- تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة بغية التخفيض من الضريبة او الاعفاء منها.
- القيام عمدا بنسيان اجراء قيود محاسبية ،او القيام بتقييد حسابات غير صحيحة او وهمية في الدفاتر المحاسبية مثل دفتر اليومية او دفتر الجرد.
- قيام المكلف بتدبير عدم امكانية الدفع او بوضع عوائق بطرق اخرى امام تحصيل اي ضريبة او رسم مدين به .

- كل عمل او فعل يقصد به بوضوح تجنب او تأخير دفع كل او جزء من الضريبة المستحقة .
- ممارسة نشاط غير قانوني بشكل رئيسي او ثانوي.

المبحث الثالث: الخطر الجبائي

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، و إدراك المسير لمخطط المؤسسة بمكوناته الداخلية والخارجية، وكفاءته في التعامل مع جميع المخاطر التي تعيق تطور المؤسسة وتحد من قدرتها التنافسية والتي من أهمها المخاطر الجبائية.

لقد أصبح الخطر اليوم يمثل الشغل الشاغل للمسيرين، وسواء تعلق الأمر بالمجال التجاري أو المالي أو الجبائي ... إلخ، فإنه يتعين إدراج الخطر في كل قرار، مهما كانت طبيعته أو مجاله أو مداه أو مستواه، يتحتم على المسير أخذه بعين الاعتبار .

ولقد تعددت التعاريف المرتبطة بالخطر فمنه من يرى أنه " حالة عدم التأكد من خسارة معينة" ومنه من يرى أنه " الخسارة في الدخل أو الثروة نتيجة وقوع خطر معين" ¹.

وهناك من يرى أن الخطر هو عبارة عن " ربط بين احتمال وقوع حدث والآثار المترتبة على حدوثه".

¹ مداني بلغيث، عبد الله ابراهيمي، تسيير الخطر في المؤسسة، تحدي جديد، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 03، السنة 2004، ص73.

وتسيير الخطر يعتبر جزءاً أساسياً في التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، ويعرف على أنه " مجموعة الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل الأنشطة ".

إذن فإن تسيير الخطر يساعد على فهم الجوانب السلبية والإيجابية المحتملة لكل العوامل التي قد تؤثر على المؤسسة، وبالتالي تزيد من احتمال النجاح وتخفف من احتمال الفشل وعدم التأكد من تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم وتسيير المخاطر الجبائية

إن المؤسسة مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها أو القطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى الحد من قدرتها التنافسية، كما تؤثر على مركزها المالي وسمعتها، مما قد يؤدي بها إلى الخروج من السوق. لذا ارتأينا أن نخصص هذا المطلب لمفهوم المخاطر الجبائية وكيفية تسييرها.

1- مفهوم المخاطر الجبائية:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو اللجوء إلى الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات خاصة في حالة كونها هدفاً للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

ويعرف الخطر الجبائي أيضاً بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموماً، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.

فالمشكلة الجبائية في المؤسسة تتمثل في معرفة الجبابة والقدرة على التكيف مع التشريع الجبائي، فللمؤسسة التزامات جبائية متعددة عليها القيام بها وفقاً لنصوص القانون الجبائي (الانتظام الضريبي)، زيادة عن هذا فالتشريع الجبائي أعطى للمؤسسة عدة امتيازات وخيارات تسعى من وراء الاستفادة منها والتأقلم معها وحسن المفاضلة بينها إلى تحقيق الفاعلية الجبائية.

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع.

وهناك العديد من التعاريف نذكر منها :

تعريف الباحث: زواق الحواس " الخطر الجبائي يعني تحمل المؤسسة تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وأهم وضعيات هذا الخطر :

-الامتناع أو التأخر في إعداد التصريحات : حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها.

-الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: لأن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياها المالية، لتدعيم قدرتها التمويلية، قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه.¹

كما يعرف على أنه الخطر الذي يتولد عن عدم الفهم الجيد أو سوء الترجمة لنصوص التشريع الجبائي أو اللجوء الى الغش أو التهرب الضريبي.²

كما يعرفه مكتب المراجعة Ernst & Young على أنه: "كل أعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية ، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة ، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل: العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر.³

¹ زواق الحواس، مرجع سابق، ص:10.

² ناصر داداي عدون، يوسف ممامش، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار الحمديّة العامة (الجزائر)، الطبعة الأولى، ص: 37.

³ Marc Borstein, Jeff Bogan, Tax Risk management, America Tax, ERNST& Young, Tax Educator's Symposium 2006, p15.

2- تسيير المخاطر الجبائية:

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي، هدفه تحقيق الأمن الجبائي إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في اتخاذ الإجراءات الوقائية التالية:

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع.
- أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبية أو إنشاء خلية جبائية مكلفة بتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجبائية.
- القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية.
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لا تزيل كلياً الخطر الجبائي، لكنها وتطبيقها في شروط ملائمة تسمح بالتقليل من الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة .

و من الدراسات في هذا الموضوع يحد ما يلي:

3- 1 دراسة مكتب المراجعة: Deloitte & Touche

يرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر الأربع المراحل التالية:¹

- تحديد وتقييم الخطر: كل هيئة في المؤسسة عليها فحص (Examine) حدة وزاوية الخطر الجبائي.
- تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع آليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال إشارات عن المخاطر الممكن حدوثها.
- تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسؤول عن الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين الاستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر.

¹ www.deloitte.com/view/fr_CA/ca/services/fiscalite/gestiondesrisquesfiscaux/index/22- 02- 2011

- تطبيق سياسة واستراتيجية للمخاطر الجبائية: الإدارة العليا تعطي تعليمات من أجل الاهتمام بعناصر الخطر، و وضع سقف أعلى للخطر الجبائي في المؤسسة، والإشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إمكانيات التسيير الجبائي.

ويرى أن تسيير الخطر الجبائي داخل المؤسسة يقدم الامتيازات التالية:

- وضع استراتيجية جبائية مفهومة من طرف مجلس الإدارة.
- يعطي أحسن اتصال داخلي بين وحدات الأعمال.
- وضع إطار عمليات من أجل متابعة وتسيير الخطر الجبائي.
- وضع إطار من أجل الإعداد والإقرار على استراتيجية جبائية جديدة.
- البحث عن أحسن معدل إخضاع ضريبي فعلي من أجل الحصول على أحسن نتيجة للمساهمين .

- تقليص عدد النزاعات التي تكون فيها المؤسسة طرف خاسر.
- الاقتصاد بواسطة أعمال أكثر فعالية.

3-2 دراسة مكتب المراجعة PriceWaterhouse Cooper :

يرى أن تسيير الخطر الجبائي يكون من مهام الوظيفة الجبائية التي تقوم بوضع هيكلية لتسيير الخطر الجبائي وذلك لتحقيق الأهداف التالية:¹

- التعرف على الخطر الجبائي.
- قياس وتحديد حدود الخطر الجبائي.
- مراقبة الخطر الجبائي.
- إعلام الأطراف الفاعلة بالمخاطر الجبائية المتعلقة بهم .

3-3 دراسة مكتب المراجعة Ernst&Young :

يرى أن عمليات تقييم المخاطر الجبائية يعني:

¹ www.pwc.com/ca/fr/tax/risk-management/index.jhtml/22-02-2011.

- القيام بمراجعة موسعة للمخاطر الجبائية: الاستراتيجية والمالية والعملية ومخاطر الالتزام .
- استخدام تكنولوجيا أفضل، والتمكن من المعارف.
- القيام بأحسن تنسيق مع وظائف أخرى لإدارة المخاطر.
- إشراك أصحاب المصلحة.
- دمج أدوات مسح واسعة النطاق.
- تزايد وتيرة استعراض المخاطر.

ويرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر المراحل التالية:

- الرصد (Monitor) : حيث أن أنشطة الرصد من العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتعطي رقابة فعالة للخطر الجبائي .
- التقييم (Assess) : إستمرار تقييم المخاطر الجبائية، والعمليات مع إدارة الخطر وفريق الضرائب والمسيرين التنفيذيين.
- التحسين (Improve) : فريق مصلحة الجباية وإدارة المخاطر والمسيرين التنفيذيين يتعاونون في إدخال تحسينات على إدارة المخاطر الجبائية.

المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي

إن التفريق بين المصادر الخارجية والداخلية للخطر لا يعني أن لا يوجد تفاعل بين هذين المصدرين، حيث تزداد المخاطر من أصل خارجي نتيجة الضعف الداخلي.

الفرع الأول: مصادر خارجية

ويمكن أن تقسم إلى أربعة أصناف:¹

- 1- **تعقد النصوص القانونية الجبائية:** إن تعقيد النظام الجبائي يجعل تطبيقه أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة الجبائية في حد ذاتها، فيما بالك بالمكلف بدفع الضريبة، انطلاقاً من هذه الفكرة فالنظام الجبائي الذي يمتاز بالتعقيد هو نظام لا يمكن التحكم فيه، وبالتالي يمكن قياس تعقيد النصوص الجبائية من خلال المعيارين التاليين:

¹ Mohamed Ben Hadj Saad, **L'audit fiscale dans les PME** : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion, l'université de Sfax, Tunisie, p 21- 25.

- كثرة إصدار النصوص القانونية: يجعل من القانون الجبائي قانون واسع النطاق وهذا ما يؤدي إلى تعقده وغموضه، ولهذا يجد المكلف بالضريبة نفسه في وضعية حرجة، لا يستطيع معها معرفة وتفسير نظامه الجبائي بشكل مؤكد.

- غموض النصوص وعدم وجود ضمانات قانونية للمكلف: يظهر عدم وجود ضمانات قانونية في العديد من الظواهر التي منها على وجه الخصوص عدم الاستقرار وغموض النصوص التشريعية.

2- عدم مسايرة الإصلاحات الجبائية للإصلاحات المحاسبية: إن المحاسبة عرفت تحولات وتطورات خاصة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، بينما الجبائية لم تعرف إصلاحات تتماشى وهذا التطور خاصة من ناحية تكوين وتدريب أعوان الجبائية والقائمين على الجهاز الضريبي.

3- الفقه الإداري: يركز الفقه الإداري على شرح النصوص الجبائية التي بها غموض بتعابير واضحة ودقيقة، من أجل تحديد معناها الحقيقي، بدون تغيير محتواها، لكن في بعض الأحيان يمكن أن يذهب الفقه الإداري إلى ما وراء النص المفسر، بتشويه محتواه، وبفرضه رؤيا تختلف عن رؤية المشرع.

3- عدم كفاءة بعض مراقبي الضرائب: فعلا في كثير من الأحيان عدم كفاءة بعض المراقبين وبنية حسنة يمكن أن تتسبب في صدمة حقيقية لدى الأشخاص المراقبين، الصدمة التي يشعر بها المكلف الملتزم والمحترم لالتزاماته نتيجة سوء خبرة المراقب الجبائي .

4- تنظيم بعض القطاعات: يجعل تنظيم بعض القطاعات التي يسيطر عليها ما يطلق عليه مصطلح اللارسمية من الصعب جدا بل من المستحيل على الناشطين في القطاع في أن يكونوا في وضعية جبائية شفافة وبالتالي يكونون عرضة لخطر جبائي غير متحكم فيه، ومن أمثلة ذلك تجار الحملة للخضر والفواكه يعانون صعوبات جمه في الحصول على فواتير لمشترياتهم لأن معظم القطاع الفلاحي لا يتعامل بالفوترة.

الفرع الثاني: مصادر داخلية

وهي مقسمة كما يلي:¹

¹ وادة علي، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015/2016، ص 4 .

1- مخاطر مرتبطة بالإجراءات: للوقاية من الخطر الجبائي لابد من تبني مجموعة من الطرق والإجراءات الجبائية، فعدم وجودها أو عدم تكييفها مع الاحتياجات الجبائية داخل المؤسسة تماشيا مع طبيعة نشاطها يؤدي إلى زيادة الخطر الجبائي، كما يجب التحقق من فعالية الممارسات الجبائية وآثارها على تفادي المخاطر .

2- المخاطر المرتبطة بالأشخاص: وهي تمثل في خطر الإهمال، التجاهل، عدم الكفاءة، عدم التعاون، غياب روح الجماعة، فيجب أن يتحلى الموظفون بسلوكيات تحبذ الاحترام الطوعي للقانون الجبائي، وإن ضمان الكفاءات الجبائية والمؤهلات الشخصية لا يتطلب فقط أن توظف المؤسسة الموظفين المؤهلين، لكن أيضا السهر على تكوينهم الأساسي والمستمر.

3- المخاطر المرتبطة بعمليات الاستغلال : وهو الخطر الذي يتولد عن بعض عمليات الاستغلال خاصة المتعلقة بالتمويل، المخزون، الامتثال للتشريعات الجبائية، توظيف وتسريح الموظفين، فضلا عن ذلك نقل السلع، الفوترة للزبائن، وهناك مخاطر أخرى يمكن أن تتولد عن العمليات التي تتم بين المجمعات أو بين المؤسسات داخل المجمع الواحد.

4- مخاطر مرتبطة بالتكنولوجيا: هذه المخاطر مرتبطة بالتحكم في وسائل الإعلام الآلي والإنترنت والبرامج في حد ذاتها، حيث أصبحت تساهم في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية مثلا ، بأن يتم إعداد التصريح تلقائيا انطلاقا من التسجيلات المحاسبية في برنامج المحاسبة بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون البرنامج لديه قاعدة معطيات مؤمنة.

أنواع المخاطر الجبائية:

تهدف المراجعة الجبائية للمؤسسة إلى تحقيق الانتظام الجبائي وكذا الفعالية الجبائية، وعليه يمكننا تقسيم أنواع المخاطر الجبائية إلى:

- مخاطر عدم الانتظام الضريبي.
- مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة.

1- مخاطر عدم الانتظام الضريبي: إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أوجب على المؤسسات

التزامات جبائية محددة وفقاً لبرنامج زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقاً، إن هذه الالتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة في موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر هي :

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة.

- الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بمهدف الحصول على مزايا مالية التدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط، هذا ما ينجر عنه خطر جبائي محتمل في حالة عدم تطبيقها واحترامها لهذه الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

من خلال الجدولين التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن عدم الانتظام الضريبي.

الجدول رقم (09) عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000 دج	مدة التأخير: شهر: 30.000 دج
التصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر، وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة (25 في المائة) من الحقوق المستحقة كعقوبة	* مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة (10 في المائة) على الحقوق المستحقة. * مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20 في المائة). * مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة (25 في المائة) * تسديد متأخر للضريبة تطبق (10 في المائة) كعقوبة مع إضافة (3 في المائة) عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز (25 في المائة)

التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين الخسارة	تغريم تلقائي مع تطبيق زيادة (25 في المائة) من الحقوق المستحقة كعقوبة	2.500 دج مدة التأخير شهرا واحدا 5.000 دج مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين. 10.000 دج مدة التأخير تتجاوز شهرين.
التصريحات الشهرية أو الفصلية نموذج (G50)	تغريم تلقائي مع تطبيق زيادة (25 في المائة) من الحقوق المستحقة كعقوبة	10% عن الإيداع المتأخر مع اضافة 3% عن كل شهر تأخر بداية من الشهر الثاني دون أن تتجاوز الزيادة نسبة 25% .
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. - تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. - استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	

عقوبات النقص والغش في التصريحات: تناولت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وكذا العقوبات المترتبة على أعمال الغش، التي تم تعريفها في الفقرة الثانية من المادة 193. والجدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش.

الجدول (10) عقوبات النقص والغش في التصريحات

عقوبات الغش والتدليس	عقوبات النقص في التصريح	
	نسبة الزيادة	الحقوق المغفلة
- عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. - توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. - لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100% .	10%	لا تتجاوز 50.000 دج
	15%	تزيد عن 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج
	25%	تتجاوز 200.000 دج.

المصدر : المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2- مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة:

تسعى المؤسسة إلى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنية الأعباء الضريبية ولكن لتحقيق هذا الهدف تعترض المؤسسة عدة مخاطر يمكن التطرق إلى أهمها كما يلي :

2-1- المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار :

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (استثنى المشرع نشاط الشراء والبيع) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار التسجيل لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

حيث أنه زيادة عن الحوافز الضريبية المنصوص عليها في القانون العام يستفيد المشروع الاستثماري من المزايا التالية:

- الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في الانجاز.
- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص الخدمات والسلع المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في انجاز المشروع.
- الاعفاء من رسم نقل الملكية بمقابل عن كل المقتنيات العقارية التي تدخل في انجاز المشروع.

هذه المزايا المذكورة آنفا تدخل في إطار انجاز المشروع وبعد الانتهاء من الانجاز على المستثمر التقدم الى المصالح الجبائية من أجل الحصول على محضر الدخول في الاستغلال حيث تقوم الادارة الجبائية بإعداد هذا المحضر بعد المعاينة والتأكد من اتمام الانجاز والانطلاق الفعلي للمشروع.

على المستثمر عند الحصول على محضر الدخول في الاستغلال التوجه الى مصالح الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار من أجل الحصول على قرار منح المزايا الخاصة بمرحلة الاستغلال.

أما التزامات المستثمر فيمكن ايجازها في ما يلي :

ضرورة إيداع التصريحات الجبائية الشهرية في آجالها القانونية.

- ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة.

- ضرورة الاستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار.

- ضرورة إيداع كشف تقدم المشروع تزامنا مع إيداع التصريح السنوي للنتائج.

- ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات. حيث تنص المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي :

المادة 142 : يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار ثلاثين بالمائة (30%) من حصة الامتيازات الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (4) سنوات، ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي.

يجب أن تتم عملية إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية او عدة سنوات مالية متتالية.

في حالة تراكم السنوات المئوية، يحسب الأجل المذكور أعلاه ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية الموالية الأولى و يترتب على عدم احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامات جبائية منصوص عليها في مثل هذه الحالة و هي 25 % .

ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية.

- ضرورة تحقيق رقم الأعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم اقتناؤه في إطار دعم الاستثمار.

إن الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لا يعفي المؤسسة من إيداع التصريح الشهري نموذج G50 بل يجب توضيح رقم الأعمال الإجمالي وكذا رقم الأعمال المعفى والحقوق المعفاة عند كل تصريح.

- إن الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لا يعفي المؤسسة من إيداع التصريح السنوي.

تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذا الامتياز وتوفير شروط الاستفادة منها لأن عدم الالتزام قد يعرضها للمخاطر الجبائية التالية :

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (25 في المائة) من الحقوق المعفاة.

- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لإهلاكها، فإن على المؤسسة استرداد (إعادة دفع) نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي : عدد السنوات المتبقية / مدة الإهلاك .

- في حالة استغلال الاستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط)، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة 25 في المائة من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء التجهيزات الاستثمار، وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

2-2 - المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر :

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي :

- الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE .
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC .
- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM .

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتي الاستثمار (الإنجاز والاستغلال)

✓ امتيازات مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار إنشاء النشاطات الصناعية.
- تطبيق نسبة مخفضة (5 في المائة) فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات.

✓ امتيازات مرحلة الاستغلال :

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.
- الإعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني.
- الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية.

فالمادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة تنص على ما يلي: " تستفيد من إعفاء مؤقت من

الضريبة على الدخل الإجمالي :

- 1 - الأنشطة التي يمارسها الشباب أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل، التي تسيروها "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" وذلك لمدة ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال .عندما تمارس هذه الأنشطة في المناطق الواجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، ترفع فترة الإعفاء إلى ست (6) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

وتمدد هذه الفترة بستتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال، على الأقل، لمدة غير محددة. ويترتب على عدم احترام التعهد المرتبط بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد.

عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة بالجنوب تستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمار العمومي، المسجلة بعنوان ميزانية تجهيز الدولة وتطور مناطق الجنوب والهضاب العليا"، تمديد فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2- المداخل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي، لمدة عشر (10) سنوات".

وحسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على إعفاء هذه الفئة من المكلفين بالضريبة من الضريبة على لمدة ثلاث سنوات، وترفع هذه المدة إلى ستة سنوات إذا كانت هذه النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وتمدد هذه المدة كذلك سنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة.

زيادة عن الإعفاءات أعلاه فهناك تخفيضات أخرى تخص الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات (حسب الحالة)، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات وذلك خلال الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي، ويكون التخفيض كالتالي :

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض (70 في المائة).
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض (50 في المائة).
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض (25 في المائة).

للاستفادة من هذه الامتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الامتياز والتي أهمها :

- القيام بالاستثمار المصرح به.
- اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات.
- عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المكتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للإهلاك .
- تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصرح به.

- إيداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها.
- السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المخصص له.
- الالتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد إليها في المادتين مكرر 13، 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية والاستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الالتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية أهمها :
- تحرم المؤسسة من الامتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية :
- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة.
- تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الجبائي .
- عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء معاينة ميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصرح له.
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لإهلاكه فزيادة عن المطالبة بتسديد قيمة الامتياز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص باقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفاد من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية / مدة الإهلاك مع زيادة (25 في المائة) في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

2-3 - المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح:

- تطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته (30 في المائة) فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي¹:

¹ المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

أ. يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الاهتلاكية للمؤسسة (ما عدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط) خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار.

ب. مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.

ج. في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقاطب الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة (25 في المائة) كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار المذكور في الفقرة (أ) مع زيادة (25 في المائة).

مما سبق يمكننا استنتاج أن الثقافة الجبائية للمسير وكفاءته في التسيير الجبائي تمكنه من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة، وتنبهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقاها. ومن ثم فهو يوفر القاعدة الصحيحة لاتخاذ القرار السليم، فكفاءة المسير تقاس بمدى إدراجه للعامل الجبائي في اتخاذ القرارات، لأن الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة يحقق الفعالية المالية والجبائية، ويجنب المؤسسة الأعباء الضريبية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.

المخاطر المترتبة عن الوقوع في الرقابة الجبائية:

تقوم الادارة الجبائية بصفة دورية بإجراء رقابة جبائية للمكلفين بالضريبة وهذا وفقا لأحكام المادتين 18 و19 من قانون الاجراءات الجبائية، وهدف هاته الرقابة هو التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، واجراء التسويات اللازمة للتصريحات الناقصة أو الخاطئة.

ان التعديلات والتسويات التي تقوم بها ادارة الضرائب في اطار الرقابة الجبائية ينتج عنها حقوق ضريبة واجبة الدفع اضافة الى عقوبات جبائية عن نقص التصريح (طبقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة).

ان ادراج المكلف بالضريبة (شخص معنوي أو طبيعي) للرقابة الجبائية هو خطر ضريبي حقيقي لما له من أثر مالي سلبي على المؤسسة قد يؤثر سلبا على نتيحتها المالية وقد يؤثر على سيرورة نشاطها.

ومن هنا فحسن التسيير الجبائي يسعى بكل الطرق القانونية والاجرائية لتفادي الخطر الناتج عن اجراء الرقابة الجبائية.

أنواع الرقابة الجبائية:

هناك عدة أنواع يخولها القانون لإدارة الضرائب لإجراء الرقابة نذكر منها ثلاث أنواع:

1/- التحقيق المحاسبي:¹ هو تحقيق محاسبي شامل للملف الجبائي للمكلف بالضريبة ويشمل هذا التحقيق كل الضرائب والرسوم ويشمل التحقيق كذلك 04 سنوات لم يمسه التقادم الرباعي المنصوص عنه في القوانين الجبائية.

2/- التحقيق المصوب:² وهو تحقيق محاسبي مصوب أي موجه الى نوع معين من الضرائب أي لا يشمل كل الضرائب والرسوم كما أنه لا يشمل 04 سنوات الخاصة بالتقادم الرباعي بل يشمل عادة سنة أو سنتين فقط.

3/- الرقابة على الوثائق:³ وهي رقابة شكلية للملف الجبائي للمكلف بالضريبة تشمل الاطلاع على بعض التصريحات والوثائق الثبوتية المتعلقة بها (كالفواتير مثلا)، وهذا النوع من الرقابة غير محاسبي كالنوعين الأوليين من الرقابة، بل هو رقابة على الوثائق يتعرض لها عادة صغار المكلفين بالضريبة.

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

³ المادة 19 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج ان التسيير الجبائي هو ممارسة قانونية وفقا للتشريع الجبائي الذي تصدره الدولة ويجب أن يكون بعيدا عن التهرب او الغش الجبائي.

حيث أن التسيير الجبائي يقصد به مدى نجاعة المؤسسة في اتخاذ قراراتها الجبائية، فهو يرمي إلى تخفيض الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى باستعمال الوسائل المشروعة قانونا في اطار حرية التسيير الجبائي للمؤسسة (مبدأ عدم التدخل في التسيير). ولذا فمن حق المؤسسة استغلال الفرص توفرها لها النصوص الجبائية من أجل اختيار الوضعية الجبائية الأنسب مع ما تسمح به التشريعات الجبائية.

وحتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة من تسيير جبائي حقيقي وفعال فإنه لا بد لها من اعطاء أهمية بالغة للمعطيات الجبائية المتخذة في القرارات المتعلقة بالجباية بصفة عامة، ولذا وجب على المؤسسة وضع نظام رقابي جبائي داخلي من أجل التحكم في تكاليف المخاطر الجبائية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي تمت في الفصل السابق وفي إطار تدعيم الجانب النظري والذي تم التعرض من خلاله الى المفهوم العام للتسيير الجبائي والأداء الجبائي بصفة عامة. ومن هذا سنحاول اسقاط ما سبق التطرق إليه على احدى المؤسسات الاقتصادية التجارية وهي مؤسسة سليمان لمواد البناء بالوادي.

حيث تسعى كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها لتحقيق الأهداف التي رسمتها وهي تسهر على حسن تطبيق السياسات الاقتصادية والمالية التي وضعتها ومن هذه المؤسسات مؤسسة سليمان محل هذه الدراسة التطبيقية.

وفي هذا الفصل سنتطرق أولا الى الجانب النظري للأداء المالي و بعده نشرع مباشرة في الدراسة التطبيقية و ذلك على النحو التالي :

المبحث الأول: الأسس النظرية للأداء المالي

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: الأسس النظرية للأداء المالي

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

1- تعريف الأداء المالي:

يعرف الأداء المالي بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل الثروة.¹

ويعرف الأداء المالي حسب SERGE EVRAERT على أنه يعني تسليط الضوء على العوامل التالية:

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.

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

- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح.

- مدى تغطية مستوى النشاط الاستغلالي للمصاريف العامة.

وهناك من يرى أن الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على إنشاء القيمة «Création de Valeur» ومواجهة المستقبل، من خلال الإعتماد على الميزانيات وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقه، مع الأخذ بعين الاعتبار للظروف الإقتصادية للقطاع² الذي تنتمي إليه المؤسسة.

وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية الإقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح¹، وبالتالي يمكن القول أن الأداء المالي هو آلية تمكن من فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة في المؤسسة.

¹ دادن عبد الغني، كعاسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحاكات المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005، ص:304.

² أخذ الطرف الاقتصادي بعين الاعتبار يعني ضرورة تسليط الضوء على الميزانية الاقتصادية كقاعدة للبيانات المالية والمحاسبية، وتأثير متغيرات الاقتصاد الكلي والجزئي على الأداء للمؤسسة.

2-2 تعريف تقييم الأداء المالي:

يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكما «jugement» ذو قيمة «Valeur» حول تسيير الموارد المالية في المؤسسة، أي تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.²

ويعرف أيضا على أنه مدى تحقيق القدرة الإبداعية والكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الإستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة، والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لها من أمان يزيل عنها العسر المالي.³

وبذلك يمكن القول أن تقييم الأداء المالي في المؤسسة من أهم استعمالات التحليل المالي، فيتم من خلاله الحكم على مستوى الأرباح وقدرة المؤسسة على توفير السيولة وسداد الالتزامات وقدرتها على الائتمان، بالإضافة إلى تقييم الأصول وذلك للجهات التي تستفيد من هذا التقييم مثل: المستثمرين، المقرضون، الجهات الرسمية ... إلخ.

3- الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية:

يمكن حصر الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في الأهداف التالية:

3-1 التحكم في الخطر المالي :

مواجهة المخاطر المالية يعد من بين أهم أهداف المؤسسة، وهي مخاطر متنوعة منها ما يتعلق بتمويل أصول المؤسسة، ومنها الشروع في نشاطات ومشاريع مستقبلية و هناك مخاطر متعلقة بالاستغلال، ومنها مخاطر هيكل التكاليف، ومخاطر الإفلاس والعسر المالي، أما المخاطر المرتبطة بالبيئة فهي ناتجة عن عوامل عدم التأكد وحالة

¹ دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد: 04 ، ص: 41-42.

² السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار مريح للنشر، الرياض، 2000، ص: 39.

³ دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 34.

عدم الاستقرار، وهي مخاطر الاضطراب في أسعار الصرف والفائدة، ومنها ما يتعلق بالمحيط السياسي والإداري الذي تعمل فيه المؤسسة حيث يؤدي عدم الاستقرار في هذه المجالات إلى أضرار هامة في تحقيق الريادة للمؤسسة.

2-3 المحافظة على مستوى اليسر المالي وتحقيق سيولة ملائمة:

يعتبر العسر المالي من المخاطر البالغة التأثير على نشاط المؤسسة، وبالتالي فموجوداتها المالية تتركز على جانب أساسي يتمثل في تحقيق التوازن المالي اعتماداً على التسيير الفعال للخزينة، وبالتالي تحقيق الحد الأدنى من السيولة النقدية التي تعتبرها هامش أمان يمكنها من مواجهة التزاماتها اتجاه الأطراف أو المتعاملين الماليين والحد من مخاطر التوقف عن الدفع التي قد تؤدي إلى إشهار إفلاس المؤسسة وتصفيته لتسديد مستحقات الدائنين.¹

تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، أو بتعبير آخر قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة إلى أموال متاحة، أما اليسر المالي فهو يتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الأجل، فهو يتعلق بالافتراض طويل والمتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة.

3-3 التوازن المالي:

يظهر التوازن المالي كهدف محدد في حياة المؤسسة لأنه يمس باستقرارها المالي، والتوازن المالي يعرف على أنه المقارنة بين الموارد المالية في الميزانية من جهة واستعمالاتها من جهة أخرى، ولكي تكون المؤسسة في حالة توازن مالي يكفي أن تمول أصولها الثابتة عن طريق الموارد المالية الدائمة، وتحول عناصر أصولها المتداولة عن طريق الديون قصيرة الأجل.

ومنه التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

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

¹ السير المالي - الإدارة المالية - (دروس و تطبيقات)، دار وائل للنشر و التوزيع - عمان - الطبعة الأولى، 2006، ص: 41.

- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

3-4 المردودية وإنشاء القيمة:

تعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، ويرى Peter Drucker بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وهي: الإنتاجية، المردودية، الموارد المالية و المادية، حصة السوق، أداء المسيرين، الأفراد، المسؤولية الاجتماعية.

المطلب الثاني: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي

إن أول مرحلة في عملية التقييم هي مرحلة جمع المعلومات، فجمع المعلومات هي نقطة الانطلاق ، فيشترط للمعلومات أن تكون بالجودة وفي الوقت المناسب، اما تقسيم مصادر المعلومات يختلف حسب كل باحث، فمنهم من يقسمها إلى مصادر داخلية وخارجية ويقسمها باحث آخر إلى المعلومات العامة، المعلومات القطاعية (المعلومات الخاصة بالمؤسسة) ... الخ .

الفرع الأول : المصادر الخارجية

تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي وهذه المعلومات يمكن تصنيفها إلى نوعين من المعلومات.

1- المعلومات العامة: تتعلق هذه المعلومات بالظرف الاقتصادي حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة معينة وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثير نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية للمحيط كالتضخم والتدهور، حيث تساعد هذه المعلومات على تفسير نتائجها والوقوف على حقيقتها.¹

2- المعلومات القطاعية: تقوم بعض المنظمات المتخصصة بجمع المعلومات الخاصة بالقطاع ونشرها لتستفيد منها المؤسسات في إجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية، فمثلا يجمع مركز الميزانيات لبنك فرنسا مختلف الحسابات السنوية التي تنشرها المؤسسات ثم يضعها في حسابات مجمعة وبعدها يستخلص منها نسب ومعلومات قطاعية تساعد المؤسسات في تقييم وضعيتها المالية بالمقارنة مع هذه النسب.

¹ صلاح الدين حسن السيبي، مرجع سبق ذكره، ص 200 .

فهذا النوع من المعلومات عموماً تتحصل عليه المؤسسة من إحدى الأطراف التالية : النقابات المهنية، النشرات الاقتصادية، المجالات المتخصصة، بعض المواقع على الانترنت... الخ .

لكن هذا النوع من المعلومات يظل غائباً في معظم الدول النامية كالجائر، وبالتالي القيام بدراسة اقتصادية أو مالية وافية تعد عملية صعبة جداً.¹

الفرع الثاني : المصادر الداخلية

تتمثل المعلومات الداخلية المستعملة في عملية تقييم الأداء المالي عموماً في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة و تتمثل هذه المعلومات في الميزانية و جدول حسابات النتائج و الملاحق .

1- الميزانية :

تقدم مصلحة المحاسبة العامة إلى المديرين المكلفين بإجراء عملية تقييم الأداء المالي وثيقة محاسبية ختامية هي الميزانية المحاسبية ومجموعة من المعلومات التي تمكنهم من إعداد الميزانية المالية التي يمكن الاعتماد عليها كمعلومات مالية مساعدة على تقييم الأداء.

تعتبر الميزانية عن مجموعة مصادر أموال المؤسسة وتدعى بالخصوم ، و أوجه استخدامات هذه الأموال وتسمى بالأصول، وذلك بزمان تاريخي معين عادة ما يكون في نهاية السنة.²

ترتب الأصول المحاسبية تبعاً لمدة استعمالها، فنجد على رأس عناصر الأصول الاستثمارات بنوعها المعنوية والمالية وتليها المخزونات (بضائع، مواد أولية، منتجات تامة...) وفي أسفل الأصول نجد الحقوق (القابلة للتحقيق كالعملاء، أوراق القبض، سندات المساهمة والأموال الجاهزة كالبنك والصندوق).

أما الخصوم فتشكل مجموعة من العناصر يكون ترتيبها تنازلياً حسب درجة استحقاقها، أي ابتداء من الأموال التي تستغرق مدة طويلة جداً لإعادتها إلى أصحابها إلى غاية الأموال التي تعاد إلى أصحابها في أدنى الآجال، فنجد الأموال الخاصة ثم الديون الطويلة والمتوسطة الأجل ثم الديون الأقصر مدة بوجودها في المؤسسة.

¹ الياس بن ساسي، التسيير المالي والإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 50

² مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص 48 .

وتكمن قيمة الميزانية المحاسبية في اعتبارها وسيلة كمية وقانونية تظهر التزامات المؤسسة نحو الغير من جهة، واستعمالات مواردها المالية وحقوقها على الغير من جهة أخرى.

النظر إلى الميزانية على أنها موارد واستخدامها يشكل نظرة أو قراءة اقتصادية يمكن أن تكمل بدراستين قانونية ومالية.¹

2- جدول حسابات النتائج :

يعد جدول حسابات النتائج وثيقة محاسبية نهائية تلخص نشاط المؤسسة دوريا ويتمثل في جدول يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة في دورة معينة، دون تحديد تواريخ تسجيل لها، أي يعبر عن مختلف التدفقات التي تتسبب في تكوين نتيجة المؤسسة خلال فترة معينة، فهو يعد وسيلة جد مهمة للمسيرين لدراسة وتحليل نشاط المؤسسة من جهة ولتحديد مجاميع المحاسبة الوطنية من جهة أخرى، لقد وضع الجدول ليعطي النتائج على خمسة مستويات.

- الهامش الإجمالي: يعتبر عنصر مهم في تحليل نشاط المؤسسات التجارية وينتج عن الفرق بين العنصرين الأساسيين في هذا النشاط وهما: مبيعات البضائع وتكلفة البضائع المباعة.

- القيمة المضافة:²

تعد مفهوما اقتصاديا أكثر منه محاسبيا، يعني القيمة التي تم إنتاجها بواسطة مختلف عوامل الإنتاج خلال العملية الإنتاجية ويمكن النظر إليها من زاويتين مختلفتين فهي الفرق بين ما تم إنتاجه والاستهلاك الوسيط من جهة وأنها تمثل مجموعة عوائد عوامل الإنتاج من جهة أخرى ويتم حسابها محاسبيا بموجب العلاقة التالية:

القيمة المضافة = الهامش الإجمالي + إنتاج الدورة - (مواد و لوازم مستهلكة + خدمات)

- نتيجة الاستغلال :

تتمثل في الربح الناتج عن نشاط الاستغلال الذي قامت به المؤسسة ويمكن حسابه بالعلاقة التالية:

¹ ناصر داددي عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1991، ص20.

² الياس بن ساسي، مرجع سبق ذكره، ص59.

نتيجة الاستغلال = القيمة المضافة + نواتج مختلفة وتحويل تكاليف الاستغلال - (مصاريف المستخدمين + ضرائب ورسوم + مصاريف مالية + مصاريف مختلفة + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات).

- نتيجة خارج الاستغلال: تنتج عن الفرق بين نواتج خارج الاستغلال ومصاريف خارج الاستغلال.

- نتيجة الدورة: هي نتيجة الجمع الجبري بين نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال.

الملاحق:

الملحق هو وثيقة شاملة تنشئها المؤسسة، هدفه الأساسي هو تكملة وتوضيح فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج، فهو يمكن أن يقدم المعلومات التي تحتويها الميزانية وجدول النتائج بأسلوب آخر.

يجب على الملاحق أن تمكن الأطراف الموجهة إليها الميزانية وجدول النتائج من الفهم الجيد لها، وتقدم هذه الملاحق نوعين من المعلومات: المعلومات المكتملة أو الرقمية الموجهة لتكملة وتفصيل بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، المعلومات غير المرقمة تتمثل في التعليقات الموجهة لتسهيل وتوضيح فهم المعلومات المرقمة.

المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي

الفرع الأول: مؤشرات التوازن المالي

لقد تم تقسيم هذا المطلب الى الفروع التالية:

أولاً: رأس المال العامل

تعريف : رأس المال العامل هو الفائض بين الأصول المتداولة من جهة و الديون قصيرة الأجل من جهة أخرى ، إن هذا التعريف يعطي الطابع الديناميكي لرأس المال العامل بحيث يسمح لنا بملاحظة الفرق بين الأصول المتداولة والديون بـ قصيرة الأجل في وقت معين، من هذا يستنتج أهمية رأس المال العامل في:¹

- كونه مؤشر يهدف لتجسيد التوازن المالي

¹ يوسف الحنبل و كريمة زرزور و مبروكة برحومة، تقييم و تحسين الأداء المالي باستخدام المؤشرات المالية الحديثة. مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2012، ص59.

- كونه هامش أمان يحقق الملاءة (قدرة المؤسسة على التسديد على المدى القصير).

2- كفاءة حسابه: من أعلى الميزانية : الموارد الثابتة - الاستخدامات الثابتة .

من أسفل الميزانية : الأصول المتداولة- الخصوم المتداولة.

3- حالات رأس المال العامل الصافي: بصفة عامة هناك ثلاث حالات رأس المال العامل و هي:¹

أ- رأس المال العامل الصافي موجب $FR > 0$

يشير هذا إلى أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل، وحسب هذا المؤشر فإن المؤسسة تمكنت من تمويل احتياجاتها الطويلة المدى باستخدام مواردها الطويلة ،وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية ،وهذا ما يشير إلى توازن في الهيكل المالي للمؤسسة.

ب- رأس المال العامل الصافي سالب $FR < 0$

في هذه الحالة يعني أن المؤسسة عجزت عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة، وبالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

ج- رأس المال العامل الصافي معدوم $FR = 0$

في هذه الحالة تغطي الأموال الدائمة الأصول الثابتة فقط، أما الأصول المتداولة فتغطي عن طريق القروض القصيرة الأجل، فهذه الوضعية لا تتيح أي ضمان تمويلي في المستقبل، وتترجم هذه الحالة الوضعية الصعبة للمؤسسة.

ثانيا: الاحتياج في رأس المال العامل BFR.

تعريفه : فاحتياجات رأس المال العامل هو ذلك الجزء من احتياجات دورة الاستغلال وهو مرتبط بدورة الاستغلال وبالتسيير في المدى القصير، وتحليل التطور لما تملكه المؤسسة وما تحتاج له، و يمكن أن نميز بين

¹ عبد الرزاق زكرياء طينة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2013-2014 ص 91 و92.

احتياجات رأس المال العامل للاستغلال واحتياجات رأس المال العامل خارج الاستغلال و لكن قبل ذلك نقدم العلاقة العامة لحساب إحتياجات رأس مال العامل.¹

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة خارج الخزينة} - \text{الخصوم المتداولة خارج الخزينة}$$

ويمكن تجزئة الاحتياج في رأس المال العامل إلى:²

أ- الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFR_{ex}: هو الجزء من احتياجات رأس المال العامل المرتبط بالنشاط العادي للمؤسسة ويمكن حسابه من خلال الميزانية الوظيفية:

$$\text{احتياج رأس المال العامل للاستغلال} = \text{أصول المتداولة للاستغلال} - \text{الخصوم المتداولة للاستغلال}$$

ب- الاحتياج في رأس المال العامل خارج للاستغلال BFR_{hex}: هو الجزء من احتياجات رأس المال العامل الذي يخص النشاط الغير العادي للمؤسسة ويمكن حسابه من خلال الميزانية الوظيفية:

$$\text{احتياج رأس المال العامل خارج الاستغلال} = \text{أصول المتداولة خارج الاستغلال} - \text{الخصوم المتداولة خارج الاستغلال}$$

ثالثاً: الخزينة الصافية

يمكن تعريف خزينة المؤسسة على أنها: "مجموع الأموال التي تكون تحت تصرفها خلال دورة الاستغلال، وتشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة".

حيث تحسب الخزينة بالعلاقتين التاليتين:³

$$\text{الخزينة} = \text{خزينة الأصول} - \text{خزينة الخصوم}$$

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{الاحتياج في رأس المال العامل}$$

الفرع الثاني : مؤشرات السيولة المالية

يقصد بمؤشرات السيولة تلك النسب التي تقيس مقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل أي الخصوم المتداولة لديها من نقدية وأصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة نسبيا (الأصول

¹ فيصل عبادة، التشخيص المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2011-2012، ص 37.

² بكوشه صفاء رزاق هبله سارة، استخدام نماذج التنبؤ لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2013-2014، ص 28.

³ فروي نجاح حبيدي سليمة، دراسة تطبيقية لمؤشرات التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصادية، جامعة الوادي، 2013-2014، ص 51.

المتداولة)، وتعد نسب السيولة من الأهمية بمكان للإدارة والملاك والمقرضين الذين يقدمون للمنشأ ائتمان قصير الأجل.¹

أولاً : نسبة السيولة العامة

تشير نسبة السيولة العامة أو نسبة التداول إلى قدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة ويتم حساب هذه النسبة بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة.²

وتسمى هذه النسبة أحياناً بنسبة رأس المال العامل لأنها عبارة عن نسبة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة وهما مكونات رأس المال العامل.³

ويتم حساب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التداول (السيولة العامة)} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

وعن نسب التداول المرغوب فيها عموماً من 1 إلى 2 لأن هذا المعدل يعني وجود هامش أمان كافٍ لعدم تعريض الدائنين قصيري الأجل لأي خطر حتى ولو انخفضت الموجودات المتداولة إلى النصف.

ثانياً: نسبة السيولة السريعة المختصرة .

تعتمد هذه النسبة على الأصول سريعة التحويل إلى النقدية لقياس درجة سيولة المنشأ ويرجع ذلك إلى أنه عادة ما تواجه المؤسسة بعض الصعوبات عند قيامها بتصفير المخزون ، بل إن البعض يرى أن المشاكل النقدية التي تواجه المشروعات تكون عادة ناتجة عن فشل المؤسسة في بيع مخزونها من المنتجات تامة الصنع بقيمة التصنيع.⁴

ويتم حساب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{القيم الجاهزة} + \text{القيم غير الجاهزة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

¹ منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص74.

² عاطف وليم أندراوس، التمويل و الإدارة المالية للمؤسسة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، 2008، ص 88.

³ عدنان تايه النعيمي وياسين كاسب اخريشة، أساسيات في الإدارة المالية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى 2007، ص 217.

⁴ يوسف الحنبل و كريمة زرزور و مبروكة برحومة ، مرجع سبق ذكره، ص 41.

ملاحظة: إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد أو أكبر منه فإن المخزون غير ممول عن طريق الديون قصيرة الأجل.

ثالثاً: نسبة السيولة الفورية

تعتبر هذه النسبة للسيولة أكثر النسب صرامة لتقييم المؤسسات من ناحية السيولة، حيث تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها القصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة حالياً تحت تصرفها فقط، دون اللجوء إلى كل قيمة غير جاهزة، لأنه من الصعب على المؤسسة أن تتوقع الأزمة لتحويل المخزون إلى سيولة جاهزة، كما يصعب عليها تحويل القيم غير الجاهزة إلى السيولة دون أن تفقد مكائنها وسمعتها في السوق.¹

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

إذا ارتفعت هذه النسبة عن الواحد الصحيح فهذا يعني أن هناك إحدى الاحتمالات التالية:²

- تراجع نشاط المؤسسة.
- نقص تجديد الاستثمارات.
- فائض في النقديات غير مستغل و عرضة للتدهور في القيمة.

ملاحظة: هناك من يعطي لنسبة السيولة السريعة و السيولة الجاهزة المجال بين 30% إلى 50% و 20% إلى 30% على الترتيب.

الفرع الثالث: نسب التمويل و الاستقلالية المالية.

أولاً: نسبة التمويل الدائم

وتعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة في المؤسسة و تحسب عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

¹ بثينة العبيدي ونبيلة موساوي، أثر جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2013-2014، ص 65.

² CLARAN WARCH, Les ratios clés du management, Edition: Village Mondiale, 1998, p. 12-2

حتى تكون هذه النسبة كمؤشر إيجابي للمؤسسة فإنه يجب أن تكون قيمتها تساوي الواحد على الأقل، أي قيمة الأموال الدائمة مساوية لقيمة الأصول الثابتة وهو ما يجعل رأس المال العامل معدوماً.¹

ثانياً: نسبة التمويل الخاصة

وتوضح هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على الاعتماد على أموالها الخاصة في تمويل الاستثمارات، وتحسب بالعلاقة التالية:²

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

وكلما كانت النسبة أكبر من الواحد دل ذلك على القدرة الاستقلالية للمؤسسة في التمويل الذاتي لاستثماراتها.

ثالثاً: نسبة التمويل الخارجي

وتقيس هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي، وتحسب عن طريق العلاقة التالية:³

وكلما قلت هذه النسبة زادت ثقة الممولين في المؤسسة أكثر و زاد يقينهم بقدرة المؤسسة على سداد ديونها.

$$\text{نسبة التمويل الخارجي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

رابعاً: نسبة الاستقلالية المالية

وتقيس هذه النسبة درجة استقلال المؤسسة عن دائئها، وتحسب عن طريق العلاقة التالية:⁴

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}}$$

¹ بشينة العبيدي ونبيلة موساوي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² منير شاكر محمد و آخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثالثة، 2008، ص 60.

³ سارة قدوري، دور استخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛ مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2015، ص 08.

⁴ شيلة العبيدي ونبيلة الموساوي، مرجع سبق ذكره ، ص 68.

عادة ما يفضل المليون أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1 و 2 وإذا كانت كذلك فإن البنك يوافق على إقراض المؤسسة.

الفرع الرابع: تقييم الأداء المالي عن طريق نسب المردودية و نسب النمو.

لقد تم التطرق في هذا المطلب إلى نسب المردودية و نسب النمو.

1- : نسب المردودية

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، والمردودية قيد أساسي لكل مؤسسة ترغب في البقاء والنمو في ظل واقع تنافسي مستمر.¹

أ- : المردودية الاقتصادية

وتعبر هذه النسبة عن حسن تسيير وكفاءة المؤسسة في استخدام الأمثل لمواردها لتحقيق الأرباح، وكلما ارتفعت كلما دلت أن مردودية المؤسسة جيدة، وتحسب عن طريق العلاقة التالية:²

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

ب- : المردودية المالية

وتفيد هذه النسبة في معرفة الربح المتحصل عليه في كل دينار مستعمل من الأموال الخاصة، ويستحسن أن تكون هذه النسبة مرتفعة حتى تتمكن المؤسسة من اجتذاب أكبر عدد من المساهمين عند الحاجة. وتحسب عن طريق العلاقة التالية:³

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

¹ بكوشة صفاء ورزاق هبلة سارة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² Josette Peyrard, Analyse financiers, librairie Vuibert, 8eme éd, Paris, 1999, P: 181-182.

³ إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي والإدارة المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 267،

2- : نسب النمو

نسب النمو تقيس مدى التوسع والتقدم الذي تحققه الشركة على مر الزمن. فالنمو هدف مرغوب فيه إذ أنه يمكن من توسيع الشركة، تطوير منتجاتها، تحسين طرق إنتاجها، زيادة عدد الوظائف فيها أفقياً وعمودياً مما يسمح بتدرج المدراء إلى الأعلى وخلق وظائف جديدة، وزيادة أرباحها مما يوفر دخل أكبر للعاملين في الشركة عن طريق المكافآت وزيادة الرواتب، وعائد أعلى¹ للمساهمين، ولحجم معدل النمو أهمية خاصة حيث أنه يمكن المحلل المالي من تحديد طبيعة نمو الشركة. فإذا كانت الشركة تنمو بمعدلات تتناسب مع معدلات نمو الاقتصاد القومي، فإنه هذا ما يعرف بالنمو طبيعي.

أ- : نسبة تطور رقم الأعمال

وهي نسبة تطور رقم الأعمال المحقق خلال سنة مالية معينة و تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور رقم الأعمال} = (\text{رقم أعمال السنة الحالية} - \text{رقم أعمال السنة السابقة}) / \text{رقم أعمال السنة}$$

ثانياً: نسبة تطور الإنتاج

تمثل تطور إنتاج المؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور الإنتاج} = (\text{إنتاج السنة الحالية} - \text{إنتاج السنة السابقة}) / \text{إنتاج السنة السابقة}$$

ثالثاً: نسبة تطور القيمة المضافة

تمثل نسبة تطور نشاط المؤسسة المرتبط بالوسائل الخاصة بها المستخدمة سواء البشرية منها أو المادية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور القيمة المضافة} = (\text{القيمة المضافة للسنة الحالية} - \text{القيمة المضافة للسنة السابقة}) / \text{القيمة المضافة للسنة السابقة}$$

¹ حنكة عادل، عقيب هشام ونغموش على خير الدين، دور القوائم المالية في تحليل وضعية المؤسسة، مذكرة شهادة ليسانس ، جامعة الوادي، 2013، ص: 106 – 109.

رابعاً: نسبة تطور النتيجة الصافية :

تمثل نسبة تطور النتيجة الصافية التي تحققها المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور النتيجة الصافية} = (\text{النتيجة الصافية للسنة الحالية} - \text{النتيجة الصافية للسنة السابقة}) / \text{النتيجة الصافية للسنة السابقة}$$

المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية

المطلب الأول : تقديم عام للمؤسسة

تعتبر مؤسسة سليمان لمواد البناء من المؤسسات الرائدة في مجال التجارة بالجملة لمواد البناء في ولاية الوادي، الصفة القانونية لها هي المؤسسة هي شخص طبيعي لصاحبها سليمان عبد الله أي أنها مؤسسة فردية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

نشاط المؤسسة الرئيسي يتمثل في التجارة بالجملة لمواد البناء و نشاطها الثانوي نقل عمومي للبضائع و عنوانها هو حي الاستقلال بلدية كوينين ولاية الوادي . الشركة لها مقر اجتماعي به مكتب مخصص للتسيير المالي و التجاري للمؤسسة و جزءاً من المقر عبارة عن محل تجاري معد لعرض عينات للمبيعات و كذا استقبال الزبائن ، و الشركة تملك مخزن به السلع المختلفة المعدة للبيع .

المؤسسة تدير من طرف صاحبها سليمان عبد الله بمساعدة مسير موظف بالمؤسسة و كذا مساعد مسير ، أما الوثائق المحاسبية الرسمية فهي ممسوكة من طرف محاسب معتمد خارجي .

المؤسسة ليس لديها موظف مؤهل للتسيير الجبائي .

المؤسسة بدأت نشاطها الرئيسي التجارة بالجملة حسب السجل التجاري بتاريخ 14 جوان 2015 .

و بداية نشاطها الثانوي النقل العمومي للبضائع بتاريخ 20 أوت 2019 .

المؤسسة في المجال الضريبي تخضع للنظام الحقيقي و بالتالي فهي تخضع للضرائب و الرسوم التالية :

1- الرسم على النشاط المهني TAP

2- الرسم على القيمة المضافة TVA

3- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

4- التسيقات للضريبة على الدخل الاجمالي AP/IRG

5- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور و المرتبات IRG/S هذه الضريبة لا تتحملها المؤسسة في حد ذاتها بل تقتطعها من أجور الموظفين لديها و تقوم بتسديدها لدى مصالح الضرائب .

من هنا يتضح ان المؤسسة تخضع لجميع الضرائب و الرسوم الخاصة بالنظام الحقيقي ماعدا الضريبة على ارباح الشركات IBS لان الشكل القانوني للمؤسسة شخص طبيعي و ليس شخص معنوي و بالتالي فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG .

المطلب الثاني : وضعية التسيير الجبائي للمؤسسة خلال فترة الدراسة (2018-2019-2020)

بعد الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمؤسسة اتضح انها تحوز الوثائق التالية :

- دفتر اليومية العامة مؤشر من المحكمة .
- دفتر الجرد مؤشر عليه من المحكمة .
- وجود اليوميات المساعدة : المبيعات ، المشتريات ، الصندوق ، البنك .
- وجود الميزانيات الختامية لكل سنوات النشاط .
- وجود التصريحات الشهرية لكل سنوات النشاط.
- و جود دفتر الاجور و المرتبات .

و عليه فإن المؤسسة ملتزمة بمسك الوثائق المحاسبية كما تنص عليه المواد من 09 الى 11 من القانون

التجاري

الجدول (1) يمثل الميزانية المحاسبية (جانب الصول) لسنوات 2018 ، 2019 و 2020

البيان	القيمة المحاسبية 2018	القيمة المحاسبية 2019	القيمة المحاسبية 2020
اراضي تجهيزات الانتاج تجهيزات اجتماعية استثمارات قيد التنفيذ	157.262	22.440.894	53.323.843
مجموع الاستثمارات	157.262	22.440.894	53.323.843
المخزونات البضائع مواد و لوازم			44.138.468
مجموع 1			44.138.468
الحقوق حقوق على الاستثمار حقوق على المخزونات تسبيقات على الاستغلال الزوائد مدينون آخرون ضرائب و ما شابهها الخزينة	52.628.663 6.052.187 4.975.360 18.887.557	108.156.472 2.975.761 4.260.774	122.892.733 1.970.512 19.280.742
المجموع 2	82.543.767	115.393.007	144.143.987
المجموع الكلي	82.701.029	137.833.901	241.606.298

المصدر : ميزانية المؤسسة سنوات 2018، 2019 و 2020

الجدول (2) يمثل الميزانية المحاسبية (جانب الخصوم) لسنوات 2018 ، 2019 و 2020

البيان	القيمة المحاسبية 2018	القيمة المحاسبية 2019	القيمة المحاسبية 2020
الاموال الدائمة			
رأس المال الخاص	11.961.261	12.910.473	21.938.461
الاحتياطات			
ارباح صافية	1.223.292	9.448.310	11.135.159
نتائج قيد التخصيص			
المجموع 1	13.184.553	22.358.783	33.073.620
الديون			
قروض و ديون مالية			
موردون و حسابات ملحقة	14.409.249	12.238.348	97.122.366
ضرائب	461.179	1.066.654	958.508
ديون اخرى للاستغلال	54.640.345	85.682.030	85.717.273
خزينة سلبية	5.703		
المجموع 2	69.516.476	115.475.118	208.532.678
المجموع الكلي	82.701.029	137.833.901	241.606.298

المصدر : ميزانية المؤسسة سنوات 2018، 2019 و 2020

الجدول (3) يمثل ملخص لحسابات النتائج لسنوات 2018 ، 2019 و 2020

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018		
380.918.632	357.607.916	266.745.159	ح دائن	ح دائن
406.301.617	351.885.675	261.119.518	ح مدین	ح مدین
25.382.985-	5.722.241	5.625.641	الربح الخام مبيعات	

119.020.400	12.078.440		خدمات مقدمة	ح دائن
119.020.400	12.078.440		مجموع الخدمات المقدمة	
60.762.572	1.739.995	4.102.942	خدمات خارجية	ح مدين
546.237	748.499	3.816.022	خدمات أخرى	ح مدين
61.308.809	2.488.494	7.918.964	مجموع الخدمات	
57.711.591	9.589.946	60.829 -	الربح الخام خدمات	
32.328.606	15.312.187	5.564.812	الربح الاجمالي	
2.946.542	793.078	518.839	مصاريف مستخدمين	ح مدين
7.496.753	5.198.080	3.734.433	ضرائب و رسوم	
10.414.235	16.410		اقساط اهتلاك	
20.857.530	5.859.726	4.253.266	مجموع المصاريف	
32.328.606	15.312.187	5.564.812	نتيجة الاستغلال	ح دائن
476			ايرادات أخرى	
32.329.082	15.312.187	5.564.812	المجموع الكلي للإيرادات	
20.857.530	5.859.726	5.253.266	مجموع المصاريف	ح مدين
336.389	4.149	88.251	مصاريف اخرى	
21.193.919	5.863.875	4.341.517	المجموع الكلي للمصاريف	
11.135.163	9.448.312	1.223.295	الربح الصافي	

المصدر : جدول حسابات النتائج للمؤسسة سنوات 2018، 2019 و 2020

الجدول (4) يمثل التصريحات الشهرية للمؤسسة و الضرائب المدفوعة لسنة 2018

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	الرسم على النشاط المهني + عقوبات التأخير TAP+PR /TAP	الرسم على القيمة المضافة + عقوبات التأخير TVA+ PR/TVA	الضريبة على الاجور و المرتبات + عقوبات التأخير IRG/S+ PR
جانفي	14.835.200	207.693	519.232	1.562
فيفري	30.221.357	423.099	918.729	1.562
مارس	23.909.948	334.739	859.466	1.562
أفريل	25.581.980	358.148	639.550	1.562
ماي	22.730.677	318.229	729.153	1.562
جوان	8.632.212	120.851	281.138	1.562
جويلية	16.258.232	227.615	59.945	1.562
أوت	29.489.000	412.846	1.819.816	1.562
سبتمبر	19.163.800	268.293	559.065	1.562
أكتوبر	25.005.553	350.078	890.823	1.562
نوفمبر	20.684.200	318.537	554.247	1.874
ديسمبر	30.233.000	423.262	1.044.068	1.562
المجموع	266.745.159	3.763.390	8.875.231	19.056

المصدر : التصريحات الشهرية للمؤسسة لسنة 2018

*رقم الاعمال هذه السنة عبارات عن مبيعات بالجملة حيث ان المؤسسة لم تبدأ بعد نشاط النقل

العمومي.

الجدول (5) يمثل التصريحات الشهرية للمؤسسة و الضرائب المدفوعة لسنة 2019

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	الرسم على النشاط المهني + عقوبات التأخير TAP+PR /TAP	الرسم على القيمة المضافة + عقوبات التأخير TVA+ PR/TVA	الضريبة على الاجور و المرتبات + عقوبات التأخير IRG/S+ PR
جانفي	مبيعات = 39.520.411 نقل = لا شيء	553.286 00	825.977	1.820
فيفري	مبيعات = 40.295.143 نقل = لا شيء	564.132 00	765.608	1.820
مارس	مبيعات = 32.310.740 نقل = لا شيء	452.350 00	675.249	1.820
أفريل	مبيعات = 33.660.500 نقل = لا شيء	471.247 00	703.504	1.820
ماي	مبيعات = 29.520.360 نقل = لا شيء	413.285 00	785.242	1.820
جوان	مبيعات = 12.330.610 نقل = لا شيء	172.629 00	327.994	1.820
جويلية	مبيعات = 1.660.540 نقل = لا شيء	23.248 00	53.635	1.820
أوت	مبيعات = 56.341.054 نقل = لا شيء	788.775 00	1.798.406	1.820

1.820	559.065	343.285 00	مبيعات = 24.520.377 نقل = لا شيء	سبتمبر
1.820	831.435	437.597 00	مبيعات = 31.256.941 نقل = لا شيء	أكتوبر
1.820	302.316	371.266 00	مبيعات = 26.518.991 نقل = لأشياء	نوفمبر
2.145	1.230.509	456.953 210.726	مبيعات = 29.672.249 نقل = 9.578.440	ديسمبر
22.165	8.858.986	5.048.052 210.726	مبيعات = 357.607.916 نقل = 9.578.440 (مقبوضات)	المجموع

المصدر : التصريحات الشهرية للمؤسسة لسنة 2019

- المؤسسة بدأت نشاط النقل العمومي شهر أوت 2019 لكن أول مقبوضات محققة كانت في شهر ديسمبر 2019.

الجدول (6) يمثل التصريحات الشهرية للمؤسسة و الضرائب المدفوعة لسنة 2020

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	الرسم على النشاط المهني + عقوبات التأخير TAP+PR /TAP	الرسم على القيمة المضافة + عقوبات التأخير TVA+ PR/TVA	الضريبة على الاجور و المرتبات + عقوبات التأخير IRG/S+ PR
جانفي	مبيعات = 40.195.270 نقل = 12.693.243	619.007 279.251	884.296	2.904
فيفري	مبيعات = 35.642.415 نقل = 8.910.604	498.994 178.212	00	4.470
مارس	مبيعات = 40.520.611 نقل = 9.504.787	567.289 190.096	190.097	4.470

أفريل	مبيعات = 25.965.089 نقل = 8.655.030	363.511 173.101	723.560	4.470
ماي	مبيعات = 68.405.693 نقل = 7.771.400	957.680 155.428	1.447.365	4.470
جوان	مبيعات = 15.759.500 نقل = 6.128.700	220.633 122.574	582.226	1.200
جويلية	مبيعات = 22.524.600 نقل = 6.728.139	315.344 134.563	555.802	1.200
أوت	مبيعات = 30.248.456 نقل = 9.552.144	423.478 191.043	604.969	1.200
سبتمبر	مبيعات = 21.103.000 نقل = 8.619.580	295.442 172.392	677.675	1.200
أكتوبر	مبيعات = 27.311.580 نقل = 12.270.420	382.362 245.408	1.052.881	1.200
نوفمبر	مبيعات = 22.054.433 نقل = 6.964.558	308.762 139.291	55.136	1.200
ديسمبر	مبيعات = 31.188.000 نقل = 10.396.000	436.632 207.920	869.106	1.200
المجموع	مبيعات = 380.918.632 نقل = 108.194.601	5.389.134 2.189.279	7.643.113	29.184

المصدر : التصريحات الشهرية للمؤسسة لسنة 2020

- الأسطر الملونة بالون الرمادي تمثل الاشهر التي لم يتم التصريح بها بصفة قانونية و ستم دراستها لاحقا .

- نلاحظ ان حساب الرسم على النشاط المهني TAP تم الفصل بين رقم الأعمال الخاص بالمبيعات و رقم الأعمال الخاص بالنقل لان المبيعات تستفيد من تخفيض 30% من الرسم طبقا لنص المادة 219 من قانون

الضرائب المباشرة . اما الرسم على القيمة المضافة TVA فإن نسبة الرسم هي 19 % تخضع لها عمليات البيع و عمليات النقل العمومي ، و عليه يتم احتساب الرسم عن المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال .

- نلاحظ ان رقم الأعمال الخاص بالنقل في التصريحات الشهرية لا يتطابق مع رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية لان رقم الأعمال الخاص بالنقل في التصريحات الشهرية يمثل المقبوضات المحققة و هي غير مطابقة بالضرورة للفوترة كما هو مدون في جدول حسابات النتائج و هذا طبقا للحدث المنشأ للضريبة المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

تحليل وضعية التسيير الجبائي للمؤسسة

و لدراسة و تحليل وضعية التسيير الجبائي للمؤسسة سنوات 2018 ، 2019 و 2020 قمنا بالتحقق من البيانات المحاسبية المسجلة في الميزانيات المحاسبية (جدول 1 و جدول 2) اعلاه ، كما قمنا بالتحقق من رقم الاعمال المصرح به و كذا الربح المصرح به في جدول حسابات النتائج (جدول 3) اعلاه ، كما قمنا بالاطلاع على الكشف البنكي للمؤسسة و قمنا كذلك بالتحقق من الضرائب و الرسوم المدفوعة عن طريق التصريحات الشهرية للمؤسسة G50 .

من خلال الدراسة اتضح لنا بعض النقائص في عملية التسيير الجبائي من شأنها ان تثقل كاهل المؤسسة بدفع استحقاقات ضريبية زائدة تمثل عقوبات نتيجة تأخر التصريح الجبائي و النقص في مبلغ التصريح ، و هي كما يلي :

أولا : وضعية التسيير الجبائي لسنة 2018

اثناء الدراسة و التحليل لوضعية التسيير الجبائي للمؤسسة اتضح وجود حالات تمثل نقص في التسيير الجبائي نتطرق لها كما يلي :

1- من خلال تفحص التصريحات الشهرية نموذج G50 و مقارنتها مع فواتير البيع اتضح ان هناك نقص في التصريح برقم الأعمال المحقق حيث ان هناك مبلغ من رقم الأعمال المحقق شهر جانفي تم التصريح به خلال التصريح الشهري لشهر فيفري (المودع بتاريخ 19 مارس 2018) و هذا ما يعرض المؤسسة الى دفع الحقوق المستحقة إضافة الى عقوبات التأخير (طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة) ذلك على النحو التالي :

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفرق	مبلغ TAP المستحق	عقوبة التأخير %25
جانفي	14.835.200	26.200.000	11.365.000	227.300	56.825

الشهر	مبلغ TVA المستحقة	عقوبة التأخير %25	مجموع الحقوق و العقوبات
جانفي	2.159.350	539.837	2.983.312

ملاحظة :

• يمكن للمؤسسة في هذه الحالة التقدم بطلب نزاعي (شكاية) لإدارة الضرائب لاسترجاع ما تم تسديده من ضرائب بالزيادة خلال شهر فيفري.

• في هذه الحالة كذلك (عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي) تفقد المؤسسة الحق في التخفيض 30 % من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني .

2- من خلال تفحص التصريح الشهري نموذج G50 لشهر نوفمبر 2018 يتضح ان التصريح دفع متأخر بتاريخ 23 ديسمبر 2018 بدل التاريخ المحدد قانونا كآخر أجل 20 جانفي 2020 (المادة 359-1 من قانون الضرائب المباشرة) و عليه يخضع لعقوبة التأخير في الدفع (طبقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة) على النحو التالي :

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ TAP المستحق	عقوبة التأخير %10	مبلغ TVA المستحقة	عقوبة التأخير %10
نوفمبر	20.684.200	289.579	42.326	503.861	50.386

مبلغ IRG/S المستحق	عقوبة التأخير 10%
1.562	156

في هذه الحالة تتعرض المؤسسة لعقوبة التأخير (دون الحقوق) أي $156 + 50.386 + 42.326 = 92.868$ دج

3- اثناء مراقبة فواتير الشراء للمؤسسة اتضح وجود فاتورة شراء لشهر جويلية بمبلغ خارج الرسم 1.258.200 دج مبلغ الرسم TVA = 239.058 دج حيث ان المؤسسة قامت بحسم هذا الرسم خلال نفس الشهر جويلية 2018 كما قامت المؤسسة بتسجيل مبلغ هاته الفاتورة خارج الرسم ضمن المصاريف المحاسبية ، و عند تفقد هاته الفاتورة اتضح انها مسددة نقدا مما يعني ان الحسم للرسم على القيمة المضافة غير قانوني طبقا للمادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي تنص على ان فواتير المصاريف او المشتريات المقبولة للحسم على الرسم على القيمة المضافة يجب أن تكون مسددة بطريقة غير نقدية عندما يفوق مبلغها 100.000 دج ، كما يتضح كذلك أن إدراج هاته الفاتورة ضمن المصاريف المحاسبية لتحديد الربح غير قانوني كذلك بحسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص أن فواتير المصاريف أو المشتريات المقبولة لتحديد الربح يجب أن تكون مسددة بطريقة غير نقدية عندما يفوق مبلغها بكل الرسوم 300.000 دج.

و عليه فان مبلغ الرسم المحسوم يعاد دفعه مع الزيادات و مبلغ الفاتورة يضاف للأرباح المصرح بها على

النحو التالي :

الشهر	مبلغ الفاتورة المسددة نقدا	الرسم TVA المحسوم 19 %	الرسم TVA المستحق الدفع	عقوبة الخطأ في الحسم 25 %	المجموع
جويلية	1.258.200	239.058	239.058	59.764	298.822

مبلغ الفاتورة 1.258.200 يضاف للأرباح المستخرجة لاحقا .

4 - بعد الدراسة و باستعمال طريقة الحساب المالي اتضح أن هناك مبلغ من رقم الأعمال المحقق لم يتم التصريح به من قبل المؤسسة ، و هذا ما يجعلها عرضة للخطر الجبائي في حالة قيام مصالح الضرائب بإجراء اي نوع من الرقابة على الوضعية الجبائية للمؤسسة .

للعلم انه في حالة وجود رقم أعمال غير مصرح به فإنه بالضرورة الربح المصرح به غير حقيقي . و بالتالي فإن قيام مصالح الضرائب بأي نوع من الرقابة يستدعي تسليط ضرائب إضافية للمؤسسة تخص النقص في رقم الأعمال و هي الرسم على النشاط المهني TAP و الرسم على القيمة المضافة TVA و كذا الضريبة الخاصة بالأرباح و هي IRG .

الدراسة لاستخراج الفارق في رقم الأعمال و الفارق في الأرباح تعتمد على الكشوف البنكية و اليوميات المساعدة للصندوق و ذلك على النحو التالي :

رقم الأعمال الحقيقي (بكل الرسوم) = مجموع المقبوضات (الصندوق + البنك - التخفيضات) - رصيد الزبائن أول مدة + رصيد الزبائن آخر مدة + تسبيقات الزبائن أول مدة - تسبيقات الزبائن آخر مدة

المقبوضات (الصندوق + البنك) = 387.733.794 دج

- التخفيضات = 38.861.633 دج (مقبوضات لا تدخل في رقم الاعمال)

- رصيد الزبائن 2019/01/01 = 42.765.780 دج

+ رصيد الزبائن 2019 /12/31 = 52.628.633 دج

+ تسبيقات الزبائن 2019/01/01 = 12.096.723 دج

- تسبيقات الزبائن 2019/12/31 = 54.572.723 دج

= رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم = 316.259.044 دج

رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم = 316.259.044 دج

- رقم الأعمال المعفى المصرح به = 16.702.102 دج (الاعفاء مبرر بشهادات الاعفاء)

= رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم = 299.556.942 دج

رقم الأعمال المستخرج خارج الرسم = 251.717.698 دج

+ رقم الأعمال المعفى المصرح به = 16.702.102 دج

= رقم الأعمال المستخرج الكلي = 268.419.800 دج

- رقم الأعمال المصرح به = 266.745.159 دج

= الفارق المستخرج = 1.674.641 دج

و عليه يتضح أن رقم الأعمال الذي صرحت به المؤسسة هو 266.745.159 دج بينما رقم الأعمال الحقيقي هو رقم الأعمال المستخرج 268.419.800 دج .

و لتحديد الربح المستخرج للمؤسسة نظيف الفارق في رقم الأعمال بين المصرح به و المستخرج الى الربح المصرح به على النحو التالي :

الربح المستخرج = الربح المصرح به + الفارق في رقم الأعمال

الربح المستخرج = 1.223.295 + 1.674.641 = 2.897.936 دج .

و لتحديد الربح الحقيقي نضيف للربح المستخرج مبلغ الفاتورة المسددة نقدا المذكورة اعلاه كما يلي :

الربح الحقيقي = 2.897.936 + 1.258.200 = 4.156.136 دج .

و عليه فإن الفرق في رقم الأعمال و الربح بين المصرح به و الحقيقي يستدعي و جود ضرائب تحسب على الشكل التالي .

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفارق	مبلغ الحقوق TAP % 2	عقوبة نقص التصريح % 10
266.745.159	268.419.800	1.674.641	33.493	3.349

مبلغ الحقوق TVA % 19	عقوبة نقص التصريح % 25	مجموع الحقوق و العقوبات المستحقة عن النقص في رقم الاعمال
318.182	79.545	434.569

الأرباح المصرح بها	الأرباح المحققة	الفارق	مبلغ الحقوق IRG (سلم تصاعدي)	عقوبة نقص التصريح % 25	مجموع الحقوق و العقوبات المستحقة عن النقص في الأرباح
1.223.295	4.156.136	2.932.841	1.015.659	253.914	1.269.573

* تجدر الإشارة هنا أن رقم الأعمال الغير مصرح به لا يستفيد من التخفيض 30 % الخاص بالرسم على النشاط المهني TAP للمبيعات بالجملة طبقا لأحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مما يعني حرمان المؤسسة من تخفيض ضريبي نتيجة ضعف التسيير الجبائي و يحسب كما يلي :

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفارق	مبلغ الحقوق TAP % 2	مبلغ التخفيض 30%
266.745.159	268.419.800	1.674.641	33.493	10.048

و عليه فإن خلاصة تحليل و مراقبة وضعية التسيير الجبائي لسنة 2019 و بعد تسجيل النقائص المذكورة أعلاه فإن المبلغ الإجمالي للحقوق و العقوبات المستحقة على المؤسسة نتيجة ضعف التسيير الجبائي نلخصها في الجدول التالي :

المجموع	العقوبات	الحقوق	مبلغها نوع الضريبة
363.293	102.500	260.793	TAP
10.048	10.048	/	التخفيض 30% TAP
3.446.122	729532	2.716.590	TVA
156	156	/	IRG/S
1.269.573	253.914	1.015.659	IRG
5.089.192	1.096.150	3.993.042	المجموع الكلي

ثانيا : وضعية التسيير الجبائي لسنة 2019

أثناء الدراسة و التحليل لوضعية التسيير الجبائي للمؤسسة اتضح وجود حالات تمثل نقص في التسيير الجبائي نتطرق لها كما يلي :

- 1- من خلال تفحص التصريحات الشهرية نموذج G50 و مقارنتها مع فواتير البيع و الخدمات (النقل) اتضح أن هناك نقص في التصريح برقم الأعمال المحقق حيث ان هناك مبلغ من رقم الأعمال المحقق شهر جوان و مبلغ آخر من رقم الأعمال المحقق شهر جويلية تم التصريح بهما معا خلال التصريح الشهري لشهر أوت (المودع بتاريخ 19 سبتمبر 2019) و هذا ما يعرض المؤسسة الى دفع الحقوق المستحقة إضافة إلى عقوبات التأخير (طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة) ذلك على النحو التالي :

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفرق	مبلغ TAP المستحق	عقوبة التأخير %25
جوان	12.330.610	33.850.610	21.520.000	430.400	107.600
جويلية	1.660.540	19.860.594	18.200.054	364.001	91.000

الشهر	مبلغ TVA المستحقة	عقوبة التأخير %25	مجموع الحقوق و العقوبات
جوان	4.088.800	1.022.200	5.649.000
جويلية	3.458.010	864.502	4.777.513
المجموع			10.426.513

ملاحظة :

• يمكن للمؤسسة في هذه الحالة التقدم بطلب نزاعي (شكاية) لإدارة الضرائب لاسترجاع ما تم تسديده من ضرائب بالزيادة خلال شهر أوت.

• في هذه الحالة كذلك (عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي) تفقد المؤسسة الحق في التخفيض 30 % من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني .

2- من خلال تفحص التصريح الشهري نموذج G50 لشهر ديسمبر 2019 يتضح ان التصريح دفع متأخر بتاريخ 21 جانفي 2020 بدل التاريخ المحدد قانونا كآخر أجل 20 جانفي 2020 (يوم 20 جانفي ليس يوم عطلة رسمية) و عليه يخضع لعقوبة التأخير في الدفع (طبقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة) على النحو التالي :

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ TAP المستحق	عقوبة التأخير %10	مبلغ TVA المستحقة	عقوبة التأخير %10
ديسمبر	مبيعات = 29.672.249 نقل = 9.578.440	415.411 191.569	41.541 19.156	1.115.645	111.864

مبلغ IRG/S المستحق	عقوبة التأخير 10%
1.950	195

في هذه الحالة تتعرض المؤسسة لعقوبة التأخير (دون الحقوق) أي $41.541 + 19.156 + 111.864 + 195 = 172.756$ دج .

3 - بعد الدراسة و باستعمال طريقة الحساب المالي اتضح ان هناك مبلغ من رقم الأعمال المحقق لم يتم التصريح به من قبل المؤسسة ، و هذا ما يجعلها عرضة للخطر الجبائي في حالة قيام مصالح الضرائب بإجراء اي نوع من الرقابة على الوضعية الجبائية للمؤسسة .

نفس طريقة الدراسة للسنة السابقة تعتمد لاستخراج الفارق في رقم الأعمال و الفارق في الارباح و ذلك على النحو التالي :

رقم الأعمال الحقيقي (بكل الرسوم) = مجموع المقبوضات (الصندوق + البنك - التخفيضات) - رصيد الزبائن اول مدة + رصيد الزبائن آخر مدة - تسبيقات الزبائن اول مدة - تسبيقات الزبائن آخر مدة

المقبوضات (الصندوق + البنك) = 730.296.140 دج

- التخفيضات = 304.167.44 دج

- رصيد الزبائن 2019/01/01 = 52.628.663 دج

+ رصيد الزبائن 2019 /12/31 = 100.783.128 دج

+ تسبيقات الزبائن 2019/01/01 = 54.572.723 دج

- تسبيقات الزبائن 2019/12/31 = 85.614.409 دج

= رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم = 443.241.465 دج

= رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم = 443.241.465 دج

$$\text{رقم الأعمال المعفى المصرح به} = 0$$

$$\text{رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم} = 443.241.465 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال المستخرج خارج الرسم} = 372.455.803 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال المستخرج الكلي} = 372.455.803 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال المصرح به} = 369.686.356 \text{ دج}$$

$$\text{الفارق المستخرج} = 2.769.447 \text{ دج}$$

و عليه يتضح ان رقم الأعمال الذي صرحت به المؤسسة هو 369.686.356 دج بينما رقم الأعمال الحقيقي هو رقم الأعمال المستخرج 372.455.803 دج .

و لتحديد الربح الحقيقي للمؤسسة نظيف الفارق في رقم الأعمال بين المصرح به و المستخرج الى الربح المصرح به على النحو التالي :

$$\text{الربح الحقيقي} = \text{الربح المصرح به} + \text{الفارق في رقم الأعمال}$$

$$\text{الربح الحقيقي} = 9.448.310 + 2.769.447 = 12.217.757 \text{ دج} .$$

و عليه يكون الربح الذي صرحت به المؤسسة هو 9.448.310 دج بينما الربح الحقيقي هو 12.217.757 دج .

و عليه فإن الفرق في رقم الأعمال و الربح بين المصرح به و الحقيقي يستدعي و جود ضرائب تحسب على الشكل التالي .

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفارق	مبلغ الحقوق TAP % 2	عقوبة نقص التصريح % 15
369.686.356	372.455.803	2.769.447	55.389	8.308

مبلغ الحقوق TVA % 19	عقوبة نقص التصريح % 25	مجموع الحقوق و العقوبات المستحقة عن النقص في رقم الاعمال
526.195	131.549	721.441

الارباح المصرح بها	الارباح المحققة	الفارق	مبلغ الحقوق IRG (سلم تصاعدي)	عقوبة نقص التصريح % 25	مجموع الحقوق و العقوبات المستحقة عن النقص في الأرباح
9.448.310	12.217.757	2.769.447	969.306	242.326	1.211.632

4- تجدر الإشارة هنا ان رقم الأعمال الغير مصرح به لا يستفيد من التخفيض 30 % الخاص بالرسم على النشاط المهني TAP للمبيعات بالجملة طبقا لأحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مما يعني حرمان المؤسسة من تخفيض ضريبي نتيجة ضعف التسيير الجبائي و يحسب كما يلي :

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفارق	مبلغ الحقوق TAP % 2	مبلغ التخفيض 30%
369.686.356	372.455.803	2.769.447	55.389	16.167

و عليه فإن خلاصة تحليل و مراقبة وضعية التسيير الجبائي لسنة 2019 و بعد تسجيل النقائص المذكورة أعلاه فإن المبلغ الاجمالي للحقوق و العقوبات المستحقة على المؤسسة نتيجة ضعف التسيير الجبائي نلخصها في الجدول التالي :

المجموع	العقوبات	الحقوق	مبلغها نوع الضريبة
1.118.395	267.605	850.790	TAP
16.167	16.167	/	التخفيض 30 % TAP
10.203.120	2.130.115	8.073.005	TVA
195	195	/	IRG/S
1.211.632	242.326	969.306	IRG
12.549.509	2.656.408	9.893.101	المجموع الكلي

ثالثا : وضعية التسيير الجبائي لسنة 2020

اثناء الدراسة و التحليل لوضعية التسيير الجبائي لسنة 2020 للمؤسسة اتضح وجود حالات تمثل نقص في التسيير الجبائي نتطرق لها كما يلي :

1- من خلال تفحص التصريح الشهري نموذج G50 لشهر جانفي 2020 يتضح ان التصريح دفع متأخر بتاريخ 23 فيفري 2020 بدل التاريخ المحدد قانونا كآخر أجل 20 فيفري 2020 (المادة 1-359 من قانون الضرائب المباشرة) و عليه يخضع لعقوبة التأخير في الدفع (طبقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة) على النحو التالي :

الشهر	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ TAP المستحق	عقوبة التأخير 10%	مبلغ TVA المستحقة	عقوبة التأخير 10%
جانفي	مبيعات = 40.195.270 نقل = 12.693.243	562.734 253.865	56.273 25.386	803.905	80.391

مبلغ IRG/S المستحق	عقوبة التأخير 10%
2.640	264

2- من خلال تفحص التصريحات الشهرية نموذج G50 و مقارنتها مع فواتير البيع و الخدمات (النقل) اتضح ان هناك تأخر في التصريح برقم الأعمال المحقق حيث ان هناك مبلغ من رقم الأعمال المحقق خلال شهر أفريل تم التصريح به من خلال التصريح الشهري لشهر ماي (المودع بتاريخ

18 جوان 2020) و هذا ما يعرض المؤسسة الى دفع الحقوق المستحقة اضافة الى عقوبات التأخير (طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة) ذلك على النحو التالي :

الشهر	رقم الأعمال	رقم الأعمال المحقق	الفرق	مبلغ TAP المستحق	عقوبة التأخير 25%
أفريل	34.620.118	55.201.320	20.581.202	411.624	102.906

الشهر	مبلغ TVA المستحقة	عقوبة التأخير 25%	مجموع الحقوق و العقوبات
أفريل	3.910.428	977.607	5.402.565

ملاحظة :

• يمكن للمؤسسة في هذه الحالة التقدم بطلب نزاعي (شكاية) لإدارة الضرائب لاسترجاع ما تم تسديده من ضرائب بالزيادة خلال شهر ماي .

• في هذه ال حالة كذلك (عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي) تفقد المؤسسة الحق في التخفيض 30 % من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني .

اثناء مراقبة المصاريف و الرسوم المسترجعة TVA (الحسومات) خلال شهر أكتوبر اتضح وجود فاتورة لقطع الغيار للشاحنة بمبلغ 825.620 دج خارج الرسم مسددة نقدا ، وهذا مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و عليه فمن الممكن تعرض المؤسسة للضريبة بمبلغ الرسم TVA المسترجع زائدة عقوبة الوعاء على النحو التالي :

الشهر	مبلغ الفاتورة المسددة نقدا	الرسم TVA المحسوم 19 %	الرسم TVA المستحق الدفع	عقوبة الخطأ في الحسم 25%	المجموع
أكتوبر	825.620	156.867	156.867	39.216	196.083

- كما اتضح كذلك أن مبلغ هاته الفاتورة خارج الرسم قد تم إدراجه مع المصاريف لتحديد الربح و هو مخالف لإحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة لان هاته الفاتورة مبلغا يتعدى 300.000 دج و مسددة نقدا ، و عليه فمبلغ هاته الفاتورة 825.620 دج يضاف للأرباح المستخرجة لاحقا.

4 - بعد الدراسة و باستعمال طريقة الحساب المالي اتضح ان هناك نسبة من رقم الأعمال المحقق لم يتم التصريح بها من قبل المؤسسة ، و بالتالي فإن الارباح المصرح بها كذلك غير حقيقية .

نفس طريقة الدراسة السابقة تعتمد لاستخراج الفارق في رقم الاعمال و الفارق في الارباح و ذلك على النحو التالي :

$$\text{المقبوضات (الصندوق + البنك)} = 1.018.989.368 \text{ دج}$$

$$\text{- التخفيضات} = 495.023.671 \text{ دج}$$

$$\text{- رصيد الزبائن 2020/01/01} = 100.783.128 \text{ دج}$$

$$+ \text{رصيد الزبائن 2020 /12/31} = 88.990.350 \text{ دج}$$

$$+ \text{تسبيقات الزبائن 2020/01/01} = 85.614.409 \text{ دج}$$

$$\text{- تسبيقات الزبائن 2020/12/31} = 0 \text{ دج}$$

$$= \text{رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم} = 597.787.328 \text{ دج}$$

$$= \text{رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم} = 597.787.328 \text{ دج}$$

$$= \text{رقم الأعمال المعفى المصرح به} = 0$$

$$= \text{رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم} = 597.787.328 \text{ دج}$$

رقم الأعمال المستخرج خارج الرسم = 502.320.691 دج

= رقم الأعمال المستخرج الكلي = 502.320.691 دج

- رقم الاعمال المصرح به = 499.939.032 دج

= الفارق المستخرج = 2.381.659 دج

و عليه يتضح ان رقم الأعمال الذي صرحت به المؤسسة هو 499.939.032 دج بينما رقم الأعمال الحقيقي هو رقم الأعمال المستخرج 502.320.691 دج .

و لتحديد الربح المستخرج للمؤسسة نظيف الفارق في رقم الأعمال بين المصرح به و المستخرج الى الربح المصرح به على النحو التالي :

الربح المستخرج = الربح المصرح به + الفارق في رقم الأعمال

الربح المستخرج = 11.135.159 + 2.381.659 = 13.516.818 دج .

و لتحديد الربح الحقيقي للمؤسسة نظيف إلى الربح المستخرج مبلغ الفاتورة المسددة نقدا المذكورة أعلاه كما يلي :

الربح الحقيقي = 13.516.818 + 825.620 = 14.342.438

و عليه يكون الربح الذي صرحت به المؤسسة = 11.135.159 دج بينما الربح الحقيقي الواجب التصريح به = 14.342.438 دج .

و عليه فإن الفرق في رقم الأعمال و الربح بين المصرح به و الحقيقي يستدعي و جود ضرائب و عقوبات نقص التصريح تحسب على الشكل التالي :

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفارق	مبلغ الحقوق TAP	عقوبة نقص التصريح
			% 2	% 10
449.939.032	502.320.691	2.381.659	47.633	4.763

مبلغ الحقوق TVA	عقوبة نقص التصريح	مجموع الحقوق و العقوبات المستحقة
% 19	% 25	عن النقص في رقم الاعمال
452.515	113.128	618.039

الارباح المصرح بها	الارباح المحققة	الفارق	مبلغ الحقوق IRG	عقوبة عدم نقص التصريح	مجموع الحقوق و العقوبات المستحقة
			(سلم تصاعدي)	% 25	عن النقص في الأرباح
11.135.159	14.342.438	3.207.279	1.122.547	280.636	1.403.183

* تجدر الإشارة هنا ان رقم الأعمال الغير مصرح به لا يستفيد من التخفيض 30 % الخاص بالرسم على

النشاط المهني TAP للمبيعات بالجملة طبقا لأحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة (و ذلك بسبب نقص التصريح) مما يعني حرمان المؤسسة من تخفيض ضريبي نتيجة ضعف

التسيير الجبائي و يحسب كما يلي :

رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المحقق	الفارق	مبلغ الحقوق TAP	مبلغ التخفيض 30%
			% 2	
449.939.032	502.320.691	2.381.659	47.633	14.290

و عليه فإن خلاصة تحليل و مراقبة وضعية التسيير الجبائي لسنة 2020 و بعد تسجيل النقائص المذكورة أعلاه فإن المبلغ الاجمالي للحقوق و العقوبات المستحقة على المؤسسة نتيجة ضعف التسيير الجبائي نلخصها في الجدول التالي :

المجموع	العقوبات	الحقوق	مبلغها نوع الضريبة
648.585	189.328	459.257	TAP
14.290	14.290	/	التخفيض 30% TAP
5.730.152	1.210.342	4.519.810	TVA
264	264	/	IRG/S
1.403.183	280.636	1.122.547	IRG
7.796.474	1.694.860	6.101.614	المجموع الكلي

و خلاصة هذه الدراسة لسنوات 2018 ، 2019 و 2020 فإن التسيير الجبائي للمؤسسة لم يكن موفقا الى حد ما ، مما يعني ان المؤسسة معرضة الى الخطر الجبائي في اي وقت في حالة قيام اعوان مصالح الضرائب بإجراء رقابة محاسبية للمؤسسة .

و عليه فإن نتائج هذه الدراسة سوف نستعملها في المبحث الموالي لتبيان و توضيح تأثير التسيير الجبائي على الاداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثالث : تحليل الأداء المالي للمؤسسة

تتم عملية التحليل انطلاقا من الميزانيات المالية عن طريق المؤشرات المالية هي عديدة و لذا اعتمدنا في هذه الدراسة على المؤشرات التي لها علاقة مباشرة بالتسيير الجبائي و من ضمنها مؤشرات التوازن المالي و كذا مؤشرات اخرى و هي مؤشرات السيولة ومؤشرات التمويل و الاستقلالية المالية و مؤشرات المردودية و هذا من اجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة و تقييم ادائها .

و من اجل حساب المؤشرات المالية يلزمنا اعداد الميزانيات المالية للمؤسسة و لذلك نتبع الخطوات التالية :

الفرع الأول : توضيح عملية الانتقال من الميزانية المحاسبية الى الميزانية المالية

كما هو معروف من الجانب النظري فيما يخص عملية الانتقال سنعتمد مبدأ السيولة بالنسبة للأصول و مبدأ الاستحقاق بالنسبة للخصوم .

أولا تعديل الاصول :

و تكون هذه التعديلات كالاتي : **الاستثمارات** : كل الحسابات تضم الى الاصول الثابتة مع العلم ان القيمة الحقيقية لكل عنصر هي متساوية مع قيمته المحاسبية .

1- **المخزونات** : هذا الحسابات يضم الى قيم الاستغلال في الاصول المتداولة .

2- **الحقوق** : كل الحسابات تضم الى القيم القابلة للتحقيق ما عدا حساب النقديت الذي يضم الى القيم الجاهزة و كل ذلك في الاصول المتداولة .

ثانيا : تعديل الخصوم

و تكون كالاتي :

1- **الاموال الدائمة** : و تنقسم الى قسمين و هما :

• **الاموال الخاصة** : تضم رأس مال المؤسسة .

• **الديون طويلة الاجل** : و هي الديون التي تفوق السنة و نجد فيها قروض و ديون مالة .

2 - **الديون قصيرة الاجل** : و هي الديون التي لا تزيد مدة استحقاقها عن السنة الواحدة و نجد

فيها ديون المخزون (الموردون) ، و ديون اخرى للاستغلال و الضرائب على الارباح .

معالجة النتيجة : حيث ان الضريبة على الارباح تكون وفق الجدول التصاعدي طبقا للمادة 104 من

قانون الضرائب المباشرة ، تحسب و تقسم الضريبة كما يلي :

سنة 2018

الارباح المحققة سنة 2018 = 1.223.295 دج

الضريبة وفق الجدول التصاعدي = 306.988 دج

مبلغ الضريبة 306.988 يوجه للضريبة على الارباح في الديون قصيرة الاجل . و الباقي 916.304 يوجه لحساب المستغل في الاموال الدائمة .

سنة 2019

الارباح المحققة سنة 2019 = 9.448.310 دج

الضريبة وفق الجدول التصاعدي = 3.174.908 دج

مبلغ الضريبة 3.174.908 يوجه للضريبة على الارباح في الديون قصيرة الاجل . و الباقي 6.273.402 يوجه لحساب المستغل في الاموال الدائمة .

سنة 2020

الارباح المحققة سنة 2020 = 11.135.159 دج

الضريبة وفق الجدول التصاعدي = 3.765.305 دج

مبلغ الضريبة 3.765.306 يوجه للضريبة على الارباح في الديون قصيرة الاجل . و الباقي 7.369.853 يوجه لحساب المستغل في الاموال الدائمة .

الفرع الثاني : تقديم الميزانيات المالية لسنوات 2018 و 2019 و 2020

من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة سليمان للتجارة بالجملة قمنا بتحويل الميزانيات المحاسبية الى ميزانيات مالية و من ثم الحصول على الميزانيات المالية المختصرة لسنوات 2018 و 2019 و 2020 .

الجدول رقم (7): يمثل الميزانيات المالية جانب الاصول

البيان	القيمة المحاسبية 2018	القيمة المحاسبية 2019	القيمة المحاسبية 2020
المصاريف الأولية اراضي تجهيزات الانتاج تجهيزات اجتماعية استثمارات قيد التنفيذ	157.262	22.440.894	53.323.843
مجموع الاصول الثابتة	157.262	22.440.894	53.323.843
الاصول المتداولة البضائع مواد و لوازم الحقوق حقوق على الاستثمار تسبيقات على الاستغلال الزبائن مدينون آخرون ضرائب و ما شابهها الخزينة	52.628.663 6.052.187 4.975.360 18.887.557	108.156.472 2.975.761 4.260.774	122.892.733 1.970.512 19.280.742
مجموع الاصول المتداولة	82.543.767	115.393.007	188.282.455
المجموع الكلي	82.701.029	137.833.901	241.606.298

الجدول رقم (8) : يمثل الميزانيات المالية جانب الخصوم

البيان	القيمة المحاسبية 2018	القيمة المحاسبية 2019	القيمة المحاسبية 2020
الاموال الدائمة			
الاموال الخاصة	11.961.261	12.910.473	21.938.461
رأس المال الخاص	916.304	6.273.402	7.369.853
حساب المستغل			
مجموع الاموال الخاصة	12.877.565	19.183.875	29.308.314
ديون طويلة الاجل			
قروض و ديون مالية		16.488.086	24.734.531
مجموع الديون طويلة الاجل		16.488.086	24.734.531
الديون قصيرة الاجل			
موردون و حسابات ملحقة	14.409.249	12.238.348	97.122.366
ضرائب	461.179	1.066.654	958.508
ديون اخرى للاستغلال	54.640.345	85.682.030	85.717.273
ضريبة على الارباح	306.988	3.174.908	3.765.306
خزينة سلبية	5.703		
مجموع الديون قصيرة الاجل	69.823.464	102.161.940	187.563.453
المجموع الكلي	82.701.029	137.833.901	241.606.298

الجدول رقم (9) : يمثل الميزانيات المالية المختصرة (جانب الاصول)

سنة 2020		سنة 2019		سنة 2018		الاصول
%	القيمة المالية	%	القيمة المالية	%	القيمة المالية	
22.07	53.323.843	16.28	22.440.894	0.20	157.262	اصول ثابتة
77.93	188.282.455	83.72	115.393.007	99.80	82.543.767	اصول متداولة
18.27	44.138.468	0	0	0	0	قيم الاستغلال
51.68	124.863.245	80.63	111.132.233	76.97	63.656.210	قيم قابلة للتحقيق
07.98	19.280.742	03.09	4.260.774	22.83	18.887.557	قيم جاهزة
100	241.606.298	100	137.833.901	100	82.701.029	مجموع الاصول

الجدول رقم (10): يمثل الميزانيات المالية المختصرة (جانب الخصوم)

سنة 2020		سنة 2019		سنة 2018		الخصوم
%	القيمة المالية	%	القيمة المالية	%	القيمة المالية	
22.37	54.042.845	25.88	35.671.961	15.57	12.877.565	أموال دائمة
12.13	29.308.314	13.92	19.183.875	15.57	12.877.565	أموال خاصة
10.24	24.734.531	11.96	16.488.086	00	00	ديون طويلة الاجل
77.63	187.563.453	74.12	102.161.940	84.43	69.823.464	ديون قصيرة الأجل
% 100	241.606.298	% 100	137.833.901	% 100	82.701.029	مجموع الخصوم

الفرع الثالث : التحليل بواسطة مؤشرات الأداء المالي

أولا : مؤشرات التوازن المالي

سنتناول مؤشرات التوازن المالي و هي رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل.

1- التحليل بواسطة رأس المال العامل

رأس المال العامل هو أهم مؤشرات التوازن المالي و هو عبارة عن هامش أمان كما سبق ذكره في الجانب النظري ، فهو الجزء الأول من الأموال الدائمة التي تستخدم في تغطية الأصول الثابتة و يحسب وفق العلاقة التالية:

• من أعلى الميزانية

رأس المال العامل = الاموال الدائمة - الاصول الثابتة

• من أسفل الميزانية

- رأس المال العامل = الأصول المتداولة - ديون قصيرة الأجل

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
188.282.455	115.393.007	82.543.767	الاصول المتداولة
187.563.453	102.161.940	69.823.464	الديون قصيرة الاجل
719.002	13.231.067	12.720.303	رأس المال العامل

نلاحظ ان رأس المال العامل موجب خلال الثلاث السنوات مما يعني الأصول المتداولة تغطي الديون القصيرة الأجل و يمكن إن نقول أن المؤسسة حققت التوازن المالي في خلال الثلاث سنوات كما نلاحظ ان رأس المال العامل ازداد من سنة 2018 إلى 2019 زيادة طفيفة و في المقابل فقد انخفض انخفاضاً حاداً سنة 2020 و ذلك نتيجة لزيادة الديون قصيرة الأجل .

و بمقارنة هذه المؤشر مع نتائج دراسة وضعية التسيير الجبائي للمؤسسة نلاحظ ان هذا المؤشر قد انخفض بحدة نتيجة الضرائب التي ستحملها المؤسسة نتيجة سوء التسيير الجبائي و التي تصنف في الديون قصيرة الأجل حيث أن الديون قصيرة الأجل ستزداد بمبلغ الضريبة المستخرجة حيث أن مبلغ الضريبة سنة 2018 يساوي

5.089.192 تتحملها المؤسسة سنة 2019 و مبلغ الضريبة سنة 2019 يساوي 12.549.509 تتحملها المؤسسة سنة 2020 و مبلغ الضريبة سنة 2020 يساوي 7.435.266 تتحملها المؤسسة سنة 2021 (سنة 2021 خارج مجال الدراسة) ، حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي بعد زيادة الضرائب :

سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020	
82.543.767	115.393.007	188.282.455	الأصول المتداولة
69.823.464	107.251.132	200.112.962	الديون قصيرة الأجل
12.720.303	8.141.875	11.830.507 -	رأس المال العامل

* سنة 2018 لا تدخل في مجال الدراسة لأنها تستدعي وجود الضرائب المستخرج من السنة السابقة سنة 2017 و هو خارج مجال الدراسة ، أما سنة 2018 نلاحظ أن مؤشر رأس المال العامل انخفض متأثراً بمبلغ الضريبة المستخرجة المرتبطة بسوء التسيير الجبائي المذكور سابقاً ، أما سنة 2020 فقد أصبح سالبا مما يعني أن المؤسسة خلال هذه السنة لا تستطيع تغطية ديونها قصيرة الأجل بواسطة أصولها المتداولة مما يعني أن المؤسسة في وضعية مالية حرجية .

2- التحليل بواسطة مؤشر احتياجات رأس المال العامل

و يحسب وفق العلاقة التالية :

$$\bullet \text{ إ ر م ع} = \text{احتياجات التمويل} - \text{موارد التمويل}$$

$$\text{حيث احتياجات التمويل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{القيم الجاهزة}$$

$$\text{موارد التمويل} = \text{ديون قصيرة الأجل} - \text{السلفات المصرفية}$$

$$\bullet \text{ إ ر م ع} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم قابلة للتحقيق}) - (\text{ديون قصيرة الأجل} - \text{السلفات المصرفية})$$

سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020	
82.543.767	115.393.007	188.282.455	الأصول المتداولة
18.887.557	4.260.774	19.280.741	القيم الجاهزة

الديون قصيرة الأجل	69.823.464	102.161.940	187.563.453
السلفات المصرفية	54.640.345	85.682.030	85.717.273
احتياج رأس المال العامل	48.473.091	94.652.323	67.155.534

نلاحظ هنا أن احتياج رأس المال العامل موجب خلال الثلاث السنوات و هذا يعني أن المؤسسة لم تعتمد على تغطية احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة موارد الديون قصيرة الأجل مما يعني تحقيق فائض خلال هذه السنوات ، إذ أن المؤسسة هنا تفادت تغطية احتياجاتها من التمويل بواسطة الديون قصيرة الأجل لان اجل استحقاق هذه الديون قصير قد تعجز المؤسسة خلاله عن الوفاء بالتزاماتها المالية و بالتالي فحسب هذا المؤشر فالوضع المالي مريح .

و عند مقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاثة سنوات السابقة و الضرائب المستحقة نستنتج ان هذا المؤشر سينخفض خاصة سنة 2020 لان المؤسسة ملزمة بتحمل بمبلغ الضريبة المستخرج عن سنة 2019 بمبلغ 12.549.509 دج و هو مبلغ ليس بسيط إذ يمثل لوحده نسبة 66.44 % من مبلغ القيم الجاهزة للمؤسسة . حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي بعد زيادة الضرائب إلى الديون قصيرة الأجل :

	سنة 2018	سنة 2019	سنة 2020
الأصول المتداولة	82.543.767	115.393.007	188.282.455
القيم الجاهزة	18.887.557	4.260.774	19.280.741
الديون قصيرة الاجل	69.823.464	107.251.132	200.112.962
السلفات المصرفية	54.640.345	85.682.030	85.717.273
احتياج راس المال العامل	48.473.091	89.563.131	54.606.025

نلاحظ هنا ان المؤشر انخفض بمقدار 10.24 % سنة 2019 و 18.68 % سنة 2020 و رغم ذلك نلاحظ ان هذا المؤشر بقي موجبا رغم تحمل مبالغ الضرائب المذكورة و هذا يعني أن مبالغ الضريبة المستخرجة المرتبطة بسوء التسيير الجبائي أثرت بالسلب على موارد التمويل للمؤسسة و لكنها لم تجعل المؤسسة في وضعية حرجة حسب هذا المؤشر .

ثانيا : مؤشرات السيولة المالية

لتقييم سيولة المؤسسة نقوم بحساب كل من نسبة السيولة العامة ،نسبة السيولة النسبية ، و نسبة السيولة الفورية .

1- نسبة السيولة العامة : و تحسب كما يلي

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الاجل

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
188.282.455	115.393.007	82.543.767	اصول متداولة
187.563.453	102.161.940	69.823.464	ديون قصيرة الاجل
1.00	1.12	1.18	نسبة السيولة العامة

نلاحظ ان نسبة السيولة العامة اكبر من الواحد سنتي 2018 و 2019 مما يعني اصولها المتداولة اكبر من ديونها قصيرة الاجل ،اما سنة 2020 فنسبة السيولة العامة تساوي الواحد تماما مما يعني ان المؤسسة في حالة توازن مالي من حيث السيولة .

و عليه يمكن القول ان الديون القصيرة الاجل لا تشكل عبء على المؤسسة من حيث توفر السيولة اللازمة .

و عند مقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاثة سنوات و الضرائب المستحقة نستنتج ان هذا المؤشر سينخفض خاصة سنة 2020 متأثرا بمبلغ الضريبة . حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي بعد زيادة الضرائب الى الديون قصيرة الاجل :

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
188.282.455	115.393.007	82.543.767	اصول متداولة
200.112.962	107.251.132	69.823.464	ديون قصيرة الاجل
0.94	1.07	1.18	نسبة السيولة العامة

نلاحظ هنا ان المؤشر انخفض عما كان عليه سابقا خاصة سنة 2020 حيث اصبح المؤشر اقل من الواحد متأثر بمبلغ الضريبة المقدرة ب 12.549.509 دج مما يعني ان المؤسسة اصبحت في وضعية حرجة من حيث السيولة حيث ان اصولها المتداولة لم تعد تكفي لتغطية ديونها القصيرة الاجل مما يعني ان على المؤسسة البحث عن طرق و مصادر اخرى للسيولة .

2- نسبة السيولة المختصرة (السريعة) : و تحسب كما يلي

نسبة السيولة السريعة = (القيم جاهزة + القيم غير جاهزة) / الديون قصيرة الأجل

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
124.863.245	111.132.233	63.656.210	قيم محققة
19.280.742	4.260.774	18.887.557	القيم الجاهزة
187.563.453	102.161.940	69.823.464	ديون قصيرة الاجل
0.76	1.12	1.18	نسبة السيولة السريعة

نلاحظ ان نسبة السيولة السريعة مرتفعة سنتي 2018 و 2019 و منخفضة سنة 2020 مما يعني ان للمؤسسة السيولة الكافية سنتي 2018 و 2019 لتغطية ديونها العاجلة قصيرة و هي وضعية مريحة عكس سنة 2020 حيث ان السيولة السريعة لا تكفي لتغطية الديون القصيرة الاجل .

و عند مقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاث سنوات المذكورة و الضرائب المستحقة نستنتج ان هذا المؤشر سينخفض خاصة سنة 2020 متأثرا بمبلغ الضريبة . حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي:

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
124.863.245	111.132.233	63.656.210	قيم محققة
19.280.742	4.260.774	18.887.557	القيم الجاهزة
200.112.962	107.251.132	69.823.464	ديون قصيرة الاجل
0.72	1.07	1.18	نسبة السيولة السريعة

نلاحظ هنا ان المؤشر بقي أكثر من الواحد سنة 2019 رغم الانخفاض الطفيف ، اما سنة 2020 فقد ازداد مؤشر السيولة السريعة انخفاضا عما كان عليه سابقا مما يعني ان على المؤسسة البحث عن مصدر آخر للسيولة السريعة حتى تفي بالتزاماتها .

3- نسبة السيولة الفورية : و تحسب كما يلي

نسبة السيولة الفورية = القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
19.280.742	4.260.774	18.887.557	القيم الجاهزة
187.563.453	102.161.940	69.823.464	ديون قصيرة الاجل
% 10	% 04	% 27	نسبة السيولة الفورية

نسبة السيولة الفورية (الجاهزة) المقبولة اقتصاديا هي في حدود 20 % و عليه و حسب هذا المؤشر فإن المؤسسة في وضعية مالية حسنة من حيث السيولة الفورية سنة 2018 اما سنتي 2019 و 2020 فإن وضعية السيولة الفورية غير مريحة و تستدعي البحث عن سائل بديلة .

و بمقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاث سنوات المذكورة و الضرائب المستحقة نستنتج ان هذا المؤشر سينخفض خاصة سنة 2019 متأثرا بمبلغ الضريبة . حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي:

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
19.280.742	4.260.774	18.887.557	القيم الجاهزة
200.112.962	107.251.132	69.823.464	ديون قصيرة الاجل
% 9.63	% 3.97	% 27	نسبة السيولة الفورية

نلاحظ ان هذا المؤشر ازداد انخفاضاً عما كان عليه سابقاً سنتي 2019 و 2020 ، هذا الانخفاض يعتبر حرج خاصة سنة 2019 بنسبة 3.97 % و على المؤسسة تدارك الخلل اما بتوفير قيم جاهزة أكثر او التقليل من الديون قصيرة الاجل قدر الامكان .

ثالثاً: نسب التمويل و الاستقلالية المالية

1- نسبة التمويل الخارجي و تحسب كما يلي :

نسبة التمويل الخارجي = مجموع الديون / الاموال الخاصة

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
212.297.984	118.650.026	69.823.464	مجموع الديون
29.308.314	19.183.875	12.877.565	الاموال الخاصة
7.24	6.18	5.42	نسبة التمويل الخارجي

هذه النسبة تفوق الواحد مما يعني ان الاموال الخاصة لا تغطي مجموع الديون حيث ان المؤسسة تعتمد في تمويلها على الديون و قد زادت هذه النسبة من سنة الى أخرى خلال ثلاث سنوات الدراسة مما يعني زيادة الاعتماد على الديون الخارجية في التمويل .

و بمقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاث سنوات المذكورة و الضرائب المستحقة نستنتج ان هذا المؤشر سيزداد سلبي متأثراً بمبلغ الضريبة . حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي:

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
224.847.493	123.739.218	69.823.464	مجموع الديون
29.308.314	19.183.875	12.877.565	الاموال الخاصة
7.67	6.45	5.42	نسبة التمويل الخارجي

نلاحظ ان المؤشر ازداد سوءاً سني 2019 و 2020 بفعل زيادة الديون و هي وضعية غير مريحة للمؤسسة و على المؤسسة تفادي هذه الوضعية بزيادة الاموال الخاصة او تقليص الديون اذا أمكن و من هذه الديون الضرائب المستحقة التي يجب على المؤسسة تفاديها قدر الإمكان .

2- نسبة الاستقلالية المالية و تحسب كما يلي :

نسبة الاستقلالية المالية = الاموال الخاصة / مجموع الديون

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
29.308.314	19.183.875	12.877.565	الاموال الخاصة
212.297.984	118.650.026	69.823.464	مجموع الديون
0.138	0.161	0.184	نسبة الاستقلالية المالية

هذا المؤشر معاكس لمؤشر نسبة التمويل الخارجي ، حيث نلاحظ هنا ان نسبة الاستقلالية المالية أقل عن الواحد مما يعني ان الاموال الخاصة للمؤسسة لا تغطي مجموع الديون ، مما يعني ان نسبة استقلالية المؤسسة ضعيفة و هذا راجع لديون المؤسسة التي تفوق أموالها الخاصة .

و بمقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاث سنوات المذكورة و الضرائب المستحقة نستنتج ان هذا المؤشر سيزداد سلبي متأثرا بمبلغ الضريبة . حيث سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي:

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
29.308.314	19.183.875	12.877.565	الاموال الخاصة
224.847.493	123.739.218	69.823.464	مجموع الديون
0.130	0.155	0.184	نسبة الاستقلالية المالية

نلاحظ ان النسبة ازدادت انخفاضاً عما كانت عليه بسبب زيادة الديون التي مصدرها الضرائب الناتجة عن ضعف التسيير الجبائي حيث ان مؤشر الاستقلالية المالية بقي ضعيفا و يدل على ان المؤسسة تعتمد على الديون بدلا من أموالها الخاصة و عليه يجب على المؤسسة تدارك هذا الضعف و تجنب زيادة الديون .

رابعاً : مؤشرات المردودية

يمكن التمييز بين ثلاث مؤشرات للمردودية و هي : مردودية النشاط ، المردودية الاقتصادية و المردودية المالية .

1- مردودية النشاط : و تحسب وفق العلاقة التالية :

$$\text{مردودية النشاط} = (\text{النتيجة الاجمالية} / \text{رقم الاعمال}) \times 100$$

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
32.328.606	15.312.187	5.564.812	النتيجة الاجمالية
499.939.032	369.686.356	266.745.159	رقم الاعمال
% 6.46	% 04.14	% 02.08	نسبة مردودية النشاط

نلاحظ ان مردودية النشاط متزايدة من سنة لأخرى و ذلك بسبب زيادة النتيجة الاجمالية ، حيث كانت هذه النسبة ضعيفة سنتي 2018 و 2019 و اصبحت متوسطة سنة 2020 .

كما نلاحظ هنا ان مقارنة هذه النسب مع نتائج دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاث سنوات المذكورة و الضرائب المستحقة تبقى دون تأثير لأن الضرائب المستحقة لا تدخل في حساب النتيجة الاجمالية أو حساب رقم الاعمال ، مما يعني التسيير الجبائي ليس له تأثير على هذا المؤشر بصفة خاصة .

2- المردودية المالية و تحسب كما يلي :

$$\text{المردودية المالية} = (\text{النتيجة الصافية} / \text{الاموال الخاصة}) \times 100$$

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
11.135.163	9.448.312	1.223.295	النتيجة الصافية
29.308.314	19.183.875	12.877.565	الاموال الخاصة
% 37.99	% 49.25	% 9.49	نسبة مردودية المالية

نلاحظ ان هذا المؤشر ضعيف سنة 2018 و جيد سنة 2019 و حسن سنة 2020 ، و بمقارنة هذا المؤشر مع دراسة وضعية التسيير الجبائي للثلاث سنوات السابقة و الضرائب المستحقة حيث أن مبلغ الضريبة المستحق الناتج عن ضعف التسيير الجبائي سيخفض النتيجة الصافية و عليه سيصبح هذا المؤشر على النحو التالي بعد تعديل النتيجة الصافية :

سنة 2020	سنة 2019	سنة 2018	
1.414.346 -	4.359.120	1.223.295	النتيجة الصافية
29.308.314	19.183.875	12.877.565	الاموال الخاصة
% 4.82 -	% 22.72	% 9.49	نسبة مردودية المالية

نلاحظ هنا ان المؤشر انخفض انخفاضاً حاداً سنتي 2019 و 2020 حيث اصبح سالبا سنة 2020 و هذا كله ناتج عن انخفاض النتيجة الصافية بسبب زيادة الضرائب المستخرجة نتيجة دراستنا السابقة للتسيير الجبائي . و عليه فالتسيير الجبائي الضعيف كان له دور فعال في انخفاض هذا المؤشر .

ومما سبق يتضح جليا دور التسيير الجبائي في جل مؤشرات التسيير المالي ، حيث لاحظنا في هاته الدراسة ان ضعف التسيير الجبائي ساهم في دور فعال في انخفاض هذه المؤشرات و هذا بسبب دور الضرائب المستحقة عن سوء التسيير الجبائي .

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا للتسيير الجبائي في المؤسسة محل الدراسة و كذا الادوات المستعملة في تقييم الاداء المالي من مؤشرات التوازن المالي ومؤشرات السيولة ومؤشرات التمويل والاستقلالية المالية ومؤشرات المردودية تبين لنا ضعف التسيير الجبائي في المؤسسة مما انعكس سلبا على الاداء المالي لها وقد بينا في هذا الفصل أخطاء التسيير الجبائي بالتفصيل للمؤسسة حيث اتضح جليا سوء و ضعف هذا التسيير .

كما تجدر الاشارة كذلك ان على المسير المالي قراءة مؤشرات الاداء المالي قراءة صحيحة وهذا من أجل اعطاء صورة أدق عن واقع المؤسسة كونها تعتبر مرآة عاكسة للوضعية المالية للمؤسسة ونستطيع القول أن أهمية هذه المؤشرات تكمن في معرفة مدى تسديد المؤسسة لديونها اتجاه الغير خاصة في المدى القصير ومن ضمن هذه الديون الديون الجبائية.

وخلاصة هذا الفصل تبين أن التسيير الجبائي الكفاء والفعال والتقييم الجيد لأداء المؤسسة الاقتصادية يركز على قواعد وقوانين اقتصادية وتجارية وتشريعية.

كما اتضح جليا في هذه الدراسة أن التسيير الجبائي كان له أثر بالغ على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، وهذا يقتضي على المؤسسة معالجة النقائص المذكورة و اعطاء الاهتمام اللازم لهذا الجانب من التسيير.



الخاتمة العامة:

في هذه المذكرة تناولنا موضوع دور التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، و قمنا بمعالجة إشكالية الدراسة التي تتمحور حول مدى تأثير التسيير الجبائي الجيد على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال الفصلين باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات المعتمدة، وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات والاقتراحات.

• النتائج والتوصيات :

1- نتائج البحث واختبار الفرضيات :

من خلال ما سبق نجد أن التسيير الجبائي هو عملية قانونية تعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبائي والذي يقوم على مدى احترام القانون الجبائي من حيث الشكل والمضمون، بالإضافة إلى تحقيق الخيار الجبائي الذي يخدم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، دون الوقوع في التعسف في استعمال الحق أو التصرف غير العادي في التسيير، بالإضافة إلى أن هذا النوع من التسيير يساعد المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية سواء في مرحلة الاستغلال أو التمويل أو الاستثمار، وبالتالي التأثير على أدائها المالي.

و من خلال هذه الدراسة التطبيقية تبين أن:

- أن القائمين على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وعي بأهمية تأثير التكاليف الجبائية على أدائها المالي .
- أن التسيير الجبائي يمارس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولكن ضعيف الفعالية كون أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على الشروط التي تؤدي إلى تفعيله والمتمثلة في: عدم وجود أعوان مؤهلين في الجباية لدى معظم المؤسسات ، كذا تعدد و تنوع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة و تعقدها في بعض الأحيان ، ضعف أنظمة الرقابة الداخلية الجبائية في المؤسسة، ضيق هامش الحركة من خلال الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي الجزائري... إلخ، مما يجعل المسير يركز بدرجة كبيرة على إعداد التصريحات الجبائية .
- أن للتسيير الجبائي أثر قوي على الأداء المالي و على خزينة المؤسسة.

2- توصيات البحث:

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن الأخذ بما يلي من التوصيات:

- أن عملية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مفيدة ومهمة في التخفيض من الأعباء الجبائية، مما يساعد المؤسسة على تحقيق وفورات مالية تساعد على النمو والبقاء، وعليه نرى إدخال موضوع التسيير الجبائي في البرامج العلمية لطلبة الليسانس و الماستر تخصص محاسبة وجبائيه ، و تخصصات أخرى لها علاقة بالتسيير أمر مهم.
- ضرورة الاهتمام بالقوانين الجبائية وقوانين تشجيع الاستثمار، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان وعدم إهمال أي جزء منها.
- أهمية أخذ الوفورات الضريبية بعين الاعتبار عند تحديد أي سياسة من سياسات المؤسسة، لما له من أثر واضح في تدعيم المركز المالي.
- ضرورة الاهتمام بتعيين طرف داخلي في المؤسسة يقوم بعمليات التسيير الجبائي، وعدم الاعتماد بشكل مطلق على مصلحة المحاسبة والمالية، مما يساعد على التخصص في عملية التسيير الجبائي للمستقبل، ويعمل على توجيه سياسات المؤسسة الاستثمارية بما يضمن دفع أقل ضريبة.
- الرفع من مستوى الثقافة الجبائية للمسيرين، من خلال التكوين والتربصات، وبالتالي تمكينهم من استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها.



أولاً: الكتب

1. إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي والإدارة المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
2. حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
3. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، مصر، 1963 .
4. دولاور علي وعبد المنعم فوزي، مالية الدولة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1962.
5. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار مريح للنشر، الرياض، 2000.
6. السير المالي للإدارة المالية – (دروس و تطبيقات)، دار وائل للنشر و التوزيع عمان الطبعة الأولى، 2006.
7. عاطف وليم أندراوس، التمويل و الإدارة المالية للمؤسسة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
8. عدنان تايه النعيمي وياسين كاسب اخرشة، أساسيات في الإدارة المالية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى 2007.
9. محمد حلمي مراد، تشريع الضرائب، الجزء الأول، مطبعة النهضة، القاهرة، مصر، 1958، نقلا عن ثلجة نوال جغلوف .
10. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003.
11. منير شاكر محمد و آخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثالثة، 2008.
12. ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
13. ناصر دادي عدون، يوسف ممامش، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة (الجزائر)، الطبعة الأولى.

14. الياس بن ساسي، التسيير المالي والإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

ثانيا: المذكرات

15. العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل " 1992-2009"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2005 -2006 .

16. عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.

17. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013 .

18. مداني بلغيث، اهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ضل اعمال التوحيد الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

19. نوي نجة، فعالية الرقابة في الجزائر "1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 .

20. بشينة العبيدي ونيلة موساوي، اثر جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2013-2014.

21. بكوشه صفاء رزاق هبله سارة، إستخدام نماذج التنبؤ لتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2013-2014.

22. حادري دنيا، أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001.

23. حنكة عادل، عقيب هشام ونعموش على خير الدين، دور القوائم المالية في تحليل وضعية المؤسسة، مذكرة شهادة ليسانس، جامعة الوادي، 2013.

24. سارة قدوري، دور إستخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية؛ مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 - 2015.
25. عبد الرزاق زكرياء طينة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2013 - 2014.
26. فيصل عبادة، التشخيص المالي في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2011 - 2012.
27. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبالي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر 2002 / 2003.
28. منى محمود إدلي، سياسة الحوافز الضريبية وآثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2006.
29. وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية. حالة الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004.
30. يوسف الحنبل و كريمة زرزور و مبروكة برحومة، تقييم و تحسين الأداء المالي باستخدام المؤشرات المالية الحديثة. مذكرة ليسانس، جامعة الوادي، 2012.
31. وادة علي، اثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة 2015-2016

ثالثا: المجالات

32. جغلوف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية، الملتقى الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضل المستجدات العالمية، جامعة 20 أوت سكيكدة الجزائر، أكتوبر 2010.
33. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد: 04 .

34. دادن عبد الغني، كمامسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحاكات المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005.
35. زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناء القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة لمسيلة، الجزائر، 15. 16 أفريل 2009.
36. فروي نجاح حميدي سليمة، دراسة تطبيقية لمؤشرات التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصادية، جامعة الوادي، 2013-2014.
37. مداني بلغيث، عبد الله ابراهيمي، تسيير الخطر في المؤسسة، تحدي جديد، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 03، السنة 2004.

رابعاً: المواد القانونية في التشريع الجبائي

38. المادة 151 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
39. المادة 1-18 من قانون الاجراءات الجبائية .
40. المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
41. المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتصرف
42. المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتصرف
43. المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتصرف
44. المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
45. المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتصرف
46. المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
47. المادة 282 مكرر 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتصرف
48. المادة 282 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتصرف

49. المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الاعمال
50. المادة 58 من قانون الرسوم على رقم الاعمال
51. المادة 100 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
52. المادة 142 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.
53. المادة 151 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المتماثلة.
54. المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية .
55. المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.
56. المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .
57. المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

خامسا: المراجع باللغة الفرنسية

1. Armel Liger , la gestion fiscale de pmi un mythe , Edition L.G.D.J , Paris , 1998 .
2. Charl Robbez Masson , la notice d'évasion fiscale en droit interne français , Edition L.G.D.J , paris , 1990 .
3. Christine Collette , Gestion fiscale des entreprises , Ellipse , paris , 1998 .
4. Christine Collette, op. cit..
5. CLARAN WARCH, Les rations clés du management, Edition: Village Mondiale, 1998.
6. Jaques Duhem et Michel Jammes, op. cit.
7. Josette Peyrard, Analyse financiers, librairie Vuibert, 8eme éd, Paris, 1999.

8. Marc Borstein, Jeff Bogan, Tax Risk management, America Tax, ERNST& Young, Tax Educator's Symposium 2006,..
9. Maurice cozian , les grands principes de la fiscalité des entreprise , litec droit , 2 édition , paris , 1986 , postface de L'ouvrage .
- 10.Maurice cozian , op , cit , .
- 11.Mohamed Ben Hadj Saad, L'audit fiscale dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion, l'université de Sfax, Tunisie.
- 12.www.deloitte.com/view/fr_CA/ca/services/fiscalite/gestiondesrisquesfiscaux/index/22.02.2011
- 13.[www.pwc.com/ca/fr/tax/risk management/index.jhtml/22.02.2011](http://www.pwc.com/ca/fr/tax/risk%20management/index.jhtml/22.02.2011).

الملاحق

الملحق (01)

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تصريح بالوجود يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى : { - الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي } (1)	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الضرائب لولاية
-------------------------	--	---

سلسلة G. رقم 8 (2007) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :	
اسم الشهرة التجاري :	
عنوان المقر الإجتماعي :	
رقم السجل التجاري :	ح.ج. البريدي أو البنكي :
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :	الهاتف :
رت. الاحصائي :	رت. الجبائي :
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	
صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :	
تاريخ بدء النشاط :	

الشكل القانوني للشركة	
(ضع علامة في الخانة المناسبة)	
☐ مؤسسة فردية. ☐ شركة فعليه. ☐ شركة التضامن. ☐ شركة مدنية مهنية. ☐ جمعية بالمشاركة. ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة. ☐ شركة المساهمة. ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني :	☐ شركة تعاونية. ☐ مؤسسة عمومية (شركة). ☐ مؤسسة عمومية. ☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط. ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). ☐ أخرى :
طبيعة النشاط الرئيسي : نشاطات ثانوية أخرى : عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	
مكان مسك المحاسبة : إسم وعنوان المحاسب :	

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بـ في الإضاء	يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.
-----------------------------	--

الملحق (02)

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 Direction des Impôts
 Wilaya de :
 Inspection des impôts
 de :
 Recette des impôts
 de :
 Commune :
 N.I.S
 N.I.F
 N° article :

Année :
 Mois :
 Trimestre
 A rappeler
 obligatoirement
 F.J.
 M.
 Activité :
 Adresse :
 CODE ACTIVITE
 Série G. n°50

الضرائب والرسوم المحصلة قورا أو عن طريق الإقطاع من المصدر
 تصريح يقدم مقام حافظة لشعار بالتسديد
IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

IMPORTANT
 La présente
 déclaration doit
 être déposée à
 la recette des
 impôts dans les
VINGT
PREMIERS
JOURS DU
MOIS

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2 %.

Code	Opérations Imposables	Chiffre d'affaires		Montant à payer (D.A)
		C.A Brut	Imposable	
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	-	-	-
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	-	-	-
C 1 A 13	Affaires sans réfaction	-	-	-
C 1 A 14	Affaires exonérées	-	-	-
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	-	-	-
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant	TOTAL	-	NEANT

Acomptes I.B.S

Code	Acomptes I.B.S	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en D.A)
E 1 M 10	Acompte provisionnel		
E 1 M 11	Acompte provisionnel		
2		TOTAL	NEANT

I.R.G salaires et autres retenues à la source IRG / IBS

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (D.A)
E 1 L 20	IRG / Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	-	Barème	-
E 1 L 30	IRG / RCDG (titres nominatifs)	-	10%	-
E 1 L 40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	-	15%	-
E 1 L 60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes	-	50%	-
E 1 L 80	IRG / Autres retenues à la source	-		-
E 1 M 30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)	-	24%	-
E 1 M 40	IBS / Autres retenues à la source	-		-
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise	TOTAL	-	NEANT

Droit de timbre sur état			
Code	Opérations imposables	CA imposable	Montant à payer (D.A)
E 2 E 00		-	-
4	TOTAL	-	NEANT

Impôts et taxes non repris ci-dessus			
Code	Opérations imposables	C.A imposable	Montant à payer (D.A)
5	TOTAL	-	NEANT

RECAPITULATION (EN D.A)		Cadre réservé au contribuable	Cadre réservé à la recette	Cadre réservé à l'inspection
1 - TAP	C/500 026/A	-	Reçu ce jour la présente déclaration enregistrée sous le n°	Enregistrée le :
2 - AP/IBS	C/201 001/M1	-	Payée par Chèque bancaire N°	Observations éventuelles :
3-1- IRG/Salaires	C/201 001/1/00	-	du	
3-2-IRG/Autres ret. Sour.	C/201 001/A.B.C	-	lité sur l'Agence :	
3-3-IBS Ret. source	C/201 001/M2 et 3	-	- par chèque postal N°	
- TIC	C/201 003/303/A/B	-	- En numéraire.....	
			Cache, Signature	
4 - Droit de timbre	C/201 002/201	-	Prise en recette par quit. N°	
5 - Autres	C /	-	de ce jour. A	
6 - TVA	C/500 020/ A	-	Le receveur des impôts Cache, Signature	
MONTANT TOTAL A PAYER		NEANT		

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro
Exemple 325.628 DA = 325.620

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens produits et denrées (art. 23 du CTVA)	-	-	-	9%	-
E 3 B 12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)	-	-	-	"	-
E 3 B 13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)	-	-	-	"	-
E 3 B 14	Actes Médicaux	-	-	-	"	-
E 3 B 15	Commissionnaire & courtiers	-	-	-	"	-
E 3 B 16	Fourniture d'énergie	-	-	-	"	-
E 3 B 21	Production : biens, produits, denrées	-	-	-	19%	-
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits, denrées	-	-	-	"	-
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%	-	-	-	"	-
E 3 B 24	Professions Libérales	-	-	-	"	-
E 3 B 25	Opérations de banques et assurances	-	-	-	"	-
E 3 B 26	Prestations de téléphone et téléx	-	-	-	"	-
E 3 B 28	Autres prestations de services	-	-	-	"	-
E 3 B 31	Débils de boissons	-	-	-	"	-
E 3 B 32	Production biens et denrées (art. 21 CTVA)	-	-	-	"	-
E 3 B 33	Reventes en l'état (art. 21 CTVA)	-	-	-	"	-
E 3 B 34	Tabacs et allumettes	-	-	-	"	-
E 3 B 35	Spectacles jeux diversifiés autres	-	-	-	"	-
E 3 B 36	Autres prestations (art. 21 CTVA)	-	-	-	"	-
E 3 B 37	Consommations sur place	-	-	-	"	-
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES		NEANT	-	NEANT		NEANT

B/ Déductions à opérer

NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E 3 B 91 Précipiente antérieur (mois précédents)	-
E 3 B 92 TVA/ achats de matières et services (art.29 CTCA)	-
E 3 B 93 TVA/ achats biens amortissables (art.28 CTCA)	-
E 3 B 94 Régularisation prorata déduction (art.40 CTCA)	-
E 3 B 95 TVA / factures annulées ou imp (art.18 CTCA)	-
E 3 B 96 Autres déductions (justification de précipiente, etc.)	-
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA	
Total des déductions à opérer (B)	-

C/ TVA à Payer

Désignation	Montants
C	
E 3 B 97 - Total des droits dus Régularisation du prorata (art.40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)	NEANT
E 3 B 98 - Reversement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)	-
TOTAL A RAPELER (C)	-
B	
E 3 B 00 - Total des déductions TVA à payer au titre du mois (C-B)	-
(A) reporter dans cadre "récapitulation" ligne 10)	
PRÉCOMPTÉ à reporter sur le mois suivant (B - C)	-
E 3 B 99	-

نموذج ج رقم 1 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

الضريبة على الدخل الإجمالي

سنة 20

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

I - تعريف المكلف بالضريبة :

اللقب (1) :
الاسماء :
(بين الاسم الشائع)
تاريخ و مكان الازدياد :
الجنسية :
المهنة :
رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) :
عنوان الإقامة المعتادة :
إلى 1 جانفي 20 :
الرمز البريدي :
إلى 1 جانفي 20 :
الرمز البريدي :
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات ينكر لقب الأنسة.

II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة)

أعزب (عزباء) ☐ متزوج (ة) ☐ أرمل (ة) ☐ مطلق (ة) ☐ (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك)
اللقب العائلي والاسم المعتاد للزوج :
تاريخ و مكان الزواج :
بالنسبة للزوجة اذكر لقب الأنسة.
تاريخ و مكان الطلاق :
تاريخ و مكان ميلاد الزوج :
رقم التعريف الجبائي للزوج :
عدد الأطفال الأحياء :
عدد الأطفال المكفولين :

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا الممضي أسفله :
و كذا زوجتي المولودة :
نطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 20 .
بـ في
إمضاء الزوجين

ملحوظة : فرض الضريبة المشتركة يخول الحق في تخفيض 10 % من الدخل الإجمالي للضريبة (المادة 6, 3 من ق ض م ر).

عمود مخصص للمصلحة	IV - تفصيل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة :		
ا- مداخل مقبوضة بالجزائر : (1) مداخل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات المبنية و الغير المبنية : (إيجارات الأماكن المؤتثة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)			
عناوين الملكيات :			
دج	المبلغ الخام للإيجارات (*)		
.....			
(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.			
(2) المداخل الفلاحية المستخلصة من الاستثمار المباشر :			
عناوين المستثمرات :			
:			
لمستثمرات أطفالكم المكفولين	لمستثمرات زوجتكم (*)	لمستثمراكم	
.....			الدخل الجزافي للسنة المدنية
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص			
(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة.			
(3) أرباح مهنية :			
عناوين المستثمرات :		المهن المعمارة	
.....		انتم :	
.....		الزوجة (*) :	
.....		الأطفال المكفولين	
الأطفال المكفولين	الزوجة (*)	انتم	
.....			ربح السنة
.....			عجز السنة
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص			
(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.			

عمود مخصص للمصلحة	4 مداخيل رؤوس الأموال المنقولة : 1 القيم المنقولة :	
المبلغ الخام (*) دج	أ فوائد القيم المنقولة، أسهم، حصص الشركاء، المنذات، ريع : ب (النسب المئوية و أتعاب مجلس إدارة الشركة (باستثناء التي لها طابع أجور من وجهة النظر الضريبي) : ج حصص الشركات ذات المسؤولية المحدودة : د (حصص الفوائد في شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على الشركات : 2 مداخيل الديون، الودائع، الكفالات و توظيف أموال أخرى : أ المبلغ الخام : ب (قسط الفوائد الذي يزيد عن 50 000 دج يمنح الحق في رصيد ضريبي : (المادة 104 من قضا م ر م) المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص :	
(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.		
5 المرتبات و الأجور و العلاوات و المداخيل و المكافآت المختلفة : المهنة الممارسة : انتم : الزوجة (*) : الأطفال المكفولين : أسماء و عناوين المستخدمين : الاطفال المكفولين : الزوجة (*) : انتم : المجموع الواجب تسجيله في التلخيص :		
المبالغ المقبوضة نقدا : الامتيازات العينية (قبل حسم اقتطاعات ض د ! من المصدر) : (*) في حالة فرض الضريبة المشتركة،		
ب - مداخيل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو بصفة غير مباشرة (*) : (الحق كشفا يبين مبلغ المداخيل حسب الفئة متبعا لترتيب الفقرات السابقة) دج المجموع الواجب تسجيله في التلخيص : (*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة.		
V - تكاليف تحسم من الدخل الإجمالي (المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة) : 1 فوائد القروض و الديون المقرضة لأغراض مهنية (*) و كذا تلك المقرضة للإقتناء أو بناء المساكن :		
الفوائد المدفوعة باستثناء عمليات التسديدات السنوية	تاريخ وطبيعة العقود	الهيات أو الأشخاص المستفيدة
	المجموع الذي يحسم :	
(*) باستثناء تلك التي أدت إلى الخصم على مستوى إحدى فئات المداخيل المنصوص عليها في الإطارات (1 إلى 5).		

$$\{ 127 \}$$

Série G n°11 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للمضرائب

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

المصلحة

التصريح بالأرباح المهنية
الضريبة على الدخل الإجمالي
النظام الحقيقي
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

سنة فرض الضريبة :
نتيجة السنة :
المدة من إلى

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

أ التعريف بالمؤسسة :

- (1) تعيين المؤسسة (اسم و لقب و اسم الشركة) :
- (2) تاريخ و مكان الازدياد :
- (3) طبيعة النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي) :
رمز النشاط : رقم السجل التجاري :
- رقم الحساب البنكي أو البريدي :
- (4) عنوان المقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة :
في 1 جانفي 20.....
الهاتف..... الفاكس..... البريد الإلكتروني.....
في 1 جانفي 20..... (في حالة تغيير العنوان خلال السنة) (*)
الهاتف..... الفاكس..... البريد الإلكتروني.....
- (5) عنوان المؤسسات الثانوية (في حالة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مماثل)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية

(6) عنوان السكن للمصرح أو الشركاء في حالة شركات أشخاص و رقم التعريف الجبائي لكل شخص منهم

الاسم و اللقب	العنوان	حصص من الربح	رقم التعريف الجبائي

مسك المحاسبة

☐ مستخدم أجير بالمؤسسة

☐ مكتب المحاسبة :

العنوان

رقم التعريف الجبائي

(*) في حالة تغيير العنوان خلال السنة اذكر ايضا العنوان القديم

ب

ملخص العناصر الخاضعة :

- 1- الضريبة على الدخل الإجمالي :
- أ- النتيجة المحاسبية : ربح : خسارة :
- ب- النتيجة الجبائية : ربح : خسارة :
- منها :
- الربح المعفي نسبة الإعفاء %
- المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة :

طبيعة العمليات	طبيعة العمليات المنجزة	المبلغ الخام لرقم الأعمال بدون تخفيض
العمليات الخاضعة		دج
مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.		
مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.		
مبلغ عمليات البيع بالجملة		
عمليات أخرى تستفيد من التخفيض		
مبيعات و عمليات لا تستفيد من التخفيض		
المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)		
عمليات معفاة		
.....		
.....		
المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفي (2)		
المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)		

ب في
ختم و إمضاء المصرح

ملاحظة : إذا قمتم بتصريح باسم شركة المكلف بالضريبة المتوفى،
اذكروا في أسفل الإمضاء أسمائكم وألقابكم و عنوانكم.

نموذج ج رقم 04 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

التصريح بالضريبة على أرباح الشركات
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

سنة فرض الضريبة :
التصريح المتعلق بالسنة المختتمة
او المدة من : إلى :

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

أ التعريف بالمؤسسة :

1) تعيين المؤسسة (الاسم الاجتماعي، الشكل، الجنسية)
2) النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي) :
رمز النشاط : رقم السجل التجاري :
رقم الحسابات البنكية أو البريدية :
3) العنوان بالجزائر :
- للمقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة :
في 1 جانفي 20...
الهاتف : الفاكس : الموقع الإلكتروني :
في 1 جانفي 20... (في حالة تغيير العنوان خلال السنة)
الهاتف : الفاكس : الموقع الإلكتروني :

4) عنوان المؤسسات الثانوية : (في حالة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مماثل)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية

5) لقب و اسم و عنوان الممثل القانوني في الجزائر للمؤسسات الغير المقيمة :
الهاتف : الفاكس : الموقع الإلكتروني :

مسك المحاسبة

مستخدم أجبر بالمؤسسة :
مكتب المحاسبة :
العنوان :
رقم التعريف الجبائي :

مكتب المصادقة على الحسابات :

العنوان :

رقم التعريف الجبائي :

ب

ملخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة على أرباح الشركات :

- أ- النتيجة المحاسبية (١) : ربح :
- ب- النتيجة الجبائية (٢) : ربح :

منها :

- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الموحد (تجمعات الشركات)
- الربح المعفى (٣) نسبة الإعفاء % ..

- المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة (٤) :

- الشركة الخاضعة للنظام الجبائي الخاص بتجمعات ا

الشركة الأم العضو

2- الرسم على النشاط المهني :

طبيعة العمليات

العمليات الخاضعة

مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر

من الحقوق غير المباشرة.

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها

من الحقوق غير المباشرة.

عمليات البيع بالجملة.

عمليات أخرى تستفيد من التخفيض

مبيعات وعمليات لا تستفيد من التخفيض

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1) :

عمليات معفاة

.....

.....

.....

.....

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى (2) :

.....

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2) :

(*) جبر المبلغ المشار إليه في هذا التصريح إلى الدينار الأدنى إذا لم يصل إلى عشرة

(١) و (٢) أشر على الخاتمة الفارغة في حالة ربح أو خسارة.

(٣) نتائج مستفيدة من إعفاءات أو تخفيضات (كلية أو جزئية) مهما كان نوعها.

(٤) إعادة الاستثمار المحقق طبقاً لأحكام المادة 142 من ق.ض.م و المادة 57 من قانون

ج عمليات المقابلة من البطن (المقيمين أو غير المقيمين) (إذا كان الإطار غير كافٍ أرفق كشف بنفس النموذج)					
المبلغ	مراجع العقد	العنوان	رقم المادة	رت ج (N I F)	تعيين (الاسم واللقب أو اسم الشركة)

د حواصل و فوائد القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة (إذا كان الإطار غير كافٍ أرفق كشف بنفس النموذج)		
المبلغ	المدة	الطبيعة

ه الخصم :	
- قرض ضريبي :	
(ض أ ش) - إقتطاع من المصدر بعنوان رؤوس الأموال المنقولة المقبوضة :	
- القيم المنقولة	
- عائدات الديون و الودائع و الكفالات	
- خصم قروض أخرى	
- مجموع الخصم بعنوان القرض الضريبي (*)	

(*) أرفق الإثباتات

و توزيع عائدات الأسهم و الحصص الاجتماعية و كذا العائدات المماثلة الموزعة :	
1 (المبلغ الإجمالي الخام الناتج عن توزيع أرباح - مداخيل و حصص اجتماعية (1)) :	
مسددة من طرف الشركة نفسها	(أ)
مسددة من طرف مؤسسة مكلفة بمصلحة السندات	(ب)
2 (كشف تفصيلي للإفrazاضات أو التسيقات الموضوعية تحت تصرف الشركاء إما مباشرة و إما بواسطة شخص أو شرك :	
(إذا كان الإطار غير كافٍ أرفق كشف بنفس النموذج)	
إسم ولقب، صفة (شريك، شريك مسير، مجلس إدارة الشركة) و العنوان الكامل لإقامة كل مستفيد هذا التوزيع	طبيعة التسيدي
سنة التسيدي	المبالغ المسددة (ج)
المجموع	
(ج)	
3 (كشف إسمي تفصيلي لتوزيعات أخرى بخلاف تلك المبينة في السطرين (1) و (2) أعلاه (إذا كان الإطار غير كافٍ أرفق كشف بنفس النموذج)	
التعيين	طبيعة التسيدي
سنة التسيدي	المبالغ المسددة (ج)
المجموع	
(د)	
4 (مجموع مبلغ المداخيل (مجموع أ + ب + ج + د)	
(هـ)	

(1) يقصد بها فوائد - أرباح و عائدات أخرى من الأسهم و الحصص الاجتماعية و التي تسديدها يتطلب تحرير كشف وصولات .
(2) توزيعات أخرى كالتي ذكرت في السطرين المحددة في السطر (01) و (02) .
- النسب المئوية العادية و أعقاب مجلس إدارة الشركة غير القابلة للخصم من أجل حساب الربح .
- التوزيعات التي لا تستدعي تصريحات قانونية من الأعضاء المؤهلين للشركة .

مكافآت مدفوعة لأعضاء بعض الشركات :							ز
هذا الإطار يخص الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المساهمة، الشركات المدنية المنشأة في شكل شركات ذات أسهم و شركات الأشخاص التي اختارت نظام فرض الضريبة على الشركات ذات الأسهم (إذا كان الإطار غير كافي أرفق كشف بنقص النموذج).							
مبالغ مسددة خلال كل مرحلة إقطاع الضريبة على أرباح الشركات، لكل شريك، للشريك المسير أو عضو شريك (الخانة 1) في شكل أجر أو أتعاب، التعويضات، تعويضات جزافية لمصاريف أو مكافآت على اداءات أخرى في الشركة.							
المبالغ المسددة		المقدمة في شكل تعويضات، مهمة و تنقلات		بمعنوان راتب، أتعاب راتب و تعويضات		بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة، عضو بحصص اجتماعية أو لأرباح موزعة على كل شريك.	
بمعنوان مصاريف مهنية أخرى عدا تلك المؤشرة في الخانة 5 و 6		تعويضات جزافية		تعويضات جزافية		سنة الدفع	
تعويضات		تعويضات		تعويضات		2	
8		7		6		5	
4		3		1			
رت ج		رت ج		رت ج		رت ج	
رت ج		رت ج		رت ج		رت ج	
رت ج		رت ج		رت ج		رت ج	

ح	إطار مخصص للإدارة :

ب. في []
ختم و إمضاء

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G N°12

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE

CPI/Inspection des Impôts de :

Recette des Impôts de
Commune de

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية

مركز الضرائب الجوارى/ مفتشية الضرائب ل:

قباضة الضرائب ل:

بلدية :

- نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة -

التصريح التقديرى برقم الأعمال أو الإيرادات المهنية لسنة :

- REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU) -

DECLARATION PREVISIONNELLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES OU DES RECETTES PROFESSIONNELLES DE L'ANNEE

تكتب لدى قباضة الضرائب في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....

A souscrire auprès de la recette des impôts au plus tard le 30 juin de l'année 20.....

I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE		I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة	
- Nom, Prénoms/ Raison sociale :		- الاسم و اللقب/ اسم المؤسسة:	
- Activité (s) exercée (s) :		- النشاط أو النشاطات الممارسة :	
- Date du début d'activité :		- تاريخ بداية النشاط :	
- Activité exonérée :		- نشاط معفى :	
ANADE (Ex-ANSE) ☐	CNAC ☐	ANGEM ☐	Exonération des activités artisanales ☐
و.و.ن.م	ص.و.ت.ب	و.و.ن.م	إعفاء الأنشطة الحرفية
- Adresse du lieu d'exercice de l'activité :		- عنوان ممارسة النشاط :	
- Adresse du domicile du contribuable :		- عنوان إقامة المكلف بالضريبة:	
- Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :		- رقم التعريف الجبائي :	
- Numéro d'article d'imposition :		- رقم المادة :	

II - CHIFFRE D'AFFAIRES/RECETTES PROFESSIONNELLES PREVISIONNELS EN (DA)				II - رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية التقديرين بـ (دج)	
طبيعة النشاط Nature de l'activité	معدل الضريبة Taux de l'IFU	رقم الأعمال/ الإيرادات المهنية التقديرين			الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة IFU dû
		الاجمالي Global	خاضع Imposable	معفى Exonéré	
نشاطات الإنتاج أو بيع السلع Activités de production ou de vente de marchandises	5%				
خدمات أو نشاطات أخرى Prestations de services ou autres activités	12%				
المجموع Total					

المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة حسب هامش الربح ⁽¹⁾

Contribuables relevant du régime de l'IFU suivant la marge bénéficiaire ⁽¹⁾

III - MARGE BENEFICIAIRE EN DA					III - هامش الربح بـ (دج)	
طبيعة النشاط Nature de l'activité	معدل الضريبة Taux de l'IFU	رقم الأعمال التقديرى			مبلغ هامش الربح التقديرى الخاضع للضريبة Montant de la marge bénéficiaire prévisionnelle imposable	الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة IFU dû
		الاجمالي Global	خاضع Imposable	معفى Exonéré		
نشاطات الإنتاج أو بيع السلع Activités de production ou de vente de marchandises	5%					

أشهد بصحة المعلومات الواردة في هذا التصريح.

J'atteste de l'exactitude des renseignements portés sur la présente déclaration.

..... في.....

A le

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة:

Cachet et signature du contribuable :

⁽¹⁾ إطار مخصص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون، بصفة حصرية، نشاطات بيع منتجات ذات هامش ربح محدد، يقل عن معدل الضريبة الجزائرية الوحيدة.

⁽¹⁾ Cadre réservé aux contribuables commercialisant exclusivement des produits dont la marge bénéficiaire réglementée est inférieure au taux de l'IFU.

PAIEMENT DE L'IFU تسديد الضريبة الجزائرية الوحيدة	
Identification du contribuable - Nom, Prénoms / Raison Sociale : - NIF : - Numéro d'article d'imposition :	
MODALITES DE PAIEMENT DE L'IFU	
التسديد الكلي للضريبة الجزائرية الوحيدة التسديد الكلي للحقوق المستحقة عند ايداع التصريح التقديري في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....	
Paiement total des droits dus lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle au plus tard le 30 juin de l'année 20....	
Montant total de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	المبلغ الإجمالي للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : دج وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
التسديد بالتقسيط للضريبة الجزائرية الوحيدة تسديد القسط الأول المقرر ب 50% من الحقوق عند ايداع التصريح في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....	
Paiement de la 1^{ère} tranche de 50% des droits au dépôt de la déclaration au plus tard le 30 juin de l'année 20.....	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : دج وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
تسديد القسط الثاني المقرر ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 سبتمبر لسنة 20.....	
Paiement de la 2^{ème} tranche de 25% des droits du 1^{er} au 15 Septembre de l'année 20.....	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : دج وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
تسديد القسط الثالث المقرر ب 25% من الحقوق من أول إلى 15 ديسمبر لسنة 20.....	
Paiement de la 3^{ème} tranche de 25% des droits du 1^{er} au 15 Décembre de l'année 20.....	
Montant de l'IFU acquitté : En chiffres : DA En lettres : DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : بالأرقام : دج بالحروف : دج وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :
التسديد الكلي لحد الأدنى التسديد الكلي لحد الأدنى للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : 10.000 (دج) في أجل أقصاه 30 جوان للسنة 20.....	
Paiement intégral du minimum d'imposition (10.000 DA) au plus tard le 30 juin de l'année 20	
Montant du minimum d'imposition/IFU acquitté : 10.000 DA Quittance N° du Cachet et signature du Caissier :	مبلغ الحد الأدنى للضريبة الجزائرية الوحيدة المسددة : 10.000 دج وصل الدفع رقم : في ختم و إمضاء أمين الصندوق :