



جامعة أحمد درارية أدرار  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي  
تخصص: إدارة أعمال

تحت عنوان

دور التسيير الجبائي في تحقيق الأداء المالي في مؤسسة  
اقتصادية

• من إشراف الدكتور

بوشري عبد الغاني

• من إعداد الطالب

التومي إبراهيم

الموسم الجامعي  
2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

اللَّهُمَّ لك الحمد والشكر في يقظتي وغفوتي وفي لمحتي عدد ما خلقت وما  
رزقت يا من خلقتني ورزقتني وعلمتني فنفعتني إليك أهدي شيء من  
جزيل عطائك ورحمتك فاجعله لقلبي نوراً ولبصري جلاءً واكتبه يا ربي  
في ميزان حسناتي.

إلى الذي عظم الله شأنه ورفع قدره سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى  
آله وصحبه عدد ما كان وعدد ما يكون وعدد الحركات والسكون.  
لا يسعني في هذا الموقف إلا أن أتقدم بإهداء ثمرة هذا العمل كذلك إلى من  
قال فيهما المولى عز و جل " .... وَيَا لَوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا.... " .

إلى زهرة البستان ووردة الريحان والتي وصى بها الرحمن لك يا ألقى  
وألقى ما في الوجود \* أمي \* بارك الله في عمرك.

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وكان لي درع أمان أحتمي به من  
نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان، إلى \* أبي \*  
العزير رحمه الله، إلى من عشت وتربيت معهم إخوتي  
الذين تقاسمو معي الحلو والمر، وإلى زوجتي و اولادي و كل الأهل  
والأقارب والأصدقاء...

إلى \* أساتذة وطلبة \* كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير.

# إبراهيم



# شكر وعرفان

الشكر ترجمان النية ولسان الطوية وشاهد الإخلاص وعنوان الاختصاص، الحمد لله الذي منّ عليّ بإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على خير الأنام وعرفاناً منّي أتقدّم بالشكر إلى من لا يفي حقه ألف شكر وتقدير الأستاذ المشرف " بوشري عبد الغاني " الذي تحمّل معي أعباء هذا العمل من أجل الخروج به إلى الوجود إلى كل الذين أكرموني بعطائهم العلمي أساتذتي الأفاضل من الطور الابتدائي حتّى الجامعي، إلى كل أستاذ في قسم التسيير أحسن إستقبالي وساعدني ولو بكلمة.

كما لا أنسى فضل من ساهم معي في سبيل إتمام هذا العمل وفقهم الله إلى ما يطمحون. وأسأل الله أن يتقبل هذا العمل إلى وجهه الكريم.

# إبراهيم



## فهرس الدرسة

الصفحة	البيان
	آية قرآنية
	إهداء
	شكر وتقدير
	فهرس الدرسة
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال والرسومات التوضيحية
أ - د	مقدمة
6	الفصل الأول: الإطار النظري لأثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي
7	المطلب الأول: الإطار العام للتسيير الجبائي
7	اولا : مفهوم التسيير الجبائي
8	ثانيا : أهداف التسيير الجبائي
10	ثالا : خصائص التسيير الجبائي
12	رابعا: أسس وحدود ومبادئ التسيير الجبائي
15	خامسا : ضرورة وجود التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية ومؤهلات المسير الجبائي
17	المطلب الثاني: الإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
17	اولا : عموميات حول الأداء
21	ثانيا : مفاهيم حول الأداء المالي
26	ثالثا: ماهية التقييم المالي
29	المبحث الثالث: آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
29	أولا : أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال
32	ثانيا : أهمية التسيير الجبائي في مرحلة التمويل
34	ثالا : أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار
36	المبحث الثاني/ الدراسات السابقة
36	المطلب الاول / الدراسات الجزائرية والعربية
36	اولا/ الدراسات الجزائرية

## فهرس الدرسة

36	ثانيا / الدراسات العربية
37	ثالا/ الدراسات الاجنبية
38	خلاصة الفصل
39	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بالمؤسسة
39	المبحث الأول: قياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
39	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز أدرار
43	المطلب الثاني: قياس مدى فعالية التسيير الجبائي في مؤسسة سونلغاز أدرار
51	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة
51	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
57	المطلب الثاني: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة
64	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

## قائمة الجداول

### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
52	أصول الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز أدرار 2018/2017	01
53	أصول الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز أدرار 2019/2018	02
55	خصوم الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز أدرار 2018/2017	03
56	خصوم الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز أدرار 2019/2018	04
59	جدول حسابات النتائج لشركة سونلغاز أدرار 2018/2017	05
60	جدول حسابات النتائج لشركة سونلغاز أدرار 2019/2018	06
62	النسب المالية	07
63	رأس مال المؤسسة	08

فهرس الأشكال :

الصفحة	المحتوى	الشكل
43	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع أدرار	الشكل 1-1
46	الهيكل التنظيمي لقسم الموارد البشرية	الشكل 2-1
48	موقع الشركة ( منظر جوي )	الشكل 3-1



مقدمة :

لكي تتمكن المؤسسة الاقتصادية من بلوغ أهدافها المسطرة واستغلال مواردها بطريقة سليمة يجب ان تتحكم في مختلف التكاليف التي تتحملها وإيجاد السبل لتخفيضها ومن هذا التكاليف الجبائية التي يجب على المؤسسة أن تسيروها كما هو معلوم هي تكلفة تتحملها المؤسسة وتتميز بالتعدد وعدم الاستقرار في نموها الأمر الذي يولد مخاطر عدة.

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

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

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

1- إشكالية البحث:

تكمن إشكالية البحث المراد معالجتها في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

يمكن تجزئة الاشكالية الرئيسية الى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما علاقة التسيير الجبائي بالمردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
- ما علاقة التسيير الجبائي بالمردودية الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية.
- ما علاقة التسيير الجبائي بالمردودية التجارية للمؤسسة الاقتصادية.
- ما علاقة التسيير الجبائي بالمردودية الأموال الخاصة للمؤسسة الاقتصادية.
- ما علاقة التسيير الجبائي بسيولة المؤسسة للمؤسسة الاقتصادية.

- ما علاقة التسيير الجبائي بالاستقلالية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

## 2- فرضيات الدراسة:

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

يوجد علاقة ارتباط بين التسيير الجبائي والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أما الفرضيات الجزئية فيمكن صياغتها على الشكل التالي:

- تؤدي ممارسة التسيير الجبائي إلى تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
- تؤدي ممارسة التسيير الجبائي إلى تحسين المردودية الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية.
- تؤدي ممارسة التسيير الجبائي إلى تحسين المردودية التجارية للمؤسسة الاقتصادية.
- تؤدي ممارسة التسيير الجبائي إلى تحسين مردودية الأموال الخاصة للمؤسسة الاقتصادية.
- تؤدي ممارسة التسيير الجبائي إلى تحسين سيولة المؤسسة الاقتصادية.
- تؤدي ممارسة التسيير الجبائي إلى تحسين الاستقلالية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

## 3- أهمية البحث:

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

## 4- أهداف البحث:

تهدف دراسة هذا البحث إلى:

- إظهار دور التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية.
- توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي في تدنية التكاليف الجبائية.
- واقع التسيير الجبائي في المؤسسة عينة الدراسة.

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

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

## 6- منهج البحث وأدواته :

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

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

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

-المنهج الوثائقي / عند استعانتنا بوثائق مؤسسة الدراسة الميدانية كما تم الاستعانة بمجموعة من الكتب والمذكرات والمقالات العلمية، وكذا الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة من أجل معالجة الموضوع.

## 7- حدود البحث:

تمثلت حدود البحث فيما يلي:

- الحدود المكانية: ينحصر الحيز المكاني على مؤسسة سونلغاز ادرار
- الحدود الزمنية: ينحصر الإطار الزمني لدراسة الموضوعية سنوات 2017 2018 و 2019

## 8- صعوبات البحث:تمثلت أهم الصعوبات التي واجهتن اخلال انجاز هذا العمل في:

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

## 9- تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين عرض الجانب النظري منه في فصل وتم التطرق إلى الجانب التطبيقي منه في فصل ثاني وبالتالي جاء هيكل البحث مبنيًا على الشكل التالي:

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

أما فيما يخص الفصل الثاني فسوف يخصص لدراسة حالة وهذا من اجل إعطاء صورة واقعية عن مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز بأدرار حيث سيتم التطرق في المبحث الأول من هذا الفصل إلى إعطاء تقديم عام للمؤسسة من خلال التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي أما المبحث الثاني سيتم التطرق فيه إلى آليات التسيير الجبائي على الأداء المالي في مرحلة الاستغلال والتمويل والاستثمار.

## الفصل الأول

الإطار النظري لأثر التسيير الجبائي على الأداء  
المالي في المؤسسة الاقتصادية

**تمهيد:**

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

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

**المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي.****المطلب الأول: الإطار العام للتسيير الجبائي :****• أولا : مفهوم التسيير الجبائي**

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

- **التعريف الثاني:** وهو التعريف الأنجلوسكسوني، يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل حملة الأسهم) المساهمين (المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين... إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة) أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط (بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة. إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة. ( Les parties prenantes )<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، ص1

<sup>2</sup> محمد عادل، مرجع سبق ذكره، ص1

<sup>3</sup> زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، أبريل 2009، ص 14-15

- **التعريف الرابع:** حسب كريستين كوليت "Christine collète" فإن "تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعلا في استراتيجيتها، إذ بدل من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها".<sup>1</sup>

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

#### • ثانيا :أهداف التسيير الجبائي:

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:<sup>2</sup>

-التحكم في العبء الضريبي؛

-تحقيق الأمن الجبائي؛

-ضمان الفعالية الجبائية؛

-خدمة إستراتيجية للمؤسسة.

#### 1- التحكم في العبء الضريبي:

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

-العمل على تخفيض الضريبة؛

-تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات عالية تعزز وضعية الخزينة؛

-الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة مثال ذلك عدم حساب الاسهلاك في مستواه الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.

<sup>1</sup> محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات – حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري -مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003 ، ص 3

<sup>2</sup> نبيلة هبيته، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية: حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 ، ص 43



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

## 2- تحقيق الأمن الجبائي:

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

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

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

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة.

- تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها.

- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء فعالية التسيير الجبائي.<sup>2</sup>

## 3- الفعالية الجبائية:

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

<sup>1</sup> راضية بن بزة، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة - قطاع الخدمات -دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين (SAA) المديرية الجهوية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص ص: 98-99

<sup>2</sup> محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص 7

ومن أهم شروط نجاح الضريبة:

- من حيث التشريع الضريبي: يجب أن يخلو النظام الضريبي من الثغرات التي تسمح بالتهرب الضريبي؛
- من حيث الإدارة الضريبية: فالإدارة تعتبر الجزء الوسيط بين الخزينة ودافعي الضرائب؛
- من جهة الممول: يعتمد دوره على ثقافته الضريبية وقناعته بعدالة الضريبة.<sup>1</sup>

#### 4- خدمة إستراتيجية المؤسسة:

- الإستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول إلى أهداف طويلة الأجل التي تتشدها المؤسسة، هذه الوسائل على شكل قرارات وأفعال متعلقة بطريقة استغلال الموارد المتاحة. إن المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخبرات الإستراتيجية للمؤسسة بحيث تؤخذ محددات اتخاذ القرار الإستراتيجي، فالجباية تلعب دورا هاما في:
- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة؛
  - اختيار المكان الجغرافي للنشاط؛
  - اختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد (فروع تابعة).<sup>2</sup>
- **ثالثا : خصائص التسيير الجبائي:**

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

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

إذن فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين:<sup>3</sup>

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

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

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

<sup>1</sup> نبيلة هببته، مرجع سابق ذكره، ص 45

<sup>2</sup> نبيلة هببته، مرجع سابق ذكره، ص 45

<sup>3</sup> لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية تناولت عينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 53

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

- ✓ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، خاصة المبيعات بدون فاتورة.
- ✓ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- ✓ القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتنفيذ أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09-10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- ✓ قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- ✓ كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

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

-**التسيير الجبائي:** يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني، وعليه فإن من المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> نبيلة هيبته، مرجع سابق ذكره، ص 41

<sup>2</sup> المادة 193 ، قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012

<sup>3</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 ، ص 20-15

<sup>4</sup> محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 5

## - القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

إن التسيير الجبائي يركز على مبدأ حرية التسيير (الذي ينص على حرية اختيار المكلف بالضريبة للوضع المناسبة له، وهو مرتبط بالاختيار الجبائي فعلية اتخاذ القرار تتضمن اختيار بين بدلين أو أكثر، وهذه القارات تعكس إرادة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فبانعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة 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.

## • رابعاً : أسس وحدود ومبادئ التسيير الجبائي.

1- أسس التسيير الجبائي: يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية:<sup>1</sup>

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

- ✓ أهمية الضريبة في حياة المؤسسة، والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائماً في حجم مالي.
- ✓ تتبنى التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

## 2- حدود التسيير الجبائي: قام المشرع بإعطاء الحرية للمؤسسة في التسيير الجبائي وفي المقابل كذلك قام

بتحديد مجال لهذه الحرية وتتمثل في كل من:<sup>2</sup>

- الحدود القانونية؛

<sup>1</sup> زواق الحواس ، مرجع سابق، ص 2

<sup>2</sup> زواق الحواس ، مرجع سابق ذكره، ص 2

- الحدود المالية.

**الحدود القانونية:** منح المشرع الحرية الكاملة للمؤسسة في تسيير شؤونها تحت طائل القوانين السارية المفعول، وكل تجاوز أو عدم احترام لأحد هته التشريعات في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا، والتعسف في استعمال الحق مصطلح لا يخص بالذكر التشريعات الجبائية فحسب بل يتعدى ذلك إلى كافة التشريعات الأخرى.<sup>1</sup>

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير ما يلي:<sup>2</sup>

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

وفي الأخير لا بد من التفريق بين التسيير الجبائي والتعسف في استعمال الحق حيث أنه عادة ما تكون

المؤسسة في إحدى الوضعيتين التاليتين:<sup>3</sup>

- إما أن تدفع المؤسسة أكثر من القيمة القانونية للضريبة، وهذا يعني سواء في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشرع، وهذا لا يعتبر تعسفا في استعمال الحق لا تهتم به إدارة الضرائب.
- أو إنها تدفع أقل من القيمة القانونية للضريبة، وهذا ما يجعلها أمام خطر الوقوع في التعسف في استعمال الحق أو الغش الضريبي أو التهرب الضريبي، وعلى هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي من خلال محاولة بلغ القيمة القانونية للضريبة.

**الحدود المالية:** إن سوء تسيير الجباية يؤدي إلى ارتفاع الديون، وعلى رأس المال الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها، فهي مفروضة وفقا لأحكام القانون الجبائي، وكلما تأخرت المؤسسة عن دفعها يزداد حجمها وتصبح المؤسسة غير قادرة على تسديدها، ومن ثم تجد نفسها عرضة لتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات على التأخير في الدفع مما يصعب ويعقد من مهمتها ويجعلها معرضة لعقوبات صارمة،

<sup>1</sup> سمية شريفي، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 23

<sup>2</sup> زواق الحواس، مرجع سابق ذكره، ص ص 2 - 3

<sup>3</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة فرايبك - مذكرة ماجستير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2017، ص 10

تصل إلى تجميد حساباتها ويمكن أن تتعداه إلى إعلان إفلاسها.<sup>1</sup> وهناك أمثلة على الأخطاء التي يقع فيها المسيرين:<sup>2</sup>

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

**3- مبادئ التسيير الجبائي:** يعتمد التسيير الجبائي في المؤسسة على مبدئين أساسيين وهما:

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

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

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

كما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعية من الرقابة للتأكيد من نظامية التسيير وهما:<sup>4</sup>

- **محافظة الحسابات:** من أجل المحافظة على أموال المؤسسة من الضياع.
- **الرقابة الجبائية الدورية:** من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

- **مبدأ عدم التدخل في التسيير:** إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس لإدارة الضرائب الحق التدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار.<sup>5</sup>

وعليه فإن ليس للإدارة الضريبية الحق في التدخل في القرارات التي يتخذها المسيرين في المؤسسة والذين يرونها مناسبة لها حتى وإن كانت تؤدي إلى زيادة التكاليف الجبائية، فمثلا يحق للمؤسسة أن تلجأ إلى

<sup>1</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى، مرجع سابق ذكره، ص 11

<sup>2</sup> محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص 16

<sup>3</sup> المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف لسنة 2002، منشورات الساحل، الجزائر، ص 79

<sup>4</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص 09

<sup>5</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص 09

الاستدانة حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل وهذا بغرض خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

وقد أقر المشرع الجزائري بهذا المبدأ من خلال سماحه لإدارة الضرائب لممارسة حقها في الإطلاع، الرقابة، التحقيق والمعاينة بحيث تهتم كل هذه التدخلات بالنظر في الوثائق المختلفة سواء على مستوى إدارة الضرائب من خلال مراجعة التصريحات الدورية أو على مستوى المكلف بالضريبة عندما تقرر الإدارة ضرورة ذلك.<sup>2</sup>

#### • خامسا: ضرورة وجود التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ومؤهلات المسير الجبائي:

##### 1- ضرورة وجود التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية:

بما أن التسيير الجبائي يدخل ضمن الإستراتيجية الداخلية للمؤسسة من أجل الحفاظ على مكانتها في المحيط الخارجي، وضمان استمرارها واستقرارها في المحيط الذي يعتبر نوعا مليء بالمنافسة، وكما تطرقنا سابقا على مبدأ الحرية في التسيير لا يحق للإدارة الضريبية التدخل أو أن تنتقد تسيير المؤسسة مادامت تفي بالتزاماتها القانونية ولا تقوم بأي خرق للقوانين الجبائية وهذا ما يدل على الضرورة الحتمية لوجود التسيير الجبائي في المؤسسات.<sup>3</sup>

##### 2- مؤهلات ومهام المسير الجبائي:

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

##### - المعرفة القانونية:

المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية وأمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة ولكن قد تحتوي التشريعات على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع بالمؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)، وكما قد تنشأ بعض المنازعات مع إدارة الضرائب الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها، ويمكن القول أن جزء أكبر من الأمن الجبائي يتحقق على المستوى القانوني.<sup>4</sup>

##### - التحكم في الجباية:

إن تحكم المسير الجبائي في الأمور الجبائية أمر ضروري، لأن الجباية هي اختصاصه الأول وهذا ما يؤدي إلى ظهور علاقة وطيدة بين التسيير الجبائي والنصوص القانونية الجبائية ويظهر هذا التحكم من خلال:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص 09

<sup>2</sup> حميدانو صالح، دور المراجعة في تدنيّة المخاطر الضريبية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011/2012، ص 89

<sup>3</sup> بن يزة راضية، مرجع سابق ذكره، ص 100

<sup>4</sup> لطيفة غولة، مرجع سابق ذكره، ص 47

<sup>5</sup> محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 100

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

#### - التحكم في تقنيات المحاسبة:

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

إضافة إلى هذا إلمام المسير الجبائي بآليات المحاسبة هام للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية الداخلية تتداخل بشكل كبير مع المراجع المحاسبية وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص 17



المطلب الثاني: الإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

• أولاً: عموميات حول الأداء.

1- مفهوم الأداء:

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

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

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

ويعرف الأداء أيضاً بأنه عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، أو بمعنى القيام بعمل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة، ومنه فإنه يقصد بالأداء: المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها.<sup>4</sup>

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

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

<sup>1</sup> سالم يسلم محفوظ، استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم أداء المنظمات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المملكة أروى، اليمن، 2005، ص132

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

<sup>3</sup> علاء فرحان طالب وإيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي للمصارف، دار الصفاء، عمان، 2011، ص 65

<sup>4</sup> عبد المحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مطبعة الإخوة لأشقاء للطباعة، مصر، 1998، ص 03

<sup>5</sup> السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 38

## 2- مكونات الأداء:

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها، وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامين: -**الفعالية:** ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة.

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

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

## 3- أنواع الأداء:

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

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

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

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

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

أ- الأداء الكلي: يتعلق بأداء المؤسسة ككل.

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

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

أ- الأداء الاقتصادي.

ب- الأداء الاجتماعي.

ج- الأداء التكنولوجي.

د- الأداء السياسي.

<sup>1</sup> الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، 2010 -221، ص ص 219-221

- المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة<sup>1</sup>.  
وعليه نجد للأداء الأنواع التالية:

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

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

ت- أداء وظيفة الأفراد: قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فنكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة، فضمن استخدام موارد المؤسسة بفاعلية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العليا وتسيرهم تسييراً فعالاً، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله<sup>3</sup>.

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

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

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

خ- أداء وظيفة العلاقات العمومية: الأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء والموردين وأخيراً الدولة، بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما يتحصلون على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة، أما الموظفين، الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين، الأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في

<sup>1</sup> عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياساً وتقييماً- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة -، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، ص 19

<sup>2</sup> محمد إبراهيم، الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 150

<sup>3</sup> عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياساً وتقييماً، مرجع سابق، ص 20

حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدة تسديد ما عليهم طويلة الأجل. ومنتجات في الآجال المناسبة والجودة العالمية.<sup>1</sup>

#### 4- قياس وتقييم الأداء:

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

- **تعريف القياس:** هو تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة، إذن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل: القياس، المقارنة، تصحيح الانحراف. وقياس الأداء لا يتم في أغلب الحالات إلا بتوفر مجموعة من المعايير والمؤثرات التي تمكن من تحديده وتحديد تطورات المحققة إذا استلزم الأمر مقارنة بينه وبين الأداء السابق له.<sup>2</sup> كما يعتبر قياس الأداء من مدخلات عملية تقييم الأداء فنتائج عملية قياس الأداء تعتبر كمعلومات أولية للقيام بعملية تقييم الأداء.

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

✓ هو الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المحققة، ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي السنة في الغالب.<sup>3</sup>

✓ تقدير موقف ما في ضوء دراسة مدى تحقيق هذا الموقف أو المجال لهدف محدد.<sup>4</sup>

عملية تقييم الأداء هي: تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية.<sup>5</sup>

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف الآتي:

<sup>1</sup> عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مرجع سابق، ص 21

<sup>2</sup> عادل لعشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مرجع سابق، ص 26

<sup>3</sup> فلاح حسن الحسن، مؤيد عبدا لرحمان، إدارة البن وك مدخل كمي و استراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، 2006، الطبعة الثانية، عمان، ص 31

<sup>4</sup> عبد الكريم خير، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس وتقييم الأداء المالي: دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013-2014، ص 9

<sup>5</sup> عبد المليك مز هودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية العدد الأول، 2001، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 95

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

- فوائد تقييم الأداء: لتقييم الأداء فوائد نوجزها فيما يلي:

- ✓ يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي تبنى عليها المراقبة والضبط.
- ✓ يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها، ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة.
- ✓ يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية.
- ✓ يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.
- ✓ يعتبر تقييم الأداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الدولة.<sup>1</sup>

#### • ثانيا: مفاهيم حول الأداء المالي.

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

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

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

<sup>1</sup> توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل جديد، لعام جديد، دار الفكر العربي، مصر، 2004، ص 3

<sup>2</sup> إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 60

<sup>3</sup> عبدا لغاني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنداز المبكر باستعمال المحاكاة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، 2006-2007، ص 20

## 2- أسباب تباين مفاهيم الأداء المالي:

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

## - اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم الوظيفة المالية:

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

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

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

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

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

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

### تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية:

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

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

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

### 3- الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية:

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

#### - السيولة واليسر المالي:

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

<sup>1</sup> دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 04 ، ورقلة، الجزائر، 2006 ، ص 42-43

<sup>2</sup> عاد لعشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم، مرجع سابق، ص ص 35-37

وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بثلاث مصالح هي: المؤسسة: تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة، وذلك بعدم تمكين المؤسسة أو السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط كشراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية، الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع أو الشراء بكميات كبيرة.

**أصحاب الحقوق :** تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات اتجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة، ففي الكثير من المرات يؤدي هذا النقص إلى تأخير تسديد الفوائد، في دفع مستحقات الأجراء، في تسديد ديون الموردين.

**عملاء المؤسسة :** قد تؤدي هذه المشكلة إلى تغيير شروط تسديد العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر إلى العسر وهذا الأمر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة في ظروف المحيط الحالي.

فكل هذه المشاكل المترتبة عن نقص السيولة تفرض على المؤسسة الاهتمام بها وتسييرها بأسلوب جيد. أما السير المالي فهو على خلاف السيولة، ويتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الأجل، فهو يتعلق بالاقتراض الطويل والمتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة.

#### - التوازن المالي:

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

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

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



## - المردودية:

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

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

## - إنشاء القيمة:

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

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

## 4- العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

يتأثر الأداء المالي بمجموعة من العوامل الأساسية والتي يمكن حصرها وتلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

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

- **المناخ التنظيمي:** هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة في توجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين لمهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع الارتباط بالأداء.

- **التكنولوجيا:** تعتبر التكنولوجيا من الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات.

- **الحجم:** يقصد بالحجم تصنيف المؤسسة إلى مؤسسة صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم.

<sup>1</sup> عائد عثمان عبد الله، دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص ص 405-406

## • ثالثاً: ماهية التقييم المالي.

## 1- تعريف تقييم الأداء المالي:

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

- يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم "Jugement" ذو قيمة "Valeur" حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة "إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة" أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً 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.<sup>1</sup>

- تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية والحكم على درجة الكفاءة.<sup>2</sup> من التعاريف السابقة يمكن اعطاء التعريف التالي:

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

## 2- أهمية تقييم الأداء المالي:

قبل التطرق إلى أهمية تقييم الأداء المالي وجب تعريفه، وعليه فتقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً 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.

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

وفي نفس السياق يرى Peter rose أن تقييم الأداء المالي بأنه الأداة التي تستخدم لقياس النتائج المحققة ومقارنتها بالنتائج المحددة مسبقاً بهدف الوقوف على الانحرافات وتحديد مسبباتها.

وعليه يتضح مما سبق أن عملية تقييم الأداء تشمل القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات وإصدار الأحكام على ما تم قياسه، أي أن القياس هو مرحلة أساسية من عملية التقييم، ولإشارة أن تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة مسبقاً.

<sup>1</sup> عائده عثمان عبد الله، دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 405

<sup>2</sup> السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال التحديات الراهنة، مرجع سابق، ص 38

وعليه تظهر أهمية تقييم الأداء المالي في النقاط التالية:<sup>1</sup>

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

### 3- ضرورة تقييم الأداء المالي:<sup>2</sup>

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

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

### 4- أساليب التقييم المالي:

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

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

<sup>1</sup> عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص ص 110

<sup>2</sup> عقبي حمزة، مرجع سابق، ص ص 111-112

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

ومن أهم مؤشرات التوازن المالي:

- رأس المال العامل.
- احتياجات رأس المال العامل.

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

ومن أهم مؤشرات السيولة:

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

ومن أهم مؤشرات اليسر المالي:

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

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

وعليه يمكن تحديد نسبة المردودية:

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

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

**إنشاء القيمة:**<sup>1</sup> يقصد بإنشاء القيمة عموماً إنشاء القيمة للمساهمين أو أصحاب المؤسسة، فالعمل بهذا المعيار يعني وضع أصحاب الأموال أو المساهمين في مركز عمليات اتخاذ القرار أي أن جميع القرارات تتخذ من أجل تعظيم ثروة الملاك، ومن هنا يطرح إشكال سبب تقديم أو تفضيل المساهمين أو الملاك على بقية الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة من مستخدمين وعملاء، وموردين،... إلخ، وللاجابة عن هذا السؤال تتمثل في أن الأطراف الأخرى تتمتع بقدرة المفاوضة، كذلك إذا تمكنت المؤسسة من إنشاء القيمة لمساهميها فإن الأطراف

<sup>1</sup> عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم، مرجع سابق، ص 91-92

الأخرى حتما ستستفيد من ذلك، فالمسيرين الذين استطاعوا إنشاء القيمة لأصحاب المؤسسة سيحصلون على جزء منها كمكافأة لهم لتحقيقهم الهدف، أو كحافز لتحقيق نتائج أفضل في المستقبل. والمؤسسة المنشئة للقيمة لأصحاب الأموال هي المؤسسة التي تحقق مردودية من أموالها المستثمرة تفوق تكلفة مختلف مصادر التمويل المستعملة.

### المطلب الثالث: آليات تأثير التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

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

#### • أولا: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال.

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

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

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

#### - تأثير الرسم على القيمة المضافة (TVA):

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

تنوع واختلاف المعدلات 9% و 19% إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المحققة، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري. وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة وجعلها تتماشى مع تدفقاتها، يجب عليها أن تسيير بصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين).

<sup>1</sup> صابر عباسي، محمود فوزي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، الجزائر، مجلة الباحث وقلة، العدد 12، 2013، ص 121

فكلما منحت المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب فإنها ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة الذي لم تحصله من خزintها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا على توازنها المالي، ومنه تعتبر المدة الفاصلة ما بين تسديد الزبائن لديونهم وتاريخ استحقاق الرسم، مدة هامة بالنسبة للمؤسسة، حيث يمكنها هذا المبلغ من إجراء عدة عمليات تعود بالنفع على الخزينة، كالتوظيفات البنكية مثلا، كما أن المهلة الممنوحة للمؤسسة من طرف مورديها لها دور هام جدا لا يقل عن دور المهلة التي تمنحها هي للزبائن حيث أنه انطلاقا من الفرق بين الضريبة المستحقة الدفع وقيمة الضريبة الواجبة الاسترجاع، لا يمكن أن تتعد آثار ضريبة الرسم على القيمة المضافة على إحدى الحالتين التاليتين:<sup>1</sup>

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

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

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

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

كما نجد المؤسسة تعتمد على القروض والتسهيلات المصرفية قصيرة الأجل، من أجل تسديد مختلف الضرائب والرسوم المستحقة، وذلك بهدف تفادي ضغط السيولة، وبالتالي فإن تراكم حجم الضرائب والرسوم المستحقة وثقلها يمكن أن يؤدي إلى إفلاس المؤسسة، تجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء للتسديد لا يخص إلا المؤسسات الكبيرة دون المؤسسات الصغيرة والناشئة التي لا تستطيع تحمل التكاليف الإضافية الناجمة عن الاقتراض.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> صابر عباسي، محمود فوزي، مرجع سابق ذكره، ص 112

<sup>2</sup> صابر عباسي، محمود فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 113

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

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

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

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

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

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

### مهام المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال:

لنحصر مهام المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال في النقاط التالية<sup>1</sup>:

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

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

- تحميل المؤسسة كل سنة مصاريف فروقات العملة، يتوجب على المؤسسة ان تقوم بتحديد ما

<sup>1</sup> خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، مرجع سابق ذكره، ص 18

تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية وتقييم أرصدها في الخارج بالعملة الصعبة المحلية.

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

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

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

### • ثانيا: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة التمويل.

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

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

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

- الاقتراض أقل مصادر التمويل تكلفة بالمفهوم الجبائي نتيجة ما ينجم عنه من وفورات ضريبية.

- انخفاض تكاليف التعاقد والسندات مقارنة بتكاليف إصدار الأسهم.

- عدم تغير معدلات الفائدة تبعا لمستويات الأرباح.

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

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

<sup>1</sup> زواق الحواس، مرجع سابق ذكره ، ص04



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

$$\text{الوفر الضريبي} = \text{معدل الضريبة} \times (\text{قسط الإيجار السنوي} - \text{قسط الاهتلاك}).$$

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

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

#### 4- مهام المسير الجبائي في مرحلة التمويل:

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

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة.

- إيجاد الطرق والسبل التي يخفض من الوعاء الضريبي.

- البحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفرات الضريبية.

- اختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائية إذا كان التمويل يتم بأموال خاصة، وهو أكثر

المصادر التمويلية للاستفادة من التحفيزات التي توفرها التشريعات الضريبية، وذلك من خلال الآليات التي

يمنحها المشرع الجبائي الجزائري فتمثلت في هذا المجال كما يلي:<sup>3</sup>

-فرصة الاحتفاظ بالربح وعدم توزيعه لمدة ( 03 ) سنوات.

-عدم إخضاع ( 30 % ) من الأرباح المعاد استثمارها على الدخل الإجمالي.

-التخفيض من الوعاء الضريبي بواسطة إيجاد الوفرات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها

المؤسسة على القروض إذا كان التمويل يتم بالاستدانة.

<sup>1</sup> عباسي صابر ، محمود فوزي، مرجع سابق ذكره، ص 120

<sup>2</sup> زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص 04

<sup>3</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر، المادة 51

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

### • ثالثاً: أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار.

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب قرار نظراً لطبيعته الاستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل، لهذا على المؤسسة مراعاة المتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار استثماري، والمسير الجبائي في هذه المرحلة يهدف إلى الاستفادة من المزايا التي تمنحها الدولة لتشجيع الاستثمار، وهذه المزايا عبارة على تحفيزات جبائية تقدمها الدولة للمؤسسات الاقتصادية من أجل توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وقد تكون في شكل:

#### 1- إعفاء ضريبي:

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

#### 2- تخفيض ضريبي:

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

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

-نظام الاهتلاك.

-إعادة الاستثمار للأرباح.

-ترحيل الخسائر.

-إعادة استثمار فائض القيمة.

-إعادة تقييم استثمارات المؤسسة.

<sup>1</sup> بجي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2006-2007، ص 67

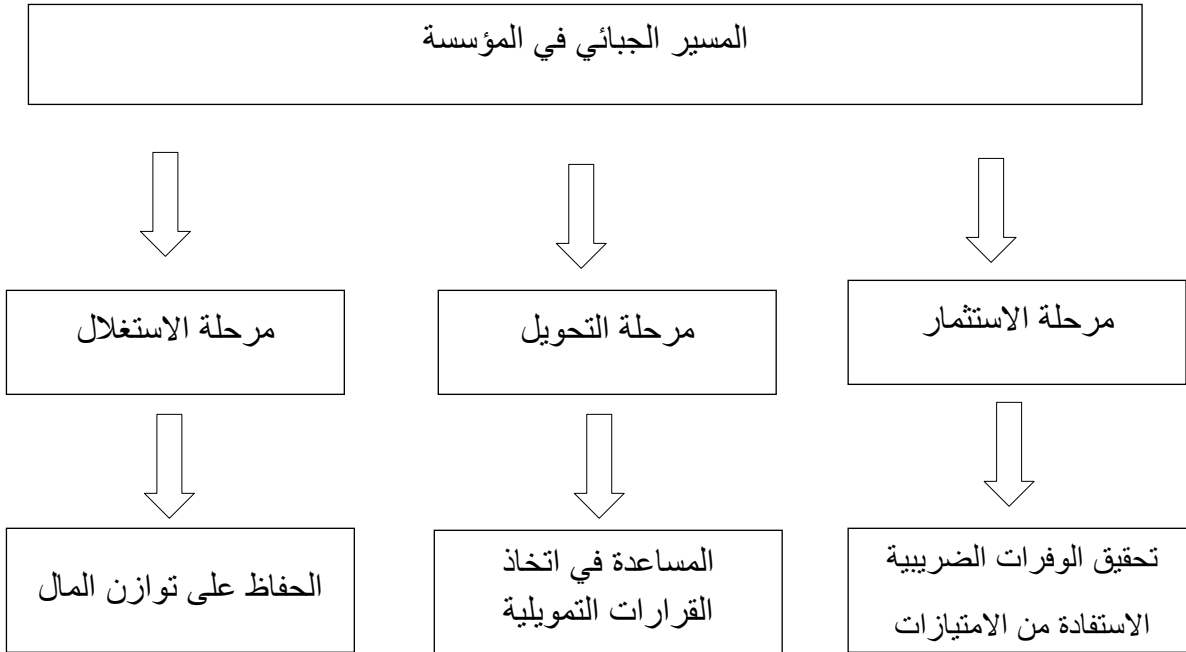
#### 4- مهام المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار:

يهدف المسير الجبائي في هذه المرحلة إلى إدخال المؤسسة في المشاريع التي تكون مدعومة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية، حيث أن هدف كل مؤسسة هو الربح ويكمن دور المسير الجبائي في هذه المرحلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- الإجراءات الضريبية التقنية وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة والتي يترتب عليها آثار جبائية تحفيزية تسمح بتخفيض العبء الضريبي ومن بين هذه الإجراءات، نظام الاهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف، إعادة استثمار الأرباح، إعادة استثمار فائض القيمة، إعادة تقييم المستثمرات.
- إدخال المؤسسة في الاستثمارات والمشاريع التي تكون مدعومة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية.
- إنشاء مصانع أو فروع خاصة في المناطق الجغرافية التي تريد الدولة تطويرها للاستفادة من التخفيضات الضريبية فيها.
- تنبيه الإدارة بأهمية التجديدات وإضافة أصول جديدة، وكذلك قيامه بدراسة العمر الضريبي للأصل قبل اتخاذ أي قرار استثماري.

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

#### الشكل رقم (1) مهام المسير الجبائي في المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالب.

<sup>1</sup> بجي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 67

**المبحث الثاني : الدراسات السابقة****المطلب الأول : الدراسات الجزائرية والعربية****أولا : الدراسات الجزائرية****1- دراسة محمد عادل عياض :**

محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير بجامعة ورقلة الجزائر 2003 ، حيث تناول فيها الطالب مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام و مختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال والخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري، وتوصل إلى أن التسيير الجبائي ضروري جدا داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

**2- دراسة زواق الحواس :**

فعالية التسيير الجبائي في اتخاذ القرار ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التسيير الفعال للمؤسسات الاقتصادية جامعة المسيلة 2005 ، تطرق الباحث في هذه المداخلة إلى ماهية التسيير الجبائي في المؤسسة ومكاسب المؤسسة في توظيف العامل الجبائي في صناعة القرار.

**ثانيا : الدراسات العربية :****1- دراسة حفاي عبد القادر (2004 )**

تناول الباحث من خلال دراسته المخطر الجبائي كوجه من أوجه المخاطر التسييرية التي تواجه المؤسسة والتي ينبغي أن تدرج ضمن أولوياتها الحيوية والإستراتيجية، لكونه رهان حقيقي لبقائها واستمرارها فضلا عن نموها، وعدم التحكم فيه يؤدي إلى تهديد مصيرها وبقائها، وخلصت هذه الدراسة إلى أبرز بعض الأساليب التي يرى الباحث أنها تعتبر وسائل للحد من الخطر الجبائي وهذا اعتمادا على التشريع الجبائي في حد ذاته والذي يعتبر المرجع الأساسي لمواجهة المخطر الجبائي دون إهمال دور المسير في التعامل مع المخطر الجبائي من خلال تحسين التسيير وتجنب المؤسسة خطورته.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

- ضرورة الإهتمام بالجانب الجبائي في المؤسسة عن طريق المتابعة المستمرة للملف الجبائي. □
- ضرورة انشاء مصلحة جبائية مستقلة عن المحاسبة والمالية، تخول لها صلاحيات مناسبة □
- وكافية، تسمح لها بمواكبة التعديلات المستمرة ويقوم عليها كفاءات مؤهلة في مجال الجبائية

والتسيير والعمل على رسكلتها كلما اقتضت الضرورة لذلك.

- توسيع دائرة الاستشارة أثناء إعداد قانون المالية بدل الاكتفاء بإعداد الجوانب الجبائية في نطاق ضيق على مستوى وزارة المالية.

- إعطاء فرصة التلقي بين الإطارات المغادرة للتقاعد وما لديها من خبرة مع مستخلفيهم

## 2- دراسة صابر عباسي (2016) :

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور مقارنة التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في اتخاذ القرارات المالية و إشكالية عدوانية السلوك في المؤسسات الاقتصادية، بالتركيز على محورين، الأول يتمثل في دراسة سلوك ممارسة إدارة الأرباح بواسطة محددات هذا السلوك، والثاني تسيير الخطر الضريبي، توصلت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الأجنبية تهتم بالضريبة كونها خطر وتحاول تسييرها، بينما المؤسسات الجزائرية لم تكن فيها النتائج دالة لأسباب متعددة، كذلك توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك متغيرات تستعمل في عدوانية تسيير الضريبة.

في هذا الصدد توصي الدراسة بـ:

- ضرورة توعية قادة المؤسسات الكبيرة بالتكوين النوعي للمسيرين من أجل فهم خصائص مختلف الأنظمة الجبائية، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان.
- توعية المسيرين بمخاطر إدارة الأرباح التي تتجاوز الحدود القانونية مما يدخل المؤسسات في إطار التهرب الضريبي والمتابعات القضائية.
- ضرورة انفتاح السلطات الضريبية على التجارب الدولية من أجل الاستفادة لتكريس قوانين هدفها زيادة الشفافية وتوفير المعلومة لكافة المتعاملين.
- ضرورة التكوين التطبيقي للمسيرين من أجل كسب مهارات تسيير المخاطر للمشاريع بواسطة التربصات.
- إبراز أهمية المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة، خاصة للمؤسسات الكبيرة، وأن الهدف من وجودها هو خلق القيمة للمجتمع، وبالتالي دفع الضريبة بطريقة صادقة هو مساهمة في المجتمع.

## ثالثا : الدراسات الأجنبية

### 1- دراسة Benadda Fethy (2002) :

تطرق الباحث من خلال دراسته لموضوع " المراجعة الجبائية الجوانب النظرية والتطبيقية"، إلى عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية وخطوات تطبيقها على مستوى المؤسسة الاقتصادية ، بالإضافة إلى دراسة مختلف المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تعتبر أداة تسمح بتفعيل عملية التسيير بالمؤسسة، من خلال مساعدة المسيرين

في اتخاذ قراراتهم التسييرية، وتوفير معلومات كافية حول وجود الخطر الجبائي وحجمه، بالإضافة إلى إبداء حكم على ملائمة القرارات التسييرية السابقة.

## 2- دراسة (2009) Mohamed Ben Hadj Saad :

حيث تناول الباحث في دراسته لموضوع المراجعة الجبائية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بتونس، حيث تعرض الباحث لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبيان مختلف مراحل سيرها، بالإضافة إلى أن الباحث تطرق إلى مظاهر الخطر الجبائي وكيفية تسييره.

وخلص الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بتقدير وتقييم نقاط القوة والضعف من أجل تسليط الضوء على المخاطر الجبائية المحتملة، وبذلك فهي ترفع الحجاب على الشكوك، والمسائل المالية للكيان ومن ثم تسهيل عملية صنع القرار، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية القيام بمراجعة جبائية على مستوى المؤسسات التونسية، فالمراجعة الجبائية تسمح للمؤسسة بقياس مدى التزامها بقواعد التشريع الجبائي، كما أنها تسمح بتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة.

## خلاصة الفصل :

بعد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الجوانب النظرية المتعلقة بالتسيير الجبائي، وذلك بعد تقديم التعاريف المتعلقة به وشرح مكوناته وأهدافه ووظائفه، وأهم العوامل المؤثرة فيه، فإننا توصلنا إلى أن النظام الجبائي عبارة عن نظام فرعي من النظام الإداري لأي مؤسسة ويعتبر من أهم الأنظمة نظراً لأهمية مخرجات هذا النظام، وهي المعلومات التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة والتي تسعى إلى تحقيق أهدافها وتحسين أدائها المالي والذي سنحاول التطرق إليه في الفصل الموالي.

## الفصل الثاني

دراسة تطبيقية في شركة سونلغاز

مديرية التوزيع أدرار

## المبحث الأول: قياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

### المطلب الأول : تقديم عام لمؤسسة سونلغاز أدرار:

تعتبر مؤسسة سونلغاز من بين أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية، وذلك لأنها تملك العديد من الامتيازات التي جعلتها تتفوق بشكل كبير في هذا المجال، حيث تحتكر إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها في الجزائر، وكذلك نقل وتوزيع الغاز الطبيعي كما أنها ساهمت في رفع مستوى توزيع الكهرباء في البلاد بأقل من 50% منذ يوم تأسيسها عام 1969 ، كما تعد مؤسسة سونلغاز اكبر مرفق كهربائي على صعيد العالم العربي ككل، كما أنها تحتل المرتبة الرابعة بعد الشركات السعودية والمصرية والكويتية، فهي رقما صعبا في السوق الاقتصادية إذ بلغ مجمل أعماله أكثر من 600 مليون دينار جزائري (حوالي 43 مليون دولار أمريكي) في سنة 1999 بالنسبة لقطاع الكهرباء، أما بالنسبة لقطاع الغاز فقد وصل رقم أعمالها فيه أكثر من 97 ملايين دينار جزائري ما يعادل 7 مليون دولار أمريكي.

زيادة على كل هذا فإنها تتميز ببيع الكهرباء والغاز بأسعار منخفضة وذلك بدعم من الدولة التي تبقى المستثمر الوحيد إلى حد الآن، ورغم فتح راس مال الشركة على شكل أسهم فقد وصلت اليد العاملة في مؤسسة سونلغاز إلى أكثر من 21 ألف عامل من بينهم حوالي ثلاثة آلاف موظف وسبعة آلاف رئيس فريق و 11 ألف عامل.

### 1-1 نشأتها:

إن نشأة مؤسسة سونلغاز تعود إلى العهد الاستعماري، حيث كانت شركة احتكارية تابعة لفرنسا تدعى مؤسسة الكهرباء والغاز ((E G A)) كان ذلك في: 05/06/1947. و بعد استقلال الجزائر بقيت كما هي إلى غاية 28/06/1969 حيث شملها قرار التأميم نظرا للخراب الذي خلفه الاستعمار الفرنسي. و يصدر الأمر 59-69 تم حل مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر وظهر ما يسمى بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز (I.C.E.P) و مع مطلع التسعينات و بالضبط 1991، تغير طابع المؤسسة إلى شركة ذات طابع صناعي و تجاري وفقا لإصلاحات اقتصادية المستهدفة آنذاك.

### 2-1 أهم المراحل التي مرت بها المؤسسة:

إن هذه سونلغاز لم تصل إلى المكانة التي هي عليها الآن إلا بعد مرورها بعدة مراحل منذ ولادتها إلى يومنا هذا والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- 1- مرحلة ما بعد الاستقلال.
- 2- مرحلة التسيير الاشتراكي.
- 3- مرحلة التسعينات.



• **مرحلة ما بعد الاستقلال: 1962 ← 1969**

في هذه المرحلة سارت مؤسسة سونلغاز على نفس الوتيرة التي كانت تدير عليها مؤسسة الكهرباء والغاز الفرنسية وهذا يرجع للأسباب التالية:

- 1- سهولة الاتصال وقرب المسافة.
- 2- طبيعة المعدات والتجهيزات التي كانت موجودة والتي تطلبت وجود عمال وتقنيين فرنسيين للقيام بعمليات الصيانة.

ونظرا لوجود هذه الأسباب تميزت هذه الفترة بما يلي:

- 1- إتباع نفس الطرق وأساليب العمل التي كانت تعتمد عليها مؤسسة الكهرباء والغاز الفرنسية.
  - 2- السعي إلى الحفاظ على استمرارية الخدمة أكثر من السعي إلى إضافة زبائن جدد.
- عدم وجود الاستثمار لانعدام وجود سياسة طاقية واضحة.

• **مرحلة التسيير الاشتراكي: 1969 ← 1990**

بعد حل مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وفي هذه المرحلة أنشأت مجموعة من الشركات الوطنية لتكون بمثابة المحرك للتحويل الذي عرفته البلاد. ومجملها يمكن فيما يلي:

- ❖ احتكار لصالح الدولة 100%.
- ❖ توزيع الغاز الطبيعي عبر القنوات في كامل التراب الوطني.
- ❖ تسويق غاز البوتان المميع المنتج من طرف سوناطراك، كما أنها قامت ببيع وصيانة أدوات العد الموجهة للسوق الوطنية.

وفي سنة 1983 تمت إعادة الهيكلة لشركة سونلغاز أدت إلى تحويل ستة وحدات إلى مؤسسات عمومية قائمة بذاتها لكنها تابعة لسونلغاز هي:

- كهريف KAHIRIF أشغال الكهرباء الريفية.
- كهركيب KAHRAKIB تختص بالأشغال الكهربائية
- كاناغاز KANAGAZ إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.
- إينارغا INERGA بناء الهياكل الإدارية لسونلغاز.
- التركيب ETRKIB تركيب المعدات في مختلف المحطات.
- أم س AMC مؤسسة صناعة عدادات وأجهزة القياس والمراقبة (تطبق بالعلمة).

وقد سعت سونلغاز في هذه المرحلة إلى ما يلي:

- 1- التخلي عن التبعية لمؤسسة كهرباء وغاز فرنسا.
- 2- العمل على نشر أكبر قدر ممكن من الغاز (توسيع شبكة الغاز).
- 3- العمل على توسيع دائرة التغطية

• **مرحلة التسعينات:**

- في هذه المرحلة برز نظام قانوني جديد يتمشى مع معطيات المحيط حيث تحولت شركة الكهرباء والغاز إلى هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي 91-475 المؤرخ في 14/12/1991 الأمر الذي سمح للمؤسسة بالتححرر شيئاً فشيئاً من تدخل الدولة.
- وبعد ظهور المرسوم الرئاسي 02-195 المؤرخ 01-06-2002 حيث تغير بموجبه النظام القانوني للشركة وأصبحت شركة ذات أسهم الأمر الذي أعطاهما دفعا كبيرا للتنظيم والإنتاج والتحرر في العمل فمؤسسة سونلغاز تتكفل بتوفير الطاقة الكهربائية وتوزيع الغاز عبر كامل التراب الوطني.
- تمارس المؤسسة لحساب الدولة الاحتكار على النشاطات التالية:
- إنتاج الكهرباء: تقوم به مديرية إنتاج الكهرباء.
  - نقل وتوزيع الكهرباء: وتقوم به مديرية نقل الكهرباء والغاز ومديرية توزيع الكهرباء والغاز.
  - نقل وتوزيع الغاز: وتتكفل به مديرية نقل الكهرباء والغاز، ومديرية توزيع الكهرباء والغاز.

**2- تعريف مديرية التوزيع بأدرار:**

إن مديرية ادرار هي مديرية جهوية تابعة للمديرية العامة سونلغاز توزيع الوسط S.D.C الموجود مقرها حاليا بالبلدية.

كانت سونلغاز ادرار سابقا تابعة لمركز وهران، ثم استقلت عام 1977 وأصبح يعمل على تغطية كل قطاع الولاية، وفي جويلية سنة 2004 ظهر تنظيم جديد أعطى حرية أكثر للمركز ليتحول إلى مديرية، الأمر الذي منح لهذه الأخيرة موقعا استراتيجيا هاما، ومن ثم فإن مديرية التوزيع بأدرار أصبحت تقوم بتسيير الكثير من الزبائن في مجالي الكهرباء والغاز.

ويبلغ عدد عمالها في الوقت الحالي 371 عامل يتوزعون كالتالي:

منفذين ← 59

متحكمين (ماهر) ← 237

إطارات ← 75

• **مهامها:**

- 1- إيصال الكهرباء والغاز للزبائن الجدد.
- 2- تسيير منشآت توزيع الطاقة الكهربائية.
- 3- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة.
- 4- استمرارية توزيع الطاقة الكهربائية والغازية.

### 3- مهام وأهداف مؤسسة سونلغاز :

#### 3-1 المهام: هناك مهام تسييره وأخرى تقنية.

##### أ. المهام التقنية:

- إنجاز الدراسات التقنية والتكنولوجية والاقتصادية والمالية المطابقة لاهدافها .
- تحديد سياستها لبيع وترويج الطاقة الكهربائية والغازية في البلاد .
- الترقية والاهتمام بكل الوسائل الجديدة لاستغلال الطاقة الغازية والكهربائية وتنمية كل ما يتصل بهدفها الاجتماعي مثل: البحوث والاستكشافات التكنولوجية في مجال الإنتاج، النقل، والتوزيع بالنسبة للكهرباء والغاز .

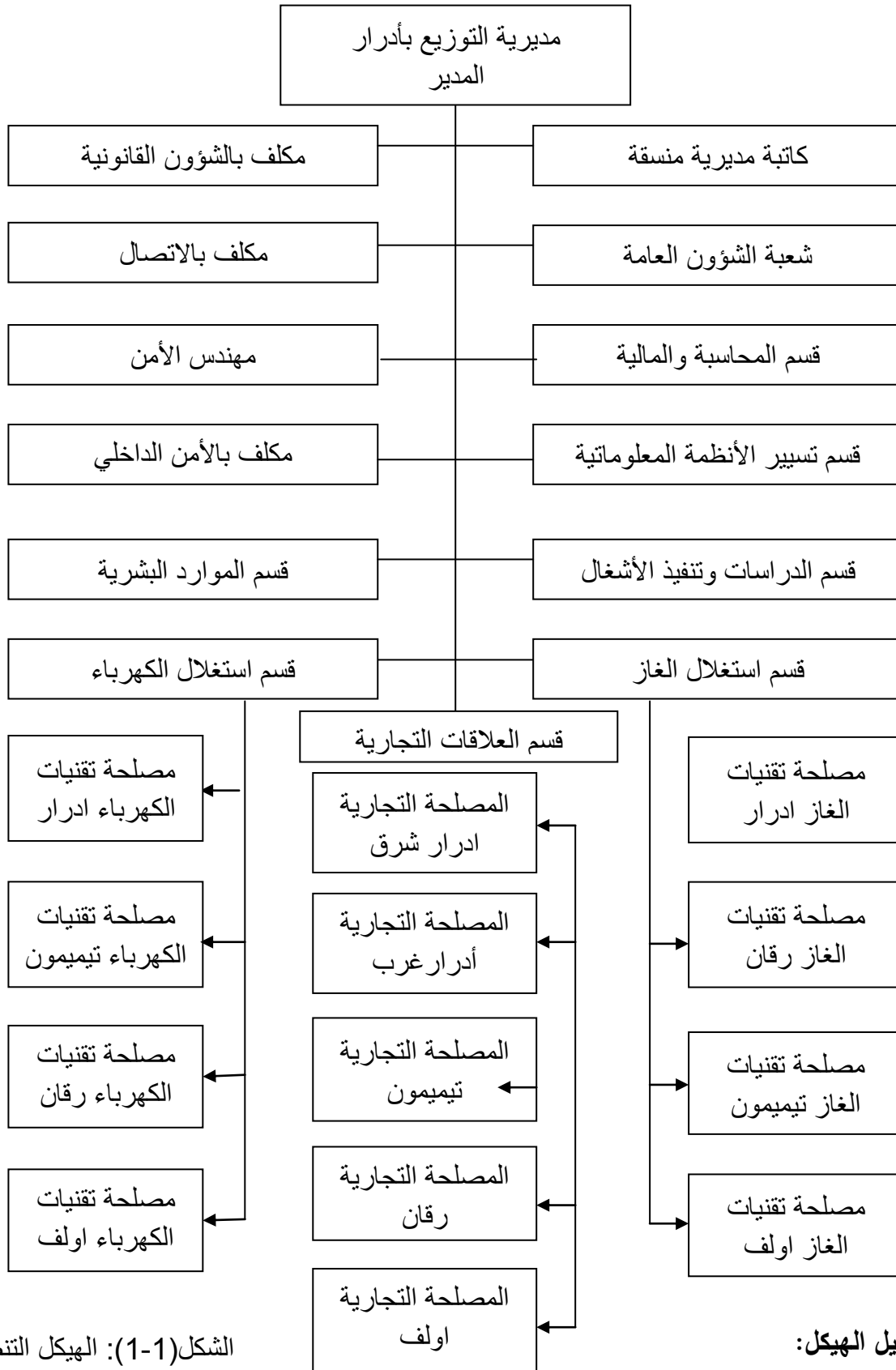
##### ب. المهام التسييرية:

- الإنتاج ، النقل ، التوزيع وتجارة الطاقة الكهربائية داخل الجزائر ونحو الخارج .
- نقل الغاز لأجل احتياجات السوق الوطني وتوزيعه .
- المساهمة في تجارة الغاز بواسطة قنوات داخل الجزائر ونحو الخارج .
- خلق فروع و أخذ مساهمات في الشركات الاقتصادية الموجودة في الجزائر وفي الخارج

### 3-2 الأهداف :

1. ضمان توزيع عمومي للغاز بأخذ بعين الاعتبار عوامل الأمن مهما كان السعر .
2. ضمان إنتاج وتوزيعا لكهرباء ذات الجودة .
3. تخطيط برنامج المؤسسة السنوي .
4. القيام بعمليات البيع والتركيب والصيانة الكهرو منزلية والغازية .
5. محاولة تقليص الديون .
6. تحقيق الهدف العام المتمثل في توفير الخدمة العمومية .

المطلب الثاني: قياس مدى فعالية تسير الجبائي في المؤسسة  
7. الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بمديرية التوزيع بأدرار:



الشكل(1-1): الهيكل التنظيمي

4- تحليل الهيكل:

تحتوي مديرية للتوزيع بأدرار على العديد من الأقسام التي تتكامل فيما بينها تتمثل فيما يلي :

### 1- مدير مديرية التوزيع بأدرار:

وهو المكلف الأول بالإشراف على تسيير المؤسسة، يتم تعيينه بموجب مرسوم ويكمن دوره في القيام بتسيير المؤسسة ماليا وإداريا وتمثيل المؤسسة وهو الذي يتخذ القرارات الإدارية ويقوم بتعيين الموظفين ويتخذ الإجراءات اللازمة لضمان السير الحسن للمؤسسة ويعمل على المراقبة والتنسيق بين مجمل الأعمال الإدارية .

### 2- كاتبة مديرية :

وهي كاتبة المدير وتقوم بعمل السكرتارية وهي بمثابة همزة وصل بين المدير والموظفين والعمال ومن بين مهامها الأساسية: الاهتمام بانشغالات المدير واستقبال مكالماته واستقبال شكاوى الزبائن وتحويلها للمدير .

### 3- مكلف بالشؤون القانونية:

تقتصر مهامه على الدفاع عن مصالح المؤسسة عن طريق اللجوء إلى العدالة في حالة وجود شكاوى ضدها أو رفع شكاوى ضد الزبائن في حالة صدور بعض المشاكل منهم كسرقة الكهرباء والغاز ، البناء على شبكة الغاز ، تقديم الصكوك بدون رصيد ..

### 4- مهندس الأمن :

حيث يقوم بإجراء دراسات شاملة للمكان المناسب لتوصيل الكهرباء ،مثل وضع عمود الكهرباء في المكان الملائم .

### 5- المكلف بالأمن الداخلي :

ومهام المكلف بالأمن الداخلي تكمن في توفير الأمن والحماية داخل المؤسسة .

### 6- قسم العلاقات التجارية :

لهذا القسم أهمية كبيرة نظرا لعلاقته مع الأقسام الأخرى ،ويقوم بمهام تسييره أخرى تقنية وعلى مستوى هذا القسم نجد:

أ- مصلحة تقني تجاري :ويوجد على مستوى هذه المصلحة فوجين :

- فوج توصيل الغاز و الكهرباء للزبائن الجدد .
- فوج ترقية المبيعات .

ب- مصلحة الزبائن : ونجد على مستوى هذه المصلحة عدة أفواج هي :

- فوج الفوترة والضغط المنخفض للزبائن العاديين والإدارات.
- فوج الفوترة للتوتر والضغط المتوسط . BT/BP.
- فوج تغطية الديون . RECOUVREMENT.

### 7- قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال :

تتمثل مهام هذا القسم في استقبال طلبات الدراسات رفقة الملف من طرف قسم العلاقات التجارية فتقوم بمعاينة الموقع والدراسة ثم إنشاء التقويم اللازم للعملية ويضم هذا القسم :

\*مصلحة تسيير الاستثمارات : تملك مهاماً تقنية وأخرى تسييرية فهي تستقبل الأوامر بتنفيذ الأشغال ، وتقوم بفتح المناقصات أمام المقاولين ويتم اختيار المقاول الذي يقدم اقل التكاليف لإتمام هذه الأشغال وبعدها تتولى هذه المصلحة على مستوى الفوترة إعداد الفاتورة النهائية للمقاول ، ويتم دفع 95% من الفاتورة من طرف مدير المحاسبة والمالية الموجودة على مستوى منطقة البلدة ، وتحتفظ المديرية بنسبة 5 % من الفاتورة كضمان لمدة سنة .

#### 8- قسم الأنظمة المعلوماتية :

يعمل على إصدار مذكرات لمختلف الوكالات تحمل أوقات جمع حسابات الاستهلاك الجديدة للغاز والكهرباء بتحديد الاستهلاك الفعلي بطرح القديم من الجديد .

وعلى مستوى هذا القسم يتم إعداد فاتورة مبيعات و صيانة شبكة الإعلام الآلي وتسهيل الاتصال بالمديرية العامة للشركة.

#### 9- قسم استغلال الغاز :

وهو قسم له مهام تقنية حيث يقوم بدراسات أولية لتوصيل الغاز والصيانة ونجد في هذا القسم :

أ- استغلال ومراقبة شبكة الغاز .

ب- فرع الخرائطية .

ج- تسيير المنشآت .

ويضم أربع مصالح هي: مصلحة تقنيات ادرار ، مصلحة تيميمون ومصلحة اولف ومصلحة رقان .

#### 10- قسم استغلال الكهرباء :

ويقوم هذا القسم بدراسة الشبكة الكهربائية لتحسين نوعية الخدمات وصيانة الشبكات وصيانة الشبكة ونجد فيه :

- \* استغلال ومراقبة الشبكة الكهربائية .
- \* تسيير المحولات الكهربائية .
- \* تسيير المنشآت .
- \* فرع الخرائطية .

ويضم أربع مصالح هي: مصلحة تقنيات ادرار ، مصلحة تيميمون ومصلحة اولف ومصلحة رقان .

#### 11- قسم الشؤون العامة: S. A G.

مهام هذا القسم تتلخص في تأثيث المديرية وإصلاح وصيانة آلات ومنشآت المؤسسة وتسيير حضيرة السيارات وتنقسم الى قسمين أساسيين :

- فريق حاضرة السيارات: ويقوم بصيانة وإصلاح السيارات وتسيير الوقود
- فريق الأشغال العمومية: ويقوم بتسيير وتأثيث وتموين المديرية بلوازم المكاتب.

## 12- قسم المالية والمحاسبة:

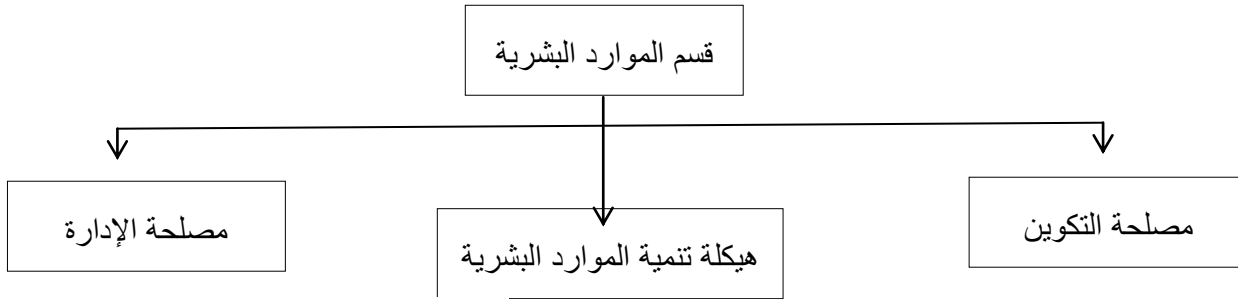
يكسب قسم المالية والمحاسبة أهمية بالغة في أي مؤسسة مهما كان طابعها صناعي أو تجاري فهو يعتبر العصب الرئيسي والحساس، وذلك لأن السير الحسن والمنظم لهذا القسم يعكس مدى دقة سير هذه المؤسسة.

## 13- قسم الموارد البشرية D.R.H :

يعمل هذا القسم على تسيير المستخدمين حيث يقوم بتدبير الإجراءات المتعلقة بالأجور وتنمية الحياة المهنية للعمال من تكوين وترقية وتأمينات ... الخ، وإضافة إلى ذلك فإن هذا القسم يسهر على تطبيق القوانين داخل المؤسسة كما يهتم بـ:

- متابعة المستخدمين.
- إعداد الرواتب.
- القيام بتحرير شهادات العمل عند طلب العمال، تحديد العطل... الخ
- إعداد مختلف المخططات والكشوف السنوية الخاصة بتنمية الموارد البشرية.

## 5- تقديم قسم الموارد البشرية بالمديرية:



## • قسم الموارد البشرية:

يشغل قسم الموارد البشرية مكانة ذات أهمية بالغة في مؤسسة سونلغاز توزيع بادرار وذلك لأن اهتمامه يركز على العنصر البشري من خلال تلبية حاجات ومواجهة تحديات المؤسسة، عن طريق استخدام الأفراد كوسيلة لذلك، فهو يقوم بتسيير مستخدمي المراكز (الموارد البشرية) ويعمل على تدبير إجراءات الأجور وتنمية وتطوير الحياة المهنية الخاصة بالعامل من تكوين وترقية وتأمين هذا إضافة إلى السهر على تطبيق القوانين داخل المؤسسة كما يهتم بمتابعة المسار المهني للمستخدم ومعالجة الرواتب وتحرير شهادات للعمل وتحديد العطل. إضافة إلى كل هذا فإن قسم الموارد البشرية يقوم بـ:

- التحضير والتوجيه والمراقبة لهيئة المستخدمين (توظيف، تكوين، ترقية).

- يضمن تنسيق ورقابة الأنشطة في الإدارات وتسيير المستخدمين (توظيف، استقبال، تنصيب، ترقية، تحويل).

يحتوي قسم الموارد البشرية على مصلحتين، الأولى مصلحة التكوين والثانية مصلحة تسيير الموارد البشرية، بالإضافة إلى نشاط تنمية الموارد البشرية وسنعرف فيما يلي مهام كل منها:

#### ● مصلحة التكوين:

تقوم مصلحة التكوين بقسم الموارد البشرية بالعديد من المهام تتمثل فيما يلي:

- تعنتي بإحصائيات تكوين الموظفين.
- تحديد احتياجات التكوين.
- انجاز العمليات التكوينية ومتابعتها.
- العمل في هذا الإطار بالتنسيق مع مختلف الهياكل الداخلية والخارجية للتكوين.

#### ● مصلحة الإدارة: (مصلحة تسيير الموارد البشرية).

تعمل هذه المصلحة على:

- التكفل بأجور العمال
- تتكفل باحتياجات العمال ومعالجة شكاواهم في هيئة أجور المستخدمين.
- ملفات العمال
- ضمان ومراقبة شروط تطبيق قوانين التسيير الخاصة بالعمال لضمان حقوق العامل.
- مكلفة بالعلاقات مع الهيئات الخارجية مثل: مركز طب العمل، الضمان الاجتماعي، التقاعد، التعاضدية... الخ
- إعداد الميزانية وعقود التسيير.
- مكلف بالإحصائيات (الغيابات ، عدد الموظفين ، عدد المتخلفين ، العطل... الخ)

#### ● نشاط تنمية الموارد البشرية:

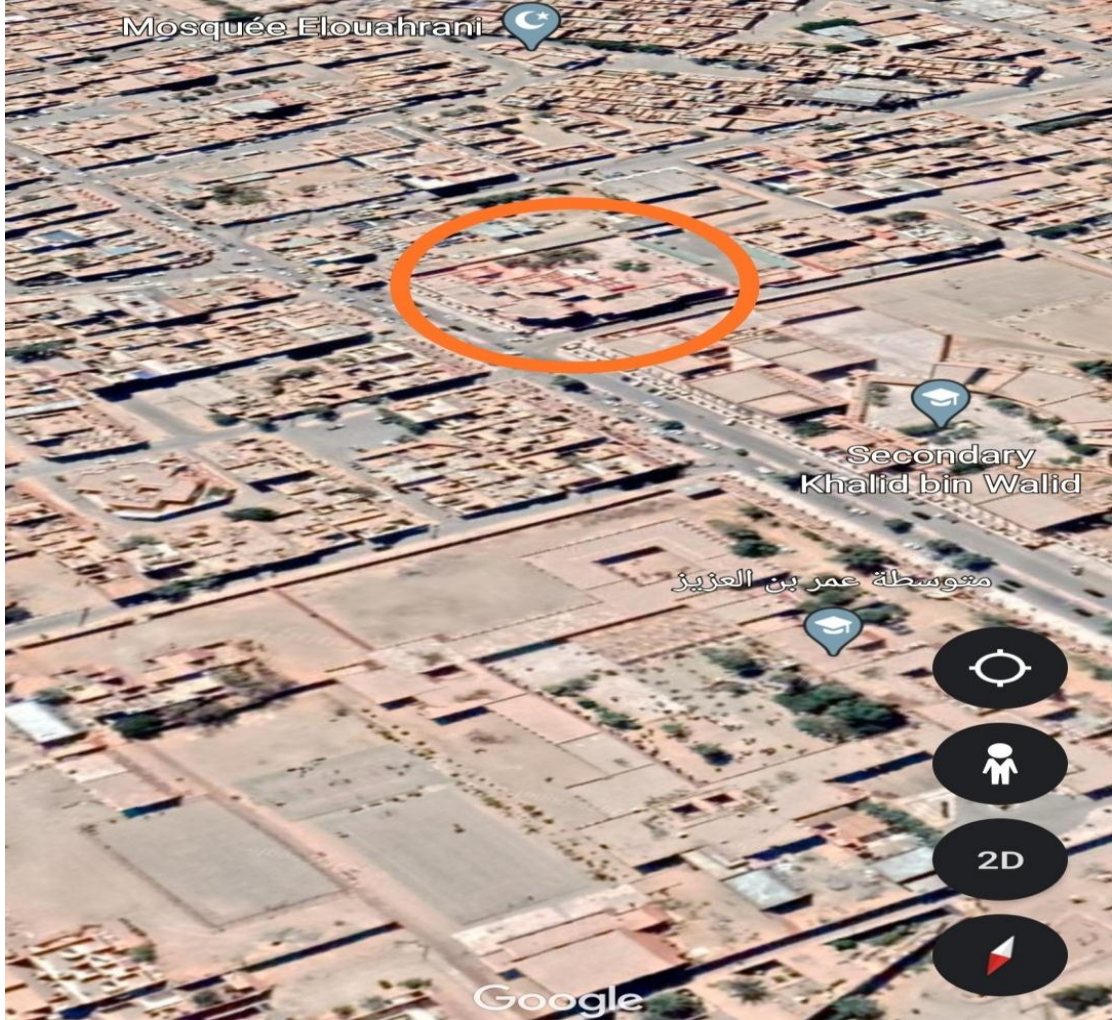
يهتم نشاط تنمية الموارد البشرية بالمسار المهني للعمال منذ دخوله للمؤسسة إلى خروجه منها حيث يتكفل بما يلي:

- أ- تحضير وتوجيه ومراقبة مختلف مخططات الموظفين (مخطط التوظيف) اعتمادا على احتياجات المؤسسة لليد العاملة ، وكذلك مخطط التكوين الداخلي ويساهم في مختلف نشاطات تنمية الموارد البشرية من ترقية و تقييم و متابعة المسار المهني للعامل.
- ب- التنسيق ومراقبة جميع النشاطات الإدارية فيما يخص تسيير العمال من ناحية الاستقبال والتكوين والتنقل.

#### 6- موقع الشركة:



تقع الشركة في مدينة أدرار بالقرب من ابتدائية خالد ابن الوليد في وسط المدينة، كما هو موضح في الشكل:



الشكل (3-1): موقع الشركة منظر جوي

7- الكهروتقني:

### 7-1 مهام الكهروتقني :

تقتصر مهام الكهرو تقني على إنتاج الطاقة الكهربائية وكذلك إنجاز المنشآت الصناعية ومع تقدم التكنولوجيا أصبح من الضروري التأقلم مع المعطيات الحديثة فاتسعت الكهرو تقني في عدة مجالات ونذكر منها ما يلي:

- إنتاج وتوزيع الطاقة الكهربائية.
- استعمال الآلات الكهربائية (محركات، مولدات، محولات...)
- صيانة الشبكات الكهربائية.
- استعمال الآلات الالكترونية.

### 7-2 المهام الأساسية للكهرو تقني:

التقني سامي يكون تحت تعليمات المهندس في تسيير عمل ما قد يكون ( بحث، دراسة، قياسات، تجارب، تراكيب الكتروني أو كهربائي ) فهو متكن في المجالات التالية:

- الكهرباء.
- التصميم والتركييب الكهربائي.
- تكنولوجيا الأجهزة الكهربائية.
- صيانة الشبكات الكهربائية.
- التراكيب الالكترونية والآليات.

### 7-3 المهام الثانوية للكهرو تقني:

- التلفيف وإعادة التلفيف.
- الصيانة ( صيانة تجهيزات الكهرو تقنية، محركات، محولات... )

### 8- إختيار المشروع :

إن سبب اختيارنا لهذا المشروع يعود لعدة أسباب نذكر منها ما يلي:

- 1- القيود التقنية لمحطة التوزيع رقم 571.
- 2- البحث عن افضل الحلول لتغلب عن هذه القيود.
- 3- التخلص من الهبوط في التوتر وفرط الحمولة والتغذية الجيدة لحاجيات المشتركين بالكهرباء.
- 4- دراسة فعالية المحول مع الشبكة الكهربائية.

### خلاصة الفصل:

مديرية سونلغاز بأدرار هي مؤسسة ذات طابع اقتصادي، كما تحتوي المديرية على العديد من الأقسام التي تتكامل فيما بينها، ساعية إلى تحقيق كامل شروط الأمن والسلامة من أجل خدمة الزبون.

## المبحث الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة

من اجل توضيح دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين اداء شركة سونلغاز نحاول في هذا المبحث تحليل ما توفر لدينا من قوائم مالية للسنة للسنوات 2018 2019 2020 وقبل شروعنا في عرض وتحليل القوائم الماليه نحاول اولا توضيح نظام المعلومات المحاسبي في شرك, سونلغاز

ان شركة سونلغاز تعتمد على المعلوماتية بدرجة كبيرة جدا حيث يعتبر لديها عدة انظمة معلومات و نظام المعلومات لكل و مصلحة لها نظام معلومات خاص بها فلزبائن نظام معلومات SRMS و JTC و STC و نظام المعلومات المحاسبي الخاص بشركة سونلغاز اسمه حساب HISAB و كذلك الخاص بالعتاد و يوجد هنالك ايضا NOVA الذي هو نظام خاص بمصلحة المستخدمين بحيث تعتبر لكل مصلحة نظام معلومات خاص بها و كل مرتبطة ببعضها البعض حيث كل مسؤول يستطيع التعرف على كل المعلومات ( انترنت شبكة خاصة بالشبكة )لتسهيل العمليات الادارية و المحاسبية بين كل المصالح و يوجد للشركة نظام مراسلات لكل العمال TINSIK خاص بجميع اطارات شركة سونلغاز اما نظام المعلومات المحاسبي فهو النظام الاساسي لشركة سونلغاز حيث يمتاز بالدقة و السهولة و السرعة في تخزين المعلومات و كذلك اعطائها للمستخدمين وقت الحاجة اليها.

### المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة

تقوم مؤسسة سونلغاز في نهاية السنة المالية بإعداد الميزانية و فقا للمبادئ المحاسبية للنظام المالي المحاسبي و

الجداول التالية تعرض عناصر الاصول و الخصوم خلال الفترة 2018-2019 :

الجدول رقم(1) :أصول الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز (مديرية التوزيع ادرار ) :2017/2018

الوحدة : مليون دينار جزائري

أصول	ملاحظة	اجمالي 2018	اهتلاك 2018	صافي 2018	صافي 2017
أصول غير جارية					
فارق الشراء					
التثبيات المعنوية					
تكاليف تطوير التثبيات					
تثبيات عينية					
أراضي		18.16		18.16	18.16
تهيئة و اصلاح الاراضي		26.56	18.09	8.47	9.11
المباني		702.13	114.10	588.04	44.59
تثبيات تقنية		1359.71	699.28	660.43	12285.25
تثبيات عينية أخرى		4465.81	-	4465.81	9462.53
تثبيات جاري انجازها					
تثبيات مالية					
الحسابات الموضوعة موضع المعادلة					
المساهمات الاخرى و الحسابات الدائنة الملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض واصول مالية غير الجارية		0.00	0.00	0.00	0.00
مجموع الاصول غير الجارية		32376.02	8451.57	23924.44	22407.65
الاصول الجارية					
الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة					
الزبائن		2504.20	277.24	2226.96	2873.02
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		0.70	0.00	0.70	0.82
مدينون آخرون		1636.83	0.00	1636.83	2186.14

الدراسة التطبيقية في شركة سونلغاز –مديرية التوزيع - ادرار

473.79	134.34	0.00	134.75		الضرائب
0.00	0.00	0.00	0.00		أصول أخرى جارية
					الموجودات وما يماثلها
					أموال موظفة وأصول مالية جارية أخرى
77.57	65.58	1.93	67.51		الخزينة
5611.34	4064.82	279.17	4344.00		مجموع الاصول الجارية
28018.99	27989.26	8730.75	36720.01		المجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مي ا زنية شركة سونلغاز ( مديرية التوزيع ادرار ) لسنة 2019

الجدول رقم(2): أصول الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز ( مديرية التوزيع ادرار ) 2018/2019

الوحدة : مليون دينار جزائري

أصول	ملاحظة	اجمالي 2019	اهتلاك 2019	صافي 2019	صافي 2018
أصول غير جارية					
التثبيتات المعنوية					
تكاليف تطوير التثبيتات					
تثبيتات عينية					
أراضي		18.16	-	18.16	18.16
تهيئة و اصلاح الاراضي		26.56	18.73	7.83	8.47
المباني		718.41	128.28	590.13	588.04
تثبيتات تقنية		28846.19	8550.83	20295.36	18183.53
تثبيتات عينية أخرى		1418.99	727.23	691.76	660.43
تثبيتات جاري انجازها		2549.75	-	2549.75	4465.81
تثبيتات مالية					
الحسابات الموضوعية موضع المعادلة					
المساهمات الاخرى والحسابات الدائنة الملحقه					

الدراسة التطبيقية في شركة سونلغاز – مديرية التوزيع - ادرار

					بها
					سندات أخرى مثبتة
					قروض واصول مالية غير الجارية
23924.44	24152.99	9426.60	33579.59		مجمع الاصول الغير جارية
					الاصول الجارية
					الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة
2226.96	5125.89	132.39	5258.28		الزيائن
0.70	0.77	-	0.77		مخزونات و منتجات قيد التنفيد
1636.83	2137.44	-	2137.44		مدينون آخرون
134.75	120.81	-	120.81		الضرائب
0.00	0.00	-	0.00		أصول اخرى جارية
					الموجودات وما يماثلها
					أموال موظفة واصول مالية جارية أخرى
65.58	197.12	0.77	199.90		الخزينة
4064.82	7582.03	135.17	7717.19		مجموع الأصول الجارية
27989.26	31735.02	9561.76	41296.78		المجموع العام للاصول

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية

الجدول رقم (3) خصوم الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز ( مديرية التوزيع ادرار ) 2017-2018

الوحدة : مليون دينار جزائري

2017	2018	ملاحظة	خصوم
			رؤوس أموال الخاصة
			راس المال الغير مطلوب
			علاوات و احتياطات
199.58	199.58		فارق اعادة التقييم
0.00	0.00		النتيجة الصافية
			رؤوس اموال الخاصة - ترحيل من جديد
18859.82	19597.97		حسابات الربط بين الوحدات
19059.40	19797.55		مجموع الاموال الخاصة
			خصوم غير جارية
73.63	83.41		قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
3858.95	4929.88		مؤونات ومنتجات مدرجة في الحسابات سلفا
3932.58	5013.29		مجموع الخصوم غير جارية
			خصوم جارية
1890.56	1744.87		الموردون والحسابات الملحقة
51.76	60.85		الضرائب
30.84.69	1372.71		ديون أخرى
			خزينة الخصوم
5027.01	3178.43		مجموع الخصوم الجارية
28018.99	27989.26		المجموع العام للخصوم

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية شركة سونلغاز ( مديرية التوزيع ادرار ) لسنة



الجدول رقم (4) خصوم الميزانية المحاسبية لشركة سونلغاز ( مديرية التوزيع ادرار ) 2019/2018

الوحدة : مليون دينار جزائري

2018	2019	ملاحظة	خصوم
			رؤوس أموال الخاصة
			راس المال الغير مطلوب
			علاوات و احتياطات
199.58	199.58		فارق اعادة التقييم
			النتيجة الصافية
			رؤوس اموال الخاصة - ترحيل من جديد
19597.97	20061.16		حسابات الربط بين الوحدات
19797.55	20248.03		مجموع الاموال الخاصة
			خصوم غير جارية
83.41	92.67		قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
4929.88	5496.55		مؤونات ومنتجات مدرجة في الحسابات سلفا
5013.29	5589.22		مجموع الخصوم غير جارية
			خصوم جارية
1744.87	1265.85		الموردون والحسابات الملحقة
60.85	66.42		الضرائب
1372.71	4565.50		ديون أخرى
			خزينة الخصوم
3178.43	5897.77		مجموع الخصوم الجارية
2798.26	31735.02		المجموع العام للخصوم

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية الشركة 2019

المطلب الثاني:مناقشة وتفسير نتائج الدراسة

- تحليل ميزانيات 2018 و2019:

تحليل عناصر أصول غير جارية

بقاء قيمة الأراضي على حالها من 2017 إلى غاية 2019

-انخفاض تهيئة أراضي في 2018 مقارنة ب 2017 ثم انخفاضها في 2019 .

-المباني : ارتفاعها في 2018 مقارنة ب 2017 و من ثم ارتفاعها في 2019.

-ارتفاع في تشييدات عينية في 2018 مقارنة ب 2017 و كذلك ارتفاع جيد في 2019.

ارتفاع تشييدات عينية أخرى في 2018 و كذا عودة ارتفاعها في 2019.

- تشييدات جاري انجازها: انخفاضها في 2018 مقارنة ب 2017 و كذلك انخفاضها في 2019

-بقاء القروض و أصول مالية غير جارية على حالها خلال سنوات ثلاث

-مجموع الأصول غير الجارية : ارتفاع الأصول غير الجارية في 2018 و ارتفاعها كذلك في 2019

- عناصر أصول جارية:

انخفاض في صافي مبلغ الزبائن في 2018 مقارنة بصافي 2017 و عودة ارتفاعه في 2019

مخزونات و منتجات قيد التنفيذ: انخفاض وضخم في قيمة مخزونات و منتجات و ارتفاع طفيف في 2019

-ارتفاع قيمة ضرائب في 2017 بالنسبة ل 2018 و انخفاض ضعفين في 2019

-الخبزينة : انخفاض في 2018 بالنسبة 2017 و كذا عودة ارتفاعها في 2019-

أصول جارية : ارتفاع في 2017 مقارنة ب 2018 و عودة ارتفاعها في 2019

- مجموع عام الأصول : انخفاض في 2018 بالنسبة ل 2017 وكذلك ارتفاعها في 2019

الخصوم:

رؤوس أموال خاصة:

رأس مال غير مطلوب لا يحتوي على مبلغ

فارق اعادة التقييم ثابتة طوال السنوات الثلاث

لا توجد نتيجة صافية

ربط بين وحدات المجمع ارتفاع في 2018 مقارنة ب 2017 وكذلك زيادة في ارتفاع في 2019

رؤوس أموال خاصة و ترحيل من جديد: لا يوجد بها اي مبلغ مجموع أموال خاصة : ارتفاع في 2018 بالنسبة ل 2017 و زيادة في ارتفاعها في 2019

### خصوم غير جارية:

- قروض و ديون حالية : ارتفاع في 2018 بالنسبة ل 2017 و كذا ارتفاعها في 2019

ديون أخرى غير جارية لا يوجد مبلغ

- مؤونات و منتوجات مدرجة في الحسابات سلفا :ارتفاع في 2018 مقارنة ب 2017 و كذا ارتفاعها 2019

- مجموع خصوم غير جارية : ارتفاع في 2018 مقارنة ب 2017 و ارتفاعها في 2019 مقارنة ب 2018

الخصوم الجارية : - موردون و حسابات ملحقة : انخفاض قيمتها بضعفين في 2018 مقارنة ب 2017 و انخفاضها في 2019

- الضرائب : ارتفاعها في 2018 مقارنة ب 2017 و ارتفاعها في 2019

ديون أخرى : انخفاض في 2018 بالنسبة ل 2017 و ارتفاع كبير في قيمة ديون في 2019

- لا مبالغ في خزينة الخصوم

مجموع الخصوم الجارية : نلاحظ هناك فرق كبير بين مجموع خصوم الجارية ل 2017 مقارنة ب 2018 و

انخفاض ملحوظ في سنة 2018 و عودة ارتفاعها ارتفاع كبير في 2019 حوالي ضعفي 2018

مجموع الخصوم : انخفاض في 2018 مقارنة ب 2017 بمبلغ و ارتفاعها في 2019 مقارنة ب 2018

## الدراسة التطبيقية في شركة سونلغاز –مديرية التوزيع - ادرار

من خلال جدول حسابات النتائج يمكن أن تبين لنا مختلف التكاليف التي انفقته المؤسسة، وتختلف الإيرادات المتحصل عليها من خلال كل دورة مالية و سنوضح في هذين الجدولين حسب للسنوات الثلاث 2017 2018 2019 :

**الجدول رقم (5) : جدول حسابات النتائج الشركة سونلغاز ( مديرية التوزيع أدرار) 2017-2018:**

الوحدة :مليون دينار جزائري

2016	2017	ملاحظة	
0.00	5146.08		المبيعات والمنتجات الملحقة
			اعانات الاستغلال
			تغيرات المخزونات
0.00	5146.08		1- انتاج السنة المالية
0.00	- 3305.32		مشتريات مستهلكة
0.00	- 1034.91		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى
0.00	- 434		2- استهلاك السنة المالية
0.00	505.85		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
0.00	- 597.38		ايعاء المستخدمين
0.00	- 102.10		الضرائب والرسوم ومدفوعات مماثلة
0.00	106.37		4- اجمالي فائض الاستغلال
0.00	- 146.99		المنتجات العملياتية الاخرى
0.00	- 763		الاعباء و العمليات الاخرى
0.00	- 1176.73		المخصصات للاهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة
0.00	127.87		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
0.00	- 803.13		5- النتيجة العملياتية
			6- النتيجة المالية
0.00	- 803.13		7- نتيجة عادية قبل الضرائب (5+6)
	0.00		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	0.00		الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
0.00	5420.93		مجموع منتجات الأنشطة العادية
0.00	- 6224.07		مجموع اعباء الأنشطة العادية
0.00	- 803.13		8- النتيجة غير عادية
0.00	- 803.13		9- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية الشركة 2018

الجدول رقم (6) : جدول حسابات النتائج ( مديرية التوزيع ادرار)

الوحدة : مليون .دينار جزائري

2017	2018	ملاحظة	
5146.08	5598.62		المبيعات والمنتجات الملحقة
			اعانات الاستغلال
			تغيرات المخزونات
5146.08	2184.44		10- انتاج السنة المالية
- 3305.32	- 147.69		مشتريات مستهلكة
- 1034.91	- 579.43		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى
- 4340.23	- 1412.26		11- استهلاك السنة المالية
805.85	772.18		12- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
- 597.38	- 588.54		ايعاء المستخدمين
- 102.10	- 100.48		الضرائب والرسوم ومدفوعات مماثلة
106.37	83.16		13- اجمالي فائض الاستغلال
146.99	428.13		المنتجات العملياتية الاخرى
- 7.63	- 0.53		الاعباء والعمليات الاخرى
1176.73	- 1262.42		المخصصات للاهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة
127.87	247.49		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
0.00	- 504.17		14- النتيجة العملياتية
- 803.13	- 1.09		المنتجات المالية
0.00	- 505.26		15- نتيجة عادية قبل الضرائب (6+5)
0.00	0.00		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
5420.93	0.00		الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
- 6224.07	5982.71		مجموع منتجات الأنشطة العادية
- 6224.07	- 6487.98		مجموع اعباء الانشطة العادية
- 803.13	- 505.26		16- النتيجة غير عادية
- 803.13	- 505.26		17- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية الشركة 2019

## تحليل جدول حسابات النتائج:

المبيعات و المنتجات الملحقة ارتفعت في 2017 بالنسبة ل 2016 و كذلك استمرت في الارتفاع في -  
2018

انتاج السنة المالية انخفض في 2018 مقارنة ب 2017

مشتريات مستهلكة انخفضت في 2018 مقارنة ب 2017 و ارتفعت ارتفاع كبير في 2019

الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى انخفضت في 2018 بالنسبة ل 2017

استهلاك السنة المالية ارتفعت في 2018 مقارنة ب 2017 انخفاض كبير .

القيمة المضافة للاستغلال انخفضت في 2018 بالنسبة ل 2017 و انخفضت انخفاض بنتيجة موجبة لان  
انتاج السنة المالية اكبر من استهلاك السنة المالية

-عباء المستخدمين انخفضت في 2018 مقارنة ب 2017 .

الضرائب و الرسوم ازدادت في 2018 بالنسبة ل 2017

اجمالي فائض الاستغلال ارتفع في 2018 مقارنة ب 2017

-المنتجات العمليائية الأخرى ارتفعت في 2018 بالنسبة ل 2017

-المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة ارتفعت في 2018 مقارنة ب 2017

استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات ارتفعت في 2018 بالنسبة ل 2017

النتيجة العمليائية انخفضت ارتفعت في 2018 بالنسبة ل 2017 -

النتيجة المالية ارتفعت في 2018 بالنسبة ل 2017 و كذلك ارتفعت ارتفاع كبير في 2019

النتيجة العادية قبل الضرائب انخفضت في 2018 مقارنة ب 2017 و عاودت ارتفاعها بارتفاع كبير 2019

مجموع منتجات الأنشطة العادية ارتفعت في 2018 مقارنة ب 2017

-مجموع اعباء الأنشطة العادية ارتفعت في 2018 بالنسبة ل 2017

-النتيجة الصافية للأنشطة العادية انخفضت في 2018 مقارنة ب 2017 و ازداد ارتفاعها ارتفاع كبير في 2019

صافي نتيجة السنة المالية ارتفع في 2018 بالنسبة ل 2017 و ازدادت في 2019 التي هي نفس مبالغ النتيجة العادية قبل الضرائب

أن جدول حسابات النتائج عند استخراجها من نظام معلومات المحاسبي (حساب الخاص بشركة سونلغاز يبين الجانب الدائن بإشارة موجبة رقم الاعمال و النواتج و الجانب المدين الأعباء بإشارة سالبة دراسة بعض المؤشرات المالية.

### 1- النسب المالية:

#### الجدول رقم (7) يوضح النسب المالية

2019	2018	2017	القانون	البيان
0.23	0.50	0.20	الاصول المتداول / الخصوم	نسبة التداول
1.28	1.27	1.11	الاصول المتداولة - خصومات / الخصوم المتداولة	نسبة السيولة السريعة

المصدر: من اعداد الطالب بناء على الميزانيات 2017 2018 2019

نلاحظ من الجدول اعلاه ان نسبة التداول الاصول المتداولة تقابل الالآت ازمات المتداولة ففي سنة 2017 كانت

نسبة التداول 0.20 اما في 2018 فقد ارتفعت الى 0.50 أما في السنة 2020 فقد انخفضت الى 0.23

اما بالنسبة لنسبة السيولة السريعة فلقد كانت من خلال الجدول في 2017 كانت النسبة اكبر من 1 اي 1.87 الان مبلغ الأصول المتداولة أكبر بكثير من الخصوم المتداولة و كذلك لكون المؤسسة تقدم خدمة التوزيع الغاز فهذا دليل على أن المؤسسة ليست بها مخزونات اما في 2018 فقد ارتفعت الى 1.27 اما في 2019 فقد ارتفعت الى 1.28 يعني أن الشركة لها قدرة جيدة في تغطية التزاماتها قصيرة الأجل.

## 2- رأس المال العامل:

رأس المال العامل =الأموال = الدائمة - الأصول الثابتة (الاموال الخاصة+الديون طويلة الأجل)-الأصول الثابتة

الجدول رقم (8) رأس مال العامل لشركة سونلغاز (مديرية التوزيع ادرار)

2019	2018	2017
3904.96	4126.89	33482.25

المصدر :من اعداد الطالب اعتمادا على تحليل ميزانيات 2018 2019 2020

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن رأس المال العامل لشركة سونلغاز سجلت رأس المال العامل سالب بلغ بالزيادة سنة 2017 ب : 33482.25 - و سنة 2018 بلغ 412689

وسنة 2019 بلغ 3904.96 بانخفاض

- و هذا ما يدل على وجود عجز في تمويل الاستثمارات للشركة

## خلاصة الفصل:

بعد الفصلين النظريين المتعلقين بمتغيرات الدراسة جاءت الدراسة التطبيقية لتوضيح لنا واقع نظام المعلومات المحاسبي في شركة سونلغاز (مديرية التوزيع ادرار) وما يوفره من معلومات محاسبية على شكل قوائم مالية.

تعتبر مصلحة المحاسبة و المالية هي المصلحة الأساسية حيث تستخدمها شركة سونلغاز لتوزيع الكهرباء و الغاز في كل مصالح الشركة التي يتم من خلالها ادخال جميع البيانات و المعلومات و معالجتها وفق نظام المعلومات المحاسبي حساب **hisab** حيث لهذا النظام دور فعال و مهم في الشركة لما يوفره من معلومات تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة و كذلك يزيد من دقة الأداء المالي في الشركة بالاعتماد على دراسة القوائم المالية التي يقدمها نظام المعلومات و استخراج مؤشرات الأداء المالي.



## الخاتمة :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة في المؤسسة، كون أن المعلومة المحاسبية توفر لنا مجموعة من البيانات التي لها قيمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسات خصوصا في ظل ما يشهده العالم من تطورات و التي تؤكد على ضرورة الإفصاح بالمعلومة المحاسبية لمختلف المستخدمين داخليين كانوا أو خارجيين و هذا ما يهدف إليه نظام المعلومات المحاسبي.

كما أن لنظام المعلومات المحاسبي دور مهم جدا في بناء مؤشرات قياس الأداء المالي عن طريق توفير المعلومات اللازمة لحساب تلك المؤشرات المختلفة حيث تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي مهمة جدا في المؤسسة.

ومن خلال دارستنا لموضوع دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين الأداء المالي و بعد التطرق للجانب النظري المتعلق بمتغيرات الدراسة و كذلك إجراء الدراسة التطبيقية في شركة سونلغاز استطعنا اختبار فرضيات الدراسة و كذلك التوصل إلى مجموعة من النتائج.

## نتائج اختبار الفرضيات:

-الفرضية الأولى : يوفر نظام المعلومات المحاسبي معلومات دقيقة و صحيحة عن وضعية المؤسسة" و هي فرضية صحيحة حيث تبين من خلال الفصل الأول أن نظام المعلومات المحاسبي و من خلال مكوناته المختلفة يهدف إلى توفير معلومة محاسبية دقيقة و صحيحة.

-الفرضية الثانية: توجد العديد من المؤشرات القياس الأداء المالي للمؤسسة و التي من خلالها نقيم الأداء المالي من أجل تحسينه" و هي فرضية صحيحة فمن خلال الفصل الثاني في الدراسة اتضح لنا أن هناك مجموعة من المؤشرات التي تساعد في قياس الأداء المالي و بالتالي تمكنا من الحكم عليه و من ثم المساهمة في تحسينه عن طريق الوقوف على النقائص التي تبينها هذه المؤشرات.

-الفرضية الثالثة: "تسعى شركة سونلغاز إلى تحسين أدائها المالي عن طريق نظام المعلومات المحاسبي و هي فرضية صحيحة من خلال إجراء الدراسة التطبيقية و الاطلاع على بعض القوائم المالية للسنوات 2017 - 2018 - 2019 اتضح لنا جليا سعي الشركة إلى الوصول إلى المعلومة المحاسبية الدقيقة و التي تساعد المديرين في الشركة على اتخاذ القرار.

## 1- نتائج الدراسة النظرية:

نظام المعلومات المحاسبي يعتبر مهم بالنسبة لمتخذي القرار داخل المؤسسة و خارجها من خلال ما يوفره من معلومات.

نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يقوم بتجميع المعلومات و البيانات و تخزينها و تبويبها في المؤسسة و معالجتها و هذا لتوفير معلومات محاسبية دقيقة و صحيحة لمتخذي القرار.

لنظام المعلومات دور فعال و أهمية بالغة خاصة من جانب المحاسبين و الذي يوفر لهم سهولة في دراستهم لمدخلات المؤسسة.

نظام المعلومات المحاسبي هو نظام فرعي من النظام الإداري لدى المؤسسة و يعتبر من أهم الأنظمة في المؤسسة الأهمية مخرجات هذا النظام و هي المعلومات التي توضح الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

-الأداء المالي هو الوصف الدقيق و الشامل لوضع المؤسسة المجالات التي استخدمتها الوصول الأهداف المسطرة.

يعتبر الأداء المالي قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل و القصير -تقييم الأداء المالي بمعظم المؤشرات يعطي صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة مما يسهل على الإدارة تحسين الإختلالات و استغلال الفرص.

## 2- نتائج الدراسة التطبيقية:

- إن نظام المعلومات المحاسبي أداة رئيسية في تحسين الأداء المالي للشركة من خلال المعلومات المحاسبية و المالية التي يوفرها.

- نظام المعلومات المحاسبي التي تطبقه الشركة هو (HISAB) و يعتبر النظام الرئيسي لها

- لكل مصلحة من الشركة نظام خاص بها حيث تترابط هذه الأنظمة مع بعضها البعض لجميع المصالح.

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية ، 2000
- الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي (الإدارة المالية) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2006
- توفيق محمد عبد المحسن ،تقييم الأداء مدخل جديد لعام جديد ،دار الفكر العربي، مصر، 2004
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011
- عبد المحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية، مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة، مصر، 1998.
- علاء فرحان طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي للمصارف، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2011
- فلاح حسن الحسن، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي و استراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006
- محمد إبراهيم، الإدارة المالية، دار المناهج و التوزيع، عمان، الأردن، 2007

ثانياً: المقالات والمدخلات:

- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 07، 2010.
- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، 2006، جامعة ورقلة، العدد 04
- عبد الملك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001

## قائمة المصادر والمراجع

- فوزي شعوبي ، صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية :دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 12، 2013
- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009
- ولهي بوعلام، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009
- ثالثا: الأطروحات و الرسائل الجامعية:**
- حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنية المخاطر الضريبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012
- خنفي لحسن، بن دالي مصطفى نور الإسلام، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة فرايبك- ، رسالة ماجستير ، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2017
- راضية بن يزة، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة - قطاع الخدمات -دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين (SAA) المديرية الجهوية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011
- سالم يسلم محفوظ، استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم أداء المنظمات ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المملكة أروى، اليمن، 2005
- سمية شريفي، فعاليات تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013
- عادل لعشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة ، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2000
- عبد الغاني دادن، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج

## قائمة المصادر والمراجع

للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007

- عبد الكريم خيرى، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس و تقييم الأداء المالي: دراسة

حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير ، جامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر، 2014

- عقبي حمزة ، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي على الأداء المالي للشركات المدرجة في

السوق المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017

- لطيفة غولة ، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية :دراسة ميدانية تناولت عينة من

المؤسسات الاقتصادية بورقلة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012

- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2003

- نبيلة هيبته، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية :حالة مؤسسة نفضال حاسي

مسعود، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،

2011

- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة

ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007

### رابعا: القوانين و المراسيم:

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

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف، منشورات

الساحل، الجزائر، 2002

- قانون الإجراءات الجبائية، 2019.

### المراجع باللغة الأجنبية:

Christine collette, gestion fiscale des entreprises, paris, 1998.

الملاحق

## BILAN ACTIF

				MDA	
ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		1,53	1,53	0,00	0,00
<b>Immobilisations corporelles</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains		18,16	0,00	18,16	18,16
Agencements et aménagements de terrains		26,56	18,73	7,83	8,47
Constructions (Batiments et ouvrages)		718,41	128,28	590,13	588,04
Installations techniques, matériel et outillage		28 846,19	8 550,83	20 295,36	18 183,53
Autres immobilisations corporelles		1 418,99	727,23	691,76	660,43
<b>Immobilisations en cours</b>		2 549,75	0,00	2 549,75	4 465,81
<b>Immobilisations financières</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mises en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Comptes de liaison</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		33 579,59	9 426,60	24 152,99	23 924,44
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		0,77	0,00	0,77	0,70
<b>Créances et emplois assimilés</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
Clients		5 258,28	132,39	5 125,89	2 226,96
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres débiteurs		2 137,44	0,00	2 137,44	1 636,83
Impôts		120,81	0,00	120,81	134,75
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>		0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		199,90	2,77	197,12	65,58
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		7 717,19	135,17	7 582,03	4 064,82
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		41 296,78	9 561,76	31 735,02	27 989,26

DD ADRAR

DATE

	BILAN PASSIF			
				Définitif
PASSIF		note	2019	2018
<b>CAPITAUX PROPRES</b>				
Capital non appelé				
Primes et réserves (Réserves consolidées)				
Écart de réévaluation			199,58	199,58
<b>Résultat net</b>			0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau			- 12,70	0,00
<b>compte de liaison**</b>			20 061,16	19 597,97
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>			20 248,03	19 797,55
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>				
Emprunts et dettes financières			92,67	83,41
Autres dettes non courantes			0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance			5 496,55	4 929,88
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>			5 589,22	5 013,29
<b>PASSIFS COURANTS</b>				
Fournisseurs et comptes rattachés			1 265,85	1 744,87
Impôts			66,42	60,85
Dettes sur sociétés du Groupe et associés			0,00	0,00
Autres dettes			4 565,50	1 372,71
Trésorerie passif			0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>			5 897,77	3 178,43
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>			31 735,02	27 989,26

dimanche 14 mars



**BILAN ACTIF**

ACTIF	brut 2018	amort 2018	MDA	
			2018	2017
<b>ACTIF NON COURANT</b>				
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
Frais de développements immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés	1,53	1,53	0,00	0,00
<b>Immobilisations corporelles</b>	0,00	0,00		
Terrains	18,16	0,00	18,16	18,16
Agencements et aménagements de terrains	26,56	18,09	8,47	9,11
Constructions (Batiments et ouvrages)	702,13	114,10	588,04	44,59
Installations techniques, matériel et outillage	25 802,11	7 618,58	18 183,53	12 285,25
Autres immobilisations corporelles	1 359,71	699,28	660,43	588,00
<b>Immobilisations en cours</b>	4 465,81	0,00	4 465,81	9 462,53
<b>Immobilisations financières</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mises en équivalence - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres participations et créances rattachées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés	0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Comptes de liaison</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	32 376,02	8 451,57	23 924,44	22 407,65
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours	0,70	0,00	0,70	0,82
<b>Créances et emplois assimilés</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
Clients	2 504,20	277,24	2 226,96	2 873,02
Créances sur sociétés du groupe et associés	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres débiteurs	1 636,83	0,00	1 636,83	2 186,14
Impôts	134,75	0,00	134,75	473,79
Autres actifs courants	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie	67,51	1,93	65,58	77,57
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	4 344,00	279,17	4 064,82	5 611,34
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	36 720,01	8 730,75	27 989,26	28 018,99

<b>BILAN PASSIF</b>		
		MDA
PASSIF	2018	2017
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)		
Écart de réévaluation	199,58	199,58
<b>Résultat net</b>	0,00	0,00
<b>compte de liaison**</b>	19 597,97	18 859,82
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>	19 797,55	19 059,40
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	83,41	73,63
Autres dettes non courantes	0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance	4 929,88	3 858,95
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>	5 013,29	3 932,58
<b>PASSIFS COURANTS</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 744,87	1 890,56
Impôts	60,85	51,76
Dettes sur sociétés du Groupe et associés	0,00	0,00
Autres dettes	1 372,71	3 084,69
Trésorerie passif	0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>	3 178,43	5 027,01
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	27 989,26	28 018,99

dimanche 14 mars

**COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE**

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		5 598,62	5 146,08
Subvention d'exploitation		0,00	0,00
<b>I - Production de l'exercice</b>		<b>2 184,44</b>	<b>5 146,08</b>
Achats consommés		- 147,69	- 3 305,32
Services extérieures et autres consommations		- 579,43	- 1 034,91
<b>II - Consommation de l'exercice</b>		<b>- 1 412,26</b>	<b>- 4 340,23</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>772,18</b>	<b>805,85</b>
Charges de personnel		- 588,54	- 597,38
Impôts, taxes et versements assimilés		- 100,48	- 102,10
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>83,16</b>	<b>106,37</b>
Autres produits opérationnels		428,13	146,99
Autres charges opérationnelles		- 0,53	- 7,63
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 262,42	- 1 176,73
Reprise sur pertes de valeur et provisions		247,49	127,87
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>- 504,17</b>	<b>- 803,13</b>
Prestations reçues frais financiers		- 1,09	0,00
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>- 1,09</b>	<b>0,00</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>- 505,26</b>	<b>- 803,13</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Autres impôts sur les résultats		0,00	0,00
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>5 982,71</b>	<b>5 420,93</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>- 6 487,98</b>	<b>- 6 224,07</b>
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>- 505,26</b>	<b>- 803,13</b>
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>- 505,26</b>	<b>- 803,13</b>

**COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE**

	note	2017	2016
Ventes et produits annexes		5 146,08	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
<b>I - Production de l'exercice</b>		5 146,08	0,00
Achats consommés		- 3 305,32	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 1 034,91	0,00
<b>II - Consommation de l'exercice</b>		- 4 340,23	0,00
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		805,85	0,00
Charges de personnel		- 597,38	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 102,10	0,00
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		106,37	0,00
Autres produits opérationnels		146,99	0,00
Autres charges opérationnelles		- 7,63	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 176,73	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		127,87	0,00
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		- 803,13	0,00
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		- 803,13	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		5 420,93	0,00
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE:</b>		- 6 224,07	0,00
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		- 803,13	0,00
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		- 803,13	0,00