الجمهـــورية الجزائـــرية الديمقـــراطية الشعبيـــة
وزارة التعليـــم العـــالي والبحـــث العلمـــي
جـــامعة محـــمد خيضـــر – بسكرة –
كـــلية العلـــوم الاقتصـــادية والتجـــارية وعلـــوم التسييـــر
قســـم: العلوم التجاريـــة

المـــوضـــوع

دور التسيير الإستراتيجي للضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية وتحليلية

مذكـرة مقـدمـة كجـزء مـن مـتطلـبات نيـل شهـادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخـصص: فحص محاسبي

إعـداد الطـالـبة:
رحال إيمان

الأستاذ المشرف:
عباسي صابر

رقـم التسجيـل:	12014
تـاريخ الإيـداع	.....

الموسم الجامعي: 2013-2014

ملخص:

نهدف من هذه الدراسة إلى معرفة دور التسيير الإستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، باعتبار الإستراتيجية هي خطة مرتبطة بمدى تحقق أهداف المؤسسة والإستراتيجية الضريبية هي جزء من إستراتيجية العامة للمؤسسة، وبالتالي سوف نقوم بدراسة ميدانية لعينة بحث مقصودة بنسبة (73%) والمتمثلة في أفراد موزع عليهم الإستبيان متخصصين في المجال المحاسبي والجبائي بالإضافة إلى دراسة تحليلية لمؤسسة طهراوي بولاية بسكرة (الجزائر).

خلصت الدراسة إلى أن الإستراتيجية الضريبية تمارس في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لكن بمستوى متوسط لعدم توفر أسسها العلمية، وإقتصارها على إستفادة المؤسسة من الإمتيازات الجبائية في مرحلة الاستغلال والاستثمار والتمويل.

الكلمات المفتاح: إستراتيجية، إستراتيجية ضريبية، إستراتيجية مالية، أداء مالي.

ABSTRACT :

We aim in this study to know the role of strategic managements' tax to the improve the financial performance of the economic institution, considering that the strategy is related to extent of achieving institution aclieving the institution objectives, and the tax strategy is a part of the institution general strategy.

And ther fore we will make a field study for a search sample intended by (73%) and represented of individuals who filled the questionnaire are specialized in accounting and fiscal field , in addion to an analytical study for tahraoui institution in biskra (algeria).

As a conclusion of this study, the tax strategy is practiced in the algerian economic institution but with a medium level a result of the lack of its scientific principles and of its relying only on profiting tax concessions in the phase of exploitation, investement, and finance.

Key words: strategy, tax strategy, financial strategy, financial pereformance.

قائمة المحتويات

العنـــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
الإهداء	II
شكر وتقدير	III
ملخص	IV
قائمة المحتويات	V
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية	2
تمهيد	2
المبحث الأول: الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية	3
المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية في المؤسسة	3
أولا: تعريف الإستراتيجية	3
ثانيا:أبعاد الإستراتيجية	4
المطلب الثاني: خصائص الإستراتيجية وأهميتها	5
أولا: خصائص الإستراتيجية	5
ثانيا: أهمية الإستراتيجية	5
المطلب الثالث: مستويات الإستراتيجية	6
المبحث الثاني: الإستراتيجية المالية في المؤسسة الاقتصادية	8
المطلب الأول: ماهية التسيير المالي	8
أولا: تعريف التسيير المالي	8
ثانيا: وظائف التسيير المالي	9
المطلب الثاني: تعريف الإستراتيجية المالية	9
المطلب الثالث: مكونات الإستراتيجية المالية والعوامل المؤثرة عليها	10
أولا: مكونات الإستراتيجية المالية	10
ثانيا: العوامل التي تؤثر على صياغة الإستراتيجية المالية	11
المبحث الثالث: الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية	11

المطلب الأول: ماهية التسيير الضريبي	11
أولا: تعريف التسيير الضريبي وعناصره	12
ثانيا: مبادئ وحدود التسيير الضريبي	13
ثالثا: أهداف التسيير الضريبي وإستراتيجياته	14
المطلب الثاني: ماهية الإستراتيجية الضريبية	15
أولا: العلاقة بين الضريبية والإستراتيجية	15
ثانيا: تعريف الإستراتيجية الضريبية	16
ثالثا: العوامل المساعدة في انجاز الإستراتيجية الضريبية	16
رابعا: ركائز الإستراتيجية الضريبية	18
خلاصة الفصل	20
الفصل الثاني: الضريبة متغير تسيير إستراتيجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	22
تمهيد	22
المبحث الأول: الإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	23
المطلب الأول: مفهوم الأداء والأداء المالي	23
أولا: تعريف الأداء	23
ثانيا: تعريف الأداء المالي	23
المطلب الثاني: معايير الأداء المالي، تقييمه وخطواته	24
أولا: معايير الأداء المالي	24
ثاني: تقييم الأداء المالي	25
ثالث: خطوات تقييم الأداء المالي	25
المطلب الثالث: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية	25
المبحث الثاني: أهمية تسيير الضريبة إستراتيجيا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	27
المطلب الأول: أهمية تسيير الضريبة في مرحلة الاستغلال	27
أولا: تأثير الضريبة على خزينة المؤسسة	27
ثانيا: تأثير الضريبة على رأس المال العامل (ر م ع)	29
ثالثا: تأثير الضريبة على احتياجات رأس المال العامل	29
المطلب الثاني: أهمية تسيير الضريبة في مرحلة التمويل	29

أولا: تأثير الضريبة على سياسة الاقتراض في المؤسسة	**30**
ثانيا: تأثير الضريبة على سياسة التمويل الايجاري	**30**
ثالثا: تأثير الضريبة على سياسة توزيع الأرباح	**31**
المطلب الثالث: أهمية تسيير الضريبة في مرحلة الإستثمار	**32**
أولا: معيار صافي القيمة الحالية	**33**
ثانيا: مدة استرجاع رأس المال المستثمر(مؤشر الربحية)	**34**
ثالثا: معيار المعدل الداخلي للمردودية	**34**
خلاصة الفصل	**36**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية و تطبيقية	**38**
تمهيد	**38**
المبحث الأول: دراسة ميدانية لعينة من الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي	**39**
المطلب الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة	**39**
أولا: مراحل إعداد الاستبيان	**39**
ثانيا: منهجية الدراسة	**40**
المطلب الثاني : معالجة وتحليل نتائج الاستبيان1	**41**
أولا: خصائص الديموغرافية لمجتمع وعينة الدراسة	**41**
ثانيا: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان	**45**
ثالثا: حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور	**47**
المبحث الثاني :تحليل إحصائي لأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة طهراوي – بسكرة – (الجزائر	**54**
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ونشاطها	**54**
أولا: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	**54**
ثانيا :نشاط المؤسسة محل الدراسة	**54**
ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	**56**
رابعا:الخصائص المالية للمؤسسة محل الدراسة	**57**
المطلب الثاني: التكاليف الجبائية والوفورات الضريبية المستفادة منها المؤسسة	**58**
أولا: التكاليف الجبائية للمؤسسة	**58**
ثانيا: تحليل نسب الوفورات الضريبية المستفادة منها المؤسسة	**59**
المطلب الثالث: دراسة تأثير الضريبة على الأداء المالي للمؤسسة	**60**

أولا: تأثير الضريبة على خزينة المؤسسة	**60**
ثانيا: تأثير الضريبة على المردودية المالية للمؤسسة	**61**
ثالثا: تأثير الضريبة على المردودية الاقتصادية للمؤسسة	**62**
خلاصة الفصل	**63**
الخاتمة	**65**
المراجع	**68**
الملاحق	**74**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول (3-1):	محورات الإجابة على الأسئلة الاستبيان وأوزانها	**40**
جدول (3-2):	معايير تحديد الاتجاه	**40**
جدول (3-3):	الاستمارات المسترجعة وغير مسترجعة من عينة الدراسة	**41**
جدول (3-4):	توزيع العينة حسب الجنس	**42**
جدول (3-5):	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	**43**
جدول (3-6):	توزيع العينة حسب مدة الخبرة	**43**
جدول (3-7):	توزيع العينة حسب الوظيفة	**44**
جدول (3-8):	مقياس ألفا كرومباخ لمجالات الدراسة	**45**
جدول (3-9):	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان	**46**
جدول (3-10):	اتجاهات أفراد العينة حول مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية	**47**
جدول (3-11):	اتجاهات أفراد العينة حول أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	**49**
جدول (3-12):	اتجاهات أفراد العينة حول دور أهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	**51**
جدول (3-13):	أهم خصائص المؤسسة	**57**
جدول (3-14):	أهم الضرائب التي تدفعها المؤسسة	**58**
جدول (3-15):	حليل نسب الوفورات الضريبية للمؤسسة	**59**

جدول (3–16):	صيد الخزينة خلال الفترة (2001–2009) قبل دفع الضرائب	60
جدول (3–17):	صيد الخزينة خلال الفترة (2001–2009) بعد دفع الضرائب	60
جدول (3–18):	قيم المردودية المالية في ضل عدم وجود ضرائب للفترة (2001–2009)	61
جدول (3–19):	قيم المردودية المالية في ضل وجود ضرائب للفترة (2001–2009)	61
جدول (3–20):	قيم المردودية الاقتصادية للمؤسسة في ظل عدم وجود الضرائب	62
جدول (3–21):	قيم المردودية الاقتصادية للمؤسسة في ظل وجود الضرائب	62

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1–1):	إستراتيجية المؤسسة	7
الشكل (1–2):	العوامل المساعدة في إنجاز الإستراتيجية الضريبية	17
الشكل (1–3):	ركائز الإستراتيجية الضريبية	18
الشكل (3–1):	الاستمارات المسترجعة وغير مسترجعة من عينة الدراسة	42
الشكل (3–2):	توزيع العينة حسب الجنس	42
الشكل (3–3):	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	43
الشكل (3–4):	توزيع العينة حسب مدة الخبرة	44
الشكل (3–5):	توزيع العينة حسب الوظيفة	44
الشكل (3–6):	الهيكل التنظيمي لمؤسسة طهراوي	56
الشكل (3–7):	أهم خصائص المؤسسة	57
الشكل (3–8):	أهم الضرائب التي تدفعها المؤسسة	59

قائمة الملاحق		
رقم الملحق	**عنوان الملحق**	**الصفحة**
الملحق(01):	مصفوفة الاستبيان للأجوبة الاستبيان حول مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية	**74**
الملحق(02):	مصفوفة الاستبيان للأجوبة الاستبيان حول مدى الأهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	**75**
الملحق(03):	مصفوفة الاستبيان للأجوبة الاستبيان حول الأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	**76**
الملحق(04):	قائمة الاستبيان	**77**
الملحق(05):	قائمة محكمي الاستبيان	**80**
الملحق(06):	درجة ثبات ألفا كرومباخ لمجالات الدراسة	**81**
الملحق(07):	المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور	**81**
الملحق(08):	عدد أنماط الإجابة لكل سؤال بالنسبة للمحور الأول	**82**
الملحق(09):	عدد أنماط الإجابة لكل سؤال بالنسبة للمحور الثاني	**83**
الملحق(10):	عدد أنماط الإجابة لكل سؤال بالنسبة للمحور الثالث	**84**
الملحق(11):	معاملات الارتباط لكل عبارات الاستبيان	**86**

مـقـدمـــــة

مقدمة:

1) طرح مشكلة الدراسة:

حتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من بلوغ أهدافها المسطرة، عليها الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وذلك من خلال تسييرها إستراتيجيا. وهذا الأخير الذي أصبح اليوم ممارسة متجذرة في المؤسسات بمختلف وظائفها وعملياتها ومستوياتها التنظيمية ليصنع سر تفوقها التنافسي ويضمن ديمومتها باعتباره الوصل بين المؤسسة الاقتصادية ومحيطها وأحد أهم الإسهامات التي مازال الباحثون في حقل الإستراتيجية يؤكدون على فعاليته ودوره في تمكين المؤسسة الاقتصادية في تحقيق ما تود الوصول إليه مستقبلا.

إن الإستراتيجية مفهوم مرتبط بمدى تحقق الأهداف، أي عندما تتحقق يعني ذلك تحقق الإستراتيجية، لذلك تعتبر المحرك الرئيسي للوصول إلى أكبر حصة سوقية، والإستراتيجية الضريبية في المؤسسة هي جزء من إستراتيجيتها العامة, وعليه لا يمكن فصل السياسة الجبائية عن باقي السياسات واعتبارها هدف وحيد ومستقل وذلك لان التسيير الضريبي هو جزء من التسيير العام للمؤسسة وبالتالي تحديد أهدافه تبعا للأهداف المؤسسة الإستراتيجية.

ونظرا لأهمية الضريبة في حياة المؤسسة من حيث كونها عبء يؤثر على الوضع المالي لها فعلى المؤسسة أن تستعمل أحسن الوسائل لتسيير ضريبتها، والاستفادة من مزايا التشريع الجبائي للوصول إلى ربط علاقة جيدة مع الإدارة الضريبية وتقليص العبء الضريبي إلى حد أدنى.

ولذلك وحتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من تحسين أداءها المالي وتحقيق أهدافها المالية يجب عليها تسيير الضريبة في جميع مراحل حياتها.

مما سبق ذكره، تتبلور معالم الإشكالية الأساسية للبحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي: **ما هو دور التسيير الاستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟**

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث فقد ارتأينا تقسيم التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإستراتيجية الضريبية؟
- ما المقصود بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وما هي أهدافها المالية؟
- هل يساهم التسيير الاستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

2) فرضيات الدراسة:

في ظل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر يمكننا الانطلاق من الفرضيات التالية:

- التسيير الاستراتيجي للضريبة يمارس بفعالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- الأداء المالي الجيد يعتبر من الأولويات الأساسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- التسيير الاستراتيجي للضريبة يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

3) مبررات اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع للعناصر التالية:

أ) العوامل الذاتية:

- الميل الشخصي إلى اكتساب معارف جديدة في مجال تسيير الجباية.
- الإسهام في إثراء المكتبة بموضوع جديد.

ب)العوامل الموضوعية:

- قلة الدراسات التي تناولت التسيير الاستراتيجي للضريبة ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- معرفة هل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بتسيير الضريبة استراتيجيا.

4) أهمية الدراسة:

تكمل أهمية البحث في:

- توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية تسيير الضريبة إستراتيجيا في جميع مراحل حياتها.

5) تحديد إطار الدارسة:

- الإطار المكاني: دراسة لعينة من الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي ودراسة حالة مؤسسة طهراوي – بسكرة– الجزائر.
- الإطار الزماني: سنة 2014/2013

6) أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدارسة في:

- التعرف على مدى قيام المؤسسات موضوع عينة الدراسة بتسيير الضريبة إستراتيجيا.
- معرفة مدى أهمية التسيير الاستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

7) مناهج الدراسة:

لمعالجة إشكالية الموضوع فقد تم الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، بحيث اعتمدنا:

- المنهج الوصفي: عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع فيما يخص الجزء النظري.
- منهج دراسة حالة: من خلال إسقاط الجزء النظري على الواقع.
- منهج البحث التفسيري: الذي يحاول تفسير وجود ظاهرة معينة في عينة مجتمع البحث.
- المنهج التحليلي: من خلال تحليل النتائج المتحصل عليها.
- المنهج الإستقرائي.

8) الدراسات السابقة:

- عباسي صابر: أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، البحث هو عبارة عن مذكرة ماجستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة سنة 2012، إشكاليته حول: ما مدى أثر تسيير المتغير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؟. قام الطالب بدراسة نظرية في فصلين: الفصل الأول بعنوان الأسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية،أما الثاني: تناول فيه: نحو أداء مالي هادف يقوم على التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية والثالث فكان عبارة عن دراسة تطبيقية تمت في مبحثين الأول:عبارة عن دراسة تحليلية من خلال استبيان عينة من الأفراد المتخصصة في جانب الجبائي والمحاسبي حول مدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى تأثيرها على أدائها المالي.

والثاني قياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات تنشط في ولاية بسكرة كعينة دارسة، مع تحليل أهمية التكاليف الجبائية وأليات تسييرها في كل منها.

- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم: نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، هو عبارة عن بحث مقدم لجمعية الضرائب المصرية بعنوان المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات أكاديمية الشروق سبتمبر 2012، اشكاليته حول: هل هناك علاقة بين التخطيط الضريبي ومؤشرات الأداء المالي للشركات المتداولة سهمها في البورصة؟ تمت دراسة هذا البحث من خلال ثلاثة فصول، الفصل الأول تناول فيه التخطيط الضريبي وأسواق رأس المال، والفصل الثاني مؤشرات الأداء المالي للشركات، أما الفصل الأخير فكان دراسة ميدنية.
- حميداتو صالح: دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة سنة 2012، إشكاليته حول: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟ تمت الدراسة من خلال أربع فصول الفصل التمهيدي خصص لمفاهيم الأساسية لكل من المراجعة والجباية، الفصل الأول تعرض فيه إلى المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والفصل الثاني فخصصه للتسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية فتعرض في المبحث الأول للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية أما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة ميدانية.
- نور شيبة عبد الوهاب: التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات بالتأثير على تقييم أصحاب المصلحة البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بجامعة southamton بالولايات المتحدة الأمريكية 2010، إشكالية البحث هي: كيف يقوم التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسة؟ تمت دراسة هذا البحث من خلال ثمانية فصول وهي: الفصل الأول تمهيدي والثاني تحديد الإطار النظري للتخطيط الجبائي، والثالث تحت عنوان الإطار النظري للحوكمة

جبائية والفصل الرابع فتناولت الباحثة دراسة أثر التخطيط الجبائي وحوكمة الشركات في خلق قيمة المؤسسة أما الفصول الباقية فهي عبارة عن محاور للدراسة التطبيقية باستخدام الأساليب الإحصائية.

- محفوظ خويره: التخطيط الجبائي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح بفلسطين سنة 2004، وإشكالية البحث هي: ما مدى استخدام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عناصر وجوانب التخطيط الجبائي، من خلال قانون الضرائب والاستثمار ومدى ممارسة تلك الشركات لإجراءات إدارية ومالية ومحاسبية مختلفة كأسلوب لتخفيض العبء الضريبي عليها.

تمت دراسة هذا البحث من خلال أربع فصول، الفصل الأول يمثل الإطار العام للدراسة والفصل الثاني قام بشرح نظري للضريبة والتخطيط الضريبي من خلال التطرق لمفهوم الضريبة وأهدافها وخصائصها بالإضافة إلى أهداف النظام الضريبي الفلسطيني، وكذلك شرح مفهوم التخطيط الضريبي، وفي الفصل الثالث تطرق إلى دراسة نظرية عن الأسواق المالية مع شرح آليات التخطيط الضريبي للمؤسسات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والفصل الرابع هو عبارة عن نتائج الدراسة والتحليل الإحصائي التي توصلت إلى أن المؤسسات المدرجة في السوق تستخدم التخطيط الضريبي في أعمالها.

من خلال الدراسات السابقة وجدنا أن هناك قصور في الدراسات التي تقوم بالربط بين الضريبة وإستراتيجية وعلاقتها بالأداء المالي ولذلك جاء هذا البحث موضحا هذه العلاقة.

9) خطة وهيكل البحث:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول منها فصليين نظريين وفصل تطبيقي

الفصل الأول: الإطار النظري للإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: الإستراتيجية المالية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني: الضريبة متغير تسييري إستراتيجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: أهمية تسيير الضريبة إستراتيجيا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية وتحليلية.

المبحث الأول: دراسة ميدانية عينة من الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي.

المبحث الثاني: تحليل إحصائي لأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة طهراوي- بسكرة- (الجزائر) .

تمهيد:

على اعتبار أن هدف أي مؤسسة هو محاولة الوصول لتحقيق أكبر حصة سوقية، وجب عليها لتحقيق ذلك اختيار برنامج عمل طويل الأجل يعتمد بالدرجة الأولى على صياغة إستراتيجية أو إستراتيجيات تمكنها من تحقيق أهدافها المالية، الاقتصادية،...الخ، وبما أن الإستراتيجية المالية هي أحد هذه الإستراتيجيات التي تدخل ضمن الإستراتيجية العامة للمؤسسة والتي تعمل على تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة وفق الإمكانيات الموجودة والعمل على تقليل التكاليف، وباعتبار أن الضريبة هي تكلفة أو التزام قانوني على المؤسسة، وجب عليها تسييرها واستخدامها لصالحها حتى تصبح متغير فعال في إستراتيجيتها وذلك من خلال وضع خطة إستراتيجية للضريبة تساعد المؤسسة على الاستفادة من الضريبة في مراحل نشاطها المختلفة.

مما تم ذكره ففي هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: الإستراتيجية المالية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر هدف أي مؤسسة هو محاولة الوصول إلى الريادة والسيطرة على أكبر حصة سوقية بين منافسيها. وبالتالي يكون لزاما عليها انتقاء وتنفيذ برنامج عمل طويل الأمد يعتمد بالدرجة الأولى على صياغة إستراتيجيات بها، تمكنها من تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية في المؤسسة

أولا: تعريف الإستراتيجية

يرجع أصل كلمة إستراتجية STRATEGY إلى الكلمة اليونانية STRATEGIES وتعني "فنون الحرب وإدارة المعارك" أو" كيفية قيادة الجنرال للحرب "والذي استخدام في أثناء الحرب التي وقعت بين الإغريق والفرس في العام 502 قبل الميلاد ليعبر عن فن قيادة الجيوش.[1]

وارتبط مفهوم الإستراتجية حتى القرن التاسع عشر (19) بمفهوم إدارة القوى الحربية وفنون إدارة المعارك إلا أن هذه النظرة تغيرت في بداية القرن العشرين، حيث أصبحت تشمل مجالات مختلفة وشاملة.

- فعرفها (Alfred. Chandler) والذي يعتبر من الأوائل المهتمين بموضوع الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية في كتابه (Stratégies et structures de l'entreprise) أن الإستراتيجية هي:" إعداد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل للمؤسسة واختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ هذه الغايات".[2]
- عرفها (Porter):على أنها " البحث عن ميزة تنافسية، بخلق المواءمة بين أنشطة المؤسسة والتكيف مع البيئة".[3]
- " تركيبة من الأهداف التي تعمل المؤسسة على الوصول إليها، وكذلك الوسائل التي توصلها إلى تحقيق هذه الأهداف". ولقد حددها في مجموعة من المفاهيم هي كما يلي:
  - الإستراتيجية تقوم على ابتكار أنشطة فريدة.
  - الإستراتيجية تحدد الوضع الإستراتيجي للمؤسسة.
  - الإستراتيجية تقوم على المفاضلة بين البدائل.
  - الإستراتيجية إعادة اكتشاف.[4]
- فعرفها (CHANDLER)على أنها: "تحديد المؤسسة لأغراضها وأهدافها الرئيسية وغاياتها على المدى البعيد وتبني أدوار عمل معينة وتحديد وتخصيص الموارد المطلوبة لتحقيق هذه الأغراض والغايات".

---

[1]- حسن محمد أحمد محمد مختار: الإدارة الإستراتيجية(مفاهيم ونماذج)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2008، ص5.

[2] - ناصر دادي عدوان : الإدارة والتخطيط الإستراتيجية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009، ص 8.

[3] - عبد العزيز صالح بن بحثور، الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير)، دار الميزة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،الطبعة الأولى، 2004، ص 29.

[4] - www.univ- tiaret.dz / bibliotiotheque/ 25/03/2014.

- ويعرف (GOHNSONETAL):" الإستراتيجية على أنها تحديد لتوجه المؤسسة ومجال عملها على الأمد البعيد والذي يسمح لها بتحقيق ميزة تمكنها من مواجهة التحديات البيئية وتلبية احتياجات السوق وتوقعات أصحاب المصالح من خلال تشكيلة الموارد التي تمتلكها".[1]
- ويعرفها (Thomas) سنة 1988 بأنها: " خطط وأنشطة المؤسسة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التطابق بين رسالة المؤسسة وأهدافها، وبين هذه الرسالة والبيئة التي تعمل بها بصورة فعالة وذات كفاءة عالية.[2]
- علي السلمي عرفها: بأنها الخطة الرئيسية الشاملة التي تحدد كيف تحقق المؤسسة غرضها وأهدافها من خلال تنظيم ما تمتع به من مزايا وتدنية ما تعانيه من عيوب إلى أقل درجة ممكنة.

في الأخير يمكن اعتبار الإستراتيجية أنها مفهوم مرتبط بمدى تحقق أهداف المساهمين، أي عندما تتحقق أهداف المساهمين، يتحقق الهدف الإستراتيجي.

ثانيا: أبعاد الإستراتيجية

تتمثل أبعاد الإستراتيجية فيما يلي:

- **المجال Scope:** بمعنى الأنشطة والموارد والتكنولوجيا، واختيار الأسواق والبيئات التي تعمل فيها المؤسسة.
- **العمليات Process**: وتعني تحديد درجة المركزية واللامركزية في العمل وإنشاء الهيكل والإجراءات وديناميكية العمل.
- **الطرق Methods**: الأساليب والوسائل والمتضمنة أساليب التحليل، والريادية والتفكير النظامي والمنهجي.
- **الجهات المسؤولة عن وضع الإستراتيجية،** وهذه تحدد الجهات المسؤولة، وفيما إذا كانت جهات متخصصة أو الإدارة العليا، أو جميع العاملين في المؤسسة.
- **المدى الزمني:** والذي يوضح المدى الذي تغطيه الإستراتيجية.
- **الفلسفة الفكرية:** بمعنى هل توجد خطة ذات مضمون شمولي أم تقارير متنوعة وهل تجري ضمن إطار فكري لدى المديرين أم في ضوء نموذج محدد.
- **المحتوى:** إن محتوى الإستراتيجية قد يقع في إطار إستراتيجية تنويع أو تركيز على حقل النشاط أو نمو بطرق متعددة أو مختارة.
- **التنفيذ:** هل تنفيذ الإستراتيجية والخيارات الواردة فيها من خلال الاستحواذ أم التطوير الداخلي أم الاثنين معا.[3]

---

[1] - جعفر عبد الله موسى إدريس,الإدارة الإستراتيجية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، ص22.

[2] - نوري منير، التسويق الإستراتيجي وأهميته في مسايرة العولمة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004-2005 ص 81.

[3] - خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس ، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي: منهج معاصر، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان 2007، ص 169-170 .

المطلب الثاني: خصائص الإستراتيجية وأهميتها

أولا: خصائص الإستراتيجية

إن الإستراتيجية الناجحة والفعالة تشتمل على أربع خصائص أساسية وهي:

- **الأهداف البسيطة طويلة الأجل:**

إن الأساس الذي تقوم عليه أي إستراتيجية خاصة بالنشاطات التجارية لمؤسسة من المؤسسات هو وضوح الأهداف، وعلى هذا، فإنه إذا لم يتوفر تحديد واضح للأهداف، فلن يكون في استطاعت الإستراتجية أن توفر اتجاها ثابتا فيما يتعلق بأي موضوع من الموضوعات.

- **تحليل البيئة التنافسية:**

إن من أهم عوامل نجاح المؤسسة قدرتها على تحديد حاجات غالبية المستهلكين في المجتمع، الشيء الذي يوفر لها مكانة في السوق إن هي وضعت إرضاء العميل وسعادته كهدف أساسي من أهدافها.

- **التقييم الموضوعي للموراد:**

يعكس النجاح الذي تحققه المؤسسة مدى إدراكها لمواردها وإمكانياتها الأساسية، وتتضمن هذه الإمكانيات والقدرات السمعة التجارية المرتبطة بالمؤسسة وعلاماتها التجارية، وقدرتها على تحفيز العاملين وعلاقتها الجيدة بالموردين ونظم مراقبة الجودة.

- **التنفيذ المؤثر للإستراتيجيات:**

لا يمكن أن تحقق أكثر الإستراتيجيات دقة النجاح المطلوب ما لم يتم تنفيذها بصورة صحيحة ومؤثرة ويتطلب التنفيذ المؤثر للإستراتيجية توفر السيطرة والقيادة، ونعني هنا الهيكل التنظيمي والنظم الإدارية التي تتضمن الالتزام والتنسيق من جانب العاملين كافة، بالإضافة إلى تعبئة الموارد اللازمة لتحقيق هذه الإستراتيجية.[1]

ثانيا: أهمية الإستراتيجية في المؤسسة

إن لإستراتيجية المؤسسة أهمية قصوى في التعامل مع المنافذ الأساسية الرئيسية المؤثرة في مستقبل المؤسسات وأن أي خطأ في هذه الإستراتيجية من الممكن أن يؤدي إلى أخطاء وأخطار متعاقبة حيث يمكن حصر هذه الأهمية في:

- إن إستراتيجية المؤسسة تغطي جميع نواحي ووظائف الأعمال بالشكل الذي يمكنها من إعطاء صيغ تطبيقية أفضل نابعة من استعمالها لكل جزء من أجزاء ذلك المزيج من الأعمال المنظمية.
- إستراتيجية المؤسسة ترتبط بجميع الأنشطة والأعمال في المؤسسة، ومن خلال إنجاز الأهداف الأساسية وخلق قيمة مضافة عليها فإنها تتمكن من الوصول إلى أهداف أعلى وأسمى تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.
- إستراتيجية المؤسسة تغطي بعمق جميع نشاطات المؤسسة.

[1] - ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة لمسيلة، 2009، ص 18 .

- إستراتيجية المؤسسة لها اتصال بمجمل التغيرات وما تتضمنه علاقة المؤسسة ببيئتها.
- إستراتيجية المؤسسة هي الأساس الجوهري لتطوير الميزة التنافسية المتاحة.
- إستراتيجية المؤسسة تعمل على تطوير القيمة المضافة بشكل يفوق ما تحققه المبيعات، الربحية، القيمة السوقية، العوائد لكل سهم، أو المؤشرات الأخرى.[1]

المطلب الثالث: مستويات الإستراتيجية

تضع المؤسسات عادة ثلاثة مستويات من الاستراتيجيات وهي:

- إستراتيجية على مستوى المؤسسة (المستوى الإستراتيجي).
- إستراتيجية على مستوى وحدة الأعمال والأنشطة الرئيسية (المستوى التشغيلي).
- إستراتيجية على مستوى الوظائف (المستوى التكتيكي).

و فما يلي عرضا مختصرا لمفهوم ومجالات التركيز الرئيسية في كل منها:

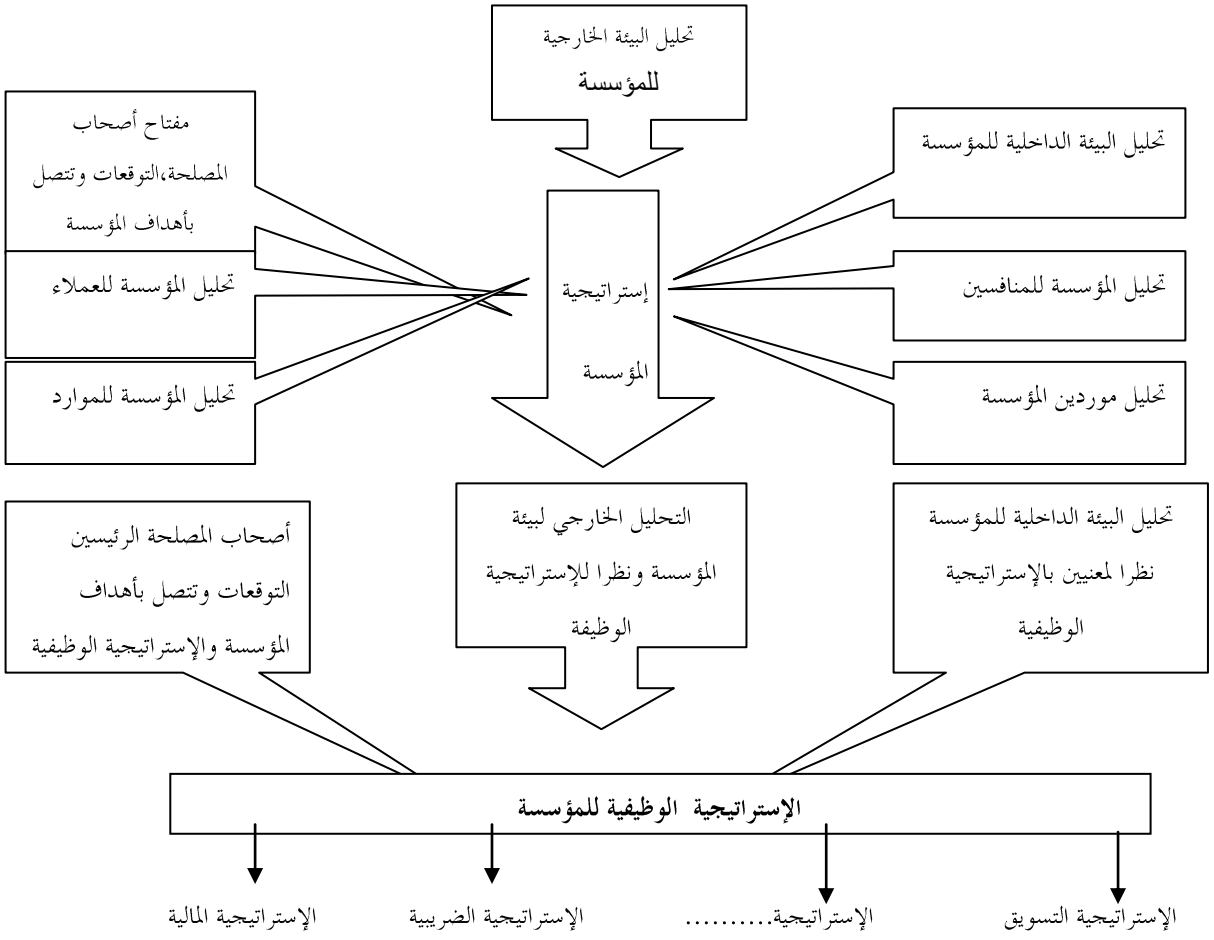
- **إستراتيجية على مستوى المؤسسة(المستوى الاستراتيجي):** تهتم إستراتيجية المؤسسة بتحديد التوجه العام للمؤسسة مثل صياغة الاتجاهات نحو النمو وأساليب إدارة الأنشطة المتعددة، وخطوط المنتجات... وتعكس إستراتيجية المؤسسة نماذج القرارات فيما يتعلق بنوعية النشاط الذي يجب أن تتخصص فيه المؤسسة، وسياسات وضوابط تدفق الموارد المالية وغير المالية بين الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة، والعلاقة بين المؤسسة والأطراف ذات المصالح، والأساليب التي يمكن للمؤسسة استخدامه لزيادة العائد على الاستثمار. وعادة تأخذ إستراتيجية المؤسسة واحدة من توجهات ثلاثة هي: الاستقرار،النمو، التقلص.
- **إستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال(المستوى التشغيلي):** تهتم إستراتيجية وحدة الأعمال بتحديد التوجيهات العامة على مستوى الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة، وتركز على تحسين الوضع التنافسي لمنتجات أو خدمات المؤسسة في القطاع السوقي الذي تنتمي إليه. وعادة ما تعامل إدارة المؤسسة وحدة الأعمال الإستراتيجية باعتبارها وحدة تنظيمية مستقلة تمتلك السلطة في تنمية إستراتيجياتها الخاصة وذلك في إطار الأهداف والإستراتيجيات العامة للمؤسسة. كما أنها لتحقيق أهدافها قد تسعى إلى تدعيم التكامل والتفاعل بين أنشطتها الوظيفية المختلفة.
- **إستراتيجية على مستوى الوظيفة (المستوى التكتيكي):** عادة ما تكون مجالات التركيز في هذه النوعية من الإستراتيجية في كيفية تحسين إنتاجية الموارد، ففي إطار إستراتيجية المؤسسة وإستراتيجية وحدات الأعمال، تقوم الكيانات التنظيمية والوظيفية بإعداد استراتيجياتها والتي يتم من خلالها إدماج الأنشطة والقدرات معا من أجل تحقيق التحسين في الأداء. على سبيل المثال، قد تركز إستراتيجية

[1]- محمد حسين العيساوي وأخرون, الإدارة الإستراتيجية المستدامة، مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة، الوراق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى،2012،ص 46- 47.

النشاط المالي على توسيع الاعتماد على أموال القروض لتوفير الأموال اللازمة لزيادة الطاقة الإنتاجية،...الخ.[1]

الشكل الموالي يوضح إستراتيجية المؤسسة:

الشكل رقم (1-1) إستراتيجية المؤسسة



Source: Jaroslov Pavlicek,corporate financial strategy in SMEs,proceeding of the world congress on engineering 2009 VOL II , WCE 2009, July 1-3-2009, london, u.k,p1

من خلال الشكل رقم(1-1) يتضح أن المؤسسة عند وضع الإستراتيجية العامة لها، وبعد تحليلها لبيئتها الخارجية، تأخذ في الحسبان مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على صياغة إستراتيجيتها، تقوم أولا بتحليل البيئة الداخلية لها، ثم بعد ذلك تحليل الموردين الذي سيكون التعامل معهم، تحليل منافسيها، دراسة وتحليل العملاء الواجب التركيز عليهم والذين سيتعاملون معها، بالإضافة إلى القيام بتحليل الموارد التي لديها وضع توقعات وربطها بأهداف المؤسسة. وبعد وضع الإستراتيجية العامة تقوم بتحليل خارجي لبيئة المؤسسة لكن بالنظر إلى الوظائف التي تحتوي عليها المؤسسة بمعنى يتم وضع إستراتيجية لكل وظيفة مثل إستراتيجية التسويق، الإستراتيجية المالية والإستراتيجية الضريبية،...الخ.

[1] - مصطفى محمود أبو بكر، فهد بن عبد الله النعيم، الإدارة الإستراتيجية وجودة التفكير والقرارات في المؤسسات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، 2008، ص 45-47 .

من خلال الشكل السابق سوف نركز على نوعين من الإستراتيجية وهما: الإستراتيجية المالية والإستراتيجية الضريبية في المؤسسة في المبحثين المواليين.

المبحث الثاني: الإستراتيجية المالية في المؤسسة الاقتصادية

إستراتيجية المؤسسة المالية تعبر عن فكرة أساسية وهي كيفية الوصول إلى أهداف المؤسسة المالية وعليه تستخدم الإدارة في الممارسة مجموعة كاملة من نماذج للإستراتيجية، فتعتبر الإستراتيجية المالية دور مهم في الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية التسيير المالي

التسيير المالي هو وظيفة غير مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى بالمؤسسة، يكتسي أهمية بالغة كونه يهتم بتوفير وتأمين الموارد المالية اللازمة للعمليات الجارية والاستثمارية إلى جانب إدارة النقدية واستثمارها وخلق مصادر لها تكفي لسداد الالتزامات المطلوبة من قبل الغير وفي ما يلي تعريفه ووظائفه.

أولا: تعريف التسيير المالي

يعتبر التسيير المالي من أهم فروع التسيير أهمية خصوصا مع تعقد البيئة المالية للمؤسسة، لذا نجد أن النظام الفرعي المالي للمؤسسة يتولى مجموعة من المهام، أهمها ضمان التفاعل الإيجابي مع عناصر المحيط المالي.

يعرف التسيير المالي على أنه:

- التسيير المالي "هو مجموعة العمليات والأجهزة لتوفير الأموال اللازمة لتسيير المؤسسة وضمان استخدام الأموال بكفاءة تامة وفق ما أعدت له وقد تفهم في إدارة الأموال النقدية وما يتصل بها من تحصيل الإيرادات وصرف النفقات".[1]
- التسيير المالي " هو مجموع النشاطات والقرارات التي تساهم في ضبط التدفقات المالية لخدمة أهداف المؤسسة".[2]

ومنه نستنتج أن التسيير المالي هو: مجال من علوم التسيير يهتم بالجوانب المالية بالسعي إلى تحقيق وتطبيق مختلف الأهداف والمخططات المالية باستخدام مجموعة من الأدوات والطرق والأساليب والتقنيات التي تساعد المؤسسة على اندماج مع مكونات محيطها المالي.

وتكمل أهم مهام التسيير المالي في:

- تعظيم قيمة المؤسسة بتعظيم قيم أسهمها في السوق.
- المحافظة على الأداء المالي بالرفع في النتائج و تحسين المردودية.

[1] - خليلي فاطمة الزهراء، التخطيط المالي واتخاذ القرارات المالية في إدارة المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة شهادة ليسانس في علوم التسيير، جامعة المدية، 2007/2006 ، ص 2.

[2] -www. intendanceeducation.yoo7.com/ khaled beiaia / 30/03/2009.

- مواجهة المخاطر المالية: مخاطر الاستغلال، مخاطر الإفلاس، مخاطر ارتفاع التكاليف، مخاطر سعر الفائدة و سعر الصرف...الخ.
- تحقيق التوازن المالي: بتحقيق فائض في الخزينة باعتبارها المؤشر على قدرة تمويل احتياجات المؤسسة.[1]

ثانيا: وظائف التسيير المالي

يضطلع التسيير المالي لمؤسسات الأعمال بوظائف متعددة ومتنوعة مهمتها تحقيق الأهداف التي تسعى إليها، وتختلف هذه الوظائف باختلاف طبيعة عمل المؤسسة وحجمها إلا أنها تشترك في مضمون واحد وهو المساعدة في تحقيق الهدف.

1. **وظيفة اتخاذ القرار:** تعتبر وظيفة اتخاذ القرار جوهر العملية التسييرية لأي تخصص وظيفي في مؤسسات الأعمال بل يمكن القول أن الإدارة التي لا تمارس اتخاذ القرار في منهجها اليومي لا يمكن أن تستند لها صفة الإدارة.

   وعلى مستوى التسيير المالي فإن جوهر عمله وفق المنهج الحديث كونه إدارة قائمة على اتخاذ القرارات المالية، وعلى الرغم من عدم وجود نموذج واحد لشكل القرار المالي الذي يلجأ له التسيير المالي إلا أن مضمونه يكون عادة متمثل في غالبية مؤسسات الأعمال حيث تتوزع القرارات بين: قرارات الاستثمار،قرارات التمويل، وقرارات توزيع الأرباح .

2. **وظيفة التخطيط المالي:** تعتبر وظيفة التخطيط من أهم وظائف المدير المالي وتتعلق هذه الوظيفة بدراسة وتقدير حركة الأموال والحصول على صورة شاملة لعمليات ونشاط المؤسسة ووضع الخطط التي يسير عليها المشروع في المستقبل لمعرفة الاحتياجات المالية له سواءا قصيرة أو طويلة الأمد. وبشكل عام فإن وظيفة التسيير المالي في التخطيط المالي سوف تظهر أهميتها في كونه أداة فعالة لتحسين واستخدام الإمكانيات المادية والوسائل المالية واستخدام عمل العاملين بأقصى درجة من الإنتاجية لذلك فإن اللجوء إلى التخطيط المالي يساعد في تطبيق مبادئ التوفير وعدم الهدر والتبذير من أجل زيادة إنتاجية العمل وتكاليف وتوسيع حجم مصادر التراكم واستخدام الحسابات المالية والعينية بصورة عقلانية.

3. **وظيفة الرقابة المالية:** يقصد بها تتبع ودراسة الأعمال الماضية وكذلك الأعمال الحالية للتأكد من أن حركة الأموال تسير طبقا للخطة الموضوعة ويشمل ذلك وضع معايير ومقاييس رقابية محددة لمقارنة الإنجاز الفعلي مع المعايير وتحديد الانحرافات المتوقعة ومعرفة أسبابها بقصد وضع العلاج اللازم لها في الوقت المناسب وهذا يتطلب وضع نظام رقابي فعال يتصف بالمرونة والسهولة والواقعية والوضوح وعدم التكليف، وتمارس الرقابة المالية من داخل المشروع ومن خارجه.[2]

---

[1] - www. Files wordpress.com/ nedjmeddine / 30-03-2009.

[2] - حمزة محمود الزبيدي ، الإدارة المالية المتقدمة، الوراق، عمان ، الأردن، 2004، ص 68- 78.

المطلب الثاني: تعريف الإستراتيجية المالية

الإستراتيجية المالية هي: مجموعة السياسات التي تتبعها المؤسسة من اجل تحديد مصادر الأموال والتوزيعات على المساهمين، لها تأثير كبير على قدرة المؤسسة على الاستثمار وإنشاء القيمة، بالإضافة إلى أنها توفر للمؤسسة مجموعة من الخيارات الهامة للاستثمار وتمكن المساهمين من كسب القيمة التي تم إنشاؤها في المؤسسة.[1]

وبالتالي فالمحور الرئيسي للإستراتيجية المالية يتعلق بالجوانب المالية للمؤسسة وكل ما يخص القرارات المالية منها (قرار التمويل، قرار الاستثمار،...)، بالإضافة يكون هناك ارتباط وثيق مع مصالح حملة الأسهم وكل من له علاقة، وبالتالي الإستراتيجية المالية محددة ومصممة خصيصا لاحتياجات المؤسسة وفي بعض الحالات حتى للتقسيمات الفرعية داخل المؤسسة، لذلك Naithon Devi يرى أن الإستراتيجية المالية عامل مهم في المؤسسة وأنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار في جميع العمليات. [2] لذلك على المؤسسة وضع إستراتيجية مالية سليمة من خلال مناقشة الإستراتيجيات الموضوعة والأخذ في الاعتبار جميع النواحي الداخلية والخارجية في الأعمال التجارية.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف للإستراتيجية المالية على أنها: عبارة عن مسار عمل تتبعه المؤسسة من خلال وضع خطط تتعلق بالمالية لديها لتحقيق أهدافها وفق مواصفات الموارد المطلوبة والتي تتمثل في تعظيم الأرباح، أي أقصى حد من الثروة لحملة الأسهم.

ويتم تعظيم ثروة المساهمين من خلال زيادة الأرباح التي يمكن تحقيقها من خلال:[3]

- زيادة الربحية، من خلال برامج الحد، الكفاءة، التكلفة؛
- الاستثمار في مشاريع مربحة أو الاستثمارات؛
- التوسع من خلال منتجات جديدة وأسواق جديدة.
- قيام المؤسسة باكتساب مؤسسة أخرى أو اندماج معها.

أهداف المؤسسة يجب أن تشمل جميع أصحاب المصلحة والمؤسسة عليها بتوازن احتياجات جميع الأطراف المعنية. وعند تحديد الأهداف، على المنظمة وضع خطة لتحقيق تلك الأهداف. وتشمل هذه الخطة النظر في مختلف الخيارات المتاحة، تحليل تلك الخيارات واختيار واحد مناسب بضمان هناك ما يكفي من الأموال والموارد المتاحة لتنفيذ الخيار أو الخيارات، وبمجرد بدء التنفيذ، من المهم رصد والتحكم في الخيار الذي تم اختياره والتأكد من أنها(الخيارات) تتفق مع الأهداف. ويتم ذلك أساسا عن طريق مقاييس الأداء.

المطلب الثالث: مكونات الإستراتيجية المالية والعوامل المؤثرة عليها

أولا: مكونات الإستراتيجية المالية

الإستراتيجية المالية تتكون من مكونين اثنين هما:

[1] -François Mallette, A framework for Developing your Financial strategy, volumeVI, issue3, p 1.
[2] - François Mallette, L'ancienne référence, p1.
[3] -Financial Strategy (Revision Summaries), Acorn professional tutors ,p4.

1) جمع الأموال اللازمة من جانب المؤسسة بطريقة أكثر ملائمة.
2) إدارة توظيف هذه الأموال داخل المؤسسة.

عندما نناقش الطريقة الأكثر ملائمة لجمع الأموال نغتنم حساب كلا من الإستراتيجية العامة للمؤسسة ومتطلبات المرجحة لأصحاب المصلحة الرئيسين، من المهم أن ندرك أنه لا يعني الأنسب بتكلفة أدنى.

إن الهدف الرئيسي للمالية ينبغي أن تكون الإستراتيجية إضافة القيمة والذي قد لا يتحقق دائما ومحاولة التقليل من التكاليف.

وعندما نناقش توظيف الأموال ندرج ضمن قرار إعادة استثمار أو توزيع أي من الأرباح المتولدة بالمؤسسة، إذا كان هذا التذكير بأن الهدف الرئيسي للمؤسسات التجارية هو تطوير الميزة التنافسية المستدامة من أجل تحقيق المزيد من معدل العائد لأصحاب المصلحة الرئيسين. بطريقة مقبولة والمعدلة حسب المخاطر للحكم على نجاح الإستراتيجية المالية.[1]

ثانيا: العوامل التي تؤثر على صياغة الإستراتيجية المالية

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على القرار الذي اتخذ في صياغة الإستراتيجية المالية بحيث تؤثر هذه العوامل على نوع و مقدار التمويل و كذا على قرار الاستثمار الذي اتخذته و يمكن لها أن تصنف إلى:

- العوامل الاقتصادية: مثل أسعار الفائدة، معدلات التضخم، أسعار الصرف.
- القيود الخارجية: من خلال لائحة القوانين المفروضة على المؤسسة؛
- القيود الداخلية: قوانين التي تفرضها المؤسسة، الموارد المتاحة...الخ.
- حوكمة المؤسسات: كيف يتم تشغيل المؤسسات؛ بمعنى الطرق المتبعة في إدارة المؤسسات والرقابة عليها.
- القضايا الدولية: الاستثمار في الخارج، واحتمال تعرضها لمخاطر إضافية.[2]

المبحث الثالث: الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية

باعتبار الإستراتيجية هي خطة مرتبطة بمدى تحقيق أهداف المؤسسة، والإستراتيجية الضريبية في المؤسسة هي جزء من إستراتيجيتها العامة، لذلك لا يمكن تصور السياسة الضريبية منفصلة عن باقي السياسات وذات هدف وحيد ومستقل، لأن التسيير الضريبي هو جزء من التسيير العام للمؤسسة تحدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية التسيير الضريبي

مما لاشك فيه أن الضريبة فريضة نقدية يتم دفعها دون الحصول على منفعة مباشرة ولكن منفعتها تنعكس بطريقة غير مباشرة على الأفراد، ولكن إذا تمثلت بكونها عبء على دافعها فإنه يسعى جاهداً ف ي التخلص

[1] - Ruth Bender and Keith ward, corporate financial strategy, 3rd edition, 2009, p5.
[2] -Financial Strategy (Revision Summaries), Acorn professional tutors,p 5.

منها ولكن بطريقة مشروعة حتى لا يقع تحت طائلة القانون ويعاقب على عدم الالتزام بدفعها وتسعى الشركات في التخلص منها بالطريقة المشروعة من خلال التسيير الضريبي.

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى مفهوم التسيير الضريبي، عناصره،مميزاته، أهدافه وإستراتيجيات التسيير الضريبي.

أولا: تعريف التسيير الضريبي وعناصره

1 2 تعريف التسيير الضريبي

مفهوم التسيير الضريبي مرادف لما يسمي بالجباية العصرية التي تمنح تشريعاتها الاختيار الضريبي للمؤسسة (Le choix fiscal de l'entreprise).[1]

هذه بعض التعاريف للتسيير الضريبي:

- التسيير الضريبي هو: " الإجراءات التي يتبعها دافعي الضرائب من أجل تدنية الالتزامات الضريبية والتي لا تتعارض مع الإجراءات القانونية سارية المفعول ".
- هو: " محاولة الاستفادة من ثغرات القانون من أجل التهرب من دفع الضرائب ".[2]
- ويعرف أيضا: "إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها".[3]

وحتى يكون التسيير الضريبي فعال يتطلب أن ينفذ الشروط الثلاثة التالية:

- أخذ الضريبة بعين الاعتبار في جميع مراحل نشاط المؤسسة.
- نسلم بأن الضرائب جانبا واحدا فقط من التكاليف وأن جميع التكاليف يجب أن تؤخذ في الاعتبار.
- يجب عند اتخاذ قرارات التمويل والاستثمار، أخذ في الاعتبار الضرائب ولكن ليس فقط أنها مبالغ يتم دفعها مباشرة إلى السلطات الضريبية،بل تكون ضمنية في القرارات.[4]

1 2 عناصر التسيير الضريبي

بصفة عامة يقوم مفهوم التسيير الضريبي على عدة عناصر أهمها:

- التسيير لتجنب دفع الضريبة إذا أمكن ذلك قانوناً.
- الاستفادة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي واستخدام بنود تكلفة يتم استقطاعها بدلا من بنود لا تعد تكلفة مثل : التمويل بالاقتراض بدلا من التمويل الذاتي.

[1] - حميداتو صالح ،دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة ، 2011–2012، ص 88.

[2] - Majed sharayri, chazi f. momani, the impact of tax planning on reducing income tax burden in industrial **companies** in jordan, 2009,p42.

[3] -Christine Collette, Gestion fiscale des entreprises, Ellipse, paris, 1998,p22

[4] -L' optimisation fiscale en matiére d' impot sur les sociétés, role de l'expert- comptable, p14. -

- تأجيل استحقاق الضريبة ما أمكن من خلال الاعتراف بجميع التكاليف والمصروفات في السنوات الأولى لعمر المشروع خاصة في حالات الإعفاء الضريبي للمشروع لفترات معينة باستخدام طرق تقييم المخزون أو تسعير صرفه.
- الاستفادة من جميع الإعفاءات المقررة بالقانون الضريبي والقوانين ذات الصلة.

- اختيار الشكل القانوني المناسب لمنشآت الأعمال.[1]

ثانيا: مبادئ وحدود التسيير الضريبي

2-1 مبادئ التسيير الضريبي

لتسيير الضريبي مبدأين هما:

- مبدأ الحرية في التسيير: المسير في المؤسسة عليه التحكم في تقنيات التسيير لأنها لا تدخل ضمن مسؤولياته، والإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة، دون انتقاد جودة التسيير ما دام أن المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون أي تحترمه.[2]
- مبدأ عدم التدخل في التسيير: إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس للإدارة الضرائب الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خيارتها ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وأن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار.[3]

2-2 حدود التسيير الضريبي

إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:

الحدود القانونية: فعدم احترام التشريعات الجبائية في التسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

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

---

[1] - محفوظ محفوظ خويره ، التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية ،مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة نابلس ،فلسطين ، 2004،ص 28-29.

[2] - عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011- 2012 ص 15.

[3] - حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 97.

الحدود المالية: تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تد نيتها.[1]

ثالثا: أهداف التسيير الضريبي وإستراتيجياته

3-1 أهداف التسيير الضريبي

يهدف التسيير الضريبي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديها.
- محاولة معرفة ما إذا المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه.
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة.
- تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين.[2]

3-2 إستراتيجيات التسيير الضريبي

لتسيير الضريبي مجموعة من الإستراتيجيات أهمها:

1 -استراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية
Strategies for obtaining tax deductions

2 -استراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية (الائتمان الضريبي)
Strategies for obtaining tax deductions

3 -استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة. استراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة أو الاستفادة من معدلات الضريبة أكثر مواءمة. (مستخدمة أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة أو فترة الإعفاء الضريبي)
Strategies for moving income away from an entity paying a high rate of tax to an entity paying a lower rate of tax.

4 -استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.
Strategies for reducing the amount of assessable capital gains from an investment sold at a profit.

وتتم تلك الاستراتيجيات من خلال آليات محددة في تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض. أو زيادة الاستقطاعات (التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير المحاسبة أو من خلال تخفيض الاستقطاعات خلال فترات الإعفاء الضريبي أو الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلا

[1] - زواق الحواس،مداخلة بعنوان: فعالية تسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة ، جامعة لمسيلة 2005، ص 2 - 3 .

[2] - شريفي سمية، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، 2012-2013 ، ص 24.

من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة أو من خلال الدخول لأسواق خارجية بمكاتب تمثيل بدلا من إنشاء فروع أو تكوين استثمارات بالخارج. فعملية إدارة الضريبة عملية معقدة ومحفوفة بالمخاطر على مستوى الشركات العالمية ولاسيما العربية، وعليه تلجئ الشركات إلى التسيير الضريبي لتفادى الالتزام بدفع ضريبة مرتفعة ولذا تذهب لعمليات التسيير الضريبي لتحقيق وفورات ضريبية تستفيد منها لجلب منافع في الأجل القصير وأيضا في الأجل الطويل.[1]

المطلب الثاني: ماهية الإستراتيجية الضريبية

الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة هي جزء لا يتجزأ من إستراتيجيها العامة.

أولا: العلاقة بين الضريبة والإستراتيجية

اختلفت الأراء في ما يخص مدى أهمية الضريبة في واقع المؤسسات، فكانت هناك مجموعة من وجهات النظر فيما يخص الربط بين الضريبة والإستراتيجية ففي الأدبيات الاقتصادية نجد أن هناك العديد من الباحثين الذين قاموا بالربط بين الضريبة والإستراتيجية منهم:

- Porter سنة 1990: " قدم تقرير يوضح فيه أن أكثر من 50% من مسيري ومدراء عينة الدراسة يتفقون بدرجة كبيرة على أهمية تقليل الالتزامات الجبائية".
- Valent سنة 2002:" يرى أن التوافق الإستراتيجي لمتغير الضريبة مع أهداف الإدارة العليا يعتبر المنهج الأكثر تطلعا للمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأخيرة في إطار العولمة".
- كما قام Hines سنة1999:" بتوضيح أن الاعتبارات الضريبية تؤثر بقوة على الخيارات الإستراتيجية التي تختارها المؤسسة".
- Picciotto سنة 1995: يرى أنه" لا وجود لصفقات كبرى من طرف المؤسسات دون الأخذ بعين الاعتبار لترتيبات ضريبية مثلى".
- Yancey/ Cravens سنة 1998: أوضحا أهمية الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة التي تعتبر تكملة للإستراتيجية العامة لها".
- كذلكKarayan/swenson سنة 2007: يريان أن صناع القرار الجيدون يسعون لتسيير الضرائب في كل التعاملات التجارية بالمؤسسة".
- كما أوضح Ylaiser/ Hughes سنة 2008: أنه في الأدبيات الاقتصادية الأعمال الأكاديمية التي تبرز الآثار الضريبية على القرارات الإستراتيجية في المؤسسة هي قليلة".[2]

[1] - نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، نموذج مقترح لقياس الأثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، بحث مقدم لجمعية الضرائب المصرية بعنوان : المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، يومي 16-17 /2012، ص 8.

[2] - Emer Mulligan, tax planning in practice,afied study of US mu litnational corporations, a thesis submitted in partial fulfiment of the requirements for the degree of doctor of philosoply, war wick business school, university warwick, march,2008, p25.

مما سبق يمكن أن نستنتج أن طبيعة انتشار الضريبة في المعاملات التجارية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة يمكن أن تأثر عليها، لذلك وجب عليها تغيير نظرتها اتجاه الضريبة، واعتبارها عبء على المؤسسة إلى العمل على إدراجها في جميع مراحل صنع القرارات الإستراتيجية وأن ندرة النظر في المسائل الضريبية عند وضع القرارات الإستراتيجية يضع المؤسسة في مخاطر أو أزمات لم تكن متوقعة.

ثانيا: تعريف الإستراتيجية الضريبية

يمكن إعطاء تعاريف للإستراتيجية الضريبية في:

الإستراتيجية الضريبية هي:" عنصر أساسي من الوظيفة الضريبية حيث تعمل على التوازن المستمر لمواجهة أي تحديات قد تتعرض لها الوظيفة الضريبية مثل: المتطلبات الصارمة التي تفرضها السلطات الضريبية، وتطويرها في نفس الوقت (التشريعات والقوانين الضريبية)،كما تعتبر شكل من الأشكال المتطورة في التسيير، من خلال أنها تعمل على إعلام المتخصصين في مجال السياسات بالمخاطر التي يمكن أن تعترض المؤسسة بصفة عامة والوظيفة الضريبية بصفة خاصة كما تساعد المؤسسة من خلال الاستراتيجيات التي ترسمها على المدى البعيد على الاستفادة من الضرائب في جميع مراحل حياتها واستغلال الامتيازات الضريبية.[1]

كما تعرف على أنها: مجموعة الأهداف المرتبطة بالجباية على مدى حياة المشروع.[2]

الإستراتيجية الضريبية تقوم بإبراز أهمية الوظيفة الضريبية من أجل إيصال المعلومة الجبائية من المستوى التشغيلي (العملياتي) إلى المستوى الاستراتيجي.

ومنه نستنتج أن الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة هي الطريقة المتبعة في تسيير وتحليل الضريبة في المؤسسة والتي تساعدها على معرفة الضرائب التي سوف تدفعها، معرفة المناطق الجغرافية التي يجب التركيز عليها من أجل الحصول على أكبر الامتيازات الجبائية، تحديد أهداف ذكية بالنسبة لأنشطة الأعمال ليتم التركيز عليها، وتوظيف الخيار الجبائي المناسب، كما يجب مناقشة هذه الإستراتيجية الضريبية مع مجلس إدارة المؤسسة.

ثالثا: العوامل المساعدة في إنجاز الإستراتيجية الضريبية

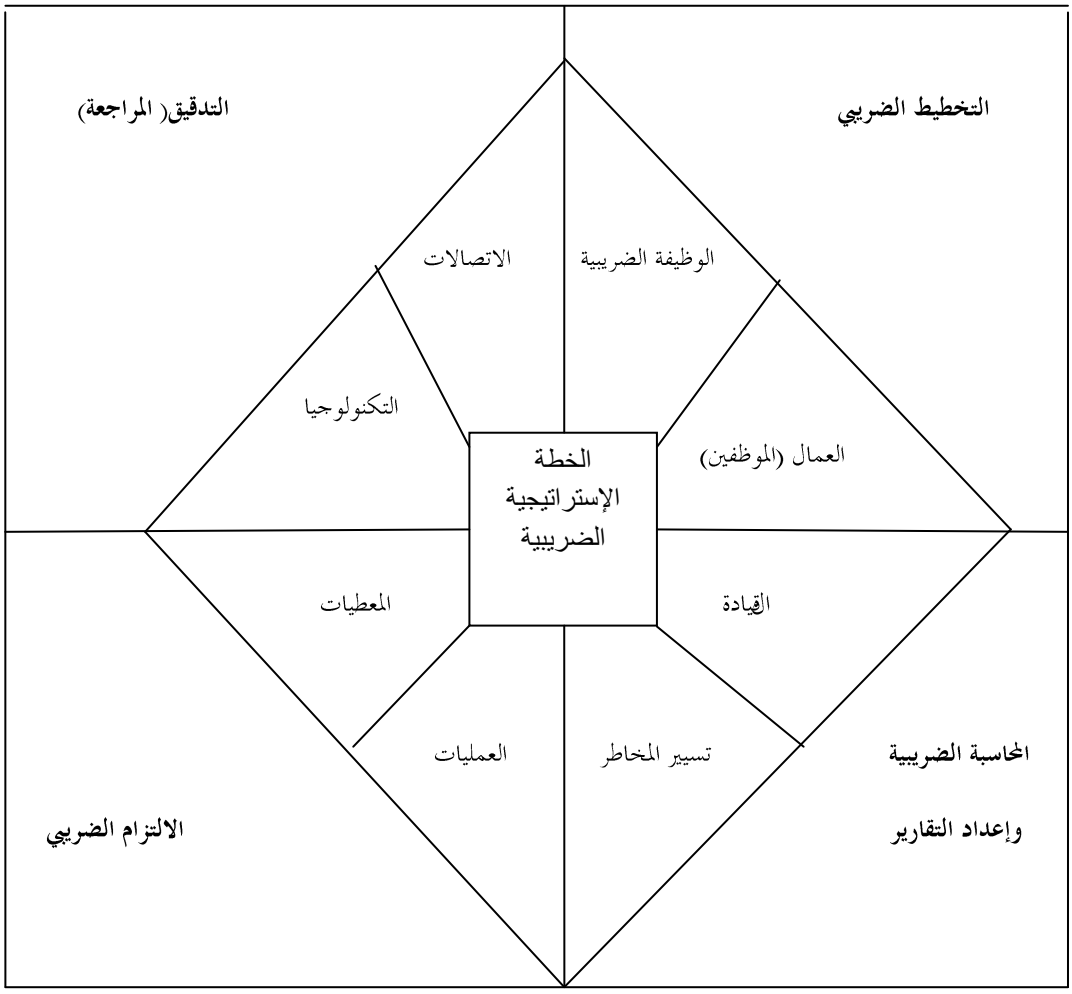
العوامل المساعدة هي الأدوات، المنهجيات و المهارات المطلوبة لتنفيذ الناجح للإستراتيجية الضريبية

وقد حدد مكتب المراجعة PWC العوامل مساعدة في إنجاز الإستراتيجية الضريبية في 8 عوامل والتي يوضحها الشكل التالي:

[1] - Myron S. Scholes, Mark A. Wolfson, Merle Erickson, Edward L. Maydew, Terry Shevlin, Taxes and Business strategy:A planning approach, fourth edition, p 454-455.

[2] - عباسى صابر، مرجع سابق، ص 37.

الشكل (1-2): العوامل المساعدة في إنجاز الإستراتيجية الضريبية



SOURCE: www.Pws.com/ taxfunctioneffectivenessbook/ 25-03-2014

ومن خلال الشكل رقم (1-2) يتضح أن الإستراتيجية تعتمد على:

- الوظيفة الضريبية: بمعنى أن تكون الوظيفة الضريبية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- العمال(الموظفين): الذين يتميزون بالكفاءة العالية والمهارات اللازمة.
- القيادة: وتعني أن المسؤول عن تسيير الضريبة عليه الوصول إلى مجلس الإدارة وأن يتميز بتسيير جيد للتغيير...الخ.

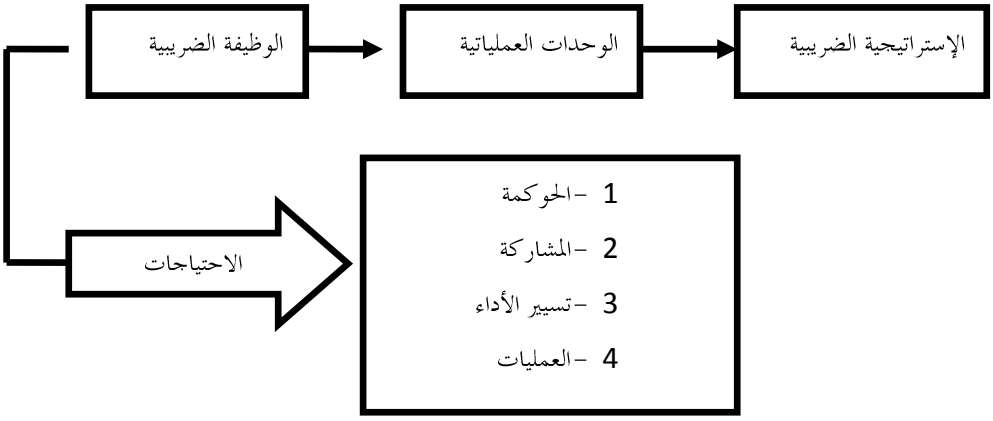
- مراقبة تسيير المخاطر: وتعني أن الوظيفة الضريبية عليها أن تعرف جميع مواقف الالتزام الضريبي في جميع الوحدات بالمؤسسة مع وضع ضوابط ملائمة مع هذه المخاطر.
- العمليات: وهي تعني البحث عن تحقيق الكفاءة وتجديد العمليات التي تكون فيها هدر للموارد والمتعلقة بالمحاسبة الضريبية والالتزام.
- المعطيات: وتعني توفر البيانات التي تساعد على التوقع بمبلغ الضريبة.
- التكنولوجيا:من خلال استخدام نظم تكنولوجيا الضرائب.
- الاتصالات: كيفية إيصال المعلومات لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بطريقة تساعدهم على فهم الإستراتيجية الضريبية.

أما بالنسبة لكل من " **التخطيط الضريبي، المحاسبة الضريبية وإعداد التقارير، الالتزام الضريبي والتدقيق**" فهي تعتبر أعمدة الإستراتيجية الضريبية التي وجودها يضعف احتمال تعرض المؤسسة للعقوبات والغرامات الضريبية.[1]

رابعا: ركائز الإستراتيجية الضريبية

بما أن الوظيفة الضريبية داخل المؤسسة هي المكلف الرئيسي بتجسيد محاور الإستراتيجية الضريبية وجب معرفة العلاقة التي تربطهما والركائز التي تقوم عليها والشكل المولي يبين ذلك:

الشكل رقم (1-3): ركائز الإستراتيجية الضريبية



المصدر: عباسي صابر، مرجع سابق، ص 39.

ومن الشكل أعلاه إن الوظيفة الضريبية حتى يكون لها نظرة إستراتيجية داخل المؤسسة، يجب أن ترتبط بالمستوى العلمي داخل المؤسسة، مع وجود الركائز الأساسية التالية:

- الحوكمة: تتمثل في عرض مقاربة عامة لتنفيذ وجهة الوظيفة الضريبية في وضع الأهداف الإستراتيجية الضريبية مع وضع وسائل اتصال بين المدير الجبائي والأطراف الأخذة الداخلية

[1] -. www.Pws.com/ taxfunctioneffectivenessbook/ 25-05-2011

والخارجية مثل: مكاتب المراجعة، مجلس الإدارة، السلطات الضريبية وإعداد إطار من أجل تسيير المخاطر الضريبية في المؤسسة.

- المشاركة: تتمثل في تحديد القوانين، والمسؤوليات وأسس التقرير في مصلحة الضريبية مع خلق ترابط بواسطة وسائل الاتصال بينها وبين جميع الوحدات العملياتية الأخرى الخارجين.
- تسيير الأداء داخل المؤسسة: وذلك من خلال تحديد مؤشرات الأداء للوظيفة الضريبية، بتطوير مؤشرات الأداء المفتاح مثل: الفعالية، النمو، جودة تدفقات الخزينة،...الخ، وتقديم علاوات من أجل خلق روح الإبداع ورفع مستوى الأداء.
- العمليات: وتتمثل في تجزئة العمليات وربطها بالوظيفة الضريبية مع فهم التقيد بالتسيير الضريبي تحديد العمليات والوقت اللازم من أجل الامتثال للتصريحات الجبائية؛ تحديد بدقة مبادئ تطبيق نوع المخطط الجبائي الموافق عليه من طرف المؤسسة (مجلس الإدارة)؛ إعداد تقارير من طرف جميع الوحدات العملياتية وتحويلها للوظيفة الضريبية في بداية العمليات من أجل التخطيط لجميع الفرص التجارية المتاحة.
- التكنولوجيا: تتمثل في تحديد جميع الأنظمة المستعملة من طرف الوظيفة الضريبية، متضمنة النظام المالي وجميع الأنظمة العملية الأخرى، كذلك جميع الأنظمة الخاصة بالقيادة الجبائية والتقرير الجبائي والتحليل الجبائي والتسيير الجبائي، وتحديد وإعداد الوثائق المطلوبة وفق مقتضيات التخزين والإرجاع.[1]

[1] - Mathias Bannatter, scott melton, besoin d'une stratégie fiscale, tax news, ernt & young, juillet 2010,p2.

خلاصة الفصل:

التسيير الضريبي هو جزء من التسيير العام للمؤسسة، وعليه وجب على المؤسسة تغيير نظرتها للضريبة، والتي هي بمثابة التزام قانوني عليها، إلى العمل على استخدامها لصالح المؤسسة وان تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها. إذا بدلا من السلبية اتجاه الضريبة، الاستعمال الفعال لها وذلك من خلال وضع خطة إستراتيجية ضريبية ضمن إستراتيجيتها العامة واعتبارها جزء لا يتجزأ منها وذلك عن طريق إدراج العامل الضريبي في جميع مراحل صنع القرارات الإستراتيجية،حتى تتسن لها تحسين وضعها المالي.

تمهيد:

تعتبر دراسة الأداء المالي أحد الأساليب المهمة في تحديد وضع المؤسسة ماليا، فهو يكشف عن الكثير من العقبات التي تعتبر سببا في بعض المشاكل التي يمكن للمؤسسة الوقوع فيها، كما يعد العنصر المالي سببا رئيسيا لنجاح أي مؤسسة، كما أن الحفاظ على المال وحسن استغلاله مطلب ضروري ومهم للحفاظ على قوتها، حيث يساهم الأداء المالي في المؤسسات بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المفيدة حول مدى نجاحها وفشلها أي هذا لارتباطه بالجانب المالي للمؤسسة.

فهذا الفصل سنتناوله في مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: أهمية تسيير الضريبة إستراتيجيا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: الإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء المالي هو السبيل الوحيد على بقاء واستمرارية المؤسسة، كما هو من مقومات المؤسسات الرئيسية.

المطلب الأول : مفهوم الأداء والأداء المالي

قبل التطرق إلى تعريف الأداء المالي نتطرق أولا إلى تعريف الأداء

أولا: تعريف الأداء

رغم كثرت الدراسات والبحوث المتناولة لمصطلح الأداء إلا انه لم يتم التوصل إلى مفهوم محدد له. وهذه بعض التعاريف .

- يعرف الأداء على أنه:" انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".[1]
- ويعرف أيضا: هو نتيجة نهائية لقدرة المؤسسة وإمكانياتها من أجل تحقيق الأهداف.[2]
- يعرف الأداء:"هو عبارة عن النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية – على اختلاف أنواعها – والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها".

ثانيا: تعريف الأداء المالي

يعد الأداء المالي من أكثر ميادين الأداء استخداما وقدما لقياس أداء المؤسسة لأنه بالاستقرار والثبات يساهم في توجيه المؤسسات نحو المسار الأفضل والصحيح. وهذه بعض التعاريف للأداء المالي

- الأداء المالي هو: أداة لتحفيز العاملين والإدارة في المؤسسة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.[3]

ويمكن تعريف الأداء المالي بتسليط الضوء على العناصر التالية:

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح؛
- مدى تغطية مستوى النشاط الاستغلالي للمصاريف العامة.[4]

بحيث يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

---

[1] - الشيخ داوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث ، العدد 7، 2010/2009، ص 218.

[2] - علاء الدين فرحات طالب ، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء الاستراتيجي للمصارف ، دار الصفاء للنشر،عمان،الطبعة الأولى 2011، ص64-65.

[3] - محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد لنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص46.

[4] - دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي، والقيمة في المؤسسات، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 4، ص41-42.

المطلب الثاني: معايير الأداء المالي ،تقييمه و خطواته

أولا: معايير الأداء المالي

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئا للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي للمؤسسة. وهذه بعض المعايير التي أشار إليها عدد من الكتاب وهي:

1. المعايير التاريخية:

تعتمد هذه المعايير على مجموعة من المؤشرات المالية التاريخية لسنوات السابقة لنفس المؤسسة، ومقارنتها مع النتائج الحالية فمثلا تتم مقارنة نسبة السيولة للعام الحالي مع نسب السنوات السابقة وملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ. [1] ولكن يعاب على هذا المعيار عدم قدرته على المقارنة بين وضع المؤسسة المالي وأوضاع المؤسسات الأخرى، عدم دقته في حالة توسع المؤسسات وإدخال خدمات جديدة أو مبتكرة.[2]

2. المعايير القطاعية:

تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من المؤسسات في نفس القطاع، أي مقارنة النسب المالية للمؤسسة بالنسب المالية لمؤسسة المساوية لها في الحجم وفي طبيعة تقديم الخدمة، ويستفاد وبدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع ذاته وهو نفس القطاع الذي تنتمي له المؤسسة.إلا انه يعاب على هذا المعيار عدم الدقة بسبب التفاوت من حيث الحجم وطبيعة الأنشطة.

3. المعايير المطلقة:

وهي أقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية، وتشير تلك المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها التقلبات الواقعية، ورغم اتفاق الكثير من الماليين على عدم قبول المعايير المطلقة في تحليل المالي إلا أن هناك بعض النسب المالية التي ما زال تستخدم كمعيار مطلق مثل نسب التداول والسيولة السريعة.[3]

4. المعايير المستهدفة:

وهي تلك المعايير التي تضعها المؤسسة المعنية وتخطط للوصول إليها في ضوء إمكانياتها المادية والبشرية المتاحة، حيث يتوجب أن يكون تخطيط المؤسسة سليما ودقيقا، حتى تكون عملية المقارنة مع النتائج المحققة سليمة ودقيقة أيضا، ومن أمثلة المعايير المستهدفة التي يمكن أن تخطط لها الوحدة الاقتصادية أساليب الموازنات والتكاليف المعيارية.[4]

---

[1] – عدنان تايعة النعيمي،سعدون مهدي الساقي، وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2008، ص 102.

[2] - علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سابق، ص 74.

[3] - فيصل محمود الشواورة، مبادئ الإدارة المالية (إطار نظري ومحتوى عملي)، دار الميسرة للنشر،عمان، الطبعة الأولى، 2013،ص 251.

[4] - بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011 ص 31.

ثانيا: تقييم الأداء المالي

لكي تقف أي إدارة على نقاط القوة والضعف وعلى الفرص المتاحة والمعوقات التي يمكن أن تواجهها كان لابد لها من تقييم أداءها وخاصة الأداء المالي باعتباره يزود الإدارة بمعلومات ومفاهيم تسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية وعلى سد الثغرات والمعوقات التي تظهر مستقبلا؛ وعليه فعملية تقييم الأداء المالي ما هي إلا: " قياس للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة".[1]

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة عملية بالغة الأهمية وذلك لما يخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وذلك لأسباب التالية:

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.
- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة؛[2]

ثالثا : خطوات تقييم الأداء المالي

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية الدخل، حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات و القوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة.
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء المالي مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات، وتتم بإعداد واختيار الأدوات، المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي.
- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقويم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسات للتعامل مع معالجتها.
- دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف والقوة بالأداء المالي.[3]

المطلب الثالث: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية

1. السيولة واليسر المالي:

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

وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بثلاثة مصالح وهي:

– **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.

[1] - محمد نجيب دبابش،طارق قدوري، مداخلة بعنوان :دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء ،الملتقى الوطني حول :واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي، 5-2013/5/6،ص 7.

[2] - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000، ص38.

[3] - محمد محمود الخطيب ، مرجع سابق، ص47-48 .

- **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 اليسر 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.[1]

2. 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". ولكي تكون المؤسسة في حالة توازن مالي يكفي أن تمول أصولها الثابتة عن طريق الموارد المالية الدائمة، وتمول عناصر أصولها المتداولة عن طريق الديون قصيرة الأجل.[2]

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

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال الدائمة؛
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير؛
- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.[3]

3. التحكم في المخاطر المالية:

مواجهة المخاطر المالية يعد من بين أهم أهداف التسيير المالي، وهي مخاطر متنوعة منها ما يتعلق بتمويل أصول المؤسسة، ومنها ما يتعلق بالشروع في نشاطات ومشاريع مستقبلية، وهناك مخاطر متعلقة بالاستغلال، ومنها مخاطر هيكل التكاليف، أثر الرافعة المالية مخاطر الإفلاس والعسر المالي، أما المخاطر المرتبطة بالبيئة فهي ناتجة عن عوامل عدم التأكد وحالة عدم الاستقرار، وهي مخاطر الإضراب في أسعار الصرف والفائدة. ومن المخاطر ما يتعلق بالمحيط السياسي والإداري الذي تعمل فيه المؤسسة حيث يؤدي عدم الاستقرار في هذه المجالات إلى أضرار هامة على تحقيق الأمثلية في قيمة المؤسسة.[4]

---

[1] - عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم ، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2001- 2002، ص 23-24.

[2] - السعد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص 247.

[3] - شباح نعيمة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة،2007- 2008،ص 32.

[4] - إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي(الإدارة المالية):دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر،عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص41.

4. 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 الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحديد فيها أهدافها.[1]

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

5. إنشاء القيمة:

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

مما سبق يتبين أن هدف إنشاء القيمة يمنح أهمية كبيرة للمساهمين أو ملاك المؤسسة، ويجعل أهميتهم تحتل الصدارة.[2]

المبحث الثاني: أهمية تسيير الضريبة إستراتيجيا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

حتى تكون مؤسسة ناجحة يجب عليها السعي وراء تحقيق أهدافها المالية بأقل التكاليف، وباعتبار الضريبة عبارة عن تكلفة بالنسبة للمؤسسة ونجدها في جميع مراحل حياتها " الاستغلال، التمويل، الاستثمار" وجب عليها تسييرها وفق هذه المراحل.

المطلب الأول : أهمية تسيير الضريبة في مرحلة الاستغلال

في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة، سوف نركز على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل.

أولا: تأثير الضريبة على الخزينة المؤسسة

- الخزينة: " تعرف بأنها مجموعة الأموال التي في حوزة المؤسسة في مدة استغلالها، وهي تشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال الدورة. ويتم حسابها بالعلاقة التالية: الخزينة = قيم الجاهزة – سلفات المصرفية

= رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

[1] - شباح نعيمة، مرجع سابق،ص33.
[2] - عادل عشي، مرجع سابق،ص25.

الخزينة مرتبطة برأس المال العامل واحتياجاته من خلال: خزينة موجبة (**T > 0**)، خزينة سالبة (**T < 0**) خزينة معدومة (**T = 0**).[1]

إن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات. وذلك من خلال حصر جميع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وحسن تسييرها من خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها لمديرية الضرائب، وذلك من أجل تجنب الغرامات والتكاليف الإضافية التي تتعرض لها من تأخير في الدفع والتي تؤثر سلبا على التدفقات النقدية للمؤسسة.[2]

وبالتالي تأثر الخزينة بالمتغير الضريبي، يكون من خلال تأثير الضريبة على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة.

- تأثير الضريبة على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة

يظهر تأثير الضريبة على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة كونها تعتبر من التدفقات النقدية الخارجة من خلال نظام الدفع التلقائي. بحيث يتعين على الخاضع للضريبة حسابها والقيام بتصفيتها ثم دفعها تلقائيا لقابض الضرائب المختص إقليميا، وبدون إشعار مسبق من إدارة الضرائب.

ويتضمن نظام الدفع التلقائي: يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات في صورة تسبيقات مؤقتة، حددت بثلاث تسبيقات ، وتستحق هذه التسبيقات الدفع في تواريخ محددة موزعة كما يلي:

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى15 مارس (على أساس الضريبة لسنة (ن- 1) لأن ضريبة سنة (ن) لم تحدد بعد).
- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان (على أساس ضريبة سنة (ن-1)).
- التسبيق الثالث:من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر(على أساس ضريبة سنة (ن-1)).

مع العلم ان قيمة كل تسبيق 30%

ويتم في الأخير دفع رصيد التصفية قبل 20افريل.[3]

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

[1] ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير " التحليل المالي "، دار المحمدية العامة،الجزائر، الجزء الأول، ص 51.
[2] عباسي صابر، مرجع سابق، ص 111.
[3] - يوسف مامش، ناصر دادن عدوان، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية،الجزائر، الطبعة الأولى،2008،ص228- 229.

ثانيا: تأثير الضريبة على رأس المال العامل (ر م ع)

يعتبر رأس المال العامل من المؤشرات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة في إبراز توازنها المالي في الأجل الطويل، وهناك من يطلق عليه هامش امن المؤسسة، [1] ويتمثل في ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل كل الأصول الثابتة، ويتم حسابه بالعلاقة التالية:

ر م ع = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

– الأموال الدائمة = الأموال الخاصة + الديون طويلة ومتوسطة الأجل. [2]

تأثير الضريبة على رأس المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة والتي بدورها تحتوي على جزء مهم من الأموال المخصصة لتمويل الذاتي، وهذا الأخير الذي يتميز بأنه يتكون من جزء معفى من الضريبة على أرباح الشركات، كإهتلاكات وغيرها من المخصصات المعفاة. وهو أكثر المصادر التمويلية استفادة من التحفيزات التي توفرها التشريعات الضريبية لتحسين الأداء المالي.

كما لا ننسى أن الديون تترتب عليها وفورات ضريبية الناجمة من الفوائد المدفوعة وكذا علاوات السداد ومصاريف الإصدار.[3]

ومن هذا يظهر أن تأثير الضريبة على رأس المال العامل لا تظهر بصفة مباشرة، بل التأثير يكون من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل.

ثالثا: تأثير الضريبة على احتياجات رأس المال العامل

هنا لا يظهر تأثير الضريبة على احتياجات رأس المال العامل، لأنه 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 والرسوم القابل للاسترجاع، حيث أنه كلما كان الرسم المستحق على المبيعات أكبر من الرسم المسترجع فإن المؤسسة يترتب عليها احتياج مالي، مطالب بدفعه أو العكس.[4]

في الأخير نستنتج بأن الضريبة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي فأهمية تسيير الضريبة في هذه المرحلة يساعد المؤسسة على التحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية تسيير الضريبة في مرحلة التمويل

تلجأ المؤسسة عادة لتمويل نشاطها إلى مصادر مختلفة حيث تتضمن تلك المصادر كافة العناصر التي يتكون منها جانب الخصوم في الميزانية، سواء كانت تلك العناصر طويلة أو متوسطة أو قصيرة الأجل. فمنها ما هو داخلي في صورة الأموال الخاصة، ومنها ما هو خارجي الاقتراض.لذلك يعمل المسير على

[1]- مبارك لسلوس،التسيير المالي،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية، 2012، ص 31.
[2]- زغيب مليكة، بوشنقير ميلود ، التسيير المالي حسب البرنامج ارسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 49.
[3]- يوسف مامش، ناصر دادي عدوان، مرجع سابق ،ص 61.
[4] - عباسي صابر، مرجع سابق، 114.

الأخذ بعين الاعتبار العامل الضريبي للمفاضلة بين هذين المصدرين، لكن من خلال هذا المطلب سوف نركز عل الأثر الضريبي على سياسة الاقتراض وسياسة التمويل الإيجاري وسياسة توزيع الأرباح.

أولا: تأثير الضريبة على سياسة الاقتراض في المؤسسة

إن لجوء المؤسسة إلى القروض المختلفة كمصدر لتمويل قد يحقق لها بعض الوفورات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية مما يقلص هذه الأخيرة وينجم عن ذلك التقليل في حجم الضريبة، وهذا ما يميزها على الأموال الخاصة. كما أن هذا المصدر قد يحقق للمؤسسة المزايا التالية:

- الاقتراض أقل مصادر التمويل تكلفة بالمفهوم الجبائي نتيجة ما ينجم عنه من وفورات ضريبية.
- عدم تغير معدلات الفائدة تبعا لمستويات الأرباح.
- انخفاض تكاليف التعاقد والسندات مقارنة بتكاليف إصدار الأسهم بنوعيها.

غير أنه عند اختيار هذا المصدر التمويلي لا بد من أخذ المخاطر التي قد تترتب عليه بعين الاعتبار ومنها:

- تعريض المؤسسة إلى خطر الإفلاس في حالة عجزها عن الوفاء بديونها.
- الاعتماد على القروض يتطلب قدر كافي من السيولة للوفاء بها في تواريخ استحقاقها.
- القروض الطويلة الخاصة غير متاحة لجميع المؤسسات.[1]

ثانيا: تأثير الضريبة على سياسة التمويل الإيجاري

يعتبر التمويل الإيجاري تقنية تمويلية بديلة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية التي عادة ما تلجأ إلى الاقتراض من أجل تمويل عمليات الحيازة على الاستثمارات التي يحتاج لها نشاطها. لذلك يمكن تعريفه كمايلي:

التمويل الايجاري (قرض الايجار):هو" عبارة عن قرض مصرفي يتمثل في عملية كراء أصول منقولة أو غير منقولة ذات الاستعمال المهني من قبل الشركة المستأجرة، تلتزم باستعمال الأصل للأغراض التي أعد من أجلها، مع ضرورة الاحترام الكامل لبنود العقد خلال فترة الايجار

ويتم تسديد هذا القرض في شكل أقساط إيجار منتظمة، تضم قيمة اهتلاك الأصل وقيمة الفوائد المستحقةوالمحسوبة بناء على معدل فائدة محددة .[2]

ويعد التمويل الايجاري وسيلة بديلة للإستدانة لأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على تمويل احتياجاتها دون التعاقد على قرض أو إنفاق من أموالها الخاصة.[3]

ومن هذا نجد أن المؤسسة عند لجوؤها لسياسة التمويل الإيجاري في عملية تمويل تحقق عن طريقه جملة من المزايا الضريبية أهمها: إذا تعد الأقساط التي تدفعها المؤسسة بمثابة مصاريف قابلة للخصم من الوعاء

[1]- زواق الحواس، مرجع سابق، ص 5.

[2]- يوسف مامش، ناصر دادي عدوان، مرجع سابق، ص57.

[3] زغيب مليكة، إستخدام قرض الايجار في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد السابع، فيفري 2005 ص5.

الضريبي، وهذا عندما 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 يتسنى للمؤسسة المستأجرة تحقيق وفورات الضريبية من الاستئجار، تحسب وفق العلاقة التالية:[1]

الوفر الضريبي= معدل الضريبة × (قسط الإيجار السنوي – قسط الاهتلاك)

ثالثا: تأثير الضريبة على سياسة توزيع الأرباح

سياسة توزيع الأرباح: هي" مضمون لاتخاذ القرار بتوزيع الأرباح أو احتجازها لإعادة استثمارها في المؤسسة، وتشمل السياسة المثلى للتوزيعات في تلك التي تعمل على الموازنة بين التوزيعات الحالية والمستقبلية والتي ينتج عنها تعظيم سعر السهم.[2]

إن توزيع الأرباح قد تكون في شكل قرارين إما قرار استثماري أو قرار تمويلي، فيكون كقرار استثماريا إذا ما اعتمدت القرارات الخاصة بها على المصدر الأول، وهو النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل كما أنه قد يكون قرارا تمويلي عند لجوء المؤسسة في بعض الحالات إلى الاعتماد على مصدر خارجي(قروض) في توزيعات الأرباح، وذلك لتجنب المشكلة الاستثمارية الناجمة عن استخدام النقدية المترتبة عن العمليات التشغيلية .

إن العلاقة بين الضريبة وسياسة توزيع الأرباح تكمل في **نظرية التمييز الضريبي** التي تبناها ليزن بيرجي وراما سواني والتي تحاول توضيح أثر الضريبة على تفضيل المستثمر من خلال دعوة المؤسسات لاحتجاز أكبر قدر من الأرباح المتولدة، حيث تقوم على مبدأ أن المستثمر يفضل احتجاز الأرباح على التوزيعات بسبب التمييز الضريبي والذي يرجح الأرباح الرأسمالية لأنها تخضع لمعدل ضريبة أقل بالمقارنة بالضريبة على التوزيعات، ووفقا لنظرية التمييز الضريبي، فإنه يجب على المؤسسات أن تدني التوزيعات النقدية إلى أدنى مستوى إذا كانت راغبة في تعظيم قيمة السهم.

حيث هناك ثلاثة أسباب للتفكير بأن المستثمرين يفضلون التوزيعات القليلة على التوزيعات العالية وهي:

- في العادة فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية أقل من ضريبة الأرباح الموزعة (في أمريكا الحد الأعلى لضريبة الأرباح الرأسمالية 28% بينما هي 35% على الأرباح الموزعة)، وبالتالي فإن المستثمرين الأثرياء(الذين يملكون معظم الأسهم ويستلمون معظم التوزيعات) قد يفضلون قيام المؤسسات بحجز

[1] - يوسف مامش، ناصر دادي عدوان، مرجع سابق، ص 58.

[2] - محمد زرقون، أثر الاكتتاب العام على سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة- دراسة تحليلية مقارنة لمؤسسة تسيير الفندق الأوراسي الجزائر- ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الثامن، 2010، ص 85.

الأرباح وإعادة استثمارها في المؤسسات نفسها، وبالتالي فإن احتجاز الأرباح قد يؤدي إلى زيادة سعر السهم. حيث يتم استبدال العوائد الجارية ذات الضريبة الأعلى بالعوائد الرأسمالية ذات الضريبة الأقل.

- إن الضرائب المستحقة على العوائد الرأسمالية لا تدفع إلا في حالة بيع السهم، وبسبب القيمة الزمنية للنقود، فإن تكلفة الدينار المدفوع كضريبة مستقبلا أقل من تكلفة الدينار المدفوع حالا.
- إذا تم الاحتفاظ بسهم معين من قبل مستثمر حتى وفاته فإن الورثة لن يدفعوا ضريبة أرباح رأسمالية لأن قيمة السهم في تاريخ الوفاء بالنسبة لهم هي بمثابة تكلفة حصولهم على السهم.[1]

في الأخير نستنتج أن تسيير الضريبة في هذه المرحلة (مرحلة التمويل) يساعدها على تخفيض الوعاء الضريبي عن طريق خلق وفورات ضريبية، من خلال الفوائد التي تدفعها على القروض هنا عندما يكون التمويل بالديون، أما إذا لجأت إلى التمويل عن طريق الأموال الخاصة فمن أجل الحصول على أكبر تحفيزات جبائية.

المطلب الثالث: أهمية تسيير الضريبة في مرحلة الاستثمار

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب وأخطر القرارات التي تتخذها المؤسسة، نظرنا لتأثيراته المستقبلية على حياتها، لذلك يعتبر الخطوة الأولية لاختيار البدائل المتاحة بغية تحقيق أكبر عائد ممكن وبأدنى مخاطرة فلتشجيعه تعمل الدولة على تهيئة البيئة الاقتصادية المشجعة على الاستثمار من خلال إتباع سياسة الحث الجبائي.

تسعى سياسة الحث الجبائي من خلال ما تقدمه من مزايا ضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف المتفاوتة من حيث أهميتها والمتنوعة من حيث طبيعتها، فيعد الاستثمار أهم العناصر المستهدفة لسياسة التحفيز الضريبي باعتباره الدعامة الأساسية والأولى في تحقيق التنمية الاقتصادية، وهذه السياسة تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي تتخذه الدولة لصالح الأعوان الاقتصاديين من أجل تشجيعهم على الاستثمار، و قد تكون في إحدى الأشكال التالية:

- **إعفاء الضريبي**: وهو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضرائب المستحق عليها مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة وقد يكون هذا الإعفاء:
  - دائما: ويمنح للمؤسسات حسب أهمية النشاط والرغبة في ترقيته.
  - مؤقتا: يمنح لفترة زمنية محددة.
- **التخفيض الضريبي**: وهو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط؛[2]

[1] - عدنان تايه النعيمي، سعدون مهدي الساقي، مرجع سابق، ص 456.

[2] - بوعلام ولهمي، عجلان العياشي ، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي:اقتصاديات الخوصصة والدور الجيد للدولة ، من 03-07 أكتوبر 2004، جامعة فرحات عباس سطيف، ص 5- 6.

- **المعدلات التميزية:** ويقصد بها تصميم جدول للأسعار الضريبية يحتوي على عدد من المعدلات ترتبط بنتائج محددة لعمليات المشروع، حيث ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع أو مدى مساهمته في تحقيق التنمية الاقتصادية، فتزداد المعدلات تدريجيا كلما انخفضت نتائج الاستثمار والعكس صحيح.
- **نظام الاهتلاك:** يعتبر الاهتلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة، من خلال حساب القسط السنوي للاهتلاك، ويتوقف هذا الأخير حسب نظام الاهتلاك المطبق وكلما كان قسط الاهتلاك كبير كلما كانت الضرائب المفروضة على المؤسسة أقل.
- **إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة** : وتشكل هذه التقنية وسيلة لامتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة، وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة.[1]

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

أولا: معيار صافي القيمة الحالية

صافي القيمة الحالية عبارة عن الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية ومبلغ الاستثمار المبدئي، وتظهر معادلته بالصورة التالية:

$$VAN = \sum_{1}^{n} \frac{(R - D)}{(1+T)^n} - I_0$$

حيث أن:

VAN: تمثل صافي القيمة الحالية.

I_0: تمثل تكلفة الاستثمار المبدئي.

R: المداخيل السنوية للمشروع.

D: الأعباء أو التكاليف التي يتحملها المشروع.

T: معدل العائد.

n: تمثل العمر المتوقع للمشروع.

يعتبر أسلوب صافي القيمة الحالية من أهم الأساليب المستخدمة في الاختيار بين المشاريع الاستثمارية وحسب هذا المعيار لا يكون المشروع الاستثماري مقبولا إلا إذا كان صافي القيمة الحالية موجب أي $0<VAN$.

وإذا تعددت المشروعات الاستثمارية، فيقبل من بينها صاحب أكبر قيمة موجبة.

$$\sum_{1}^{n} \frac{(R-D)}{(1+T)^n} > I_0 \Leftrightarrow 0 < VAN$$

[1]- طالبي محمد، أثر الا شمال إفريقيا ، العدد السادس، بليدة، ص 318.

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

وبهدف تشجيع الاستثمار وذلك برفع قيمة التدفقات النقدية السنوية للمشاريع الاستثمارية منح المشرع الضريبي الجزائري من خلال الإصلاحات الضريبية تخفيضات وإعفاءات لصالح المؤسسات.[1]

ثانيا: مدة استرجاع رأس المال المستثمر (مؤشر الربحية)

تعرف مدة استرجاع رأس المال المستثمر على أنها " المدة الزمنية اللازمة لاسترداد المؤسسة لقيمة الإنفاق الرأسمالي المبدئي أو تكلفة المشروع من التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع.[2]

أو هي :" عدد السنوات المطلوبة (الفترة الزمنية) لاستعادة قيمة الاستثمار الأصلي". ويتصف هذا المعيار بالبساطة والسهولة ويقبل المشروع الاستثماري إذا كانت فترة الاسترداد للمبالغ الاستثمارية المصروفة أقل فترة ممكنة مقارنة بالتوقعات أو بمقارنتها بالمشاريع المشابهة.[3]

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

ثالثا: معيار المعدل الداخلي للمردودية

يعتبر معيار المعدل الداخلي للمردودية من بين أهم المعايير المستخدمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية ويعرف على أنه: " المعدل الذي يجعل من إجمالي التدفقات النقدية الداخلة مساويا لإجمالي التدفقات النقدية الخارجة بالقيم الحالية ". بمعنى أن عند هذا المعدل يكون صافي القيمة الحالية معدوما .[4]

حيث يتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$-I_0 + (R-D)\left(\frac{1.(1+t)^{-n}}{t}\right) = 0$$

[1] - حجار مباركة، عميش سميرة، مداخلة بعنوان: دور السياسة الجبائية في اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية،الملتقى الوطني: السياسة الجبائية في الألفية الثالثة،11،12 ماي 2003، جامعة دحلب البليدة، ص 4.

[2] - فايز تيم، مبادئ الإدارة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الثانية، 2011،ص 158.

[3] - خالد وهيب الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار الميسرة للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2000،ص 307.

[4] - مبارك لسلوس، ، مرجع سابق، ص 128.

حيث تؤدي الضرائب المفروضة على أرباح الشركات إلى تخفيض من قيمة التدفقات النقدية الحالية وهذا ما يجعل المعدل الداخلي للمردودية ينخفض وبالتالي كبح الاستثمار.[1]

وبغرض رفع قيمة المعدل الداخلي للمردودية، ثم منح تخفيضات وإعفاءات ضريبية فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات. بالإضافة إلى الرسوم المفروضة على المؤسسة وهذا ما أدى إلى زيادة التدفقات النقدية الحالية وبالتالي تشجيع الاستثمار.

وبالتالي يمكن القول إلا أن الضريبة في هذه المرحلة هي عامل محفز للاستثمار، كما يمكن أن تكون عامل معوق له من خلال معدلات المرتفعة للضريبة لذلك على المؤسسة العمل على الاستفادة من كل خيارات التي تساعدها على الاستفادة من هذه التحفيزات.

[1] - عباسي صابر،مرجع سابق، ص 123.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم الأساسية حول الأداء المالي وتقييمه بالإضافة إلى أهم الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما لا ننسى دور الضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

من خلال ذلك تم التوصل إلى أن الأداء المالي أداة في غاية الأهمية ويتصف بدقة كبيرة عند استخدامه في تقييم الأداء، بل إن ممارسته تعد وسيلة مهمة لتقييم الأداء وخاصة الأداء المالي في المؤسسة باستخدام مجموعة من المؤشرات التي تقيس مدى نجاح الوحدة الاقتصادية وتطورها. بحيث تصبح هذه المؤشرات بمثابة معايير يمكن بواسطتها تقدير مدى قيامها بتحقيق أهدافها. بحيث تعتبر الضريبة من بين هذه المؤشرات الهامة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك إذا استطاعت العمل على إدراجها في جميع مراحل حياتها.

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين وفي إطار تدعيم الجانب النظري والذي تعرضنا فيه إلى أهمية تسيير الضريبة إستراتيجيا ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال محافظتها على التوازن المالي والتحكم في تدفقاتها النقدية الخارجة في مرحلة الاستغلال والمساعدة في اتخاذ القرارات في مرحلتي التمويل والاستثمار من خلال الحصول على أكبر التحفيزات الضريبية. من هذا سوف نحاول إسقاط ما سبق على عينة من الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى تحليل إحصائي لأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة طهراوي – بسكرة– الجزائر.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: دراسة ميدانية لعينة من الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي.

المبحث الثاني: تحليل إحصائي لأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة طهراوي– بسكرة– (الجزائر).

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المتخصصين في مجال المحاسبي والجبائي

سنحاول في هذا المبحث الوقوف على واقع دور الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،من خلال استجواب مهنيين –محافظي الحسابات– أكاديمين لمعرفة مجموعة من القضايا المرتبطة بالموضوع، وعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ولاية بسكرة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات اللازمة من خلال الاستبانات التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج المعالجة باستخدام برنامج SPSS (Statiscal Pakage For Social Sience) المجموعة الإحصائية للعلوم الإجتماعية.[1]

المطلب الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة

قصد إكمال جزء من الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، لما يتميز به من سرعة في جمع البيانات على عينة الدراسة في وقت قصير .

ولهذا سوف نتطرق إلى الظروف التي أعد فيها الاستبيان.

أولا: مراحل إعداد الاستبيان

1. **بناء استمارة الاستبيان**

الاستبيان تمت طباعته على أوراق عادية، حيث تضمن 51 سؤالا، تم صياغتها باللغة العربية، وقبل نشر الاستبيان حرصنا أن يخضع للتحكيم العلمي من قبل الأساتذة متخصصين في محور الإحصائي والمحاسبي والجبائي.

2. **نشر استمارة الاستبيان على عينة الدراسة**

اعتمدنا في توزيع الاستبيان على طريقة المقابلة الشخصية لمحافظي الحسابات وموظفي مصلحة المالية والمحاسبية لكل من مؤسسات الاقتصادية في ولاية بسكرة بالإضافة إلى الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة في جامعة بسكرة.

3. **معالجة استمارة الاستبيان**

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الاستبيان متعلقة بثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى تضمنت 14 سؤالا والفرضية الثانية تضمنت 16 سؤالا، أما الفرضية الثالثة تضمنت 15 سؤالا، وبعد ذلك تم تفريغ المصفوفة في البرنامج SPSS للحصول على النتائج المطلوبة .وبذلك وصل عدد عبارات المحاور 45 عبارة، كانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكارت الثلاثي.

يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين ثلاث أنماط للإجابة حيت تتدرج من(معارض، محايد، موافق)، حيث تعطي للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية ثلاثة درجات، وللإجابة التي تليها درجتين والإجابة الأخيرة درجة واحدة .والتي يوضحها الشكل الموالي:

[1] تم إستخدام SPSS Version 16 في الدراسة.

جدول رقم (3-1) محور الإجابة على الأسئلة الاستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3
التصنيف	معارض	محايد	موافق

المصدر:عز الدين عبد الفتاح،مقدمة في الاحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام spss،الجزء الثالث،ص 538

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كمايلي:

جدول رقم (3-2) معايير تحديد الاتجاه

المتوسط المرجح	الرأي
من 1 إلى 1,66	معارض
من 1,67 إلى 2,33	محايد
من 2,34 إلى 3	موافق

المصدر: عز الدين عبد الفتاح،مرجع سابق، ص 538

ثانيا: منهجية الدراسة

2-1 هيكل الاستبيان وأهداف الدراسة

تضمنت استمارة الاستبيان 51 سؤالاً قسمت في أربعة محاور، ولقد تم إعداد الأسئلة طبقا لطريقة الاستبيان المقيد، وتم تقسيم أسئلة الاستبيان وفق المحاور التالية:

المحور الأول: يتضمن أسئلة عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب والتي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 06؛

المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بمدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهي من 07 إلى غاية 20؛

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بأهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهي من السؤال 21 إلى 36؛

المحور الرابع: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بمدى تأثير تسيير الضريبة إستراتيجيا على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، وهي من السؤال 37 إلى غاية 51. حيث جاء هذا التقسيم متماشيا مع الفرضيات التي تم بنائها لتحديد مدى تحققها من عدمها.

2-2 أهداف الدراسة

مما سبق يمكن تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

- تهدف إلى التعرف على اتجاهات المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي نحو مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تهدف إلى التعرف على اتجاهات المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي نحوأهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- تهدف إلى التعرف على اتجاهات المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي نحو مدى أهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الثاني : معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

أولا: خصائص الديموغرافية لمجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من 55 مشاهدة تتكون من :موظفي مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية الموجودة في ولاية بسكرة ،محافظي الحسابات ولاية بسكرة،أساتذة المتخصصين في مجال محاسبة بجامعة بسكرة ، حيث تم توزيع استمارة الاستبيان في الفترة من 23 أفريل إلى 12 ماي، وقد تم استرجاع 40 استمارة، وبذلك تكون النسبة المئوية للردود حوالي 73% وهي نسبة معقولة قياسا بالأبحاث المماثلة، وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة العينة المقصودة فيما يلي:

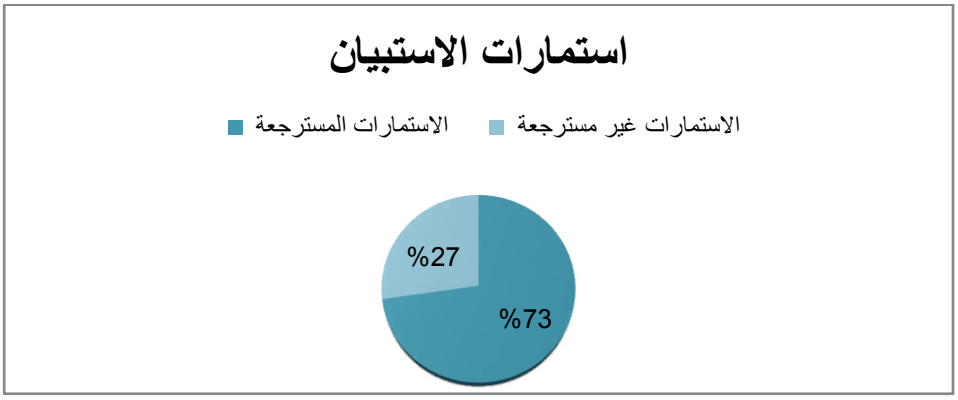
والجداول التالية تبين سمات وخصائص مجتمع الدراسة

جدول رقم (3-3) الاستمارات المسترجعة وغير مسترجعة من عينة الدراسة

عدد استمارات الاستبيان	التكرار	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	55	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	40	%73
عدد الاستمارات غير مسترجعة	15	%27

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-1): الاستمارات المسترجعة وغير مسترجعة من عينة الدراسة



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

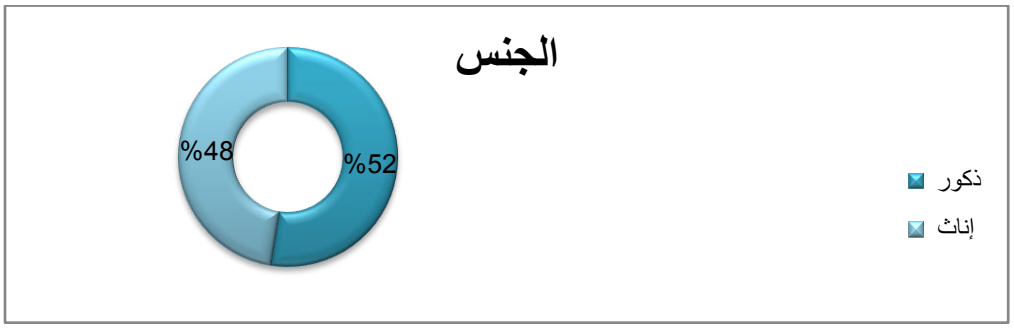
يبين الجدول رقم (3-4) أن 52% من عينة الدراسة ذكور، و48 %إناث.

جدول رقم (3-4) توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	21	%52
إناث	19	%48
المجموع	40	%100

المصدر: من مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-2) توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

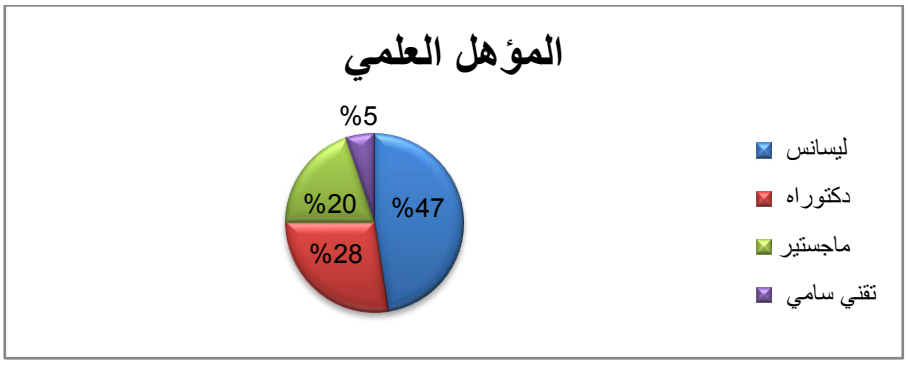
يبين الجدول رقم (3-5) أن 47 %من عينة الدراسة هم حاملي شهادة ليسانس تخصص محاسبة، و28% هم حاملي شهادة الدكتوراه، و20% حاملي شهادة الماجستير، و5% لديهم شهادة تقني سامي.

الجدول رقم (3-5) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	19	%47
دكتوراه	11	%28
ماجستير	8	%20
تقني سامي	2	%5
المجموع	40	%100

المصدر:مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم(3-3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

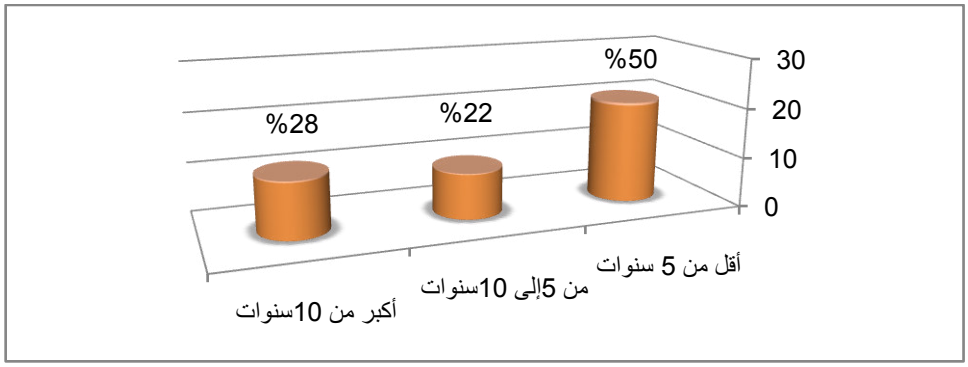
يبين الجدول رقم (3-6) أن النسبة الأكبر لعينة الدراسة لمدة الخبرة كانت 50% أقل من 5 سنوات وبعدها 28 % أكبر 10 سنوات، و22% من 5 إلى 10 سنوات.

الجدول رقم (3-6) توزيع العينة حسب مدة الخبرة

مدة الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5- 10سنوات	أكبر من 10سنوات	المجموع
التكرار	20	9	11	40
النسبة	%50	%22	%28	%100

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيا

الشكل رقم (3-4) توزيع العينة حسب مدة الخبرة



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

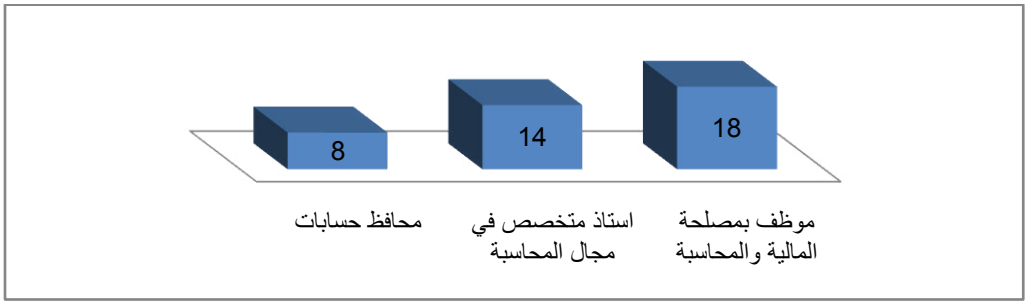
يبين الجدول رقم(3-7) أن 45 % من عينة الدراسة هم موظفين في مصلحة المالية والمحاسبة، و 35% هم أساتذة متخصصين في المجال المحاسبة، و20% هم يعملون كمحافظي حسابات.

الجدول رقم(3-7) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
موظف بمصلحة المالية والمحاسبة	18	%45
أستاذ متخصص في مجال المحاسبة	14	%35
محافظ حسابات	8	%20
المجموع	40	%100

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-5) توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

ثانيا: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان

إن زيادة قيمة معامل ألفا كرومباخ تعني زيادة مصداقية البيانات مما تعكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة كما أن الثبات يعني استقرار المقياس ،أي يعطي نفس النتائج باحتمال مساوٍ لقيمة المعامل إذ أُعيد تطبيقه على نفس العينة.

و يحسب معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

2 1 ثبات الاستبيان

للتأكد من ثبات الأداة تم استخراج معامل ألفا كرومباخ، إذ تم تقدير معامل الثبات لكل محور، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجداول التالي:

جدول رقم (3-8) : مقياس ألفا كرومباخ لمجالات الدراسة

المجال	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	14	0,775	0,880
المحور الثاني	16	0,667	0,816
المحور الثالث	15	0,680	0,824
الإجمالي	45	0,825	0,908

المصدر: النتائج المعالجة لبرنامج spss.16

و من الجدول رقم (3-8) نلاحظ أن معامل الثبات للمجال الأول 77,5% في حين المجال الثاني 66,7% أما المجال الثالث 68 % و هي قيم مقبولة لقبول معامل الصدق حيث نجد في المجال الأول 88 % و في المجال الثاني 81,6% و المجال الثالث 82,4 %، بحيث بلغ معامل الثبات الإجمالي إلى 82.5 % ومعامل الصدق الإجمالي بـــ 90.8 % وهي قيم مقبولة في مثل هذه الدراسات.

2 2 صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لكل محور، وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

الجدول رقم(3-9): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان

رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط
x1	0,331	y1	0,247	z1	0,45
x2	0,286	y2	0,136	z2	0,438
x3	0,289	y3	0,459	z3	0,084
x4	0,216	y4	0,432	z4	0,204
x5	0,333	y5	0,209	z5	0,314
x6	0,443	y6	0,433	z6	0,199
x7	0,231	y7	0,085	z7	0,362
x8	0,438	y8	0,044	z8	0,466
x9	0,439	y9	0,242	z9	0,331
x10	0,392	y10	0,436	z10	0,127
x11	0,464	y11	0,394	z11	0,286
x12	0,511	y12	0,394	z12	0,166
x13	0,518	y13	0,398	z13	0,42
x14	0,67	y14	0,137	z14	0,427
		y15	0,114	z15	0,028
		y16	0,22		
متوسط معامل الارتباط	0,397	متوسط معامل الإرتباط	0.273	متوسط معامل الإرتباط	0.286
متوسط معامل الارتباط الكلي					0,316

المصدر: من نتائج المعالجة لبرنامج spss.16

الجدول رقم (3-9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، حين نلاحظ أن متوسط معامل الارتباط للمحور الأول هو 39,7 % و متوسط معامل الارتباط للمحور الثاني 27,3 % ومتوسط معامل الارتباط للمحور الثالث 26,8 %.

في حين بلغ متوسط معامل الارتباط المحاور الثلاثة: 31.6%

ثالثا: حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور

3-1 بالنسبة للمحور الأول

جدول رقم (3-10): اتجاهات أفراد العينة حول مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية

المحور الأول	معارض	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
الإستراتجية الضريبية جزء من الإستراتيجية العامة للمؤسسة	2	2	36	0,483	2,85	موافق
	%5	%5	%90			
الإستراتيجية الضريبية من أهم الإستراتيجيات المالية في المؤسسة	10	4	26	0,871	2,40	موافق
	25%	10%	65%			
للضريبة بعد تسييري استراتيجي في المؤسسة	9	11	20	0,816	2,28	محايد
	22,5%	27,5%	50%			
الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة تحقق دائما أهداف الملاك	10	19	11	0,733	2,02	محايد
	25%	47,5%	27,5%			
الضريبة تناقش على مستوى مجلس الإدارة بطريقة دورية	6	15	19	0,730	2,32	محايد
	15%	37,5%	47,5%			
المؤسسة لديها موظفين ذو مهارات وكفاءات قادرين على تسيير الضريبية بطريقة تحقق أهداف المؤسسة	7	9	24	0,781	2,42	موافق
	17,5%	22,5%	60%			
المؤسسة تستغل الامتيازات الجبائية بطريقة مثالية	7	13	20	0,764	2,32	محايد
	17,5%	32,5%	50%			
المؤسسة تمتلك قاعدة بيانات تساعد على توثيق المعلومات الجبائية	8	14	18	0,776	2,25	محايد
	20%	35%	45%			
المؤسسة لم تتعرض لمخاطر جبائية خلال مدة حياة المؤسسة	22	12	6	0,744	1,60	معارض
	55%	30%	15%			
المؤسسة تستخدم تكنولوجيا الإعلام والاتصال عند تسيير الضريبة	13	9	18	0,883	2,12	محايد
	32,5%	22,5%	45%			
المؤسسة تقدم تصريحات جبائية صادقة لإدارة الضرائب	12	15	13	0,800	2,02	محايد
	30%	37,5%	32,5%			

المؤسسة تلتزم بجميع القوانين الجبائية المحددة	8	10	22	0,802	2,35	موافق
	20%	25%	55%			
المؤسسة تمارس مراجعة جبائية داخلية بصورة دورية	9	11	20	0,816	2,28	محايد
	22,5%	27,5%	50%			
المصالح الأخرى لديهم اتصال فعال مع المصلحة المكلفة بتسيير الضريبة	11	13	16	0,822	2,12	محايد
	27,5%	32,5%	40%			
المتوسط العام	**2,03**		**الانحراف المعياري العام**			**0,73**

المصدر: من نتائج المعالجة لبرنامج spss.16

يظهر الجدول رقم (3-10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1,60؛ 2,85)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,483؛ 0,883) بدرجة تقدير بين موافق ومحايد، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (2,03) بانحراف معياري (0,73)، وبدرجة تقدير محايد، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود ممارسة للإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية لكن ليس بفعالية، إذ حصلت العبارة (1)" الإستراتيجية الضريبية جزء من الإستراتيجية العامة للمؤسسة" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,85 و انحراف معياري 0,483، ثم تليها العبارة رقم (6)" المؤسسة لديها موظفين ذو مهارات وكفاءات قادرين على تسيير الضريبة بطريقة تحقق أهداف المؤسسة " بمتوسط حسابي 2,42 وانحراف معياري 0,781، ثم جاءت العبارة(2) " الإستراتيجية الضريبية من أهم الإستراتيجيات المالية في المؤسسة "في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2,40 وانحراف معياري 0,871 وبدرجة تقدير موافق... إلى غاية العبارة (10) "المؤسسة تستخدم تكنولوجيا الإعلام والاتصال عند تسيير الضريبة " بمتوسط حسابي (2,12) وانحراف معياري (0.883) وبدرجة تقدير محايد، ثم آخر عبارة (14) "المصالح الأخرى لديهم اتصال فعال مع المصلحة المكلفة بتسيير الضريبة" بمتوسط حسابي (2,12) وانحراف معياري (0,822) وبدرجة تقدير محايد.في حين العبارة(9)" المؤسسة لم تتعرض لمخاطر جبائية خلال مدة حياة المؤسسة" بمتوسط حسابي 1,60 وانحراف معياري 0,744 وبدرجة معارض.

ولكن هذا لا يعني أن المؤسسة لا تقوم بتسيير ضريبتها إستراتيجيا تمارسها لكن بنسبة متوسطة وهذا ما أوضحته نتائج. ففي العبارة(1) "الإستراتيجية الضريبية جزء من الإستراتيجية العامة للمؤسسة" وصلت نسبة الموفق على الفكرة 90% من اتجاهات عينة الدراسة، وفي الفقرة(6) "المؤسسة لديها موظفين ذو مهارات وكفاءات قادرين على تسيير الضريبة بطريقة تحقق أهداف المؤسسة " كانت 65% من اتجاهات عينة الدراسة موفقين الفكرة ...الخ.

ويمكن أن يعزي السبب في النسبة المتوسطة لممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن هناك مجموعة من النقاط التي جعلتها تمارس ولكن بصورة متوسطة وهي:

- المؤسسات الجزائرية أغلبها مؤسسات صغيرة ومتوسطة وغير كثيفة النشاط مما يضعف من فعالية هذا نوع من الإستراتيجية؛
- نوع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات الجزائرية ليس بالكبير والمهم؛
- وجود نقص في استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال عند تسيير الضريبة في المؤسسات محل الدراسة
- عدم وجود اتصال فعال بين مختلف المصالح الموجودة في المؤسسة مع مصلحة المكلفة بتسيير الضريبة.
- عدم امتلاك المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة قاعدة بيانات تساعدها على توثيق المعلومات الجبائية.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية " التسيير الاستراتيجي للضريبة يمارس بفعالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" من عدمها، تم استخدام المتوسط الحسابي العام للمحور الأول وكانت النتيجة هي (2,03) وبدرجة تقدير محايد، وعليه لا نقبل الفرضية الأولى " التسيير الاستراتيجي للضريبة لا يمارس بفعالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

3-2 بالنسبة للمحور الثاني:

جدول رقم (3-11): اتجاهات أفراد العينة حول أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

المحور الثاني	معارض	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
المؤسسة مهتمة برفع أداءها المالي	2	1	37	0,463	2,88	موافق
	%5	2,5%	92,5%			
الأداء المالي يعتبر أهم مقياس لنجاح المؤسسة	3	8	29	0,622	2,65	موافق
	7,5%	20%	72,5%			
تستخدم المؤسسة المؤشرات المالية في تقييم أدائها المالي	2	13	25	0,594	2,58	موافق
	5%	32,5%	62,5%			
المؤسسة تراقب مؤشرات الأداء المالي بصورة دورية	7	11	22	0,774	2,38	موافق
	17,5%	27,5%	55%			
المؤسسة تحقق معدلات نمو جيدة	6	15	19	0,730	2,32	محايد
	15%	37,5%	47,5%			

الأداء المالي للمؤسسة يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	4	8	28			
	10%	20%	70%	0,672	2,60	موافق
المساهمون في المؤسسة يتابعون الوضعية المالية للمؤسسة	1	7	32			
	2,5%	17,5%	80%	0,480	2,78	موافق
يساهم الأداء المالي في المؤسسات بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المفيدة حول نجاحها وفشلها	4	12	24			
	10%	30%	60%	0,679	2,50	موافق
الأداء المالي الجيد يساعد المؤسسة إلى الوصول إلى أهدافها وغاياتها المنتظرة	3	1	36			
	7,5%	2,5%	90%	0,549	2,82	موافق
هل يتم تقييم الأداء المالي وفق معايير موضوعة سابقا لمعرفة النتائج المنتظرة أو المحققة	9	14	17			
	22,5%	35%	%42.5	0,791	2,20	محايد
تعتبر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة عملية بالغة الأهمية وذلك لما يخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة	6	7	27			
	15%	17,5%	67,5%	0,751	2,52	موافق
تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة على تحديد الانحرافات الناشئة لتمكن المسيرون من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل	3	7	30			
	7,5%	17,5%	75%	0,616	2,68	موافق
يعتمد تقييم الأداء المالي للمؤسسة على استخدام مؤشرات مالية لقياس كفاءتها وربحيتها ومدى إنجازها لأهدافها المنتظرة	5	8	27			
	12,5%	20%	67,5%	0,714	2,55	موافق
يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات الأخرى	10	14	16			
	25%	35%	40%	0,802	2,15	محايد
هدف أي مؤسسة تحقيق الربح فتقييم الأداء المالي يعتبر أداة رئيسية للإجراء الرقابي فيها	3	7	30			
	7,5%	17,5%	75%	0,616	2,68	موافق
تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل التي تستعمله المؤسسة لتحليل مركزها المالي	4	17	19			
	10%	42,5%	47,5%	0,667	2,38	موافق

المتوسط العام	2,73	الانحراف المعياري العام	0,657

المصدر: من نتائج المعالجة لبرنامج spss.16

يتضح من خلال الجدول رقم (3-11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,15؛ 2,88) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,463؛ 0,802) بدرجة تقدير بين موافق ومحايد، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (2,73) بانحراف معياري (0,657)، وبدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى اتفاق كبير بين أفراد عينة الدراسة حول أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية. إذ حصلت العبارة (1) " المؤسسة مهتمة برفع أداءها المالي" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(2,88) وانحراف معياري(0,463) و بدرجة تقدير موافق، ثم العبارة (9) " الأداء المالي الجيد يساعد المؤسسة إلى الوصول إلى أهدافها وغاياتها المنتظرة " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2,82) وانحراف معياري (0,549) وبدرجة تقدير موافق ، بعدها العبارة (7) " المساهمون في المؤسسة يتابعون الوضعية المالية للمؤسسة " الثالثة بمتوسط حسابي (2,78) وانحراف معياري (0,480) وبدرجة تقدير موافق، ثم تليها العبارتين(12) " تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة على تحديد الانحرفات الناشئة لتمكين المسيرين من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل والعبارة (15) " هدف أي مؤسسة تحقيق الربح فتقييم الأداء المالي يعتبر أداة رئيسية للإجراء الرقابي فيها " في الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2,68) وانحراف معياري (0,616) وبدرجة تقدير موافق... إلى غاية الفقرة العبارة (10)" هل يتم تقييم الأداء المالي وفق معايير موضوعة سابقا لمعرفة النتائج المنتظرة أو المحققة" بمتوسط حسابي (2.20) وانحراف معياري(0,791) وبدرجة تقدير محايد ،ثم آخر فقرة(14) " يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات الأخرى" بمتوسط حسابي (2,15) وانحراف معياري (0,802) وبدرجة تقدير محايد .

من خلال ما سبق نجد أن اتجاهات أراء عينة الدراسة حول أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية جاءت باتجاه وبدرجة تقدير موافق ويمكن تفسير ذلك في أنهم يرون أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهتمة برفع أدائها المالي وذلك لما له من دور في مساعدتها على الوصول إلى أهدافها وغاياتها المنتظرة ويظهر ذلك من خلال متابعة المساهمون للوضعية المالية للمؤسسة بصفة دورية.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها، تم استخدام المتوسط الحسابي العام للمحور الأول وكانت النتيجة هي (2,73) وبدرجة تقدير موافق، وعليه نقبل فرضية " الأداء المالي الجيد يعتبر من الأولويات الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.

3-3 بالنسبة للمحور الثالث:

جدول رقم (3-12):اتجاهات أفراد العينة حول دور أهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المحور الثالث	معارض	محايد	موافق	الانحراف	المتوسط	الإتجاه

				العدد	العدد	العدد	المعياري	المرجح	
				%	%	%			
المؤسسة على وعي بأهمية تأثير الضريبة على أداءها المالي	3	2	35	7,5%	5%	87,5%	0,564	2,80	موافق
يوجد تأثير كبير للضريبة على الأداء المالي للمؤسسة	3	6	31	7,5%	15%	77,5%	0,608	2,70	موافق
المؤسسة تعلم أن للضريبة دور مهم في تحسين الأداء المالي	10	10	10	25%	25%	50%	0,840	2,25	محايد
تأثير تسيير الضريبة على الأداء المالي يعتمد على خصوصية كل مؤسسة	3	11	26	7,5%	27,5%	65%	0,636	2,58	موافق
تهتم المؤسسة بتحقيق وفورات ضريبية في جميع مراحل نشاطها	9	13	18	22,5%	32,5%	45%	0,800	2,22	محايد
تحقيق الوفورات ضريبية يؤثر بشكل إيجابي على ارتفاع قيمة المؤسسة	6	14	20	15%	35%	50%	0,736	2,35	موافق
المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات التشغيلية	5	10	25	12,5%	25%	62,5%	0,716	2,50	موافق
المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات التمويلية	4	7	29	10%	17,5%	72,5%	0,667	2,62	موافق
المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية	2	7	31	5%	17,5%	77,5%	0,554	2,72	موافق
المؤسسة تعمل على تحقيق أهدافها المالية بأدنى التكاليف الضريبية	2	5	33	5%	12,5%	82,5%	0,530	2,78	موافق
تأثير الضريبة على الأداء المالي يكون من خلال تأثير بدرجة كبيرة على خزينة المؤسسة	9	6	25	22,5%	15%	62,5%	0,841	2,40	موافق
المؤسسة تعمل على دفع الضريبة على أرباح الشركات في مواقيت استحقاقها من أجل تفادي التعرض لغرامات التأخر في الدفع	2	7	31	5%	17,5%	77,5%	0,554	2,72	موافق
المؤسسة تلجأ إلى القروض المختلفة كمصدر للتمويل حتى تحقق بعض الوفورات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية	7	15	18	17,5%	37,5%	45%	0,751	2,28	محايد
المؤسسة تلجأ إلى التمويل الإيجاري كبديل للاستدانة حتى تحقق من خلاله جملة من المزايا الضريبية أو الوفورات الضريبية	2	7	30	20%	30%	50%	0,501	2. 62	محايد
المؤسسة تعمل على الاستفادة من كل الخيارات التي تساعدها على	3	7	30				0,616	2,68	موافق

الاستفادة من التحفيزات الضريبية	%7,5	%17,5	%75			
المتوسط العام	**2,52**		**الانحراف المعياري العام**			**0,660**

المصدر: من إعداد الطالبة

يتضح من خلال الجدول رقم (3-12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.22 ؛ 2.80) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.501 ؛ 0.841) بدرجة تقدير بين موافق ومحايد، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (2.52) بانحراف معياري (0.660)، وبدرجة تقدير موافق. إذ حصلت العبارة (1) "المؤسسة على وعي بأهمية تأثير الضريبة على أدائها المالي" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.80) وانحراف معياري 0.564 بدرجة تقدير موافق، ثم تلاها العبارة(10)" المؤسسة تعمل على تحقيق أهدافها المالية بأدنى التكاليف الضريبية" بمتوسط حسابي (2.78) وانحراف معياري (0.530) وبدرجة تقدير موافق، ثم تلتها العبارتين (12)" المؤسسة تعمل على دفع الضريبة على أرباح الشركات في مواقيت استحقاقها من أجل تفادي التعرض لغرامات التأخير في الدفع" بمتوسط حسابي (2.72) وانحراف معياري (0.554) والعبارة (9) "المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية" بمتوسط حسابي (2.72) وانحراف معياري (0.554) وبدرجة تقدير موافق، ثم تلتها العبارة(2) "يوجد تأثير كبير للضريبة على الأداء المالي للمؤسسة" بمتوسط حسابي (2.70)وانحراف معياري (0.608) وبدرجة تقدير موافق ... إلى غاية العبارة (14) "المؤسسة تلجأ إلى التمويل الإيجاري كبديل للإستدانة حتى تحقق من خلاله جملة من المزايا الضريبية أو الوفورات الضريبية" بمتوسط حسابي (2.62) وانحراف معياري(0.501) وبدرجة تقدير محايد، ثم آخر فقرة (5)" تهتم المؤسسة بتحقيق وفورات ضريبية في جميع مراحل نشاطها" بمتوسط 22,2 و بمتوسط حسابي 0,800 وبدرجة تقدير محايد.

من خلال ما سبق نجد أن اتجاهات أراء عينة الدراسة حول أهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية جاءت باتجاه وبدرجة تقدير موافق ذلك راجع لتأثير الإستراتيجية الضريبية على الأداء المالي خاصة في مرحلة الاستغلال والتمويل من خلال تأثير الضريبة على خزينة المؤسسة بدرجة كبيرة ويمكن أن تسبب في عجزها لذلك كل ما عملت المؤسسة الاقتصادية على تسيير ضريبتها استراتيجيا كل ما قلت من هذا التأثير وحسنت من أداءها المالي.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها، تم استخدام المتوسط الحسابي العام للمحور الأول وكانت النتيجة هي (2.52) وبدرجة تقدير موافق، وعليه نقبل فرضية " التسيير الاستراتيجي للضريبة يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

من خلال الدراسة الميدانية والمتمثلة في استبيان عينة من الأفراد المتخصصين في الجانب المحاسبي والجبائي توصلنا إلى أهم النقاط التالية:

- الإستراتيجية الضريبية تمارس ولكن بدرجة متوسطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك بمتوسط 2,85 من اتجاهات أفراد العينة؛

- اتجاهات أفراد العينة يرون أن للمؤسسة موظفين ذو مهارات وكفاءات قادرين على تسيير الضريبة بطريقة تحقق أهداف المؤسسة وذلك بمتوسط 2,42؛
- اتجاهات أفراد العينة يرون أن الإستراتيجية الضريبية من أهم الإستراتيجيات المالية في المؤسسة وذلك بمتوسط 2,40؛
- اتجاهات أفراد العينة كانوا معارضين فكرة أن المؤسسة لم تتعرض لمخاطر جبائية خلال مدة حياتها وذلك بمتوسط حسابي 1,60؛
- اتجاهات أفراد العينة كانوا محايدين فكرة أن المؤسسة تقدم تصريحات جبائية صادقة لإدارة الضرائب بمتوسط حسابي 2,02؛
- المؤسسة الاقتصادية تهتم برفع أداءها المالي وهذا حسب اتجاهات أفراد عينة الدراسة والتي كانت بمتوسط 2,88؛
- المؤسسة الاقتصادية لديها وعي بأن الضريبة تؤثر على أدائها المالي،وهذا كما بينته اتجاهات أفراد العينة بمتوسط 2,80؛ كما أن المؤسسة تعمل على تحقيق أهدافها بأدنى التكاليف الضريبية وهذا من خلال المتوسط الحسابي2,78 من اتجاهات أفراد عينة.
- كما كانت اتجاهات أفراد العينة محايدين على أن المؤسسة تهتم بتحقيق وفورات ضريبية في مختلف مراحل نشاطها بمتوسط 2,22؛

مما سبق، ومن خلال نتائج الاستبيان لاتجاهات أفراد عينة الدراسة، تبين أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقوم بتسيير ضريبتها استراتيجيا لكن لا تمارسها بفعالية، كما هي على وعي كبير بمدى تأثير الضريبة على أداءها المالي، لذلك فهي تعمل على تقليل ذلك الأثر من خلال عملها على الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لتشجيع الاستثمار، العمل على الحصول على إعفاءات ضريبية ...الخ.

المبحث الثاني :تحليل إحصائي لأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة طهراوي – بسكرة - (الجزائر).

بهدف معرفة أهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ارتئينا إسقاط الدراسة على مؤسسة اقتصادية بولاية بسكرة وهي مؤسسة (طهراوي) وتحليلها إحصائيا.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ونشاطها

أولا: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

ت عتبر مؤسسة طهراوي استثمار خاص، فهي من الناحية القانونية شركة ذات مسؤولية محدودة قدره 81000000 دينار جزائري، ويقع مقرها الاجتماعي بـــ 08 زنج حكيم سعدان بسكرة ولها فروع عبر ولايات الوطن، تأسست سنة 1988 وحيث البداية الفعلية لهذه المؤسسة كانت سنة 19/ 12/ 1998 وهي مؤسسة جزائرية، ويعود سبب اختيار هذا الموقع مقر لمؤسسة إلى عدة خصائص أهمها:

- منطقة مشهورة بالنشاطات الصناعية والزراعية.
- قربها لمواقع أو فروعها المتعددة في مناطق الولاية.
- الموقع الإستراتيجي الذي يمكنها من تسويق منتجاتها إلى مختلف مناطق الوطن.

ثانيا: نشاط المؤسسة محل الدراسة

يقدر عدد عمال هذه المؤسسة بـ 500 عامل موزعين عبر مختلف المصالح.

وتعمل المؤسسة في التجارة المتعددة، استيراد وتصدير وبيع بالجملة ونصف الجملة التجزئة، لكل أنواع المواد الغذائية العامة استيواد وتصدير وبيع ومعالجة وتكييف وتغليف وتخزين الخضر والفواكه والتمور وكل أنواع الأغذية الزراعية.

بالإضافة إلى أن المؤسسة تقوم استيراد وتصدير وبيع الآلات الزراعية بما في ذلك الآلات المتنقلة وكل آلات النقل كالسيارات والشاحنات، بالإضافة إلى أدوات السقي والمحركات وآلات الضخ وآلات الأشغال العمومية،

استيراد وتصدير وبيع جميع أنواع المياه المعدنية والغازية والمشروبات بكل أنواعها ماعدا الكحولية...الخ.

بالإضافة إلى ذلك بالمؤسسة لها نقاط بيع عديدة عبر أنحاء الوطن منها: الجزائر العاصمة،وهران، عنابة ورقلة، سطيف.

- **الإطار الزمني للدرسة:**

حدد المحور الزمني في الفترة: من 2001 إلى 2010.

رابعا: الخصائص المالية للمؤسسة محل الدراسة

أهم خصائص المؤسسة يوضحها الشكل التالي:

الجدول رقم:(3-13) أهم خصائص المؤسسة

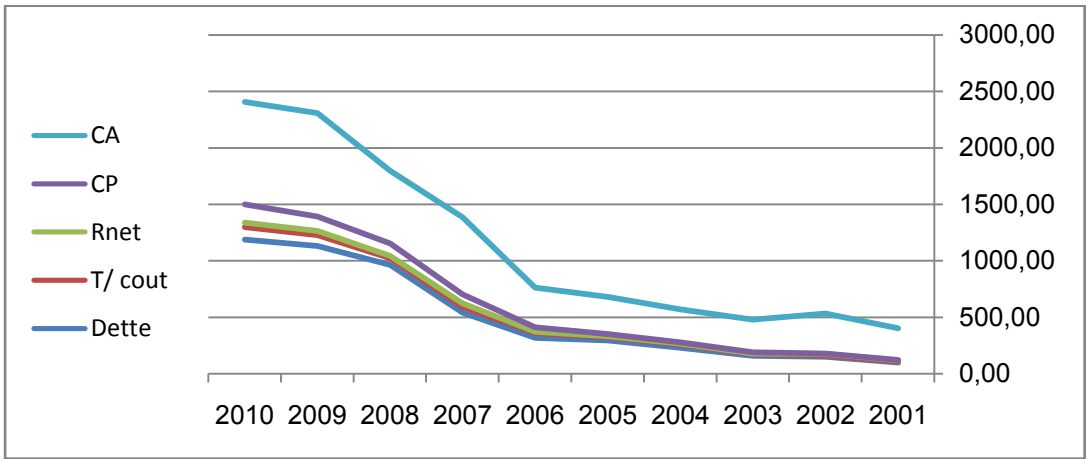
الوحدة:مليون دج					
Année	**CA**	**CP**	**Rnet**	**T/ cout**	**Dette**
2001	281	2	11,56	9,84	98,67
2002	354	2	14,99	11,99	150,04
2003	291	10	6,57	16,29	156,94
2004	294	10	8,43	29,43	229,60
2005	327	20	9,50	28,74	294,37
2006	352	40	11,64	40,85	318,23
2007	681	81	29,84	53,56	539,92
2008	642	111	21,02	59,08	963,67
2009	916	127	37,03	96,63	1130,92
2010	906	164	39,46	108,99	1188,29

المصدر من إعداد الطالبة بناء على قوائم المالية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-14) أن رقم المبيعات للمؤسسة عرف تطورا كبيرا سنة 2010 مقارنة بسنة 2001 بمقدر بـــ 906 مليون دج، وهذا ناتج بدرجة كبيرة إلى قيام المؤسسة بفتح مراكز بيع جديدة في كل من الولايات التالية: وهران، عنابة، الجزائر العاصمة،ورقلة، كما نلاحظ أن هذا النمو الذي تشهده المؤسسة قابله قيام المؤسسة بالرفع في رأس مالها من 2 مليون دج سنة 2001 إلى 164 مليون سنة 2010 وارتفاع في تكاليف الاستغلال من 9.84 مليون دج سنة 2001 إلى 108.99 سنة 2010، كما لجوء المؤسسة إلى الاقتراض ساهم برفع بدرجة كبيرة إجمالي الديون من 98.67 مليون دج إلى 1188.29 مليون دج سنة 2010 أما النتيجة فإنها زادت بالنسبة 341% خلال هذه الفترة، وبالتالي يمكن القول أن هذه المؤسسة في مرحلة نمو على جميع المستويات

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-7) أهم خصائص المؤسسة



المصدر من إعداد الطالبة بناء على قوائم المالية

المطلب الثاني: التكاليف الجبائية والوفورات الضريبية المستفادة منها المؤسسة

أولا: تكاليف الجبائية للمؤسسة

إن المؤسسة موضوع الدراسة هي من الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي عرفت انتشارا كبيرا في الجزائر نظرا لسهولة تأسيسها وقلة نفقاتها، تخضع للنظام الحقيقي، حيث هذا النوع من المؤسسات يخضع للضرائب التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- الرسم على النشاط المهني(TP)؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- بالإضافة إلى الرسم العقاري والرسوم الأخرى ذات الطابع الفلاحي وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-14) أهم الضرائب التي تدفعها المؤسسة

الوحدة: مليون دج					
2009	2008	2007	2006	2005	البيان
3.4	1.86	0.6	0.04	0.34	إجمالي الضرائب و الرسوم (ITD)
2,6	3,8	1,5	1,8	-	الضرائب على أرباح الشركات (IBS)
14,00	12,83	12,70	6,70	5,10	الرسم على النشاط المهني (TP)
3,4	1,7	2,9	1	-	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
23.4	20.19	17.7	9.54	5.44	المجموع

مصدر:من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول (3-15) وبعد انتهاء مدة الحصول على إعفاءات الجبائية للمؤسسة من تاريخ بداية نشاط المؤسسة سنة 1994 إلى غاية 2005 أي مدة 10 سنوات بدأت تكاليفها الجبائية في ارتفاع حيث زادت من سنة 2005 إلى سنة 2009 بـــ:4,24 وهذا يتوافق مع زيادة نمو المؤسسة.

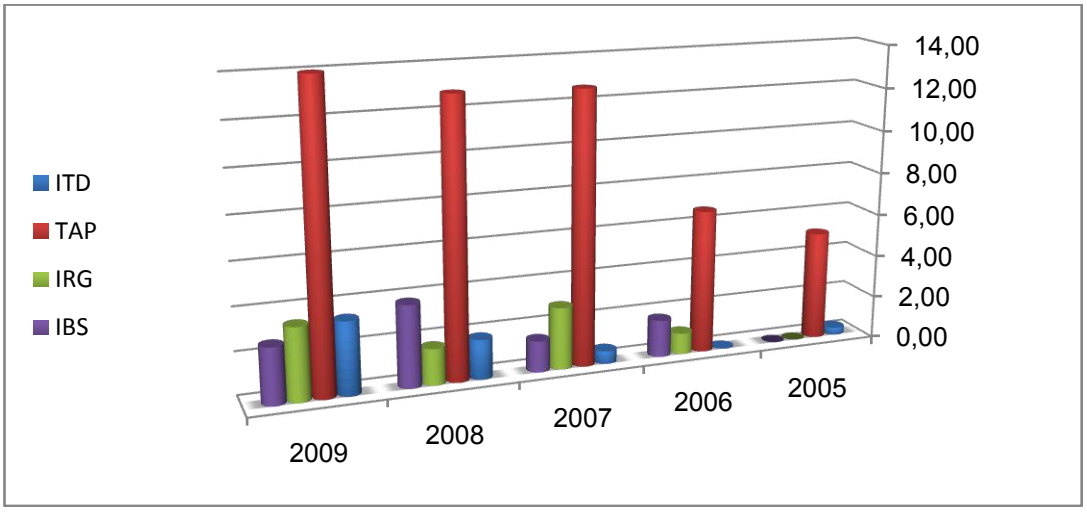
بالإضافة إلى ذلك نلاحظ أن الرسم على النشاط المهني TAP يعتبر أكبر نوع من الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة، حيث بلغت سنة 2009 بـــ: 14,00 مليون دج بمقارنة بالسنوات الماضية، أما الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فهي في تغير من سنة إلى أخرى وذلك حسب الأرباح الموزعة من قبل المؤسسة، أما الضريبة على أرباح الشركات IBS فكانت أكبر قيمة تدفعها المؤسسة سنة 2008 والتي قدرت بـــ:3,8 مليون دج ويرجع ذلك إلى زيادة أرباح المؤسسة رغم استفادتها من التخفيض في معدلها بإعادة استثمار الأرباح، وفي الأخير تأتي الضرائب والرسوم الأخرى (حقوق الطابع، حقوق الجمركية، الرسم العقاري،...) فنجدها في ارتفاع رغم أنها كانت في أدنى قيمة لها في سنة 2005، 2006،2007، بعدها

بدأت في الارتفاع تدريجيا لتصل إلى 3.4 مليون دج سنة 2009 والسبب يرجع إلى ارتفاع نسبة الرسوم الجمركية جراء قيام المؤسسة بالإستراد وشراء وسائل النقل.

ومنه إجمالي التكاليف في هذه الفترة لا تتجاوز 30 %.

ويمكن توضحها في الشكل (3-8) الموالي:

الشكل رقم (3-8) أهم الضرائب التي تدفعها المؤسسة



المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على القوائم المالية للمؤسسة

ثانيا: تحليل نسب الوفورات الضريبية المستفادة منها المؤسسة

المؤسسة تعمل على تحقيق وفورات ضريبية من خلال فوائد القروض ومخصصات الاهتلاك

جدول رقم(3-15): تحليل نسب الوفورات الضريبية للمؤسسة

الوحدة: مليون دج					
تحليل نسبة الوفورات الضريبية	فوائد القروض	الإهتلاكات	المؤونات	مجموع تكاليف الإستغلال	%
2005	3549340	12578594	-	29967196	0,54
2006	8706003	15393803	-	42 216 148	0,57
2007	9641841	17959647	-	56 163 772	0,49
2008	12471716	18304407	-	62183838	0,49
2009	18080769	41756487	-	102424711	0,58

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية للمؤسسة

من خلال الجدول(3-15) نلاحظ أن المؤسسة تعمل على تحقيق وفورات ضريبية من خلال فوائد القروض ومخصصات الاهتلاك حيث وصلت سنة 2009 إلى 58% من إجمالي تكاليف الاستغلال.(على العلم أن المؤسسة تقوم بإعادة تقييم استثماراتها كل 5 سنوات).

بالإضافة استفادة المؤسسة من مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات الضريبية يمكن حصرها في:

- تستفيد من تخفيض في معدل وعاء الرسم على النشاط المهني أي 70% من رقم الأعمال وذلك لأن المؤسسة تمارس عمليات البيع بالجملة.
- بما أن المؤسسة تنشط في منطقة يجب ترقيتها تحصلت على إعفاء لمدة 10 سنوات من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.
- وفي إطار تشجيع الاستثمار منحة المؤسسة الوطنية لتشجيع الاستثمار **ANDI** العديد من المزايا لهذه المؤسسة وهي : الشراء بالإعفاء عدم تسديد الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالقروض البنكية، استرجاع الرسم على القيمة المضافة، عدم تسديد **IRG،IBS** لمدة 5 سنوات الاستفادة من تخفيضات في الرسوم الجمركية.

هذا يدل على أن المؤسسة تعمل على تسيير ضريبتها إستراتيجيا من خلال العمل على الاستفادة من كل الخيارات الممنوحة لها لتحقيق أكبر عائد من الأرباح وبأقل التكاليف.

المطلب الثالث: دراسة تأثير الضريبة على الأداء المالي للمؤسسة

لدراسة هذا الأثر تم التركيز على بعض المؤشرات المالية منها:

الوحدة: مليون دج									
السنة	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009

أولا: تأثير الضريبة على خزينة المؤسسة

مما سبق تعرضنا إلى مفهوم الخزينة وطريقة حسابها

الخزينة = رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

رصيد الخزينة	47,70	15,57	11,39	1,19	21,90	27,20	64,00	91,46	170,73

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على قوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-16) أن رصيد الخزينة للمؤسسة في هذه الفترة (2001-2009) وقبل دفع الضرائب موجب مما يعكس على وجود توازن مالي بين الرأس المال العامل من جهة واحتياجات رأس المال من جهة أخرى، وهذا يعني أن المؤسسة تتوفر على هامش سيولة يمكنها من تغطية احتياجات دورة الاستغلال.

بالمقارنة بين الجدول الأول(3-16) والجدول الثاني(3-17) نلاحظ أن رصيد الخزينة من سنة 2005 إلى غاية سنة 2009 ورغم دفع المؤسسة لكل من ضريبة **IBS** و**IRG** إلى أنها بقية بقيم موجبة ولم تتأثر بدفع الضرائب والسبب يرجع إلى الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمؤسسة لمدة 5 سنوات من 2001 إلى 2005 من **IRG**و **IBS** مما أثر بشكل إيجابي على رصيد الخزينة مما أتاح لها هامش سيولة مقبول.

ثانيا: تأثير الضريبة على المردودية المالية للمؤسسة

تعرف المردودية المالية على أنها:" ذلك المقياس الذي يشير إلى مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وتوفير الأموال الكافية لضمان استمرار نشاطها". فيمكن أن تعبر المردودية المالية على مفهومين هما:

جدول رقم (3-16) رصيد الخزينة خلال الفترة (2001-2009) قبل دفع الضرائب

الوحدة:مليون دج									
السنة	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
IBS	-	-	-	-	-	1,80	1,50	3,80	2,60
IRG	-	-	-	-	-	1	2,9	1,7	3,4
رصيد الخزينة	47,70	15,57	11,39	1,19	21,90	24,4	59,6	85,96	164,73

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على قوائم المالية للمؤسسة

المردودية بمفهوم الربح والمردودية بمفهوم التمويل. المردودية المالية بمفهوم الربح تشير إلى أن المؤسسة تستخدم مختلف الإمكانيات والوسائل المتاحة لديها سواءا كانت مادية أو مالية وذلك بغرض تحقيق الربح، في حين أن المردودية المالية بمفهوم التمويل تسمح بتوفير موارد التمويل الذاتي للمؤسسة.

ونلاحظ أن أكثر نسب المردودية استعمالا هي نسب المردودية المالية للأموال الخاصة أي:

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

الجدول الموالي يبين مردودية المالية للمؤسسة

جدول رقم (3-18) قيم المردودية المالية في ضل عدم وجود ضرائب للفترة (2001-2009)

الوحدة: مليون دج									
البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
النتيجة الصافية	11,6	15	6,57	6,57	9,5	11,6	29,8	21	37
الأموال الخاصة	2	2	10	10	20	40	81	111	127
المردودية المالية	5,78	7,5	0,66	0,66	0,475	0,29	0,36	0,19	0,29

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على قوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم (3-18) أن قيم المردودية المالية في ضل عدم وجود الضرائب جاءت بقيمة موجبة وهي في تغيير مستمر حسب النتيجة المحققة.

جدول رقم (3-19) قيم المردودية المالية في ضل وجود ضرائب للفترة (2001-2009)

الوحدة: مليون دج									
البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
النتيجة الصافية في ظل وجود ضرائب	11,6	15	6,57	6,57	4,06	2,15	12,2	0,8	13,6
الأموال الخاصة	2	2	10	10	20	40	81	111	127
المردودية المالية	5,78	7,5	0,66	0,66	0,2	0,05	0,15	0,01	0,1

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على قوائم المالية للمؤسسة

نلاحظ من الجدول (3-19) انخفاض في قيمة المردودية المالية في ظل وجود ضرائب بالنسبة من سنة 2005 إلى غاية 2009، وهذا راجع لإنخفاض النتيجة الصافية التي أثرت عليها الضرائب بشكل سلبي. في في الفترة (2001-2004) قيمة المردودية المالية بقية كما هي وذلك لنظر أن المؤسسة كانت في تلك الفترة متحصلة على إعفاء لمدة 5 سنوات من ضرائب.

ثالثا: تأثير الضريبة على المردودية الاقتصادية للمؤسسة

يمكن حساب المردودية الاقتصادية بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

والجدول رقم (3-20) يوضح قيم المردودية الاقتصادية

الجدول رقم (3-20) قيم المردودية الاقتصادية للمؤسسة في ظل عدم وجود الضرائب

الوحدة: مليون دج									
البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009

النتيجة الصافية	11,56	14,99	6,57	6,57	9,5	11,64	29,84	21,02	37,03
مجموع الأصول	112,19	166,64	173,50	247,63	323,87	369,83	650,76	1 095,53	1 294,55
المردودية الاقتصادية	0,103	0,09	0,038	0,027	0,03	0,03	0,05	0,0192	0,0286

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على قوائم المالية

من خلال الجدول رقم (3-20) نلاحظ أن المؤسسة في هذه الفترة (2001-2009) حققت مردودية اقتصادية لا نقول عيها جيدة لكن مقبولة.

الجدول رقم (3-21) قيم المردودية الاقتصادية للمؤسسة في ظل وجود الضرائب

الوحدة: مليون دج									
البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
النتيجة الصافية في ظل وجود ضرائب	11,56	14,99	6,57	6,57	4,06	2,15	12,2	0,8	13,6
مجموع الأصول	112,19	166,64	173,50	247,63	323,87	369,83	650,76	1 095,53	1 294,55
المردودية الاقتصادية	0,103	0,09	0,038	0,027	0,01	0,01	0,02	0,0007	0,0105

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على قوائم المالي

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-21) أن المؤسسة حققت مردودية اقتصادية في سنوات 2001-2005 والسبب أن في تلك الفترة المؤسسة كانت في إعفاء من دفع الضرائب لكن وبعد انتهاء مدة الاعفاء شهدت المردودية الاقتصادية للمؤسسة انخفاض في ظل وجود الضرائب من سنة 2005 إلى غاية 2009 والسبب يعود في ارتفاع تكاليف الضريبية.

وفي الأخير نستنتج أن التأثير الضريبي في هذه الحالات يكمن في النتيجة الصافية للمؤسسة حيث أن فرض ضرائب كبيرة يزيد من قيمة خسائر وانخفاض من مردوديتها، إلا أن الإعفاءات الممنوحة للمؤسسة خلال الفترة 2001-2005 خفضت من نسبة الخسارة.

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة في ماهو دور التسيير الإستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،فتناولنا هذا الفصل في مبحثين، في المبحث الأول تم تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى أهمية تسيير الضريبة الضريبية في المؤسسة الاقتصادية وتأثيرها على أداءها المالي، وفي المبحث الثاني أخذنا دراسة حالة مؤسسة اقتصادية بولاية بسكرة وهي مؤسسة طهراوي، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن الإستراتيجية الضريبية تمارس في المؤسسة الاقتصادية لكن ليس بفعالية.

من خلال هذا البحث الذي تمحور حول إبراز دور التسيير الإستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حاولنا معالجة الإشكالية المتمثلة في ما هو دور التسيير الاستراتيجي للضريبة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، من خلال فصلين نظريين و فصل ثالث دراسة ميدانية وتحليلية. باستخدام المناهج والأدوات التي تم الإشارة إليها في المقدمة وانطلاقا من الفرضيات المحددة، وبهذا تحتوي الخاتمة على نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات الاقتراحات

- **النتائج والتوصيات**

1. نتائج البحث واختبار الفرضيات:

من خلال ما سبق نجد أن الإستراتيجية الضريبية هي جزء من الإستراتيجية العامة للمؤسسة وعنصر أساسي في الوظيفة الضريبية تعمل على إيصال المعلومة الجبائية من المستوى التشغيلي إلى المستوى التكتيكي، بالإضافة إلى تحقيق الخيار الجبائي الذي يخدم الأهداف المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى أن المؤسسة كل ما قامت بتسيير ضريبتها استراتيجيا يساعدها على تحقيق تدفقات نقدية سواء في مرحلة الاستغلال و التمويل أو الاستثمار وبالتالي التأثير أداءها المالي بصفة أحسن.

من خلال الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان والدراسة التحليلية لمؤسسة طهروي بولاية بسكرة وجدنا أن:

1.1. تحليل نتائج الاستبيان:

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على وعي بمدى تأثير الضريبة على أدائها المالي.
- الإستراتيجية الضريبية تمارس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولكن ليس بفعالية والسبب يرجع في كون أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أغلبها مؤسسات صغيرة ومتوسطة وغير كثيفة النشاط مما يضعف من فعالية هذا نوع من الإستراتيجية، نوع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات الجزائرية ليس بالكبير والمهم، عدم وجود اتصال فعال بين مختلف المصالح الموجودة في المؤسسة مع مصلحة المكلفة بتسيير الضريبة...الخ.
- المؤسسة الاقتصادية تأخذ الضريبة بعين الاعتبار في مرحلة الاستغلال ومرحلة التمويل والاستثمار.

1.2. نتائج الدراسة التطبيقية لمؤسسة طهراوي:

- أن المؤسسة تقوم بتسيير ضريبتها استراتيجيا لكن بنسبة ضعيفة.
- العلاقة بين الإستراتيجية الضريبة والأداء المالي في المؤسسة ضعيف.
- المؤسسة تقوم بتسيير ضريبتها في مرحلة الاستثمار والتمويل أكثر منها في مرحلة الاستغلال.
- أثرت الإعفاءات الممنوحة للمؤسسة من ضريبتي IBSو IRG على خزينة المؤسسة بالإيجاب.

وفي الأخير يمكننا القول أن هناك توافق بين نتائج الاستبيان والدراسة التحليلة لمؤسسة طهروي من خلال أن الإستراتيجية الضريبية تلعب دور مهم في مساعدة المؤسسة على تحسين أدائها المالي.

2. توصيات البحث:

على ضوء النتائج يمكن أخذ بهذه التوصيات:

- على المؤسسة تغيير نظرتها للضريبة أي بدل السلبية اتجاه الضريبة العمل على تسييرها والاستخدام الفعال لها حتى تصبح متغير فعال في إستراتيجيتها؛
- على المؤسسة وضع خطة إستراتيجية للضريبة تساعدها على الاستفادة من الضريبة في مراحل نشاطها المختلفة؛
- ضرورة الاهتمام بالقوانين الضريبية وقوانين تشجيع الاستثمار، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان وعدم إهمال أي جزء منها؛
- مناقشة الضريبة في مجلس إدارة المؤسسة بصفة دورية؛
- الرفع من مستوى الثقافة الضريبية للمسيرين، من خلال التكوين والتربصات، وبالتالي تمكينه من استغلال الضريبة لصالح المؤسسة؛

قائمة المراجع

1) قائمة المراجع باللغة العربية:

- **الكتب:**

1. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي(الإدارة المالية): دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر،عمان، الطبعة الأولى،2006.
2. جعفر عبد الله موسى إدريس,الإدارة الإستراتيجية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،2013.
3. حسن محمد أحمد محمد مختار: الإدارة الإستراتيجية(مفاهيم ونماذج)، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ،2008.
4. حمزة محمود الزبيدي ، الإدارة المالية المتقدمة، الوراق، عمان ، الأردن، 2004.
5. خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس ، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي: منهج معاصر، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان ، 2007.
6. خالد وهيب الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار الميسرة للنشر الأردنالطبعة الأولى، 2000.
7. زغيب مليكة، بوشنقير ميلود ، التسيير المالي حسب البرنامج ارسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010.
8. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ للنشر السعودية، 2000.
9. عبد العزيز صالح بن بحثور، الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير)، دار الميزة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،الطبعة الأولى،2004
10. عدنان تايعة النعيمي،سعدون مهدي الساقي، وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2008.
11. عز الدين عبد الفتاح،مقدمة في الاحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام spss،الجزء الثالث
12. علاء الدين فرحات طالب ، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء الاستراتيجي للمصارف ، دار الصفاء للنشر،عمان،الطبعة الأولى ،2011.
13. فايز تيم، مبادئ الإدارة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،الطبعة الثانية،2011.

14. فيصل محمود الشواورة، مبادئ الإدارة المالية (إطار نظري ومحتوى عملي)، دار الميسرة للنشر،عمان، الطبعة الأولى،2013.
15. مبارك لسلوس،التسيير المالي،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية، 2012.
16. محمد حسين العيساوي وأخرون, الإدارة الإستراتيجية المستدامة، مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة، الوراق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى،2012.
17. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد لنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
18. مصطفى محمود أبو بكر، فهد بن عبد الله النعيم، الإدارة الإستراتيجية وجودة التفكير والقرارات في المؤسسات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008.
19. ناصر دادي عدوان : الإدارة والتخطيط الإستراتيجية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009.
20. ناصر دادي عدوان، تقنيات مراقبة التسيير " التحليل المالي "، دار المحمدية العامة،الجزائر، الجزء الأول.
21. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، نموذج مقترح لقياس الأثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، بحث مقدم لجمعية الضرائب المصرية بعنوان : المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، يومي 16–17 /2012.
22. يوسف مامش، ناصر دادن عدوان، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية،الجزائر، الطبعة الأولى،2008.

- **الملتقيات والمقالات:**

1. بوعلام ولهمي، عجلان العياشي ، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي:اقتصاديات الخوصصة والدور الجيد للدولة ، من 03–07 أكتوبر 2004، جامعة فرحات عباس سطيف.
2. حجار مباركة، عميش سميرة، مداخلة بعنوان: دور السياسة الجبائية في اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية،الملتقى الوطني: السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، 11،12 ماي 2003، جامعة دحلب البليدة
3. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي، والقيمة في المؤسسات، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد4.

4. زغيب مليكة، إستخدام قرض الايجار في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بسكرة، العدد السابع، فيفري 2005.
5. زواق الحواس،مداخلة بعنوان: فعالية تسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة ، جامعة لمسيلة، 2005.
6. الشيخ داوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث ، العدد 7، 2010/2009.
7. طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد السادس، بليدة، ص 318.
8. محمد زرقون، أثر الاكتتاب العام على سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة– دراسة تحليلية مقارنة لمؤسسة تسيير الفندق الأوراسي الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الثامن،2010.
9. محمد نجيب دبابش،طارق قدوري، مداخلة بعنوان :دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء ،الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي، 5–2013/5/6.

- **المذكرات والأطروحات:**

1. بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010–2011.
2. حميداتو صالح ،دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة ، 2011–2012.
3. ختيم محمد العيد، إدارة الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة لمسيلة، 2009.
4. خليلي فاطمة الزهراء، التخطيط المالي واتخاذ القرارات المالية في إدارة المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة شهادة ليسانس في علوم التسيير، جامعة المدية، 2007/2006.
5. شباح نعيمة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة،2007– 2008.
6. شريفي سمية، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، 2012–2013.

7. عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم ، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير جامعة بسكرة، 2001– 2002.
8. عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة،2011– 2012.
9. محفوظ محفوظ خويره ، التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة نابلس ،فلسطين ، 2004.
10. نوري منير، التسويق الإستراتيجي وأهميته في مسايرة العولمة الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004–2005.

2) قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

1. Jaroslov Pavlicek,corporate financial strategy in SMEs,proceeding of the world congress on engineering 2009 vOL II, WCE 2009, july 1-3-2009,london,u.k.
2.Matthias bommatter, scott melton, besoin d' une stratégie & fiscale, tax news, ernt young, Suisse, juillet 2010.
3. François Mallette, a framework for developing your financial strategy, volumeVI, issue3.
4. Financial Strategy(revision summaries), acorn professional tutors.
5. Ruth Bender and keith ward, corporate financial strategy, 3rd edition,2009.
6.Majed sharayri,chazi f. momani, the impact of tax planning on reducing income tax burden in industrial companies in jordan,2009.
7. Christine collette, Gestion fiscal des enreprises, ellipse, paris, 1998.
8. L' optimisation fiscale en matiére d'impot sur les sociétés, role de l'expert-comptable.
9. Emer Mulligan, tax planning in practice:afield study of us mu ltinational corporations, athesis submitted in partial fulfiment of the requirements for the degree of doctor of philosophy, warwick business school, university of warwick, march,2008.
10. Myron s. schools, mark a. wolfson, merle Erickson, Edward l a planning maydew, terry shevlin, taxes and business strategy approach, fourth edition.

3) مواقع الإنترانت

1.www. Files wordpress.com/ nedjmeddine

2. www.intendanceeducation.yoo7.com / khaled bejaia / 30/03/2009

3. www.univ-tiaret.dz / bibliotiotheque

4. www.Pws.com/ taxfunctioneffectivenessbook/25-05-2011

الملحق رقم **01**: مصفوفة الاستبيان للأجوبة الاستبيان حول مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية

Q	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12	x13	x14
1	3	3	2	2	3	3	2	3	3	2	2	3	3	3
2	3	1	1	2	1	2	3	2	1	3	2	3	2	2
3	3	3	3	3	2	2	2	1	1	1	2	2	1	2
4	3	1	3	2	3	3	3	1	1	2	3	3	3	3
5	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
6	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
7	2	2	1	2	3	3	1	2	2	3	3	2	3	3
8	1	2	2	3	1	3	3	2	1	1	1	3	3	3
9	3	3	3	2	2	2	2	2	2	3	2	3	2	2
10	3	3	1	2	3	3	3	2	1	2	2	3	3	3
11	3	1	3	2	3	3	3	3	1	1	3	3	3	3
12	3	3	3	3	2	2	3	3	3	1	1	2	1	2
13	3	1	2	1	3	3	1	3	2	1	1	2	2	1
14	3	3	2	2	3	3	2	2	1	3	2	2	3	1
15	3	3	2	1	3	3	1	3	1	3	2	1	3	2
16	3	3	2	2	3	3	2	2	1	3	2	2	3	1
17	3	3	2	1	1	1	3	3	2	1	1	1	3	2
18	3	3	1	2	2	2	3	2	2	2	2	3	2	2
19	3	1	3	1	3	3	3	1	1	1	1	3	1	1
20	3	3	3	3	2	1	1	1	2	1	1	1	1	2
21	3	3	3	2	3	2	3	3	1	3	2	2	3	2
22	3	3	3	2	2	1	2	1	1	2	2	3	2	2
23	3	3	2	2	2	3	2	2	1	1	1	1	1	2
24	3	3	2	3	2	3	1	3	2	1	1	3	3	3
25	3	2	1	1	3	1	3	2	2	3	3	3	3	1
26	3	1	3	1	2	3	3	3	1	3	2	3	2	3
27	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
28	3	3	3	2	2	3	2	2	2	3	3	3	3	3
29	3	3	3	2	3	3	2	3	3	2	3	3	3	3
30	3	1	2	1	2	1	2	1	2	1	3	1	2	1
31	3	3	3	2	1	3	1	3	1	3	1	2	2	3
32	3	2	1	3	2	3	3	2	1	2	1	3	2	1
33	3	1	3	1	3	3	3	3	1	3	1	1	1	1
34	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
35	2	3	1	1	3	1	2	3	1	2	3	1	2	1
36	3	3	3	3	2	3	3	3	2	3	3	3	3	3
37	3	1	1	2	1	2	3	2	1	3	2	3	2	2
38	3	3	3	3	2	2	2	1	1	1	2	2	1	2
39	3	3	2	2	3	3	2	2	1	3	2	2	3	1
40	3	3	3	1	2	2	3	3	2	2	3	3	1	3

الملحق رقم 02: مصفوفة الاستبيان للأجوبة الاستبيان حول مدى الأهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

Q	y1	y2	y3	y4	y5	y6	y7	y8	y9	y10	y11	y12	y13	y14	y15	y16
1	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	1	1	1	1	2	3
2	3	3	3	1	2	3	3	2	3	2	3	3	2	2	3	2
3	3	3	2	1	2	2	3	3	3	2	2	2	2	3	2	2
4	3	2	3	3	2	3	3	1	3	1	2	3	3	3	3	3
5	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
6	3	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3
7	3	3	2	2	3	3	2	3	3	2	3	2	2	3	2	2
8	3	3	3	3	2	2	3	3	3	3	3	3	3	1	3	2
9	3	3	2	2	3	3	2	3	3	2	3	3	3	3	3	2
10	3	3	3	3	2	3	3	1	3	3	1	3	2	1	1	1
11	3	1	3	3	2	1	3	3	1	3	3	3	3	3	3	3
12	3	3	3	3	2	2	2	3	1	1	2	3	1	3	2	3
13	3	1	3	2	1	2	3	3	3	2	1	1	3	2	3	2
14	3	2	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	2
15	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	2	3	2
16	3	2	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	2	3	2
17	3	3	3	2	2	3	3	1	3	3	3	3	3	2	3	3
18	3	3	2	2	1	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	2
19	3	3	1	1	1	3	1	3	3	1	3	3	3	3	3	3
20	2	3	2	2	3	3	3	3	3	1	3	3	3	3	3	2
21	3	3	3	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
22	3	3	2	2	1	1	3	2	3	1	3	3	3	2	3	3
23	3	2	2	2	1	3	2	2	3	2	3	3	3	1	3	3
24	3	3	2	2	2	3	3	3	3	1	1	2	1	3	1	1
25	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	1	1	3
26	1	2	3	3	3	3	3	2	3	3	2	3	3	2	3	1
27	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
28	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	3	2	3	3
29	3	3	3	3	2	2	3	2	3	2	3	2	2	2	3	3
30	1	2	1	1	2	1	2	1	2	1	3	1	3	1	3	2
31	3	2	3	3	2	3	2	3	3	2	3	3	3	1	3	3
32	3	3	2	3	3	2	3	3	3	1	1	3	1	1	3	1
33	3	1	3	1	3	1	3	3	1	3	1	3	1	1	3	3
34	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2	3	1	3	3
35	3	3	2	2	3	2	3	2	3	2	3	3	3	2	3	2
36	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3
37	3	3	3	1	2	3	3	2	3	2	3	3	2	2	3	2
38	3	3	2	1	2	2	3	3	3	2	2	2	2	3	2	2
39	3	2	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	2
40	3	3	2	2	3	3	3	2	3	1	3	3	3	2	3	2

الملحق رقم 03: مصفوفة الاستبيان للأجوبة الاستبيان حول الأهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

Q	z1	z2	z3	z4	z5	z6	z7	z8	z9	z10	z11	z12	z13	z14	z15
1	3	3	2	3	2	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
2	3	3	1	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3
3	3	3	3	2	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3
4	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3
5	3	3	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
6	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	2	2	3	1
7	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
8	3	1	1	2	2	3	3	2	3	3	3	3	2	3	3
9	2	3	3	2	3	2	2	2	2	3	3	3	3	2	2
10	3	2	1	2	3	3	1	1	2	3	3	1	1	3	3
11	3	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	1	3	3
12	3	3	3	2	2	3	3	2	1	3	3	1	1	3	1
13	3	3	2	3	1	2	2	3	3	3	1	3	3	3	3
14	3	3	3	2	2	2	3	3	3	3	1	3	2	3	3
15	3	3	3	2	1	1	3	3	3	1	1	3	2	3	3
16	3	3	3	2	2	2	3	3	3	3	1	3	2	3	3
17	3	3	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3	3	3	2
18	3	3	2	3	3	3	2	2	3	3	2	3	2	3	3
19	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3
20	3	3	1	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2
21	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	3
22	3	3	2	3	2	2	3	3	3	2	3	3	3	3	2
23	2	3	2	2	2	3	3	3	3	3	2	2	1	2	2
24	3	2	2	3	3	3	3	3	2	1	1	3	3	3	1
25	3	3	1	1	1	1	3	3	3	3	1	3	1	3	3
26	1	3	2	3	1	1	3	3	3	3	3	3	3	1	3
27	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
28	3	2	3	3	2	2	2	3	3	2	2	2	2	3	2
29	3	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3	2	2	3	3
30	1	2	3	1	2	3	2	1	2	2	1	3	2	2	3
31	3	3	1	3	2	2	1	3	3	3	3	2	3	3	3
32	1	1	2	3	1	1	1	1	3	3	1	3	1	1	3
33	3	1	1	3	3	1	1	3	1	3	3	3	1	3	3
34	3	2	3	3	1	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3
35	3	3	2	3	1	2	1	1	2	3	3	3	2	3	3
36	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
37	3	3	1	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3
38	3	3	3	2	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3
39	3	3	3	2	2	2	3	3	3	3	1	3	2	3	3
40	3	2	3	3	3	1	3	3	3	3	2	3	3	3	3

الملحق رقم 04: قائمة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

استبيان

تقوم الطالبة رحال إيمان في إطار تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان **:" دور التسيير الإستراتيجي للضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "**، في تخصص فحص محاسبي .

وبعد التطرق إلى الجانب النظري للموضوع ، ارتأينا قصد استفاء هذا البحث أن نتبعه بدراسة ميدانية ، بغرض معرفة مدى مطابقة الواقع لما تم التوصل له في الجانب نظري، وذلك من خلال التعرف على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تسييرها للضريبة بطريقة إستراتيجية في جميع مراحل نشاطها .

لهذا ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن هذه أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم عن الموضوع، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم.

وفي الأخير نشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لملأ هذه الاستمارة بما يخدم البحث العلمي والصالح العام.

تعريف الإستراتيجية الضريبية: الإستراتيجية الضريبية هي " معرفة المؤسسة الضرائب التي سوف تدفعها، معرفة المناطق الجغرافية التي يجب التركيز عليها من أجل الحصول على الامتيازات الضريبية، تحديد أهداف ذكية بالنسبة لأنشطة الأعمال ليتم التركيز عليها، مناقشة الإستراتيجية الضريبية مع مجلس الإدارة، امتلاك قاعدة بيانات تساعد على توثيق المعلومات الضريبية ".

- **البيانات الشخصية:**

1. **اللقب والاسم (اختياري):**
2. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
3. **الشهادة العلمية:** بكالوريا ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

تقني سامي ☐

4. **مدة الخبرة:** اقل من 5سنوات ☐ من 5إلى 10 س ☐ أكبر من 10 ☐
5. **المؤسسة التي تنتمي إليها:**.....
6. **الوظيفة:**.....

المحور الأول: مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

عبارات مدى ممارسة الإستراتيجية الضريبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	معارض	محايد	موافق
الإستراتجية الضريبية جزء من الإستراتيجية العامة للمؤسسة			
الإستراتيجية الضريبية من أهم الإستراتيجيات المالية في المؤسسة			
للضريبة بعد تسييري استراتيجي في المؤسسة			
الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة تحقق دائما أهداف الملاك			
الضريبة تناقش على مستوى مجلس الإدارة بطريقة دورية			
المؤسسة لديها موظفين ذو مهارات وكفاءات قادرين على تسيير الضريبية بطريقة تحقق أهداف المؤسسة			
المؤسسة تستغل الامتيازات الجبائية بطريقة مثالية			
المؤسسة تمتلك قاعدة بيانات تساعد على توثيق المعلومات الجبائية			
المؤسسة لم تتعرض لمخاطر جبائية خلال مدة حياة المؤسسة			
المؤسسة تستخدم تكنولوجيا الإعلام والاتصال عند تسيير الضريبة			
المؤسسة تقدم تصريحات جبائية صادقة لإدارة الضرائب			
المؤسسة تلتزم بجميع القوانين الجبائية المحددة			
المؤسسة تمارس مراجعة جبائية داخلية بصورة دورية			
المصالح الأخرى لديهم اتصال فعال مع المصلحة المكلفة بتسيير الضريبة			

المحور الثاني: أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

عبارات قياس مدى أهمية الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	معارض	محايد	موافق
المؤسسة مهتمة برفع أداءها المالي			
الأداء المالي يعتبر أهم مقياس لنجاح المؤسسة			
تستخدم المؤسسة المؤشرات المالية في تقييم أدائها المالي			
المؤسسة تراقب مؤشرات الأداء المالي بصورة دورية			

المؤسسة تحقق معدلات نمو جيدة			
الأداء المالي للمؤسسة يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة			
المساهمون في المؤسسة يتابعون الوضعية المالية للمؤسسة			
يساهم الأداء المالي في المؤسسات بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المفيدة حول نجاحها وفشلها .			
الأداء المالي الجيد يساعد المؤسسة إلى الوصول إلى أهدافها وغاياتها المنتظرة			
هل يتم تقييم الأداء المالي وفق معايير موضوعة سابقا لمعرفة النتائج المنتظرة أو المحققة			
تعتبر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة عملية بالغة الأهمية وذلك لما يخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة			
تسمح عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة على تحديد الانحرافات الناشئة لتمكن المسيرون من اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تفاديها في المستقبل			
يعتمد تقييم الأداء المالي للمؤسسة على استخدام مؤشرات مالية لقياس كفاءتها وربحيتها ومدى إنجازها لأهدافها المنتظرة			
يتم مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بأداء مؤسسات الأخرى			
هدف أي مؤسسة تحقيق الربح فتقييم الأداء المالي يعتبر أداة رئيسية للإجراء الرقابي فيها			
تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل التي تستعمله المؤسسة لتحليل مركزها المالي			

المحور الثالث: أهمية الإستراتيجية الضريبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

عبارات مدى تأثير تسيير الضريبة استراتيجيا على الأداء المالي للمؤسسة	معارض	محايد	موافق
المؤسسة على وعي بأهمية تأثير الضريبة على أداءها المالي			
يوجد تأثير كبير للضريبة على الأداء المالي للمؤسسة			
المؤسسة تعلم أن للضريبة دور مهم في تحسين الأداء المالي			
تأثير تسيير الضريبة على الأداء المالي يعتمد على خصوصية كل مؤسسة			
تهتم المؤسسة بتحقيق وفورات ضريبية في جميع مراحل نشاطها			
تحقيق الوفورات ضريبية يؤثر بشكل إيجابي على ارتفاع قيمة المؤسسة			
المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات التشغيلية			
المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات التمويلية			
المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار الضريبة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية			
حصلت المؤسسة على إعفاءات ضريبية وفقا ما يمنحه قانون تشجيع الاستثمار			
المؤسسة تعمل على تحقيق أهدافها المالية بأدنى التكاليف الضريبية			
تأثير الضريبة على الأداء المالي يكون من خلال تأثير بدرجة كبيرة على خزينة المؤسسة			
المؤسسة تعمل على دفع الضريبة على أرباح الشركات في مواقيت استحقاقها من أجل تفادي التعرض لغرامات التأخر في الدفع			

المؤسسة تلجأ إلى القروض المختلفة كمصدر للتمويل حتى تحقق بعض الوفورات الضريبية نتيجة سماح التشريعات بخصم فوائد القروض عند تحديد الأوعية الضريبية			
المؤسسة تلجأ إلى التمويل الإيجاري كبديل للاستدانة حتى تحقق من خلاله جملة من المزايا الضريبية أو الوفورات الضريبية			
المؤسسة تعمل على الاستفادة من كل الخيارات التي تساعدها على الاستفادة من التحفيزات الضريبية			

الملحق رقم: 05 محكمي الاستبيان

المحكمين للاستبيان	المهنة
عباسي صاير	أستاذ جامعي (جامعة بسكرة)
كردودي سهام	أستاذة جامعية (جامعة بسكرة)
إلياس يدوي	أستاذ جامعي (جامعة الجزائر)
قمر أسيا	أستاذة جامعية (جامعة بسكرة)

ملحق رقم (06): درجة ثبات ألفا كرومباخ لمجالات الدراسة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,8280891	0,82435554	46

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,7747911	0,77480644	14

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,6714803	0,66685012	16

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,6670876	0,68005793	15

ملحق رقم (07): المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation
x1	2,85	0,4830459
x2	2,4	0,8711913
x3	2,275	0,8161039
x4	2,025	0,7333625
x5	2,325	0,7298577
x6	2,425	0,7807787
x7	2,325	0,7641822
x8	2,25	0,77625
x9	1,6	0,7442084
x10	2,125	0,8825226
x11	2,025	0,8002403
x12	2,35	0,8022405
x13	2,275	0,8161039
x14	2,125	0,8223637

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation
z1	2,8	0,5638694
z2	2,7	0,6076436
z3	2,25	0,8397191
z4	2,575	0,6359931
z5	2,225	0,8002403
z6	2,35	0,7355445

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation
y1	2,875	0,463404
y2	2,65	0,622237
y3	2,575	0,594311
y4	2,375	0,774183
y5	2,325	0,729858
y6	2,6	0,671775
y7	2,775	0,479717
y8	2,5	0,679366
y9	2,825	0,549475
y10	2,2	0,790975
y11	2,525	0,750641
y12	2,675	0,615505
y13	2,55	0,714322
y14	2,15	0,80224
y15	2,675	0,615505
y16	2,375	0,667467

z7	2,5	0,7161149
z8	2,625	0,6674675
z9	2,725	0,5541221
z10	2,775	0,5304812
z11	2,4	0,8412445
z12	2,725	0,5541221
z13	2,275	0,7506408
z14	2,825	0,5006406
z15	2,675	0,6155048

ملحق رقم (08): عدد أنماط الإجابة لكل سؤال بالنسبة للمحور الأول

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	2	5	5
	3	36	90	90
	Total	40	100	100

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	10	25	25
	2	4	10	10
	3	26	65	65
	Total	40	100	100

x3

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	9	22,5	22,5
	2	11	27,5	27,5
	3	20	50	50
	Total	40	100	100

x4

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	10	25	25
	2	19	47,5	47,5
	3	11	27,5	27,5
	Total	40	100	100

x5

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	6	15	15
	2	15	37,5	37,5
	3	19	47,5	47,5
	Total	40	100	100

x6

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	7	17,5	17,5
	2	9	22,5	22,5
	3	24	60	60
	Total	40	100	100

x7

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	7	17,5	17,5
	2	13	32,5	32,5
	3	20	50	50
	Total	40	100	100

x8

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	8	20	20
	2	14	35	35
	3	18	45	45
	Total	40	100	100

x9

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	22	55	55
	2	12	30	30

x10

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	13	32,5	32,5
	2	9	22,5	22,5

	3	6	15	15
	Total	40	100	100

x11

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	12	30	30
	2	15	37,5	37,5
	3	13	32,5	32,5
	Total	40	100	100

x13

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	9	22,5	22,5
	2	11	27,5	27,5
	3	20	50	50
	Total	40	100	100

	3	18	45	45
	Total	40	100	100

x12

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	8	20	20
	2	10	25	25
	3	22	55	55
	Total	40	100	100

x14

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	11	27,5	27,5
	2	13	32,5	32,5
	3	16	40	40
	Total	40	100	100

ملحق رقم (09): عدد أنماط الإجابة لكل سؤال بالنسبة للمحور الثاني

y1

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	1	2,5	2,5
	3	37	92,5	92,5
	Total	40	100	100

y3

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	13	32,5	32,5
	3	25	62,5	62,5
	Total	40	100	100

y5

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	6	15	15
	2	15	37,5	37,5
	3	19	47,5	47,5
	Total	40	100	100

y7

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	1	2,5	2,5
	2	7	17,5	17,5
	3	32	80	80

y2

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	8	20	20
	3	29	72,5	72,5
	Total	40	100	100

y4

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	7	17,5	17,5
	2	11	27,5	27,5
	3	22	55	55
	Total	40	100	100

y6

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	4	10	10
	2	8	20	20
	3	28	70	70
	Total	40	100	100

y8

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	4	10	10
	2	12	30	30
	3	24	60	60

	Total	40	100	100

y9

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	1	2,5	2,5
	3	36	90	90
	Total	40	100	100

y10

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	9	22,5	22,5
	2	14	35	35
	3	17	42,5	42,5
	Total	40	100	100

y11

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	6	15	15
	2	7	17,5	17,5
	3	27	67,5	67,5
	Total	40	100	100

y12

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	7	17,5	17,5
	3	30	75	75
	Total	40	100	100

y13

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	5	12,5	12,5
	2	8	20	20
	3	27	67,5	67,5
	Total	40	100	100

y14

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	10	25	25
	2	14	35	35
	3	16	40	40
	Total	40	100	100

y15

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	7	17,5	17,5
	3	30	75	75
	Total	40	100	100

y16

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	4	10	10
	2	17	42,5	42,5
	3	19	47,5	47,5
	Total	40	100	100

ملحق رقم (10): عدد أنماط الإجابة لكل سؤال بالنسبة للمحور الثالث

z1

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	2	5	5
	3	35	87,5	87,5
	Total	40	100	100

z2

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	6	15	15
	3	31	77,5	77,5
	Total	40	100	100

z3

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	10	25	25
	2	10	25	25
	3	20	50	50
	Total	40	100	100

z4

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	11	27,5	27,5
	3	26	65	65
	Total	40	100	100

z5

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	9	22,5	22,5
	2	13	32,5	32,5
	3	18	45	45
	Total	40	100	100

z6

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	6	15	15
	2	14	35	35
	3	20	50	50
	Total	40	100	100

z7

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	5	12,5	12,5
	2	10	25	25
	3	25	62,5	62,5
	Total	40	100	100

z8

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	4	10	10
	2	7	17,5	17,5
	3	29	72,5	72,5
	Total	40	100	100

z9

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	7	17,5	17,5
	3	31	77,5	77,5
	Total	40	100	100

z10

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	5	12,5	12,5
	3	33	82,5	82,5
	Total	40	100	100

z11

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	9	22,5	22,5
	2	6	15	15
	3	25	62,5	62,5
	Total	40	100	100

z12

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	7	17,5	17,5
	3	31	77,5	77,5
	Total	40	100	100

z13

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	7	17,5	17,5
	2	15	37,5	37,5
	3	18	45	45
	Total	40	100	100

z14

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	2	5	5
	2	3	7,5	7,5
	3	35	87,5	87,5
	Total	40	100	100

z15

		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	1	3	7,5	7,5
	2	7	17,5	17,5
	3	30	75	75
	Total	40	100	100

ملحق رقم (11): معاملات الارتباط لكل عبارات الاستبيان

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation
x1	28,525	28,307051	0,3307373	0,3458706
x2	28,975	26,896795	0,2860238	0,4577089
x3	29,1	27,117949	0,2889994	0,4096813
x4	29,35	28,028205	0,2156266	0,5140815
x5	29,05	27,176923	0,3325709	0,6320929
x6	28,95	26,1	0,4425793	0,6651589
x7	29,05	27,792308	0,2313559	0,3891454
x8	29,125	26,163462	0,4375175	0,5748374
x9	29,775	26,332692	0,4391076	0,4781016
x10	29,25	25,935897	0,3922217	0,4669013
x11	29,35	25,823077	0,4643909	0,6566092
x12	29,025	25,460897	0,5108558	0,5918925
x13	29,1	25,323077	0,5175904	0,5277378
x14	29,25	24,910256	0,5669294	0,7093268

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation
z1	35,625	15,522436	0,4501337	0,9656768
z2	35,725	15,383974	0,4378714	0,4007784
z3	36,175	16,558333	0,08442	0,5578586
z4	35,85	16,387179	0,2036687	0,5352218
z5	36,2	15,241026	0,3135243	0,478033
z6	36,075	16,122436	0,1992479	0,5913391
z7	35,925	15,301923	0,361557	0,7387802
z8	35,8	14,984615	0,4664234	0,6631395
z9	35,7	16,061538	0,3313739	0,6638238
z10	35,65	17,002564	0,1271856	0,5334351
z11	36,025	15,255769	0,2856125	0,6195061
z12	35,7	16,779487	0,1660573	0,5389208
z13	36,15	14,848718	0,4197385	0,5158696
z14	35,6	15,887179	0,4266031	0,966253
z15	35,75	17,320513	0,0275268	0,687867

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation
y1	37,775	17,922436	0,2466969	0,49826416
y2	38	18	0,1359787	0,57519878
y3	38,075	16,532692	0,4591845	0,74569502
y4	38,275	15,845513	0,4316153	0,49872513
y5	38,325	17,301923	0,2092491	0,33603118
y6	38,05	16,305128	0,4329271	0,68190886
y7	37,875	18,522436	0,0853835	0,5081025
y8	38,15	18,387179	0,0440092	0,30913154
y9	37,825	17,686538	0,241615	0,79368949
y10	38,45	15,741026	0,4363124	0,61710809
y11	38,125	16,163462	0,3940216	0,66947171
y12	37,975	16,742949	0,3937479	0,49482706
y13	38,1	16,297436	0,3983451	0,73959729
y14	38,5	17,538462	0,137375	0,27599714
y15	37,975	18,127564	0,1142329	0,45123704
y16	38,275	17,435256	0,2196517	0,59196655