

تمهيد:

تهدف كل مؤسسة اقتصادية من خلال استغلال مواردها المتاحة إلى تحقيق أظم ربح ممكن ، في ظل تخفيض تكاليفها، ومن بين هذه التكاليف، التكاليف الجبائية، والتي تعد العنصر الأساسي الذي يبني المسير على أساسه قراراته المالية للمؤسسة، والتي تسمح لها بتحقيق بقائها أو تحسين قوتها التنافسية بصفة مستديمة وهذا في بيئة تتميز بأقل التوقع أو بشدة التعقيد، وهذا البقاء لا يكون إلا بكون المؤسسة تتبنى نظام تسيير سليم واستراتيجي.

المبحث الأول: ماهية أنظمة التسيير

للمؤسسة الاقتصادية دور مهم في تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك من خلال مساهمتها الفعالة وانجازاتها المحققة التي تعود بالفائدة والمنفعة على المجتمع ككل.

لقد شغل تسيير المؤسسة حيزا معتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف الاتجاهات ، وذلك عن طريق التسيير المحكم المتميز بالطريقة العقلانية والقادرة على التنسيق بين النظم والوظائف التسييرية للمؤسسة وذلك بهدف الوصول إلى الأهداف المسطرة .

المطلب الأول: ماهية التسيير في المؤسسة

يعتبر التسيير المرآة التي يمكن بواسطتها اعطاء الصورة الحقيقية عن نشاطات المؤسسة ، حيث يهتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال وتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

أن الهدف من وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى أهداف مسطرة من طرف المؤسسة، وذلك بأقل تكلفة ممكنة وباستعمال الإمكانيات المتاحة .

أن تحقيق هذه الأهداف لايمكن أن يتم بسهولة ، وبدون مواجهة مشاكل، نظرا للصعوبات التي تتخلل تنفيذ الأعمال، مما يؤدي إلى وجود اختلالات وانحرافات، وهو ما يستوجب وجود نظام فعال لمراقبة التسيير، يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة.

الفرع الأول: مفهوم التسيير ومبادئه

أولا/ مفهوم التسيير:

لقد تعددت تعاريف التسيير بتعدد التيارات الفكرية ، فنجد في الجزائر يستخدم مصطلح "التسيير" وفي دول المشرق العربي مصطلح "الإدارة" وفي تونس مصطلح "التصرف" وفي المغرب الأقصى مصطلح "التدبير" ، وعليه توجد مجموعة من التعاريف تستعرض بعضهما كمايلي:

← التعريف الأول:

التسيير علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية.(1)

← التعريف الثاني:

يقصد بالتسيير بأنه مجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة والتي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم التوجيه، الرقابة.(2)

← التعريف الثالث:

ان التسيير والشؤون التسييرية يجب أن ن فكر فيها كعمليات أخذ قرار، بقدر ماهي عمليات تنطوي على الفعل.(3)

← التعريف الرابع:

هو عملية التخطيط اتخاذ القرارات لتنظيم، القيادة التحفيز، الرقابة، التي تمارس قصد حصول المنظمة على الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلوماتية، مزجها وتوحيدها وتحويلها إلى مخرجات بكفاءة لغرض تحقيق أهدافها والتكيف مع بيئتها.(4)

(1) عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 103.
(2) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الأول، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ص

121 .

(3) بيان هاني حرب، مدخل إلى إدارة الأعمال، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، الأردن، 2000، ص ص55-57

(4) خليل الشماخ، مبادئ الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 1.

ومنه نستنتج أن التسيير هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة.

ثانيا/ مبادئ التسيير:

للتسيير جملة من المبادئ تتمثل في: (1)

- 1- **تقسيم العمل:** ان تقسيم العمل لا يقتصر فقط على الأفراد بل يتعداه لتحسيم العمل في المجموعات مما يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، والتقسيم يشمل العمل الإداري والعمل الفني على السواء.
- 2- **السلطة والمسؤولية:** السلطة هي عملية تفويض بإصدار الأوامر إلى المرؤوسين، وصاحب السلطة مسؤولا عن التنفيذ الناتج عن التفويض بالسلطة.
- 3- **الإنضباط:** أي ضرورة احترام القوانين والأنظمة المعمول بها في المؤسسة التي يجب أن توضع من قبل الإدارة وتكون قادرة على تطبيقها بشكل عادل.
- 4- **وحدة الرئاسة:** يجب أن يكون مصدر الأمر واحدا لكل مرؤوس، أي أن هذا الأخير يتبع لرئيس واحد.
- 5- **اللامركزية أو تعويض السلطة:** بما يتناسب مع نوعية المهام ونوعية الأشخاص.
- 6- **وحدة التوجيه:** يطبق هذا المبدأ على الوحدات الإدارية حيث يجب أن تخضع كل وحدة ادارية لخطة واحدة ورئيس واحد .
- 7- **الأولوية لمصلحة المؤسسة:** ويعني هذا خضوع المصلحة الشخصية للمصلحة العامة، أي في حال تعارض المصلحة الفردية مع مصلحة المؤسسة، أو مصلحة الجماعة، فلا بد أن تعطى المصلحة العامة الأولوية كونها أهم.
- 8- **عدالة العوائد :** ويقصد بها تعويض الموظفين، بإعطائهم مقابل ما يتناسب مع الأعمال التي يؤديونها لصالح المؤسسة.
- 9- **التدرج التربوي للسلطة:** يقتضي وجود خطوط واضحة لسلطة الأمر من الأعلى إلى الأسفل وذلك بمعرفة الرؤساء المباشرين حتى لا يؤدي الأمر إلى حدوث الارتباك.
- 10- **الإنصاف والمساواة:** أي معاملة العاملين في المؤسسة بالعدل وحسن النية، وهو أمر يتطلب الكثير من الخبرة من جانب الرؤساء.
- 11- **الاستقرار:** أي استقرار الأشخاص حتى يكون أداء جيد للأعمال يجب أن يستقر الأشخاص لأن عدم استقرارهم في هذه الأعمال التنفيذية كانت أم التسييرية يعتبر ظاهرة مرضية ، أي يؤثر على الأداء الجيد للمؤسسة.
- 12- **المبادرة:** تحتاج المؤسسة إلى القدرة على التنظير وعلى تصور الخطة وكذا القدرة على تنفيذها ويتطلب تشجيع روح المبادرة تضحية الرؤساء بغيرورهم لوحدة الأمر الشخصي من أجل تشجيع مرؤوسيههم.
- 13- **التعاون:** أي روح الجماعة ، حيث يتعين على الرئيس من خلال ممارسته لوحدة الأمر، أن يحافظ على الوحدة وتماسك مجموعته، ويتطلب تأمين روح الجماعة وجود اتصالات كثيفة بين أفرادها.

الفرع الثاني: خصائص ووظائف التسيير

(1) محمد رفيق الطيب، مرجع سابق، ص 96.

أولا/ خصائص التسيير:

للتسيير خصائص تتمثل في (1):

- 1- نشاط إنساني.
- 2- له جانبيين فني وتقني .
- 3- يتصف التسيير بالتغيير.
- 4- التسيير عملية مستمرة.
- 5- التسيير عمل منظم .
- 6- التسيير عمل هادف.
- 7- التسيير عمل جماعي بين كل المسيرين.

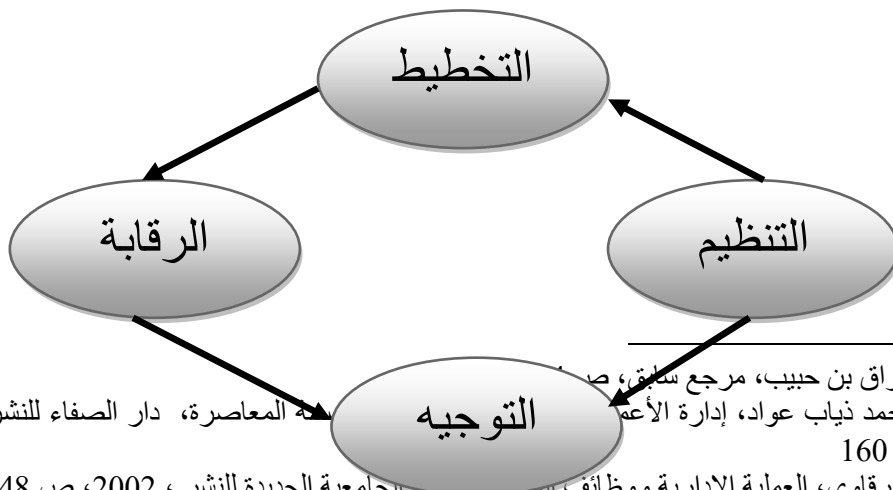
ثانيا/ وظائف التسيير:

للتسيير أربعة وظائف هي:

- 1- **التخطيط:** وهو أن يقرر بشكل مسبق لما يجب أن تقوم به المؤسسة، أي التوقع للمستقبل وتعبئة كافة الموارد له، ويمكننا تلخيص تلك العملية في الأسئلة (ماذا سيكون عليه الحال في المستقبل؟ كيف يمكن التعامل مع المستقبل؟ ومن الذي سيقوم به؟)(2)
- 2- **التنظيم:** هو عملية إدارية تهتم بتجميع المهام والأنشطة المراد القيام بها، وتحديد السلطات والصلاحيات والتنسيق بين الأنشطة والأقسام من أجل تحقيق أهداف مع حل المشاكل والخلافات التي تواجهها كافة الأقسام.(3)
- 3- **التوجيه:** عرفت وظيفة التوجيه اختلافا بين الباحثين من حيث التنمية منها وظيفة الدفع، ووظيفة التحفيز..... الخ، لكن هناك إجماع حول أهميتها لأنها تتطلب تنفيذ الأعمال والمهام عن طريق إرشاد وتوجيه الأفراد والتأثير في سلوكهم تأثيرا ايجابيا لتحقيق أهداف المؤسسة.
- 4- **الرقابة:** هي تعبير شامل على الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات.(4)

والشكل التالي يوضح وظائف التسيير

شكل رقم 01: وظائف التسيير



- (1) عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 160
- (2) فتحي أحمد ذياب عواد، إدارة الأعمال، 2012، ص 160
- (3) علي الشراوي، العملية الإدارية ووظائف التسيير، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص 148.
- (4) علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2003، ص 365.

المصدر: من اعدادنا بناء على ما هو متعارف عليه

الفرع الثالث: أهمية وأهداف التسيير

أولا/ أهداف التسيير : تتمثل أهداف التسيير في:

- الفعالية
- الحصول على الفوائد
- الكفاءة العالية (أقل تكلفة + جهد بشري أقل + وقت أقصر)
- عمل الأشياء الصحيحة بطريقة ملائمة.

ثانيا: أهمية التسيير: وتتمثل في:

- تسيير العمل داخل المؤسسات
- بقاء واستمرارية المؤسسة
- تحقيق التكامل الخارجي بين المحيط والمؤسسة
- التكيف مع المتغيرات الحاصلة في المحيط.
- التعامل مع المشاكل.
- التجديد والإبتكار.

المطلب الثاني: ماهية النظام ونظام التسيير في المؤسسة

تعددت واختلفت النظرة إلى الأنظمة من حيث تعريفها ومحتوياتها وأهدافها وأنواعها، حسب المدارس الفكرية وحسب الإتجاهات في إدارة الأعمال، لكن تبقى التعريفات الشائعة والأكثر استعمالا هي تلك التعريفات التي سنتطرق إليها .

الفرع الأول: مفهوم النظام وخصائصه

أولا/ مفهوم النظام

تعددت التعاريف الخاصة بالنظم من حيث الألفاظ المستخدمة ولكنها تنفق من حيث المعنى ومصطلح النظام هو مصطلح عام وشامل فنقول نظام التعليم، نظام الحاسب الآلي، النظام الشمسي... الخ فمفهوم النظام يزودنا بإطار مفيد لوصف وفهم الظواهر المحيطة بنا ومن هذه الظواهر ظاهرة التنظيم.

والنظم اما أن تكون نظما مجردة أو أن تكون مادية ملموسة والنظام المجرد هو اعداد مرتب لمجموعة من المفاهيم أو الأفكار المتفاعلة والتي يعتمد كل منها عن الآخر، فالنظم الديني على سبيل المثال ما هو إلا مجموعة من الأفكار المتفاعلة والمتداخلة والمرتبطة حول الإيمان بالله سبحانه وتعالى وعلاقة البشر به، أما النظام المادي الملموس فهو مجموعة من العناصر والتي تعمل معا من أجل انجاز هدف ما، فهو ليس تجميعا عشوائيا لمجموعة من العناصر أو العوامل، ولكنه يتكون من عناصر.. يمكن أن تكون شيئا واحدا يعمل من أجل انجاز وتحقيق هدف محدد والنظم المادية الملموسة ليست مجرد مفاهيم

نظرية فهي تعبر في الحقيقة عن مجموعة من الأنشطة ، فالأجزاء الخاصة بالنظام تكون حركة تفاعل دائم من أجل انجاز الهدف.(1)

وفيما يلي نورد بعض التعريف للنظام

فقد عرف بأنه: مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام.(2)

كما يعرف بأنه: " لكل المكون من أجزاء وعناصر أو مكونات مترابطة ومتكاملة تعمل ضمن تنسيق بهدف تحقيق غايات وأهداف جوهرية مشتركة ".(3)

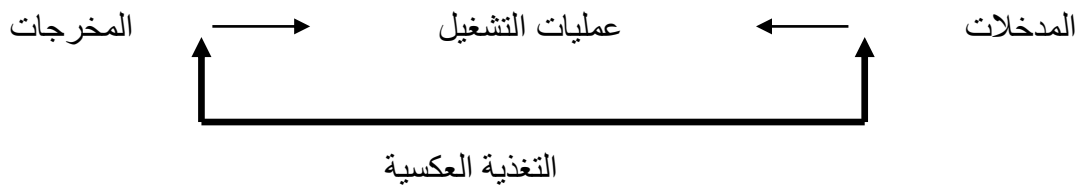
تشير هذه التعاريف إلى أن النظام مجموعة من العناصر المرتبطة التي تعمل معا لتحقيق هدف محدد، ويمكن القول أنه لتعريف النظام يجب أن يكون التعريف مشتملا على ثلاثة عناصر:(4)

- أنه يتكون من مجموعة من الأجزاء في علاقات متبادلة .
- أن يكون بين هذه الأجزاء علاقات متبادلة أ متداخلة أو معتمدة على بعضها البعض.
- أنها تعمل معا في سبيل تحقيق هدف مشترك.

ثانيا / خصائص النظام : يتميز النظام بالخصائص التالية (5)

- القدرة على التكيف والتأقلم: أي مسابرة النظام للتغيرات والتحويلات التي تطرأ في بيئته.
- القدرة على التعلم: أي القدرة على الإستفادة من التجارب السابقة وإيجاد أفضل الطرق لحل المشكلات التي تطرأ.
- القدرة على المراقبة: أي القدرة على تثبيت النظام من أجل بلوغ الأهداف المرجوة.
- المصادقية: تقاس بدرجة الأداء وقيمة المخرجات الصادرة عن النظام ويجب أن تكون هناك علاقة متبادلة ومتداخلة بين الأجزاء الأساسية، كما يجب أن يتكون النظام من مجموعة الأجزاء وتتمثل في المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات والتغذية العكسية . ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: أجزاء النظام



(1) نوري منير ، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2015، ص15.
(2) (schoderbek charles and others. Management systems business. Publication dalos 1980, p12)
(3) سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية ، دار المناهج الأردن، 2005، ص 18.
(4) نوري منير، مرجع سابق، ص ص 16-17.
(5) عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 04.

الفرع الثاني: نظام التسيير في المؤسسة

أولا/ مفهوم نظام التسيير:

لقد تعددت مفاهيم نظام التسيير نذكر منها : (1)

يمكن تعريف نظام التسيير من خلال المكونات الأساسية أي النظم الفرعية التي يحصرها ولا يوجد اتفاق حول عددها ومعيار تصنيفها.

- فهناك من يصنفها إلى التنبؤ، القيادة التنسيق، الرقابة.
 - وهناك من يحصرها في فلسفة المؤسسة، التخطيط، الرقابة، التنظيم، التوجيه، تطوير الإدارة.
- وحسب هذه التصنيفات فإن هذه الأنظمة الفرعية تركز على بعضها البعض مما يؤدي إلى أحداث آثار ضدية أو تداؤبية أو احتلالية.

ثانيا/ مستويات نظام التسيير

- ← مستوى التخطيط والإستراتيجية: هو مجال بعيد وواسع.
- ← مستوى القيادة والتكتيك: مجال متوسط زمانيا وفضائيا.
- ← مستوى ضبط العمليات الأساسية: مجال قصير المدى وضيق زمانيا ولذلك فإن نظام التسيير هو مجموعة من العناصر المتفاعلة مع بعضها البعض ومع بيئة المحيط في نفس الوقت.

ثالثا/ أهداف نظام التسيير:

- وتتمثل هذه الأهداف في:
- الربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي

- تصميم نظام المعلومات
- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة
- تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.
- تحديد مكان اتخاذ القرار.
- مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية وبالتالي تحفيزهم.

رابعا/ مكونات نظام التسيير:

ان التصنيف الحديث، يحدد نظام التسيير بالعناصر الخمس التالية:

- نظام القيادة والتخطيط

- نظام التنظيم

- نظام التنشيط

- نظام الرقابة

- نظام المعلومات

1- نظام القيادة والتخطيط:

القيادة هي تأثير الفرد على مجموعة من الأشخاص لتحقيق أهداف محددة للمجموعة أو المنظمة ، وينطوي هذا التعريف على ثلاث نقاط أساسية تتمثل في (2):

(1) بوقلقول الهادي، من أجل غفلته وتأهيل أنظمة التسيير للمؤسسة الجزائرية مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الإقتصادي الجديد 23/22 أفريل 2003 ، جامعة عنابة.

(2) محمد السعيد، أنور سلطان، السلوك التنظيمي دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2004، ص ص 236، 237.

- القيادة عملية أساسها التأثير الإيجابي على المجموعة .
- لا بد من وجود أهداف محددة يعمل على أساسها القائد .
- العلاقة بين القائد والمرؤوس علاقة متبادلة ، فكلاهما يؤثر على سلوك الآخر.

أما التخطيط فهو عملية تحديد كيفية تحقيق الإدارة لما تريده، وبمعنى آخر هو الوسيلة التي تمكن الإدارة من تحقيق أهدافها وذلك من خلال نظام يتضمن التحليل والتقسيم والإختيار من بين الفرص المتاحة للمنظمة.(1)

التخطيط هو عملية رسم المسار أو المنهج الذي تريد أن تسلكه المؤسسة، وتحديد وضعية مستقبلية تطمح للوصول إليها، وبهذا المعنى يكون التخطيط عمل ذهني وتصور لوضعية مستقبلية على أساس حقائق موضوعية، وبناء على فروض معينة ويعتمد في ذلك على التوقع والتقدير وليس التنبؤ.(2)

- **مفهوم التنبؤ:** هو نوع من التخمين أو التكهن بحالات مستقبلية وهو بعيد كل البعد عن أي أساس علمي.

- **مفهوم التوقع:** المقصود به أن نضع احتمالات معينة بمتغيرات ما، وفق أسس علمية ومنطقية تكون مستقاة من الواقع لتحديد اتجاهات التغيير.
- **مفهوم التقدير:** هو نوع من التوقع يقيم المتغيرات في شكلها الكمي، (أي إعطاء قيم للمتغيرات المستقبلية، وتحديد علاقاتها).

- **فنظام القيادة والتخطيط هو الضابط (Régulateur) الذي يقدر الانحرافات عن النتائج المراد تحقيقها ، ويقوم بإرسال أوامر التصحيح المطلوبة.**
- ويرتبط هذا النظام ارتباطا وثيقا بفعالية الرقابة التي تعتبر الأهداف والخطط والبرامج معاييرها الأساسية التي تمكن من مقارنة المحقق بالمتوقع.

- فالرقابة اليوم تقوم على عدة متغيرات ومظاهر منها: التكاليف، المردودية، جودة المنتج، فترات التصميم والتسليم، تنوع تشكيلة المنتوجات... الخ فلم تعد الرقابة محصورة في الجانب المالي والمحاسبي فقط، بل أصبحت تدمج طرق الرقابة على الجودة، وتحليل القيمة، والرقابة على تصميم المنتوجات .

- فالرقابة هي التي تخطر نظام القيادة بمجرد وقوع انحراف عن الحالات العادية أو المتوقعة حينها يتدخل نظام القيادة من أجل الضبط وإدخال التصحيحات اللازمة .
- والمشكلة التي تطرح عادة بالنسبة لهذا النظام تتعلق بالزمن الذي يستغرقه نظام القيادة للإستجابة لإنذار جهاز الرقابة.

2- نظام التنظيم:

احتل التنظيم مكانة بارزة في مختلف الانتماءات الفكرية وسنتناول في هذا الإطار كل من مفهوم التنظيم ومبادئه وأنواعه .

1-2- مفهوم التنظيم:

(1) محمد فوزي حلوة ، مبادئ الإدارة ، مكتبة المجتمع العربي، الأردن ، 2007، ص 25.
(2) صولح سماح ، محاضرات في تسيير المؤسسة ، مطبوعة محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2016، ص 25.

هو عملية إدارية تهتم بتجميع المهام والأنشطة المراد القيام بها وتحديد السلطات والصلاحيات والتنسيق بين الأنشطة والأقسام من أجل تحقيق أهداف مع حل المشاكل والخلافات التي تواجهها كافة الأقسام والأنشطة من خلال أفراد التنظيم وبشكل ملائم.⁽¹⁾

ويعرف بأنه الوظيفة الإدارية المتعلقة بعملية ترتيب وتنسيق موارد المؤسسة (بشرية، معلوماتية مادية، مالية) اللازمة لإنجاز مهام تحقق أهدافه.⁽²⁾

ويعرف كذلك بأنه العملية المتعلقة برسم الهيكل التنظيمي متضمنا ذلك المكونات الأساسية للتنظيم الرسمي مع تحديد المسؤوليات وتفويض السلطات اللازمة والمساءلة من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة للمؤسسة.⁽³⁾

2-2- مبادئ التنظيم:

تتمثل هذه المبادئ في:⁽⁴⁾

أ- مبدأ التخصيص وتقسيم العمل:

يقضي هذا المبدأ بجعل كل فرد أو مجموعة في المؤسسة مسؤولا عن عمل معين، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى الفوائد التالية: السرعة في الأداء، اكتساب الخبرة والمهارة في العمل التقليل من الحاجة إلى مهارات متنوعة للعاملين، زيادة كفاءة الإدارة، ومع ذلك يفضل عدم المبالغة في تقسيم العمل، التقليل من الحاجة إلى مهارات متنوعة للعاملين، زيادة كفاءة الإدارة، ومع ذلك يفضل عدم المبالغة في التقسيم العمل حيث يترتب عن ذلك زيادة في المصاريف والتكلفة، زيادة خطوط الإتصال والسلطة بالإضافة إلى صعوبة عملية التنسيق.

ب- مبدأ نطاق الإشراف:

يقصد به أن يكون هناك عدد من الأفراد العاملين الذين يستطيع الرئيس الواحد أن يشرف عليهم ويرجعوا إليه بشكل مباشر.

ج- مبدأ وحدة التوجيه:

لقد دعى هنري فايول إلى وجوب وحدة التوجيه في التنظيم الإداري، أي يجب أن يكون هناك رئيس واحد وخطة واحدة لأنشطة لها نفس الهدف.

د- مبدأ المركزية واللامركزية:

المقصود بالمركزية نتيجة تركيز سلطة اتخاذ القرارات الرئيسية في يد رئيس المنظمة أو في يد قلة من أعضاء الإدارة والمقصود باللامركزية التوسع في تفويض السلطات للوحدات الوظيفية.

ه- مبدأ تفويض السلطة:

برزت أهمية هذا المبدأ نتيجة أن الأفراد المنفذين لا يستطيعون مزاوله أعمالهم دون سلطة مناسبة تفوض لهم، ومبدأ تفويض السلطة يعتمد اتساعه على أسلوب الإدارة المتبع، حيث يكون أكثر فعالية في النظام اللامركزي، والعكس في الأنظمة المركزية.

و- مبدأ تكافؤ المسؤوليات:

(1) علي الشراوي، العملية الإدارية ووظائف المديرين، دار الجامعة الجديدة، 2002، القاهرة، ص 148.
(2) طارق طه، التنظيم، النظرية، الهياكل التطبيقات، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص 34.
(3) أحمد عرفة، سمية شلبي، فعاليات التنظيم وتوجيه السلوك الإنساني، سلسلة الإدارة لأدحر الفراغ الإداري، الكتاب الثالث دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص 18.
(4) كرامش بلال، محاضرات في مقياس تسيير المؤسسة، مطبوعة محاضرات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2019، ص 16، 17.

تعرف المسؤولية على أنها مجموعة الواجبات الوظيفية المحددة لأي وحدة ادارية في الهيكل التنظيمي، والتي بها تتحقق أهداف هذه الوحدة، ومن ثم هي مسؤولية من يتولى رئاسة هذه الوحدة وبالتالي فإنها تتطلب إلتزاما منه للقيام بتلك الواجبات، وتقسيم نتائج أعماله ومن ثم مسائلته في حالة التقصير.

ي- مبدأ التنسيق:

يعرف التنسيق بأنه الجهود المبذولة والتي تهدف إلى ربط وتحقيق العمل الجماعي المشترك بين الأفراد والجماعات والأقسام الإدارية المختلفة في المؤسسة.

2-3- أنواع التنظيم:

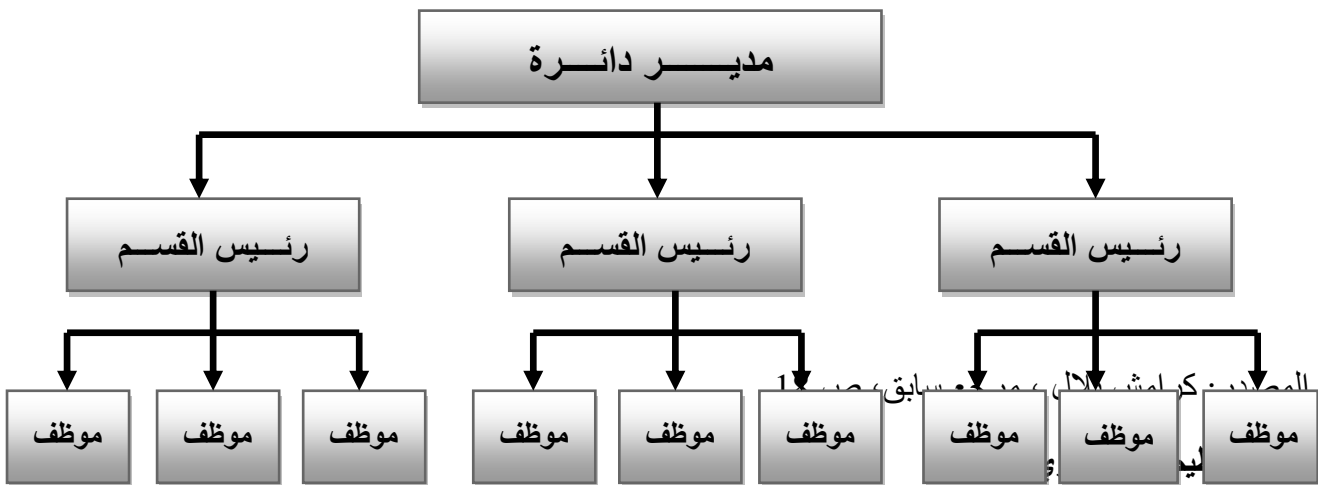
يصنف التنظيم إلى نوعين رئيسيين هما التنظيم الرسمي والتنظيم غير الرسمي: (1)

2-3-1- التنظيم الرسمي:

هو الذي يهتم بهيكل المؤسسة وتحديد العلاقات بين الأفراد فيها وتقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات، وتحديد السلطات والمسؤوليات في المؤسسة وبالتالي يبين دور كل فرد منها. إذن التنظيم الرسمي هو ماقام بفعل ارادة المؤسسة ويشمل القواعد واللوائح التي تطبقها الإدارة والتي تعبر عن الصلات الرسمية بين كل فرد وبين الأفراد الآخرين، بهدف تنفيذ سياسات العمل في المؤسسة وللتنظيم الرسمي عدة أشكال أهمها:

أ- **التنظيم الرسمي:** يسمى بعدة أسماء منها: الرأسي التنازلي أو العمودي ويقوم هذا الشكل من التنظيم على أساس العلاقات الرأسية المباشرة التي تربط بين الوظائف الموجودة في كل مستوى من المستويات التنظيمية وينتشر هذا الشكل من التنظيم في الإدارات العسكرية والشرطة. إن أساس هذا الشكل من أشكال التنظيم الرسمي هو تدرج السلطة، حيث يستطيع الرئيس إصدار أوامره للمرؤوسين وهي ملزمة لهم وتحكم تصرفاتهم والسلطة نعني الحق القانوني في التصرف وإصدار الأوامر للآخرين للقيام بعمل أو الإمتناع عنه، كما أن السلطة الرسمية تتجه داخل التنظيم من أعلى إلى أسفل.

شكل رقم 03: التنظيم الرأسي

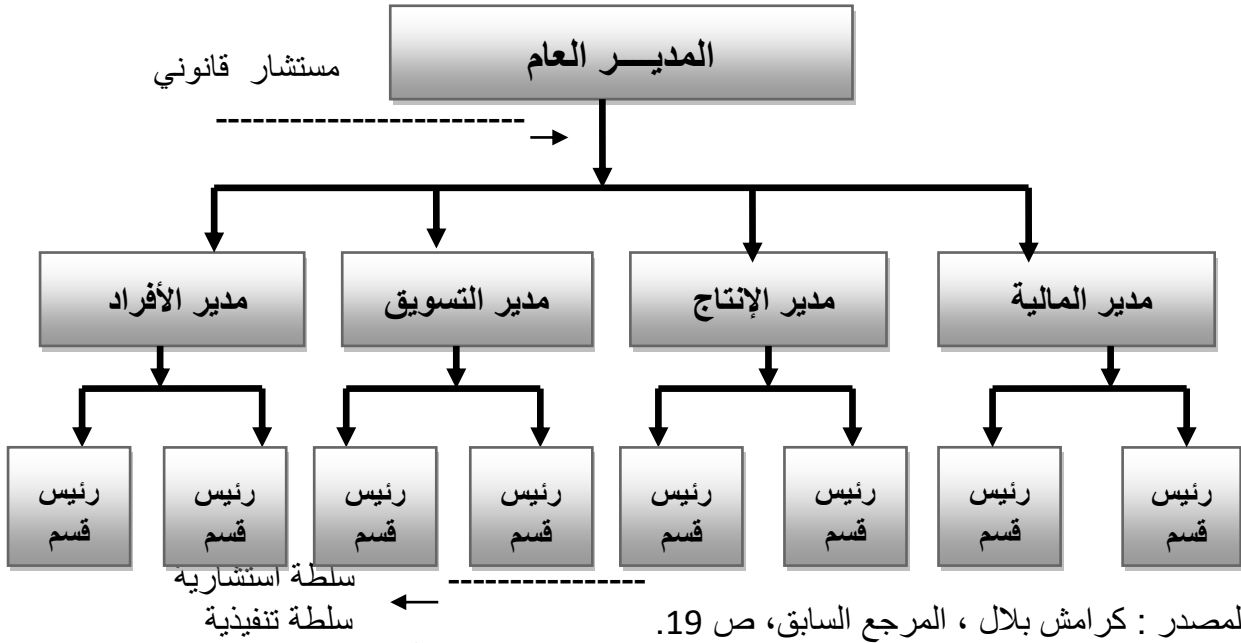


لقد اقتضت محدودية قدرات الرؤساء إلى إيجاد طبقة من الاستشاريين الذين يمدون الرؤساء بالمشورة كل في مجال تخصصه، وهنا ظهر نوع من التنظيم يسمى بالتنظيم الاستشاري حيث أن السلطة

(1) كرامش بلال، مرجع سابق، ص 17 وما بعدها.

التي يتمتع بها المستشار، ما هي إلا سلطة استشارية، وليست رئاسية، إذ ليس للأشخاص الذين يتولون مناصب استشارية الحق في إصدار الأوامر، وإنما تقتصر واجباتهم على مساعدة السلطة التنفيذية وذلك بتقديم المشورة والاقتراحات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

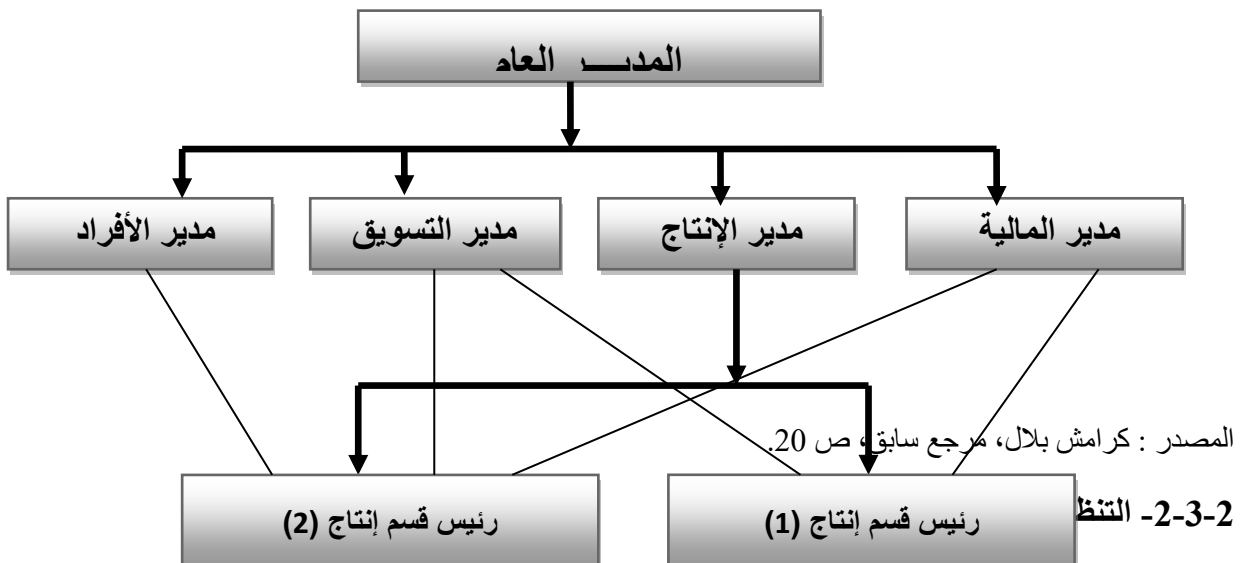
شكل رقم 04: التنظيم الاستشاري



ج- التنظيم الوظيفي:

هو التنظيم الذي يتم بموجبه تقسيم المؤسسة إلى عدد من الوحدات التنظيمية الذي يتناسب مع عدد النشاطات التي تقوم بها يقود هذا الشكل على أساس أن الكل سواء كان رئيساً أو مرؤوساً، يجب أن يحيط بعمل معين، وأول من أدرج التنظيم الوظيفي هو أبو الإدارة العلمية "فريديريك تايلور" حيث اقترح بأن يعين لكل مؤسسة عدد من المديرين المتخصصين بحيث يشرفون على سير العمال وعلى العمال.

شكل رقم 05: التنظيم الاستشاري



هو عبارة عن شبكة من العلاقات الشخصية والاجتماعية التي تنشأ وتنمو وتستمر بين أفراد التنظيم نتيجة وجودهم في مكان واحد هو مكان العمل وهو ينشأ بطريقة عفوية.

والجدول التالي يوضح الفرق بين التنظيم الرسمي والتنظيم غير الرسمي.

جدول رقم 01 : الفرق بين التنظيم الرسمي والتنظيم الغير الرسمي

التنظيم الرسمي	التنظيم الغير الرسمي
- ينشأ بطريقة مقصودة ومحددة. - تتحدد العلاقات عن طريق اللوائح المكتوبة - العلاقات الشخصية منفصلة عن العمل	- ينشأ بطريقة عفوية غير مقصودة - العلاقات الشخصية هي الأساس - العلاقات الشخصية لها قوة التأثير على العاملين.

المصدر : كرامش بلال، مرجع سابق، ص 21.

3- نظام الرقابة:

تعرف الرقابة بأنها: " تغيير شامل على الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات ".⁽¹⁾

كما تعرف بأنها : " وظيفة ادارية ، وعملية مستمرة ومتجددة يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية ، وذلك بقياس درجة النجاح الفعلي في تحقيق الأهداف والمعايير بغرض التقويم." ⁽²⁾

وهي كذلك "النشاط الإداري الذي يسمى إلى التحقق من كفاءة واستغلال موارد المؤسسة، وتحقيق أهدافها."⁽³⁾

3-1- مراحل وخطوات العملية الرقابية: (4)

3-1-1- وضع المعايير:

يقصد بالمعيار النتيجة المرغوب تحقيقها، وغالبا تستخدم الأهداف كمعايير مع توضيح مجال الانحراف أو الخطأ، هناك معايير عديدة (معايير الربحية، معايير متعلقة بالموارد البشرية، تسويقية انتاجية، مالية، زمنية.... الخ).

3-1-2- مراقبة التطور والتغيير في الأداء الفعلي والنتائج المتوصل إليها:

3-1-3- مقارنة الإنجاز الفعلي بالمخطط: يعني مقارنة الأداء الفعلي بما خطط له، أي المعايير الموضوعية (المخططة سلفا وتحديد الانحرافات).

3-1-4- اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتعديلات الضرورية: في حالة وجود انحرافات وتحديد المسؤول عن الخطأ وتحديد الجزاء وإعادة الرقابة.

3-2- أنواع الرقابة:

هناك عدة تصنيفات للرقابة نذكر منها:

3-2-1- من حيث التوقيت:

(1) علي الشريف ، الإدارة المعاصرة ، مرجع سابق، ص 365.

(2) سامي محمد هشام حريز، أساسيات إدارة الأعمال: مهارات نظرية وتطبيقية، دار قنديل، عمان، الأردن 2008، ص 85

(3) عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم، المفاهيم، الوظائف العمليات، بدون دار نشر، بدون بلد نشر، ص 245.

(4) صولح سماح، محاضرات في مقياس تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص ص 73، 74.

3-1-2-3-1- الرقابة السابقة للتنفيذ: يقصد بها التحقق من الاختيار الأفضل للمدخلات (أفراد، مواد أولية، معلومات، ... الخ) وتجنب المشاكل قبل وقوعها وذلك من خلال الكشف عن المشاكل المتوقعة وتطوير السياسات والإجراءات لمعالجتها، بالإضافة إلى ضبط ومتابعة التغيير من خلال الكشف عن التغيرات البيئية التي يحتمل أن تؤثر على تنفيذ الخطط الإستراتيجية.

3-1-2-3-2- الرقابة المتزامنة أو أثناء عملية التنفيذ: بحيث تتم أثناء تنفيذ العمليات بهدف متابعة التقدم في الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

3-1-2-3-3- الرقابة اللاحقة: تركز على نواتج الأنشطة التنظيمية بحيث تزود المدراء بالمعلومات التي تساعد في تقسيم فعالية أداء العاملين كما تزود الإدارة العليا بالمعلومات حول ودة الخطط والتعديلات اللازمة.

3-2-2-3-2- من حيث المجال المطبقة فيه:

3-2-2-3-1- الرقابة المادية: تشمل الرقابة على المواد الأولية (على المشتريات، المخزونات والأجهزة).

3-2-2-3-2- الرقابة على الموارد البشرية: تهتم بالتأكد من الاختيار السليم للأفراد، وتقسيم أدائهم.. الخ.

3-2-2-3-3- الرقابة على المعلومات: تتمثل في الرقابة على مصادر هذه المعلومات وعلى جودتها (الدقة، الصحة، الكفاية، والوقت المناسب) وكذا الرقابة على أمن وسرية المعلومات.

3-2-2-3-4- الرقابة على الموارد المالية: هي التحقق والتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

3-2-3-3- من حيث الأطراف المتعاملة مع المؤسسة:

3-1-3-2-3- رقابة داخلية: تهتم بتجميع الأنشطة والمهام التي تمارسها المؤسسة داخل محيطها وفي كافة المستويات الإدارية، مثل: الرقابة على العمال مراجعة الحسابات في قسم المحاسبة داخل المؤسسة،... الخ .

4-2-3-4- رقابة خارجية: تقوم على أساس مراجعة هيئات خارجية لنشاط المؤسسة مثل: مراجعو الحسابات وكذلك المجلس الأعلى للمحاسبة، المراقب المالي في حالة الرقابة على المؤسسات العمومية.

4- نظام المعلومات:

4-1- تعريف نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات على أنه إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد (موارد بشرية، موارد مادية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة وعرفه Robert Reix بأنه مجموعة من الموارد والوسائل والبرامج والأفراد والمعطيات والإجراءات التي تسمح بجمع ومعالجة وإيصال المعلومات على شكل نصوص وصور ورموز ... الخ في المؤسسة⁽¹⁾.

كما يعرف بأنه : " نشاط المؤسسة الذي ينطوي على تجميع وتصنيف وتبويب وتوزيع البيانات⁽²⁾.

4-2- أنواع نظام المعلومات:

4-1-2-4- نظام معلومات الإنتاج:⁽³⁾

تختص وظيفة الإنتاج بتحويل مجموعة من المدخلات إلى مجموعة من المخرجات في شكل سلع وخدمات ، فمثلا نظام صناعي للسيارات يتكون نموذج معلومات الإنتاج من المكونات التالية:

- تخطيط احتياجات من الموارد
- العمليات التحويلية (تحويل فعلي إلى منتجات وخدمات)
- الهندسة الصناعية (تعمل على اتصال وثيق مع التسويق عند تجميع النموذج).

(1) Robert Reix – traitement des information ,édition , vibrait, 2001, p 165.

(2) احمد رجب عبد العالي، المعاصرة في اللامحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، بيروت ، 1992، ص 13.

(3) سونيا محمد البريكي، ابراهيم السلطان ، نظم المعلومات الإدارية ، دار النشر الجامعية الجديدة ، 2002، ص 254.

- الشحن والاستلام (العملاء والموردين)
- المشتريات.
- رقابة الجودة.

4-2-2- نظام معلومات التسويق:

يرى فيليب كوتلر (Philip Kotler) أن هناك ثلاثة تطورات هامة أدت إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات التسويقية أكثر من أي وقت مضى وهي: (1)

- التحول من التسويق المحلي إلى التسويق الوطني ثم إلى التسويق الدولي، حيث وسعت الشركات من تغطيتها الجغرافية وبالتالي احتاج المدير إلى المعلومات التسويقية أكثر من أي وقت مضى.
- التحول من التركيز على حاجات المشترين إلى رغبات المشترين حيث أصبح المشترين أكثر تركيزاً على الاختيار من بين السلع نتيجة لزيادة دخولهم ما أجبر البائعين على الإستعانة ببحوث التسويق.
- التحول من المنافسة السعرية إلى المنافسة، نتيجة لزيادة استخدام العلامات التجارية، وتميز المنتجات والإعلانات وترويج المبيعات مما جعل البائعين يحتاجون إلى معلومات عن كفاءة وتأثير هذه الأدوات التسويقية .

ويعرف نظام المعلومات التسويقية على أنه: " تكوين من الأفراد والمعدات المنظمة لتوفير البيانات بصفة مستمرة ، بتبادل المعلومات الداخلية والخارجية التي تحتاج إليها المنظمة في اتخاذ القرارات.(2)

يعرف بأنه : "تكوين مستمر ومتفاعل من الأفراد والمعدات والإجراءات لجمع وتصنيف وتحليل وتقسيم وتوزيع المعلومات التي تتسم بالملائمة والدقة والتوقيت المناسب لاستخدامها بواسطة صانعي القرارات التسويقية بهدف تحسين التخطيط والتنفيذ والرقابة في مجال التسويق.(3)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نحدد الجوانب التالية لنظم المعلومات التسويقية: (4)

- ان نظام المعلومات التسويقية هو تطبيق لمفهوم النظم في معالجة المعلومات التسويقية.
- ان مكونات نظام المعلومات التسويقية تنصب على جمع المعلومات التسويقية من مصادرها المختلفة والقيام بتصنيفها ، وتحليلها وتقديمها للعاملين في مجال التسويق.
- ان الهدف من الاستخدام نظام المعلومات التسويقية هو المساعدة في تخطيط وتنفيذ والرقابة على نشاط التسويق في المؤسسة.
- ان استخدام نظام المعلومات التسويقية يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية بوجه عام والقرارات التسويقية بوجه خاص.

4-2-3- نظام معلومات التمويل:

ان نظام معلومات التمويل يتضمن وظائف محاسبية وتتمثل المكونات الأساسية لهذا النظام في: (5)

- ← الميزانية (تعد اداة رقابية لكل موارد المالية)
- ← محاسبة التكاليف .
- ← المحاسبة المالية .

(1) Kotler P, Marketing : Management : Analysis, Planning , And Implementation, And Control , North Western University 8th Ed, Prentice Hall-Int, 1997,P 102.

(2) Kress G , Marketing Research ,New Jersey. Perntice-Hall International ,Inc ,1988, P270 .

(3) Luck D, And Rubin, R Marketing Reseach Inc ,1987, P 24.

(4) نوري منير ، مرجع سابق، ص ص 159، 160.

(5) سونيا محمد بكري، ابراهيم السلطان، مرجع سابق، ص 255.

← ادرارة الأموال.

← التحصيل .

← حسابات القبض.

← حسابات الدفع.

4-2-4- نظام معلومات الأفراد:

إن نظام معلومات الأفراد لم يلق الإهتمام المناسب وقد يرجع السبب في هذا إلى أن تطبيقات الأفراد عادة ما تكون روتينية مثل أنشطة حفظ السجلات.

ويتكون نموذج معلّات الأفراد من المكونات التالية:

← علاقات العمل يمثل (تداخل مع نقابات العمال وغيرها من التنظيمات العمالية)

← شؤون الأفراد : المحافظة على سجلات الأفراد.

← التدريب .

← المرتبات والأجور.

4-2-5- نظام المعلومات المحاسبي:

هو نظام معلوماتي منهجي، فهو يشمل على خصائص مصدرها طبيعة المحاسبة ، التي تتعلق بالتأثير الإقتصادي للأحداث التي تؤثر على أنشطة المؤسسة.

ويعرف نظام المعلومات بأنه مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب

من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليها.(1)

ومن البديهي أيضا أن أي نظام معلومات يتكون من ثلاث مكونات رئيسية هي: - المدخلات المعالجة - المخرجات.

◆ المدخلات: وهي عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم ادخالها للنظام لغاية معالجتها.

◆ المعالجة: وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية التي تجرى على المدخلات بغرض اعدادها وتهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام.

◆ المخرجات: وهي عبارة عن المعلومات، والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

ويمكن التمييز بين نوعين من النظامين الفرعيين للمعلومات هما: (2)

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية، ودار الثقافة للنشر، عمان، الاردن 2003، ص 65.

(2) بوقلقول الهادي، مرجع سابق، ص 74.

- نظام الإعلام الفرعي التشغيلي (SIO) فهو موجه للتسيير الجاري للإجراءات المتكررة والتي يمكن برمجتها (الأجور، الفوترة،الخ)
- نظام اعلام فرعي استراتيجي (STS) هو موجه لإتخاذ القرارات الإستراتيجية.

المبحث الثاني: أساسيات حول التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي مفهوم حديث أدت إلى ظهوره عدة عوامل منها الأهمية المتزايدة للجبائية في حياة المؤسسة والحاجة إلى وجود تصرف (مناورة) في القواعد القانونية الجبائية، أو ما يعرف بفناء الحرية الجبائي ، والذي يجب أن توظفه المؤسسة للوصول إلى حل جبائي أمثل.

المطلب الأول: التسيير الجبائي في المدرسة الفرانكفونية والأنجلوسكسونية (1)

إن الدراسات في موضوع التسيير الجبائي لقت اهتمام العديد من المفكرين من بينهم Hoffman.W.H (1961) في كتابه نظريات في التخطيط الجبائي وكذلك Scholes.M.S And Wolfson.M.A (1992) في كتابيهما بعنوان "الضرائب والتجارة الاستراتيجية من منظور التخطيط الجبائي " كما نجد كل من Shackelford.D.A And Sherlint (2001) وذلك في مجلة المحاسبة والاقتصاد (Newjersey) بمقال بعنوان Empirical Tax Researchin Accounting كما نجد المفكرين (Watts And Zimmerman) الذين يريا أن المؤسسات الإقتصادية تلجأ إلى التسيير الجبائي واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح بهدف تجنب التكاليف التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة الضرائب.

وهناك العديد من التعاريف منها ما هو فرانكفوني ومنها ما هو انجلو سكسوني كما يلي:

الفرع الأول: التعاريف ذات الطبيعة الفرانكفونية

هناك العديد من التعاريف نذكر منها :

- التسيير الجبائي يعتبر فرع من فروع التسيير المالي ويعني ادراج العامل الجبائي في صناعة القرار بحيث يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختبارات الجبائية ، وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار.

(1) عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012، ص3 ومابعدها .

• حسب Christine Collette فإن تسيير الجبائية ، يعني أن الجبائية التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغيرا فعلا في إستراتيجيتها، إذ بدلا من السلبية اتجاه الجبائية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها.

• كما يعرف على أنه الإختيار من بين الإختيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بعين الإعتبار :

- النصوص التشريعية الجبائية.
- خصوصية كل مؤسسة.
- درجة المخاطر الجبائي.

• ويعرفه Jean Claud Parot على أنه: " تركيبة من مجموعة من الأفعال والقرارات المؤخوذة داخل المؤسسة، من أجل التحكم وتخفيض التكاليف الجبائية، والذي تزيد فعاليته بتجنب التعرض للمخاطر العالية في المؤسسة.

وهكذا يكون مع اختيار الامتيازات للمؤسسة وفق المخطط الجبائي مع احترام الحدود المتعلقة بالاستراتيجية العامة للمؤسسة والقدرات المالية والتقنية لها.

ويرى R.Yaich أن التسيير الجبائي هو تحقيق الأمثلية الجبائية داخل المؤسسة، ويعني تقليل الضريبة على الأرباح من أجل تعظيم النتيجة الصافية، يعد الضريبة في اطار قانوني كما يعرفه على أنه التسيير يبحث على تحقيق أقصى الوفورات الضريبية في المؤسسة.

الفرع الثاني: التعاريف ذات الطبيعة الانجلوسكسونية

والتي ترى أن المستوى المتقدم للتسيير الجبائي على أنه الير نحو تخطيط جبائي واسع داخل المؤسسة وهناك العديد من التعاريف منها:

• يعرف M.Scholes Et Ti.Wolfson التخطيط الجبائي في المؤسسة على أنه: " يتعلق بالنظر إلى أحسن أداء (La Performance) للمؤسسة، والذي يبحث في تقليل جميع التكاليف، بما فيها التكاليف الجبائية وتكاليف المعاملات.

• ومنه التخطيط الجبائي لا يتعلق فقط بتقليل التكاليف الجبائية، بل يتعلق كذلك بتكاليف المعاملات المرتفعة والتحويلات بين الدول ولذلك فإن التخطيط الجبائي يركز على :

- جميع النتائج الجبائية المتعلقة بالمعاملات ، والمأخوذة كمكسب من جميع الأطراف المتعلقة بالمعاملة.

- القرارات المالية والاستثمارية المتعلقة بالدول ذات التشريعات الجبائية الواضحة (الجنات الضريبية) والتي تتميز بمعدلات ضريبية منخفضة حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أرباح عالية.

- معرفة الضرائب التي ليس لها مظهر تكلفة وجميع التكاليف التي تعتبر مكسب محاسبي، بالأخص الإمتيازات الجبائية الضرورية التي تعتبر أحد التكاليف المتغيرة في المؤسسة.

كما يريان أن التخطيط الجبائي يقوم على ثلاث مبادئ هي جميع الأطراف المتعاقدة مثل حملة الأسهم، ادارة الشركة، وجميع الضرائب، وجميع التكاليف، وبالتالي يعتبران أن التخطيط الجبائي الأمثل بأخذ بعين الإعتبار الآثار المتعلقة بالعناصر السابقة الذكر.

• ويرى Hoffmane ان التخطيط الجبائي هو قدرة المكلف على تنظيم نشاطه المالي بطريقة مثلى بالحد من التكاليف الضريبية.

• ويعرف كذلك على أنه كل: " الإجراءات التي يتبناها دافعي الضرائب للحد من التزامات الضريبة المستحقة والتي لا تتعارض مع الإجراءات القانونية السارية المفعول "، وهو يعتبر أحد المعايير التي تحكم على قوة الإدارة في استخدام واستغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه ممكن ، كما يعتبر أداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق خطة جبائية وتحديد الأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق هذه الخطة ومحاولة التعامل مع هذه الأسباب وبالتالي التخطيط الجبائي يؤدي إلى:

- تخفيف العبا الضريبي على دافعي الضرائب بطرق قانونية .
- يسمح للشركات بتوجيه استثماراتها إلى الحقول التي تعتبر جنة ضريبية مما يساعدها على تحقيق الوفورات الضريبية.

- يتيح للشركات عرض القوانين الجبائية السارية المفعول بصورة دورية ووضع خطة وفقا للمتغيرات التي يمكن أن تحدث على الصعيد الاقتصادي والقانوني .

- يحقق الأهداف التي وضعتها الدولة لتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية.

- يسهل في رصد الخطط الجبائية في جميع أماكن نشاط المؤسسة مع تحليل الانحرافات.

• ويعرف كذلك على أنه منهجية تحليل للاختبارات الجبائية الهادفة إلى الحد من الأعباء الضريبية الحاضرة والمستقبلية، مثل الاستثمار في الأوراق المالية المعفاة من الضريبة، الاستثمار في الأعمال الضريبية المؤجلة، معرفة الوقت الأكثر فائدة لتحقيق المكاسب الرأسمالية مع أقل إخضاع ضريبي تأجيل الدخل... الخ.

ونخلص إلى القول أن مفهوم التخطيط الجبائي يقوم على معالجة وترتيب الأمور المالية للمؤسسة بالطرق التي تؤدي إلى الاستفادة من المزايا والحقوق التي بينها القانون، والعمل على الأخذ بالمنافذ القانونية، التي لا يترتب على المكلف أو المؤسسة أية تكاليف في حالة استغلالها، أي أن عملية التخطيط تهدف إلى الإنقاص من القيمة الحقيقية للضريبة وفقا لأحكام القانون.

بناء على التعاريف السابقة نجد أن التسيير الجبائي له صورتين:

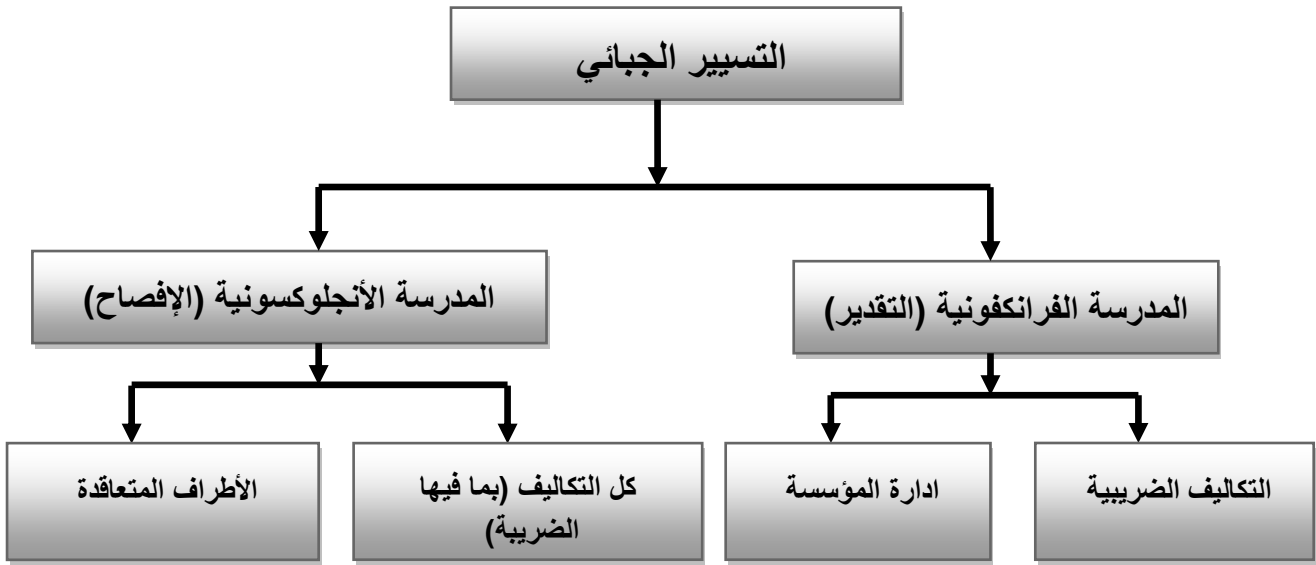
التصور الأول: وهو التعريف الفرانكوفوني الذي يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، ومنه هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع .

التصور الثاني: وهو التعريف الأنجلو سكسوني الذي يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين المدراء الماليين المحليين الماليين ، إدارة الضرائب المجتمع المراجعين الخ المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط) بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع ضريبي وهذا ما يسمى : المساهمة في خلق القيمة.

أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعاد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة .

والشكل التالي يوضح ذلك :

شكل رقم (06): الاختلافات بين النظرة الفرانكفونية والأنجلوسكونية لمفهوم التسيير الجبائي



المصدر: عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة تحليلية

قياسية لعينة من المؤسسات في

احترام القانون الجبائي

المطلب الثاني : مضمون التسيير الجبائي

تهدف كل مؤسسة من خلال استغلال مواردها المتاحة إلى تحقيق أعظم ربح ممكن، في ظل تخفيض تكاليفها، ومن بين هذه التكاليف مجموع التكاليف الجبائية، والتي تعد العنصر الرئيسي الذي يبني المسير على أساسه قراراته المالية لذلك سنتطرق إلى المفاهيم التي لها علاقة بالتسيير الجبائي وكذلك الفرق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الجبائي.

الفرع الأول: التسيير الجبائي والمفاهيم ذات العلاقة

يرتبط التسيير الجبائي بمجموعة من المفاهيم هي:

أولاً: المراجعة الجبائية

عرفتها الجمعية التقنية بتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) انها : " تسمح بإبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة، وطريقة تطبيقها بالجباية هي موضوع المراجعة داخل المؤسسة"⁽¹⁾

تعرف بأنها: المراجعة الجبائية تقيس قابلية المؤسسة على تحريك الموارد المتأتية من الجباية في اطار سياستها التسييرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن سياساتها العامة".⁽²⁾

كما تعرف بأنها: " عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم للمؤسسة، التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى صحة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشرع عن أعماله من الربح والخسارة وعن مركزه المالي وذلك بناء على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات ، وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات".⁽³⁾

وأیضا هي فحص واختيار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها وكذلك المستندات، بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج العمال للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة".⁽⁴⁾

ثانيا / المراجعة الداخلية:

تقوم المراجعة الداخلية بمهمة تقسيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتعرف بأنها : " الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين في المؤسسة، ولعل السبب المنشأ لهذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المؤسسات وتعددتها ، وتنوع عملياتها المالية، وكذا الإبتعاد التدريجي للإدارة العليا للمؤسسة عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية تضمن التحقق من عمليات المؤسسة وجديتها فور إتمامها أو حدوثها".⁽⁵⁾

ثالثا/ التسيير المالي:

يقوم التسيير المالي بإعداد الميزانية التقديرية ومخطط التمويل بناء على المعلومات التي يوفرها نظام الإعلام المحاسبي، ثم يتخذ القرار، سواء تعلق الأمر باختيار الاستثمارات وطريقة تمويلها أو باحتياجات الاستغلالية، ويعد تنفيذ القرارات المتخذة ، تأتي مرحلة المتابعة والرقابة لمعرفة الانحرافات ومحاولة تصحيحها من خلال التغذية العكسية".⁽⁶⁾

رابعا/ مراقبة التسيير:

• Association Technique D'arminisation Des Cabinet D'audit Et Conseil.

⁽¹⁾ Kedha Khelassi, Precis D'audit Fiscal De L'entreprise ,Edition Berti , Paris,2013, P 94.

⁽²⁾ P. Bougon Et J.M Vallée Audit Fiscale , Edition Clef , Atd, 1986, P53.

⁽³⁾ عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مكتبة شباب الجامعة ، بيروت، 1994، ص 27.

⁽⁴⁾ ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات ، الدار الجماهيرية للنشر ، 1990، ص12.

⁽⁵⁾ سلامة رأفت محمود وآخرون ، علم تدقيق الحسابات ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن، 2011، ص 39.

⁽⁶⁾ مليكة زغيب، بوشنيقر ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص7

تظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات وتعتبر كمراقبة ذاتية ، ولتكون فعالة لا بد أن تكون أيضا مستمرة ومتواصلة.

يمكن ادراج بعض التعاريف لمراقبة التسيير :

- يعرف بأنه : " تلك العمليات التي تسمح للمسيرين بتقسيم أداءاتهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة" (1)
أ. الفعالية: تعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة .
ب. الكفاءة: وتعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة
ج. الملائمة : وتعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

خامسا/ اتخاذ القرار :

ان نظام اتخاذ القرار يتركب من من العديد من المستويات والتدرج ، منها القرارات من طرف الإدارة العامة وهي استراتيجية ومن طرف المصالح (المالية، الجبائية، القانونية...) وهي تكتيكية، ومن طرف

المنفذين وهي عملية، وبالتالي يجب على جميع القرارات الإستراتيجية والتكتيكية أن تأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية وعلى المسير الجبائي حساب وتحليل كل التكاليف الجبائية والشبه الجبائية الضرورية في كل قرار ، والعمل بالخيار بالنظر لإمكانيات المؤسسة وهدف السياسة العامة لها.(3)

المطلب الثالث: التسيير الجبائي بين التهرب والغش الجبائين

الفرع الأول: التهرب الضريبي

يسمى أيضا بالتجنب ويعني الفعل الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له بإختيار وضعية جبائية، محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.(4)

إن التهرب الضريبي هو استخدام المكلف لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه دون اللجوء لأية عمليات مخططة واستغلال لثغرات القانون المشروعة.

وقد جرى الفقه والقضاء في فرنسا مثلا على منح الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم إحكام صباغة النصوص الضريبية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي.

وما يطرح التساؤل هنا النية أو القصد من وراء هذا التهرب ؟ إذا كانت بسوء نية أو عن حسن نية (تقديم منافع اقتصادية للمؤسسة).

(1) ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص10
(2) عثمان أحداتن، مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، رسالة ماجستير علوم التسيير، 1994، ص 7
(3) عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مرجع سابق، ص 9، 10.
(4) ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي رسالة ماجستير (غير منشورة، علوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص 23.

الفرع الثاني: الغش الجبائي (التهرب الجبائي غير المشروع)

يقصد به تلك الممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنها ممارسات غير مشروعة فالغش الجبائي يعد تصرفا، غير مشروع ويمثل عدم احترام إداري لأنه انتهاك بروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من جانب الملوكف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة. (1)

ان الغش الجبائي هو استخدام الملوكف لأساليب غير مشروعة لعدم دفع الضريبة ، هو عمل مخالف للقانون ، يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة ويتعرض المتهرب من دفع الضريبة المستحقة إلى عقوبات مالية أحيانا جنائية ، وقد تتضاعف العقوبات إذا حدث تكرار الواقعة التهرب.

الفرع الثالث: التسيير الجبائي: (2)

استعمال المسير للإمتيازات الجبائية الممنوحة في إطار القانون والسياسة العامة للمؤسسة، بأخذ مجموعة الأهداف المراد تحقيقها لصالح المؤسسة، والتسيير لمتغير الجبائية بذكاء.

والتحليل القانوني لعمل المسير الجبائي يكون من خلال الثلاث أركان التالية:

←الركن المادي:

يتمثل في كل الحركات والأفعال غير المشروعة التي يقوم بها الملوكف كإخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة مثلا، وهنا المسير الجبائي لا يقوم بأفعال غير مشروعة فهو يتحرك في الهامش الذي يسمح به القانون (لايغش).

←الركن المعنوي: (النية)

يتمثل في معرفة الملوكف طبيعة الفعل الضار، ورغم ذلك تتجه إرادته لإرتكابه ، هنا على المسير الجبائي أن يثبت أن الهدف من تخفيض الضريبة هو المصلحة الاقتصادية للمؤسسة وبالتالي تكون النية هي عدم الاضرار.

←الركن الشرعي:

وجود نصوص قانونية تنص صراحة على أن مثل هذا التصرف يشكل مخالفة تستوجب العقوبة وهنا بما أن المسير الجبائي يحترم القوانين الجبائية فإنه لا يوجد نص قانوني يجرمه.

وبالتالي يمكن القول أن الحد بين التسيير الجبائي والتهرب الضريبي صعب جدا تحديده: لأنه تأكيد الخيار المسير يكون بصورة عامة ناتج عن تموضع جبائي أقل ثقل، لكن ليس هو الهدف الأساسي الذي يبحث عنه المشرع الواضع لنظم جبائية مختلفة تسمح للمؤسسة بإنجاز بعض السياسات الاقتصادية، لأن التسيير السليم لا يعني التحكم في الكثير من السياسات الجبائية التي تعطي امتيازات في الجانب الجبائي، لكن الإختيار بحسب السياسة العامة للمؤسسة (ما يخدم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة).

(1) عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضريبة ، دار هومة ، الجزائر ، 2003، ص 170.

(2) عباسي صابر ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص ص 11، 12.

كما يجب الإشارة إلى أنه يوجد غموض في بعض التشريعات الجبائية، الأمر الذي يجعل من مفهوم التسيير الجبائي، والتجنب الجبائي متقاربين جدا، ومنه إذا كانت النية والأهداف غير اقتصادية فإنه يكون تجنباً وليس تسييراً .