جامعة قاصدي مرباح – ورقـــلة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسـيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي
في ميدان العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة

بعنوان:

دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

دراسة تطبيقية في الجزائرية للمياه ADE

من إعداد الطالبين:
*بويـدية كمال
*مـعاش هـشام
إشراف الدكتور:
*الدكتور بكاري بلخير

السـنة الجامعيـة: 2019 – 2020

جامعة قاصدي مرباح – ورقـــلة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسـيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي
في ميدان العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة

بعنوان:

دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

دراسة تطبيقية في الجزائرية للمياه ADE

من إعداد الطالبين:
*بويـدية كمال
*مـعاش هـشام
إشراف الدكتور:
*الدكتور بكاري بلخير

السـنة الجامعيـة: 2019 – 2020

قال تعالى: { وَقُلْ رَبِّي زِدْنِي عِلْمًا }

صدق الله العظيم

قال رسول الله ρ:

{ اللهمّ انفعني بما علّمتني وعلّمني ما ينفعني وزدني علماً }

صدق رسول الله

وقال علي بن أبي طالب τ:

{محبة العلم دين يُدان به، يُكسب الإنسان الطاعة في حياته وجميل الأحدوثة بعد وفاته، والعلم حاكم والمال محكوم عليه... مات خُزّان المال وهم أحياء، والعلماء باقون ما بقي الدهر، أعيانهم مفقودة وأمثالهم في القلوب موجودة ...}

من وصية الإمام علي بن أبي طالب لكميل النخعي

اللهم ارزقنا حسن التوكل عليك، ودوام السعي إلى رضاك، وجنبنا وساوس الشيطان، وقنا شر الإنسان والجان، وهب لنا حقيقة الإيمان، وارزقنا الخير والحلال، الله إني أسألك علما نافعا، ورزقا واسعا، وقلبا خاشعا، ونورا ساطعا، وذرية صالحة، وشفاء من كل داء، اللهم إني أسألك درجات العلا، وارزقنا الجنة، والإيمان الخالص، وعلما نافعا، اللهم ارحم أبي برحمتك يا أرحم الراحمين، واسكنه الجنة مع الصالحين، اللهم زدنا حبا إليك وإلى نبيك محمد ρ.

الإهـــــداء

إلى الوالد الكريم الذي بذل الغالي والنفيس لأجل أن أتم مشواري التعليمي
وانتظر بشوق ولهفة كبيرين حتى يرى هذا العمل يشرف على ختامه.
إلى الوالدة الكريمة التي عبدت دعواتها لي طريق الخير والتوفيق
أسأل الله أن يلهمني القدرة والعون على برهما،
إلى زوجتي وأبنائي لصبرهم وتحملهم البعد عنهم
إلى إخوتي وأخواتي، الأهل والأقارب والأصدقاء

كمال

الإهـــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدي العزيزين اللذين سهرا على تربيتي أحسن تربية وحثاني على الصبر والمثابرة.

إلى جميع إخوتي وأخواتي، الأهل والأقارب اللذين كانوا عوناً.

إلى زوجتي وأبنائي اللذين كانوا عوناً وسنداً لي في هذه الحياة.

إلى جميع الأصدقاء من أساتذة وطلبة خاصة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة.

هشام

كلمة الشكر

نشكر الله العلي القدير لتوفيقه لنا في إتمام هذا العمل المتواضع، وبعبارات مملوءة بالامتنان والشكر الكبيرين الذي يعجز اللسان عن وصفهما، نتقدم بشكر خالص وخاص إلى الأستاذ الدكتور بكاري بلخير لقبوله إشراف وتأطير بحثنا، وعلى المساعدة التي قدمها لنا، والنصائح القيمة والمفيدة التي أرشدنا بها، وبعد نظره الدائم للأمور الذي أراد أن يوصله لأفكارنا ونجسده في بحثنا، كما نشكره جزيل الشكر على وقته الذي خصصه في تصحيح وتقييم وتوجيه

مضمون هذا العمل، وسعيه الدءوب في تسهيل وعدم عرقلة إتمامه، رغم كل انشغالاته الكثيرة ومسؤولياته الكبيرة، وعلى سعة صبره في قراءة وتقييم هذا البحث..

كما لا يفوتنا أن نتقدم بشكرنا الكبير إلى العمال المهنيين في شركة الجزائرية للمياه بورقلة على المساعدة التي قدموها لنا مكنتنا من الحصول على معلومات والوصول إليها بسهولة، التي ساعدتنا في فهم البرنامج التطبيقي المتعلق بالموضوع، لتهيئة هذا البحث في أحسن صورة.

كما لا أنسى أن أشكر كل من قدم لنا يد العون في الحصول على المراجع، في كل من جامعة قاصدي مرباح، وإلى كل من ساعدنا بمعلومة، نصيحة، توجيه، أو بكلمة طيبة سواء في مكاتب الدراسات التي اتصلنا بها، أو في الجامعة أو في أي مكان آخر.

ملخص الدراسة

ملخص:

إن التسيير الجبائي سلوك حديث في المؤسسات مرتبط كثيراً بالتسيير المالي، ولأن الجباية متغير لا يمكن تجنبه وجب على المؤسسة تحويله ضمن للتغيرات المؤثرة على الأنشطة الإستراتيجية وعمليات إتخاذ القرار قصيرة ومتوسطة الأجل، ما يعني التوجه نحو سلوك مسير للمؤسسة وذلك بتأمين للمؤسسة وتحسين الاستفادة المالية مع مراعاة الإمكانيات المتاحة في التشريع الجبائي مع ضرورة إحترام الالتزامات والقوانين.

إن الأداء حسب منظور تعدد الأبعاد يتحقق من خلال أربعة أقطاب، الأول يتعلق بالعميل الذي يفرض على للمؤسسة تقديم أفضل ما يمكن أن توفره من السلع والخدمات، من اجل إرضائهم وكسب ثقتهم، الثاني يتمثل في للمسيرين الذين يلقى على عاتقهم مسؤولية تحقيق النتائج الجيدة بأفضل استخدام للموارد المتاحة وهذا يضمن استمرارية للمؤسسة. أما الثالث فيتمثل في للمهنيين أو للموظفين، فهم بحاجة إلى استمرارية العمل بدل التوقف، الجو للملائم للقيام بمختلف مهامهم، والرابع فهو الدولة التي تريد من للمؤسسات مثلا تحقيق نتائج جيدة لرفع حصيلة الضرائب، للمساهمة في زيادة الدخل القومي، والأداء الكلي هو مجموع الأداءات الأربع.

الكلمات للفتاحية:

التسيير الجبائي، الأداء، الأداء الجبائي، تحسين الأداء الجبائي، الوفراث الإقتصادية، التكاليف الجبائية، الامتيازات الجبائية.

Résumé:

La gestion budgétaire est un comportement moderne dans les institutions étroitement lié à la gestion financière, et parce que la fiscalité est une variable qui ne peut être évitée, l'institution doit la transformer au sein des variables affectant les activités stratégiques et les processus de décision à court et moyen terme, ce qui signifie s'orienter vers le comportement de la direction de l'institution en sécurisant l'institution et en améliorant les avantages financiers en tenant compte Les possibilités disponibles dans la législation fiscale avec la nécessité de respecter les obligations et les lois.

La performance selon une perspective multidimensionnelle est réalisée à travers quatre pôles, le premier est lié au client qui oblige l'organisation à fournir les meilleurs biens et services qu'elle peut fournir, afin de les satisfaire et gagner leur confiance, et le second est les gestionnaires qui ont la responsabilité d'obtenir de bons résultats dans la meilleure utilisation des ressources. Cela garantit la continuité de l'institution disponible. Le troisième, ce sont les professionnels ou les employés, ils ont besoin de

la continuité du travail plutôt que de s'arrêter, de l'atmosphère appropriée pour mener à bien leurs diverses tâches, et le quatrième est l'État qui veut que les institutions, par exemple, obtiennent de bons résultats pour augmenter les recettes fiscales, contribuent à l'augmentation du revenu national, et la performance globale est la somme des quatre performances.

les mots clés:

Gestion fiscale, performance, performance fiscale, amélioration de la performance fiscale, héritage économique, coûts fiscaux et avantages fiscaux.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	1
الشكر	3
ملخص	5
قائمة المحتويات	6
قائمة الجداول	8
قائمة الأشكال البيانية	9
قائمة الملاحق	10
المقدمة	12
الفصل الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	18
المبحث الأول: عموميات حول التسيير الجبائي	19
المطلب الأول: ماهية التسيير الجبائي	19
المطلب الثاني: أسس التسيير الجبائي	21
المطلب الثالث: خصائص التسيير الجبائي	21
المبحث الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي	23
المطلب الأول: مبادئ التسيير الجبائي	23
المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي	24
المطلب الثالث: المراحل العلمية للتسيير الجبائي في المؤسسة	26
المبحث الثالث: أهمية وأهداف التسيير الجبائي في المؤسسات	28
المطلب الأول: أهمية وظيفة التسيير الجبائي	28
المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي والعوامل المساعدة في تحقيقها	29
المطلب الثالث: المسير الجبائي والإستراتيجية الجبائية للمؤسسة	31

خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	35
المبحث الأول: عموميات حول الأداء وكيفية تقييمه في المؤسسات	36
المطلب الأول: مفهوم وأنواع الأداء	36
المطلب الثاني: الدراسة العوامل المؤثرة في الأداء	40
المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء	42
المبحث الثاني: تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية	49
المطلب الأول: التأثير الجبائي ونتائج واختيارات المؤسسة	49
المطلب الثاني: تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	52
المطلب الثالث: تحسين الأداء والتمييز فيه في المؤسسة الاقتصادية	54
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه ADE بورقلة	
تمهيد	58
المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة وتكوينها	59
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة	59
المطلب الثاني: تحليل تطوري للوضعية الجبائية للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة	61
المطلب الثالث: تحليل الوضعية الجبائية لوحدة ورقلة للفترة 2015 – 2019	63
المبحث الثاني: قياس مدى أهمية ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	66
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في إعداد الاستبيان	67
المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة وعرض نتائج الاستبيان	67
خلاصة الفصل	74
الخاتمة	76
الملاحق	78
قائمة المصادر والمراجع	95

رقم الجدول	الموضوع	الصفحة
(2-1)	يبين النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات	53
(3-2)	أهم الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة (الوحدة دج)	66
(3-3)	الضرائب ورسوم أخرى والديون الجبائية من طرف المؤسسة (الوحدة دج).	68
(3-4)	عدد الاستمارات الموزعة	71
(3-5)	مقياس ليكارت الثلاثي	71
(3-6)	معامل الارتباط ألفا كرونباخ	71
(3-7)	توزيع الأفراد حسب الشهادة العلمية	71
(3-8)	توزيع الأفراد حسب المستوى الوظيفي	71
(3-9)	توزيع الأفراد حسب الخبرة المهنية	72
(3-10)	الأوزان المرجحة ليكارت الثلاثي	72
(3-11)	عرض نتائج المتعلقة بآراء المستجوبين حول محاور نتائج الاستبيان	73
(3-12)	تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على أساس المستوى التعليمي	74
(3-13)	تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على أساس الوظيفة	75
(3-14)	تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على أساس الخبرة المهنية	75
(3-15)	الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة والتابعة	75
(3-16)	تحليل التباين لخط الانحدار	76
(3-17)	معامل خط الانحدار	76

رقم الشكل	الموضوع	الصفحة
(1-1)	الاختلاف بين النظرة الفرانكفونية والانجلوساكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	23
(2-1)	الاختلاف بين التسيير الجبائي والغش الضريبي	26
(3-1)	الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق	28
(4-2)	كيفية حساب حصة السوق	42
(5-3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة	63
(6-3)	تطور قيمة الرسم على النشاط المهني للفترة 2015 إلى 2019	67
(7-3)	تطور الضريبة على الدخل الإجمالي للفترة 2015 إلى 2019	67
(8-3)	تطور حق الطابع للفترة 2015 إلى 2019	68
(9-3)	تطور قيمة الضرائب والرسوم للفترة 2015 إلى 2019	69
(10-3)	تطور قيمة الديون الجبائية للفترة 2015 إلى 2019	69

رقم الملحق		الموضوع	الصفحة
(3-1)	الملحق الأول	استمارة الاستبيان	78
(3-2)	الملحق الثاني	مخرجات نظام Spss	80
(3-3)	الملحق الثالث	ميزانية ختامية الأصول 2016	82
(3-4)	الملحق الرابع	ميزانية ختامية الخصوم 2016	83
(3-5)	الملحق الخامس	جدول حساب النتائج 2016	84
(3-6)	الملحق السادس	ميزانية ختامية الخصوم 2017	85
(3-7)	الملحق السابع	ميزانية ختامية الأصول 2017	86
(3-8)	الملحق الثامن	جدول حساب النتائج 2017	87
(3-9)	الملحق التاسع	ميزانية ختامية الأصول 2018	88
(3-10)	الملحق العاشر	ميزانية ختامية الخصوم 2018	89
(3-11)	الملحق الحادي عشر	جدول حساب النتائج 2018	90
(3-12)	الملحق الثاني عشر	ميزانية ختامية الأصول 2019	91
(3-13)	الملحق الثالث عشر	ميزانية ختامية الخصوم 2019	92
(3-14)	الملحق الرابع عشر	جدول حساب النتائج 2019	93

المقدمة العامة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة كوحدة اقتصادية رئيسية للاقتصاد الوطني، والمنبع الرئيسي للوفرات الاقتصادية في مجال العلاقات الاقتصادية وتَوَسُع نِطَاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة ما أوجب عليها تَبَنِي التسيير الجبائي الجيد للتحكم في مختلف التكاليف والتي من بينها التكاليف الجبائية التي تعتبر عبء على عاتق المؤسسة، بهدف تحقيق الأمن الجبائي والاستفادة من التحفيزات الجبائية التي يمنحها التشريع الجبائي من خلال إيجاد طرق تدنئة التكاليف الجبائية.

فإذا اعتبرنا أن المؤسسة عبارة عن مجموعة من الوظائف فإنها حتما بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها، فتقوم بذلك بتقييم أدائها التجاري، وأدائها المالي، وأدائها الإنتاجي وفي الأخير الأداء الجبائي، مما يجعل المسيرين يواجهون إشكالية اختيار أو انتقاء المعايير والمؤشرات، فهي بطبيعة الحال كثيرة، ونجاح التقييم هنا يعتمد أساسا على قدرة المسيرين على اختيار أفضل وأحسن المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء الجبائي المراد قياسه، من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية.

نجد في كثير من الأحيان التكاليف الجبائية تقف حاجزا أمام هذه المؤسسات في تحقيق أهدافها، ذلك لما تطابقه هذه التكاليف من قدرة كبيرة في السيولة، لأنه لا يمكن التحايل عليها أو تأجيلها لأنها مفروضة وفقا لأحكام قانونية صادرة من السلطات العليا للبلاد، وإن حدث وتماطلت المؤسسة في دفعها، يكون ذلك ضد مصالحها فتتراكم وتزداد ضخامة وتصبح المؤسسة غير قادرة على تسديدها وهكذا تجعل نفسها عرضة لتحمل أعباء إضافية في شكل غرامات على التأخير في الدفع مما يصعب ويعقد من مهمتها ويجعلها معرضة لعقوبات صارمة، تصل إلى تجميد حساباتها وتتعداها لإعلان إفلاسها، وعلى هذا الأساس فإن الحل الأمثل للمؤسسات الاقتصادية هو التعامل بوعي ومسؤولية مع التكاليف الجبائية، وذلك بتسييرها تسييرا جيدا ومراجعتها باستمرار وذلك بالاعتماد على المهارات والكفاءات المحاسبية والجبائية قصد التخفيف من الضغط الجبائي ومحاولة الاستفادة مما يمنحه النظام الجبائي من فرص وتسهيلات.

ما سنتطرق إليه بالتفصيل في موضوعنا حول «**دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الإقتصادية**»، من خلاله سنحاول الإجابة عن الإشكالية الرئيسية لهذا البحث ما هو دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للمؤسسة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن أن نقسمها لأسئلة فرعية وهي كالتالي:

- ما هي الأسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي الأسس النظرية للأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ما هي السياسات التي من خلالها يؤثر التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات البحث:

قصد دراسة وتحليل هذا الموضوع والإجابة على الإشكالية تمت صياغة الفرضية الأساسية المتمثلة في يؤدي تبني التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية إلى فعالية الأداء الجبائي.

كما تم صياغة بعض الفرضيات الجزئية كون أن أي مؤسسة اقتصادية تلجأ إلى التسيير الجبائي:

- يعود تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية إلى نقص الأسس على تفعيله؛
- أهمية التسيير الجبائي مرهون بمدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛
- إن من الأولويات الأساسية للأداء الجبائي هي التسيير الجبائي الجيد في المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار البحث:

يمكن القول أن اختيارنا لهذا الموضوع كان بدافع الأهمية الكبيرة والاهتمام المتزايد بالتسيير الجبائي حيث يعتبر أصعب القرارات التي تتخذها المؤسسة باعتبار كل نشاطاتها ومشاريعها تتوقف عليه. ويمكن تقسيم هذه الأسباب إلى:

- **أسباب موضوعية:**

✓ محاولة إثراء المكتبة العربية بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري؛

✓ أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية وخاصة تلك الفئة التي تشتغل بالوظيفة المحاسبية والمالية؛

- **أسباب ذاتية:**

✓ الوضعية الصعبة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري؛

✓ محاولة الإجابة بقضايا التسيير الجبائي التي لا تتجزأ من تخصصنا؛

أهداف البحث:

من بين أهداف دراستنا لهذا الموضوع هي:

- **من الجانب النظري:**

✓ المساهمة في إثراء الموسوعة العلمية والمعرفية الخاصة بالتعريف بالتسيير والأداء الجبائي؛

✓ تبيين مكانة المؤسسة وواقع التسيير الجبائي فيها ومدى أهميتها في تنمية الاقتصاد؛

✓ إبراز دور الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه؛

- **من الجانب التطبيقي:**

تجسيد أفكارنا النظرية على أرض الواقع بتسليط الضوء على الشركة الجزائرية للمياه بورقلة، وبالتالي معرفة مصادرها المالية وإعطاء بعض الاقتراحات لها لاختيار أهم مؤشرات الأداء.

صعوبات البحث:

- قلة المراجع المتعلقة بالتسيير الجبائي.
- تحفظ المؤسسات في إعطاء معلومات بخصوص الوظيفة المالية.

منهجية البحث:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، قمنا في الجانب النظري بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بالاستناد لمجموعة من المراجع، أما في الجانب التطبيقي فاتبعنا طريقة المقابلة الشخصية مع مسيري المؤسسة من أجل الحصول على المعلومات في تسيير وتقييم أدائها الجبائي.

و نظرا لأهمية الموضوع ارتأينا أن نقسم بحثنا إلى بابين: الباب النظري والآخر تطبيقي، فبالنسبة للباب النظري أدرجنا فيه فصلين:

حيث الفصل الأول هو بمثابة فصل تمهيدي للموضوع محل الدراسة، حيث تعرضنا من خلاله إلى بعض الجوانب النظرية للتسيير الجبائي لما له من دور بارز في المؤسسة الاقتصادية، وفي الفصل الثاني يتناول الإطار النظري الخاص بالأداء الجبائي والعوامل المؤثرة فيه، أما الباب الثاني هو الجانب التطبيقي فقد تم خلاله إسقاط المعايير الهامة في دراسة لدور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، وهو عبارة عن تكملة للمعلومات الواردة في الجانب النظري، حيث قمنا بدراسة حالة "**المؤسسة الجزائرية للمياه**".

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: شركة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة

الحدود الزمانية: 2015 - 2019

عرض وقراءة الدراسات السابقة

1. شريفي سمية، **فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013. (تناولت فيها فعالية التسيير الجبائي في الشركات البترولية مرتبط بوجود نظام معلومات قوي مرتبط بأداء المسير الجبائي بالمسير المالي).
2. صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012. (تناول فيها الأسس النظرية للتسيير الجبائي ومدى استفادته من التطورات الحديثة في علم التسيير، مما دفع بالمسير للتفكير في كيفية الاستفادة من هذه التطورات حتى تصل المؤسسة إلى أهدافها المالية).
3. محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثره على المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2003. (تناول فيها مفهوم التسيير الجبائي ومختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال، والخيارات الجبائية الممنوحة في التشريع الجبائي، كما أوضح السياسيات التي تتبعتها من أجل التخفيف من الآثار السلبية للجباية على خزينة المؤسسة وأثرها على مختلف مصادر التمويل).
4. نادية شطي، **تشخيص التسيير الجبائي ومخاطرة في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015. (تناولت فيها نقص إهتمام المؤسسة بمتابعة تسيير وضعية الضريبة في المؤسسة).
5. الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، ع 07، 2009-2010، ص 217-220.
6. بوعلام ولهي، مداخلة بعنوان **التحكم في التسيير الاستراتيجي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار**، جامعة المسيلة، منشورة عبر شبكة الأنترنت، 2015.
7. زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، 2005. (إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار له دور بارز في ترشيد القرارات المالية للمسير).

المقدمة العامة:

تعتبر المؤسسة الوحدة الاقتصادية الرئيسية المشكلة للاقتصاد الوطني والميدان الذي تمارس فيه مختلف الأنشطة بهدف الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات، كما تبقى تمثل دوما محرك التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بها تنجح السياسة العامة التي تنتهجها الدولة أو تفشل، إذ أن المؤسسة بطبيعتها عبارة عن مجموعة عناصر تتفاعل فيما بينها لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف مرتبطة بالبيئة المحيطة التي تؤثر وتتأثر بها والتي تسعى من خلالها لتحقيق الربح وإشباع حاجيات الأفراد على المدى القريب وكذلك لضمان إستمراريتها وتواجدها في السوق على المدى البعيد بفضل إستراتيجياتها.

نظراً لأهمية الضريبة في الحياة الاقتصادية للمؤسسة من حيث كونها عبء يؤثر على الوضع المالي فعليها استعمال أحسن التوليفات والوسائل لتسيير ضرائبها للاستفادة من المزايا التشريعية الجبائية، من خلال التسيير الجبائي الذي يعمل على تعزيز قدرة المؤسسة في تخفيض التكاليف الجبائية للرفع من المردودية المالية للمساهمين.

فالموضوع له أهمية بالغة لدى المسيرين وخاصة تلك الفئة التي تشتغل بالوظيفة المالية للمؤسسة، فهو يبين لهم أهم المعايير والمؤشرات التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء الجبائي الذي تمارسه المؤسسة والأهداف المنجزة خلال فترة من الزمن ويبين أيضا كيفية تطبيق هذه المؤشرات على أرضية الواقع للوصول إلى نتائج تشخص الوضعية الفعلية للمؤسسة، ومن ثمة تحديد نقاط القوة لتشجيعها، ونقاط الضعف لمعالجتها.

الفصل الأول: الإطار النظري للتسيير البيئي

تمهيد

التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من جميع الامتيازات الجبائية، وتجنب التكاليف الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة، وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار.

إذ يعتبر التسيير اليوم ممارسة جذرية في المؤسسات بمختلف وظائفه وعملياته ومستوياته التنظيمية ليصنع التفوق التنافسي ويضمن ديمومتها، وعلى قدر سرعة التحولات التي يشهدها كل من المحيط والمؤسسة على حد سواء إزدادت أهميته ليكون الأساس لضمان الاستمرارية، وفيما يلي سنحاول توضيح مفهوم التسيير الجبائي الذي يعتبر أحد عمليات التسيير وكذا أهميته، أهدافه وحدوده.

المبحث الأول: عموميات حول التسيير الجبائي

يجب على مسير المؤسسة أن يسيرها كأب أسرة مثالي، حذر وعلى دراية بالقوانين والقواعد المحاسبية كما عليه تسيير الجباية لصالحه والنظام الجبائي الجزائري يرتكز على التصريح الشخصي للمكلف بالضريبة إذن توجد ثقة قبلية فيما هو مصرح به ويعطي أيضا اختيار بين عدة حلول ستنتهج في تسير المؤسسة كما يجب على المسير أن يكون يقظا وألا يتعدى الحدود التي توصله إلى حالات التعسف إما بعملية غير عادية أو تجاوز الحقوق.

المطلب الأول: ماهية التسيير الجبائي

إن الدراسات في موضوع التسيير الجبائي لاقت اهتمام العديد من المفكرين من بينهم:

- **W.H Hoffman (1961)** في كتابه نظريات في التخطيط الجبائي أنه هو "قدرة المكلف على تنظيم نشاطه المالي بطريقة مثلى بالحد من التكاليف الضريبية"[1].
- **M.S Scholies & M.A Wolfson** في كتابيهما بعنوان **الضرائب والتجارة الإستراتيجية من منظور التخطيط الجبائي** على أنه " يتعلق بالنظر إلى أحسن أداء للمؤسسة، والذي يبحث في تقليل جميع التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية وتكاليف المعاملات".
- المفكرين **Watts & Zimmerman** الذين يريا بأن "المؤسسات الاقتصادية تلجأ للتسيير الجبائي واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح بهدف تجنب التكاليف التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة الضرائب"[2].

فنخلص إلى القول بأن 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 إستغلالها، أي أن عملية التخطيط تهدف إلى الإنقاص من القيمة الحقيقية للضريبة وفقا لأحكام القانون[3].

---

[1] – عبد الرزاق ريغي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي بالمؤسسات البترولية**، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص 17.

[2] – صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات**، مجلة الباحث، 2013، ع 12، ص ص 117-128.

[3] – محفوظ محمود علي محفوظ خويرة، **التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2004، ص 29.

لذا التسيير الجبائي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وهذا ما يوضحه **موريس كوزان M. Cozian**: "الجباية ما هي إلا لعبة لخيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي"[1].

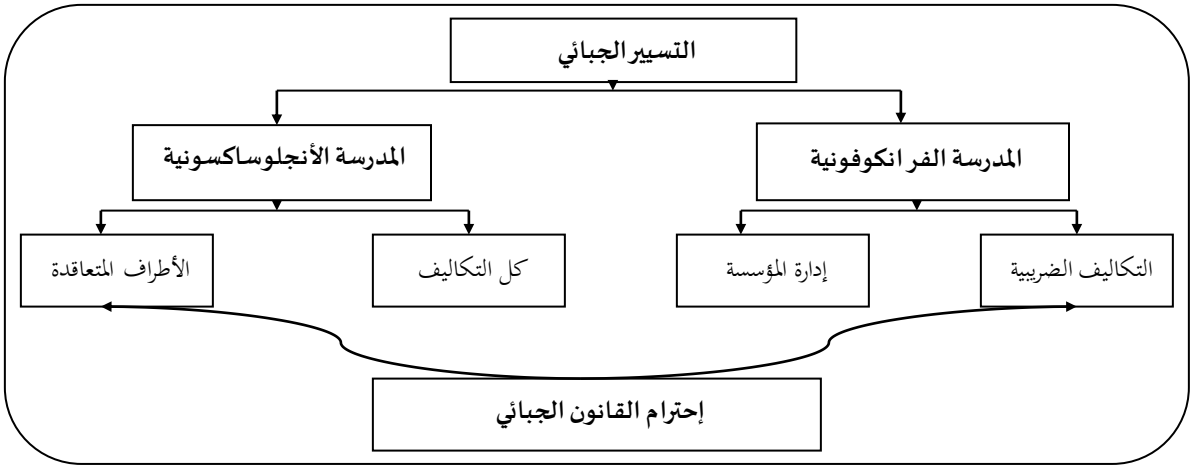
وحسب **كريستن كوليت Cherstine Collette** فإن "تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيراً فعالاً في إستراتيجياتها، إذ بدلاً من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها"[2].

نظراً لتعدد المدارس والنظريات التي تحدثت عن التسيير الجبائي يمكننا حصرها في تصورين **فرانكوفوني وأنجلوساكسوني**[3]:

- **فرانكوفوني**: يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، أي التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع.
- **أنجلوساكسوني**: يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع ... إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة، فبالإضافة إلى أنه له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة المؤسسات 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.

كما يمكن توضيح الاختلاف بين النظرة الفرانكوفونية والانجلوساكسونية لمفهوم التسيير الجبائي من خلال الشكل التالي[4]:

الشكل رقم (1-1): الاختلاف بين النظرة الفرانكفونية والانجلوساكسونية لمفهوم التسيير الجبائي.



المصدر: صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 07.

[1] – صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 88.

[2] – محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003، ص 3.

[3] – عباسي صابر، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 07.

[4] - صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 07.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي[1]:

- ✓ التسيير الجبائي ممارسة قانونية ما دامت المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار التشريع الجبائي وتسدد كافة الالتزامات المفروضة عليها من قبل هذا الأخير، وهذه النقطة الأساسية للتفريق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الجبائي؛
- ✓ حتى نقول أن هناك تسيير جبائي يجب التأكد من وجود خيارات جبائية متاحة أمام المؤسسة وتعددها يعتبر عنصر أساسي في عملية إتخاذ القرار فوجود هذه الخيارات من عدمها هو الفصل في إمكانية الحديث عن وجود تسيير جبائي؛
- ✓ يختلف التسيير الجبائي من مؤسسة لأخرى وهذا نظراً للظروف التي تعيشها كل مؤسسة؛
- ✓ يتزايد الخطر الجبائي عند انتقال المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد والالتزامات الجبائية إلى وضع تزيد فيه تسيير الجباية لخدمة أهدافها.

المطلب الثاني: أسس التسيير الجبائي

يعرف التسيير الجبائي على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة وذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها، ولذا هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني، كما يقول **موريس كوزان Maurice Cozian** هو أعلى مستوى لتسخير الجباية[2].

إن التسيير الجبائي يترجم لدى الفرانكوفون بالعديد من المصطلحات منها **La gestion fiscale**، **L'optimisation fiscale**، **Stratégie fiscale**، ولدى الأنجلوساكسون بـ التخطيط الجبائي **Tax planning** أو **Tax management** ... إلخ، وهو يعني التحكم في تسيير المتغير الجبائي بشكل يحقق القيمة للمؤسسة، باعتبار أن الجباية هي تكلفة ومخطر وفرصة ويجب تسييرها[3].

إن إهمال العنصر الجبائي في الأعمال المحاسبية والمالية يعتبر خطأ تصوري، لما له من تأثير كبير على الأرباح المساهمين وعلى صورة المؤسسة بالمحيط الذي تنشط فيه، ومنه فإن تطور المؤسسة يحتم عليها ضرورة تسيير مالي وتجاري وبشري يتوافق مع تسيير جبائي فعال، وبذلك يمكن إعتبار تسييرها لهذا المتغير مفتاح لخلق القيمة داخل المؤسسة.

فالأساس القانوني هو أن القانون رقم (**89-01**) المؤرخ في **07 فيفري 1989** في المادتين **04** و **05** ينص على: "يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للمالك، وذلك من خلال تسيره بالمستوى المطلوب مع وجوب إستخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك"، أي أن الخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع وهذا يدل على مبدأ حرية التسيير الجبائي[4].

---

[1] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[2] – Maurice Cozian, **les grands principes de la fiscalité de l'entreprise**, LITEC droit, 2eme édition, paris, 1986, postface de l'ouvrage.

[3] – هناك من المفكرين من يرون أن الإستراتيجية الجبائية هي عبارة عن تخطيط جبائي طويل الأجل، إلا أن هناك مفكرين آخرون يرون أن مصطلح الإستراتيجية الجبائية تختلف تماما عن مصطلح التخطيط الجبائي، إذ تمثل هي الرؤية المستقبلية للمؤسسة لأن كل مؤسسة لديها هدف تصل إليه عن طريق رسالة محددة تحققها من خلال إستراتيجية مختارة تنفذ عن طريق خطط وبرامج خاصة بها، فالإستراتيجية الجبائية هي ماذا **What**؟ بينما التخطيط الجبائي هو كيف **How**؟ أي أن الإستراتيجية الجبائية طريق و التخطيط الجبائي أداة ووسيلة، وإذا نظرنا لترجمة مصطلح التخطيط **Planning** في المراجع الفرنسية نجده يقابل مصطلح **Gestion**.

[4] – القانون رقم (**89-01**) المؤرخ في **07 فيفري 1989**، المتضمن القانون المدني الجزائري.

أما الأساس الاقتصادي يتمثل في مبدأ حرية تسيير المؤسسة، أي تسيير المؤسسة للجباية الخاضعة لها كونها تعيش في محيط شديد المنافسة مما يجعلها تحاول تخفيض التكاليف بتقييم اختياراتها الجبائية وتتحمل عواقبها سواء كانت إيجابية أو سلبية، وليس لإدارة الضرائب الحق في التدخل في طريقة التسيير[1].

المطلب الثالث: خصائص التسيير الجبائي

يقول **توماس دلاهاج THOMAS DELAHAGE** التسيير الجبائي يهتم قبل كل شيء بالتوقع بالضريبة وكذلك البحث عن محيط جبائي مناسب يعتبر أقل تكلفة في إطار القانون الجبائي، وذلك فإن للتسيير الجبائي ثلاث خصائص[2]:

1) التوقع بالضريبة: بما أن الضريبة تعد إحدى التكاليف في مجموع تكاليف المؤسسة الكلية، فإنها تتحتم عليها تسييرها بطريقة تساعد على التوقع بقيمتها عند إجراء الاختيار، أي وجب على المؤسسة أن تعرف الحدث الجبائي في كل إختيار جبائي.

2) إيجاد البديل الجبائي الجيد: تتضمن عملية إتخاذ القرار إختيار بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين[3]، لذلك يجب التأكيد على ضرورة وجود خيارات جبائية متاحة أمام المؤسسة، لأن في حالة عدم وجود خيارات جبائية متاحة أمام المؤسسة لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي، ويصبح الأمر مجرد تطبيق بسيط للقواعد والتشريعات الضريبية التي يحددها القانون، ويمكن تعريف البديل أو الخيار الجبائي على أنه "**هامش حركة يمكن أن تمارسه المؤسسة بحيث ينقلها إلى وضعية جبائية جديدة أي مادام لهذا الخيار أثار على جباية المؤسسة فهو خيار جبائي مهما كان أصله وشكله القانوني**"، وله ثلاثة أشكال:

- الخيار الجبائي الصرف، وهو الناتج من التشريع الضريبي.
- الخيار الجبائي القانوني، الذي يكون مصدره من النصوص القانونية غير الجبائية.
- الخيار الجبائي التسييري، الناتج عن متطلبات وضروريات التسيير الجيد.

3) إستخدام الطرق القانونية: التسيير الجبائي ممارسة قانونية ما دامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية وتؤدي الالتزامات التي تفرضها هذه الأخيرة، وهي نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي والغش والتهرب الضريبي[4]، حيث أن:

- **الغش الضريبي:** هو كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات على سبيل المثال إخفاء سلع مستوردة أو منتجة أو مباعة أو بالإعلان عنها بقيمة أقل من القيمة الحقيقية.
- **التهرب الضريبي:** هو الاستعمال الذكي للنقائص التي تعتري التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي، فالتهرب ليس مخالفة للتشريع الجبائي بالعكس فهو ذكاء ومهارة قانونية عالية هدفها تجنب أو التخفيض من الضريبة من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغته قوانينه.

---

[1] – عمر الفاروق زرقون، **إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010-2011، ص 137.

[2] – لحسن خفي، مصطفى نور الإسلام بن دالي، **دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تبسة، 2016-2017، ص 15.

[3] – محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، 1989، ص 61.

[4] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 04.

- **التسيير الجبائي**: هو إختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق إستغلال نقاط الضعف أو الفراغات الموجودة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب الضريبي في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير، فالمسيرين لهم الحق في إستخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة من أجل إختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة جبائياً، والتحليل القانوني له يكون من خلال[1]:
  - ✓ **الركن المادي** (الأفعال غير المشروعة التي يقوم بها المكلف بالضريبة كإخفاء بعض المبالغ الضخمة للضريبة)؛
  - ✓ **الركن المعنوي** (معرفة المكلف طبيعة الفعل الضار ورغم ذلك تتجه إداراته لإرتكابه والهدف هو المصلحة الاقتصادية)؛
  - ✓ **الركن الشرعي** (وجود نصوص قانونية تنص صراحة على أن مثل هذا التصرف يشكل مخالفة تستوجب العقوبة وبما أن التسيير الجبائي يحترم القوانين فإنه لا يوجد نص قانوني يجرمه).

ويمكن توضيح الاختلاف بين التسيير الجبائي والغش الضريبي من خلال الشكل التالي[2]:

الشكل رقم (1-2): الاختلاف بين التسيير الجبائي والغش الضريبي

المصدر: محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

المبحث الثاني: مبادئ وحدود التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي مؤسس على مبادئ وحدود متعارف عليها، ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في إختيار الوضعية الجبائية الأفضل للمؤسسة (حرية التسيير)، لكن رغم ذلك المشرع أعطى للمؤسسات هامش معتبر من الحرية في الجانب التسييري وخاصة فيما يتعلق بالجانب الجبائي، لكن لم يمنع من وجود حدود وجب التقيد بها في هذا الإطار، وهذا ما سنتطرق إليه في العناصر الآتية.

المطلب الأول: مبادئ التسيير الجبائي

يعتمد التسيير الجبائي على مبدأين أساسيين من جهة وهما:

1. مبدأ الحرية في التسيير: يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانوناً وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من

[1] – صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[2] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها، وذلك حسب مهارته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية إتجاه إدارة الضرائب التي تعمل على إحترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا إستطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جلياً في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، ودور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير، وهذا التسيير هو جوهر مبدأ الحرية في التسيير[1].

2. مبدأ عدم التدخل في التسيير: ألزم التشريع في هذا المبدأ أن الإدارة الضريبية ليس لديها حق التدخل في القرارات التي يتخذها مسير المؤسسة في الجانب التسييري الخاص بها وأن كانت تراه الإدارة الضريبية هذا التدخل قد يفيد المؤسسة ويجنبها خطراً أو يؤدي إلى تخفيف التكاليف الجبائية ما دامت المؤسسة تفي بجميع التزاماتها القانونية تجاه الإدارة الضريبية[2].

التشريعات تبرز بشكل واضح أن القرار التسييري للمؤسسة غير قابل للنقد من طرف مصلحة الضرائب ما دامت تراعي النصوص التشريعية الجبائية فعلى سبيل المثال يمكن للمؤسسة أن تلجأ للإستدانة حتى وإن كانت أموالها الخاصة كافية للتمويل، أي أن المشرع الجزائري قيد تدخل مصلحة الضرائب في شؤون المؤسسة في أربع أشكال هي (**الإطلاع، الرقابة، التحقيق والمعاينة**)[3].

وكملخص لما سبق ذكره يمكن حصر مبادئ التسيير الجبائي على النحو الآتي[4]:

- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لإستعمال الجباية، فالمسيرون لهم الحق في إستخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، بهدف إختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.
- يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال إرتكازه على:

✓ أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة ولهذا نجد أن كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي.

✓ تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر المؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

وتجدر بنا الإشارة إلى التعرف على نوع من أنواع التهرب الضريبي وهو **التهرب الضريبي المشروع** والذي يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة للإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

وأيضاً مصطلح **التحايل القانوني** والذي يعتبر الأسلوب الأكثر إستعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فعرفه **برونو Bruno** على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"[5].

---

[1] – صالح حميداتو، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 96-97.

[2] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[3] – عمر الفاروق زرقون، **مرجع سبق ذكره**، ص 138.

[4] – زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مداخلة من الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، 2005، ص 2.

[5] – حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 39.

وبالتالي فالتسيير الجبائي هو مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي، إذ يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية واللوائح التنظيمية.

المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي

إعتراف الإدارة الجبائية بمبدأ الحرية في التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير من جهة ومن جهة أخرى وضع حدود لهذه الحرية في نظرية التعسف في إستعمال الحق ونظرية التصرف غير العادي في التسيير.

1- **الحدود القانونية:** إن عدم الامتثال للتشريع الجبائي أحيانا يقود المؤسسة إلى الوقوع فيما يعرف بالتهرب الضريبي في المشروع (**الغش الضريبي**)، والذي يعد تهرباً مقصوداً من طرف المؤسسات المكلفة بالضريبة نتيجة مخالفتها الصريحة والعمدية لأحكام القانون الضريبي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليها، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيلها، أو عدم تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة[1].

حيث منح المشرع الحرية الكاملة للمؤسسة في تسيير شؤونها تحت طائل القوانين السارية المفعول، وكل تجاوز أو عدم إحترام لأحد هاته التشريعات في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفاً قانونياً، والتعسف في إستعمال الحق مصطلح لا يخص بالذكر للتشريعات الجبائية فحسب بل يتعدى ذلك إلى كافة التشريعات الأخرى[2].

فعدم إحترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفاً قانونياً، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير نجد[3]:

- العقود والتصرفات القانونية التي ينجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح.
- 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.
- إستعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

بالنسبة لمفهوم التعسف في إستعمال الحق في القانون الجبائي، فقد تطرق المشرع الجزائري لمفهومه من خلال المادة **217** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة **1976**، حيث أكد على أن كل العمليات المبرمة على شكل عقود أو أي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعيين أو شركات بسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صبغتها الحقيقية[4].

وللتوضيح أكثر الشكل يبين الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق[5]:

الشكل رقم (1-3): الحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق.

---

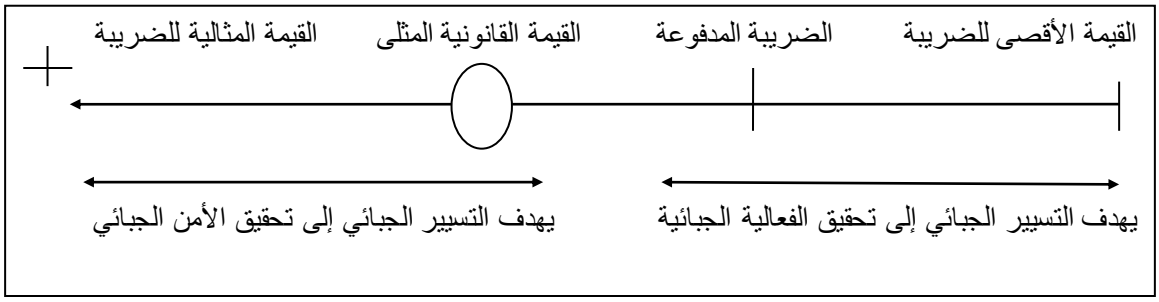
[1] – حميد بوزيدة، **مرجع سبق ذكره**، ص 40.

[2] – سمية شريفي، **فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة بسكرة، 2013، ص 23.

[3] – زواق الحواس، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 2-3.

[4] – صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

[5] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.



المصدر: محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

2- **الحدود المالية**: تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتها[1].

وتستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لإتخاذ قرارات تضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لأحد الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة، لأن القرارات قد يكون لها آثار مالية وإقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها كتصرفات غير عادية في التسيير الجبائي.

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الأفعال نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد.
- تحمل المؤسسة أعباء خاصة بالمسير.
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية.
- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

فنلاحظ من خلال ما تم عرضه أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير الجبائي يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار كونه عادي أو غير عادي، فما قد تراه إدارة الضرائب تصرفاً غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، إضافة إلى أن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة، ولهذا فقد حدد المشرع الجزائري بوضوح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء[2].

المطلب الثالث: المراحل العلمية للتسيير الجبائي في المؤسسة

بشكل عام مراحل التسيير الجبائي في المؤسسة تمر عبر ثلاث مراحل وهي على النحو التالي[3]:

1. المرحلة التمهيدية: تعتبر أول خطوة في مراحل التسيير الجبائي، وتقتضي تشكيل لجنة قيادية مختصة في المجال الجبائي، وتكون متكونة من المسؤولين عن الأعمال الجبائية والمستشارين الجبائيين الخارجيين، ولذلك فقد يكون المشكل المطروح أمام المسير الجبائي هو طريقة تمويل إستثمار معين، فخيارات التمويل أمامه عديدة، إقتراض، تمويل ذاتي، رفع في رأس المال، قرض إيجاري،

[1] – زواق الحواس، **مرجع سبق ذكره**، ص 3.

[2] – صالح حميداتو، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 98-99.

[3] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

بمراعاة عدة جوانب أثناء الإختيار، فمثلا يجب ضمان أكبر قدر من المردودية أي تقليل الأعباء والأعباء الضريبية، وكذلك الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة بأكبر قدر ممكن.

ويتم بعد ذلك جمع المعلومات التي تكون لها أثار جبائية شاملة مباشرة أو غير مباشرة على موضوع إتخاذ القرار، والهدف من هذه المرحلة هو أنها ستؤدي بالمؤسسة على إكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة.

يجب أن يستند المسير الجبائي للمؤسسة إلى قاعدة معلومات جبائية شاملة تضم كل مصادر التشريع والقانون الجبائي والتي تضم (**قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، القانون التجاري، قانون الجمارك، قوانين المالية، الاتفاقيات الدولية والإقليمية**...)، وغيرها من القوانين والنصوص ذات الآثار الجبائية.

من خلال قاعدة المعلومات فقد يقتصر عمل المسير الجبائي على المعلومات والبيانات ذات الأثر الجبائي فقط، ويتمثل المشكل المطروح في هذه المرحلة هو الكم الهائل من المصادر والبيانات الجبائية الضرورية وغير الضرورية والتي تكون أمام المسير الجبائي بغرض استخدامها في عملية إتخاذ القرار، والجدير بالذكر أن المسير يعاني من كثرة المعلومات أكثر مما هو الحال في نقصها، خاصة عندما تكون نسبة كبيرة من المعلومات لا تتعلق بالمشكلة أو بموضوع إتخاذ القرار[1].

2. **مرحلة الدراسة والتحليل**: وتمر هذه المرحلة عبر خطوتين وهما[2]:

- تحديد الخيارات الممكنة: يقوم المسير بتحديد الخيارات الجبائية الممكنة وتجميعها من خلال المعلومات المجمعة في المرحلة، وذلك بقيامه بعملية بحث تكون صعبة نوعاً ما وهامة في نفس الوقت البدائل قد تنتج من خلال مايلي:

✓ الخيارات المتضمنة في الأنظمة التفضيلية والتحفيزية (قوانين ترقية الإستثمار)، مثل هذه الامتيازات تؤدي إلى تحقيق الفعالية الجبائية دون الحاجة إلى تضييع الوقت في البحث عن تراكيب قانونية تؤدي في النهاية إلى نفس الآثار الجبائية مع خطر أكبر.

✓ الخيارات الجبائية المباشرة، الخيارات الجبائية غير المباشرة أو الضمنية والتي تنشأ عن سكوت أو عمومية النص.

✓ الخيارات القانونية المتاحة والتي لها أثار جبائية مختلفة.

- دراسة قابلية تطبيق الخيارات: ويتم في هذه الخطوة تحديد المزايا والعيوب لكل خيار ممكن، هذه الخطوة تستلزم مقدرة على التنبؤ بالمستقبل، وعلى التشخيص من أجل إدراك مختلف الجوانب الآنية والمستقبلية التي تساعد على تقييم الخيارات الممكنة[3].

ولأن العديد من الخيارات الجبائية المتاحة هي خيارات قد لا تكون في غالب الأحيان قابلة للتطبيق وذلك لعدة أسباب منها (عوائق مالية، تجارية، نقص الخبرة) مثال على ذلك أن المؤسسة لديها فرصة الإستثمار والتطوير في مناطق جغرافية معزولة وذلك مع تحفيزات وبإمتيازات ضريبية جد مغرية، ولكن هذه المناطق في الحقيقة تعاني نقص كبير في البنية التحتية والمورد البشري الذي يتمثل في اليد العاملة المؤهلة، وكذا تدهور الوضع الأمني فيها، كل هذه العوامل تجعل من هذا الخيار غير قابل للتنفيذ في الوقت الحالي.

ويمكن إبعاد الخيارات الغير قابلة للتنفيذ في الواقع العملي، وبذلك يجد المسير الجبائي نفسه قد أدى الجزء المهم من عمله ألا وهو الخيارات القابلة للتطبيق ليعرضها على الإدارة والتي يكون إتخاذ القرار نهائي.

---

[1] – سعد غالب ياسين، **نظم المعلومات الإدارية**، دار اليازوري العلمية، الأردن، 1999، ص 60.

[2] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

[3] – محمد علي منصور، **مبادئ الإدارة**، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 1999، ص 120.

3. مرحلة التطبيق: أخر مرحلة من مراحل التسيير الجبائي في المؤسسة، إذ يكون إتخاذ القرار بناءاً على سلامة المراحل السابقة، إذ أنه من الضروري جداً التأكد من أن جميع المراحل قد تمت على أحسن وجه، إضافة إلى ذلك فإن المسير الجبائي يمكنه إضافة مراحل وخطوات أخرى حسب خصوصية كل قرار جبائي والإختيار الأفضل هو ذلك الخيار الذي يحقق الهدف المسطر له.

إلا أنه هناك بعض الموانع التي نجدها في الواقع العملي والتي تمنعنا من تطبيق الخطوات المذكورة سابقا على أحسن ما يرام وتتمثل فيما يلي:

- ✓ العدد الكبير من المعلومات الجبائية، لأن كثرة المعلومات الجبائية يعقد من عملية صنع القرار لدى المسير الجبائي.
- ✓ تغير مصادر المعلومات الجبائية، عبر الزمن نتيجة تغير القوانين في الدولة حسب توجهها للأنشطة الاقتصادية بصفة عامة.

المبحث الثالث: أهمية وأهداف التسيير الجبائي في المؤسسات

يكتسي التسيير الجبائي أهمية بالغة كإحدى الوسائل الإدارية المتبعة لتخفيض مبلغ الالتزام الضريبي، وذلك من خلال عدة إجراءات تساهم في تخفيض العبء الضريبي، والتي سنتطرق لها.

المطلب الأول: أهمية وظيفة التسيير الجبائي

تعتبر الوظيفة الجبائية أهم خلية داخلية معنية بقيادة وتسيير المسائل الجبائية داخل الهيكل التنظيمي في المؤسسة، والتي وجودها يعتمد على العديد من المتغيرات، كحجم المؤسسة، بيئة الأعمال والقوانين وغيرها[1].

وفي خضم هذا التوجه الذي يعتبر الجباية من أبجديات العمل المؤسسي وضرورة ملحة تفرضها التطورات الحاصلة، أصبح المساهمون وأصحاب المؤسسات لا يستغنون عن الوظيفة الجبائية في ظل السعي الحثيث للإستفادة من مزاياها المتعددة، سواء تم الإستعانة بموظفين متخصصين جبائياً من داخل المؤسسة أو اللجوء إلى محافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين من أجل رفع تقارير جبائية إلى مجالس الإدارات لفهم الوضعية الجبائية للمؤسسة، والتخطيط المستقبلي.

فالجباية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة تعتبر كأحد محددات السياسات العامة وإتخاذ القرارات مثل: الشكل القانوني للمؤسسة، مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية والإستراتيجية ويجعلها ذات أهمية بالغة.

أن التسيير الجبائي يساعد الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة، وعليه فإنه يمكنها من تحقيق ما يلي:

- ✓ التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنب دفع الالتزام الضريبي عن طريق الإستثمار في مجالات معفاة من الضريبة.
- ✓ إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة، تساعدها في الإستثمار بأنواعه المختلفة سواء كانت استثمارات في الأصول أو استثمارات مالية.
- ✓ تحقيق الرقابة على تنفيذ العمليات ويسهل أعمال المتابعة، فمن خلال وجود تعليمات إدارية مستندة للخطة الضريبية للمؤسسة يمكن تحقيق الرقابة والمتابعة في التنفيذ.
- ✓ تحديد أهداف واضحة للعمل، بحيث يجعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند القيام بأي عمل من الأعمال في المؤسسة، أو حتى دراسة ذلك الأثر على أي من موجودات واستثمارات المؤسسة المالية.

[1] – عباسي صابر، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

- ✓ تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب إتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة، تحفز العاملين على الالتزام بأعمالهم على أكمل وجه لتحقيق أهداف المؤسسة.
- ✓ الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الإستثمار، أو قانون مؤسسة المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها.

في المجمل يمكن القول أن الدافع الأساسي من وراء تمكين التسيير الجبائي من قبل المؤسسات هو الفوائد المتوقعة منه، ومع ذلك فإن قيمة هذه الفوائد تختلف بإختلاف مستويات التخطيط الجبائي لدى صناع القرار والمواقف التي يصدرونها على سبيل المثال نجد فئة من صناع القرار وتجنباً للمخاطر المحتملة يتخذون قرارات يترتب عنها مخاطر أقل ولكن ينتج عنها إنخفاض في العائد، وبالمقابل نجد فئة أخرى تحقق عائدات مرتفعة على الرغم من أن المخاطر المرتبطة بالقرارات مرتفعة[1].

المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي والعوامل المساعدة في تحقيقها

1. **أهداف التسيير الجبائي**: يسعى التسيير الجبائي عموماً إلى تحقيق الأهداف التالية[2]:

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديها.
- محاولة معرفة ما إذا كانت 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.

أما الهدف الأسمى من التسيير الجبائي يجب أن يكون تعظيم العائد بعد خصم الضرائب حسب كل من **Scholes** و **Wolfson**.

وبشكل عام يهدف إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1- **تحقيق الأمن الجبائي**: التسيير الجبائي يرتبط بالحذر الخاص بمدى إحترام مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية، التي قد تؤدي إلى الرقابة الجبائية على صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا عند تطبيق القواعد الجبائية على حسابات المؤسسة والتي تظهرها القوائم المالية، ومنه يجب عرض قوائم مالية موثوق بها بإحترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية[3].

ومن بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من[4]:

- تشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة.
- تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها.
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

---

[1] – محمد صابر بن زاوي، **فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص ص 54-55.

[2] – محمد صابر بن زاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 55-56.

[3] – عباسي صابر، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

[4] - محمد صابر بن زاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 56.

2- **التحكم في العبء الضريبي**: إن ارتفاع الأعباء الجبائية يؤدي حتماً إلى زيادة تكاليف المؤسسة مما يجعل التحكم فيها أمراً مهماً للغاية، وهذا يتحقق انطلاقا من العمل على تخفيض الضريبة من خلال رفع قيمة الأرباح الناتجة عن عدم الاستفادة من إمتياز جبائي، كما أن المؤسسات تختلف في تعاملها مع التسيير الجبائي فهناك التي تكون في مرحلة النمو فتحصر إهتمامها فقط بكيفية تخفيض الضريبة، أما المؤسسة التي تجاوزت هذا المستوى فإهتمامها يتعدى إلى كيفية الحصول على القروض وتحقيق الربح وذلك بتطبيق تسيير جبائي فعال[1].

وظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي[2].

3- **ضمان الفعالية الجبائية**: إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي اقل وبصفة قانونية، وهو ما يبرر فعالية التسيير الجبائي[3]. وتبرز من خلال صورتين وهما:

- الفعالية الجبائية المباشرة (تكون بواسطة إستغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها قانوناً لتحقق وفرات مالية).
- الفعالية الجبائية غير المباشرة (وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة، مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي، والوصول لغايتها الإستراتيجية، وتبرز كذلك في تمكين المؤسسة من الحصول على امتيازات متعددة والتي نذكر منها مايلي[4]:

✓ الفعالية بالحصول على الامتيازات الجبائية، هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة والتي تسمح بتخفيف الديون والأعباء الجبائية.

✓ الفعالية بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، مع الإشارة إلى وجود عدة امتيازات مالية ليست ناتجة عن الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الإنحرافات الجبائية من أجل تحسين وضعيتها المالية.

✓ الفعالية بالحصول على الامتيازات التنافسية، وللحصول على هذه الأخيرة وجب على المؤسسة أن تتحكم في تكاليفها الجبائية على المستوى الوظيفي فيما يخص علاقتها بالعملاء والشركاء.

4- **خدمة إستراتيجية المؤسسة**: الإستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول إلى أهداف طويلة لأجل التي تنشدها المؤسسة، هذه الوسائل على شكل قرارات وأفعال متعلقة بطريقة إستغلال الموارد المتاحة، وللحصول على وضعية جبائية ملائمة للمؤسسة يستلزم وجوب النظر إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وذلك بإدماج المتغير الجبائي في عملية إتخاذ القرار التسييري، وتلعب دوراً مهما في (**إختيار الشكل القانوني للمؤسسة، المكان الجغرافي للنشاط، أشكال التمويل والعلاقة**

---

[1] – عمر الفاروق زرقون، **مرجع سبق ذكره**، ص 136.

[2] – راضية بن يزة، **أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة (قطاع الخدمات)**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، 2011، ص ص 98-99.

[3] – نادية شطي، **تشخيص التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2015، ص 21.

[4] – عباسي صابر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 14-15.

القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد)[1]، وبالتالي فالفعالية الجبائية مفهوم مرتبط إرتباط وثيق بوضوح الحلول الجبائية المثلى بالنظر إلى الأهداف الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

2. العوامل المساعدة في تحقيق أهداف التسيير الجبائي:

حتى يتسنى للمؤسسة تحقيق أهداف التسيير الجبائي يجب توفر مجموعة من العوامل المساعدة، والتي تعتبر هي مجموعة من الأدوات والمهارات المطلوبة لتنفيذ التسيير الجبائي ونجاح أهدافه، والتي من خلالها تضعف إحتمالية تعرض المؤسسة للعقوبات والغرامات الضريبية، ويمكن تحديدها كما يلي[2]:

- ضرورة وجود الوظيفة الجبائية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- يجب على المسيرين أن يمتازوا بالكفاءة العالية وبتسيير جيد لمنظمتهم؛
- مراقبة تسيير المخاطر، أي أن الوظيفة الضريبية عليها أن تعرف جميع مواقف الالتزام الضريبي في جميع الوحدات بالمؤسسة مع وضع ضوابط ملائمة مع هذه المخاطر؛
- العمليات أي البحث عن تحقيق الكفاءات وتجديد العمليات التي تكون فيها هدر للموارد والمتعلقة بالمحاسبة الضريبية والالتزام؛
- المعطيات أي توفر المؤسسة على البيانات التي تساعد على التوقع بمبلغ الضريبة؛
- التكنولوجيا من خلال إستخدام نظم تكنولوجية للضرائب؛
- الاتصالات أي كيفية إيصال المعلومة لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بطريقة تساعدهم على فهم التسيير الجبائي؛
- القيادة أي أن المسؤول عن تسيير الضريبة عليه الوصول بسهولة إلى مجلس الإدارة وأن يتميز بتسيير جيد للتغيير.

المطلب الثالث: المسير الجبائي والإستراتيجية الجبائية للمؤسسة

لا يمكننا بأي حال من الأحوال المرور دون التنويه بدور المسير الجبائي ضمن العملية التسييرية لجباية المؤسسة، كونه يتدخل عند إتخاذ القرارات ذات العلاقة بالعلمية التسييرية.

1. المسير الجبائي: المسير الجبائي في المؤسسة هو المسؤول الأول عند تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بإنعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي[3].

بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الإستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد الاختصاصات، كالتحكم في التقنيات المحاسبية والإلمام بالأسس القانونية للعمل التجاري وكذا مبادئ التحليل والتسيير المالي، إضافة إلى التحكم في جباية المؤسسة كمعيار أساسي.

التحكم في تقنيات التسيير يعني إتخاذ القرار، أي تكون له مؤهلات تتمثل في (القدرة على التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، إختيار البديل الأنسب).

التحكم في الجباية ويظهر هذا من خلال:

---

[1] - محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 09.

[2] – رحال إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

[3] – محمد عادل عياض، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، لأنها بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لإتخاذ أي قرار.
- إدراك أثر تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق وإلتزامات المؤسسة.

ويكمن دور المسير الجبائي في المؤسسة[1]:

- مرحلة الاستثمار: تحقيق الوفرات الضريبية، الاستفادة من الامتيازات الضريبية.
- مرحلة التمويل: المساعدة في إتخاذ القرارات التمويلية.
- مرحلة الاستغلال: الحفاظ على التوازن المالي.

2. **الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة:** بما أن التسيير الجبائي يدخل ضمن الإستراتيجية الداخلية للمؤسسة من أجل الحفاظ على مكانتها في المحيط الخارجي، وضمان استمرارها واستقرارها في المحيط الذي يعتبر نوعاً ما مليء بالمنافسة.

والتسيير الاستراتيجي هو نمط للتغيير والفعل، يبحث عن ربط الأفعال العملية بالتوجيهات الإستراتيجية وإدماج تنفيذ العملية ضمن الرؤى الكبرى للمؤسسة[2].

وعرفه **كوتلر** على أنه عملية تنمية وصيانة العلاقة بين المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها من خلال تنمية أو تحديد غايات أو أهداف إستراتيجيات النمو أو الأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسة[3].

من خلال ما سبق يمكن تعريف **الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة** على أنها عصر أساسي من الوظيفة الضريبية حيث تعمل على التوازن المستمر لمواجهة أي تحديات قد تتعرض لها الوظيفة الجبائية مثل: التشريعات والقوانين الجبائية الصارمة التي تفرضها السلطات الجبائية، وتطويرها في نفس الوقت، كما تعتبر شكل من الأشكال المتطورة في التسيير، كما تعمل على إعلام المتخصصين في مجال السياسات بالمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة بصفة عامة والوظيفة الجبائية بصفة خاصة، كما تساعد المؤسسة من خلال الاستراتجيات التي ترسمها على المدى البعيد من الاستفادة من الضرائب في جميع مراحل حياتها واستغلال الامتيازات الجبائية.

من خلال التعريف السابق الإستراتيجية الجبائية مجموعة من الإجراءات المتخذة تتمثل في[4]:

- تسيير وتحليل المعطيات الجبائية داخل المؤسسة.
- معرفة جميع الضرائب والرسوم التي ستدفعها المؤسسة.
- معرفة المناطق الجغرافية التي يجب التركيز عليها من أجل الحصول على أكبر الامتيازات والتحفيزات الجبائية.
- تحديد أهداف ذكية لمجموع الأنشطة داخل المؤسسة ليتم التركيز عليها.
- توظيف الخيار الجبائي المناسب بعد دراسته وتحليله.

---

[1] – يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2006-2007، ص 67.

[2] – عبد المالك مزهودة، **التسيير الاستراتيجي للمؤسسات**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، ع 4، 2006، ص 88.

[3] – عبد السلام أبو قحف، **أساسيات الإدارة الإستراتيجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 64.

[4] – راضية بن يزة، **أثر الإستراتيجية الضريبية على المؤسسة (قطاع الخدمات)**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2010-2011، ص 100.

- مناقشة الإستراتيجية الجبائية مع مجلس الإدارة في المؤسسة.

خلاصة الفصل

بعد التعرض للجانب النظري للتسيير الجبائي ودراسته يمكننا القول أن الركن الجبائي في المؤسسة ليس مجرد التزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة، فهو عبارة عن جملة من المتغيرات الاقتصادية التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار في تحديد الأهداف، نظراً لأهمية الجباية في حياة المؤسسة كونها عبء يؤثر على الوضع المالي، لذا تسعى جاهدة لتحقيق تسيير أمثل لجبايتها تفادياً للوقوع في الخطر الجبائي الذي ينجم عن التسيير الغير جيد، حيث لابد من أن تعطي أهمية بالغة للمعطيات الجبائية المتخذة في القرارات وخاصة الإستراتيجيات منها.

سنحاول في الفصل الثاني التطرق إلى الإطار النظري للأداء الجبائي ومدى تأثره بالتسيير الجبائي من خلال التخفيف من أثار الأعباء الجبائية والتي لها تأثير على نشاط المؤسسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء البيئي

تمهيد

إن تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفا وحيدا وشاملا مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية، الإنتاجية لتعتبر كمرادفات له، ولكن هذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد وإعطاء تعريفا وحيدا والاقتصار عليه يعد غير كاف للوصول إلى مفهوم الأداء، بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول إلى المفهوم الذي يناسب البحث، وقبل التطرق إلى مختلف التعاريف التي تناولته نشير إلى أن معنى الأداء بالنسبة للمسير ينظر إليه في قدرته على تأمين قدرة شرائية مرتفعة، الأمن، حياة مهنية جيدة...، يختلف عنه بالنسبة لرجل الاقتصاد الذي ينظر إلى أداء المؤسسة في قدرتها على تحقيق قيمة مضافة معتبرة تساهم بنسبة جيدة في الدخل الوطني وتحريك الاقتصاد، فضلا عن هذا فالاختلاف قائم حتى داخل المؤسسة.

لهذا سنتطرق في فصلنا هذا إلى الأداء من حيث مفهومه وأهمية، والعوامل المؤثرة فيه وكذا أنواعه وهذا في الجزء الأول وفي الجزء الثاني سوف نركز على مؤشرات قياسه أما في الجزء الأخير نتطرق إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والأداء فيها.

المبحث الأول: عموميات حول الأداء وكيفية تقييمه في المؤسسات

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الأداء

الفرع الأول: مفهوم الأداء

يرى بعض الباحثين أنه: "أداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق الأهداف، والإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك".

من التعريف يتبين أن الأداء مركب من عنصرين هما الفعالية والإنتاجية، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف أي هناك عنصرين للمقارنة، أهداف مسطرة يراد بلوغها وأهداف منجزة. العنصر الثاني هو الإنتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها. فيلاحظ خلط فيما هو متفق عليه تقريبا، لأن التعريف الذي أعطي للإنتاجية هو تعريف للكفاءة، والإنتاجية في حقيقة الأمر ما هي إلا علاقة بين الإنتاج وعوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه، ويرى بعض الباحثين أن الإنتاجية تحسب لعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، فالإنتاجية إذن ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها، بل هي معيار ومؤشر يمكن من قياس أداء الوظيفة الإنتاجية[1].

ويرى البعض على أنه "مستوى تحقيق الأهداف" وهذا المستوى يقاس باستخدام المؤشرات، هذا التعريف يحصر الأداء في نسبة إنجاز الأهداف أي أن الأداء هو الفعالية، هذا صحيح لكن غير كاف، لأنه لا يمكن الحكم على المؤسسة بأنها تحقق أداء جيد بمجرد تحقيقها للأهداف المناطة بها، فالمؤسسة قد تتمكن من ذلك ولكن بالاستغلال المفرط للموارد.

ومن الباحثين من ينظر إلى الأداء على أنه "علاقة الموارد المخصصة والنتائج المحققة"[2]. هذا التعريف يحاول ربط نتائج المؤسسة بالموارد المستخدمة في تحقيقها، فهو إلى حد كبير يوافق التعريف السابق لأنه يحصر الأداء في أحد شقيه وهذا غير كاف لأنه أهمل نسبة إنجاز الأهداف، فما فائدة الاقتصاد في التكاليف أو تدنيتها إلى أدنى المستويات دون بلوغ الأهداف.

---

[1] – مسعودة معاش، هشام معاش، **دور الهيكلة التنظيمية للوظيفة المالية في الرفع من الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة ورقلة، 2010، ص 12.

[2] – عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (قياس وتقييم)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2000–2002. ص

مما سبق ذكره يمكن اقتراح التعريف التالي: **أداء المؤسسة** يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معاً.

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء يتبين ضرورة تحديد مفاهيم بعض المصطلحات التي لها صلة شديدة بمفهوم **الأداء**. وهذه المصطلحات هي: الهدف، موارد المؤسسة.

الهدف: هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي:

- ✓ الوضوح: الهدف الواضح هو الهدف الذي له نفس تصور الأفراد.
- ✓ يجب أو من المفضل أن يكون في شكل رقمي أي قابل للقياس، يسهل عملية الرقابة.
- ✓ الواقعية: تعني قابلية التحقيق.
- ✓ المرونة: الهدف المرن هو الهدف الذي يستجيب للتغيرات التي تحدث في المحيط.
- ✓ أن يكون الهدف مقصود أي التعمد في تحقيقه.

هذه الخصائص الخمس هي خصائص الهدف في حد ذاته أما الخصائص الثلاثة الموالية هي خصائص مجمل الأهداف.

- ✓ أن تكون الأهداف متكاملة لا متناقضة.
- ✓ أن تكون الأهداف مرتبة ومتسلسلة.
- ✓ أن تشكل الأهداف فيما بينها شبكة.

الموارد: يمكن تقسيم موارد المؤسسة إلى ثلاث عناصر: الموارد البشرية، الموارد المالية، الموارد المادية.

- ✓ الموارد المالية: هي الأموال الضرورية لسير نشاط المؤسسة.
- ✓ الموارد البشرية: تتمثل في الأفراد ومهاراتهم في القيام بالأعمال المناطة بهم.
- ✓ الموارد المادية: تتمثل في الآلات، المعدات، الأراضي...

الفرع الثاني: أنواع الأداء

تحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، والتي يمكن تحديدها في أربعة (**4**) أشكال، كل معيار على حدى يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة.

أولاً– حسب معيار المصدر: وفقا لهذا يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين[1]:

1. **الأداء الداخلي:** يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

- ✓ الأداء البشري: وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
- ✓ الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
- ✓ الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

فالأداء الداخلي هو أداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، موارد مالية، موارد مادية.

[1] – مسعودة معاش، هشام معاش، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

2. الأداء الخارجي: هو«الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة». فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده. فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات. فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

وهو أيضا الناتج عن مجموع التطورات والتغيرات الخارجية الناتجة عن المحيط ويتحقق هذا الأداء من خلال استجابة المؤسسة لهذه التطورات الخارجية والقدرة على سبقها[1].

ثانياً– حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى نوعين[2]:

1. الأداء الكلي: الأداء الكلي للمؤسسة عبارة عن النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها. فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة. ومثال هذا الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف، فمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل المخاطر، ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم منتوجات بأقل التكاليف وأحسن جودة، ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير المواد لعملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

2. الأداء الجزئي: الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

ثالثاً– حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بالتنظيم، لأن الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، فينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمس التالية:

1- أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.

2- أداء وظيفة الإنتاج: يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها مزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبيات.

3- أداء وظيفة الأفراد: يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، وتكمن في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة. فضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد،كذلك وجود المؤسسة وإستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقاؤها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسيرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله، يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير نذكر منها التالية:

- ✓ عائد الأفراد.
- ✓ عدد الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد.

---

[1] – نوال شنافي، **تحفيز العمال ودوره في تحسين أداء المؤسسة الصناعية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2004-2005، ص 52.

[2] – مسعودة معاش، هشام معاش، **مرجع سبق ذكره**. ص 16.

✓ التغيبية (**ABSENTEISME**): ويقصد بها فقدان المواظبة على العمل الذي يشترط الحضور إلى مكان العمل، يتحقق الأداء كلما انخفضت نسبة مؤشرات التغيبية واتجهت نحو الصفر وقياسها يتم بمجموعة من المؤشرات هي:

* معدل الخطورة = ساعات الغياب/ الساعات المطلوب عملها

* التغيبية لكل أجير=أيام أو ساعات الغياب/ عدد المأجورين * المدة المتوسطة للتغيبية =ساعات الغيبية/ عدد الغيابات

- **علاقات أرباب العمل والنقابات**: ويمكن تفسير هذه المعيار بعدد الإضرابات الحاصلة داخل المؤسسة، وانعدام الإضراب يعكس الجو الملائم الذي توفره المؤسسة لمستخدميها.

4- أداء وظيفة التموين: يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

5- أداء وظيفة البحث والتطوير: يمكن دراستها بدراسة المؤشرات التالية:

- الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد.
- وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين.
- نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة.
- التنويع وقدرة المؤسسة على إرسال منتوجات جديدة.
- درجة التحديث ومواكبة التطور.

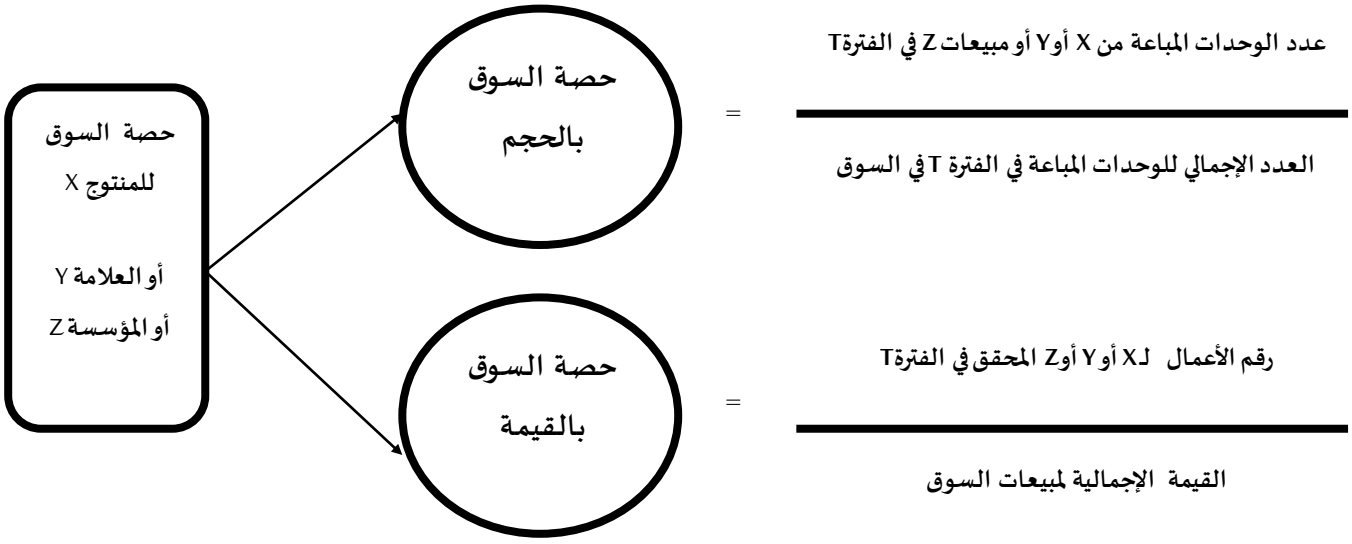
6- أداء وظيفة التسويق: يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة. هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها المجموعة التالية:

✓ حصة السوق: مؤشر مستعمل بكثرة لتحديد الوضعية التنافسية لمنتوج أو لعلامة أو لمؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية:

حصة السوق = مبيعات منتوج أو علامة/ المبيعات الإجمالية

ويعبر عن هذه النسبة بوحدات عينية أو بالقيمة[1]، ويمكن توضيح هذا المؤشر كما يلي:

الشكل رقم (2-4): كيفية حساب حصة السوق



[1]- Jaques Lendrevie et al, **Denis Lindon**, Editions Dalloz, 6éme ed, Paris, 2000, P 64.

Source: Jaques Lendrevie et al, **Denis Lindon**, Editions Dalloz, 6éme ed, Paris, 2000, P 64.

- ✓ إرضاء العملاء: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات.
- ✓ السمعة (**NOTORIETE**): وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد.
- ✓ مردودية كل منتوج.

7- أداء وظيفة العلاقات العمومية: فالأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار بالنسبة للمساهمين (يتحقق الأداء عندما يحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة)، أما الموظفين (الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة)، أما الموردين (الأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل)، وفي وجهة نظر العملاء (الحصول على مدد تسديد ما عليهم طويلة ومنتوجات في الآجال المناسبة والجودة العالية).

رابعاً– حسب معيار الطبيعة: تبعا لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية، سياسية وغيرها، يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي، سياسي[1].

1– الأداء الاقتصادي: يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...) وتدنية استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا...).

2– الأداء الاجتماعي: في حقيقة الأمر، الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أو شروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا، وأفراد المجتمع الخارجي ثانيا. وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية كما يقول أحد الباحثين «الاجتماع مشروط بالاقتصاد». وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقق الأداء الاجتماعي.

3– الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداء تكنولوجياً عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافا تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التي ترسمها المؤسسة أهدافا إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

4– الأداء السياسي: يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية. ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى. والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات: تمويل الحملات الانتخابية من اجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمرا صعبا للغاية، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته، فالتعقيدات السابقة تمخضت عنها عدة تصنيفات للعوامل المؤثرة في الأداء. فقد صنفها الدكتور علي السلمي إلى مجموعتين هما: مجموعة العوامل التقنية والتكنولوجية ومجموعة العوامل البشرية المتمثلة أساسا في المعرفة، التعلم، الخبرة، التدريب، المهارة، القدرة الشخصية، التكوين النفسي، ظروف العمل،

[1] – عبد المليك مزهودة، **مرجع سبق ذكره**، ص.ص 89-90.

حاجات ورغبات الأفراد. كما صنف البروفيسور **KUKOLECA** العوامل المؤثرة في الأداء لمجموعتين: هما مجموعة العوامل الموضوعية وتشمل العوامل الاجتماعية والعوامل الفنية، ومجموعة العوامل الذاتية المتمثلة في العوامل التنظيمية[1].

أما البروفسور **R-A-THIETART** فيرى بأنها هي: التحفيز، المهارات، مستوى العمل والممارسات[2]. ويصنف بعض الباحثين العوامل المؤثرة إلى عوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة والمتمثلة في متغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة، وعوامل خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في العوامل التقنية والعوامل البشرية.

أما التقسيم الذي سننتهجه هو التقسيم الأخير وذلك بإضافة تعديل بسيط، العوامل المؤثرة هي العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا والمتمثلة في التحفيز والمهارات...، والغير خاضعة لتحكم المؤسسة المرتبطة بالمحيط الخارجي للمؤسسة.

الفرع الأول: العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا

تحكم المؤسسة في العوامل الداخلية هو تحكم نسبي، وهذا نظرا لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضا بعوامل أو متغيرات المحيط الخارجي. فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدوده إلا في بعض الحالات أين تتمكن المؤسسة من التحكم الكلي في بعض متغيراتها. ودور المسير اتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية. وحصر العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لذلك سوف يتم التعرض إلى التي تبدوا أكثر ارتباطا بالأداء وتأثيرا فيه.

1- التحفيز: يعد التحفيز العملية التي حضت باهتمام الكثير من الباحثين والدارسين، هذا ما ترتب عنه العديد من التفسيرات والنظريات، كنظرية تدرج الحاجات، نظرية العاملين، نظرية الحاجات **Mc Clelland**، ومعظم أصحاب هذه النظريات هم علماء نفسانيين، ويتمثل التحفيز في المؤسسة «الحاجة أو الطاقة الداخلية التي تدفع الفرد إلى العمل في اتجاه موجه نحو الهدف»[3].

يتبين من التعريف أن تحفيز العمال يكون من خلال معرفة حاجتهم ومحاولة تلبيتها، أو بإشعارهم بطاقتهم التي تمكنهم من تحقيق أهدافهم. فعن طريق التحفيز الجيد لمختلف العمال قد تتمكن من بلوغ أهدافها ومن ثمة تحقيق الأداء الجيد. ولا يمكن أن تتم عملية التحفيز إلا بتوفر الحوافز التي قد تكون مادية أو معنوية، فدور المسير الجوهري في عملية التحفيز يكمن في معرفة كل حالة وتحديد الحوافز التي تتناسب معها، لتحقيق أو الحصول على أقصى ما يستطيع المحفز تقديمه للمؤسسة.

2- المهارات: يمكن تنظيم المهارات في ثلاث مستويات[4]:

- ✓ مهارة التقليد وتمكن من إنجاز أو القيام بالنشاطات المتكررة حسب إجراءات محددة مسبقا.
- ✓ مهارة الإسقاط تسمح، انطلاقا من وضعية معطاة، بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة إلى حد معين الوضعية الأولى.
- ✓ مهارة الإبداع وتمكن هذه المهارة من مواجهة مشكل جديد. فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي ويستغله في إيجاد الحلول. فحسب هذه يجب على الفرد أن يكون مبدع في التصرف والتعامل مع حالات جديدة لم يسبق له مواجهتها.

الأنواع الثلاثة مهمة إلا أن مهارة الإبداع هي الأهم، وهذا لما يمكن لها أن تؤثر في أداء المؤسسة.

3- التكوين: يعد التكوين نوع من الاستثمارات في العنصر البشري التي يمكن القيام بها لتحسين الأداء الكلي للمؤسسة. ويظهر دوره في تحسين الأداء عبر النقاط التالية[5]:

---

[1] - جمال خنشورة، **تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد**، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد الاقتصاد، جامعة باتنة، نوفمبر، 1987، ص 16.

[2] - Raymond-Alain Thietart, **La dynamique de l'homme au travail**, Les editions. D'organisation, Paris, 1977, P 51.

[3] - مسعودة معاش، هشام معاش، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.

[4] - Jaques Aubert et al, **Les notions de compétence dans les différentes disciplinent** (http://www.e-rh.org)

[5] - مسعودة معاش، هشام معاش، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.

- ✓ رفع مستوى معارف الأفراد ونشرها وتحسين تقنيتهم في العمل.
- ✓ يسمح التكوين بتحسين التنظيم وتنسيق المهام.
- ✓ يسهل عملية الاتصال وتحرك المعلومات في كل الاتجاهات.

الفرع الثاني: العوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة

تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها، ومصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيض من حدتها. فالمحيط الخارجي له تأثير كبير في الأداء. والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة. ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى عوامل اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية، سياسية وقانونية. وفي حقيقة الأمر هذا التقسيم يساعد على التوضيح لا أكثر لأن الفصل بين هذه العوامل على درجة عالية من التعقيد.

1- العوامل الاقتصادية: تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار، ارتفاع الطلب الخارجي...، فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر إيجابية للمؤسسة، كحالة تلك التي يرتكز نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي. كذلك الأسواق والمنافسين.

2- العوامل الاجتماعية: تتمثل"في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين، بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات"[1]، من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه العوامل نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية. ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتوج جديد واستهداف حصة من السوق.

3- العوامل التكنولوجية: تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد إلى سلع وخدمات، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة وغيرها. دور المسير اتجاه هذه العوامل هو اليقظة وتشجيع الإبداع والتجديد داخل المؤسسة[2].

4- العوامل السياسية والقانونية: هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها تتمثل في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، القرارات...، وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصا تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها. فمن خلال ما تم عرضه حول العوامل المؤثرة في الأداء يمكن القول أن الأداء هو دالة للعديد من المتغيرات الكمية والنوعية، المتحكم في بعض منها وغير متحكم في البعض الآخر.

المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء

بعد تناول أداء المؤسسة الاقتصادية وإيضاح معناه وأنواعه والعوامل المؤثرة فيه نتناول الآن دراسة عملية قياس وتقييم الأداء محاولين تغطية جميع الجوانب المتعلقة بهما.

الفرع الأول: ماهية قياس وتقييم الأداء

---

[1]- Pierre Bergeron, **Théorie et Cas la Gestion Moderne**, P 38, Gaétan Morin éditeur, Québec, 1993.

[2]- **Ibid**, P.P 37-38.

لقد جرت العادة على استعمال كلمتي القياس والتقييم في عملية الرقابة بمفهوم واحد دون تمييز ولكن في الأصل الكلمتان تحملان معنيين مختلفين، وخاصة إذا تم ربطهما بعملية تقييم الأداء.

1-قياس الأداء: القياس هو«تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس يدفع المسرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة »[1].

إذن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة. وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأول من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية: القياس المقارنة، تصحيح الانحراف، وقياس الأداء لا يتم في أغلب الحالات إلا بتوفر مجموعة من المعايير والمؤشرات التي تمكن من تحديده وتحديد تطوراته المحققة إذا استلزم الأمر مقارنة بينه وبين الأداء السابق له.

2-تقييم الأداء: قبل البدء يجدر بنا الإشارة إلى وجود جدل أو عدم تفاهم تام حول استخدام كلمتي التقييم والتقويم في اللغة العربية، لذلك سيكون استعمال كلمة التقييم في البحث كمرادفة لكلمة التقويم ونفي أي فرق يمكن أن يكون بينهما.

إذ هناك عدة تعاريف له وسنحاول الاقتصار على مجموعة منها لإيضاح معناه، **تقييم الأداء** يعني تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا[2]. من التعريف يتضح أن عملية التقييم تتمثل في عنصرين أساسين هما: القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات، وإصدار أحكام على ما تم قياسه. فيتبين من هنا أن القياس مرحلة أساسية من عملية التقييم.

كذلك ينظر إلى عملية تقييم الأداء على أنها «تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية»[3].

من التعريف يتضح أن أداء المؤسسة يمكن الحكم عليه بقياس النتائج المتحصل عليها في نهاية فترة محددة، والتي يمكن أن تفسر فعالية المؤسسة (نسبة إنجاز الهدف) وكفاءتها (الاستخدام العقلاني للموارد).

هناك تعريف آخر يرى بأن تقييم الأداء هو «مرحلة من مراحل العملية الإدارية، نحاول فيها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة وذلك من أجل الوقوف على النقص أو القصور في الأداء وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة أو المناسبة لتصحيح هذا القصور وغالبا ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلا وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية معينة في العادة سنة»[4]. فحسب التعريف فإن تقييم الأداء هو مقارنة ما هو فعلي بما هو مطلوب وتحديد الانحراف وتحليله ومن ثمة اتخاذ القرارات التصحيحية، ولكن في حقيقة الأمر هذا العمل من اختصاص عملية الرقابة ولا يمكن اعتبار عملية التقييم عملية إدارية بل هي جزء من عملية الرقابة التي هي عملية إدارية.

وهناك من يرى في عملية التقييم نظام وأن نظام تقييم الأداء يتمثل في تلك «السلسلة من الأنشطة المخططة والمنظمة والمراقبة من أجل ملاحظة وقياس مساهمة أو مشاركة المستخدم في أهداف المنظمة»[5].

---

[1]- George R. Terry, Stephen, G. Franklin, **Op.cit**, P 493.

[2] – السعيد فرحات جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 30.

[3] – عبد المليك مزهودة، **مرجع سبق ذكره**، ص 95.

[4] – شريف باشا، أحمد عيسون حامد، **تقييم الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية**، جمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد، مارس 1983. نقلا عن: عبد الحق بوعتروس، معايير تقويم الأداء بالمؤسسات الصناعية العامة في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عنابة، ماي 1992، ص.ص 40-41.

[5]- Laurent Belanger et al, **G.R. H Une approche globale et intégrée**, ed Gaétan Morin, 3 impression, Québec, 1984, P 172.

التعريف هذا ركز على أداء الموارد البشرية دون أن يأخذ بعين الاعتبار الأداءات الأخرى، وأن عملية التقييم تهدف إلى تحسين الأداء أي تحفيز الأفراد للعمل أكثر بدل من تسليط العقوبات على المقصرين.

إلى جانبها توجد تعاريف ترى بأن تقييم الأداء يعتبر وظيفة إدارية بجانب الوظائف الأخرى المتعارف عليها من تخطيط وتنظيم ودفع، وحسب هذه التعريف فإن تقييم الأداء «يعتبر وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر، وتشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج تتحقق على النحو المرسوم، بأعلى درجة من الكفاءة»[1]، ما يمكن أن يؤخذ على هذا التعريف هو من غير الممكن اعتبار تقييم الأداء وظيفة إدارية بل هو جزء منها –عملية الرقابة– التي من خطواتها أنها تقوم بالإجراءات التصحيحية للرجوع إلى الحالة الطبيعية وهذا هو الشيء لا تحتويه عملية التقييم.

مما سبق ذكره من تعاريف تقييم الأداء نحاول اقتراح التعريف التالي: تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: عملية تقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظرا لطبيعة الموضوع المرَاد تقييمه، فعملية تقييم أداء الأفراد مثلا تختلف في بعض مراحلها عن عملية تقييم الأداء الإنتاجي، سنتطرق في هذا العنصر إلى عملية التقييم المشتقة من عملية الرقابة والتي تصلح لتقييم النتائج المتحصل عليها في شكل رقمي.

ويمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مكملة لبعضها البعض، غياب واحدة منها تعرقل العملية ككل، وهي أولا جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم ثم قياس الأداء الفعلي ثم مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية وفي الأخير دراسة الانحراف وإصدار الحكم.

1– جمع المعلومات الضرورية: تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن أن يكون اتخاذ القرار أو رقابة دون توفر معلومات، فالمعلومات شيء ضروري في التسيير. ولكن توفر المعلومات ليس بالشيء الكافي، بل يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها بالجودة العالية، وفي الأوقات المناسبة فالمعلومات فضلا عن أهميتها في تقييم الأداء، فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الاقتصادي، والحصول على مزايا تنافسية، وتحقيق التنافسية المستديمة للمؤسسة[2]. إذ تتطلب مجموعة معلومات يمكن إرجاعها إلى:

✓ **الملاحظة الشخصية:** تعد الملاحظة الشخصية منهجا يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيه، وتعتبر من أقدم وسائل معرفة ما يحدث في المؤسسة، وأثناء الملاحظة يشعر المسؤولون بالرضا عند ملاحظتهم للأعمال تنفذ، والتحدث مع منفذيها. مع كل هذا فالطريقة تمثل بعض العيوب كعدم قدرتها على تقديم معلومات كمية ودقيقة فضلا عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة[3].

---

[1] – صلاح الدين حسن السيسي، **نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية**، دار الوسام للطبع والنشر، لبنان، 1998، ص 222.

[2] – Humbert Hesca, Elisabeth Lessa, **Gestion de l'information**, Edition Litec, Paris, 1995, P 20..

[3] – George R. Terry, Stephen .G. Franklin, **Op.cit**, P 501

✓ **التقارير الشفوية**: وسيلة لقياس أداء المؤسسة، وتتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومرؤوسيه، ومثال هذا النوع من المعلومات هو اللقاء اليومي بين الباعة ورئيسهم المباشر والذي فيه يتم التعرض لأهم الإنجازات والمشاكل المعترضة لعملهم، ويجب على المسيرين طرح الأسئلة في الأوقات المناسبة للحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة. وعموماً هذا المصدر من المعلومات أحسن من الملاحظة الشخصية من حيث كم المعلومات وصحتها[1].

✓ **التقارير الكتابية**: تستعمل التقارير الكتابية في المؤسسات، وخاصة منها الكبيرة، بشكل واسع للحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بإنجازات المؤسسة. تقدم التقارير الكتابية معلومات ومعطيات كاملة، عادة في شكل إحصاءات مفصلة، كلها تشكل سجل دائم يسمح بعملية القياس والمقارنة وإجراء مختلف الدراسات. أما عن أنواع التقارير الكتابية فالبعض منها وصفية والبعض الآخر إحصائية. ومن زاوية يعد البعض منها جزئية أي تغطي مجالات محدودة، والبعض الآخر تغطي مجمل نشاط المؤسسة. والأمثلة على هذا النوع من مصادر المعلومات كثيرة نذكر منها الميزانية، جدول حسابات النتائج، مبيعات كل منطقة الاشتغال اليومي للآلات...[2].

بصفة عامة تعتبر الملاحظة الشخصية، والتقارير الشفوية والتقارير الكتابية مصادر للمعلومات مكملة لبعضها البعض في إجراء عملية التقييم والرقابة.

2-قياس الأداء الفعلي: هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، من خلالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها، والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه.

ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أداؤها بناء على معايير الفعالية والكفاءة[3]. فيتضح لنا أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات. ففي هذا المقام نشير إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر، فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار، أي أن المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات[4].

✓ **مؤشرات قياس الأداء**: نحاول تحديد مفهوم المؤشر ثم بعد ذلك تحديد خصائصه.

عُرِفَ في **Encyclopédie de la gestion et du management** هو «المؤشر هو شخص أو شيء ما يقدم المعلومات، وهو كذلك أداة للقياس تقدم ملاحظات مفيدة»[5]، أما في **Dictionnaire de gestion** كان كما يلي: معلومة بصفة عامة تكون في شكل رقمي، تسمح بمتابعة التوقعات التي تنتج عن تسيير المؤسسة.

من التعريفين السابقين نستخلص بأن المؤشر هو أداة لقياس الأداء، يكون عادة في شكل رقمي ليسمح لمسؤولي المؤسسة مقارنة نتائجها بالمعايير المرجعية. والمؤشر الجيد الذي يسمح بأن تكون عملية قياس الأداء فعالة وجيدة يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص هي: معنوية المؤشر، الوضوح، سرعة الحصول عليه، الشمولية[6].

- معنوية المؤشر: ويقصد بها أن المعلومة التي يقدمها المؤشر تعكس بكيفية دقيقة الظاهرة أو النتيجة التي نرغب في ملاحظتها.

---

[1] - **Ibid**, P 502.

[2] - **Ibid**, P.P 502-503

[3] - أحمد بن حماد الحمودة، **تقييم الأداء الوظيفي: دورية الإدارة العامة**، المجلد 34، العدد2، سبتمبر1994، معهد الإدارة العامة، الرياض، ص337.

[4] - Brigitte Dariath, **contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2000, P.P 124.

[5] - مسعودة معاش، هشام معاش، **مرجع سبق ذكره**، ص 20.

[6] - Brigitte Doriath, **Op.cit**. P 112.

- الوضوح: وضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع، فالشخص الذي يقرأ المؤشر يعرف ماذا يعنيه بالضبط.
- سرعة الحصول على المؤشر: هذا ليضمن للمؤسسة القيام بالتصحيحات اللازمة وفي الوقت المناسب.
- الشمولية: تعني أن المؤشرات تغطي جميع جوانب المؤسسة، ومن المستحسن اعتماد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة ومثال ذلك بعض مؤشرات الأداء المالي كالقيمة الاقتصادية المضافة.

✓ **أنواع المؤشرات:** هناك العديد من المؤشرات، تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد، وسنحاول تقديم منها:

- المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية: المؤشرات الشخصية هي التي ترتبط أو ترجع إلى تصورات وتقييمات الأفراد الذين هم في علاقة مع المؤسسة. فرأي العمال في ظروف العمل داخل المؤسسة يعد من المؤشرات الشخصية، أما المؤشرات الموضوعية هي التي لا يمكن أن تولد تناقض لدى الأطراف المعنية، أي أنها تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم، ومثال ذلك مؤشر الإنتاجية، عدد حوادث العمل داخل المؤسسة، معدل التغيبية...
- المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية: المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات ومن أمثلة ذلك: رضا العمال عن ظروف العمل، القدرة على الاتصال، رضا العملاء عن خدمات المؤسسة...، أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية حسابها، وهي على نوعين: المؤشرات المالية (النقدية) يعبر عنه في شكل تكاليف وموازنات...، وهي تصلح للمستوى العلوي للتنظيم (الإطارات، الوظائف، المصالح) وهذا يرجع إلى طول مدة حساب التكاليف من جهة، ومن جهة أخرى إلى طبيعة انشغال الإطارات العليا الذي لا يتمثل في معالجة الانحرافات **ANOMALIE** فورياً بل التفكير في الإجراءات التي تمنعها مستقبلا، أما والمؤشرات غير النقدية (العينية) التي يتم الحصول عليها بسرعة، تتلاءم مع المستوى التشغيلي الذي يبحث عن التأقلم بسرعة[1]. ويمكن كذلك تقسيم المؤشرات العينية إلى مجموعة أخرى نذكر منها:
  - مؤشرات أداء اليد العاملة المباشرة: الوقت المحقق والوقت المعياري.
  - مؤشرات الأمن: عدد حوادث العمل، العدد المتوسط لأيام التوقف بسبب الحوادث...
  - مؤشرات أداء الآلات: عدد القطع المصنوعة يوميا، عدد القطع المصنوعة في الوقت المحدد، عدد الأعطال...
- المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية: المؤشرات الشاملة حسابها يقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة التحتية[2].

3– مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب: بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب. فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة. وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف، المعايير.

✓ **الزمن:** حسب هذا المرجع فإن المسؤولين يقومون بمقارنة قيم المؤشرات الحالية بقيم نفس المؤشرات في فترات سابقة، وتدعى هذه المقارنة بالمقارنة الأفقية، وتمكن هذه المقارنة بدراسة التغيرات الحاصلة ومتابعة تطورات المؤشر.

[1] - Michel Gervais, **Contrôle de gestion**. Ed Economical, 7 ed, Paris, 2000, P.P 609-611.

[2] - جمال خشور، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

✓ **أداء الوحدات الأخرى**: يمكن اعتبار أداء الوحدات الأخرى مرجعا مهما في عملية المقارنة، وحسب هذا المرجع تقوم المؤسسة بمقارنة قيم مؤشراتها بنظيراتها في المؤسسات الأخرى بشرط تقارب أو تجانس النشاط. أو مقارنتها بقيم مؤشرات القطاع. هذا النوع من المقارنة يسمح للمؤسسة بمعرفة مكانتها بالنسبة للمنافسين.

✓ **الأهداف**: في بعض الحالات تقوم المؤسسة بمقارنة أدائها الفعلي بالأهداف المخططة لتحدد نسبة إنجاز أهدافها.

✓ **المعايير**: المعايير هي وحدات تستخدم كمرجع للمقارنة كالتكلفة المعيارية للمادة الأولية واليد العاملة التي تقارن بالاستهلاكات الفعلية ومن ثمة تحديد الانحرافات ودراستها. هذا الأسلوب من المقارنة يسمح بمعرفة فعالية وكفاءة المؤسسة.

4- دراسة الانحراف وإصدار الحكم: إن عملية التصفح في ثلاث نقاط (**موجب، سلبي، معدوم**)، فالأول في صالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق انخفاض التكاليف، أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، انخفاض الإنتاجية، أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المضلة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

وفي حقيقة الأمر عملية التحليل تمكن المؤسسة من معرفة مصدر أدائها، أهو أداء داخلي أو أداء خارجي، فالحكم الجيد على الأداء يجب أن يكون مبني على تحليل الأداء أو الظاهرة إلى غاية الوصول إلى أبعد مؤثراته. ومن الطرق الفعالة في عملية التحليل طريقة الإحلال المتسلسل التي تساعد على تحديد تأثير كل عنصر ينتمي إلى الظاهرة في الانحراف الكلي[1].

الفرع الثالث: خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء

إن نجاح عملية تقييم الأداء وتحقيق أهدافها تشترط توفر مجموعة من الخصائص والشروط.

1- خصائص التقييم الجيد للأداء: إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات التقييم، وتتمثل بصفة عامة في الصدق أو السلامة، الثبات، الحساسية والكفاية[2].

✓ **الصدق أو السلامة**: تتمثل سلامة أداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة. والمؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس أداء الموارد البشرية لأن أداة التقييم هي الأفراد، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية.

مما سبق ذكره يتبين أن التقييم الجيد يجب أن يرتكز بشكل كبير على المؤشرات الموضوعية.

✓ **الثبات أو الوفاء**: إن «وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء»[3]، هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية، فمثلا رأي العملاء – مؤشر نوعي – في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ليس بالضرورة نفس الرأي، وأنواع الوفاء عديدة، نذكر **المتكافئ** الذي يتحقق عندما يستعمل مسؤولين نفس الاستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد ويخلصان لنفس النتائج، **المتجانس** يشترط بأن تكون مجموعة أسئلة وسيلة القياس لقياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج.

---

[1] عيسى حيرش، **محاضرات تحليل النشاط الاقتصادي**، طلبة ماجستير، كلية الحقوق والاقتصاد، جامعة بسكرة، جوان 2002.

[2] - Laurent Belanger et al, **Op.cit**. P.P 175-177.

[3] **– Ibid**. P 176.

✓ **الحساسية:** القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، يعني إن وجد اختلاف بين أدائين فإن المؤشر يستطيع تداركه.

✓ **الكفاية:** تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء، مثل الأداء المالي، التجاري، الاجتماعي، الإنتاجي...

2- شروط التقييم الجيد للأداء: من أجل أن تتمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق أهداف إجراؤها، يجب أن تتوفر الشروط.

✓ توفر المعلومات الكافية: كما سبق عملية التقييم تمر بعدة مراحل أولها جمع المعلومات فالمعلومات هي الأساس في التقييم، فيجب على المؤسسة الحصول عليها بمختلف الطرق المتاحة لديها وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة لديها، ويشترط أن تكون هذه المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره، ويجب أن تمس جميع أنشطة المؤسسة، وتحقيق كل ما سبق ذكره يفرض على المؤسسة إنشاء نظام للمعلومات.

✓ تحديد معدلات الأداء المرغوب: من أجل تسهيل عملية المقارنة يجب على المؤسسة تحديد معدلات معيارية للأداء تمكنها من تحديد نسبة إنجازاتها وتطورات أدائها، وتمكن كذلك معدلات الأداء من تحديد مسؤولية الانحرافات الموجبة ومسؤولية الانحرافات السالبة، ومن المفضل أن تحدد هذه المعدلات بمشاركة العاملين لمسيريهم لتكون تحفيزا لهم لبلوغها.

✓ توفر وسائل نقل معلومات أو نتائج التقييم إلى مراكز اتخاذ القرارات المعنية للقيام بالإجراءات التصحيحية أن استلزم الأمر في الوقت المناسب[1].

✓ استمرارية عملية التقييم: ويعني ذلك عدم الاقتصار على فترة زمنية معينة، بل يجب أن تمارس على طوال حياة المؤسسة وعلى فترات دورية قد تقصر وقد تطول وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد قياسه وتقييمه[2]. فمثلا تقييم جودة المنتوجات يكون يومي أما تقييم أداء رجال البيع فمن المستحسن أن يكون شهريا.

الفرع الرابع: أهمية تقييم الأداء:

بعد أن يكون للمؤسسة نظام تتوفر فيه الخصائص والشروط السابقة الذكر، فإنه يمكن أن يقدم لها الكثير في مجال تسيير مواردها وخاصة منها المورد البشري.

1- المكافأة: بالإضافة إلى الأجر الذي يتحصل عليه العاملون فإن المؤسسة تكافئ المصلحة أو الفرد الذي كانت أو كان عاملا في تحقيق الانحراف الإيجابي، أي قدم أكثر مما هو مطلوب منه. ويؤدي هذا الأسلوب إلى خلق جو المنافسة بين مختلف العاملين والمصالح. فهو أداة للتحفيز إلى العمل وتحسين النتائج داخل المؤسسة .

2- تخطيط تعداد الأفراد: إن عملية تقييم أداء الأفراد تسمح للمؤسسة بمعرفة عدد الموظفين الحاليين وخصائصهم (المهارات) التي تستخدمها المؤسسة كمعلومات تساعد في تخطيط الأفراد.

3- التكوين: إن تطبيق برنامج تكوين الأفراد يتطلب إجراء تحليل دقيق لحاجات التكوين، هذه الأخيرة تشتمل على مجموعة من المراحل من بينها تقييم الأداء، فتقييم الأداء يساعد إلى حد كبير في عملية تكوين الأفراد.

4- التحرك الداخلي: إن تنقلات الأفراد المتمثلة عموما في الترقية، التحويل، تخفيض الرتبة، التسريح قليلا ما تتحدد على أساس الأقدمية في المؤسسات الواعية وخاصة إذا تعلق الأمر بالإطارات، ففي أغلب الحالات يظهر الأداء كعامل محدد لمختلف التنقلات التي تتم في المؤسسة، فعملية تقييم الأداء تبدو مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بقرارات الترقية والتحويل...[3].

---

[1] - علي السلمي، **التخطيط والمتابعة**. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1978، ص 328.

[2] - صلاح الدين حسن السيسي، **مرجع سبق ذكره**، ص. 244.

[3] - Laurent Belanger et al, **Op.cit**, P.P 173-174.

5– التدريب: إن قياس الأداء وتحليل الانحراف يمكن من تحديد أوجه القصور في الأداء والجوانب التي تحتاج إلى تحسين. ولتقويم القصور وتحسين الأداء تلجأ المؤسسة إلى تدريب العناصر التي كانت سبباً في حدوث الانحرافات السلبية، ومن المستحسن للمؤسسة أن تجري قياس لأداء المتدربين ثم مقارنته بأدائهم السابق (قبل التدريب) لنفس العمل وتحليل النتائج لاستخدامها في تحسين طرق التدريب نفسها بالإضافة إلى استخدامها في تقييم المتدربين[1].

الفرع الخامس: المعوقات عملية التقييم:

إن اغلب الصعوبات التي تصادفها عملية تقييم الأداء هي عراقيل تظهر أو ترتبط بدرجة أولى بعملية تقييم أداء الأفراد وهذا راجع إلى كون وسائل تقييم الأداء هي الأفراد أنفسهم وبالتالي فإن مؤشرات التقييم هي مؤشرات ذاتية تتأثر بخصائص المقوم، وتتمثل في:

1– النزعة المركزية والنزعة التطرفية: المركزية هي إحدى المشكلات التي تواجه إجراء عملية التقييم وخاصة منها الأداء البشري، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إصدار أحكام متوسطة اتجاه المقومين أي أن المقومين يحصلون كلهم مثلا على درجة متوسط أو حسن. ومثل هذه المشكلة تنعكس بنتائج سلبية على اتخاذ القرارات المتعلقة بشأن تسيير الموارد البشرية كالتكوين، تخطيط الأفراد، الترقية. أما التطرفية فهي عكس سابقتها، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إعطاء درجات عالية جدا أو درجات منخفضة جدا، وهي أيضا تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صائبة، وسبب المشكلة يعود في بعض المرات إلى عدم حساسية المقياس.

2– أثر الهالة (Halo): يتمثل في الميل إلى تقديم لجميع جوانب الأداء ملاحظة إيجابية أو سلبية ناتجة عن ملاحظة أو تقييم جانب أو بعض جوانب الأداء فقط، يعني هذا أن الفرد يحصل على تقييم كلي من خلال تقييم جانب معين فقط كالحكم على الأداء الجيد لرجل البيع من خلال قدرته على التفاوض مع العملاء وإغفال بعض جوانب الأداء الأخرى الضرورية.

3– التشابه: القائم بالتقييم والمقوم في مجموعة من العناصر أو الخصائص. وقد بينت العديد من الدراسات أن القائمين بالتقييم يصدرون أحكاما إيجابية في صالح الأشخاص المشتركين معهم في بعض الخصائص كالانتماء إلى نفس المنطقة الاجتماعية، الدراسة في نفس الجامعة، نفس الآراء والأفكار، نفس المصالح، القرابة، الجنس... فمثل هذا التشابه قد يعرقل التقييم الجيد.

4– أثر التعارض: يتمثل هذا الأثر في الميل إلى تقييم فرد ما من خلال مقارنة أدائه بأداء زملائه المحيطين به بدل من تقييمه على أساس متطلبات عمله، ولتوضيح ذلك يضرب المثال التالي: موظفين لهما نفس الأداء وبدرجة متوسطة، الأول يقارن أداؤه بأداء زملائه المتحصلين على درجة عالية والثاني يقارن أداؤه بأداء زملائه المتحصلين على درجة ضعيفة فالأول يعتبر أداؤه ضعيف مقارنة بأداء الثاني، وهذا غير صحيح لأنهما لهما نفس الدرجة[2].

5– الأولية والحداثة: الأولوية تعني الأخذ بالأداء الأولي للفرد كمقياس لأدائه خلال فترة طويلة دون الأخذ بعين الاعتبار التطورات اللاحقة بعد أول عملية تقييم، أما الحداثة تتمثل في الأخذ بالأداء الملاحظ حديثا للحكم على مستوى الأداء وإهمال الأداء السابق، وفي كلتا الحالتين تعتبر عملية تقييم الأداء غير دقيقة.

المبحث الثاني: تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية

المطلب الأول: التأثير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة

[1] – صلاح الدين حسن السيسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 235.

[2] – Laurent Belanger, **Op.cit**, P.P 188-189.

يُمكن معالجة التأثير للتسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية كما يلي[1]:

الفرع الأول: المعالجة الجبائية للنتيجة:

بعد أن تحدد المؤسسة النتيجة الجبائية حسب الأحكام الجبائية بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم إلى النتيجة المحاسبية وبطرح الإيرادات غير الخاضعة يبقى عليها أن تطبق الاختيارات التالية:

1- حالة عدم التعهد بإعادة إستثمار الأرباح: يتم إخضاع النتيجة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات بتطبيق المعدل العادي 25%، وبعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من النتيجة الجبائية تحصل على أرباح صافية بعد الضريبة، إما يتم توزيعها على المساهمين ويتم إخضاعها للضريبة على مداخيل القيم المنقولة بمعدل 15%، وإذا لم يتم توزيعها خلال أجل أقصاه ثلاث سنوات تقوم الإدارة الجبائية بتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة في حالة مخالفة هذا الأجل.

2- حالة التعهد بإعادة استثمار الأرباح: تخضع النتيجة الجبائية التي قررت المؤسسة إعادة إستثمارها في شكل عقارات أو منقولات إلى المعدل المنخفض 12.5% والمحقق من طرف شركات الأموال بشرط إحترام الالتزامات المتمثلة فيما يلي:

- ✓ مسك محاسبة نظامية؛
- ✓ تحديد وذكر الأرباح الخاضعة للمعدل المنخفض في التصريح السنوي للنتائج؛
- ✓ إرفاق قائمة الاستثمارات المنجزة مع بيان طبيعتها، سعر تكلفتها، تاريخ قيدها في الأصول؛
- ✓ يجب أن يتم الاستثمار خلال السنة المالية التي تم الاستفادة من المعدل المنخفض؛
- ✓ يجب أن تكون هذه الاستثمارات واردة في قائمة المنقولات والعقارات التي تتيح الاستفادة من المعدل المنخفض والمحددة عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات:

يمكن أن تقوم المؤسسة لأسباب معينة ببيع أحد عناصر أصولها الثابتة سواء كانت أصولا مادية، معنوية أو مالية، تقوم المؤسسة بالمقارنة بين ثمن بيع العنصر في جهة والذي يمثل إيراد المؤسسة ذات الطابع الاستثنائي ومن جهة أخرى القيمة المحاسبية الصافية بين ثمن بيع القيمة الصافية، فإذا كان هذا الفرق موجباً يتعين تحقيق فائض قيمة وفي حالة كونه سالباً فهذا يدل على وجود فائض قيمة، ويوجد نوعان من الفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات هما فائض القيمة قصيرة المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة أكثر من ثلاث سنوات، بالاعتماد على المواد 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكننا توضيح هذا في الجدول التالي[2]:

الجدول رقم (2-1): يبين النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات

فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة	الحصة المعفية من الضريبة
قصير المدى	أقل من ثلاث سنوات	%70	%30
طويل المدى	أكثر من ثلاث سنوات	%35	%65

المصدر: الجيلالي بلواضح، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

[1] - الجيلالي بلواضح، **التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة المتأتية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة تبسة، 2007-2008، ص 21.

[2] - الجيلالي بلواضح، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

الفرع الثالث: التأثير الجبائي على الإهتلاكات وتشكيل المؤونات

يمكن حصر التأثير الجبائي على الإهتلاكات وتشكيل المؤونات فيما يلي[1]:

1- التأثير على الإهتلاكات: الإهتلاك جبائياً هو تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة لكن هذا الخضم مرتبط بإحترام جملة من الشروط الأساسية المتمثلة في:

- ✓ لا تطبق الإهتلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور: إذا كان التدهور ناتج عن الاستعمال المتكرر أو عامل الزمن فإن المؤسسة غير مطالبة بتبريره لكنه يستوجب تبرير التدهور الاستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الإهتلاك، وعليه لا تتدهور قيمة بعض الأصول الثابتة بفضل الاستخدام أو الزمن كالمحلات التجارية والأراضي.
- ✓ تتعلق الإهتلاكات بعناصر مبنية في أصول الميزانية: لا يمكن للإهتلاك المطبق على الاستثمار قابل للإهتلاك أن يخصم من النتيجة الجبائية ما لم يدرج هذا الاستثمار في قيم أصول المؤسسة.
- ✓ أن تثبت الإهتلاكات محاسبياً: حتى في إنعدام أو عدم كفاية الأرباح فإنه يشرع في تطبيق الإهتلاكات لكي تكون الميزانية صحيحة، تقيد هذه الإهتلاكات محاسبياً عند نهاية كل سنة محاسبية، ضمن التكاليف في حساب مخصصات الإهتلاك، وفي غياب هذا التقييد تعتبر هذه الإهتلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خضمها.
- ✓ يقضي أن تفصل الإهتلاكات في جدول خاص: يظهر في جدول الأصول الثابتة المهتلكة ومبالغ الإهتلاكات المتعلقة بها حيث يرفق هذا الجدول بالوثائق المحاسبية الواجب تقديمها مع التصريح السنوي للنتائج.
- ✓ يستوجب أن ترافق الإهتلاكات قيمة التدهور الفعلي: يعاد دمج الإهتلاكات المبالغ فيها في النتائج الخاضعة.
- ✓ يستخدم الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة: يعني أنه لا يمكن خصم تكلفته إلا إذا كانت هذه الأخيرة ضرورية، وموجهة للنشاط الاستغلالي.
- ✓ الإهتلاك يعتبر من أحد الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي والمحاسبي للمؤسسات، فمن جهة أخرى يعتبر الإهتلاك من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الجبائي ومن جهة أخرى يعتبر مال احتياطي من ورائه إعادة تكوين المال، إذ يعتبر كمصدر داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة.
- ✓ بهدف تحفيز الاستثمارات داخل الإصلاح الجبائي إبتداءاً من قانون المالية 1989 نظام الإهتلاك المتناقص الذي يسمح بتسريع الإهتلاك خلال السنوات الأولى مما يترتب عن ذلك مزايا من الناحية الجبائية من خلال تحقيق وفرات جبائية على الأرباح خلال السنوات الأولى نظراً للزيادة المعتبرة للأعباء المخصومة من الربح الخاضع ومن الناحية المالية يعتبر عبء غير مدفوع تجد له المؤسسة مقابلا في الخزينة وبالتالي تستعمل المبالغ المتاحة لتمويل إستثمارات جديدة، ونظام الإهتلاك المتزايد يسمح برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحاً متصاعدة.

2- التأثير على تشكيل المؤونات: تعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية لأصل من الأصول غير القابلة للإهتلاك أو خسارة أو أعباء متوقعة. وتخضع المؤونات على غرار الإهتلاكات إلى قواعد وشروط نص عليها التشريع الجبائي بهدف تفادي ممارسات غير قانونية للمؤونات وهي[1]:

[1] - الجيلالي بلواضح، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

- ✓ أن تكون المؤونة محددة بدقة: يجب أن يحدد ويحسب مبلغ الأعباء والخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية انطلاقاً من عناصر ومعطيات حقيقة وبطريقة موضوعية مما يقصي المؤونات الجزافية.
- ✓ الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة: فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها ومبلغها فيجب تسجيلها محاسبياً على أساس نفقة، إذا لا يجوز حساب مخصصات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.
- ✓ تنشأ التكاليف أو الخسائر خلال الدورة الجارية: كل مؤونة مكونة خلال سنة مالية لتغطية أعباء ناتجة من خلال حادث تنشأ بعد تاريخ إقفالها، تعتبر مرفوضة من الناحية الجبائية.
- ✓ قابلية التكلفة المحتملة للخصم: كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول المؤسسة، لا يمكنها أن تكون محمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم.
- ✓ التسجيل المحاسبي للمؤونات: عدم تسجيل المؤونات محاسبياً ينجم عنه فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها، ويتعين على المكلفين أن يقدموا بناءاً على طلب الإدارة الجبائية كل الوثائق المحاسبية اللازمة لإثبات المؤونات.
- ✓ بيان المؤونات في الكشف الخاص بها: رغم كون المؤونة مبررة ومقبولة في موضوعها ومسجلة بانتظام في المحاسبة فإنه لا يمكن خصمها من النتائج الخاضعة للضريبة إذا إمتنع المسير من بيانها في كشف الأرصدة في مستخلصات الحسابات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي للنتائج.

الفرع الرابع: التأثير على إعادة تقييم الاستثمارات

إعادة تقييم الاستثمارات هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف مراحل الميزانية بالأخذ بعين الاعتبار التضخم والتدهور المستمر للعملة الوطنية، حيث تعتبر كذلك هي تسوية قيمة الاستثمار للتقرب أكثر من القيمة الحالية حيث تخفض الإهتلاكات مبالغ معتبرة من الضريبة مقارنة بمبلغ الضريبة قبل إعادة التقييم.

تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم **90/103** على أنه يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والهيئات العمومية وغيرها منذ مسكها للحسابات على الشكل التجاري أن تعيد تقييم استثماراتها القابلة للإهتلاك.

ويتم حساب فرق إعادة التقييم وفق المراحل التالية:

1- إعادة تقييم القيمة الأصلية: تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة التاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بسنة الحيازة وذلك في حالة تطبيق إعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس هو القيمة الأصلية وفقاً لإعادة التقييم السابقة.

2- إعادة تقييم حصص الإهتلاكات: تصبح الحصص السنوية للإهتلاكات هي الأخرى بإستعمال معامل الضرب للسنة الأولى التي سجلت فيها ثم تحسب مجموع الإهتلاكات المعدل.

[1] – الجيلالي بلواضح، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.

3- إستخراج فرق إعادة التقييم: يمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم ويقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الحصيلة.

4- الإهتلاكات المستقبلية: تمتلك الاستثمارات المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة وعدد السنوات المتبقية لتشغيل الاستثمار الذي أعيد تقييمه مع العلم أن مدة الاستعمال الإضافية عادة ما تكون ثلاث سنوات كحد أقصى، والتقييم يتم عن طريق القيمة السوقية وتحت إشراف خبير مختص ومعتمد.

5- إعادة التقييم المطبقة: إعادة التقييم التي عرفها حسب التشريع الجزائري هي:

- ✓ إعادة التقييم الأولى حسب التنفيذي رقم **90/103** بتاريخ **1990/03/27**؛
- ✓ إعادة التقييم الرابعة حسب المرسوم التنفيذي رقم **07/210** بتاريخ **2007/07/04**؛
- ✓ تسجيل فروق إعادة التقييم مع إمتياز الإعفاء الضريبي على فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة التقييم المطبقة[1].

المطلب الثاني: تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الإقتصادية

المؤسسة الناجحة التي تسعى دوماً بغية تحقيق أهدافها المالية بأقل التكاليف، وبما أن التكاليف الجبائية تكون ضمن جميع مراحل نشاط المؤسسة يتوجب عليها تسييرها بما يتوافق مع مراحل نشاط المؤسسة لما لها من أهمية في التأثير على التسيير الجبائي.

الفرع الأول: التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال

ترتكز أهمية التسيير الجبائي في هذه المرحلة على التأثيرات المتعلقة بالتوازن المالي وهي كالتالي[2]:

1- التأثير على خزينة المؤسسة: وضعية خزينة المؤسسة من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير وضعها ضمن الأولويات حيث تقتضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، من خلال جدولتها وتحديد موعد دفعها لإدارة الضرائب لتفادي تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر سلباً على التدفقات النقدية للمؤسسة والتي بدورها تؤثر على خزينة المؤسسة.

ويظهر تأثير الرسم على القيمة المضافة من خلال الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق وقاعدة التفاوت الشهري، وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في القاعدة يجب عليها تسير بصفة عقلانية مهلة الدفع بين مختلف المتعاملين معها (الزبائن – الموردين)، فكلما كانت مهلة الزبائن أكثر مما يجب فإن المؤسسة ملزمة بدفع الرسم من خزينتها مما يؤثر بالسلب على توازنها المالي، كما أن مهلة الموردين لها دور هام يتجلى في الفرق بين قيمة الضريبة المستحقة الدفع والواجبة الاسترجاع فإن كانت هذه الأخيرة أكبر من الواجبة الدفع خزينة المؤسسة في وضعية تسبيق للدولة والعكس يعني أنها تتحمل تكاليف إضافية تأتي في شكل عقوبات عن التأخير.

أما تأثير الضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة كونه يعتبر تدفق نقدي خارجي من خلال نظام التسديدات التلقائية، إذ يتعين على الخاضع لها أن يقوم بنفسه بحساب مبلغها وتصفيتها ودفعها تلقائياًلصندوق قابض الضرائب المختص إقليمياً، ويتم هذا بدون إصدار وإرسال مسبق للجدول من طرف مصلحة الضرائب، ويتضمن نظام الدفعات التلقائية من جهة دفع ثلاث (**03**) أقساط أو تسبيقات، ومن جهة أخرى دفع رصيد التصفية. حيت يترتب عن النظام خلال سنة مالية تباعد

---

[1] – الجيلالي بلواضح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 25-26.

[2] – فطيمة شهابة، **دور التسيير الجبائي في التخفيض من التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص ص 79-83.

زمني بين الحدث المنشئ والدفع الفعلي للضريبة يسمح بالتخفيف من عبء إرتفاع الضريبة على تدفقات المؤسسة بتوفير المبالغ اللازمة في مواعيدها المستحقة، ففي فترة النمو يصبح التفاوت لصالح الخزينة والعكس حال نتائج متناقصة أو سلبية.

2- التأثير على رأس المال العامل: لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة وإنما هي متضمنة العناصر المكونة لرأس المال العامل، فتأثير الجباية على رأس المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالباً على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، والذي بدوره معفى من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفرات ضريبية.

كما يتجلى التأثير من خلال الاستثمارات، فهي ظهر بالقيم الصافية في الميزانية، وذلك بعد طرح قيمة الإهتلاكات من القيمة الإجمالية، ففي حالة تسريع الإهتلاك فإن قيمة الاستثمارات ستنخفض وترتفع قيمة الأموال الدائمة وهذا بدوره يؤدي إلى إرتفاع رأس المال العامل.

3- التأثير على إحتياجات رأس المال العامل: كلما كان الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات أكبر من الرسم القابل للاسترجاع فإن المؤسسة يترتب عليها احتياج مالي، مطالبة بدفعه والعكس، ومنه نستنتج أن تأثير الضريبة على دورة الاستغلال ينعكس بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية يكون في صالحها إذا أتقنت تسيير والتحكم في الضريبة.

الفرع الثاني: التسيير الجبائي في مرحلة التمويل

سيتم التركيز في أهمية التسيير الجبائي في هذه المرحلة على[1]:

1- من خلال سياسة الاقتراض: تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة والديون، والعامل الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين، لهذا نجد السياسة الضريبية تؤثر في اختيار السياسة المالية وتفضيل اللجوء إلى الاقتراض.

2- من خلال التمويل الإيجاري: يتاح أمام المؤسسة عدة خيارات في التمويل الإيجاري للحصول على الأصول، وهي شراء من مالها الخاص أو من مال مقترض، أو استئجاره لمدة معينة مقابل أجرة محددة.

3- من خلال سياسة توزيع الأرباح: في هذه المرحلة تكون مهمة المسير المساعدة في إتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفرات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، أي ترشيد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق الأهداف المالية بأقل إخضاع ضريبي.

يمكن القول في الأخير أن التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق الوفرات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة، واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبلا التحفيزات الجبائية إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة[2].

الفرع الثالث: التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار:

قرار الاستثمار من أهم وأصعب قرار نظرا لطبيعته الإستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها في المؤسسة، لهذا وجب أخذه بعين الاعتبار عند إتخاذ أي قرار استثماري، وتهدف هذه المرحلة إلى الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار، إما من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الاستثمار، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديون بغرض توجيه اهتمامهم نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وقد تكون في شكل **إعفاء ضريبي** (إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحق عليها، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو ظروف معينة، قد

[1] - فطيمة شهابة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 85-86.

[2] - صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، 121.

يكون دائم أو مؤقت)، **تخفيض ضريبي** (إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة أو تقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل الالتزام ببعض الشروط)، **إجراءات ضريبية تقنية** (معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، التي يترتب عنها أثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي من بينها نظام الإهتلاك، الترحيل إلى الأمام أو الخلف، إعادة إستثمار الأرباح، إعادة استثمار فائض القيمة، إعادة تقييم استثماراتها)[1].

المطلب الثالث: تحسين الأداء والتميز فيه في المؤسسات الاقتصادية

معظم المؤسسات تسعى من خلال دراسة أداءها إلى التحسين فيه وذلك بهدف الحصول على ميزة تنافسية، وهذا نتيجة التميز في الأداء.

الفرع الأول: عملية تحسين الأداء

تسمى عملية تحسين الأداء بتكنولوجيا الأداء الإنساني، ويمكن تعريفها بأنها : "طريقة منظمة وشاملة لعلاج المشاكل التي تعاني منها مؤسسة ما، وهي عملية منظمة تبدأ بمقارنة الوضع الحالي والوضع المرغوب فيه ومحاولة تحديد الفجوة في الأداء"[2].

وعملية تحسين الأداء تكون من خلال تقسيم الأدوار في المؤسسة حيث يمكن التميز بين أربعة أدوار رئيسية[3]:

1- **القائمون برعاية المشروع**: وهو الفرد أو الجماعة التي تقرر إمكانية القيام بمشروع التحسين أولا.

2- **المستهدفون من تحسين الأداء**: وهم الأفراد الذين سوف يغيرون في أداءهم الفعلي، وهم يمثلون مركز اهتمام جهود تحسين الأداء.

3- **المدافعون عن المشروع**: هم الأفراد الذين يدعمون فكرة التغيير أو التحسين الأداء في الحصول على الدعم من الإدارة العليا للمؤسسة.

4- **خبراء تكنولوجيا الأداء الإنساني**: هم الخبراء الذين يقومون بتشخيص مشكلات التطبيق المحتملة، ويضعوا خطط التعامل معها، ويساعدوا في تطبيق المشروع بفعالية.

ولتطبيق مشروع تحسين أداء المؤسسة بنجاح يجب اعتبار كل الأدوار مهمة.

الفرع الثاني: الأداء المتميز للمؤسسة

يرى الاقتصادي **O. Pastre** أن الأداء المتميز للمؤسسة يتمثل في مجموعة قواعد النشاط والمراقبة التي تحكم سيرورة المؤسسة داخل إطار تاريخي وجغرافي محدد.[4]

ومن أجل معرفة المفهوم الدقيق لأداء المتميز يجب معرفة الأهداف والغايات المرجوة منه وهي كما يلي:[5]

1- إيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء وتحسين الثقة؛

2- تحسين نوعية المخرجات وتدريب الموظفين على أسلوب تطوير العمليات؛

3- تعليم اتخاذ القرار على استنادا إلى الحقائق وترتيب وتحليل المشاكل والسيطرة عليها؛

---

[1] – فطيمة شهابة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 86-87.

[2] – عادل عشي، **مرجع سبق ذكره**، ص7 .

[3] – جيم فيولر، **إدارة مشروعات تحسين الأداء**، ترجمة عبد الحكيم الخزامي، طبعة الأولى دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001 ص83 ،84.

[4] – دحماني محمد درويش, ناصور عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص734

[5] – أحمد جميل ومحمد سفير,مداخلة بعنوان **التميز في الأداء: ماهية وكيف يمكن تحقيقه في المنظمة**، ضمن فعاليات الملتقى الدولية الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، بجامعة ورقلة 23 22 ,نوفمبر 2011 ص272

4– الحفاظ على الزبائن وخلق بيئة تدعم وتحافظ على التحسين المستمر؛

5– زيادة الكفاءة وتحقيق الأهداف الرئيسية للمنظمة؛

6– متابعة وتطوير أدوات قياس أداء العمليات.

وعليه هناك عدة عوامل يمكن أن تتجمع مع بعضها حتى يمكن وصف أدائها بالتميز فالمؤسسة ذات الأداء المتميز يرجع وجودها لوضوح أهدفها الأساسية ؛ وفي ما يلي نوضح معادلة التميز:[1]

معادلة التميز = القيادة + الموارد البشرية + الإدارة الإستراتيجية + المستهلك + السوق

ومن مما سبق ذكره نستنتج أن تحسين الأداء يعتبر أحد متطلبات التميز في الأداء.

الفرع الثالث: تحسين الأداء الجبائي

على المسير مراقبة وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من الحرية الجبائية الممنوحة يعتبر خطأ في تسييرها كما يتوجب على المسير استيعاب أن الضريبة هي تكلفة ويجب تسييرها كباقي التكاليف، وعليه أن لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط وإنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الإختيار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة ومن القرارات الذي قد يتخذها لتحقيق ذلك:

- ✓ تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد؛
- ✓ إختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار.[2]

خلاصة الفصل

يتضمن هذا الفصل المفاهيم أساسية المتعلقة بالأداء في المؤسسة الاقتصادية، حيت تم التطرق في الفصل إلى مختلف مفاهيمه تم تحديد أنواعه من حيث المصدر الشمولية، الوظيفة، الطبيعة، ثم التعرض إلى مدى أهمية الأداء المؤسساتي، ومختلف العوامل المؤثرة فيه سواء من ناحية العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبياً أو الغير الخاضعة لتحكمها، كما تطرقنا إلى ماهية وقياس الأداء وذلك باستخدام مؤشرات قياس متعددة حسب كل مؤسسة وإمكانياتها وأهدافها، ثم عملية التقييم والخصائص وشروط التقييم الجيد للأداء، وبعدها درسنا أهمية التقييم بالنسبة للمؤسسات والمعوقات التي تواجه في عملية التقييم، وفي الأخير تناولنا تأثير التسيير الجبائي في الأداء الجبائي ثم العلاقة بين كل من التميز والتحسين في أداء المؤسسة.

[1] – عبد الكريم شوكال، إبراهيم سمير، زموري كمال، مداخلة بعنوان **دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول : المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ص 7.

[2] – عبد الرزاق ريغي، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

تمهيد

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى مختلف الأدبيات النظرية المتعلقة بالتسيير الجبائي والإطار النظري للأداء والأداء الجبائي تبين لنا بأن التسيير الجبائي الجيد يؤثر على الأداء الجبائي والمالي للمؤسسة من خلال تجنب الخطر الجبائي وتحقيق التوازن المالي في إطار القانون.

وسنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال التطرق في المبحث الأول إلى دراسة وتحليل نتائج توزيع استبيان على مهنيين لواقع ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية وأثره على الأداء الجبائي وسنقوم في المبحث الثاني بمحاولة قياس مدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه وحدة ورقلة.

المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة وتكوينها

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

أنشأت الجزائرية للمياه في 21 أفريل 2001 تحت وصاية وزارة المورد المائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 101/ 01 باعتبارها مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي حيث تمتاز مؤسسة الجزائرية للمياه بأنها تتمتع بالاستقلال المالي وتتمتع بشخصية المعنوية, وتخضع في علاقتها مع الدول لجميع القواعد و النظم الإدارية. وتعتبر المؤسسة في وضعية التاجر مع الغير أي الأفراد والمؤسسات الخاصة والعمومية ويرجع تأسيسها إلى سنة 1955, وقد مرت المؤسسة بعدة تحولات منذ نشأتها والجدول التالي يبين التحولات التي شهدتها المؤسسة من سنة إلى 1959 يومنا هذا[1].

سنة التأسيس	اسم الشركة
. 1959 إلى 1967	كانت تسمى بشركة توزيع المياه الريفية والحضارية SODEXUR
. 1968 إلى 1969	كانت تسمى بوكالة المياه الصحراوية RESSA
. 1970 إلى 1973	كانت تسمى الوطنية لتوزيع المياه SONADE
. 1974 إلى 1976	كانت تسمى المؤسسة البلدية المتعددة الخدمات للمياه والتطهير ENCOPEA

[1] – خلية الاعلام والاتصال ADE وحدة ورقلة.

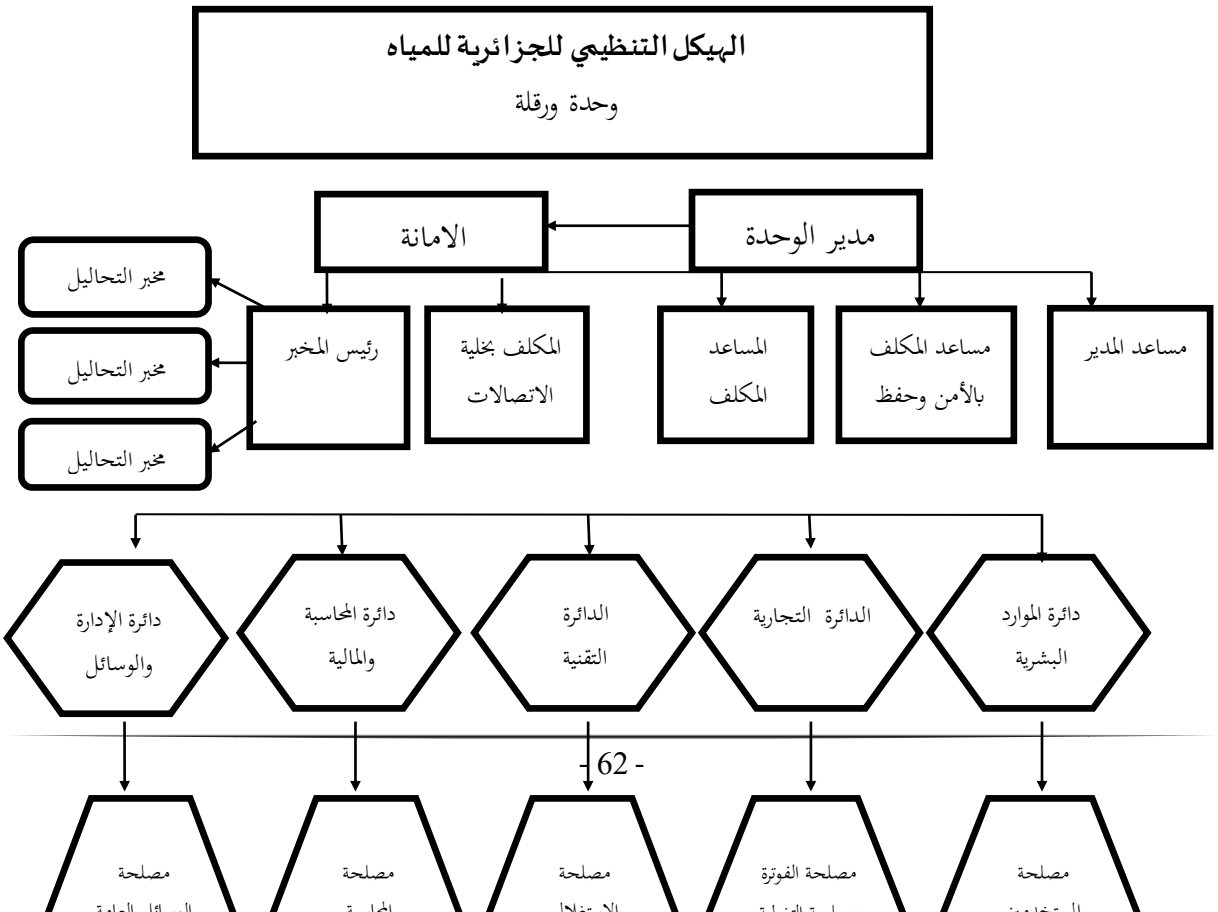
. 1977 إلى 1983	كانت تسمى الوكالة البلدية المتعددة الخدمات RCPEA
. 1984 إلى 1987	كانت تسمى مؤسسة توفير المياه وتسييرها وتوزيعها بورقلة EPEOU
. 1988 إلى 2001	كانت تسمى المؤسسة العمومية لتوزيع المياه المنزلية والصناعية والتطهير لولاية ورقلة EDEMIAO
من 2001 إلى يومنا هذا	الجزائرية للمياه ADE

1- تعريف المؤسسة:

تعرف الجزائرية للمياه هي مؤسسة اقتصادية تجارية تقع في شارع نزل الطاسيلي حي افري ص.ب 518 و01 ورقلة. وتعتبر الجزائرية للمياه من أهم المؤسسات ولها دور في الاقتصاد الوطني وكذلك تعتبر ركيزة حساسة في المجتمع والتي تساهم بدورها بإيصال المياه إلى منازل الموطنين وإلى المناطق الصناعية وجميع المؤسسة الخاصة والعامة. ومن مهامها الرئيسية تسيير عملية إنتاج مياه الشرب والمياه الصناعية ونقلها ومعالجتها وجرها وتخزينها، ومراقبة نوعية المياه الموزعة.

2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة:

الشكل رقم (3-5): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: تحليل تطوري للوضعية الجبائية للمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة

في هذا المبحث سنقوم بتوضيح كيفية سير عملية التسيير الجبائي لمختلف الضرائب والرسوم، في مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة ورقلة، وبتحليل الوضعية الجبائية للمؤسسة.

الفرع الأول: كيفية سير العمليات الجبائية على مستوى المؤسسة

إن تسيير العمليات الجبائية تتم على مستوى دائرة المالية والمحاسبة بمصلحة المالية، وهذا لضمان حسن سير العمليات المالية والمحاسبية المختلفة التي تعتبر معطيات لتحديد الوعاء الخاص لمختلف الضرائب والرسوم، بحيث يتم تنسيق العمل بين ثلاثة دوائر:

- ✓ الدائرة التجارية: دورها إعداد فواتير الماء والأشغال والتحصيل، فيتم تحويل الفواتير (رقم الأعمال) إلى دائرة المالية والمحاسبة للتسجيل فينشا بذالك ضريبة مستحقة الدفع TVA (الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمبيعات)، كذا قوائم التحصيل لحساب الرسم على النشاط المهني TAP، وحق الطابع DT باعتبار أن الحدث المنشئ بالنسبة للمؤسسة هو التحصيل.
- ✓ دائرة الإدارة والوسائل العامة: تهتم بالعلاقات الخارجية للمؤسسة خاصة ما تعلق منها بالموردين، فهي تعتبر الواسطة بين مصلحة المالية والموردين بحيث تقوم بمراقبة وبالتدقيق بين سند دخول المشتريات والخدمات وما هو موجود في الفاتورة ثم تحول لدائرة المحاسبة والمالية للمراجعة والتقييد المحاسبي لفاتورة المورد التي تحمل الرسم على القيمة المضافة المسترجعة TVA (الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمشتريات والخدمات).

✓ دائرة الموارد البشرية والتكوين: تنشئ من عملية حساب أجور العمال الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور IRG/SALAIRE، وكذا الرسم على المتكونين و الممتهنين.

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA: تطبق المؤسسة الرسم على القيمة المضافة المخفض على بيع الماء 9% وكذا العادي 19% للإشغال والخدمات

بعد تجميع مبالغ الرسم على القيمة المضافة المستحقة الموجودة في الفواتير المبيعات ومبالغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة الموجودة في المشتريات والخدمات التي تمت خلال الشهر يقوم بإعداد التصريح الشهر G50 قبل 20 يوم من الشهر الموالي ويكون ذلك حسب التصريح الموالي:

DCL Fermer

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

Exemple 325.626 DA = 325.620

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

16180205071
#REF!
2019

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
E3B11	Biens produits et denrées (art. 23 du CTVA)	8 838 995,22	0,00	8 838 995,22	0,07	618 729,67
E3B12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)	40 806 901,65	0,00	40 806 901,65	0,09	3 672 621,15
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B14	Actes Médicaux	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B15	Commissionnaire £ cortiers	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B16	Fournitured'énergie	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B21	Production : biens, produits, denrées	19 160,00	0,00	19 160,00	0,17	3 257,20
E3B22	Revente en l'état : biens, produits, denrées	1 350 970,92	0,00	1 350 970,92	0,19	256 684,47
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%	0,00	0,00	0,00		0,00
E3B24	Professions Libérales	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B25	Opérations de banques et assurances	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B26	Prestations de téléphone et télex	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B28	Autres prestations de services	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B31	Débits de boissons	0,00	0,00	0,00	0,14	0,00
E3B32	Production biens et denrées (art. 21 CTVA)	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B33	Reventes en l'état (art. 21 CTVA)	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B34	Tabacs et allumettes	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B35	Spectacles jeux divertis autres	0,00	0,00	0,00	"	0,00
E3B36	Autres prestations (art. 21 CTVA)	0,00	0,00	0,00	0,17	0,00
E3B37	Consommations sur place	0,00	0,00	0,00	"	0,00
	TOTAL GENERAL DES C.A	**51 016 027,79**	**0,00**	**51 016 027,79**		**4 551 292,49**

B/ Déductions à opérer

	NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E3B91	Précompte antérieur	
E3B92	TVA / **achats** de matières et **services** (art.29 CTCA)	1 545 622,30
E3B93	TVA / achats **biens amortissables** (art.38 CTCA)	600 504,00
E3B94	Régularisation **prorata** déduction (art.40 CTCA)	0,00
E3B95	TVA / **factures annulées** ou imp (art.18 CTCA)	0,00
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	
	Total des déductions a opérer(B)	**2 146 126,30**

DCL Fermer

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dus	**4 551 292,49**
E3B97	Régularisation du prorata	0,00
	(art.40 CTCA)	
E3B98	- Reversement (art.40 CTCA)	
	TOTAL A RAPPELER (C)	**4 551 292,49**
B	- Total des déductions	**2 146 126,30**
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)	**2 405 166,19**
	(A porter dans cadre récapitulation)	
E3B99	PRECOMPTE à reporter(B-C)	**0,00**

بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP: تطبق المؤسسة معدلين 1% بالنسبة لتحصيل بيع لماء و 2% بالنسبة للخدمات وتستفيد المؤسسة من تخفيض 25% فيما يخص نشاطات الأشغال العمومية والري وهذا حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة معدلة في قانون المالية التكميلي لسنة 2020 . ويكون ذالك حسب التصريح الموالي:

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires		Taux	Montant à payer (D.A)	
			Brut	Imposable			
TAP	C1A11	Affaires sans réfaction 0%	5 552 059,55	5 552 059,55	0,02	111 041,19	
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 25 %	15 853 692,15	11 890 269,11	0,02	237 805,38	
	C1A13	Affaires sans réfaction	35 162 335,64	35 162 335,64	0,01	351 623,36	
	C1A14	Affaires exonérées	0,00	0,00	0,00	0,00	
	C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	0,00	0,00	0,00	0,00	
1		TOTAL	**51 016 027,79**	**47 052 604,75**		**589 428,74**	1

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور IRG: يتم حساب كتلة الأجور بمصلحة الأجور وخصم قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي وإرسالها إلى دائرة المالية والمحاسبة من أجل التسجيل والتصريح بها في شهريا قبل 20 يوم من كل شهر لتفاد عقوبات التأخير ويتم التصريح بها بواسطة التصريح الشهر G50. ويكون ذالك حسب التصريح الموالي:

		Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
IRG/Salaires	E1L20	**IRG** / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	34 126 729,82	Barème	5 095 707,63	
Autres retenues IRG	E1L30	**IRG** / RCDC (titres nominatifs)	0,00	0,00	0,00	
	E1L40	**IRG** / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	0,00	0,00	0,00	
	E1L60	**IRG** / Revenus des bons de caisse anonymes	0,00	0,00	0,00	
	E1L80	**IRG** / Autres retenues à la source	108 000,00	0,10	10 800,00	
Retenues IBS	E1M30	**IBS** / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)	0,00	0,00	0,00	
	E1M40	**IBS** / Autres retenues à la source	0,00		0,00	
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues **TOTAL**	**34 234 729,82**		**5 106 507,63**	4

حق الطابع DT: يتم جمع حقوق الطابع على التسديدات التي تتم نقدا من طرف الزبائن شهريا وذلك حسب التصريح G50 الموالي:

		Opérations imposables	CA imposable	Taux	A payer (D.A)	
Droit de Timbre Sur Etat	E2E00	Timbre de quittances	17 725 632,68	0,00	**184 344,00**	
		-	0,00	0,00	0,00	
		-	0,00	0,00	0,00	
5		TOTAL	17 725 632,68		**184 344,00**	##

إن الضرائب والرسوم التي يتم الالتزام بها على مستوى الوحدة تتمثل في الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور، وحق الطابع تقوم الوحدة بحساب مبلغ الضريبة وتحويلها بصك بنكي إلى المؤسسة الأم أين يتم تجميعها والتصريح بها بأمر الدفع وصك بنكي يحمل مبلغ الضريبة ويكون التصريح قبل اليوم 20 من كل شهر على مستوى مديرية كبريات المؤسسات DGE يمنح قابض الضرائب وصل يثبت عملية الدفع.

RECAPITULATION (EN D.A)			Cadre réservé au contribuable	Cadre réservé à la recette	Cadre resérvé à l'inspectior
				Reçu ce jour la présente	Eenregistrée le :
TAP	C/500026/A	589 428,74	Certifie sincère et véritable	déclaration enregistrée	.....
AP/IBS	C/201001/M1		le contenu de la présente	sous le n°	Observarions éventuelles
VF	C/500026/C		déclaration conforme	**Payée par**	.....
- IRG/Salaires	C/201001/100	5 106 507,63	aux documents comptables	Chq banque N°.....	.....
- IRG/Autres retenues	C/201001/A.B.C		A : OUARGLA	du .....Agence.....	.....
- IBS Ret. à la source	C/201001/M2 et 3	10 800,00	le :	Chq poste..... du.....	.....
TIC	C/201003/303/A/B			En numéraire.....	.....
			Cachet, Signature	**Prise en recette**	.....
Droit de timbre	C/201002/201	184 344,00		par quit. N°	.....
-	C/.....			A .....le.....	.....
TVA	C/201003/300/A/B/C	2 405 166,19		Le receveur des impôts	.....
				Cachet, Signature	.....
MONTANT TOTAL A PAYER		**8 296 246,56**			

المطلب الثالث: تحليل الوضعية الجبائية ADE وحدة ورقلة للفترة 2015-2019:

الفرع الأول: وضعية الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة

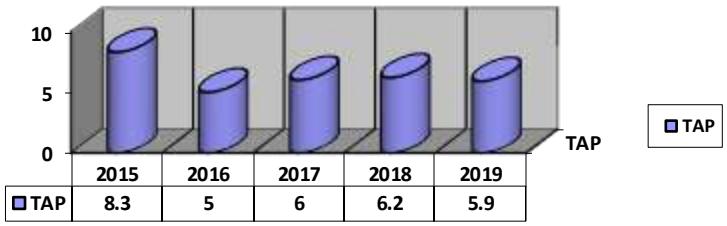
جدول رقم (3–2): أهم الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة (الوحدة دج).

البيان	2015	2016	2017	2018	2019
الرسم على النشاط المهني TAP	8 379 247,00	5 093 304,65	6 036 151,19	6 269 509,16	5 948 556,49
الضريبة على الدخل الاجمالي IRG	52 662 517,25	73 026 264,01	64 589 872,66	60 324 068,87	57 019 618,45
حق الطابع DT	3 954 317,00	5 167 372,00	5 747 954,00	5 485 697,00	4 907 684,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن الرسم على النشاط المهني كان يقدر في سنة 2015 ب 8 مليون دج، وفي سنة 2016 تراجع إلى 5 مليون دج وهذا راجع إلى التخفيض في معدل الرسم على النشاط المهني من 2% إلى 1% في قانون المالية التكميلي لسنة 2015، وفي سنة 2017 عرف زيادة تقدر ب 1 مليون دج وهذا راجع إلى الزيادة في التحصيلات المحققة من الزبائن، وفي خلال الفترة لممتدة من 2017 إلى 2019 فعرف الرسم على النشاط المهني ثبات نسبي يقدر ب 6 مليون دج. والشكل الموالي يوضح تطور الرسم على النشاط المهني خلال الفترة 2015 - 2019.

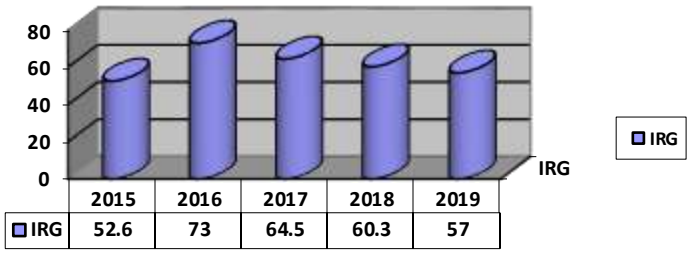
الشكل رقم (3–6): تطور قيمة الرسم على النشاط المهني للفترة 2015 إلى 2019



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

أما بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي فنلاحظ انه كان في 2015 يقدر ب 52 مليون دج، وفي سنة 2016 عرفت الضريبة على الدخل الإجمالي زيادة معتبرة قدرت ب 28% وقدرت قيمة الزيادة ب 20 مليون دج وهذا راجع إلى زيادة في كتلة الأجر وذالك لتغيير الاتفاق الجماعي لأجور العمال، وفي سنة 2017 تراجعت الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 13% وهذا راجع إلى إحالة عدد كبير من العمال إلى التقاعد بحيث كانت نسبة 45% تقاعد العادي و 55% تقاعد نسبي قبل إلغائه من طرف الحكومة وقدرت قيمة الانخفاض ب 8 مليون دج. أما في سنة 2018 و 2019 فاستمرت في التراجع بنسبة 7% و 6% على التوالي وذلك راجع إلى تقاعد العمال وعدم التجديد والتوظيف نظرا للوضعية المالية للمؤسسة والبلاد عامة. والشكل الموالي يوضح تطور الضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة 2015 - 2019.

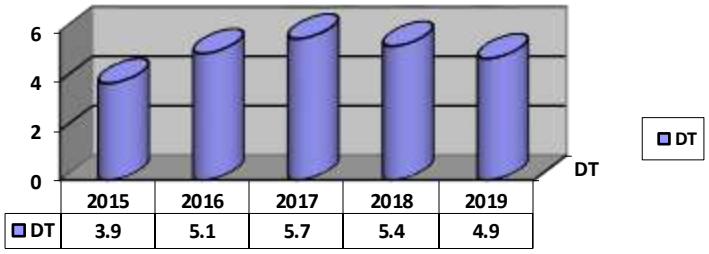
الشكل رقم (3–7): تطور الضريبة على الدخل الإجمالي للفترة 2015 إلى 2019



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

أما بالنسبة لحق الطابع كان يقدر في سنة 2015 بـ 3.9 مليون دج، وفي سنة 2016 عرف تراجع إلى 5 مليون دج، وخلال الفترة 2017 إلى 2019 عرف حق الطابع ثبات نسبي وهذا راجع إلى الاستقرار في السياسة التجارية للمؤسسة وثبات في التحصيلات المحققة من الزبائن نقدا. والشكل الموالي يوضح تطور لحق الطابع خلال الفترة 2015 - 2019.

الشكل رقم (3-8): تطور حق الطابع للفترة 2015 إلى 2019



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

الفرع الثاني: وضعية الضرائب ورسوم أخرى والديون الجبائية.

جدول رقم (3-3): الضرائب ورسوم أخرى والديون الجبائية من طرف المؤسسة (الوحدة دج).

البيان	2015	2016	2017	2018	2019
الضرائب ورسوم اخرى	2 796 487,53	10 621 486,65	5 067 741,18	9 154 128,35	6 296 256,11
الديون الجبائية	103 559 823,85	194 255 331,51	148 794 385,47	174 200 955,80	202 205 874,81

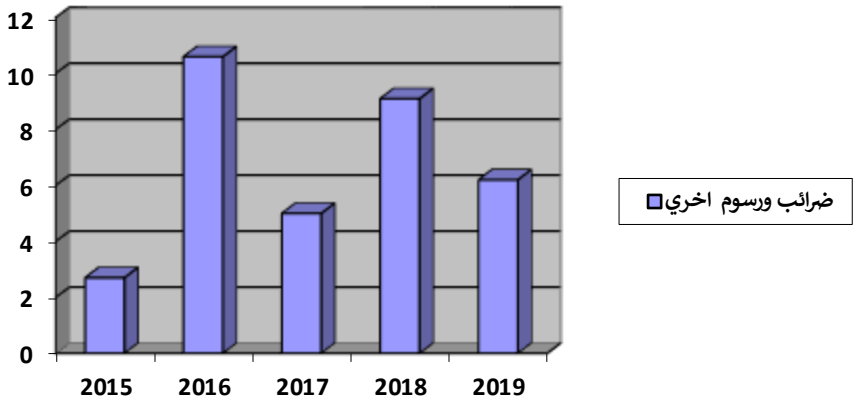
المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات لم تقم المؤسسة بدفعها لأنها حققت خسارة في النتيجة على مدار السنوات.

أما فيما يخص الضرائب ورسوم الأخرى فهي متعلقة بالرسم على القيمة المضافة للمبيعات والخدمات والأشغال، الرسم على التطهير، الرسم على الري، الرسم على المتكونين والممتهنين، إضافة إلى إتاوات (تسيير الماء، نوعية الماء، اقتصاد الماء)، بالإضافة إلى الرسم على النشاط المهني، والضريبة على الدخل الإجمالي، وحق الطابع.

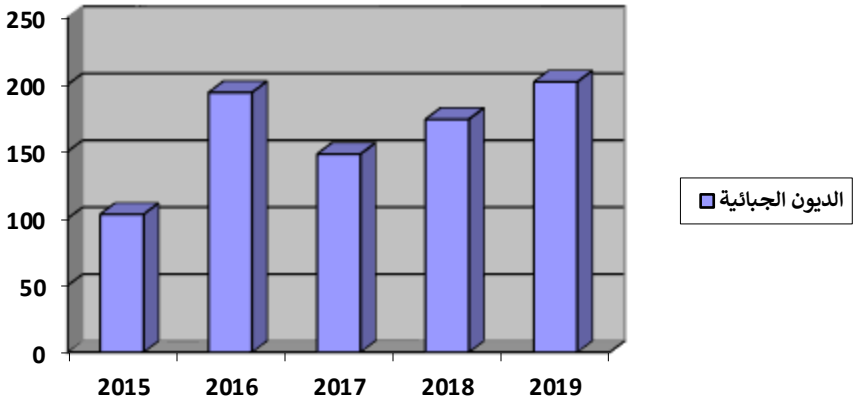
من خلال الجدول نلاحظ انه وفي الفترة الممتدة من 2015 إلى 2019 أن الديون الجبائية مرتفعة (رقم الأعمال المفوتر) وهذا وبحكم أن الضرائب والإتاوات في المؤسسة تكون مستحقة عند التحصيل والتغيير الملاحظ خلال هذه الفترة في قيمة الضرائب والرسوم راجع إلى الوضعية المالية للمؤسسة (الخزينة).

الشكل رقم (3-9): تطور قيمة الضرائب والرسوم للفترة 2015 إلى 2019.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

الشكل رقم (3-10): تطور قيمة الديون الجبائية للفترة 2015 إلى 2019.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القوائم المالية والجبائية للمؤسسة

المبحث الثاني: قياس مدى أهمية ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في إعداد الاستبيان

قصد الإلمام بجوانب الدراسة ومن أجل الوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وللإجابة على الإشكالية المطروحة سنعرض أهم الأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: منهجية الدراسة

من أجل معالجة الموضوع تم استخدام منهجين أولهما تمثل في المنهج التجريبي لملائمته مع المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة وهو الأسلوب الذي تتمثل فيه معالم الطريقة العلمية بشكل صحيح والذي يحاول وصف وتقييم دور التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية أما الثاني تمثل في الاعتماد عله منهج دراسة الحالة في الشركة الجزائرية للمياه، وقد استخدم في هذه الدراسة مصدرين أساسيين للمعلومات.

أما المصادر الثانوية لمعالجة الجانب النظري اتجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب- والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، المداخلات والمقالات التي لها علاقة بموضوع البحث والأبحاث والدراسات السابقة ومواقع الانترنت.

وبخصوص المصادر الأولية لمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع البحث لجأنا إلى المهنيين في مجال المحاسبة والجباية في المؤسسات الاقتصادية لمعالجة التسيير الجبائي الفعال ، ومعرفة طبيعة النتائج المتحصل عليها.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة في المهنيين في مجال المحاسبة والجباية في المؤسسات الاقتصادية.

عينة الدراسة: تم تحديد حجم العينة وذالك بالنسبة لمهنيين المحاسبة والجباية حيث قمنا بتوزيع 30 استمارة لتحصيل نسبة تمثيل ممكنة وذلك تماشيا مع المشاكل التي واجهتنا أثناء توزيع وتجميع تلك الاستمارات.

الفرع الثالث: إعداد وهيكلة الاستبيان

إعداد استبيان:

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها عند إعدادنا لاستمارة الاستبيان أهمها:

1- اعتمادنا على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة عند إعدادنا لاستمارة الاستبيان.

2- توافق الترتيب والتدريج في الاستبيان مع الإطار النظري للدراسة.

هيكلة الاستبيان: تم هيكلة الاستبيان إلى ثلاثة محاور بدءاً من جزء المعلومات الشخصية (الشهادة العلمية، المهنة، الخبرة المهنية).

- المحور الأول تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.
- المحور الثاني قياس مدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
- المحور الثالث قياس مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

تم إعداد الأسئلة وفق لمقياس ليكارت **3** درجات وذلك بغية معرفة اتجاه وأراء العينة حول كل عنصر في اطلاع أفراد العينة لفقرات الاستبيان.

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة وعرض نتائج الإستبيان

حاولنا من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة

تحكيم الاستبيان: خضع الاستبيان قبل نشره لعملية تحكيم من قبل لمجموعة من الأساتذة المختصين في الجانب الموضوعي والمنهجي للبحث وهم ينتمون لاختصاصات علمية مختلفة وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة مختلف الجوانب.

اختبار ثبات الاستبيان بطريقة (**ألفا كرونباخ**) من أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية **الدستجوبتُ** في الإجابة عله الأسئلة ، ولكل متغير على جدول فقد تم استخدام معامل (a كرونباخ) لتحقيق الغرض المطلوب ، وعليه زيادة قيمة المعامل تعتٍ زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على المجتمع الدراسة.

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برامج **Excel** إصدار 2007، لمعالجة البيانات التي تكون في شكل جداول لترجمتها إلى رسومات بيانية في أعمدة ودوائر تسهل عملية الملاحظة والتحليل، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية وهي برنامج (**Spss** 22).

من تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني لأسئلة الاستبيان، كما مكننا برنامج **Spss** من حساب المتوسط المرجح والانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم (3-4): يبين عدد الاستمارات الموزعة

البيان	التكرار	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	30	100
عدد الاستمارات المستلمة	30	100
عدد الاستمارات المفقودة	0	0
عدد الاستمارات الصالحة للدراسة	**30**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطلبة بعد فرز الاستمارات

الجدول رقم (3-5): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	03	02	01

المصدر: نادية شطي، **تشخيص التسيير الجبائي ومخاطر في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة ورقلة، 2014-2015، ص 36.

الجدول رقم (3-6): معامل الارتباط ألفا كرونباخ

	معامل صدق وثبات	نسبة الصدق %
إجمالي	87.4	100

المصدر: من إعداد الطالبين بإستخدام Spss.

نتائج الجدول تبين أن درجة الاتساق مرتفعة وموجبة 0.874 ودرجة الصدق 100% وهي تدل على مصداقية الإستبيان.

الفرع الثاني: عرض النتائج

1- التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لعينة المجتمع:

الجدول رقم (3–7): توزيع الأفراد حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة %
ليسانس	17	56.7
ماستر	10	33.3
ماجستير	0	0
دكتوراء	3	10
شهادات أخرى	0	0
المجموع	30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم المبين أعلاه فإن عينة الدراسة تتميز بمستوى تعليمي عالي ويتضح ذلك من خلال النسب، حيث قدرت الليسانس بـ 56.7 بالمئة بتعداد 17 فرد، الماستر بـ 33.3 بالمئة بتعداد 10 أفراد، الدكتوراء بـ 10 بالمئة بتعداد 3 أفراد.

الجدول رقم (3–8): توزيع الأفراد حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	**التكرار**	**النسبة**
موظف	10	33.33
مكتب محاسبة	1	3.33
إطار محاسبي	16	53.33
أخرى	3	10
المجموع	**30**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أظهرت النتائج المتحصل عليها أن نسبة المستجوبين الذين يمارسون وظيفة إطار محاسبي تمثل 53.33 بالمئة بتعداد 16 فرد، ووظيفة موظف بنسبة 33.33 بالمئة بتعداد 10 أفراد، وهذا راجع لإعتمادنا على بشكل كبير على المهنيين والموظفين في مجال المحاسبة والجباية.

الجدول رقم (3–9): توزيع الأفراد حسب الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة المهنية	**التكرار**	**النسبة**
أقل من 5 سنوات	6	20
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	30
أكثر من 10 سنوات	15	50
المجموع	**30**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول أظهرت النتائج المتحصل عليها والتي تقسيم أفراد العينة إلى ثلاث فئات، أن النسبة الكبيرة من المستجوبين ينتمون إلى الفئة الثالثة أكثر من سنوات بنسبة 50 بالمئة بتعداد 15 فرد، وتعتبر مؤشر جيد لعينة الدراسة الأمر الذي يعزز من صدق الإجابات ويشير إلى أن معظم عينة الدراسة تمتلك الخبرة.

2- اختبار مقياس الاستبيان وعرض النتائج:

نستعين بمعايير تحديد الاتجاه بالاعتماد على الأوزان المرجحة **ليكارت الثلاثي**، وهذا بحساب المتوسطات الانحرافات ومعرفة توجهات المستجوبين ودرجة الموافقة حول دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (3-10): الأوزان المرجحة ليكارت الثلاثي

المتوسط المرجح	1 إلى 1.66	1.66 إلى 2.33	2.34 إلى 3
الرأي	غير موافق	محايد	موافق

المصدر: نادية شطي، **تشخيص التسيير الجبائي ومخاطر في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة ورقلة، 2014-2015، ص 41.

جدول رقم (3-11): يبين عرض نتائج المتعلقة بآراء المستجوبين حول محاور نتائج الاستبيان

البيان	العدد	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف	درجة الاتجاه
المحور الأول: تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية							
يوجد في المؤسسة مصلحة مكلفة بمتابعة الضرائب بشكل مباشر	30	15	3	12	1.900	0.921	**محايد**
يوجد في المؤسسة أشخاص مكلفين بشكل مباشر بمتابعة الضرائب	30	6	4	20	2.467	0.671	**موافق**
تتوفر المؤسسة على كل الإمكانيات البشرية والمادية من اجل متابعة الضرائب في المؤسسة	30	5	4	21	2.533	0.602	**موافق**
يحضا المكلفين بمتابعة الضرائب في المؤسسة بإجراء دورات تكوينية في مجالاتهم	30	11	3	16	2.167	0.902	**محايد**
ينظر إلى وظيفة المكلفين بالضرائب كأحد الوظائف الأساسية في المؤسسة	30	9	6	15	2.200	0.786	**محايد**
تتعاون المصالح الأخرى في المؤسسة مع الموظفين المكلفين بالضرائب	30	11	3	16	2.167	0.902	**محايد**
يوجد في المؤسسة نظام معلومات فعال يسمح بالحصول على المعلومات المؤثرة في متابعة الضرائب	30	12	5	13	2.033	0.861	**محايد**
يوجد إجراءات واضحة في المؤسسة تعمل على تسهيل عمل المكلفين بمتابعة الضرائب	30	6	10	14	2.267	0.616	**محايد**
مجموع المحور الأول					**1.933**	**0.706**	**محايد**
المحور الثاني: قياس مدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية							
العامل الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عالي الأهمية	30	7	8	15	2.267	0.685	**محايد**
التسيير الجبائي يمارس في اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	30	5	3	22	2.567	0.599	**موافق**
يقتصر التسيير الجبائي في المؤسسة على إعداد وسلامة التصريحات الجبائية	30	4	3	23	2.633	0.516	**موافق**
المشرع الجزائري يعطي خيارات جبائية غير كافية	30	5	11	14	2.300	0.562	**محايد**
المؤسسة الجزائرية تعاني من نقص الموارد البشرية المؤهلة للقيام بالتسيير الجبائي	30	7	7	16	2.300	0.700	**محايد**
التسيير الجبائي مرتبط بالتسيير المالي و المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	30	3	2	25	2.733	0.409	**محايد**
يمارس التسيير المحاسبي في المؤسسة الجزائرية بطريقة ضمنية وليس علمية	30	8	7	15	2.233	0.737	**محايد**
التسيير الجبائي ضعيف الفعالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	30	11	5	14	2.100	0.852	**محايد**
المؤسسة الجزائرية مازالت غير مؤهلة لإعطاء هذا الجانب من التسيير المكانة اللازمة	30	8	4	18	2.333	0.782	**محايد**
الذكاء الجبائي للمسير يعتبر من أهم العوامل التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية و الجبائية	30	3	2	25	2.733	0.409	**موافق**
تتوفر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على قسم خاص بوظيفة التسيير الجبائي مستقل عن مصلحة المالية والمحاسبة	30	21	2	7	1.533	0.740	**غير موافق**
التسيير الجبائي يهدف إلى تقليل الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	30	2	2	26	2.800	0.303	**موافق**

مجموع المحور الثاني					**3.217**	**0.874**	**موافق**
المحور الثالث: قياس مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							
المؤسسة الجزائرية على وعي بأهمية تأثير التكاليف الجبائية	30	8	4	18	2.333	0.782	**محايد**
يوجد تأثير قوي للتكاليف الجبائية على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	30	2	1	27	2.833	0.282	**موافق**
يقل العبء الجبائي عل المؤسسات التي تلتزم وتمارس المزايا التي يمنحها القانون الجبائي	30	2	4	24	2.733	0.340	**موافق**
المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تأخذ بعين الاعتبار العامل الجبائي عند اتخاذ القرارات	30	8	6	16	2.267	0.754	**محايد**
تقوم المؤسسة بدراسة الخيارات الضريبية الممنوحة	30	7	6	17	2.333	0.713	**محايد**
تسعى المؤسسة للاستفادة من كل الإعفاءات الضريبية	30	1	3	26	2.833	0.213	**موافق**
تحاول المؤسسة تقليل الآثار السلبية التي تنتج عن ضرائب معينة	30	5	9	16	2.367	0.585	**محايد**
تقوم المؤسسة بالوفاء بالالتزامات بشكل جيد	30	8	7	15	2.233	0.737	**محايد**
تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي يكون من خلال تأثير كبير على تكاليف وخزينة المؤسسة	30	3	11	16	2.433	0.461	**موافق**
يؤثر التسيير الجبائي على الأداء الجبائي من خلال حسن تقييم الاختيارات الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي	30	4	9	17	2.433	0.530	**موافق**
مجموع المحور الثالث					**2.796**	**0.608**	**موافق**
المجموع الإجمالي	**30**				**2.649**	**0.729**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءاً على نتائج الاستبيان بالاستعانة على نظام Spss.

مناقشة نتائج محاور الاستبيان:

المحور الأول: نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن المتوسطات المرجحة لمحور تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية تتراوح بين (1.9 – 2.5) حيث بلغت أقل قيمة للمرجح في السؤال الأول وأكبر قيمة في السؤال الثالث، وبانحراف معياري بين (0.602 – 0.921)، ومن خلال المتوسط العام للمحور الأول 1.933 وانحراف معياري 0.706 يتضح لنا أن متوسطات المحور جاءت بدرجة متوسطة مما يدل على الاهتمام النسبي بالتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المحور الثاني: نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن المتوسطات المرجحة لمحور مدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية تتراوح بين (1.53 – 2.8) حيث بلغت أقل قيمة للمرجح في السؤال التاسع عشر وأكبر قيمة في السؤال العشرين، وبانحراف معياري بين (0.30 – 0.85)، ومن خلال المتوسط العام للمحور الأول 3.217 وانحراف معياري 0.874 يتضح لنا أن متوسطات المحور جاءت بدرجة قوية مما يدل على الاهتمام بممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المحور الثالث: نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن المتوسطات المرجحة لمحور مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية تتراوح بين (2.233 – 2.833) حيث بلغت أقل قيمة للمرجح في السؤال الثامن والعشرين وأكبر قيمة في السؤال السادس والعشرين، وبانحراف معياري بين (0.213 – 0.782)، ومن خلال المتوسط العام للمحور الأول 2.796 وانحراف معياري 0.608 يتضح لنا أن متوسطات المحور جاءت بدرجة قوية مما يدل على تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

من خلال دراسة المحاور تبين لنا أن المتوسطات الحسابية لفقرات الاستبيان جاءت بدرجة قوية مما يدل فعالية تأثير التسيير الجبائي الجيد في الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

3- اختبار الفرضيات: اختبار تحليل تباين أحادي لدراسة فروقات نظرة العاملين:

جدول رقم (3-12): تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على أساس المستوى التعليمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة P متوسط الدلالة
بين المجموعات	4.998	2	2.499	0.107	0.899
داخل المجموعات	629.802	27	23.326		
المجموع	634.800	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على نتائج نظام Spss.

تظهر نتيجة تحليل التباين تبعا لمتغير المستوى التعليمي بناءا على قيمة Sig وهي 0.899 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم ومن المستوى التعليمي لا يؤثر على تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (3–13): تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على أساس الوظيفة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة P متوسط الدلالة
بين المجموعات	238.783	3	79.594	5.226	0.006
داخل المجموعات	396.017	26	15.231		
المجموع	634.800	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على نتائج نظام Spss.

من الجدول تظهر نتيجة تحليل التباين تبعا لمتغير الوظيفة بناءا على قيمة Sig وهي 0.006 أقل من 0.05 وبالتالي لا تقبل فرضية العدم، أي وظيفة المستجوبين تؤثر على تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة.

جدول رقم (3–14): تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على أساس الخبرة المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة P متوسط الدلالة
بين المجموعات	59.733	2	29.867	1.402	0.263
داخل المجموعات	575.067	27	21.299		
المجموع	634.800	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على نتائج نظام Spss.

تظهر نتيجة تحليل التباين تبعا لمتغير الخبرة المهنية بناءا على قيمة Sig وهي 0.263 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم، أي الخبرة المهنية لا تؤثر في فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

4- اختبار العلاقة الارتباطية بين مدى ممارسة التسيير الجبائي وتأثيره على الأداء الجبائي:

يمكن ذلك من خلال تحليل الانحدار الخطي للمتغير المستقل (ممارسة التسيير الجبائي) والمتغير التابع (التأثير على الأداء الجبائي) وهذا بإستخدام طريقة المربعات الصغرى عند مستوى الدلالة 0.05.

جدول رقم (3–15): يوضح الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة والتابعة

النوع	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل تحديد المعدل	قيمة الخطأ التقديرية
1	0.357[a]	0.127	0.096	4.44843

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على نتائج نظام Spss.

من الجدول يتبين أن معامل مدى ممارسة التسيير الجبائي وتأثيره على الأداء الجبائي 35.7 %، أي أن هناك إرتباط ضعيف، ومدى الدقة في المتغير التابع 12.7 %.

5- تباين خط الانحدار بين مدى ممارسة التسيير الجبائي وتأثيره على الأداء الجبائي:

الجدول رقم (3-16): يوضح تحليل التباين لخط الانحدار

النوع	مجموع المربعات	حرية الانحدار	مربعات الانحدار	قيمة F المحسوبة	متوسط الدلالة Sig
داخل المجموعات	80.720	1	80.720	4.079	0.053[a]
خارج المجموعات	554.080	28	19.789		
المجموع	634.800	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على نتائج نظام Spss.

- مجموع مربعات الانحدار 80.720، مجموع مربعات البواقي 554.080، مجموع المربعات الكلية 634.800
- درجة حرية الانحدار 1، درجة حرية البواقي 28
- معدل مربعات الانحدار 80.720، معدل مربعات البواقي 19.789

الجدول رقم (3-17): يوضح معامل خط الانحدار

النوع	U. Coefficients		Std. Coefficients	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
متوسط فقرات	12.627	6.082		2.076	0.047
المحور	0.427	0.211	0.357	2.020	0.053

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على نتائج نظام Spss.

من خلال الجدول يتبين أن خط الانحدار يساوي 0.427، وميل خط الانحدار للمتغير المستقل 0.047، وميل خط الانحدار للمتغير التابع 0.053، قيمة Sig هي 0.05، ونجدها مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة فتصبح معادلة خط الانحدار **Y=12.627x+0.427**

مناقشة الفرضيات:

- ✓ الفرضية الأولى: يعود تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية إلى نقص الأسس على تفعيله، من خلال تحليل التباين تبعا للمتغيرات المستوى التعليمي، الوظيفة والخبرة المهنية، تبين لنا أن لا تؤثر في فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ الفرضية الثانية: أهمية التسيير الجبائي مرهون بمدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، من خلال معامل الارتباط الخطي 35.7 % تبين أن المتغير المستقل هو التسيير الجبائي والمتغير التابع هو الأداء الجبائي أي هناك إرتباط ضعيف بينهما، ومدى الدقة في المتغير التابع 12.7 %.
- ✓ الفرضية الثالثة: إن من الأولويات الأساسية للأداء الجبائي هي التسيير الجبائي الجيد في المؤسسة الاقتصادية، من خلال نتائج فقرات الاستبيان تبين أن المتوسط العام للمحاور 2.649 والانحراف المعياري 0.729، أي هناك إرتباط قوي بينهما وبالتالي تأكيد الفرضيات السابقة.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على مؤسسة الجزائرية للمياه ADE وحدة ورقلة، وإطلاعنا على التصريحات الشهرية والسنوية والقوائم، ومن خلال الاستبيان الموزع على المهنيين والمسيرين الجبائيين في المؤسسات الاقتصادية تبين لنا بان العامل الأساسي الذي يتحكم في الأداء الجبائي داخل المؤسسة هو العامل البشري والمتمثل في المسؤول عن تسيير الجباية، وهذا ما لمسناه من خلال الدراسة حيث تبين أن مؤهلات ومعارف المسير الجبائي ساهم بشكل كبير وفعال في الأداء الجبائي للمؤسسة، بالإضافة إلى شمل المؤسسة على فرع متخصص بمعالجة العمليات الجبائية أدى إلى حسن تسييرها داخل المؤسسة من خلال الالتزام بالتشريعات الجبائية وهو ما وفر على المؤسسة الوقوع في الأخطاء والمخاطر الجبائية مما يعكس حسن صورة التسيير الجبائي على مستوى المؤسسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن التغير المستمر للتشريعات الجبائية يشكل مخطر وتحدي للوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، بحيث لم يعد يقتصر دور السلطات الجبائية بالرقابة ودور المؤسسات الاقتصادية بالالتزام فقط، بل أصبحت السلطات الجبائية تقوم بطلب من المؤسسات بإخبارها عن المعلومات الجبائية أو الوضع الجبائي الذي يمكن أن يكون غير مستقر وهذا من أجل إعداد قواعد التقارير من جهة، ومن جهة أخرى وضع التشريعات الجبائية المناسبة، أي أن السلطات الجبائية تسعى إلى التنسيق مع المؤسسات، ولكن هذا التقدم الواعد لم يكن منتجاً إلا إذا إستطاعت المؤسسة أن تبين أنها وضعت إطار للرقابة الجبائية الداخلية والذي يسمح لهم بتقييم الأخطار الجبائية المحتملة من أجل تفاديها.

حاولنا من خلال تناول الموضوع اثر التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة انطلاقا من الفرضيات المعتمدة و بهذا تتوزع الخاتمة إلى نتائج والتوصيات وآفاق الدراسة.

1- نتائج البحث

من خلال ما سبق نجد أن التسيير الجبائي هو عملية قانونية تعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبائي والذي يقوم على احترام القانون الجبائي من حث الشكل والمضمون بالإضافة إلى تحقيق الخيار الجبائي الذي يخدم أهداف وتوجهات المؤسسة دون الوقوع في تعسف في استعمال الحق أو التصرف الغير العادي في التسيير. بالإضافة إلى أن التسيير الجبائي الفعال يجنب المؤسسة الوقوع في المخطر الجبائي و تدنئة التكاليف الجبائية و بالتالي اتخاذ القرارات اللازمة. بحيث أن التسيير الجبائي الفعال يؤدي إلى أداء جبائي جيد.

2- التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة يمكن تقديم جملة من التوصيات تعمل في تخفيض المخاطر الجبائية وفعالية التسيير الجبائي.

- ✓ ضرورة الاهتمام بتوفير الإمكانيات البشرية والمادية من أجل متابعة الضرائب وعدم الاعتماد بشكل مطلق على مصلحة المالية والمحاسبة؛
- ✓ على المؤسسة مراعاة التغييرات التي تحصل في القانون الجبائي (المعدلات وأنواع الضرائب)؛

- ✓ إعطاء أهمية للوفرات الضريبية عند تحديد أي سياسة أو اتخاذ أي قرار؛
- ✓ يجب توفير نظام معلومات فعال يسمح بالحصول غلى المعلومات المؤثرة في متابعة الضرائب؛
- ✓ الرفع من المستوى الثقافة الجبائية للمسيرين من خلال التكوين والتربصات وبالتالي تمكينه من استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة.

3- آفاق الدراسة

إن وصولنا إلى هذه النتائج والتوصيات يجعلنا نقف عند عدة تساؤلات أخرى تتعلق بالتسيير الجبائي داخل المؤسسة

- ✓ فعالية وظيفة التسيير الجبائي في تجنب المخاطر الجبائية.
- ✓ أهمية التأطير الفعال لعملية التسيير الجبائي لتحقيق الوفرات المالية.
- ✓ اثر التسيير الجبائي في صناعة القرارات في المؤسسات الاقتصادية.

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة إستبيان

أخي الكريم/ أختي الكريمة

تحية طيبة..... وبعد

في إطار تحضير مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و جبائية معمقة بعنوان:

" دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

وبهدف معرفة آراءكم حول الموضوع، يشرفني أن اطلب منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة بوضع إشارة " **X** " في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة،

مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون موضع السرية التامة، و أن نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك. ونشكر سيادتكم على تعاونكم الصادق واستجابتكم الكريمة .

إشراف الدكتور: بكاري بلخير **الطلبة: بويدية كمال/ معاش هشام**

2. العمر: أقل من 30 سنة ☐ أكثر من 30 سنة ☐

3. المؤهل العلمي ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ اخرى ☐

4. الوظيفة: موظف مكتب محاسبة إطار محاسبي أخرى

5. الخبرة المهنية ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

المحور الأول : تقييم وأهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	محايد	موافق	غير موافق
01	يوجد في المؤسسة مصلحة مكلفة بمتابعة الضرائب بشكل مباشر			
02	يوجد في المؤسسة أشخاص مكلفين بشكل مباشر بمتابعة الضرائب			
03	تتوفر المؤسسة على كل الإمكانيات البشرية و المادية من اجل متابعة الضرائب في المؤسسة			
04	يحضا المكلفين بمتابعة الضرائب في المؤسسة بإجراء دورات تكوينية في مجالاتهم			
05	ينظر إلى وظيفة المكلفين بالضرائب كأحد الوظائف الأساسية في المؤسسة			
06	تتعاون المصالح الأخرى في المؤسسة مع الموظفين المكلفين بالضرائب			
07	يوجد في المؤسسة نظام معلومات فعال يسمح بالحصول على المعلومات المؤثرة في متابعة الضرائب			
08	يوجد إجراءات واضحة في المؤسسة تعمل على تسهيل عمل المكلفين بمتابعة الضرائب			

المحور الثاني : قياس مدى ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الرقم	البيان	محايد	موافق	غ. موافق
09	العامل الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عالي الأهمية			
10	التسيير الجبائي يمارس في اغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية			
11	يقتصر التسيير الجبائي في المؤسسة على إعداد وسلامة التصريحات الجبائية			
12	المشرع الجزائري يعطي خيارات جبائية غير كافية			
13	المؤسسة الجزائرية تعاني من نقص الموارد البشرية المؤهلة للقيام بالتسيير الجبائي			
14	التسيير الجبائي مرتبط بالتسيير المالي و المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية			
15	يمارس التسيير المحاسبي في المؤسسة الجزائرية بطريقة ضمنية وليس علمية			
16	التسيير الجبائي ضعيف الفعالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية			
17	المؤسسة الجزائرية مازالت غير مؤهلة لإعطاء هذا الجانب من التسيير المكانة اللازمة			
18	الذكاء الجبائي للمسير يعتبر من أهم العوامل التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية و الجبائية			
19	تتوفر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على قسم خاص بوظيفة التسيير الجبائي مستقل عن مصلحة المالية و المحاسبة			
20	التسيير الجبائي يهدف إلى تقليل الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية			

المحور الثالث : قياس مدى تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الرقم	البيان	محايد	موافق	غ. موافق
21	المؤسسة الجزائرية على وعي بأهمية تأثير التكاليف الجبائية			

			يوجد تأثير قوي للتكاليف الجبائية على الأداء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	22
			يقل العبء الجبائي عل المؤسسات التي تلتزم وتمارس المزايا التي يمنحها القانون الجبائي	23
			المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تأخذ بعين الاعتبار العامل الجبائي عند اتخاذ القرارات	24
			تقوم المؤسسة بدراسة الخيارات الضريبية الممنوحة	25
			تسعى المؤسسة للاستفادة من كل الإعفاءات الضريبية	26
			تحاول المؤسسة تقليل الآثار السلبية التي تنتج عن ضرائب معينة	27
			تقوم المؤسسة بالوفاء بالالتزامات بشكل جيد	28
			تأثير التسيير الجبائي على الأداء الجبائي يكون من خلال تأثير كبير على تكاليف وخزينة المؤسسة	29
			يؤثر التسيير الجبائي على الأداء الجبائي من خلال حسن تقييم الاختيارات الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي	30

Test of Homogeneity of Variances

SUM3

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.638	2	27	.536

ANOVA

SUM3

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	4.998	2	2.499	.107	.899
Within Groups	629.802	27	23.326		
Total	634.800	29			

Test of Homogeneity of Variances

SUM3

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
3.177[a]	2	26	.058

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for SUM3.

ANOVA

SUM3

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	238.783	3	79.594	5.226	.006
Within Groups	396.017	26	15.231		
Total	634.800	29			

Test of Homogeneity of Variances

SUM3

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.686	2	27	.512

ANOVA

SUM3

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	59.733	2	29.867	1.402	.263
Within Groups	575.067	27	21.299		
Total	634.800	29			

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.357[a]	.127	.096	4.44843

a. Predictors: (Constant), SUM2

b. Dependent Variable: SUM3

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	80.720	1	80.720	4.079	.053[b]
	Residual	554.080	28	19.789		
	Total	634.800	29			

a. Dependent Variable: SUM3

b. Predictors: (Constant), SUM2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	12.627	6.082		2.076	.047
	SUM2	.427	.211	.357	2.020	.053

a. Dependent Variable: SUM3

ADE UNITE OUARGLA
UNITE OUARGLA
Exercice 2016

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		292 837 477,08	231 348 659,34	61 488 817,74	70 563 850,36
Immobilisations corporelles		1 781 600,00		1 781 600,00	1 781 600,00
Terrains		26 007 485,84	14 744 905,67	11 262 580,17	11 643 342,51
Bâtiments		265 048 391,24	216 603 753,67	48 444 637,57	57 515 158,79
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		2 659 415,06		2 659 415,06	2 659 415,06
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		2 659 415,06		2 659 415,06	2 659 415,06
Prêts et autres actifs financiers non courants		98 352 297,95		98 352 297,95	102 428 799,63
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		393 849 190,09	231 348 659,34	162 500 530,75	176 028 315,99
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		888 747 455,04	844 709 217,60	44 038 237,44	32 590 653,86
Créances et emplois assimilés		1 569 569 587,43	634 919 831,56	934 649 755,87	576 421 126,76
Clients		178 686 988,25		178 686 988,25	214 160 594,26
Autres débiteurs		10 621 480,65		10 621 480,65	2 796 487,53
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		130 253 984,05		130 253 984,05	147 992 943,35
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT		2 777 879 495,42	1 479 629 049,16	1 298 250 446,26	973 961 805,76
TOTAL GENERAL ACTIF		3 171 728 685,51	1 710 977 708,50	1 460 750 977,01	1 149 990 121,75

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-28 487 181,99	-685 113 426,93
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)		**-789 414 269,33**	**-205 589 461,35**
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**-817 901 451,32**	**-890 702 888,28**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 707 933,22	1 552 526,05
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		416 153 304,24	524 988 626,46
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**417 861 237,46**	**526 541 152,51**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		291 344 525,25	100 293 685,73
Impôts		194 255 331,50	1 033 559 823,85
Autres dettes		1 374 400 332,72	379 540 567,54
Tresorerie passif		791 001,40	757 780,40
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 860 791 190,87**	**1 514 151 857,52**
TOTAL GENERAL PASSIF		**1 460 750 977,01**	**1 149 990 121,75**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ADE UNITE OUARGLA
UNITE OUARGLA
Exercice 2016

DATE: 19/09/2020
HEURE: 12:20
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		577 263 952,09	515 032 041,08
Variation stocks produits finis et en cours		844 709 217,60	819 033 754,92
Production immobilisée			2 618 456,00
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 421 993 169,69**	**1 336 684 252,00**
Achats consommés		-293 673 128,78	-238 552 672,09
Services extérieurs et autres consommations		-24 578 265,25	-20 094 398,68
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-318 251 394,03**	**-258 647 070,77**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**1 103 741 775,66**	**1 078 037 181,23**
Charges de personnel		-617 652 868,30	-580 103 574,95
Impôts, taxes et versements assimilés		-20 405 426,83	-20 302 125,99
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**465 683 480,53**	**477 631 480,29**
Autres produits opérationnels		4 969 386,16	27 236 590,90
Autres charges opérationnelles		-910 000,00	-819 438,94
Dotations aux amortissements et aux provisions		-862 141 033,59	-1 263 330 381,68
Reprise sur pertes de valeur et provisions		341 641 867,93	307 616,47
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**-50 756 298,97**	**-758 974 132,96**
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**-50 756 298,97**	**-758 974 132,96**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-4 076 501,68	-6 168 146,03
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 768 604 423,78	1 364 228 459,37
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 823 437 224,43	-2 129 370 738,36
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-54 832 800,65**	**-765 142 278,99**
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
Liaison inter-unité(PRODUITS)		106 986 069,79	248 222 222,81
Liaision inter-unite(CHARGES)		-80 640 451,13	-168 569 621,69
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-28 487 181,99**	**-685 489 677,87**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
0	0		
CAPITAUX PROPRES	0		
Capital émis	0		
Capital non appelé	0		
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	0		
Ecart de réévaluation	0		
Ecart d?équivalence (1)	0		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	0	-365 942 596,35	-28 487 181,99
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0		
Part de la société consolidante (1)	0	-726 690 522,14	-789 414 269,33
Part des minoritaires (1)	0		
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	0	-1 092 633 118,49	-817 901 451,32
0	0		
PASSIFS NON-COURANTS	0		
Emprunts et dettes financières	0		
Impôts (différés et provisionnés)	0	1 707 933,22	1 707 933,22
Autres dettes non courantes	0		
Provisions et produits constatés d?avance	0	375 992 903,39	416 153 304,24
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	0	377 700 836,61	417 861 237,46
0	0		
PASSIFS COURANTS	0		
Fournisseurs et comptes rattachés	0	433 386 822,02	291 344 525,25
Impôts	0	148 794 385,47	194 255 331,50
Autres dettes	0	1 289 111 973,14	1 374 400 332,72
TRESORERIE PASSIF		860 937,50	791 001,40
TOTAL PASSIFS COURANTS III	0	1 872 154 118,13	1 860 791 190,87
TOTAL GENERAL PASSIF	0	**1 157 221 836,25**	**1 460 750 977,01**
0	0		
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés	0		

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
0	0				
ACTIFS NON COURANTS	**0**				
0	0				
Ecart d?acquisition (ou goodwill)	0				
Immobilisations incorporelles	0	57 346,48	10 513,55	46 832,93	
Immobilisations corporelles	0	296 495 015,19	242 713 406,82	53 781 608,37	61 488 817,74
Terrains	0	*1 781 600,00*		*1 781 600,00*	*1 781 600,00*
Bâtiments	0	*26 007 485,84*	*15 934 397,01*	*10 073 088,83*	*11 262 580,17*
Autres immobilisations corporelles	0	*268 705 929,35*	*226 779 009,81*	*41 926 919,54*	*48 444 637,57*
Immobilisations en concession	0				
Immobilisations en cours	0				
Immobilisations financières	0	2 659 415,06		2 659 415,06	2 659 415,06
Titres mis en équivalence	0				
Autres participations et créances rattachées	0				
Autres titres immobilisés	0				
Prêts et autres actifs financiers non courants	0	*2 659 415,06*		*2 659 415,06*	*2 659 415,06*
Impôts différés actif	0	*98 461 150,87*		*98 461 150,87*	*98 352 297,95*
0	0				
TOTAL ACTIF NON COURANT	0	397 672 927,60	242 723 920,37	154 949 007,23	162 500 530,75
0	0				
ACTIF COURANT	**0**				
0	0				
Stocks et encours	0	37 421 319,79		37 421 319,79	44 038 237,44
Créances et emplois assimilés	0				
Clients	0	*1 336 735 193,36*	*514 643 968,44*	*822 091 224,92*	*934 649 755,87*
Autres débiteurs	0	*1 194 901,68*		*1 194 901,68*	*178 686 988,25*
Impôts et assimilés	0	*5 067 741,18*		*5 067 741,18*	*10 621 480,65*
Autres créances et emplois assimilés	0				
Disponibilités et assimilés	0				
Placements et autres actifs financiers courants	0				
Trésorerie	0	*136 497 641,45*		*136 497 641,45*	*130 253 984,05*
0	0				
TOTAL ACTIF COURANT	0	1 516 916 797,46	514 643 968,44	1 002 272 829,02	1 298 250 446,26
0	0				
TOTAL GENERAL ACTIF	0	1 914 589 725,06	757 367 888,81	1 157 221 836,25	1 460 750 977,01

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d?affaires	0	533 563 925,41	577 283 952,09
Variation stocks produits finis et en cours	0		844 709 217,60
Production immobilisée	0		
Subventions d?exploitation	0		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**0**	**533 563 925,41**	**1 421 993 169,69**
Achats consommés	0	-266 493 265,11	-293 673 128,78
Services extérieurs et autres consommations	0	-27 950 014,31	-24 578 265,25
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**0**	**-294 443 279,42**	**-318 251 394,03**
III. VALEUR AJOUTEE D?EXPLOITATION (I - II)	**0**	**239 120 645,99**	**1 103 741 775,66**
Charges de personnel	0	-596 313 442,05	-617 652 868,30
Impôts, taxes et versements assimilés	0	-18 967 298,03	-20 405 426,83
IV. EXCEDENT BRUT D?EXPLOITATION	**0**	**-376 160 094,09**	**465 683 480,53**
Autres produits opérationnels	0	6 804 404,39	4 969 386,16
Autres charges opérationnelles	0	-128 724 569,19	-910 000,00
Dotations aux amortissements et aux provisions	0	-16 792 431,04	-882 141 033,59
Reprise sur pertes de valeur et provisions	0	166 187 156,23	341 641 867,93
V. RESULTAT OPERATIONNEL	**0**	**-348 685 533,70**	**-50 756 298,97**
Produits financiers	0		
Charges financières	0		
VI. RESULTAT FINANCIER	**0**		
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	**0**	**-348 685 533,70**	**-50 756 298,97**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0	108 852,92	-4 076 501,68
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	0	706 555 486,03	1 768 604 423,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	0	-1 055 132 166,81	-1 823 437 224,43
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**0**	**-348 576 680,78**	**-54 832 800,65**
Eléments extraordinaires (produits) (à-préciser)	0		
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	0		
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0**		
Liaison Inter-Unité (PRODUITS)		50 995 110,43	106 986 069,79
Liaison Inter-Unité (CHARGES)		-68 361 026,00	-80 640 451,13
X. RESULTAT NET DE L?EXERCICE	**0**	**-365 942 596,35**	**-28 487 181,99**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	0		
XI. RESULTAT NET DE L?ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	**0**		
Dont part des minoritaires (1)	0		
Part du groupe (1)	0		
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés	0		

EP ADE UNITE OUARGLA
UNITE OUARGLA
Exercice 2018

DATE: 19/09/2020
HEURE: 13:26
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
0	0				
ACTIFS NON COURANTS	**0**				
0	0				
Ecart d?acquisition (ou goodwill)	**0**				
Immobilisations incorporelles	**0**	94 087,33	17 472,88	76 614,45	46 832,93
Immobilisations corporelles	**0**	310 875 018,71	252 673 050,51	58 201 968,20	53 781 608,37
Terrains	*0*	*1 781 600,00*		*1 781 600,00*	*1 781 600,00*
Bâtiments	*0*	*26 007 485,84*	*17 123 888,35*	*8 883 597,49*	*10 073 088,83*
Autres immobilisations corporelles	*0*	*283 085 932,87*	*235 549 162,16*	*47 536 770,71*	*41 926 919,54*
Immobilisations en concession	*0*				
Immobilisations en cours	**0**	11 950 000,00		11 950 000,00	
Immobilisations financières	**0**	2 659 415,06		2 659 415,06	2 659 415,06
Titres mis en équivalence	*0*				
Autres participations et créances rattachées	*0*				
Autres titres immobilisés	*0*				
Prêts et autres actifs financiers non courants	*0*	*2 659 415,06*		*2 659 415,06*	*2 659 415,06*
Impôts différés actif	*0*	*134 176 502,55*		*134 176 502,55*	*98 461 150,87*
0	0				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**0**	459 755 023,65	252 690 523,39	**207 064 500,26**	154 949 007,23
0	0				
ACTIF COURANT	**0**				
0	0				
Stocks et encours	0	39 132 080,88		39 132 080,88	37 421 319,79
Créances et emplois assimilés	**0**				
Clients	*0*	*1 432 774 799,42*	*598 302 849,06*	*834 471 950,36*	*822 091 224,92*
Autres débiteurs	*0*	*4 452 489,21*		*4 452 489,21*	*1 194 901,68*
Impôts et assimilés	*0*	*9 154 128,35*		*9 154 128,35*	*5 067 741,18*
Autres créances et emplois assimilés	*0*				
Disponibilités et assimilés	**0**				
Placements et autres actifs financiers courants	*0*				
Trésorerie	*0*	*117 728 337,64*		*117 728 337,64*	*136 497 641,45*
0	0				
TOTAL ACTIF COURANT	**0**	1 603 241 835,50	598 302 849,06	**1 004 938 986,44**	1 002 272 829,02
0	0				
TOTAL GENERAL ACTIF	**0**	2 062 996 859,15	850 993 372,45	**1 212 003 486,70**	1 157 221 836,25

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
0	0		
CAPITAUX PROPRES	***0***		
Capital émis	0		
Capital non appelé	0		
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	0		
Ecart de réévaluation	0		
Ecart d?équivalence (1)	0		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	0	-347 135 439,50	-365 942 596,35
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0		
Part de la société consolidante (1)	**0**	**-1 141 795 914,22**	**-726 690 522,14**
Part des minoritaires (1)	**0**		
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	0	-1 488 931 353,72	-1 092 633 118,49
0	0		
PASSIFS NON-COURANTS	**0**		
Emprunts et dettes financières	0		
Impôts (différés et provisionnés)	0	1 707 933,22	1 707 933,22
Autres dettes non courantes	0		
Provisions et produits constatés d?avance	0	540 166 386,19	375 992 903,39
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	0	541 874 319,41	377 700 836,61
0	0		
PASSIFS COURANTS	**0**		
Fournisseurs et comptes rattachés	0	530 436 891,53	433 386 822,02
Impôts	0	174 200 955,80	148 794 385,47
Autres dettes	0	1 453 527 560,31	1 289 111 973,14
TRESORERIE PASSIF		895 113,37	860 937,50
TOTAL PASSIFS COURANTS III	0	2 159 060 521,01	1 872 154 118,13
TOTAL GENERAL PASSIF	**0**	**1 212 003 486,70**	**1 157 221 836,25**
0	0		
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés	0		

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d?affaires	0	547 646 109,99	533 563 925,41
Variation stocks produits finis et en cours	0		
Production immobilisée	0		
Subventions d?exploitation	0		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**0**	**547 646 109,99**	**533 563 925,41**
Achats consommés	0	-256 662 901,73	-266 493 265,11
Services extérieurs et autres consommations	0	-33 942 975,23	-27 950 014,31
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**0**	**-290 605 876,96**	**-294 443 279,42**
III. VALEUR AJOUTEE D?EXPLOITATION (I - II)	**0**	**257 040 233,03**	**239 120 645,99**
Charges de personnel	0	-571 471 339,02	-596 313 442,05
Impôts, taxes et versements assimilés	0	-17 361 575,05	-18 967 298,03
IV. EXCEDENT BRUT D?EXPLOITATION	**0**	**-331 792 681,04**	**-376 160 094,09**
Autres produits opérationnels	0	10 108 522,24	6 804 404,39
Autres charges opérationnelles	0	-11 166 739,20	-128 724 569,19
Dotations aux amortissements et aux provisions	0	-262 283 895,60	-16 792 431,04
Reprise sur pertes de valeur et provisions	0	10 428 934,66	166 187 156,23
V. RESULTAT OPERATIONNEL	**0**	**-584 705 858,94**	**-348 685 533,70**
Produits financiers	0		
Charges financières	0		
VI. RESULTAT FINANCIER	**0**		
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	**0**	**-584 705 858,94**	**-348 685 533,70**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0	35 715 351,68	108 852,92
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	0	568 183 566,89	706 555 486,03
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	0	-1 117 174 074,15	-1 055 132 166,81
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**0**	**-548 990 507,26**	**-348 576 680,78**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0		
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	0		
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0**		
Liaison Inter-Unité (PRODUITS)		-34 101 328,32	50 995 110,43
Liaison Inter-Unité (CHARGES)		235 956 396,08	-68 361 026,00
X. RESULTAT NET DE L?EXERCICE	**0**	**-347 135 439,50**	**-365 942 596,35**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	0		
XI. RESULTAT NET DE L?ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	**0**		
Dont part des minoritaires (1)	0		
Part du groupe (1)	0		
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés	0		

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
0	0				
ACTIFS NON COURANTS	**0**				
0	0				
Ecart d?acquisition (ou goodwill)	0				
Immobilisations incorporelles	0	94 087,33	26 881,62	67 205,71	76 614,45
Immobilisations corporelles	0	328 698 318,71	268 770 688,51	59 927 630,20	58 201 968,20
Terrains	0	*1 781 600,00*		*1 781 600,00*	*1 781 600,00*
Bâtiments	0	*26 007 485,84*	*18 313 379,69*	*7 694 106,15*	*8 883 597,49*
Autres immobilisations corporelles	0	*300 909 232,87*	*250 457 308,82*	*50 451 924,05*	*47 536 770,71*
Immobilisations en concession	0				
Immobilisations en cours	0				11 950 000,00
Immobilisations financières	0	2 659 415,06		2 659 415,06	2 659 415,06
Titres mis en équivalence	0				
Autres participations et créances rattachées	0				
Autres titres immobilisés	0				
Prêts et autres actifs financiers non courants	0	*2 659 415,06*		*2 659 415,06*	*2 659 415,06*
Impôts différés actif	0	*157 847 016,30*		*157 847 016,30*	*134 176 502,55*
0	0				
TOTAL ACTIF NON COURANT	0	489 298 837,40	268 797 570,13	220 501 267,27	207 064 500,26
0	0				
ACTIF COURANT	0				
0	0				
Stocks et encours	0	51 798 723,83		51 798 723,83	39 132 080,88
Créances et emplois assimilés	0				
Clients	0	*1 560 925 857,61*	*659 672 579,51*	*901 253 278,10*	*834 471 950,36*
Autres débiteurs	0	*1 529 966,81*		*1 529 966,81*	*4 452 469,21*
Impôts et assimilés	0	*6 296 256,11*		*6 296 256,11*	*9 154 128,35*
Autres créances et emplois assimilés	0				
Disponibilités et assimilés	0				
Placements et autres actifs financiers courants	0				
Trésorerie	0	*131 396 267,81*		*131 396 267,81*	*117 728 337,64*
0	0				
TOTAL ACTIF COURANT	0	1 751 947 072,17	659 672 579,51	1 092 274 492,66	1 004 938 986,44
0	0				
TOTAL GENERAL ACTIF	0	2 241 245 909,57	928 470 149,64	1 312 775 759,93	1 212 003 486,70

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
0	0		
CAPITAUX PROPRES	***0***		
Capital émis	0		
Capital non appelé	0		
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	0		
Ecart de réévaluation	0		
Ecart d?équivalence (1)	0		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	0	-358 955 745,73	-347 135 439,50
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0		
Part de la société consolidante (1)	0	**-1 524 689 356,91**	**-1 141 795 914,22**
Part des minoritaires (1)	0		
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	0	-1 883 645 102,64	-1 488 931 353,72
0	0		
PASSIFS NON-COURANTS	**0**		
Emprunts et dettes financières	0		
Impôts (différés et provisionnés)	0	682 378,55	1 707 933,22
Autres dettes non courantes	0		
Provisions et produits constatés d?avance	0	640 727 774,62	540 166 386,19
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	0	641 410 153,17	541 874 319,41
0	0		
PASSIFS COURANTS	**0**		
Fournisseurs et comptes rattachés	0	736 091 106,41	530 436 891,53
Impôts	0	202 205 874,81	174 200 955,80
Autres dettes	0	1 615 782 909,67	1 453 527 560,31
TRESORERIE PASSIF		930 818,51	895 113,37
TOTAL PASSIFS COURANTS III	0	2 555 010 709,40	2 159 060 521,01
TOTAL GENERAL PASSIF	**0**	**1 312 775 759,93**	**1 212 003 486,70**
0	0		
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés	0		

EP ADE UNITE OUARGLA
UNITE OUARGLA
Exercice 2019

DATE: 19/09/2020
HEURE: 13:30
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d?affaires	0	576 810 404,64	547 646 109,99
Variation stocks produits finis et en cours	0		
Production immobilisée	0		
Subventions d?exploitation	0		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**0**	**576 810 404,64**	**547 646 109,99**
Achats consommés	0	-273 700 241,21	-256 662 901,73
Services extérieurs et autres consommations	0	-26 326 057,86	-33 942 975,23
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**0**	**-300 026 299,07**	**-290 605 876,96**
III. VALEUR AJOUTEE D?EXPLOITATION (I - II)	**0**	**276 784 105,57**	**257 040 233,03**
Charges de personnel	0	-543 737 667,94	-571 471 339,02
Impôts, taxes et versements assimilés	0	-16 676 738,56	-17 361 575,05
IV. EXCEDENT BRUT D?EXPLOITATION	**0**	**-283 630 300,93**	**-331 792 681,04**
Autres produits opérationnels	0	7 744 665,50	10 108 522,24
Autres charges opérationnelles	0	-914 542,10	-11 166 739,20
Dotations aux amortissements et aux provisions	0	-178 020 413,26	-262 283 895,60
Reprise sur pertes de valeur et provisions	0	1 025 554,67	10 428 934,66
V. RESULTAT OPERATIONNEL	**0**	**-453 795 036,12**	**-584 705 858,94**
Produits financiers	0		
Charges financières	0		
VI. RESULTAT FINANCIER	**0**		
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	**0**	**-453 795 036,12**	**-584 705 858,94**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0	23 670 513,75	35 715 351,68
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	0	585 580 624,81	568 183 566,89
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	0	-1 015 705 147,18	-1 117 174 074,15
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**0**	**-430 124 522,37**	**-548 990 507,26**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0		
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	0		
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0**		
Liaison Inter-Unité (PRODUITS)		-35 388 685,38	-34 101 328,32
Liaison Inter-Unité (CHARGES)		106 557 462,02	235 956 396,08
X. RESULTAT NET DE L?EXERCICE	**0**	**-358 955 745,73**	**-347 135 439,50**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	0		
XI. RESULTAT NET DE L?ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	**0**		
Dont part des minoritaires (1)	0		
Part du groupe (1)	0		
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d?états financiers consolidés	0		

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2007.
2. سعد غالب ياسين، **نظم المعلومات الإدارية**، دار اليازوري العلمية، الأردن، 1999.
3. عبد السلام أبو قحف، **أساسيات الإدارة الإستراتيجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
4. محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، 1989.
5. – أحمد بن حماد الحمودة، **تقييم الأداء الوظيفي: دورية الإدارة العامة**، المجلد 34، العدد2، سبتمبر1994، معهد الإدارة العامة، الرياض، ص337.
6. علي السلمي، **التخطيط والمتابعة**. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1978، ص 328
7. صلاح الدين حسن السيسي، **نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية**، دار الوسام للطبع والنشر، لبنان، 1998، ص 222.
8. جيم فيولر، **إدارة مشروعات تحسين الأداء**، ترجمة عبد الحكيم الخزامي، طبعة الأولى دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001، ص83 ،84.

الرسائل والأطروحات:

9. عبد الرزاق ريغي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي بالمؤسسات البترولية**، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015- 2016 .
10. محفوظ محمود علي محفوظ خويرة، **التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2004 .
11. صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 .
12. محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003.
13. سمية شريفي، **فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة بسكرة، 2013.
14. محمد صابر بن زاوي، **فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2014-2015.
15. نادية شطي، **تشخيص التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2015.

16. يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2006-2007.

17. راضية بن يزة، **أثر الإستراتيجية الضريبية على المؤسسة (قطاع الخدمات)**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2010-2011.

18. عمر الفاروق زرقون، **إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010-2011.

19. لحسن خنفي، مصطفى نور الإسلام بن دالي، **دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تبسة، 2016-2017.

20. مسعودة معاش، هشام معاش، **دور الهيكلة التنظيمية للوظيفة المالية في الرفع من الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة ورقلة، 2010.

21. عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (قياس وتقييم)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2000–2002.

22. نوال شنافي، **تحفيز العمال ودوره في تحسين أداء المؤسسة الصناعية**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2004-2005.

23. جمال خنشورة، **تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد**، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد الاقتصاد، جامعة باتنة، نوفمبر، 1987.

24. شريف باشا، أحمد عيسون حامد، **تقييم الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية**، جمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد، مارس 1983. نقلا عن: عبد الحق بوعتروس، معايير تقويم الأداء بالمؤسسات الصناعية العامة في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عنابة، ماي 1992.

25. الجيلالي بلواضح، **التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة المتأتية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة تبسة، 2007-2008.

26. فطيمة شهابة، **دور التسيير الجبائي في التخفيض من التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.

الجرائد والمجلات:

27. صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات**، مجلة الباحث، ع4 2013.

28. عبد المالك مزهودة، **التسيير الاستراتيجي للمؤسسات**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، ع 4، 2006.

القوانين والمراسيم:

29. القانون رقم (**89-01**) المؤرخ في **07 فيفري 1989**، المتضمن القانون المدني الجزائري.

الملتقيات:

30. زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مداخلة من الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، 2005.

31. أحمد جميل ومحمد سفير,مداخلة بعنوان **التميز في الأداء: ماهية وكيف يمكن تحقيقه في المنظمة**، ضمن فعاليات الملتقى الدولية الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، بجامعة ورقلة 23 22 ,نوفمبر 2011 .

32. عبد الكريم شوكال، إبراهيم سمير، زموري كمال، مداخلة بعنوان **دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول : المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية.

المحاضرات:

33. عيسى حيرش، **محاضرات تحليل النشاط الاقتصادي**، طلبة ماجستير، كلية الحقوق والاقتصاد، جامعة بسكرة، جوان 2002.

المواقع الالكترونية:

34. موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

الكتب:

35. Maurice Cozian, **les grands principes de la fiscalité de l'entreprise**, LITEC droit, 2eme édition, paris, 1986, postface de l'ouvrage.

36. Jaques Lendrevie et al, **Denis Lindon**, Editions Dalloz, 6éme ed, Paris, 2000.

37. Raymond-Alain Thietart, **La dynamique de l'homme au travail**, Les editions. D'organisation, Paris, 1977.

38. Pierre Bergeron, **la Gestion Moderne**: **Théorie et Cas**. Gaétan Morin éditeur, Québec, 1993.

39. Laurent Belanger et al, **G.R. H Une approche globale et intégrée**, ed Gaétan Morin, 3 impression, Québec, 1984.

40. Humbert Hesca, Elisabeth Lessa, **Gestion de l'information**. Edition Litec, Paris, 1995.

41. Brigitte Dariath, **contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2000.

42. Michel Gervais, **Contrôle de gestion**. Ed Economical, 7 ed, Paris, 2000.

المواقع الالكترونية:

43. Jaques Aubert et al, **Les notions de compétence dans les différentes disciplinent** (http://www.e-rh.org)