

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية

تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر

الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

"دراسة حالة في مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية - ورقلة"

"دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري"

من إعداد الطالبتين: - صباح زاوويد

- خولة معروف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د.عبد القادر دشاش.....(أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د.مراد حجاج.....(أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د.نور الدين بعبليش..... (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية

تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

"دراسة حالة في مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية - ورقلة"

"دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري"

من إعداد الطالبتين: - صباح زواويد

- خولة معروف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د. عبد القادر دشاش (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د. مراد حجاج (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د. نور الدين بعيليش (أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023

الإهداء:

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك..... ولا يطيب النهار إلا بطاعتك..... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.....

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك..... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك يا الله .

أهدي ثمار هذا العمل المتواضع

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة و نصح الأمة إلى نبي الرحمة و نور مُجَدِّ ﷺ

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و إلى معنى الحنان و التفاني

أمي الحبيبة إلى بسمة الحياة و سر الوجود أطال الله في عمرها.

إلى من كلله الله بالهيبية و الوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار.....

إلى من علمني الاعتماد على النفس..... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.....

أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار و ستبقى كلماته

مفاتيح والدي العزيز حفظه الله .

إلى من بوجودهم أكتسب القوة و محبة لا حدود لها إلى من علموني الاخوة إلى من ضحوا من أجلي دون مقابل

إخوتي الأعزاء أدامهم الله و حفظهم .

إلى التي تفوح منها رائحة الياسمين والتي تكتمل السعادة بوجودها عمتي الحبيبة حفظها الله.

للذين أحبهم من كل قلبي ولا أستطيع أن أصفهم إلا بالكنز العظيم وفقهم الله لما يحبه و يرضاه.

إلى زميلتي في المدكرة خولة وفقها الله، والى كل دفعة محاسبة و جباية معمقة 2023.

إلى كل اللذين أحبهم و لم يتسنى لي ذكر اسمهم.

زواويد صباح

الإهداء:

قال رسول الله ﷺ

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن اهدي إليكم معروفا فكافئوه

فان لم تستطيعوا فادعوا له)

وعملا بهذا الحديث واعترافا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقني

لإتمام هذا العمل المتواضع

اهدي عملي هذا إلى من سهرت الليالي تنير دربي وإلى من علمني أن الدنيا كفاح

وصلاحها العلم والمعرفة، والداي العزيزين رحمهما الله واسكنهما فسيح جناته

إلى التي لم تبخل عليا شيء وكانت لي سندا في السراء والضراء جدتي الحبيبة أطال الله في عمرها

أهديها لزوجي نور حياتي وكل عائلتي الثانية

إلى أخي العزيز وفقه الله في حياته وسدد خطاه

إلى كل عائلتي واحبتي

إلى زميلتي في المذكرة "صباح" أنار الله دربها و وفقها الله في كل ما تتمناه

وإلى جميع زملائي

وإلى كل من ساهم في انجاز هذه المذكرة .

معروف خولة

شكر:

الحمد لله الموفق الهادي إلى سبيل الرشاد ، و الصلاة و السلام على رسوله الأمين خاتم الأنبياء مُحمد صلى الله عليه و سلم .

نتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير و المحبة إلى اللذين حملوا أقدس رسالة في الحياة و مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة ، إلى جميع أسرة جامعة قاصدي مرباح ورقلة الكرام .

كما نتقدم بخالص الشكر و الامتنان للأستاذ المشرف الدكتور مراد حجاج كما لا ننسى مساعدة الدكتور مسعود كسكس الذي ساهم بالشكل الكبير و ساعدنا في انجاز هذا العمل المتواضع ولم يبخل علينا بتوجيهاته و ملاحظاته القيمة

كما أحي فيه روح التواضع و المعاملة الجيدة .

كما لا يفوتنا أن نتقدم إلى من رعانا بتوجيهاته ، و وقفته بجانبنا طيلة مشوار انجاز العمل ولم يبخل علينا بالمعلومات القيمة المؤطر سمير غرياني ، و صبره معنا رغم انشغالاته.

إلى كل من ساهم في مساعدتنا لإنجاز هذا العمل و نخص بذكر :

لأساتذة: زرقون مُحمد، شربي مُحمد الأمين، قزون مُحمد العربي، دشاش عبد القادر، كيهلي سلمى عائشة، كماسي خيرة.

لكم جزيل الشكر و التقدير .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى رصد دور التسيير الجبائي في التقليل أو الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي الفعال لتفادي الوقوع في المخاطر الجبائية، في حدود ما يسمح به القانون لتفادي العقوبات و الغرامات الجبائية، و هذا ما تم طرحه من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من المهنيين و الأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري، و كذا دراسة تطبيقية من خلال عرض و تحليل الوثائق لمعالجة حالة من المخاطر الجبائية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التسيير الجبائي الفعال يؤدي إلى التقليل بشكل كبير جدا من المخاطر الجبائية التي قد تعترض المؤسسة الاقتصادية، و إبراز كفاءة المسير الجبائي في تسيير الخطر الجبائي و إدراج الوظيفة الجبائية كأحد الوظائف المهمة في المؤسسة .

الكلمات المفتاحية: تسيير جبائي، مخاطر جبائية، قانون جبائي، وظيفة جبائية.

Summary:

This study aims to identify the role of tax management in reducing or mitigating tax risks in an economic enterprise, through the effective tax management to avoid falling into tax risks, within the limits allowed by the law to avoid tax penalties and fines. This was presented through a field study of a group of professionals and academics in Southeast Algeria, as well as an applied study by presenting and analyzing documents to address a case of tax risks.

The study concluded that effective tax management leads to a significant reduction in tax risks that may affect the economic enterprise, and highlights the efficiency of tax management in managing tax risks and integrating the tax function as one of the important functions in the enterprise.

Keywords: tax management, tax risks, tax law, tax function.

قائمة المحتويات

V.....	الإهداء
VII.....	الشكر
VIII.....	الملخص
IX.....	قائمة المحتويات
XII.....	قائمة الجداول
XIII.....	قائمة الأشكال
XIV.....	قائمة الملاحق
XV.....	قائمة الإختصارات
XVI.....	قائمة الأسانذة المحكمين
أ.....	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتسيير الجبائي و المخاطر الجبائية	
1.....	تمهيد
2.....	المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي و المخاطر الجبائي
2.....	المطلب الأول: أساسيات التسيير الجبائي
7.....	المطلب الثاني: أساسيات حول المخاطر الجبائية
16.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
16.....	المطلب الأول: قراءة الدراسات السابقة باللغة العربية
18.....	المطلب الثاني: قراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
20.....	المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
24.....	خلاصة
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية والميدانية	
26.....	تمهيد
27.....	المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية
27.....	المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
32.....	المطلب الثاني: نتائج دراسة الحالة ومناقشتها
33.....	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات
33.....	المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة
37.....	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
44.....	خلاصة
46.....	الخاتمة
49.....	المراجع

52.....	الملاحق
66.....	الفهرس

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	(01-01)
30	الأعباء الواردة في الإشعار C02	(01-02)
31	يلخص معلومات الورد الفردي مبلغ الضريبة و الغرامة	(02-02)
35	يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة و المسترجعة	(03-02)
36	مقياس ليكرت الثلاثي	(04-02)
36	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	(05-02)
36	يوضح معامل ألفا كرونباخ	(06-02)
37	توزيع الأفراد حسب متغير السن	(07-02)
38	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(08-02)
39	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(09-02)
40	أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	(10-02)
41	محددات و أسباب المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	(11-02)
42	أهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائي	(12-02)
43	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	(13-02)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
3	الاختلاف بين النظرة الفرونكفونية و الأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	(01-01)
11	يوضح أنواع المخاطر الجبائية	(02-01)
28	الهيكل التنظيمي للمكتب	(01-02)
38	توزيع الأفراد حسب متغير السن	(02-02)
39	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(03-02)
40	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(04-02)

قائمة الملحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
52	إشعار السلسلة C02 طلب معلومات.	01
53	إشعار بالتعديلات المقترحة سلسلة C04	02
55	إشعار بدفع قيمة الورد الفردي Rôle.	03
56	الطلب المرسل للمدير الولائي للضرائب لولاية ورقلة.	04
58	رد المدير الولائي بالرفض.	05
59	طلب لرئيس لجنة الطعون.	06
60	الاستبيان.	07
63	مخرجات برنامج SPSS	08

قائمة الاختصارات

المصطلح باللغة الأجنبية	الدلالة	الاختصارات
Comptabilisation Déclaration G50	التصريح الشهري	G50
Caisse nationale des assurance sociaux	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء	CNAS
La caisse Nationale de Sécurité Sociale des Non-Salariés	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء	CASNOS
Demande de renseignements	إشعار طلب المعلومات	Cn02
Notification de proposition de Redressements	إشعار بالتعديلات المقترحة	Cn04
L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG/ASS
Impot sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS

قائمة الأساتذة محكمين الاستبيان

الرقم	اسم و لقب الأستاذ	الدرجة العلمية	القسم
01	مسعود كسكس	أستاذ محاضر - ب-	العلوم المالية و المحاسبية
02	عمر الفاروق زرقون	أستاذ محاضر - أ-	العلوم المالية و المحاسبية
03	نور الدين بعيليش	أستاذ محاضر - ب -	العلوم الاقتصادية

المقدمة

توطئة:

باعتبار أن المؤسسة كيان اقتصادي في بيئة شديدة التعقيد تتميز بعدم الاستقرار مما يدفعها لتكيف مع هذا الوسط لضمان بقائها، نموها و إستمراريتها، وتوسع نشاطها وكبر حجمها وتشعب فروعها هو العامل الأساسي الذي يؤدي إلى زيادة المهام المترتبة عليها و المسؤوليات التي تقع على عاتقها.

كما يمكن الإشارة بأنه أثناء نشاط المؤسسة يمكن أن تصادفها العديد من المخاطر بشكل عام (اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، سياسية، مالية....)، ولعل أهم هذه المخاطر وأدقها المخاطر الجبائية التي تشير للتغير الذي قد يحصل في النظام الجبائي بشكل عام، أو الرقابة الجبائية التي تقوم بها مصالح إدارة الضرائب على وجه الخصوص.

وعليه تظهر أهمية التسيير الجبائي الفعال كأحد الروافد الأساسية من أجل تعامل المؤسسة مع المخاطر الجبائية و محاولة تسييرها من أجل خدمة مصالح المؤسسة عن طريق الحد أو التقليل من المخاطر التي قد تحدث بها. إذا التسيير الجبائي الفعال و محاولة تضمين العامل الجبائي في الإستراتيجية العامة للمؤسسة من شأنه أن يساهم في التحكم في جانب مهم من التكاليف المالية، والرفع من المردودية المالية للمؤسسة و الأداء المالي لها.

وهكذا يعتبر تسيير الخطر الجبائي أحد الرهانات والتحديات التي تواجه الميسير في المؤسسة وخاصة أن البيئة الجزائرية تمتاز بعدم الاستقرار في مجال التشريع الجبائي.

1. الإشكالية الرئيسية:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم التسيير الجبائي في التقليل أو الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة

الاقتصادية الجزائرية ؟

تندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهو واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ماهو واقع الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ماعلاقة التسيير الجبائية بتدنته أو الحد من المخاطر الجبائية ؟

2. فرضيات الدراسة:

- للتسيير الجبائي أهمية بالغة في المؤسسة.
- تؤثر المخاطر الجبائية على الوضعية الجبائية و المالية للمؤسسة.
- يساهم التسيير الجبائي في التقليل و الحد من المخاطر الجبائية.

3. مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار الموضوع يعود إلى مجموعة من الأسباب ودوافع تتمثل في:

(a) المبررات الموضوعية:

- لعلاقة الموضوع بتخصص محاسبة و جباية.
- نظرا لأهمية الموضوع في ظل التغيرات و المستجدات الحديثة.

- بإعتبار أن المخاطر هو أحد العراقيل التي تهدد المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن.
- محاولة إبراز مكانة التسيير الجبائي في المؤسسة .

(b) المبررات الذاتية:

- شغف و حب التطلع والبحث في هذا الموضوع.
- الموضوع شيق و ذو أهمية يحتاج للتعلم فيه أكثر .
- إثراء الدراسات في المجال الجبائي عامة وفي تسيير المخاطر الجبائية خاصة.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في كون أن التسيير الجبائي يمكن أن يلعب دور فعال في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مما يؤدي إلى عدم تحملها أعباء إضافية و بتالي تفادي وقوعها في مخاطر جبائية.

5. أهداف البحث:

في إطار الحيوية العلمية والعملية وتزايد الاهتمام بموضوع تسيير المخاطر الجبائي تهدف هذه الدراسة إلى

ما يلي:

- إبراز كيفية تجنب وتخفيض المخاطر الجبائية التي ترهق كاهل المؤسسة بطريقة قانونية.
- إكتشاف العلاقة بين التسيير الجبائي والمخاطر الجبائي.
- توضيح الإطار النظري والفكري لتسيير الجبائي.
- إبراز فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية.

6. حدود الدراسة:

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي:

- ✚ الحدود الزمنية: تتعلق بفترة التربص وتتضمن دراسة وتحليل الوثائق خاصة بمؤسسة لدى مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية خلال الفترة الممتدة بين 12-07-2020 إلى يومنا هذا.
- ✚ الحدود المكانية: مست الدراسة مكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية بورقلة.

7. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

✓ **منهج الدراسة:** من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات، إثبات أو نفي الفرضية. فإننا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لسرد المفاهيم النظرية للموضوع، أما المنهج التحليلي قمنا بإستخدامه في دراسة الحالة وذلك بتحليل الوثائق المقدمة من طرف المكتب، والاستبيان من خلال مخرجات SPSS، وكذلك من خلال تحليل نتائج ومناقشة الدراسة الميدانية والتطبيقية.

- ✓ الأدوات المستخدمة: تم الاستعانة بمجموعة من الأدوات للدراسة النظرية والميدانية وكانت كالتالي:
- 1) المسح المكتبي: حيث تم الاطلاع على مختلف الكتب والمذكرات والمقالات إضافة الى مختلف التشريعات والقوانين التي كانت لها علاقة بالموضوع.
 - 2) المقابلة: كانت مع مسؤول المكتب.
 - 3) الاطلاع على مختلف الوثائق التي تخص الموضوع وبالتحديد الحالة.
 - 4) برنامج MS EXCEL
 - 5) مخرجات SPSS نسخة 22.

8. صعوبات الدراسة:

- لإعداد هذه الدراسة واجهتنا العديد من الصعوبات نوجزها فيما يلي:
- عدم تجاوب الأساتذة لكثرة الانشغالات.
 - عدم حرص الإدارة على تسهيل الإجراءات الإدارية.
 - ندرة الكتب التي تتمحور حول الموضوع.
 - ثقافة تحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومات المتعلقة بالمخاطر الجبائية.

9. هيكل الدراسة:

لمعالجة الجوانب المختلفة التي تخص الموضوع، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين أساسيين في الفصل الأول قمنا بدراسة الجوانب النظرية و التطبيقية للموضوع في بحثين، المبحث الأول تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب، تم التطرق في المطلب الأول إلى أساسيات التسيير الجبائي، و في المطلب الثاني التعرف على أساسيات المخاطر الجبائي، أما في المطلب الثالث تم التطرق إلى العلاقة بين المتغيرين، وبالنسبة للمبحث الثاني تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول استعرضنا فيه بعض و أهم الدراسات السابقة التي تلتمس الموضوع و تخص كل من التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية باللغة العربية و الأجنبية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث فقد تم عرض مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من أوجه التشابه و الاختلاف، الفصل الثاني تضمن إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع لإبراز فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على الدراسة التطبيقية بمكتب التميز للاستشارات المحاسبية والجبائية بولاية ورقلة، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في المجال من خلال توزيع استبيان على مجموعة من المهنيين في الجنوب الشرقي (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت).

وفي نهاية الدراسة عرض حوصلة عامة للموضوع، واستعراض مجموعة من النتائج والتوصيات وخاتمة تتضمن آفاق الدراسة المستقبلية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للتسيير

الجبائي والمخاطر الجبائية

تمهيد:

إن ضمان المؤسسة في السوق قائم على مجموعة من الوظائف أهمها الوظيفة الجبائية التي تهدف إلى التقليل من التكاليف الجبائية للمؤسسة وإتباع التشريعات القانونية غير ثابتة دون الوقوع في الأخطاء، و برزت أهمية التسيير الجبائي كإحدى الوسائل الإدارية المتبعة لتخفيض مبلغ الالتزام الضريبي من جهة، وحماية المؤسسة من الوقوع في المخاطر من جهة أخرى بهدف بقائها واستمراريتها.

ولمعالجة موضوع فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى الإلمام ومعرفة بعض المفاهيم بحيث ستكون المفتاح للولوج إلى صلب الموضوع، ومن خلال هذا الفصل التمهيدي الذي إرتقمنا أن ينقسم الى مبحثين، الأول مخصص بالجانب النظري لجميع النقاط المتعلقة بالتسيير الجبائي والخطر الجبائي، أما فيما يخص المبحث الثاني سنستعرض الدراسات السابقة لموضوع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.

المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي و المخاطر الجبائية:

في هذا المبحث سنركز على أهم العناصر المتعلقة بالتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية من أجل إعطاء صورة توضيحية حول الموضوع.

المطلب الأول: أساسيات التسيير الجبائي:

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى مفهوم التسيير الجبائي، مميزاته، مبادئه، حدوده وأهدافه.

الفرع الأول: مفهوم ومميزات التسيير الجبائي:

أولاً: مفهوم التسيير الجبائي:

التعريف 01: حسب "Mouric Cozian" فإنه يعرف التسيير الجبائي على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة 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 لذا هي تسعى إلى تعظيمه دون الخروج عن الإطار القانوني".¹

التعريف 02: حسب (Christine Collette): "إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغيراً فعالاً في إستراتيجيتها بدلاً من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال و الذكي لها".²

التعريف 03: يعرف التسيير الجبائي بأنه " الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار:

__النصوص التشريعية الجبائية،

__خصوصيات كل مؤسسة،

__ درجة المخاطر الجبائي".³

التعريف 04: يمكن تعريف التسيير الجبائي:

__ "أن التسيير الجبائي هو آلية يفرضها الواقع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسة باعتبار أن الضرائب أحد المتغيرات الثابت في المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

__ أن التسيير الجبائي يخضع للضوابط البيئية الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسة وهي:

*القوانين الضريبية والتغيرات التي قد تنتج عنها وما يرافقها من فرص وتحديات،

*خصائص المؤسسة من حيث طبيعة النشاط، الحجم، ومستوى توسع هذا النشاط وهذا نظراً لشروط الجبائية التي قد ترتبط بكل متغير.

__التسيير الجبائي هو وسيلة لتفادي الغرامات والعقوبات الناجمة عن عدم التطبيق الأمثل لقوانين الجبائية".⁴

¹ Mouric Cozian, **les grand principes de la fiscalité de l'entreprise**, LITEC droit , 2eme édition, 1986, Postface de l'ouvrage

² صالح حميدانو، دور المراجعة في تدفئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص89.

³ محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص03.

⁴ خالد مقدم، ضيف الله محمد الهادي، زرقون عمر الفاروق، التسيير و المراجعة الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة والثانية ماستر محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2019، ص13.

التعريف 05:

1_5/التعريف ذو الطبيعة الفرونكفونية:

"التسيير الجبائي يعتبر فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، بحيث يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار".

2_5/التعريف ذو الطبيعة الأنجلوسكسونية:

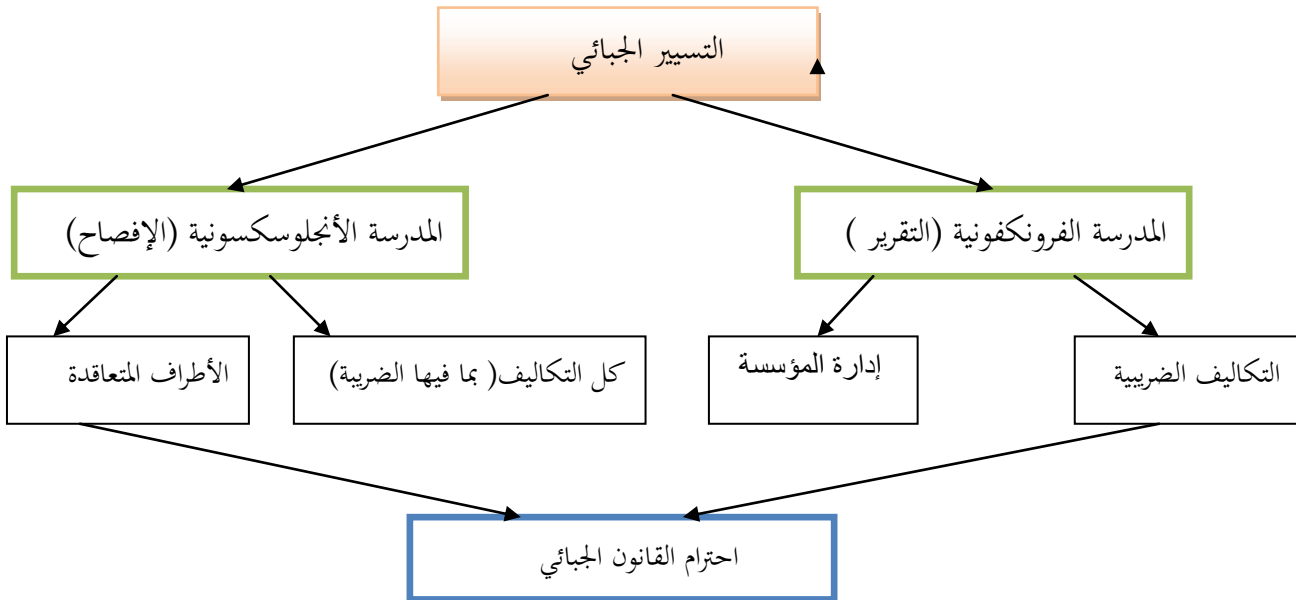
يعرف التسيير الجبائي على أنه "كل الإجراءات التي يتبعها دافعي الضرائب للحد من الالتزامات الضريبية المستحقة والتي لا تتعارض مع الإجراءات القانونية سارية المفعول" وهو يعتبر أحد المعايير التي تحكم على قوة الإدارة في استخدام واستغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه ممكن، كما يعتبر أداة لتحليل الانحرافات الناتجة عن تطبيق خطة جبائية و تحديد الأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق هذه الخطة ومحاولة التعامل مع هذه الأسباب وبالتالي التخطيط يؤدي إلى: _تخفيف العبء الضريبي على دافعي الضرائب بطرق قانونية.

_يسمح للشركات بتوجيه استثماراتها إلى الحقول التي تعتبر جنة ضريبية مما يساعدها على تحقيق الوفورات الضريبية،
_يتيح للشركات عرض القوانين الجبائية السارية المفعول بصورة دورية، ووضع خطة وفقا للمتغيرات التي يمكن أن تحدث على الصعيد الاقتصادي والقانوني،

_يحقق الأهداف التي وضعتها الدولة لتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية.

_يسهل في رصد الخطط الجبائية في جميع أماكن نشاط المؤسسة مع تحليل الانحرافات".¹

شكل رقم(1_1) الاختلاف بين النظرة الفرونكفونية و الأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي



المصدر: من إعداد طالبتين مستنبط من التحليل

¹ صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 04-

من خلال التعاريف السابقة، يمكن أن نعرف التسيير الجبائي كمايلي:
التسيير الجبائي ممارسة قانونية واحترام للنصوص التشريعية الجبائية لضمان البقاء والاستمرارية، حيث أن التسيير الجيد يحمي المؤسسة من الوقوع في المخاطر الجبائية.

ثانيا: مميزات التسيير الجبائي:

تتدخل الجباية في المؤسسة على مستويين:

_المستوى الأدنى، ويتمثل في القواعد الأساسية لتحديد الضريبة(الحدث المنشئ، الوعاء، المعدل، التصريح، التسديد)، وهي القواعد التي يجب أن يتحكم فيها المنفذ العادي بشكل جيد،

_ المستوى الأعلى، وهو ذلك يربط بين الجباية من جهة قانون الأعمال والقانون المحاسبي من جهة أخرى، يتعامل التسيير الجبائي مع المستوى الأعلى للجباية في المؤسسة بحيث يتجاوز التطبيق البسيط للقواعد الضريبية إلى ربط جباية المؤسسة مع قانون الأعمال(الذي يشمل جزءا كبيرا من القانون التجاري، المدني، العقاري، المالي) والقانون المحاسبي.

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين:

_الأولى، هي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.

_الثانية، هي كونه ناتجا عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

1- استعمال الوسائل المشروعة قانونا:

في هذه النقطة يجب التفريق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي.

1-1 الغش الضريبي:

يعرف الغش الضريبي بأنه "إدارة التملص من الضريبة المستحقة فعلا باستعمال طرق غير مشروعة". فهو إذا مخالفة للتشريع الجبائي عن قصد وتصرف مبني على سوء النية، مثل: البيع بدون فوترة من أجل تجنب دفع الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على أرباح الشركات.

يختلف الغش الضريبي عن الخطأ المحاسبي الذي قد ينتج عنه مثلا حساب خاطئ للإهتلاكات، وهذا بالنظر إلى حسن نية المسير.

1-2 التهرب الضريبي:

هو الاستعمال الذكي للنقائص التي تعتري التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي. التهرب الضريبي ليس مخالفة للتشريع الجبائي، بل بالعكس، فهو ذكاء ومهارة قانونية عالية هدفها تجنب أو التخفيض من الضريبة، أحد أشهر أمثلة التهرب الضريبي هو ممارسة النشاط في الجنات الضريبية الأمر الذي يسمح بالاستفادة من الفرق الضريبية.

1-3 التسيير الجبائي:

يفترض التسيير الجبائي وجود تحليل عقلائي للتشريعات من أجل تحسين وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني. وعليه فإن من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية. وإذا كانت إدارة الضرائب تحارب كلا من الغش و التهرب الضريبي لأنها ممارسات غير مشروعة تهدف إلى تجنب دفع الضريبة، إلا أنها بالمقابل تقر و تعترف بالتسيير الجبائي للمؤسسة.

2-القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

تتضمن عملية اتخاذ القرار اختيارا بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب، بحيث يجد إنعدام البدائل عملية التسيير من معناها.

إن القرارات التي تنتج عن أن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إدارة المؤسسة، وليست مفروضة عليها، وعليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من أجل تسيير عملياتها المختلفة، إذا أصبح الأمر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع أو التنظيم.

الفرع الثاني: مبادئ التسيير الجبائي وحدوده:

أولاً: مبادئ التسيير الجبائي:

أ/مبدأ الحرية في التسيير:

تحسب النتيجة الضريبية للمؤسسة انطلاقاً من النتيجة المحاسبية بعد إدخال بعض التعديلات عليها، دور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة هذه النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير و هذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.

القرار التسييري هو الاختيار من بين عدة بدائل متاحة قانوناً، وبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار فإنه يكتسب قوة قانونية سواء تجاه إدارة الضرائب، المجرة على احترامه، أو تجاه المكلف بالضريبة الذي لا يستطيع التراجع عنه (اختيار نمط الإهلاك). المكلف بالضريبة ومن خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها وذلك تبعاً لمهاراته وذكائه في التعامل مع الجبائية. وبالمقابل فإن خياراته الاقتصادية السيئة لا يمكن تصنيفها مباشرة على أنها من أجل التحليل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء النية لديه.

ب/مبدأ عدم التدخل في التسيير (principe de la non immixtion dans la gestion):

تحدد التشريعات وبشكل واضح، بأنه ليس للإدارة الضريبية أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة، وعليه فإنه لا يحق لها أن تنتقد أي تسيير للمؤسسة قد تراه حذراً جداً أو مخاطراً إلى حد كبير مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية. فمثلاً، يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة (وبالتالي سيتم خصم الأعباء المالية من الربح الخاضع) حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل. كما أن المؤسسة يمكنها اختيار الطريقة التي تراها الأفضل لتمويل أحد فروعها: عن طريق الإعانة أو التنازل عن الحقوق ما ينتج عنه أعباء قابلة للخصم بدلاً من رفع رأس مال الفرع والذي لا ينتج عنه أي عبء قابل للخصم على مستوى حسابات المؤسسة الأم.

يقترّب دور مفتش الضرائب من دور مراقبي الحسابات الذي ينظر في مدى نظامية تسيير المؤسسة دون أن يبحث في الفرص البديلة التي يمكن للمؤسسة أن تكون قد أضاعتها، وهذا ما يعني أن مبدأ عدم التدخل في التسيير يطبق على مفتش الضرائب ومراقب الحسابات معاً. فإذا كان هذا الأخير يتدخل من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين، فإنه الأول يدافع عن مصالح الدولة والمتمثلة في تلك النسبة من الأرباح التي تأخذها على شكل ضريبة.

وقد أقر المشرع الجزائري بهذا المبدأ من خلال سماحه لإدارة الضرائب بممارسة حقها في الإطلاع، الرقابة، التحقق، والمعاينة بحيث تهتم كل هذه التدخلات بالنظر في الوثائق المختلفة سواء على مستوى إدارة الضرائب من خلال مراجعة التصريحات الدورية أو على مستوى محل المكلف بالضريبة عندما تقرر الإدارة ضرورة ذلك.¹

¹نجد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص: 04_05.

ثانيا/حدود التسيير الجبائي:

1-الحدود القانونية:

فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

- _العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح،
- _تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات،
- _التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة، كتزييف العقود و الفواتير و المؤسسات 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 وسيط لإخفاء المكلف الحقيقي.

ب/الحدود المالية:

تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدينيتها.¹

الفرع الثالث: أهداف التسيير الجبائي:

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة و كفاءة المسير في صنع القرارات المهمة خاصة فيما يتعلق بالقرارات التمويلية، التي يتوقف عليها، تعظيم العوائد وتندئة التكاليف إلى أدنى قدر ممكن، ولن يتحقق ذلك إلا إذا أدرك المسير جميع العوامل المؤثرة على صنع هذه القرارات، وتكمن أهمية التسيير الجبائي في تعزيز القدرات المالية للمؤسسة وتحسين أدائها المالي، ويهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1/الأمن الجبائي:

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الذي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في اتخاذ الإجراءات الوقائية التالية:

- _احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع.
- _إن توكيل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بقواعد الضريبة وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجبائية.
- _القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية.
- _إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.²

2/التحكم في العبء الضريبي:

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

- _العمل على تخفيض الضريبة،
- _تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة،
- _الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من إمتياز جبائي آني و ذلك من أجل تحقيق أهداف تسييره معينة، مثال ذلك عدم حساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونيا وذلك بهدف توزيع الأرباح.¹

¹ زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، ملتقى دولي، ص02.

² بن سويسي حمزة، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مقال علمي، جامعة أدرار، الجزائر، ص697

3/الفعالية الجبائية:

ويقصد بها استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، مما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بمامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الضريبية، فالخيار الضريبي حسب المعنى الضيق، هو البدائل والخيارات الممنوحة في التشريع الضريبي.

إذن فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة وتمتع مسيريهي الجبائيين بأفق واسع، ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها أثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الضريبي المعمول به.²

4/خدمة إستراتيجية المؤسسة:

وذلك من خلال :

ـ اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تخص كل شكل منها (2Espace_réserve).

ـ اختيار المكان الجغرافي للنشاط سواء داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة.

ـ تحديد خيارات النمو مثل: أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة و الهيكل الجديد الناشئ (فروع مستقلة أو فروع تابعة).³

المطلب الثاني: أساسيات حول المخاطر الجبائية :

في هذا المطلب سنعرض أهم النقاط والعناصر التي تخص المخاطر الجبائية، بداية بالمفاهيم، أنواع، مظاهر ومصادر وصولا إلى مساهمة التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الفرع الأول: تعريف و أنواع المخاطر الجبائية:

أولا: تعريف المخاطر الجبائي:

توجد عدة تعريفات للمخطر الجبائي نذكر منها :

تعريف 01: يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.⁴

تعريف 02 : كما يعرف الخطر الجبائي على أنه: تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات.⁵

¹ مجّد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

² صالح حمداتو، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

³ بن سويسي حمزة، عبد الوهاب سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 698.

⁴ صالح حمداتو، مرجع سبق ذكره، ص 100.

⁵ أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مجّد خيضر، بسكرة، الجزائر 2018، ص 75.

تعريف 03: يعد الخطر الجبائي من بين أهم المخاطر الجبائية الناتجة عن مخاطر التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسييرية، كما يعرف الخطر الجبائي أنه الخسارة المالية ممكنة الحدوث عند تطبيق القواعد الجبائية.¹

تعريف 04: يرتبط الخطر الجبائي بعدم احترام القواعد الجبائية، وعدم الاستفادة من المزايا الجبائية.²

تعريف 05: هي مخاطر مرتبطة بعدم إمتثال دافع الضرائب للإلتزامات التالية:

- التسجيل في النظام،
- تقييم الاقرارات و المعلومات في الوقت المناسب،
- إنشاء معلومات كاملة ودقيقة ،
- دفع الضرائب في الوقت المناسب.³

من خلال جل التعاريف السابقة نستخلص أن:

المخطر الجبائي هو عبارة عن تكاليف إضافية تتكبدتها المؤسسة لعدم وفائها بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية وذلك ناتج عن عدم احترام التشريع الجبائي بسبب تعقد و عدم استقرار التشريع الجبائي، أو الفهم الخاطئ لنصوص الجبائية، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي.

ثانيا: أنواع المخاطر الجبائية:

بناء على أعمال Price Waterhouse coopers فإن المخاطر الجبائية يمكن تقسيمها إلى سبعة أنواع والتي تشكل في مجملها محفظة المخاطر الجبائية الخاصة بالمؤسسة:

01/ خطر التحويلات:

كل عملية تجارية تصطدم بالضريبة، وكل ما تميزت هذه العمليات بالتعقيد كل ما انجر عنها حالة عدم التأكد من ناحية المعاملة الجبائية لهذه العملية، وبالتالي تحقق الخطر الجبائي.⁴

فبعض العمليات غير شائعة تنجم عنها الخضوع لعملية الرقابة الجبائية على سبيل المثال: عملية الاندماج، تصفية الشركة..... الخ، في حين غيرها من المعاملات ينظر إليها بعين الاعتبار من طرف إدارة الضرائب على سبيل المثال: المعاملات مع الشركة الزميلة، الحسابات الجارية للشركاء، سداد الأتعاب المهنية..... الخ، وتكون المؤسسات أكثر عرضة لمخاطر التحويلات في الحالات التالية:

- غياب الكفاءات المهنية والمعرفة من الناحية الجبائية عند القيام بعملية معينة،
- غياب إطار في السياسة العامة للمؤسسة الذي يحدد ما هو مقبول وما هو غير مقبول عند القيام بعملية معينة،
- انعدام المعرفة بالمعاملات الإدارية،

¹ عبد القادر دشايش، تسيير المخاطر الضريبية في المؤسسات، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

² مقدم خالد، ضيف الله محمد الهادي، زرقون عمر الفاروق، التسيير والمراجعة الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة الثالثة محاسبة والثانية ماستر محاسبة و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و ال تجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019، ص21.

³ Salaheddine ABDELMAJID, Tilila TAJ, **gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines**, Groupe de recherche : Audit et contrôle de gestion, Numéro 6, Université Hassan II, Septembre 2018, p64.

⁴ مالك رحمان، عيسى بولخوخ، دور التدقيق في تقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 01، جامعة باتنة 1، 2021، ص284.

- قلة إدراك المخاطر المرتبطة بالعملية.

02/ خطر الوضعية:

- الخطر الجبائي يتوقف على مدى تأثيره، واحتمالية حدوثه. هذه الأخيرة تعتمد على فعل أو رد فعل الإدارة الجبائية تجاه وضعية ما، أيضا هذه الاحتمالية تكون متزايدة كلما كانت المؤسسة في وضعيات تلفت انتباه مصلحة الرقابة الجبائية على قرار:
- القطاع الذي تنشط به المؤسسة من القطاعات ذات السمعة السيئة، أو أن المؤسسة نفسها لها سمعة سيئة،
- أهمية المؤسسة،
- الرصيد المدين الدائم للرسم على القيمة المضافة،
- المؤسسة مهترة اجتماعيا،
- الخلافات الخطيرة بين المساهمين والتي قد ينشأ عنها نزاعات مهددة،
- المؤسسة التي تكون ضحية من طرف جهات (في أغلب الأحيان تكون مجهولة)،
- التصريحات المودعة من طرف المؤسسة تحتوي على نقائص وتناقضات تم اكتشافها خلال عملية الرقابة الشكلية،
- وجود فوارق بين ثروة المساهمين أو المسيرين والدخل المصرح به.

03/ المخاطر التشغيلية:

- الخطر الجبائي التشغيلي يتمثل في المخاطر الكامنة في التطبيق للقوانين والقواعد الجبائية، هذه العمليات التشغيلية لها مستويات من المخاطر المتباينة.
- المخاطر التشغيلية تشمل كل المصالح وكل المستخدمين المعنيين بالوظيفة الجبائية للمؤسسة (تمويل، الجمركة، محاسبة المخزونات، الخزينة والمالية، مصلحة التجارة، الفوترة، التسليمات، النقل، الاستثمارات.....الخ).¹
- وذلك باعتبار الضريبة جزء لا يتجزأ من العمليات التجارية في المؤسسة.²

04/ خطر عدم الالتزام أو عدم الامتثال للقانون:

- وهي المخاطر الناتجة عن عدم احترام القوانين الجبائية، في الواقع كل إلتواء على القانون الجبائي يكون مصدرا للخطر الجبائي.
- ويرتبط هذا الخطر خاصة ب:
- نوعية الإجراءات الخاصة بالتسيير وملخصات، المعطيات المحاسبية والجبائية ومراجعتها (المراجعة الداخلية والخارجية)،
- كفاءة نظام المعلومات،
- المؤهلات الجبائية للأشخاص المتدخلين،³
- إجراءات اليقظة الجبائية (الإحاطة بالمستجدات في مجال التشريعات والنصوص التنظيمية والفقهاء الجبائي المتبع من طرف الإدارة الجبائية).

05/ مخاطر مرتبطة بالمحاسبة:

- المحاسبة هي الأداة التي تلخص وتحسب الوعاء الضريبي، تمثل القاعدة الأساسية للرقابة الجبائية وبالتالي تؤدي لاكتشاف الثغرات الجبائية. المحاسبة تحصر الخيارات الخاصة بالإدارة والتي لها اثر جبائي.

¹ نفس المرجع السابق، ص 285.

² صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 144.

³ مالك رحمان، عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 286.

ومنه فإن المحاسبة من جهة تظهر كأنها مصدر خطر للمؤسسة لكن هي أداة في نفس الوقت تقترح فرص للمؤسسة.¹

06/ خطر التسيير:

عدد قليل من المؤسسات تقوم بتوثيق وإضفاء الطابع الرسمي على عملية تسييرها للمخاطر الجبائية، وفي هذه الحالة الخطر الأساسي يكمن في الحقيقة أن عملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها أشخاص ذوي خبرة في المؤسسة، إذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة إيصال كيفية تسيير الخطر الجبائي لمن يخلفهم، كذلك فقدان القدرة على اغتنام الفرص خلال فترة التبرص، يجعل المؤسسة في وضعية صعبة.

فالاستعانة بأهل الاختصاص من خارج المؤسسة بالإضافة إلى الكفاءات الداخلية يوفر الاستقرار والاستمرارية للمؤسسة، بالإضافة إلى تسهيل عملية تكوين وتدريب المستخلفين.

07/ خطر السمعة:

السمعة الجيدة تعتبر من الأصول القيمة التي تمتلكها المؤسسة، ففي مجال الضرائب السمعة الجيدة هي نتيجة امتثال المؤسسة للقوانين والقواعد الضريبية المفروضة، فهي تضمن لها انحياز إيجابي من طرف الإدارة الجبائية.

حيث يتم تحديد مواقفنا دائما بسمعة الشخص أو الهيئة التي نتعامل معها: موردين، عملاء وكل المتعاملين مع المؤسسة.² كما أنه يوجد هنالك نوع آخر من المخاطر الجبائية، وهو الذي يشمل جميع المخاطر الجبائية السابقة أو بعض منها ويسمى بمخطر المحفظة.

• خطر المحفظة:

ويقصد به احتمال التفاعل بين المخاطر السابقة مما يرفع من مستوى التأثير الكلي لتلك المخاطر، فقد تكون هناك مخاطر مرتبطة بالمعاملات وهذا نظرا لتعقيد القواعد الضريبية المرتبطة بها ويقابلها غموض في موقف المعايير المحاسبية المطبقة مما يزيد من حجم المخاطر التي ستعرض لها المؤسسة.³ وهي تمثل المستوى العام للخطر وتجمع كل المخاطر.⁴ تتكون محفظة المخاطر الجبائية من تجميع جميع المخاطر الجبائية، ومعالجتها.⁵

¹ نفس المرجع السابق، ص 287.

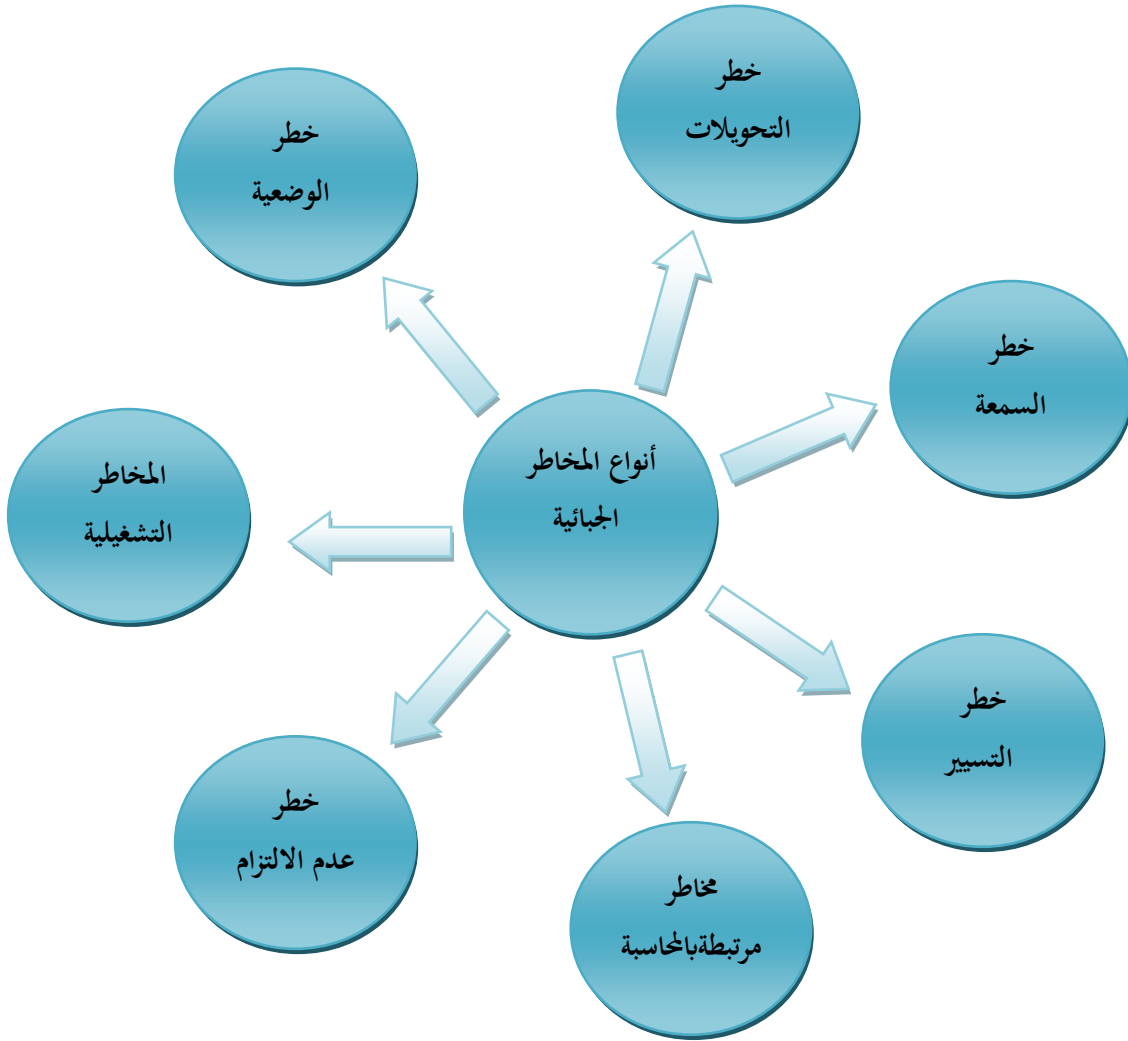
² أميرة فتحة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

³ مقدم خالد، ضيف الله محمد الهادي، زرقون عمر الفاروق، مرجع سبق ذكره، ص 25.

⁴ أحلام سويس، محمد بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 10، العدد 2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2022، ص 50.

⁵ M.mohammed ben hadj saad, M. abdraouf yarch , étude fiscal dans les PME : proposition d'une demarche pour l'expert-comptable, université de sfax ,2009,p20.

الشكل رقم (01- 02): يوضح أنواع المخاطر الجبائية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المراجع السابقة

الفرع الثاني: مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة:

تتجلى مظاهر المخاطر الجبائية الناجمة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور هي:

- المخاطر الأولية،
- مخاطر تسييرية أخرى.

أولاً: المخاطر الأولية:¹

وهي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية، والتي تقلصت بفضل استخدام الإعلام الآلي أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بشروط امتيازات معينة، أو الأخطاء الناجمة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي، ولتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بخطأ المحاسبين و الخطأ في القرار التسييري الناجم عن الخيار الجبائي.

¹ صالح حميداتو، نفس المرجع السابق، ص 103-104

01: الأخطاء المحاسبية:

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج وأخرى ترجع لعناصر مختلفة.

- أ - المخاطر الناجمة عن أخطاء في الميزانية : أهمها:
 - الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج،
 - الأخطاء التي تحدث في الاهتلاكات كأن يتم دمج إهلاك معدات تم تأجيرها إلى مؤسسة أخرى (تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني) أو اعتماد طريقة معينة للإهلاك مع عدم توفر الشروط لتبني هذا النوع من الإهلاك،
 - أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته.
- ب - المخاطر الناتجة عن أخطاء في حسابات النتائج:
 - من أهم الأخطاء التي قد تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء، وتتركز خاصة في أعباء الإستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الإستثنائية.
 - إن تحديد النتيجة الجبائية يتم من خلال النتيجة المحاسبية بعد إضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم، وتخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة، فعملية الإضافة والتخفيض قد تشكل مصدر خطأ في تحديد النتيجة الجبائية.
- ت - المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى:

زيادة عن الأخطاء التي تظهر في الميزانية و جدول حسابات النتائج فإننا نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر خصوصا في الرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة، فيجب مراجعة هاتين الحالتين لأنها من أهم مصادر المخاطر الجبائية في المؤسسة. الرسم على القيمة المضافة: مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي المطبق مع الأخذ بعين الاعتبار حدود رقم الأعمال من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة تصريجات المؤسسة (مراقبة المعدلات، الإسترجاعات، الحسومات..... الخ) لأن تصريجات المؤسسة من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة. حالة المؤسسة الجديدة: تعترض المؤسسة حديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها عرضة للخطر الجبائي أهمها:

- كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الإستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.¹
- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحدثة العلاقة مع الإدارة الجبائية.
- إهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات القديمة النشأة مما قد يعطي إنطبعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسة الجديدة الأمر الذي يوقعها في إرتكاب أخطاء جبائية أو تعمدتها ذلك للحصول على منافع مادية.

02: الخطأ في القرار التسييري:

- القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير قصد إختيار بديل جبائي من البدائل المتاحة. وبإعتباره قرارا بشريا يحتمل الصواب من الناحية القانونية، وقد يحتمل الخطأ كذلك.
- أ - القرار التسييري القانوني: أتاح التشريع الجبائي عدة خيارات قانونية يعمل المسير الجبائي على إستغلالها، فالقرار التسييري القانوني هو قرار من مجموعة الخيارات الجبائية المتاحة، ومن أمثلة ذلك:
 - اعتماد طريقة معينة للإهلاك،
 - حرية إختيار طرق تقييم المخزون،

¹ صالح حميداتو، نفس المرجع السابق، ص103-104.

- إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك وهذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناء على مبدأ عدم التدخل في التسيير.¹

ب - القرار التسييري غير القانوني: هو ذلك القرار غير الموافق للنصوص الجبائية مثل:

- حسم أعباء غير قابلة للحسم (الغرامات، العقوبات)،

- التقييم الصوري للمخزون،

- تسديد ديون غير مستحقة بعد.

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، لكنها ليست كذلك لإدارة الضرائب التي تدمج هذه الأعباء في الوعاء الضريبي.

يجب التأكيد على أن حرية التسيير المعترف بها للمؤسسة لها حدود، وفي حالة تعديها يتم دفع الثمن قد يكون باهضا جدا،

كما أنه يجب التفكير جيدا في الخيارات الجبائية المتاحة خاصة وأن الحق في الخطأ ليس مسموح به في أغلب الحالات.²

ثانيا: مخاطر تسييرية أخرى:

من خلال حدود التسيير الجبائي يمكننا أيضا إبراز مظاهر أخرى للمخاطر الجبائية تتمثل في:

- نظرية الفعل غير العادي في التسيير،

- التعسف في استعمال الحق.

أ: نظرية الفعل غير العادي في التسيير:

الفعل غير العادي في التسيير هو ذلك الفعل الذي لا يحقق مصالح المؤسسة ولا يقدم مقابلا للمؤسسة هدفها الربح، وينظر

إلى الفعل غير العادي في التسيير من الناحية الاقتصادية، وليس من الناحية القانونية، بإعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط، ولا

يشكل خرقا للإلتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الاقتصادي هو الذي يقرر صحة هذا الفعل من عدمه. و حسب نظرية

الفعل غير العادي في التسيير فإن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل إحدى

مظاهر الخطر الجبائي داخل المؤسسة.³

ب: التعسف في استعمال الحق:

تكيف الإدارة الجبائية بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق إذا كانت تهدف إلى تجنب أو تخفيض الضريبة

وذلك باللجوء إلى إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة دون وجود فائدة اقتصادية للمؤسسة. فهذا

التكليف يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي على المؤسسة. فتهديد الإدارة الجبائية بتكليف بعض العمليات على أنها تعسفا في

إستعمال الحق تعتبر خطوة رادعة لبعض المؤسسات التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي على العائد الاقتصادي. ويتميز التعسف في

إستعمال الحق بمايلي:

01/ إخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك عن طريق:

- الإخفاء بإجراء صوري، أي دون فعل حقيقي (عقود صورية، فواتير وهمية.... الخ)،

- الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية بيع،

- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي.

¹ نفس المرجع السابق، ص 104-105.

² مجّد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

³ صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 105-106.

02/ تحقيق سوء الهدف الضريبي: إن إنعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الضريبية تؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في إستعمال الحق، وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة اقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.¹

الفرع الثالث: مصادر المخاطر الجبائي:

إن تعاطي المؤسسة الجزائرية مع الجباية تعترضه عدة صعوبات تتلخص إجمالاً في عنصرين إثنين :

- ضعف التسيير الجبائي للمؤسسات،

- تعقد النظام الجبائي.

حيث يعتبر النظام الجزائري من أكثر الأنظمة الجبائية تعقيدا في العالم، نظرا لصعوبة تفسيره وتكلفته، فهو يتميز بكثرة الوثائق المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يستغرق وقتا طويلا في إعدادها وما يصاحب ذلك من تكلفة على الجانبين ويفتح مجالا أكبر للتهرب الجبائي، وهذا بالرغم من الإصلاحات المتعاقبة التي تطرأ على القوانين الجبائية والتي تهدف إلى تبسيط الإجراءات الضريبية، و تقليل العبء الضريبي على المؤسسات، نذكر منها على سبيل المثال:

- تقليص معدلات الرسم على القيمة المضافة من أربعة معدلات إلى إثنين فقط،

- إنشاء الضريبة الجزافية الوحيدة،

- إلغاء قاعدة التأخير الشهري الخاصة بخصم الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بإقتناء الإستثمارات.

أولا: أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة:

إن إستمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهونا بقدرة وكفاءة المسير في إتخاذ القرارات المهمة، وإختيار الوقت الملائم لإتخاذها ، فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال أهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الجزائرية وذلك لعدة أسباب² :

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة إختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب .

- نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا.

- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين، يؤدي بهم غالبا الى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السهولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام إتجاه إدارة الضرائب.

- إعتداد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا إلى المرهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وإنسحابها من السوق.

¹ صالح حميداتو، المرجع السابق، ص 106.

² نفس المرجع السابق، ص 101-102.

ثانيا: أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي:

يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والإجراءات إلى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة، بإعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة. فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الإعتبار، لما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها، فتعقد التشريع حتما من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية ويتجلى ذلك من خلال:¹

- تعدد النصوص القانونية: إن نصوص القانون الجبائي تمتاز بالتعدد، والتعقيد، والغموض، وعليه فإن المكلف بالضريبة يجد نفسه في موقف ضعيف، بحيث لا يمكن له أن يفهم بشكل سليم نظام الاخضاع الضريبي الخاص به، وبالتالي يتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم الامتثال لنصوص القانون الجبائي.²

- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي يؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.

- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.³

- عدم استقرار النصوص الجبائية وغموضها: ينشأ الخطر الجبائي أيضا من التغيرات المستمرة في القوانين،⁴ فالتعدلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.⁵

- كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الجزائرية بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن إختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء إنطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة.⁶

الفرع الرابع: فعالية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية:

يمكن إبراز فعالية التسيير الجبائي من خلال قيام المسير بإدراج الجانب الجبائي في قراراته بشكل يمكنه من تحقيق أهداف المؤسسة وهذا في ظل خضوع ضريبي أقل بصفة قانونية، ويمكن التقليل على ذلك من خلال النقاط التالية:

- إن عملية التسيير الجبائي الجيد يؤدي إلى التقليل من المخاطر الجبائية وبالتالي ينعكس الأمر على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم أفضل الخيارات الجبائية الممنوحة كإختيار الطبيعة القانونية والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وكذلك الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية،

- التسيير الجبائي الفعال يساهم بطريقة أو بأخرى في تجنب المخاطر الجبائية: عن طريق تفادي تحمل تكاليف إضافية ناتجة عن عدم الالتزام بالقواعد الجبائية كالاتناع او التأخر في إيداع التصريحات لدى المصالح الجبائية مما قد يوقعهم في عقوبات إضافية، بالإضافة إلى الغش في التصريحات الجبائية.⁷

¹ صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² أميرة فتحة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

³ صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 102-103.

⁴ أميرة فتحة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

⁵ صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 102.

⁶ عبد القادر حفاي، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة دراسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الاغواط، الجزائر 2004-2005.

⁷ مصطفى شعبي، مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية، مقال علمي، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، المجلد 10، العدد 02، جامعة علي لوني، بليدة 02، الجزائر، 2022، ص 69.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع:**المطلب الأول: قراءة الدراسات السابقة باللغة العربية:**

سنترك في هذا المطلب إلى قراءة بعض الدراسات السابقة التي تخص التسيير الجبائي والمخطر الجبائي باللغة العربية وهي

كتالي:

1/دراسة محمد عادل عياض " محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثارها على المؤسسات "مذكرة ماجستير 2003.¹

تعتبر الجبائية محورا مشتركا بين المالية والمحاسبة والقانون، كما تعتبر متغير استراتيجي فعال مدمج داخل منظومة التسيير

في المؤسسة.

وبالتالي فهذا المتغير يشكل أداة فعالة في عمليات التسيير ومختلف الدورات الاقتصادية للمؤسسة، كما تشكل هامش مناورة

تستخدم من طرف المسير حسب مراحل حياة المؤسسة أو النشاط و هي: الإنشاء، التوظيف، النمو، وتغيير النشاط.

بما أن الجبائية هي أحد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة، وتتميز بدرجة كبيرة من التغير تعكس من خلاله توجهات الدولة على كافة المستويات. يتطلب هذا التغير متابعة ودراسة جيدة ومعقدة للمعطيات الجبائية التي تصبح من بين محددات اتخاذ القرار في المؤسسة. ويتأكد هذا الأمر، عندما تنشط المؤسسة في سوق يتميز بالمنافسة الشديدة، مما يجعل من التحكم في الأعباء (والتي من بينها العبء الضريبي) وسيلة للحصول على ميزة تنافسية تسمح للمؤسسة بالتميز على منافسيها.

وهذا ما يعمل المسير على تحقيقه من خلال التسيير الجبائي ودوره في اقتناء الفرص المستقبلية وتفادي مختلف التهديدات،

ومن هنا تبرز أهمية الجبائية في تسيير المؤسسة وخصوصا استخدام هذا المجال ضمن مختلف عمليات اتخاذ القرار القصيرة والطويلة الأجل.

2/ صابر عباسي " أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية "مذكرة ماجستير 2012.²

تعالج هذه المذكرة، موضوع أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، من خلال القيام بممارسات

مالية ومحاسبية في إطار الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي لتحقيق أهدافها الاقتصادية، بالإضافة إلى محاولة الإستفادة من جميع الإمتيازات التي يمنحها القانون الجبائي وقوانين الإستثمار.

وعلى هذا الأساس، جاء هذا البحث ليلسط الضوء على أهمية التسيير الجبائي وحدوده وأدواته، وعلى التسيير الجبائي

الحديث الذي أصبح يبحث في كيفية الإستفادة من جميع التطورات التي شهدتها علم التسيير، مما جعل المسير الجبائي اليوم يفكر في كيفية الإستفادة والتعامل مع هذه التطورات حتى تصل المؤسسة إلى الأهداف المالية المطلوبة، ومن جهة أخرى يكمن الهدف الأساسي لهذا التسيير في أن له آثار على الأداء المالي للمؤسسة، من خلال أن كل أثر جبائي يقابله أثر مالي وبتالي التأثير على:

التوازن المالي، القرارات المالية، قيمة المؤسسة..... إلخ، ولهذا جاء موضوع بحثنا الذي نحاول من خلاله قياس هذا الأثر. خلصت الدراسة التحليلية و القياسية إلى أن التسيير الجبائي يمارس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولكن ضعيف الفعالية، وأثره يكون أقوى على خزينة المؤسسة وضعيف على أدائها المالي.

¹ محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

² صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

3/ دراسة حميداتو صالح "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية" مذكرة ماجستير 2012.¹

تعمل المؤسسة الاقتصادية إلى تعزيز مكانتها السوقية وتحقيق الأهداف المسطرة وأهمها تحقيق الربح ولا يتأتى هذا بتقليص المخاطر المتعددة التي تعترضها وأهمها المخاطر الجبائية.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وكذا إعتبار الجبائية إحدى محددات إتخاذ القرارات داخل المؤسسة. ولكون المراجعة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة التي يستعملها المسير لتقليص العبء الجبائي إلى حده الأدنى وذلك بإستغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي وكذا الخيارات التي يطرحها، ولتفادي العقوبات والتسويات الجبائية بإحترام قواعد القانون الجبائي.

4/ دراسة مالك رحماني، عيسى بولخوخ " دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر" مقال علمي 2021.²

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز فعالية التدقيق الجبائي في تسيير العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة بشكل دوري ومستمر، والحد من الخطر الجبائي الناجم عن عدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية، الأمر الذي يعرض المؤسسة إلى عواقب مالية تتمثل في غرامات وعقوبات قد تصل إلى حد العجز المالي.

يجدر تسليط الضوء على الرقابة الجبائية باعتبارها أحد أوجه ممارسات السلطة الإدارية في رقابة المكلفين بالضريبة من جهة، وكذا التغيير في النصوص الجبائية والطابع المعقد لقانون الضرائب من جهة أخرى، مما يشكل أبرز المخاطر الحقيقية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية في دورة حياتها، ويجعلها بذلك تلجأ إلى تقنيات التدقيق، لتفادي تلك المخاطر. يستعمل التدقيق الجبائي تقنيات وآليات متنوعة، تسمح له بالاكشاف المبكر للتجاوزات والإغفالات، وبالتالي حصر الخطر الجبائي لتفاديه أو التقليل منه، لذلك على المؤسسة التي ترغب في تبني سياسة جبائية شفافة أن تهتم بشكل جدي بهذه المهمة التي تعتبر جهاز إنذار مسبق ومنع للمؤسسة إن تعرضت لعملية رقابة جبائية محتملة.

5/ شعبي مصطفى "مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية" مقال علمي 2022.³

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف عن العلاقة التي تربط بين التسيير الجبائي الفعال والأخطار الجبائية، حيث يشير الأول إلى الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث يعتبر مزيجا بين السلوك القانوني والسلوك الجبائي وعلم التسيير من أجل التصدي والحد من الاخطار الجبائية(التغير الذي قد يحصل في النظام الجبائي، الرقابة الجبائية..... إلخ) التي تعترض المؤسسة الاقتصادية. حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن التسيير الجبائي الفعال أن استخدام أدواته(التدقيق الجبائي، الاستشارة الجبائية،..... إلخ)، يؤدي إلى التقليل بشكل كبير جدا من المخاطر التي قد تعترض المؤسسة الاقتصادية وبالتالي تحول دون تحقيق الأهداف التي تكون قد سطرها من قبل. وعليه توصلت الدراسة بضرورة الاهتمام بأدوات التسيير الجبائي ومحاولة توظيفها بما يخدم مصالح المؤسسة في مختلف التطبيقات الواقعية.

¹ صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012

² مالك رحماني، عيسى بولخوخ، دور التدقيق في تقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 01، جامعة باتنة 1، 2021،

³ مصطفى شعبي، مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية، مقال علمي، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، المجلد 10، العدد 02، جامعة علي لونيبي، بليدة 02، الجزائر.

6/ دراسة أيوب نجار "منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية". مقال علمي 2022.¹

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في التحكم في المخاطر الجبائية، حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية تعاني من ثقل العبء الجبائي والزامية الامتثال للقوانين الجبائية والتي تتميز بالتعدد والتنوع وعدم الاستقرار، كل هذا العوامل جعلها تبحث عن وسائل وآليات فعالة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية التدقيق الجبائي كآلية لتقليل المخاطر الجبائية، حيث يقوم المدقق بالتحقق من التزام الشركة بإيداع تصريحاتها في الآجال القانونية واحتساب الضرائب والرسوم الواجب دفعها من جهة. ومدى استغلالها للامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي من جهة أخرى وبالتالي يتسنى للمدقق الجبائي داخل الشركة تحديد المخاطر الجبائية المحتملة وتقديم توصيات لتجنبها.

المطلب الثاني: قراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية :

ستتطرق في هذا المطلب إلى قراءة بعض الدراسات السابقة التي تخص التسيير الجبائي والمخطر الجبائي باللغة العربية وهي

كتالي:

1/ دراسة إيناس منشأوي 2015

Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés²

الهدف من هذه الاطروحة هو التعرف على الممارسات المتعلقة بالتسيير الجبائي داخل مجموعات الشركات في تونس من أجل تقييم تأثير هذه الممارسات على الأداء الجبائي في الاقتصاد التونسي.

وهكذا فقد خصص الفصل الأول بتعريف مفهوم مجموعة الشركات في تونس وإبراز ثقلها الاقتصادي والتأكيد على واقعها القانوني، يركز الفصل الثاني على تحديد ممارسات التسيير الجبائي المختلفة التي تستخدمها هذه المجموعة، كما تم تعبئة استبيان تم اجراؤه مع مديري الشركات الام المدرجة في بورصة طوكيو في هذا الفصل، التحقيق في أسباب عدم تطبيق نظام التويد الجبائي والذي من المفترض أن يكون أداة فعالة للتخطيط الجبائي، يقدم الفصل الثالث نظرية التكاليف المعاملات التي تبدو مناسبة لإكتشاف علاقة ممارسات التسيير الجبائي والأداء الجبائي، تم تطوير هذه العلاقة من خلال ثلاث فرضيات بحثية تتنبأ بنوع الارتباط بين معاملات داخل المجموعة والديون و الاعفاء المالي من جهة، ومعدل الضريبة الفعلي من جهة أخرى على التوالي (H1، H2، H3).

تم اختبار هذه الفرضيات بالفصل الرابع والأخير من خلال تحليل إحصائي متعدد المتغيرات تم اجراؤه على البيانات المالية من عينة 36 مجموعة من الشركات (21 مجموعة غير مالية، 15 مجموعة من الشركات المالية)، والتي تم إدراج شركتها الام في بورصة طوكيو على مدى فترة تتراوح بين 2007_ 2011، أتاح هذه التحليل الاحصائي تأكيد فرضيتين من فرضيات البحث (H1، H3) في العينة بأكملها في القطاع المالي، وفرضية واحدة في القطاع الغير مالي H3 .

تبين بعد ذلك أن مجموعات الشركات التونسية تعمل بشكل أساسي من خلال ممارستين خفض معدل الضريبة الفعلي: الاعفاء المالي، وممارسات المعاملات داخل المجموعة.

¹ أيوب نجار، منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مقال علمي، مخبر التنمية الاقتصادية و البشرية في الجزائر، المجلد 07، العدد 01، جامعة علي لونيبي البلدة 02، الجزائر، 2022.

² Ines Menchaoui ,Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée le contexte tunisien,2015.

2/ دراسة تيليل تاج، صلاح الدين عبد المجيد 2018

"La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines"¹

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مسألة تسيير المخاطر الجبائية في الساق المغربي، وتوضيح أهمية مفهوم المخاطر الجبائية في الإدارة الإستراتيجية للشركة. حددت أيضا الطرق الرئيسية لمعالجة المخاطر التي تسمح بفهم أفضل لمفهوم المخاطر الجبائية من خلال تقليل خصائص وأشكال إظهارها والإستراتيجيات الجبائية الرئيسية. كان مفهوم المخاطر الجبائية موضوع العديد من التفسيرات عبر الزمن، لم يكن موقعها موضع اجماع بين الباحثين، مما يؤكد أهمية الدراسة المحددة والمعدلة لهذا المخاطر في السياق المغربي.

3/دراسة شرابير أمينة 2018

Gestion fiscale des groupes de sociétés et son impact sur performance financière²

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الشركات التي تنشط حاليا في بيئة معقدة ومتغيرة، ومن أجل بقائها و استمراريتها والتطور بالوتيرة نفسها مع بيئتها، فإنه يجب عليها أن تتوفر على وسائل وأدوات للتسيير والمراقبة التي تمكنها من الامتثال للقانون الجبائي والقضاء على المخاطر الضريبية المختلفة التي تتعرض لها في حالة تخلفها عن أداء التزاماتها القانونية تجاه إدارة الضرائب. وفي هذا الإطار يتدخل التسيير الجبائي لمساعدة الشركة على إدارة المخاطر وتحقيق اقتصاد ضريبي في إطار ما يسمح به القانون الجبائي. وهذا كله يتعلق بمجموع القرارات والخيارات التي تتخذها الشركة للتحكم في العبء الضريبي وتحقيق أكبر قدر ممكن من الفعالية ومحاوله تجنب تعرضها لعقوبات مالية أو جنائية. يعد تحسين الأداء من بين أحد أهم التحديات الرئيسية التي تواجه المؤسسات اليوم. هذا ما يدفع مسيري الشركات إلى البحث عن الأدوات التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة.

من خلال هذا البحث حاول الباحث التعريف بمختلف ممارسات التسيير المعتمد عليها مجمع كوسيدار وهذا من خلال:

__تعظيم الاستفادة من الامتيازات والخيارات الجبائية المنصوص عليها في القانون.

__تحقيق أقصى الوفرات الضريبية .

4/دراسة عماري زهرة ، سماعيل سمية 2018

" La Gestion Fiscale D'une Entreprise"³

أصبحت الضرائب الآن عنصرا أساسيا في الحياة التجارية، يستدعي أكثر من أي وقت مضى للتعامل معها على أساس يومي.

¹ Salaheddine ABDELMAJID, Tilila TAJ, **gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines** , Groupe de recherche : Audit et contrôle de gestion, Numéro 6, Université Hassan II, Septembre 2018.

²CHERRAIR Amina ,**Gestion fiscale des groupes de sociétés et son impact sur leur performance financière** ,cas de :COSIDER.

³AMMARI Zahra ,SMAIL Samia, **LA Gestion Fiscale D'une Entreprise**,cas : Tchina-Lait/candia .

وجب على الشركات المعنية بالسيطرة على المخاطر المختلفة التي تنشأ عنها، وأن تضع نظاما يتيح لها تحقيق أقصى درجات الأمان والأداء الذي تبحث عنه.

هذا هو السبب في أنه من الضروري للشركة احترام القوانين والنصوص الجبائية، من أجل تقييم النظام الذي تقوم عليه الممارسات الجبائية، وهو الإدارة الضريبية للشركة، وللفهم أصل إدارة الضرائب أجريت درست حالة في شركة " كونديا/تشينا لايت" ، والتي حاولو من خلالها تحليل أهمية التسيير الجبائي فيها من خلال تحديد تأثيره على كل قرار من قراراتها .

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاوله استنتاج كل من أوجه التشابه، أوجه الاختلاف والاستفادة فيما يلي:

الجدول رقم(01-01): مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	الاستفادة
دراسة محمد عادل عياض	<p>تعرض الباحث إلى أساسيات التسيير الجبائي (المتغير المستقل)، الأدوات: اعتماد الباحث في إعداد مذكرته على الدراسة التطبيقية، منهج الدراسة: وصفي تحليلي، عينة الدراسة المؤسسة الاقتصادية، بيعة الأعمال: جزائرية.</p>	<p>مؤسسة الدراسة، دراسته التطبيقية كانت تمس مجموعة من المؤسسات، درس الباحث في موضوعه متغير واحد(التسيير الجبائي) ، أما بالنسبة لمذكرتنا درسنا متغيرين اثنين (التسيير الجبائي والخطر الجبائي) درس الباحث التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، أما بالنسبة لمذكرتنا درسنا التسيير الجبائي وفعاليتها في الحد من المخاطر الجبائية، اعتماد البحث على الدراسة التطبيقية فقط.</p>	<p>اعتمدنا هذه المذكرة كمرجع في إعداد المذكرة وخصوصنا في جانب التسيير الجبائي.</p>
دراسة صابر عباسي	<p>تم تسليط الضوء و التعرف على التسيير الجبائي، اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، استخدام دراسة الحالة</p>	<p>عينة الدراسة كانت في ولاية بسكرة، إقتصرت الدراسة على مفاهيم وأساسيات حول التسيير الجبائي.</p>	<p>تم الاعتماد على الجانب النظري من خلال الدراسة و الاعتماد على المنهج المتبع</p>

		والإستبيان، _ بيئة الأعمال: جزائرية.	
<p>اعتمدنا على هذه الدراسة في الجانب النظري للمغيرين الاثنين وخاصة في المخاطر الجبائية . _ المنهجية المتبعة.</p>	<p>_ عينة من المؤسسات الاقتصادية، _ ركز الباحث على دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية.</p>	<p>_ التركيز على المتغير التابع، _ التطرق لأساسيات المخاطر الجبائية، والإشارة في المذكرة إلى التسيير الجبائي، _ المنهج: إستخدام المنهج الوصفي التحليلي، _ الأدوات: إستخدام دراسة حالة، إستبيان، مقابلة، المسح المكتبي، _ بيئة الأعمال: جزائرية،</p>	دراسة صالح حميداتو
<p>_ المنهجية المتبعة _ مفاهيم وأساسيات حول المخاطر الجبائية.</p>	<p>_ التطرق إلى مفاهيم حول التدقيق ، _ ركز الباحث على دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية ، _ اختلاف الأدوات المستخدمة.</p>	<p>_ التركيز والتطرق على المخاطر الجبائية، _ بيئة الأعمال: جزائرية، _ المنهج: وصفي تحليلي، _ نفس المجتمع المدروس.</p>	دراسة مالك رحماني
<p>-اسفدنا من هذه الدراسة في الجانب النظري لكل من المتغير التابع و المستقل، والعلاقة بينهما كونها تدرس نفس الموضوع ونفس المتغيرات.</p>	<p>_ إختلاف الأدوات المستخدمة.</p>	<p>_ التركيز على المتغيرين التسيير الجبائي، والأخطار الجبائية، _ الإهتمام بأدوات التسيير الجبائي وبما يخدم مصالح المؤسسة وتدنئة المخاطر الجبائية، _ نفس بيئة الأعمال.</p>	دراسة شعبي مصطفى
<p>_ اعتمدنا هذه الدراسة في جانب الخطر الجبائي.</p>	<p>_ مؤسسة الدراسة، _ درس الباحث منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر في المقابل درسنا في موضوعنا فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر،</p>	<p>_ تعرض الباحث إلى ماهية الخطر الجبائي (المتغير التابع)، _ الأدوات :اعتماد الباحث على الدراسة التطبيقية، _ منهج الدراسة:وصفي تحليلي،</p>	دراسة أيوب نجار

	<p>_دراسة الباحث كانت عبارة على مقال علمي، _اعتماد الباحث على الدراسة التطبيقية فقط.</p>	<p>_عينة الدراسة: مؤسسة اقتصادية، _ بيئة الأعمال: جزائرية</p>	
<p>استفدنا منها في جانب التسيير الجبائي، كون هذه الدراسة غنية بالمفاهيم في جائب التسيير الجبائي.</p>	<p>_ركزت الباحثة على عنصر الأداء المالي والجبائي، _خصصت مجتمعات الشركات التي تخص بيئة الأعمال التونسية. _تحليل الممارسات المختلفة للتسيير الجبائي في مجتمعات الشركات، _اختلاف المجتمع والعينة، _تسليط الضوء على واقعها و وضعها القانوني والوزن الاقتصادي في تونس، _اختلاف الأدوات المستخدمة في الدراسة.</p>	<p>_تطرق إلى أساسيات التسيير الجبائي.</p>	<p>دراسة إيناس منشاوي</p>
<p>_جانب المخاطر الجبائية.</p>	<p>_بيئة الأعمال: مغربية، _التطرق إلى المخاطر الجبائية وكيفية تسييرها في السياق المغربي، _الطريقة والأدوات.</p>	<p>_التطرق إلى أساسيات المخاطر الجبائية.</p>	<p>دراسة تليلا تاج، صلاح الدين عبد المجيد</p>
<p>_جانب التسيير الجبائي.</p>	<p>_مؤسسة الدراسة، _دراسة التسيير الجبائي وتأثيره على الأداء المالي للمؤسسة، _اعتماد الباحثة على الدراسة التطبيقية فقط.</p>	<p>_تعرضت الباحثة إلى مفهوم التسيير الجبائي (المتغير المستقل)، _الأدوات: اعتماد الباحثة على الدراسة التطبيقية، _منهج الدراسة: وصفي تحليلي، _عينة الدراسة: مؤسسة اقتصادية(كوسيدار)</p>	<p>دراسة شراير أمينة</p>

	_بيئة الأعمال جزائرية.		
_ جانب التسيير و الخطر الجبائي.	_مؤسسة الدراسة	_تعرض الباحثين إلى التسيير الجبائي و الخطر الجبائي، _ الأدوات:اعتماد الباحثين على الدراسة التطبيقية و الاستبيان، منهج الدراسة: وصفي تحليلي، عينة الدراسة: مؤسسة اقتصادية(كونديا/تشرينلايت)، _بيئة الأعمال: جزائرية.	دراسة عماري زهرة، سماعيل سمية

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على المعلومات السابقة.

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن الدراسات التي تناولت موضوع التسيير الجبائي ركزت على المفهوم والأهداف الأساسية التي يسعى لتحقيقها وتوضيح الدور الفعال الذي يؤديه التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية، وأغلب هذه الدراسات تطرقت إلى الجانب التشريعي القانوني و ركزت أساسا على العامل الجبائي. أما التي تناولت موضوع الخطر الجبائي ركزت على مفهوم المخاطر الجبائية وأنواعها وكيفية تسييرها بطريقة قانونية، وبالنسبة للدراسة والتي عنونت بفعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية قد اتسمت وتميزت بأداتين لمعالجة الموضوع من خلال دراسة تطبيقية لتسيير مخطر جبائي بطريقة قانونية وأخذ بأراء المهنيين في المجال. وكانت أغلب الدراسات السابقة باللغة العربية في بيئة الأعمال الجزائرية وفي مختلف ولايات الوطن، والدراسات السابقة باللغة الأجنبية أغلبها كانت خارج الوطن، أما بالنسبة للدراسة الحالية كانت بالتحديد في ولاية ورقلة.

خلاصة الفصل:

نظرا للأهمية الكبيرة للجباية في حياة المؤسسة فهي تسعى جاهدة لتسيير جبايتها، فمن خلال هذا الفصل توصلنا إلى إظهار الدور الفعال الذي يلعبه التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية باعتبار أن التسيير الجبائي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وذلك باستعمال الوسائل المشروعة قانونا، وتظهر فعالية التسيير الجبائي في:

- إحترام التشريعات والبنود الجبائية،
- قدرة المؤسسة في التشخيص الصحيح لموطن الخطر الجبائي.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية والميدانية

تمهيد :

بعد تناول موضوع فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية من الناحية النظرية، وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له.

وحتى نلم بالموضوع تم اللجوء إلى دراسة تطبيقية في مكتب التميز الاستشارات المحاسبية والجبائية، وأما الدراسة الميدانية تم توزيع إستبيان على مجموعة من المهنيين في المجال.

المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب التميز الاستشارات المحاسبية والجبائية ،

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات.

المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب التميز الاستشارات المحاسبية والجبائية :

الدراسة التطبيقية عبارة عن قراءة الوثائق لحالة من حالات المخاطر الجبائية، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث، بداية بالطريقة والأدوات المستخدمة وصولاً إلى عرض النتائج تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة:

سنعرض من خلال هذا المطلب التعريف بمجتمع الدراسة بتقديم نبذة عن مكتب المحاسبة، والهيكلة التنظيمي الخاص به، وأهم الأعمال التي يقوم بها هذا المكتب.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة:

أولاً: تقديم المكتب:

نبذة تاريخية حول مكتب التميز الاستشارات المحاسبية و الجبائية:

تناولنا مجال الدراسة في مكتب التميز لأعمال المحاسبة والاستشارات المختلفة بني ثور ورقلة، الذي يسيره مجموعة من الأساتذة الذي أنشأ في سنة 2014م، والذي متواجد مقره قرب بنك الخليج ورقلة في بني ثور ورقلة، حيث يسير المكتب الدكتور: مسعود كسكس الحاصل على شهادة الدكتوراه من جامعة غرداية سنة 2020، ويمتلك الأستاذ خبرة ميدانية مهنية تفوق 10 سنوات في الميدان في مجال المحاسبة والجبائية والتسيير حيث للأستاذ فيما يتعلق خبرة في للمصطفى الجهوي للمحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبي للجنوب سنة 2008 إلى غاية سنة 2014، كما يشتغل أستاذ محاضر ب- في ولاية ورقلة حالياً.

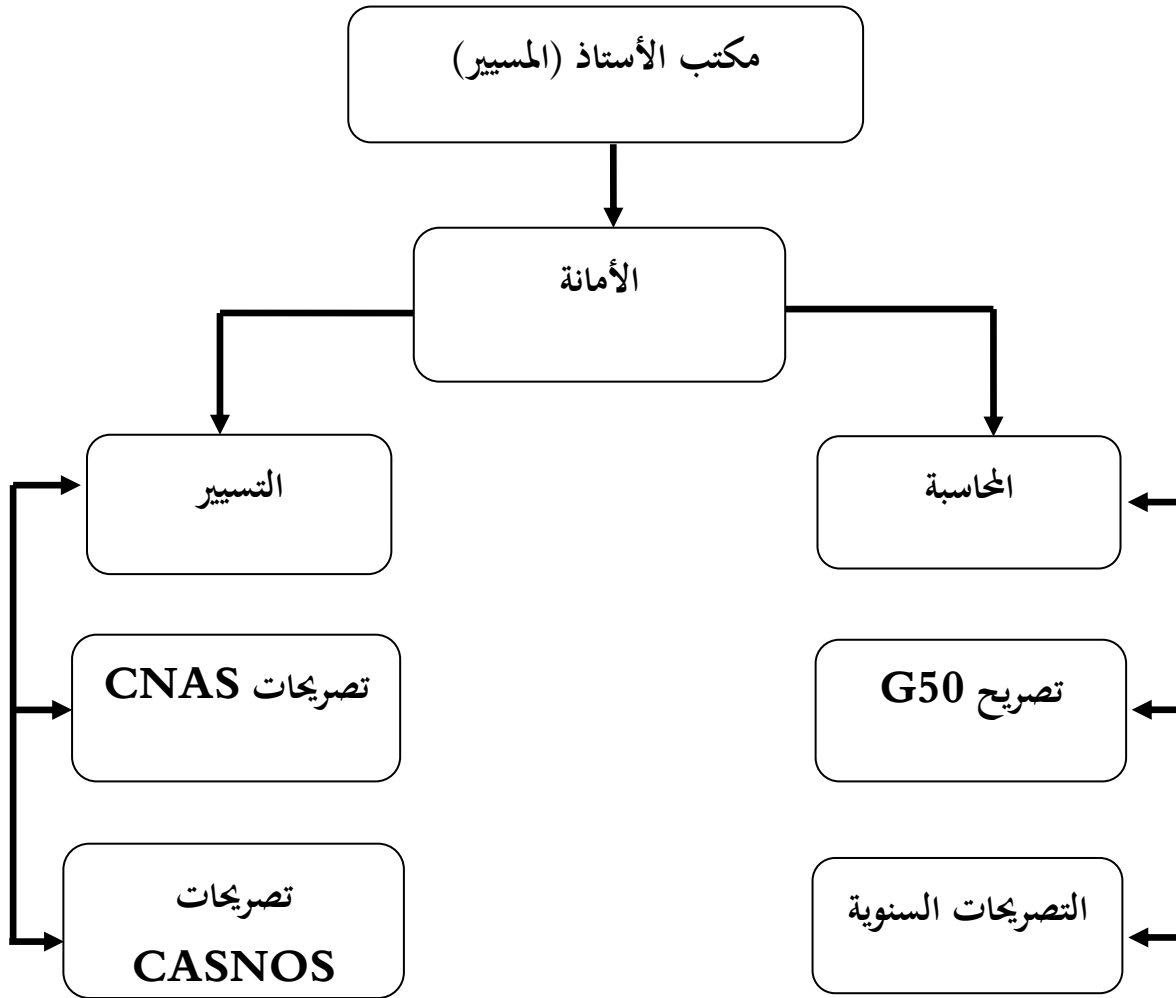
ثانياً: مهام المكتب:

يقوم المكتب بعدة مهام وهي كالتالي:

- إنجاز التصريحات الجبائية والاجتماعية للزبائن وذلك بصفة شهرية وسنوية.
- إنجاز الميزانيات التي يتم التصريح بها لدى مصالح الضرائب.
- إنجاز الدراسات الاقتصادية للمشاريع التي يتم التعاقد معها لهذا الغرض.
- الاستشارات المختلفة المحاسبية والجبائية.
- حل المنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين.
- والعديد من الخدمة في مجال المحاسبة والتسيير.

ثالثا: تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب:

الشكل رقم (01-02) الهيكل التنظيمي للمكتب.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات المكتب

قراءة الهيكل التنظيمي للمكتب:

الأستاذ(المسير): يقوم الأستاذ بالتنسيق بين الأمانة والمحاسبة والتسيير بتقديم الخدمات اللازمة للزبائن ومن مهامه متابعة عمل الفروع الأخرى.

الأمانة: ودورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصاريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصاريحات ويقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد الأستاذ (المسير) في مختلف المهام.

المحاسبة: بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن والوثائق اللازمة (فواتير الشراء والبيع والكشوفات البنكية.... إلخ) ويقوم بمايلي:

-متابعة التصاريحات الدورية والسنوية (G50).

-إعداد الميزانية الجبائية.

-ملئ التقويم واليومية العامة ومتابعتها.

التسيير: يقوم المسير بتنظيم مختلف التصريحات الاجتماعية للزبائن:

-التصريح بالعمال Sesu.

-التصريحات DAS/DAC.... إلخ.

-كما يقوم بملاء سجل الأجرة وسجل المستخدمين ومتابعة حركة العمال لدى زبائن المكتب .

-كما يقوم بملاء شهادات العمل وشهادة الأجرة ليقدمها إلى الزبائن.

-ومن مهامه أيضا القيام بتصريح CASNOS الخاص أرباب العمل وهذا بناء على الميزانية السنوية أو الدخل الإجمالي.

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات:

كما قدم في الجانب النظري فقد تم جمع البيانات من خلال المسح المكتبي: كتب، مقالات، أطروحات، القوانين والتشريعات الجبائية التي تخص الموضوع، وهذا من أجل تغطية الجانب النظري للموضوع.

أما في الجانب التطبيقي دراسة حالة تم جمع بيانات الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية في مكتب التميز الاستشارات المحاسبية والجبائية، ودامت هذه الدراسة حوالي 30 يوم. قمنا بجمع ودراسة الوثائق الخاصة بحالة للمخطر الجبائي لأحد زبائن المكتب، وتم جمع بعض المعلومات من خلال المقابلة الشخصية مع مسؤول المكتب، وتمت معالجة وتحليل الدراسة بطريقة علمية وعملية.

الفرع الثالث: عرض المخاطر الجبائي وكيفية تسييره جبائيا:

من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية وتنتج عنها تكاليف إضافية (عقوبات وغرامات) نذكر منها:

❖ الحالة(01):المخطر الجبائي وكيفية تسييره:

كانت الحالة تتمحور حول التصريح الخاطئ لفواتير الشراء وعدم التصريح IRG\ASS و IBS، وبعد اكتشاف مصالح مفتشية الضرائب للخطأ الجبائي المرتكب من طرف المؤسسة قامت بمراسلة هذه الأخيرة، وكانت السيورة كمايلي:

🚩 المرحلة الأولى: إشعار Cn02 :

أ/ إرسال مفتشية الضرائب إشعار Cn02 للمؤسسة :

في 12 جويلية 2020 قامت مفتشية الضرائب بإرسال إشعار Cn02 رقم 2020/53 للمؤسسة تطلب من هذه الأخيرة توضيح وتبرير الأعباء والمصاريف التي تخص سنة 2016، 2017، 2018 و المتعلقة بالإستهلاكات و الإيجارات كالتالي :

الجدول رقم(01-02): الأعباء الواردة في الاشعار C02

السنة	العناصر	المبالغ المراد التحقق منها
2016	إستهلاكات أخرى	10849605
2016	إيجارات	1520800
2017	إستهلاكات أخرى	8703200

522500	إيجارات	2017
531200	إيجارات	2018

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على المعطيات المقدمة

وهذا طبقا للمادة 18،19 من قانون الإجراءات الجبائية.

أنظر الملحق رقم (01).

ب/ رد المؤسسة على إشعار Cn02 :

في هذه الحالة قامت المؤسسة بالرد على إشعار Cn02 في الآجال القانونية و المحددة ب 30 يوم من تاريخ التبليغ، لإثبات صحة المعلومات المرسله وتضمن الرد وثيقة Cn02، الفواتير المطلوبة، وجدول يوضح ويجمع الفواتير، **أنظر الملحق رقم(01).**

المرحلة الثانية: إشعار Cn04 :

أ/إرسال مفتشية الضرائب الضرائب إشعار Cn04 للمؤسسة:

بعد الإطلاع والتحقق في المعلومات المقدمة في الإشعار Cn02 ترسل المفتشية إشعار Cn04.

في 28 أكتوبر 2020 قامت مفتشية الضرائب بإرسال إشعار للمؤسسة رقم 2020/211، طالبة من هذه الأخيرة إرسال موافقة أو تعليق على التعديلات المقترحة، يكون الرد خلال 30 يوما من تاريخ إرسال الإشعار وهذا طبقا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

أنظر الملحق رقم (02).

ب/المؤسسة: لم تقم المؤسسة بالرد على إشعار Cn04 في الآجال في الآجال القانونية مما أعطى الحق لمفتشية الضرائب بالتسوية عبر الورد الفردي رقم 2020\315.

المرحلة الثالثة: صدور الورد الفردي Rôle:

بسبب تأخر المؤسسة وعدم الرد في الآجال القانونية قامت مفتشية الضرائب بتسوية الوضعية من خلال إرسال الورد

الفردي رقم 2020/315 تؤكد فيه ما جاء في الوثيقة Cn04.

قامت المفتشية بإرسال الورد الفردي رقم \ 2020 (Rôle) للمؤسسة لسنة 2016، حيث يتضمن:

• أعباء سنة 2016 المقدرة ب 840.00 393 دج (كوعاء).

• غرامة جبائية بقيمة: 460.00 98 دج

لضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات IRG\ASS و IBS

أنظر الملحق رقم (03).

وبهذا تثبت على المؤسسة عقوبة وغرامة طبقا للمادة 193 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي:

الجدول رقم(02-02): يلخص معلومات الورد الفردي مبلغ الضريبة والغرامة

المجموع	الغرامة	الضريبة	الوعاء	
+ 158 115	158 115	1 581 150	1 581 150	IRG\ASS
39 529	%25x	%10x		

197 644 =	39 529=	158 115 =		
+ 235 725	235 725	1 024 888	- 2 053 422	IBS
58 931	%25×	%23×	1 028 554	
294 656 =	58 931 =	235 725 =	1 024 888 =	
492 300.00	98 460.00	393 840.00	\	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الورد الفردي

المرحلة الرابعة: إرسال المؤسسة طلب للمدير الولائي لإعادة النظر في الورد الفردي:

وفي 2022/10/05 تم إرسال طلب خطي(شكوى) للمدير الولائي لضرائب ورقلة طبقا لاحكام المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الإجراءات الجبائية وطبقا للمادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية يبين فيه أن طبيعة المؤسسة ش.ش.ذ.م.م.ش.و (EURL) غير خاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي IRG\ASS وهذا من الناحية الشكلية، أما من ناحية المضمون تم إرفاق هذا الطلب مع فواتير الشراء وكراء المعدات لإثبات الأعباء التي تم ذكرها في الورد الفردي رقم 2020\... (Rôle) ، وذلك لإعادة النظر في الورد الفردي المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات IBS. أرفق هذا الطلب الخطي بنسخة من الورد الفردي رقم 2020\... ونسخة من فواتير الكراء وفواتير الشراء.

انظر الملحق رقم(04).

المرحلة الخامسة: رد المدير الولائي على الطلب المرسل من طرف المؤسسة:

وفي 2022/12/04 تم قبول الشكاية المودعة في الاجال القانونية وذلك طبقا لنص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية من الناحية الشكلية، أما من ناحية المضمون تم رفض هذا الطلب المرسل من قبل المؤسسة إلى المدير الولائي لضرائب لولاية ورقلة المتمثل في إعادة النظر في الورد الفردي رقم 2020\...، وذلك لانه تم رفض فواتير المورد المحررة في سنة 2016 وذلك بسبب خطأ في معدل الرسم على القيمة المضافة، أتيحت للمؤسسة فرصة الطعن في غضون أربعة أشهر وهذا مادفع بها الى إرسال طلب لرئيس لجنة الطعن الولائي.

انظر الملحق رقم (05).

المرحلة السادسة: مراسلة المؤسسة للمورد:

أ. المؤسسة :

قامت المؤسسة بمراسلة المورد لتوضيح الأعباء، والخطأ الذي ورد في الرسم على القيمة المضافة من خلال الحساب على أساس معدل 19% بدل معدل 17%.

ب. المورد:

رد المورد على المؤسسة بتقديم اعتذار لما بدر منه والتوضيح فيما يلي:
تبرير المورد بالنسبة للقيمة المضافة في الفواتير راجع إلى خلل في البرنامج الحاسبي.

وقد تم تعديل الفواتير من قبل المورد وإرسالها للمؤسسة.

المرحلة السابعة: إرسال طلب لرئيس لجنة الطعون في قرار رفض الشكاية حول إعادة النظر في الورد

الفردى :

وفي 16/03/2023 يتضمن إعادة النظر في قرار رفض شكاية حول إعادة النظر في الورد الفردي رقم 2020\...، قرار رقم 2022\...، فقرار المدير الولائي لضرائب يفتقر لنصوص القانونية بمعنى لم يحتوي على النصوص والمواد القانونية التي يمكن الاعتماد عليها وهذا من الناحية الشكلية، أما من ناحية المضمون :

- الرفض يفتقر للنصوص القانونية فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات لاسيما أن المؤسسة EURL.
- تم الاتصال بالموردين لتصحيح الفواتير التي تم رفضها من طرف مصالح مفتشية الضرائب.

تم إرفاق الطلب الخطي بنسخة من قرار الرفض رقم 2022\...، نسخة من الورد الفردي رقم 2020\... و نسخة من فواتير الكراء و فواتير المشتريات.

انظر الملحق رقم (06).

المطلب الثاني: نتائج دراسة الحالة ومناقشتها:

*عدم تصريح المؤسسة بالتزاماتها إتجاه إدارة الضرائب مما ولد خطر الجبائي، وأعباء جبائية إضافية وهذا ناتج عن إهمال وتقصير المكلف الجبائي وعدم احترامه لأجال التصريح.

*التصريح الخاطئ وهذا راجع لضعف العلمية التسيرية والجبائية، مما يضعها موضع خطر جبائي.

*عدم تجاوب مع الإدارة الجبائي من خلال عدم الرد على الإشعار Cn04 في الأجال القانونية المحددة يضعها أمام خطر جبائي مؤكداً، مما يعطي الأحقية لإدارة الضرائب بتسليط العقوبات والغرامات التي تنص عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حق الطعن.

*محاولة وإصرار المؤسسة بالطعن بعد خروج الورد الذي يحتوي على مبلغ الضريبة ومبلغ العقوبة والغرامة.

*الإحترافية في الرد و ذلك من خلال إرفاق الطعن بالوثائق الثبوتية والقانونية التي توضح صحة المعلومات المقدمة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات:

المطلب الاول: الطريقة وأدوات الدراسة:

الفرع الأول: الطرق المستخدمة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإشكاليات الفرعية المقترحة ومن أجل الإحاطة بالموضوع واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع، لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان.

أولاً: مراحل ومحتوى بناء الاستبيان:

نظراً لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد بالإمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيًا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجهة إلى العينة محل الدراسة والتي لها العلاقة بموضوع الدراسة من ممارسي مهنة المحاسبة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبة وأستاذة جامعيين مختصين في المراجعة والمحاسبة، ومحاسبين سوف نقوم أولاً بعرض الدراسة الميدانية .

مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي :

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة وذلك لجمع البيانات والمعلومات من الواقع المهني للمراجعة في الجنوب الشرقي، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى مجموعة من المهنيين من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأستاذة مختصين في المحاسبة والمراجعة، لإبداء آرائهم وتطلعاتهم حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و وضوح المضمون، حتى يتم تسهيل

الإجابة على ما تقدمانه من أسئلة فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

(1) **مرحلة التصميم الأولي:** المرحلة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، قمنا فيها بجمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة للموضوع، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة البسيطة آخذ بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة طريقة بسيطة استعمال اللغة السليمة. بالإضافة إلى ترتيب الأسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

(2) **مرحلة إعداد التصميم:** وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (خبراء محاسبة، محافظي الحسابات، أستاذة جامعيين، محاسبين معتمدين، معدي القوائم المالية)، بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

(3) **مرحلة التصميم النهائي:** وهي المرحلة الأخيرة، بحيث تم إجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكله

النهائي، ثم توزيعه ونشره على النحو التالي:

○ التسليم المباشر لأفراد العينة؛

- إرسال عن طريق البريد الإلكتروني؛
 - الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.
- وبهذا ضمانا عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع السالفة الذكر.

✚ محتوى الاستبيان :

ككل الدراسات السابقة تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقضي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر والشهادة المتحصل عليها ، كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

تكون الاستبيان كليا (الملحق رقم 07) من 3 صفحات وتضمن 24 سؤالاً وكالتالي:

- **الجزء الأول:** تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 06 أسئلة الاسم (اختياري)، الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، عنوان البريد الإلكتروني أو الهاتف (اختياري) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- **الجزء الثاني:** عرض في هذا الجزء 3 محاور متعلقة بفرضيات الدراسة والتي جاءت حول فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية والمتكون من 18 سؤالاً مقسمة بالتساوي كالتالي:
 - **المحور الأول:** متعلق بالفرضية الأولى " واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية "؛
 - **المحور الثاني:** متعلق بالفرضية الثانية " محددات المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "؛
 - **المحور الثالث:** متعلق بالفرضية الثالثة " أهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية ".

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

✚ مجتمع الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة المختارة من مجتمع الدراسة في المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة سواء مهنيين أو أكاديميين وتمثلت في محافظي الحسابات وخبراء وأساتذة جامعين ومحاسبين ومسيرين سواء قطاع عام أو خاص مختصين.

✚ عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة ومنهجية، بحيث قمنا بتوزيع 54 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت) تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي وذلك تحسبا لعدم رجوع البعض

أو عدم صلاحيتها، وذلك لعدة أسباب مثل نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، وبعد عملية الجمع تم استرجاع 45 إستمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 35 إستمارة قابلة لتحليل منهجيا، ونوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (02-03): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة والمسترجعة

المنطقة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للتحليل
ورقلة	18	18	16
حاسي مسعود	18	10	04
تقرت	18	17	15
المجموع	54	45	35

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02-03) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 54 استمارة بالتساوي على عينات الدراسة من بينها 09 استمارات ضائعة و 10 استمارات ملغاة، و 35 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة:

سنحاول في هذا الفرع عرض الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

أولا: الأدوات المستخدمة :

❖ مقياس ليكارت الثلاثي: مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها.

الجدول رقم (02-04): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.66=3/2) ثم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في المقياس وهي (01) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 الى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (02-05): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين

❖ ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60% ، والجدول رقم (02-06) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 81.6% وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (02-06): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
18	.8190

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق وثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.819) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولاً وكافي إحصائياً لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحاً لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

ثانياً: الأدوات الإحصائية المستخدمة:

من أجل الإجابة على الإشكالات المطروحة و اختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول

الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل،

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية :

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ؛
- اختبار (T-TEST)

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها:

بعد عرض عينة الدراسة والأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة ومقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا الى نتائج الدراسة من خلال النفي أو الإثبات.

الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة:

أولا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

من خلال هذا المطلب نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، الشهادة المتحصل عليها، المهنة، الأقدمية (الخبرة) وفق الجدول و الشكل التاليين.

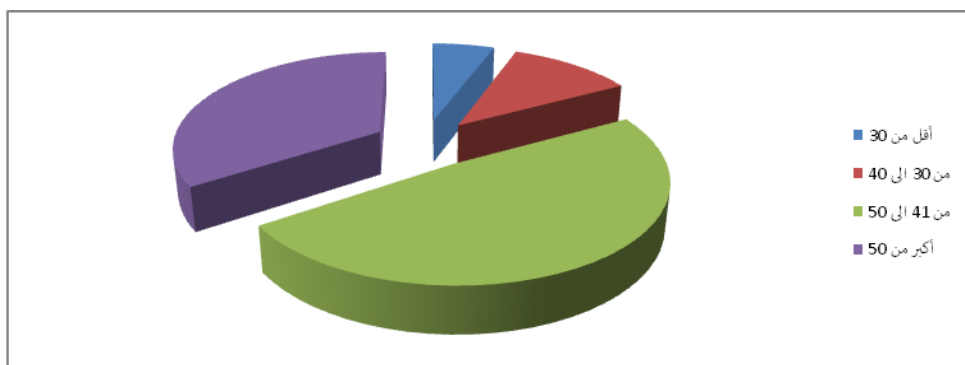
1. توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن:

الجدول رقم(02-07): توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	02	04	17	12	35
النسبة	06%	11%	49%	34%	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين

الشكل رقم(02-02): توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 41 إلى 50 سنة بنسبة 49%، تليها الفئة أكبر من 50 سنة بنسبة 34% ثم الفئة التي تليها من 31-40 سنة والفئة الأخيرة هي الأقل نسبة بـ 06% والتي هي تعبر فئة ذو خبرة عالية.

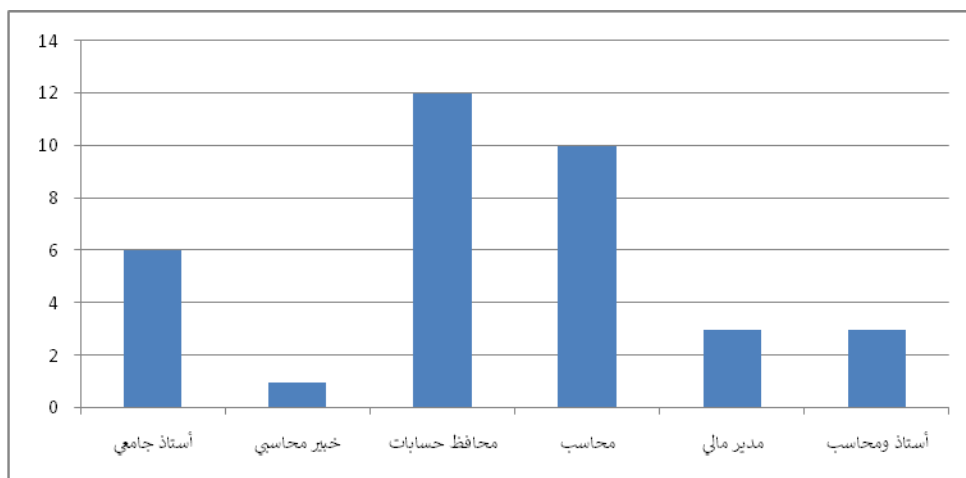
2. توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصل عليها:

الجدول رقم (02-08): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
17%	06	أستاذ جامعي
03%	01	خبير محاسبي
34%	12	محافظ حسابات
29%	10	محاسب
09%	03	مدير مالي
09%	03	أستاذ ومحاسب
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين

الشكل (02-03) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة الوظيفة نلاحظ تباين فيما يخص نوع الوظيفة، حيث بلغ عدد الأساتذة الجامعيين 06 بنسبة 17% وبلغ عدد حاملي خبير محاسب أقل نسبة 01 بنسبة 03%، وبلغ أكبر عدد هو محافظي الحسابات 12 بنسبة 34% محاسبين 10 بنسبة 29%، ومسيرين ماليين وبين أستاذ جامعي ومحاسب في نفس الوقت 03 بنسبة 08% وذلك ينعكس إيجاباً على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

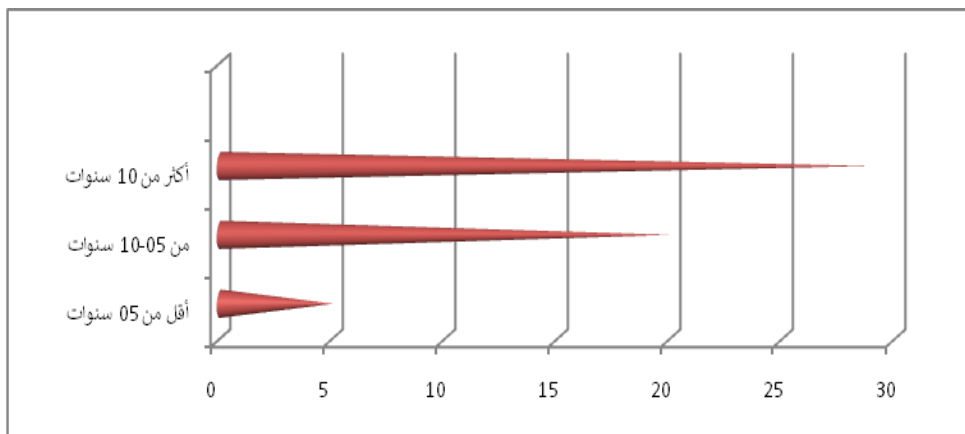
3. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (02-09): توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	05	20	10	35
النسبة	14%	57%	29%	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم(02-04): توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 14% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 57% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10 سنوات والبالغ عددهم 20 فرداً وهي الأكثر تكراراً، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 10 سنوات بنسبة 29% . وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية .

ثانياً: مقاييس الإحصاء الوصفي:

سنقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الحوار.

1. : أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (02-10): أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية.	2.19	0.783	محايد
02	كفاءة المسير الجبائي وإطلاعه المستمر بالقوانين الجبائية يؤدي إلى تحسين الوضعية الجبائية	2.86	0.914	موافق
03	استفادة المؤسسة من الامتيازات الجبائية والاختيارات الجبائية المتاحة ينعكس على جودة التسيير الجبائي	2.18	0.782	محايد
04	الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية.	2.95	0.798	موافق
05	كفاءة المسير الجبائي وإطلاعه المستمر بالقوانين الجبائية يؤدي إلى تحسين الوضعية الجبائية	2.53	0.742	موافق

06	ساهم التسيير الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال الالتزام الضريبي من طرف المكلف	2.48	0.746	موافق
المجموع		2.53	0.79	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.18 و 2.95، بتركز العبارة الرابعة (الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية). أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.95) وانحراف بـ (0.798)، بينما جاءت العبارة الثالثة (استفادة المؤسسة من الامتيازات الجبائية والاختيارات الجبائية المتاحة يعكس على جودة التسيير الجبائي) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) وانحراف بـ(0.782). ويلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.53) وانحراف بـ(0.79)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة، وذلك من خلال أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

2. محددات و أسباب المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (02-11): محددات وأسباب المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	تعد التكاليف الجبائية الإضافية مخطر يشكل التزام على عاتق المؤسسة .	2.67	0.781	موافق
02	إن الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات جبائية وبالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية	2.91	0.873	محايد
03	تسعى المؤسسة إلى تدنئة الآثار السلبية الناتجة عن ضرائب معينة	2.41	0.921	محايد
04	عدم المعرفة والكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية	1.89	0.714	موافق
05	عدم المعرفة والكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية	2.63	0.845	موافق
06	كفاءة مسيري المؤسسة تسعى إلى التقليل من المخاطر الجبائية	2.39	0.833	موافق
المجموع		2.47	0.83	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (02-11) تركز العبارة الثانية (إن الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات جبائية وبالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.91) وانحراف بـ(0.873)، بينما جاءت العبارة

الخامسة (عدم المعرفة والكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية) أقل متوسط قدر ب(1.39) وانحراف (0.833).

ويلاحظ متوسط عام يقدر ب(2.47) بدرجة انحراف (0.83) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في آراء العينة حول محددات وأسباب المخاطر الجبائية.

3. أهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائي

الجدول رقم (02-12): أهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائي

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يرتبط أداء التسيير الجبائي بمدى إكتشاف المراجع للأخطاء الجبائية وتصويبها	2.28	0.951	موافق
02	يقوم المسير الجبائي بإعداد خطة للمراجعة دوريا مع الأخذ بعين الإعتبار المخاطر الجبائية .	2.92	0.873	موافق
03	الإطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الضريبية يساهم في تدنئة المخاطر الجبائية.	1.89	0.714	محايد
04	يقوم المسير الجبائي بتحديد مستوى المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة.	2.37	0.774	محايد
05	من اجل تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة يجب الإستعانة بالمسير الجبائي الكفاء والملم بالقوانين الجبائية.	2.96	0.956	موافق
06	تلجأ المؤسسة إلى المسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية.	2.36	0.771	موافق
	المجموع	2.58	0.83	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (02-12)، تسجيل العبارة السادسة (من اجل تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة يجب الاستعانة بالمسير الجبائي الكفاء والملم بالقوانين الجبائية) لأعلى متوسط حسابي (2.96) بدرجة انحراف (0.956)، مما يدل على اتجاه أغلب آراء العينة للموافقة على منطلق المحور أهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية .

الفرع الثاني: الاختبارات الاحصائية ومناقشتها:

أولاً: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام **T-test**:

الجدول رقم (02-13): يوضح اختبار "ت" **T-test** للمحاور

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de 95 % la différence à	
					Inférieur	Supérieur
T01	27.475	34	.000	10.45000	10.7853	11.0888
T02	20.089	34	.000	8.98800	8.0243	10.0001
T03	103.588	34	.000	13.98000	12.7998	14.3772

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات نظام SPSS

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة . **T-test**:

- إختبار الفرضية الأولى:

H₀: لا تعتبر عملية التسيير الجبائي عملية مهمة داخل المؤسسة.

H₁: تأثر تعتبر عملية التسيير الجبائي عملية مهمة داخل المؤسسة.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة **T** عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر ب(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تعتبر عملية التسيير الجبائي عملية مهمة داخل المؤسسة).

- إختبار الفرضية الثانية:

H₀: لا تؤثر الأخطار الجبائية على الوضعية الجبائية و المالية للمؤسسة

H₁: تؤثر الأخطار الجبائية على الوضعية الجبائية و المالية للمؤسسة

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة **T** عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر ب(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تؤثر الأخطار الجبائية على الوضعية الجبائية و المالية للمؤسسة).

- إختبار الفرضية الثالثة:

H₀: لا يساهم التسيير الجبائي في التقليل من المخاطر الجبائية؛

H₁: يساهم التسيير الجبائي في التقليل من المخاطر الجبائية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة **T** عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر ب(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (يساهم التسيير الجبائي في التقليل من المخاطر الجبائية).

خلاصة الفصل:

وجود تسيير جبائي فعال داخل كل مؤسسة مهما كان قطاعها عام أو خاص هو ضرورة حتمية لحماية المؤسسة من الوقوع في المخاطر الجبائية، والمحافظة على أداؤها المالي.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مكتب المحاسبة والدراسة الميدانية من خلال توزيع استبيان على مجموعة من المهنيين لدراسة موضوعنا : فعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك بتتبع مختلف عمليات تسيير الخطر الجبائي التي تفيدنا في الدراسة بالاعتماد على جمع بعض الوثائق وبالتحديد كيفية معالجة حالة من حالات الخطر الجبائي، وكذا بالاعتماد على آراء عينة محل الدراسة.

خلصت الدراسة إلى أن التسيير الجبائي الفعال دور في الحد من المخاطر الجبائية وسط المؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة

خاتمة:

تواجه المؤسسة الاقتصادية العديد من الصعوبات والمشاكل التي قد تؤدي بها إلى الإنحراف على أهدافها الإستراتيجية، وبالتالي الحد من فعاليتها، ومن هنا تظهر أهمية التسيير الجبائي كوسيلة في يد المسؤولين عن تسيير المؤسسة للكشف عن الإنحرافات والأخطاء، وتصحيحها وأخذ الإجراءات اللازمة لإنقاذها من الوقوع في المخاطر الجبائية وهذا للمحافظة على أداؤها المالي وبقائها وإستمراريتها.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة للموضوع والمتعلقة بفعالية التسيير الجبائية في الحد من المخاطر الجبائية، وبالتطرق لمفاهيم التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية والعلاقة بينهما، وجاءت الدراسة التطبيقية والميدانية لدعم وتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها في الواقع.

سمحت لنا هذه الدراسة بالتماس حالة من حالات المخاطر الجبائية حقيقتا وعلى أرض الواقع وكيفية معالجة مختلف جوانب الموضوع.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصلين، توصلنا إلى جملة من النتائج وتقديم مجموعة من الإقتراحات والتوصيات.

1. النتائج وإختبار الفرضيات:

أ. نتائج الدراسة:

- أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إنجازها في مايلي:
- _التسيير الجبائي وسيلة فعالة للتحكم في المخاطر الجبائية ويرتبط بكفاءة المسير الجبائي.
- _التسيير الجبائي الفعال يتيح للمؤسسة استغلال الامتيازات الجبائية.
- _عدم التصريح أو التصريح الخاطئ يضع المؤسسة أمام موضع خطر جبائي.
- _عدم التجاوب مع الإدارة الجبائية بعدم الرد على الإشعارات يعطي الأحقية الكاملة بتسليط عقوبات وغرامات جبائية.
- _إعطاء أهمية للجانب الجبائي وتخصيص مصلحة له.
- _إحترام القوانين والتشريعات الجبائية تضع المؤسسة في أمن جبائي.
- _مرونة المسير مع القوانين الجبائية التي تمتاز بعدم الاستقرار والثبات تحمي المؤسسة من الوقوع في المخطر.

ب. أختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: المتتمثلة في: " للتسيير الجبائي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية".

من خلال نتيجة المتحصل عليها نجد أن عملية التسيير الجبائي عملية مهمة داخل المؤسسة، وهذا بهدف تخفيض الأعباء الجبائية.

وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى من خلال أن: " للتسيير الجبائي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية".

وبالنسبة للفرضية الثانية: المتتمثلة في: " تؤثر المخاطر الجبائية على الوضعية الجبائية والمالية للمؤسسة الاقتصادية".

ومن خلال هذه الدراسة وماتم التوصل إليه نجد أن الاخطار الجبائية تؤثر على الوضعية الجبائية والمالية للمؤسسة، وبالتالي الاخلال بتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة لعقوبات وغرامات جبائية، ما يولد الوقوع في مخاطر جبائية.

وبناء على ذلك تم تأكيد صحة الفرضية الثانية من خلال تأثير المخاطر الجبائية على الوضعية الجبائية والمالية للمؤسسة الاقتصادية".

من خلال الفرضية الثالثة: "يساهم التسيير الجبائي في التقليل والحد من المخاطر الجبائية".
بناء على ماتم التوصل إليه: التسيير الجبائي يساهم في التقليل والحد من المخاطر الجبائية، وهذا من أجل تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة، وهذا ما يظهر دور وفعالية التسيير وذلك بالإستعانة بمسيير جبائي كفاء وملم بالقوانين الجبائية.

هذا ما يثبت صحة الفرضة الثالثة القائلة : "يساهم التسيير الجبائي في التقليل و الحد من المخاطر الجبائية".

2. توصيات الدراسة:

بناء على النتائج المتوصل إليها نقترح جملة من التوصيات والتي تهدف من خلالها إلى ضرورة الاهتمام بجانب التسيير الجبائي وهذا يجنب في عدم وقوع المؤسسة في مخطر جبائي، ويمكن تقديم هذه التوصيات:

- وضع نظام تسيير جبائي فعال داخل المؤسسة،
- تحسين نظام محاسبي وتفعيل نظام الرقابة على النظام المحاسبي.
- على المسير الجبائي الإلمام بجميع القوانين والتشريعات الجبائية والإطلاع على الإستحداثات التي تطرأ عليها.
- التجاوب مع إدارة الضرائب حول أي إستفسار.
- الإهتمام أكثر بجانب التسيير الجبائي.
- إحترام الآجال القانونية لعدم وقوع في مخاطر جبائية.

3. آفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع طرفا يتعلق بفعالية التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية، ونظرا لأهمية الموضوع وكبر حجمه نقترح عناوين نأمل أن تكون محل دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- + دور الرقابة الجبائية في تقليل من المخاطر الجبائية للمؤسسة.
- + تأثير المخاطر الجبائية على الوضعية المالية للمؤسسة.
- + واقع التسيير الجبائي في المؤسسات الناشئة.
- + فعالية نظام الرقابة على النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المصادر
والمراجع

• المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب:

1. مقدم خالد، ضيف الله مُجَّد الهادي، زرقون عمر الفاروق، التسيير والمراجعة الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة الثالثة محاسبة والثانية ماستر محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019.

ثانيا: المجلات العلمية والمدخلات:

1. عبد القادر دشا، تسيير المخاطر الضريبية في المؤسسات، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.
2. مالك رحمان، عيسى بولخوخ، دور التدقيق في تقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 11، العدد 01، جامعة باتنة 1، 2021.
3. أحلام سويسي، مُجَّد بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 10، العدد 2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2022.
4. مصطفى شعبي، مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية، مقال علمي، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 02، جامعة علي لونيبي، بلدية 02، الجزائر.
5. أيوب نجار، منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مقال علمي، مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، المجلد 07، العدد 01، جامعة علي لونيبي البلدية 02، الجزائر، 2022.
6. زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، ملتقى دولي حول "صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة مُجَّد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009.
7. بن سويسي حمزة، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مقال علمي، جامعة أدرار، الجزائر.

ثالثا: الرسائل والأطروحات والمذكرات:

1. أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، الجزائر 2018.
2. صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
3. عبد القادر حفاي، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة دراسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الاغواط، الجزائر 2004-2005.
4. مُجَّد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

5. صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
6. صالح حميدان، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

رابعا: القوانين والتشريعات الجبائية:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.
2. قانون الإجراءات الجبائية.

• الراجع باللغة الأجنبية:

1/Mouric Cozian ,les grand principes de la fiscalité de l'entreprise, LITEC droit , 2eme édition, 1986,Postiface de l'ouvrage

2/Salaheddine ABDELMAJID, Tilila TAJ, gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines , Groupe de recherche : Audit et contrôle de gestion, Numéro 6, Université Hassan II, Septembre 2018

3/ M.mohammed ben hadj saad, M. abdraouf yarch , étude fiscal dans les PME : proposition d'une demarche pour l'expert-comptable, université de sfax ,2009

4/ Ines Menchaoui ,Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée le contexte tunisien,2015.

5/ CHERAIR Amina ,Gestion fiscale des groupes de sociétés et son impact sur leur performance financière ,cas de :COSIDER.

6/AMMARI Zahra ,SMAIL Samia, LA Gestion Fiscale D'une Entreprise,cas : Tchina-Lait/candia

الملاحق

الملحق رقم (01): إشعار السلسلة C02 طلب معلومات.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

RR 000 256 258 30

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n° 2
Envoyer la réponse à l'adresse suivante

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de Wilaya d... ورسالة
inspection de... المحاسبة

A... مركبة le... 2020 12 جويلية

de
de
de

Ni
de vouloir bien lui fournir, le plus tôt possible, les renseignements suivants :

53 / 2020

DEMANDE	REPONSE
<p>ضيق المادة 18 19 من قانون الإجراءات الجبائية وبعد من أبيض ملفكم الجبائي الأطول منكم بتقرير الأعباء والطاريف التالية = 2016</p> <p>استهلاكات أخرى 10.849.600,00 إجراءات = 15.208.000,00 2017</p> <p>استهلاكات أخرى 8.703.200,00 إجراءات = 8.221.000,00 2018</p> <p>إجراءات = 8.221.000,00</p>	<p>A... le...</p> <p>ردا على أسئلتكم حول تقرير المشعباء والمصاريف المتعلقة بالمستويات 2016 و 2017 2016 الجبائية محدد رقيقة هذا الإرسال التقارير الممنية لانت صيا الطلب</p>

(suite au verso)

ENAG - ULC - Algérie

الملحق رقم (02): إشعار بالتعديلات المقترحة سلسلة C04

Série C n°4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

NOTIFICATION DE PROPOSITION DE REDRESSEMENTS

STRUCTURE: [Signature]

Référence: [Signature]

Accusé de Réception.
N° _____

M. [Redacted]

Adresse: [Redacted]

N° NIF: [Redacted]

N° d'Article: [Redacted]

A [Redacted] le 28 [Redacted] 2020

J'ai l'honneur de vous faire connaître que conformément aux dispositions de l'article 19 du Code des Procédures Fiscales, l'administration fiscale envisage d'apporter des rectifications à vos déclarations et aux éléments servant de base pour le calcul des impôts, droits et taxes marqués d'une croix ci-dessous, au titre de(s) l'exercice(s) repris ci-après :

Imp. Officielle, Alger (2018)

Nature des impôts, droits et taxes à régulariser	Exercice(s) concerné(s)
IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG) :	
IRG - Bénéfices professionnels	
IRG - Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties	
IRG - Revenus des Capitaux Mobiliers	
IRG - Traitement, salaires, pensions et rentes viagères	
IRG - Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits y afférents	
IRG - Revenus agricoles	
IRG - Retenue à la source entreprise étrangère non installée	
IRG - Autres retenues à la source	
IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS (IBS) :	
IBS - Régime général	2016 2017 2018
IBS - Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers	
IBS - Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie	
TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE (TAP)	
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA)	
IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE (IFU)	
TAXES FONCIÈRES	
IMPOT SUR LE PATRIMOINE (ISP)	
AUTRES IMPÔTS ET TAXES (à préciser) :	

Vous disposez d'un délai de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations aux redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite (Article 19 du CPF).
Vous pouvez vous faire assister par un conseil de votre choix (Article 19 du CPF).
Veuillez agréer, Madame/ Monsieur l'expression de ma considération distinguée.

REDRESSEMENTS ENVISAGES

I- DESIGNATION DE L'AGENT AYANT PROPOSE LE REDRESSEMENT :

Nom Prenom Grade

II- DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS ET /OU DE JUSTIFICATIONS (SERIE C 2)

- 1. Référence et date d'envoi :
- 2. date de réception de la réponse du contribuable :

III- STRUCTURE DE LA NOTIFICATION DES REDRESSEMENTS ENVISAGES (ART .19 DU CPF) :

- 1. Origine, éléments de fait et motifs du redressement ;
- 2. Base légale du redressement (indication obligatoire des articles correspondants au redressement);
- 3. Calcul du redressement et motivation des pénalités et/ ou majorations appliquées.

طبقاً للمادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية
 تم إجراء تعديل في الحسابات الخاصة بالخصم
 رقم 107/1 لسنة 2017م حيث تم تعديل الخصم
 الخاص بالخصم رقم 107/1 لسنة 2017م
 كما ورد عليه وسوف يتم التحويل وترحيله الجزائية
 على النحو التالي:

= 2016
 الخصم رقم 107/1 لسنة 2017م = 1084960,00 - اجراءات = 1520800,00
 الأساس المصروح = 1028554,00
 المجموع الاجمالي = 13398359,00
 $2845193,00 = 236567,00 - 3081760,00 = 1/3 \times 13398359,00$ TPS
 $2566491,00 = 7M - 299,00 = 1/2 \times 2845193,00$
 = 2017 =

بالإضافة لذلك تم تعديل الخصم رقم 107/1 لسنة 2017م
 الأساس المصروح = 24610,00
 المجموع الاجمالي = 2211572,00 = $10050000 \times 23\%$
 $2718966,00 = 543793,00 = 20\% \times 2175173,00 = 136393,00$
 = 2018

والاجراءات = 531300,00
 الأساس المصروح = 23176,00
 المجموع الاجمالي = 175481,00 = $762965 \times 23\%$
 $132506 = 17283 = 15\% \times 115000 = 602581,00 - 175481,00$
 مع العلم أنه تم تعديل الخصم رقم 107/1 لسنة 2017م وفقاً للمادة 17 من القانون
 على النحو التالي:

الملحق رقم (03): إشعار بدفع قيمة الورد الفردي Rôle.

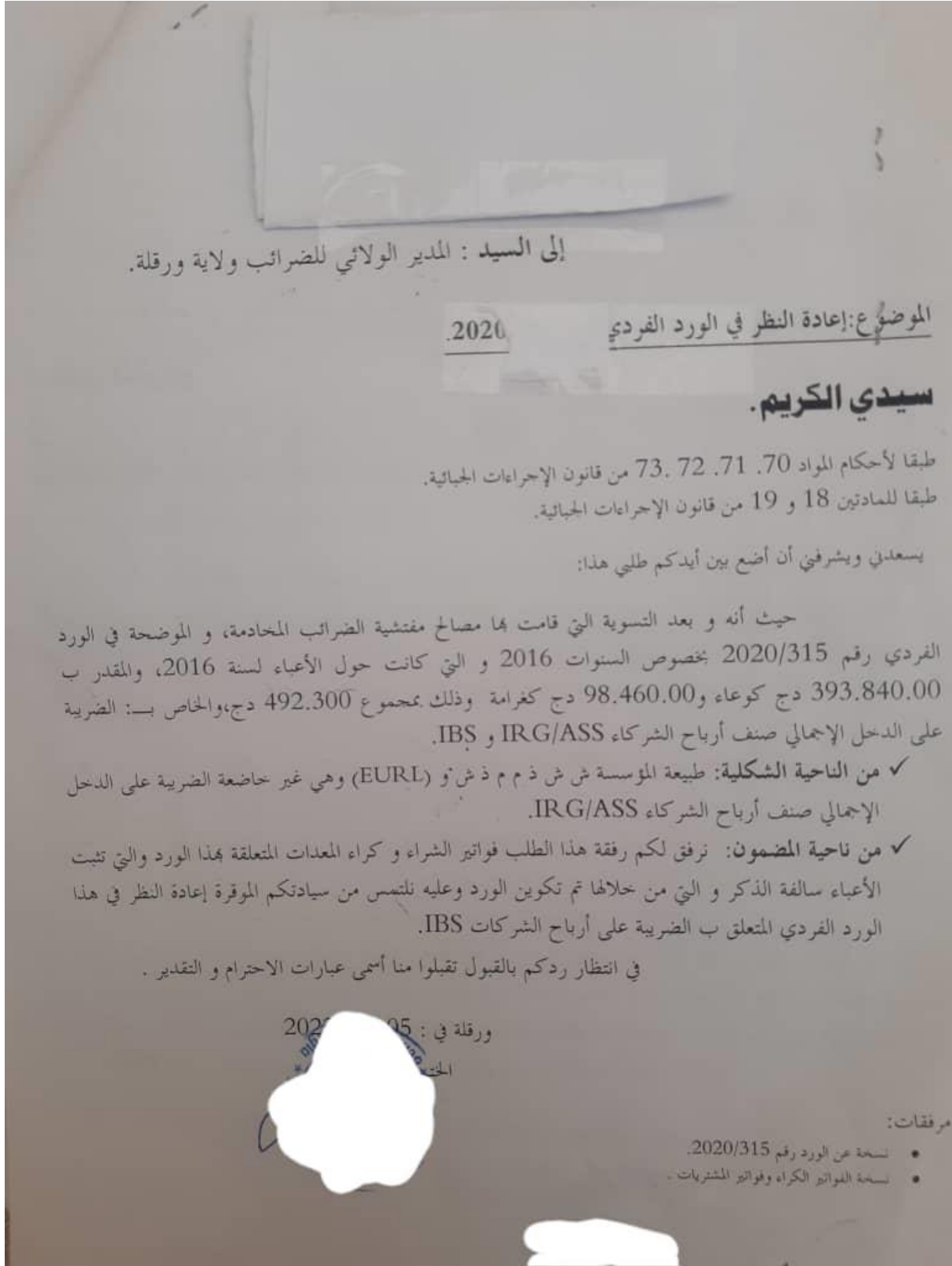
AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL
N° : 345 Année

مدينة الضرائب لولاية
مفتشية الضرائب
(Cachet d'identification)

Blanc D. 37 - Imp. Officiels, Alger (2020)

DROITS - TAXES - DROITS Produits à Recouvrer	ANNÉE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROIT DE RECOURS		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G / 1%	2016	1.589.150	-	1.589.150	1%	158.915			158.915	1%	39.529	197.644
Amendes (VF+IRG) I.B.S.	2016	2.053.442	1.018.554	1.024.888	13%	472.234	236.567		236.725	26%	58.931	394.656
Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE									393.940		97.460	491.300,00

الملحق رقم(04): الطلب المرسل للمدير الولائي للضرائب لولاية ورقلة.



الموضوع: إعادة

سيدي الكري

طبقا لأحكام المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

طبقا للمادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

يسعدني ويشرفني أن أضع بين أيديكم طلي هذا:

حيث أنه و بعد التسوية التي قامت بها مصالح مفتشية الضرائب المخادمة، و الموضحة في الورد الفردي رقم 2021/136 بخصوص السنوات 2017 و 2018، والتي كانت حول الأعباء لسنة السنوات 2017 و 2018، والمقدر ب 486.126 دج كوعاء و70.595 دج كغرامة وذلك بمجموع 556.721 دج، والخاص بـ: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح الشركاء IRG/ASS والضريبة على أرباح الشركات IBS، والرسم على القيمة المضافة TVA.

- من الناحية الشكلية: طبيعة المؤسسة ش.م.م.ذ.ش و (EURL) وهي غير حاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح الشركاء IRG/ASS. 2017 و 2018.
- من ناحية المضمون: نرفق لكم رفقة هذا الطلب فواتير الشراء و كراء المعدات 2017 و 2018، المتعلقة بهذا الورد والتي تثبت الأعباء سالفة الذكر والتي من خلالها تم تكوين الورد وعليه نلتمس من سيادتكم الموافقة إعادة النظر في هذا الورد الفردي المتعلق ب الضريبة على أرباح الشركات IBS.
- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة لسنة 2018: نرفق لكم رفقة هذا الطلب فواتير الشراء و كراء المعدات 2017 و 2018، المتعلقة بهذا الورد والتي تثبت الأعباء سالفة الذكر والتي من خلالها تم تكوين الورد وعليه نلتمس من سيادتكم الموافقة إعادة النظر في هذا الورد الفردي المتعلق ب والرسم على القيمة المضافة TVA، الذي يعطي الحق للمؤسسة في استرجاع والرسم على القيمة المضافة TVA.

في انتظار ردكم بالقبول تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام و التقدير .

ورقلة في
الختم

- نسخة عن الورد رقم 2021/136.
- نسخة الفواتير الكراء وفواتير المشتريات.

الملحق رقم (05): رد المدير الولائي بالرفض.

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS DE
OUARGLA
Affaire suivie par :
Sous-Direction du contentieux

AVIS DE REJET

Par le Directeur des impôts de wilaya
d'une demande en décharge ou réduction

Ouargla, Le 21 11 2016

A.R

Madame, Monsieur

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-contre.
Après examen contentieux, j'ai décidé de rejeter dans sa totalité, votre réclamation pour les motifs indiqués au verso.
Si vous souhaitez vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé d'instruire votre affaire.
Cette démarche ne saurait cependant suspendre le délai dont vous disposez pour saisir la commission de recours Wilaya ou le Tribunal Administratif.
En effet, vous avez la possibilité d'adresser dans un délai de quatre (04) mois à partir de la réception du présent avis, une demande sur papier libre à Monsieur le président de la commission de recours compétente à déposer auprès de la direction des impôts.
Si vous entendez contester cette décision de rejet partiel devant le juge il vous appartient de produire au greffe du tribunal administratif de - Ouargla - une demande motivée sur papier timbré dans un délai de quatre (04) mois à partir de la réception du présente avis, qu'il faut joindre à votre demande.

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération

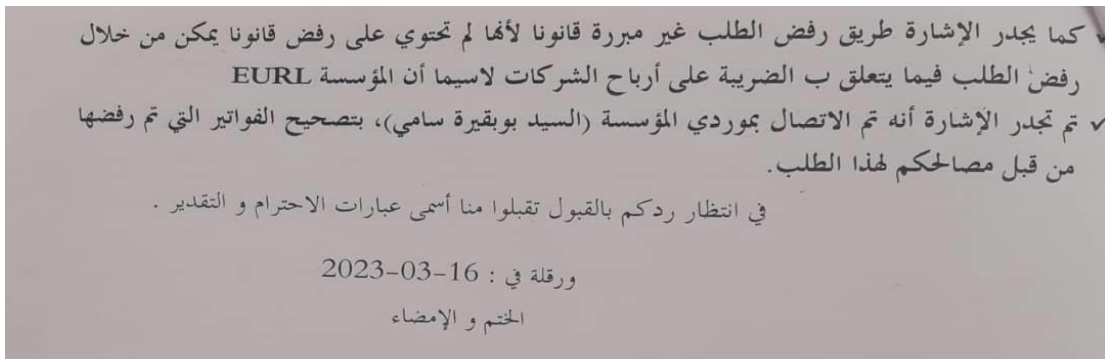
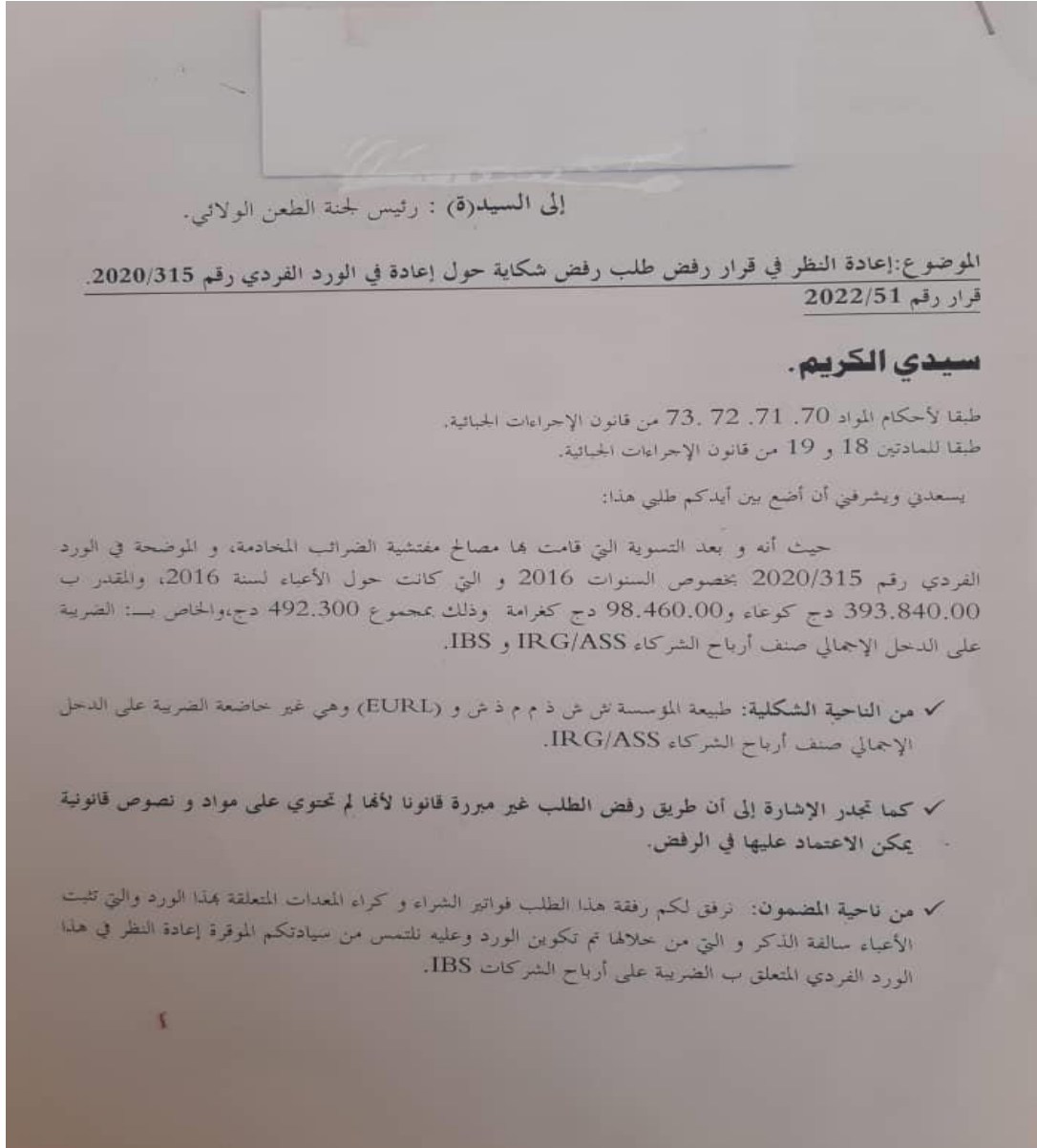
Le Directeur des impôts
إسماعيل اللواتي للضرائب
إسماعيل محمد الرحمان

Reference :
N° de décision :
Réf. N° 57/2022 ORD
Inspection MÉKHADMA
Impôts et Taxe
JRG - IBS
et n° 30010128348
Rôle n° 315/2020
Année : 2016
Montant contesté :
22.301,00

MOTIFS DE LA DECISION

من حيث الشكل : شكوى مقبولة لإيداعها في الأجل طبقاً لنص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية .
من حيث المضمون : شكوى مرفوضة لأن التسوية الجبائية تتعلق برفض فواتير تخص المورد بوبقيرة سامي لسنة 2016 (محررة في سنة 2016) وتحتوي على الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% .

الملحق رقم (06): طلب لرئيس لجنة الطعون.



الملحق رقم (07): الاستبيان.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

— جامعة قاصدي مرباح — ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المحاسبية والمالية

شعبة: العلوم المحاسبية والمالية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد متطلبات نيل شهادة الماستر

للطالب: معروف خولة، زواويد صباح

بعنوان: "فعالية التسيير الجبائي في الجدل المخاطر الجبائية في المؤسسة"

"دراسة ميدانية لعينية من المهنيين في الجنوب الشرقي"

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: "فعالية التسيير الجبائي في الحد المخاطر الجبائية في المؤسسة

الاقتصادية"، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة محافظة الحسابات .

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة (X) واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيديتي، فائق التقدير والإحترام.

أولاً: معلومات عام

1. الاسم (اختياري):
2. الجنس: ذكر أنثى
3. السن: أقل من 30 سنة 41- 50 31- 40 أكبر من 50
4. الشهادة المحصل عليها: شهادة علمية شهادة مهنية
5. نوع المهنة الحالية التي تشغلها: خبير محاسبي محافظ حسابات محاسب مدير مالي أستاذ و محاسب أستاذ
6. الأقدمية (الخبرة): سنوات 10 سنوات أكثر من 10 - 5 سنوات 5 أقل من
- عنوان بريدك الالكتروني (اختياري): /الهاتف (اختياري):

1. أهمية وواقع التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية.			
02	كفاءة المسير الجبائي وإطلاعه المستمر بالقوانين الجبائية يؤدي إلى تحسين الوضعية الجبائية			
03	استفادة المؤسسة من الامتيازات الجبائية و الاختيارات الجبائية المتاحة ينعكس على جودة التسيير الجبائي			
04	الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية.			
05	كفاءة المسير الجبائي وإطلاعه المستمر بالقوانين الجبائية يؤدي إلى تحسين الوضعية الجبائية			
06	ساهم التسيير الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي من خلال الالتزام الضريبي من طرف المكلف			

2. محددات و أسباب المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "؛

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تعد التكاليف الجبائية الإضافية مخطر يشكل إلتزام على عاتق المؤسسة .			
02	إن الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة إلى عقوبات و غرامات جبائية و بالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية			
03	تسعى المؤسسة إلى تدنية الآثار السلبية الناتجة عن ضرائب معينة			
04	عدم المعرفة و الكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية			
05	عدم المعرفة و الكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية			
06	كفاءة مسيري المؤسسة تسعى إلى التقليل من المخاطر الجبائية			

3. أهمية التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يرتبط أداء التسيير الجبائي بمدى إكتشاف المراجع للأخطاء الجبائية و تصويبها			
02	يقوم المسير الجبائي بإعداد خطة للمراجعة دوريا مع الأخذ بعين الإعتبار المخاطر الجبائية .			
03	الإطلاع المستمر على القوانين و التشريعات الضريبية يساهم في تدنئة المخاطر الجبائية			
04	يقوم المسير الجبائي بتحديد مستوى المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة			
05	من اجل تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة يجب الإستعانة بالمسير الجبائي الكفاء والملم بالقوانين الجبائية			
06	تلجأ المؤسسة إلى المسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية.			

الملحق رقم(08): مخرجات برنامج

SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.819	18

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	27.475	34	.000	10.45000	10.7853	11.0888
T02	20.089	34	.000	8.98800	8.0243	10.0001
T03	103.588	34	.000	13.98000	12.7998	14.3772

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية.	35	2.19	0.951
كفاءة المسير الجبائي وإطلاعه المستمر بالقوانين الجبائية يؤدي إلى تحسين الوضعية الجبائية	35	2.86	0.873
استفادة المؤسسة من الامتيازات الجبائية و الاختيارات الجبائية المتاحة ينعكس على جودة التسيير الجبائي	35	2.18	0.714
الهدف من التسيير الجبائي هو التخفيض من الأعباء الجبائية.	35	2.95	0.774
كفاءة المسير الجبائي وإطلاعه المستمر بالقوانين الجبائية يؤدي إلى تحسين الوضعية الجبائية	35	2.53	0.956

Statistiques descriptive

	N	Moyenn e	Ecart type
تعد التكاليف الجبائية الإضافية مخطر يشكل إلزام على عاتق المؤسسة .	35	2.67	0.781
إن الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة إلى عقوبات و غرامات جبائية و بالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية	35	2.91	0.873
تسعى المؤسسة إلى تدنية الآثار السلبية الناتجة عن ضرائب معينة	35	2.41	0.921
عدم المعرفة و الكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية	35	1.89	0.714
عدم المعرفة و الكفاية بالقوانين خصوصا التحيين يساهم في زيادة التكاليف الجبائية	35	2.63	0.845
كفاءة مسيري المؤسسة تسعى إلى التقليل من المخاطر الجبائية	35	2.39	0.833

Statistiques descriptive

	N	Moyenn e	Ecart type
يرتبط أداء التسيير الجبائي بمدى إكتشاف المراجع للأخطاء الجبائية و تصويبها	35	2.28	0.951
يقوم المسير الجبائي بإعداد خطة للمراجعة دوريا مع الأخذ بعين الإعتبار المخاطر الجبائية .	35	2.92	0.873
الإطلاع المستمر على القوانين و التشريعات الضريبية يساهم في تدنئة المخاطر الجبائية	35	1.89	0.714
يقوم المسير الجبائي بتحديد مستوى المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة	35	2.37	0.774
من أجل تحسين الصورة الجبائية للمؤسسة يجب الإستعانة بالمسير الجبائي الكفاء و الملم بالقوانين الجبائية	35	2.96	0.956
تلجأ المؤسسة إلى المسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية.	35	2.36	0.771

الفهرس

الفهرس

V.....	الإهداء
VII.....	الشكر
VIII.....	الملخص
IX.....	قائمة المحتويات
XII.....	قائمة الجداول
XIII.....	قائمة الأشكال
XIV.....	قائمة الملاحق
XV.....	قائمة الإختصارات
XVI.....	قائمة الأساتذة المحكمين
أ.....	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتسيير الجبائي و المخاطر الجبائية	
1.....	تمهيد
2.....	المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي و المخاطر الجبائي
2.....	المطلب الأول: أساسيات التسيير الجبائي
2.....	الفرع الأول: مفهوم ومميزات التسيير الجبائي
5.....	الفرع الثاني: مبادئ التسيير الجبائي وحدوده
6.....	الفرع الثالث: أهداف التسيير الجبائي
7.....	المطلب الثاني: أساسيات حول المخاطر الجبائية
7.....	الفرع الأول: تعريف وأنواع المخاطر الجبائية
11.....	الفرع الثاني: مظاهر المخاطر الجبائية في المؤسسة
14.....	الفرع الثالث: مصادر المخطر الجبائي
16.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
16.....	المطلب الأول: قراءة الدراسات السابقة باللغة العربية
18.....	المطلب الثاني: قراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
20.....	المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
24.....	خلاصة
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية والميدانية	
26.....	تمهيد
27.....	المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب التميز الاستشارات المحاسبية والجبائية

27.....	المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة.....
27.....	الفرع الأول: مجتمع الدراسة.....
29.....	الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات.....
29.....	الفرع الثالث: عرض المخاطر الجبائي وكيفية تسييره.....
32.....	المطلب الثاني: نتائج دراسة الحالة ومناقشتها.....
33.....	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات.....
33.....	المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة.....
33.....	الفرع الأول: الطرق المستخدمة.....
35.....	الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة.....
37.....	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....
37.....	الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة.....
43.....	الفرع الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.....
44.....	خلاصة.....
46.....	الخاتمة.....
49.....	المراجع.....
52.....	الملاحق.....
66.....	الفهرس.....