



جامعة قاصدي مبراح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي،الطور الثاني

الميدان :علوم اقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية

تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية

دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة

خلال سنة 2024

من اعداد الطالبين: - عبد العالي بوشارب

- اسامة شيروية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/11

امام اللجنة المكونة من السادة

(جامعة قاصدي مبراح ورقلة) رئيسا

د.صالح خويلدات

(جامعة قاصدي مبراح ورقلة) مشرفا

د. زرقون عمر الفاروق

(جامعة قاصدي مبراح ورقلة) مناقشا

د.عبد الرؤوف حجاج

السنة الجامعية : 2024/2023



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية

تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية

دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة

خلال سنة 2024

من اعداد الطالبين: - عبد العالي بوشارب

- اسامة شيروية

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/11

امام اللجنة المكونة من السادة:

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د. صالح خويلدات

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د. زرقون عمر الفاروق

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

د. عبد الرؤوف حجاج

السنة الجامعية : 2024/2023

الإهداء:

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلوة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من نزلت في حقهما الآية الكريمة: (وَإِخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذَّلَّةِ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا
كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا)

من ربّني وأنارت دربي وأعانني بالصلوات والدعوات، إلى أعلى إنسان في هذا الوجود
أمي الحبيبة حفظها الله

إلى من عمل بك في سبيلي وعلمني معنى الكفاخ وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي رحمة الله
عليه

إلى من تقاسمت معهم خلوة الحياة ومرها

إلى من كانت بسمنهم ونظرهم تبعث في نفسي القوة وحب الحياة أخوتي و أخواني
الأعزاء كل واحد باسمه

كما اهدي هذا العمل إلى العائلة الصغيرة زوجتي الكريمة و أولادي كل باسمه

سيرين و بيلسان و محمد أمين حفظهم الله

كما اهدي هذا العمل وإلى كل رفقاء الدرب الجامعي

إلى كل من ساهموا في تكويني من أساتذة ومعلمين طوال مساري الدراسي

جزاهم الله عنا كل خير

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع

الطلبة المطربصين المطبقين على التخرج

عبد العالي

الإهداء:

بسم الله، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلالك وعظيم سلطانك
والصلاة والسلام على خير عبادك محمد اطبعوث رحمة للعالمين
أهدي هذا العمل المثنوابع الذي هو ثمرة جهدي إلى:
منبع الحنان ورمز العطاء إلى نور طريقي و منبع طموحي
أمي الحبيبة حفظها الله.

من كان حبه و اهنمامه قوام عزيمتي، إلى ضياء حياتي الذي كان دائما بجانبني ولم يخذل
علي يوما بنصائحه وكان سندي في حياتي
أبي الغالي حفظه الله.

إلى شموع حياتي أخوتي كل باسمه.
كما اهدي هذا العمل إلى العائلة الصغيرة
زوجتي الكريمة و أولادي كل باسمه

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره
أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائله
فاظهر بسماحته نواضع العلماء
وبرحائه سماحة العارفين
إلى صديقائي وزملائي في الرفة
إلى زملائي في المهنة
إلى كل من شجعني و لو بكلمة طيبة من قريب أو من بعيد.

□ أسامة



شكر وتقدير

الحمد لله على إحسانه و الشكر له على توفيقه و إيمثانه و نشهد أن لا
إله إلا الله وحده لا شريك له

نعظيما لشأنه و نشهد أن سيدنا و نبينا محمد عبده و رسوله الداعي إلى
رضوانه صلى الله عليه وعلى آله و أصحابه و أتباعه وسلم.

بعد شكر الله سبحانه و تعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل ، نتقدم
بجزيل الشكر إلى من شرفنا

بإشرافه على مذكرة بحثنا الدكتور " **زرقون عمر الفاروق** " كما لا ننسى

مساعدة الأساتذة الدكتور **مسعود كسكس**

و الأسناذ الدكتور **سعيد هنها**

و الأسناذ الدكتور **عز الدين تمار**

والذين لم يخلو علينا بتوجيهاتهم

ملاحظاتهم القيمة، ولتوجيهاتهم العلمية التي لا تقدر بثمن والتي

سامت بشكل كبير في إتمام واستكمال هذا العمل

وإلى كل أساتذة قسم العلوم اطلالية واطحاسبة كما نتوجه بخالص شكرنا

و تقديرنا إلى كل

من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز و إتمام هذا العمل.

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعم علي و على والدي و أن أعمل

صالحاً نرضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين

الملخص:

تهدف الدراسة الى ابراز واقع تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر في ظل التغير المستمر في التشريعات الجبائية باعتبار ان التسيير الجبائي واحد من العوامل الحاسمة في التحكم في تكاليف المؤسسة الجبائية بصفة خاصة بالتالي التكاليف الكلية بصفة عامة .وقد اعتمدنا لغرض هذا الموضوع المنهجين الوصفي و التحليلي من خلال التطرق لأهم المفاهيم المتعلقة بالتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية ثم عملية تسييره ، كما قمنا بإجراء استبيان على مجموعة من ممتهي مهنة المحاسبة والمسيرين الماليين لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة لفحص مدى اهتمام تلك المؤسسات بوظيفة التسيير الجبائي ومدى تحقق مصادر الخطر الجبائي بها.

الكلمات المفتاحية: تسيير جبائي، خطر الجبائي، تسيير الخطر الجبائي، مصادر الخطر الجبائي

Summary:

The study aims to identify the reality of managing the tax risk in the economic institution in Algeria in light of the continuous change in tax legislation, considering that tax management is one of the decisive factors in controlling the costs of the tax institution in particular and thus the total costs in general. For the purpose of this topic, we have adopted the descriptive and analytical approaches by addressing the most important concepts related to fiscal management and fiscal risks and then the process of managing it. We also conducted a questionnaire on a group of accounting professionals and financial managers of some economic institutions in the state of Ouargla to examine the extent of these institutions' interest in the function of fiscal management and the extent to which Sources of fiscal risk.

Keywords: tax management, tax risk, management of tax risk, sources of tax risk

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
IV	الإهداء
VI	الشكر
VII	ملخص
VIII	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الاختصارات والرموز
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة الأساتذة المحكمين
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الاطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية
3	المطلب الاول : عموميات حول التسيير الجبائي
3	أولاً: مفهوم ومميزات التسيير الجبائي
7	ثانياً: مبادئ التسيير الجبائي وحدوده
11	المطلب الثاني : تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
11	أولاً : ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
17	ثانياً : تسيير المخاطر الجبائية
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
22	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
24	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية
26	المطلب الثالث: موقع الدراسات الحالية من الدراسات الحالية
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
32	تمهيد

33	المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية
33	المطلب الأول : الطرق المستخدمة
33	أولاً: مراحل بناء الاستبيان
34	ثانياً: محتوى بناء الاستبيان
34	المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
34	أولاً :مجتمع الدراسة
35	ثانياً : عينة الدراسة
35	المطلب الثالث :الأدوات المستعملة في الدراسة
34	أولاً: الأدوات المستخدمة
38	المبحث الثاني: تفرغ وتحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان
38	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
38	أولاً: الخصائص الديمغرافية
41	ثانياً: مقاييس الإحصاء الوصفي
44	المطلب الثاني : الإختبارات الإحصائية ومناقشتها
44	أولاً: اختبار اعتدالية التوزيع
46	ثانياً: اختبار الفرضيات وتحليلها
51	خلاصة الفصل
53	الخاتمة
56	المصادر والمراجع
58	الملاحق
67	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	(01-01)
35	يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة و المسترجعة	(01-02)
35	مقياس ليكرت الثلاثي	(02-02)
36	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	(03-02)
36	يوضح معامل ألفا كرونباخ	(04-02)
38	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	(01-03)
38	توزيع أفراد العينة حسب السن	(02-03)
39	توزيع الأفراد حسب متغير الشهادة	(03-03)
40	توزيع الأفراد حسب متغير المهنة	(04-03)
41	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(05-03)
42	أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	(01-04)
42	محددات وأسباب المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	(02-04)
43	أهمية التسيير الجبائي في تدننه المخاطر الجبائية	(03-04)
44	اختبار " Kolmogorov-Smirnov " للمحاور حسب متغير الجنس	(01-05)
45	اختبار " Kolmogorov-Smirnov " للمحاور حسب متغير السن	(02-05)
47	اختبار " Mann-Whitney " للمحاور لمتغير الجنس	(03-05)
47	اختبار " Mann-Whitney " للمحاور لمتغير الشهادة	(04-05)
48	اختبار " Kruskal-Wallis " للمحاور لمتغير السن	(05-05)
49	اختبار " Kruskal-Wallis " للمحاور لمتغير المهنة	(06-05)
50	اختبار " Kruskal-Wallis " للمحاور لمتغير الخبرة	(07-05)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	الشكل رقم (01-01): توزيع الأفراد حسب متغير السن	(01-02)
40	الشكل (02-01): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(02-02)
41	الشكل رقم (03-02): توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(03-02)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات	الدلالة
SPSS	برنامج إحصائي للعلوم الاجتماعية
Kolmogorov-Smirnov	اختبار التوزيع الطبيعي
Mann-Whitney	اختبار لا معلمي لتحليل مجموعتين لا أكثر
Kruskall-Wallis	اختبار لا معلمي لتحليل أكثر من مجموعتين
T-test	اختبار معلمي لتحليل مجموعتين لا أكثر
Anova	اختبار معلمي لتحليل أكثر من مجموعتين

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
59	استبيان	01
62	المتغيرات الديمغرافية	02
63	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات افراد العينة	03
64	جداول اختبار طبيعة التوزيعات	04
64	جداول اختبار الدلالة المعنوية لمتغيرات الديمغرافية	05

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

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

المقدمة

أ - توطئة:

لقد فرضت كثافة العولمة في السنوات الاخيرة منافسة شرسة بين منظمات الاعمال، الأمر الذي جعلها تكشف البحوث والدراسات للوصول الي ما من شأنه أن يضمن لها الاستمرار في المنافسة في السوق، ويعد التحكم في التكاليف عاملا حاسما في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات، وتعد التكاليف الجبائية جزءا مهما من التكاليف الكلية للمؤسسة، لذلك فالتحكم في التكاليف الجبائية سيكون عاملا داعما في تحقيق هدف البقاء. ويندرج التحكم في التكاليف ضمن ما يعرف اليوم بالتسيير الجبائي الذي يعتبر عملية ادارة العامل الجبائي في المؤسسة من خلال استغلال المزايا الجبائية من جهة وتجنب الوقوع في الاخطاء الجبائية التي تعرض المؤسسة للعقوبات والغرامات من طرف الادارة الضريبية، وهذا ما يعرف بالخطر الجبائي. ويعد الخطر الجبائي من اهم الاخطار التي قد تتعرض لها المؤسسة سواء بطريقة متعمدة أو غير متعمدة نتيجة أسباب خارجية عن نطاق المؤسسة، وتختلف الأخطار الجبائية حسب اختلاف مصادرها التي تعدد، فمنها ما هو ناتج عن ضعف تسيير، ومنها ما هو ناتج عن تعقد النظام الضريبي وأخرى ناتجة عن التغير المستمر للتشريعات الضريبية.

لذلك فإن تسيير الخطر الجبائي يعتبر ضرورة لا بد منها من أجل تجنب التكاليف الاضافية التي لا تخدم هدف البقاء والاستمرارية، وان تسيير الخطر الجبائي يتم من خلال سد مصادره المتعددة بإجراءات معينة.

ب - إشكالية البحث:

إلى أي مدى يمكن للتسيير الجبائي تدنئة الأخطار الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

يمكن تجزئة الاشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما دور المعرفة بأهمية التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية؟؛
- هل هناك عوامل مسببة للمخاطر الجبائية داخل المؤسسة الاقتصادية؟؛
- ما مدى أهمية التسيير الجبائي كآلية لتدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟؛
- هل توجد فروق دالة إحصائية في تدنئة المخاطر الجبائية تعزى لمتغيرات الديمغرافية؟؛

ت - فرضيات البحث:

قصد تحليل ودراسة هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على اشكاليته يمكن صياغة الفرضيات للبحث كالتالي:

- للتسيير الجبائي أهمية بالغة فهو يساهم في تدنئة المخاطر و التكاليف الجبائية للمؤسسة.
- يعتبر عدم الدراية بالقوانين و التشريعات و التهرب من أهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية.
- للتسيير الجبائية دور فعال في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.
- لا توجد فروق دالة إحصائية في تدنئة المخاطر الجبائية تعزى لمتغيرات الديمغرافية.



ث - أسباب اختيار موضوع الدراسة :

❖ الأسباب الموضوعية:

- حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمواجهة الخطر الجبائي؛
- إظهار مخاطر عدم تطبيق المؤسسة للالتزامات الجبائية؛
- اهتمام كثير من مسيري المؤسسات بالتسيير الجبائي للمؤسسة؛

❖ الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي للبحث في هذا الموضوع وكذا التخصص؛
- وجود خلفية نظرية لموضوع جباية المؤسسات المدرج ضمن كمقياس ضمن اختصاصنا؛
- الرغبة في اكتشاف الواقع الجبائي الذي يخضع لقوانين وتشريعات صارمة يصعب الاجتهاد فيها وسهل تطبيقها وتسييرها باعتبارها كمسلمات قانونية؛

ج - أهمية الدراسة:

- ابراز أهمية المعرفة بالدور الكبير للتسيير الجبائي الذي يمكن المؤسسة من التحكم في الخطر الجبائي؛
- كون التسيير الجبائي الأمثل يلعب دورا فعالا في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الآليات والعوامل للمسير والتي تؤدي دور كبير في تدنئة المخاطر الجبائية؛
- توعية المؤسسات بإدارة المخاطر الجبائية وإدراجها ضمن وظائف التسيير؛

ح - أهداف الدراسة:

- محاولة دراسة واقع تسيير الخطر الجبائي في الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية ومدى مساهمته في توسيع نشاطها؛

- توضيح ماهية التسيير الجبائي ودوره في المؤسسة؛
- التعرف على أهم مواطن ومصادر الخطر الجبائي من أجل معالجتها؛

خ - حدود الدراسة:

للبحث حدود مكانية وحدود زمنية تتمثل فيما يلي:

الحدود المكانية : حاولنا خلال هذه الدراسة تبيان دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، وذلك من خلال دراسة عينة من المهنيين في ولاية ورقلة لسنة 2024.

الحدود الزمنية:

تنحصر فترة الدراسة في الفترة الممتدة من 01 ماي 2024 إلى غاية 25 ماي 2024 حيث اننا قمنا بتوزيع

استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة

د - منهج الدراسة:

وقصد إعطاء صورة واضحة على معالم الدراسة ولمعالجة اشكالية البحث والتي هي محلا لدراسة، فمن خلال المعالجة العلمية والموضوعية سنعمد في دراستنا هذه على المنهجين الوصفي والتحليلي وذلك من خلال تقديم مفاهيم تتعلق بالتسيير الجبائي وأخرى تتعلق بالخطر الجبائي، كما ندعم الدراسة باستبيان يتم اجراؤه على مجموعة المهنيين في المحاسبة بولاية ورقلة لسنة 2024.

ذ - وسائل جمع البيانات:

في اطار معالجة اشكالية الدراسة وللإحاطة بموضوع الدراسة اعتمدنا على وسائل كانت المواد الأولية لبناء هذا البحث ومنها:

المسح المكتبي : بالإطلاع على الكتب، والمقالات والوثائق الرسمية والمدخلات أي بما يخدم الموضوع

الاستبانة: وكانت مع مجتمع عينة الدراسة باستجابة افراد العينة المنتقاة واعتماد نتائج الاستبيان في إعطاء دراسة موضوعية أكبر فائدة من خلال الاجابات على محاور الاستبيان والى تجسيد رأي افراد العينة.

ر - صعوبات الدراسة:

- عدم تعاون بعض افراد عينة الدراسة بالمشاركة من خلال اجاباتهم لإعطاء رأيهم؛

- ضيق الوقت بسبب ارتباطات العمل؛

- انشغال الأساتذة مما صعب علينا الاتصال المباشر معهم لمعالجة النقاط الحساسة؛

ز - تقسيمات البحث:

من أجل معالجة إشكالية الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية وتناولنا في الفصل مبحثين حيث يتضمن المبحث الأول الإطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية، أما المبحث الثاني يتناول الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: حيث تناولنا فيه الدراسة الميدانية وتم تقسيمه هو الآخر الى مبحثين، تضمن المبحث الاول مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية، وفي المبحث الثاني تفرغ وتحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان.

**الفصل الأول : الأدبيات النظرية
للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية**

تمهيد

إن التسيير بصفة عامة مجموعة القواعد التقنية التي يعتمد عليها المسؤول أو المشرف لتحقيق أهداف المؤسسة. فهذا التعريف لا يخلو من الدقة باعتبار ان المسير شخص تتوفر فيه الكفاءات المطلوبة لإدارة المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، لذا فعلى المسير مسؤولية كبيرة لتحقيق هذه الأهداف في ظل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على بيئة المؤسسة الاقتصادية، ومن بين العوامل الخارجية نجد الضريبة ومالها من تأثير على استمرار نشاط المؤسسة باعتبارها عبئا يتطلب السعي والاجتهاد لتخفيضه إلى أدنى ما يمكن، وكذلك لكونها عامل أساسي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، لأن التحكم في هذا الجانب يجد من تعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية. من هنا فإن المؤسسة معرضة دائما للخطر الجبائي اين يكون القانون الجبائي قيد بالنسبة لها، حيث يفرض عليها احترام أحكام معقدة تتغير باستمرار، حيث تعتبر الجباية حاليا أداة تمتلكها المؤسسة خلال عرضها لإستراتيجيتها التسييرية.

من خلال هذا الفصل سوف نتطرق الى التسيير الجبائي باعتباره يهتم بجباية المؤسسة وكيفية تسييرها والتحكم فيها. وقمنا بتقسيمه الى مبحثين

المبحث الأول : الإطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية حيث قمنا بتقسيمه هو الآخر إلى مطلبين
المطلب الأول عموميات حول التسيير الجبائي والمطلب الثاني تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
المبحث الثاني : الدراسات السابقة حيث تم تقسيمه الى ثلاث مطالب حيث تناولنا في المطلب الأول مجموع من الدراسات السابقة باللغة العربية وفي المطلب الثاني مجموعة من الدراسات باللغة الأجنبية وفي المطلب الثالث قمنا بالتطرق الى موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتسيير الجبائي المخاطر الجبائية

ان تطور تنظيم المؤسسة وتعدد عملياتها نتيجة التغير المستمر في بيئة الاعمال، جعل من التخصص ضرورة ملحة من اجل استمرار المؤسسة، ما نجم عنه ظهور العديد من التخصصات التي شكلت وظائف جديدة مستقلة بذاتها في المؤسسة على غرار وظيفة البحث والتطوير ، التسويق، ادارة الجودة وغيرها.

من هذا الاطار نشأ « مفهوم التسيير الجبائي » والذي يعتبر من المفاهيم الحديثة نسبيا حيث ان معظم المؤسسات لا تزال تتعامل مع الضريبة كمعطى يجب الخضوع له، حيث ان معظمهم لم يدركوا بعد بأنها من المعطيات القابلة للتحكم والتعامل معها كأحد محددات القرار في المؤسسة، سواء على المدى القصير او البعيد.

المطلب الأول: عموميات حول التسيير الجبائي:

سنحاول في هذا المطلب التطرق الى تعريف التسيير الجبائي وأهدافه وأهم مميزاته في الفرع الأول ومن ثم التطرق الى مبادئ التسيير الجبائي وحدوده ووظيفة المسير الجبائي في الفرع الثاني.

اولا: مفهوم ومميزات التسيير الجبائي

1- تعريف التسيير الجبائي: تعددت مفاهيم التسيير الجبائي ومن أهم التعاريف التي تناولت هذا الموضوع نذكر:

• حسب (MouricCozian) " 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 بدون الخروج عن الإطار القانوني ".¹

• كما عرفه شولز (Schoolz) " التسيير الجبائي الفعال بأنه الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة عن القانون فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته ".²

وبصفة عامة يمكن القول إن التسيير الجبائي هو مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف مسير المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية عن طريق استغلال مختلف الحوافز و الامتيازات الممنوحة من طرف التشريع الجبائي بطرق قانونية مشروعة.

2- أهداف التسيير الجبائي: يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

¹ صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 88

² Ines Menchaoui. Identification et impact des pratique de la gestion fiscal sur la préformant fiscal des groupes de nucléés : une étude menée dans la contxtetunten, gestion et mangement université de Franck-conté, 2015 français, p62.

1-2 التحكم في العبء الضريبي: إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة، التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها اتجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي بينما المؤسسة للربح.³

وبالتالي فالأعباء الجبائية تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية ، ويتجلى ذلك في:

- العمل على تخفيض الضريبة؛
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة؛
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة، مثال على ذلك عدم حساب الإهلاك في مستواه الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.

2-2 تحقيق الأمن الجبائي: إن الخطر الجبائي من أهم أهداف التسيير الجبائي، فالمسير ملزم بأن يتعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة، بعد ذلك يمكنه الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي وبهذا يتحقق هدفها ببقائها في وضعية قانونية اتجاه الضريبة وزيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية واستراتيجياتها وتقييمها.⁴

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

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
 - تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
 - تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي؛
- الخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بالتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب آخر يرتبط بجباية المؤسسة.⁵

إن المشاكل الجبائية التي تحدث للمؤسسة هي من مسؤولية مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعني كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من المخاطر الجبائي.

³ محمد عادل عياض،، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003 ، ص 8

⁴ محمد هو ومنور أوسري، جباية مؤسسات، مكتبة بن حوسي السعيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 53.

⁵ محمد هو ومنور أوسري، نفس المرجع أعلاه، ص 53.

2-3 ضمان الفعالية الجبائية: يقصد بها استغلال المؤسسة للفرص و المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها مما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الممنوحة في التشريع الجبائي.⁶

وبالتالي فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدى إدراك المؤسسة وتمتع مسيريها الجبائين بالخبرة والدراية الكبيرة التي تسمح لهم بإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الجبائية الأكثر نفعاً من أجل تعديل العبء الجبائي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الجبائي المعمول به.

2-4 خدمة استراتيجية للمؤسسة: تتدخل المعطيات الجبائية في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة وهي تدخل كإحدى محددات اتخاذ القرار الإستراتيجي ، ويتجلى ذلك خلال:

- الدور الذي تلعبه الجبائية اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة لاختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة لقرار التمويل، فالمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها؛
- الدور الذي تلعبه الجبائية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط داخل الدولة الواحدة أو بين الدولة نتيجة باختلاف الامتيازات و التحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- من خلال العلاقة بين الجبائية و الإستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة كاستثمار، التوظيف، رفع رقم الأعمال ... وغيرها مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد استراتيجيتها.

3- مميزات التسيير الجبائي:

إن التطور الذي شهدته المؤسسات واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها في ظل بيئة متغيرة هو ما يتطلب منها التكيف مع المتغيرات ومعرفة تطوراتها والاستفادة منها على أكمل وجه حتى تضمن مكانتها في السوق أمام المنافسين.

⁶ صالح حميداتو ، مرجع سبق ذكره ،ص95

كما أنه من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، ترشيد النفقات وتخفيض التكاليف، وهذا لا يأتي إلا بإتباع سياسة تسييرية ناجعة، لذا يتعين على المسير الجبائي أن يقوم بتسيير جباية المؤسسة بطريقة يضمن من خلالها أفضل الاختيارات.

إذن فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين هما:

1-3 استعمال الوسائل المشروعة قانوناً: وهنا يجب التفريق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي.

• **التهرب الضريبي (التجنب الضريبي):** يعرف التهرب الضريبي على أنه مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهرباً غير مشروع.⁷

• **الغش الضريبي:** وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ و المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف
- كل شخص مدين به، خاصة المبيعات بدون فاتورة ؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.⁸

• **التسيير الجبائي:** يفترض هذا الأخير 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 عن الغش الضريبي كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية التي تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطاً للغاية.⁹

2-3 القرار الطوعي للتسيير الجبائي: إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الذي ينص على حرية

اختيار المكلف بالوضعية المناسبة له، وهو مرتبط بالاختيار الجبائي، فعملية اتخاذ القرار تتضمن الاختيار بين بديلين أو أكثر، هذه القرارات تعكس إدارة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فانعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية

⁷ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب ، ط 1 ، دار جر ير للنشر والتوزيع، عمان، 2011 ، ص. 216

⁸ المادة 193 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعادلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2021

⁹ محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص. 05

يجعل التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقا، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفا سلبيا.

إذن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل وامتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المسير الجبائي من الوسائل التي تستعملها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وذلك عن طريق توجيه المؤسسة للاستفادة من الامتيازات والخيارات المتاحة لها. وبالتالي يكون للمؤسسة الحرية التامة في اختيار البديل المناسب واتخاذ القرارات التي تتلاءم مع مصلحتها.

ثانيا : مبادئ التسيير الجبائي وحدوده

1- مبادئ التسيير الجبائي

1-1 مبدأ حرية التسيير : وهو أن تكون لدى المسير الجبائي إمكانية الاختيار بين البدائل المتاحة قانونا، وذلك من خلال ادراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى حد أقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها، وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجبائية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية اتجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به.¹⁰

أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف.¹¹

وبالتالي فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد اجراء بعض التعديلات عليها.

فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم في نوعية التسيير وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.

2-1 مبدأ عدم التدخل في التسيير : إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بإلغاء التزاماتها الضريبية اتجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس لإدارة الضرائب الحق في التدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وإن رأت أن هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار.¹²

¹⁰ الخواس زواق ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدولي ، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14 افريل 2009 ، ص. 02

¹¹ Christine Collette, **initiation à la gestion fiscale de l'entreprise**, Eyrolles université, collection gestion, paris 1994 , p24 .

¹² لحسن خنفي، مصطفى نور الإسلام بن دالي، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فرايبك-، مذكرة ماجستير ، جامعة العربي التسيي ، الجزائر ، 2017 ، ص10

وبالتالي فإن مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة ينطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتمثلة في تحميل الضرائب والرسوم التي على عاتق المؤسسة في آجالها القانونية وبالطرق والإجراءات المعمول بها وذلك من خلال مراجعة التصريحات والقيام بإجراء مراقبة على مستوى محل المكلف بالضريبة بغية التأكد من صحة الإقرارات المقدمة.

2- حدود التسيير الجبائي:

إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتقيد ببعض الحدود والتي تضم إلى:

1-2 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 ينجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛

- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة؛

- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي؛¹³

2-2 الحدود المالية: على المسير الجبائي للمؤسسة أن يحدد بشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة

حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة أو بالأحرى متخذ القرار في الدخول في عمليات ضد مصالح المؤسسة التي لا تقدم أي مقابل لمؤسسة هدفها الربح، فالعديد من قرارات التسيير هي صحيحة من الناحية القانونية مثل نفقات مبررة بوثائق، لكن عند الأخذ بعين الاعتبار الأثر الاقتصادي لها نجد أنها لا تخدم أهداف المؤسسة مثل مكافآت مرتفعة للمسيرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع، تحمل النفقات الشخصية للمسير أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة، فهذه القرارات قد تكون لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة والتي يمكن تصنيفها كأفعال غير عادية في التسيير.¹⁴

ومن بين هذه الأفعال غير العادية في التسيير:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة أعباء خاصة للمسير؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية ؛

¹³ الخواص زواق ، مرجع سابق ، ص 02.

¹⁴ محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص 16

- التنازل عن حقوق اتجاه المؤسسات ليس لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة؛ والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين. نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار عادي أو غير عادي، فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف إلى ذلك فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة النسبية بين القرار ومصلحة المؤسسة.

3-وظيفة المسير الجبائي:

عند الحديث عن التسيير الجبائي لا يمكننا في أي حال من الأحوال المرور دون التنويه بدور المسير الجبائي ضمن العمليات التسيير الجبائي للمؤسسة، والتطرق لمختلف الأدوار التي يلعبها لاسيما كونه يتدخل عند اتخاذ القرارات ذات العلاقة، وكذا استعراض المؤهلات الخاصة به .وتبعاً لذلك سنقوم في هذه الفقرة بتعريف المسير الجبائي، شروطه وآلية عمله.

3-1 تعريف المسير الجبائي: يعتبر المسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية هو المسؤول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي.¹⁵

كما أن المسير يقوم بتجميع المعلومات ذات الطابع الجبائي من مختلف المصادر كالقوانين الجبائية والمنشورات والنصوص التنظيمية الجبائية، حيث يقوم بدراستها وتحليلها ومحاولة الاستفادة من نصوصها ثم استعمالها بالطريقة التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي وبالتالي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.¹⁶

3-2المهارات الأساسية للمسير الجبائي

إن المسير الجبائي يجب أن يكون على اطلاع دائم بالتشريعات المختلفة، وتوقع التغيرات المستقبلية من أجل استباق ما قد يحدث والتحضير له وكذا التنبيه بمختلف المخاطر المتوقعة ولتحقيق ذلك يجب على المسير اكتساب مهارات كشرط لا غنى عنه وتمثل هذه المهارات في:

- ❖ أن يكتسب ثقافة تنبؤ قوية لقانون الضرائب؛
- ❖ اكتساب مهارات الكمبيوتر لضمان جيد لرقمنة عملية التسيير وضمان انتظامها؛
- ❖ أن يسعى دوما لتوقع الأثر المالي، أن يكون محاورا جيدا ؛
- ❖ أن يكون له روح دبلوماسية ويتسم بالشجاعة الكافية ويتعلم كيفية التفاوض مع إدارة الضرائب دون إغفال ضرورة تحليه بالأخلاق المهنية ؛

¹⁵محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص. 19

¹⁶أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018 ، ص165.

- ❖ أن يكون لديه ثقافة قانونية ممتازة والتي تسمح له بالتعامل مع المحامين وخبراء الضرائب ؛
- ❖ أن يكون لديه قيمة معتبرة في الجانب النفساني و البسيكولوجي؛

3-3 شروط ومؤهلات المسير الجبائي:

بما أن التسيير الجبائي يتعامل من مختلف قرارات التسيير، سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الإستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير أن يكون متعدد الاختصاصات:

3-3-1 التحكم في تقنيات التسيير: التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات

اتخاذ القرار والتي تتمثل في القدرة الشخصية على التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، اختيار البديل الأنسب وأهم عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.¹⁷

3-3-2 التحكم في الجباية: الجباية هو ذلك الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية افراد مجتمعه وهي

في نفس الوقت تشكل أداة أساسية في المجال المالي الاقتصادي والاجتماعي خاصا وأن جميع الأنشطة الجبائية تخضع للفلسفة الاجتماعية الخاصة بالعنصر الذي تسود فيه.

وبهذا فإن تحكم المسير الجبائي في الجباية هو أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه.

ويظهر ذلك في :

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ القرارات؛

- معرفة تقنيات وآليات المراجعة الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابية ممكنة؛

3-3-3 التحكم في تقنيات المحاسبة: في الفترات السابقة كانت المحاسبة تستخدم فقط للأغراض الجبائية،

ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية، كما أن التسيير الجبائي في اغلب المؤسسات من مهام مديرية المحاسبة المالية، لذا على المسير الجبائي أن يكون متحكماً في تقنيات المحاسبة وهو أمر مهم للغاية، خاصة أن المراجعة الجبائية التي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي و الجبائي للمؤسسة.¹⁸

3-3-4 المعرفة القانونية: على المسير الجبائي أن يمتلك معرفة قانونية فهو في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة

نصوصاً قانونية و تنظيمية، و يتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية، والتشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي) و قد تنشأ منازعات بين إدارة

¹⁷ عمر خلفاوي ، محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي، سنة ثانية ماستر ، محاسبة وجبائية ، كلية العلوم الاقتصادية ، 2021 - 2020 ، ص. 5

الضرائب و المكلف بالضريبة (المؤسسة) وهذا الأمر يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعه.

المطلب الثاني: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

يحيط بالمؤسسة الكثير من الأخطار المختلفة والتميزة مكانيا وزمانيا، كما تختلف نسبة التأثير على المؤسسة إلى أنه لا يجب تجاهلها مهما ضعف حجم تأثير، ومن بين هذه الأخطار يظهر الخطر الجبائي والذي يختلف باختلاف المؤسسة ونشاطها.

أولا : ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

1-تعريف الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي نذكر منها:

- 1- يتمثل الخطر الجبائي في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعدد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع.¹⁹
- 2 - تعرف المخاطر الجبائية بأنها الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما وتنشأ المخاطرة الضريبية نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.
- 3 - تعرف أيضا على أنها من بين أهم المخاطر الناتجة عن مخاطر التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسييرية، وكذلك الخسارة المالية الممكنة الحدوث عن تطبيق القواعد الجبائية.²⁰

2-أنواع المخاطر الجبائية

حسب (Price water house coopers) يمكن ضم المخاطر الجبائية في سبع مجالات (ميادين) بحيث أن دمجها فيما بينها يشكل محفظة الخطر الجبائي للمؤسسة ، ونذكر :

- 1-2 مخاطر المعاملات: علما أن كل معاملة تكون خاضعة للضريبة فإنه كلما اتسمت هذه المعاملة بالتعقيد كلما خلقت حالة عدم تأكيد جبائي وبالتالي مخاطر جبائية.

¹⁹ محمد فلاح ، السياسة الجبائية أهداف وأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة

الجزائر، 2006 ، ص50

²⁰ ياسمينه عمارة، تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات البرولية ، المجلة العربية، مج 40 ، الط1 ، مارس، 2020، ص91

فكلما كانت المعاملة غير اعتيادية وليست ضمن المعاملات اليومية للمؤسسة، كلما كانت هذه الأخيرة معرضة أكثر لمخاطر جبائية، فبعض المعاملات غير الاعتيادية تقود أحيانا إلى رقابة جبائية من طرف الإدارة الجبائية مثل الاندماج (fusion) ، حل شركة (scénarios)، كما تشكل معاملات أخرى حالة عدم ثقة من طرف الإدارة الجبائية (حساب جارى للشركاء، الأرباح العينة ، معاملات مع الشركاء..... إلخ). وتتعرض المؤسسة لمثل هذه المخاطر نتيجة عدة أسباب وتتوفر عدة ظروف:

- عدم توفر الكفاءات الملمة بالمعالجة الجبائية كمعاملة ؛
 - عدم الإلمام بالإجراءات الإدارية؛
 - عدم إدراك المخاطر الجبائية الناتجة عن المعاملة وكذلك مختلف الوثائق القانونية اللازمة لها؛
- 2-2 مخاطر التواجد في وضعية معينة:** ويتعلق احتمال وقوع الخطر كذلك بسلوك الإدارة الجبائية اتجاه وضعية ما، ويمكن أن يكون الاحتمال كبيرا عندما تقع المؤسسة في وضعية معينة تجلب غالبا رقابة جبائية مثل:
- نشاط المؤسسة ضمن قطاع مشبوه أو أن المؤسسة ذات سمعة سيئة؛
 - مؤسسة ذات رصيد مرحل دائم للرسم على القيمة المضافة؛
 - نزاعات دائمة بين الشركاء؛
 - تقديم المؤسسة لتصريحات اكتشف أنها غير صحيحة ضمن مرحلة الرقابة الشكلية؛
 - الرفع في الأصول في غياب التجانس مع المراحل المصرح بها ؛

2-3 المخاطر العملية: يتعلق الأمر بجميع الخدمات وجميع الأشخاص المكلفين بالجباية وليس فقط وظيفة الجباية بالمؤسسة (تموين، عبور، تسجيل محاسبي للمخزونات، خزينة، فوترة، تسليم، نقل، استثمار، محاسبة.. إلخ). ويعتبر التكوين الجيد للأشخاص والاتصال الدائم فيما بينهم مفتاحا أساسيا في تسيير المخاطر الجبائية العملية.

2-4 مخاطر عدم الامتثال للقانون: يتعلق هذا الخطر بالسياسة العامة للمؤسسة وكذلك الاحتكاك والتكامل (intégrité) الموجود بين الإدارة والإطارات والعمال، ويرتبط هذا الخطر بـ:

- جودة إجراءات التسيير وجود المعلومات المحاسبية ومراجعتها (تدقيق داخلي وتدقيق خارجي)؛
- الموثوقية في نظام المعلومات؛
- الكفاءة الجبائية للأشخاص المكلفين بالتسيير الجبائي ؛
- كفاءة إجراءات اليقظة الجبائية (Reille fiscale) ؛
- قوانين تشريعية وتنظيمية جديدة ؛
- تطور الفقه الجبائي وكذلك التقنيات الإدارية الجبائية ؛
- درجة عدم الوقوع في الأخطاء الجبائية ؛

ويعتمد تحديث المعارف الجبائية على الاطلاع الدائم بالفقه الإداري وكذلك الاعتماد على رأي الإدارة الجبائية عند معالجة مشكل جبائي معين يتم مصادفته.

2-5 المخاطر المحاسبية : باعتبار المحاسبية وسيلة لتحديد الوعاء الجبائي، فهي تشكل الأساس الجوهرى للرقابة الجبائية واكتشاف النقائص الجبائية وبذلك تظهر المحاسبة كمصدر أولي لأي خطر جبائي من جهة وأي فرصة للمؤسسة من جهة أخرى وبالتالي فوجود إجراءات فعالة للتسجيل، والتحليل والإثبات المحاسبي وكذلك المقاربة المحاسبية الجبائية من شأنها تخفيض المخاطر الجبائية ذات المصدر الجبائي المحاسبي، ويعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لتسيير الخطر الجبائي ذو أصل محاسبي.

2-6 مخاطر التسيير: قلة هي المؤسسات التي تهتم بتسيير الخطر الجبائي، في هذه الحالة يتمثل الخطر الرئيسي في كون أن تسيير الخطر الجبائي يكون ضمن مهام الأشخاص المكلفين به وبالتالي يشكل غياب هؤلاء الأشخاص من المؤسسة خطرا كبيرا خاصة في ظل صعوبة إيجاد من يتحمل هذه المهام بكل كفاءة. ويشكل اللجوء إلى الاستشارة الخارجية وكذلك الكفاءات الداخلية، نوعا من الاستقرار والاستمرارية وكذلك نوع من المساعدة على الأقل حتى يتم إيجاد مسير.

2-7 مخاطر سمعة المؤسسة اتجاه الغير : تتحدد سمعة المؤسسة من خلال علاقاتها وتعاملاتها مع عدة أفراد أو مؤسسات: موردين، زبائن، إدارة جبائية... إلخ، والخطر الجبائي في المؤسسة ذات السمعة السيئة أكبر منه بالنسبة للمؤسسة ذات السمعة الحسنة اتجاه الغير.

3- مظاهر الخطر الجبائي: تتمثل مظاهر الخطر الجبائي الناجمة عن عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية فيما يلي:

3-1 المخاطر الأولية: وهي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية، والتي تقلصت بفضل استعمال الإعلام الآلي، أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بشروط امتيازات معينة، أو الأخطاء الناتجة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي، ولتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بخطأ المحاسبين والخطأ في القرار التسييري الناجم عن الخيار الجبائي. وتتمثل هذه الأخطاء فيما يلي:

3-1-1 الأخطاء المحاسبية: وتتمثل أهم هذه الأخطاء في:

أ- مخاطر ناتجة عن أخطاء في الميزانية: وهي:

- 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 المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، وعدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حالة التنازل أو توقيف النشاط .

ب- المخاطر الناتجة عن الأخطاء في حسابات التسيير: ومن أهمها نجد:

- الأعباء وترتكز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية ؛

- عدم طرح الاهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار التناقص في عناصر الاستثمار ؛

- عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية؛²¹

ج- المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى: إضافة إلى الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير

هناك بعض الأخطاء المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة.

- 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 تصريحات المؤسسة (المعدلات، الحسومات، الإسترجاعات،... إلخ)، لأن تصريحات المؤسسة من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة.

- حالة المؤسسات الحديثة: تعترض المؤسسة حديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها عرضة للخطر الجبائي أهمها كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي:

- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية ؛

- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي انطبعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة؛

- الخطأ في القرار التسييري: وهو القرار الذي يتخذه المسير عن طريق اختيار بديل ضريبي من بين البدائل الجبائية المتاحة، لذا فإن هذا القرار يمكن أن يكون قانونيا في حالات كما يمكن أن يكون غير قانوني في حالات أخرى.

✓ القرار التسييري القانوني: ويتمثل في القرار المتخذ من بين مجموعة من الخيارات المتاحة قانونيا مثل:

- حرية اختيار طرق تقييم المخزون؛

- اعتماد طريقة معينة للاهلاك ؛

- اعتماد تقييم بعض عناصر الميزانية؛

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة ولالإدارة الجبائية معا بناء على مبدأ عدم التدخل في التسيير.²²

²¹ آسيا نصري ، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة ، الجزائر ، 2017 ،

ص. 11 - 12

²² آسيا نصري ، مرجع سابق ، ص. 13

✓ **قرار التسيير الغير قانوني**: وهو القرار الذي يتعارض مع نصوص التشريع الجبائي مثل:

- حسم أعباء غير قابلة للحسم (الغرامات مثلا)؛

- التقييم الصوري للمخزون ؛

- تسديد ديون مستحقة فيما بعد ؛

هذه القرارات ملزمة للمؤسسة ولكنها ليست كذلك للإدارة الجبائية التي تعمل على دمج هذه الأعباء في نتيجة الدورة.²³

3-2 مخاطر تسييرية أخرى : من خلال حدود التسيير الجبائي يمكننا إبراز مظاهر أخرى للمخاطر الجبائية التي

تتمثل في:

3-2-1 نظرية الفعل غير العادي في التسيير: و هو ذلك الفعل الذي لا يحقق مصالح المؤسسة و لا يقدم

مقابلا للمؤسسة هدفها الربح ، و ينظر إلى الفعل غير العادي في التسيير من الناحية الاقتصادية ، وليس من الناحية القانونية ، باعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط، و لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة، ولكن التبرير الاقتصادي هو الذي يقرر صحة هذا الفعل من عدمه . وحسب نظرية الفعل الغير العادي في التسيير فإن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل خطر جبائي داخل المؤسسة.²⁴

3-2-2 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 التكييف يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي على المؤسسة، فتهدد الإدارة الجبائية بتكليف بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق تعتبر خطوة رادعة لبعض المؤسسات التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي على العائد الاقتصادي، و يتميز التعسف في استعمال الحق بإخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك من خلال:

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

- الإخفاء بالتدليس : مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية البيع ؛

- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي؛²⁵

4 مصادر الخطر الجبائي: ينشأ الخطر الجبائي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية هذا من جهة

ومن جهة أخرى تعقد وغموض النظام الضريبي ويتم اكتشاف الخطر من خلال:

- الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب على تصريحات وكشوفات المؤسسة؛

²³ Christine Collette, op-cit, p27 .

²⁴ IBID, p2

²⁵ صالح حميداتو، مرجع سابق، ص105

- الرقابة الداخلية أو الخارجية التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم وضعيتها الضريبية وقد يحدث عدم احترام القواعد نتيجة سوء فهم النصوص الضريبية أو خطأ في الحسابات، أو بهدف الغش والتهرب الضريبي.²⁶

وإن تعاطي المؤسسة الجزائرية مع الجباية تعترضه عدة صعوبات تتلخص إجمالاً في عنصرين هما:

1-4 أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة : إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في اتخاذ القرارات المهمة، واختيار الوقت الملائم لاتخاذها ، 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 نتيجة الأسباب التالية:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظراً للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.²⁷

- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاية المسيرين، مما يؤدي بهم غالباً إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب.

- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروف، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها في الأخير إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها . الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية.

2-4 أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي:

يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والإجراءات إلى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة، باعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة.

فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار، لما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها، لذا فتعقد التشريع حتماً من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية ويتجلى ذلك من خلال:

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.

²⁶ كرم هندي وإسماعيل شناوي، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة،

الجزائر، 2005 ، ص. 75

²⁷ صالح حميدانو وسارة ميسي، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة ، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 4 ، العدد2 ، ديسمبر، 2019 ، ص. 70

- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طريق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.

- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.²⁸

ثانيا: تسيير المخاطر الجبائية:

تكمن قوة تسيير الخطر الجبائي في قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها، وهي مسألة غير محسومة وتتوقف بدورها على محددتين، محدد جبائي يظهر نتيجة عدم وجود رقابة جبائية، وعلى محدد آخر أكثر شمولية مرتبط بمدى ملائمة الاختيارات الجبائية مع مختلف الأبعاد السياسية العامة المسيطرة من طرف المؤسسة، لذا فإن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد الاحتياجات اللازمة لتفادي هذا الخطر.

1- مفهوم تسيير المخاطر وأهدافه:

1-1 المفهوم: ظهرت مجموعة من التعاريف أغلبها تضم نفس المتغيرات نذكر من بينها:

تعريف ريتشارد هيفيلد (**Richard Highfield**) "عملية منظمة تعمل على تحديد وتقييم

وتصنيف وعلاج مخاطر الالتزام الضريبي"

من هذا التعريف نستنتج بأن تسيير المخاطر يتميز بما يلي:

- عملية منظمة وممنهجة؛

- يقوم على تحديد وتصنيف المخاطر الجبائية؛

- أخيرا يقوم بإعطاء حلول للمخاطر التي تواجه المؤسسة؛²⁹

التعريف الفرنكفوني: هو "آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في

حدود مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف الغير عادي في التسيير".

ومن التعريف نجد:

- تسيير المخاطر الجبائية يقلل من العبء الجبائي؛

- تسيير المخاطر الجبائية يعمل في حدود ما يسمح به القانون؛

- يستعمل تسيير المخاطر الوسائل المشروعة قانونا في القيام بالعملية؛

التعريف الأنجلوسكسوني: هو تسيير يهتم بكل التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة معه مثل حملة الأسهم،

المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين.... إلخ، المعنية بإفصاح لها عن

²⁸ صالح حميدانو وسارة ميسي، مرجع سابق، ص. 71. 70

²⁹ مزادة شريهان وزنطوش أم كلثوم، دور التسيير الجبائي في تدني المخاطر الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة 2021، ص45

مبلغ الضريبة بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تنظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المهني عن طريق ضمان أقل إخضاع جبائي³⁰.

من التعريف تميز بأن تسيير المخاطر الجبائية:

- يهتم بالأعباء الجبائية التي تتحملها المؤسسة؛

- يعمل على تدنية قيم الضرائب من اجل تعظيم أرباح المساهمين؛

من التعاريف السابقة نستطيع القول بأن عملية تسيير المخاطر الجبائية هي عبارة عن آلية تستخدمها المؤسسة من أجل التقليل من مجموع الضرائب التي يمكن أن تدفعها باستعمال الوسائل المشروعة قانونا وذلك من خلال تقديم أفضل البدائل والحلول التي تمكن من اتخاذ القرار الملائم والذي يخدم جميع المصالح في المؤسسة.

أهداف تسيير المخاطر: تم تصنيف الأهداف الهامة لتسيير المخاطر إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أولا - الأهداف التي تسبق الخسارة: ومن أهمها:

أ- الاقتصاد : - ويعني ذلك أن المؤسسة يجب أن تعد التقديرات للخسائر المحتملة بطريقة اقتصادية ممكنة، بمعنى تهدف تسيير المخاطر إلى تخفيض تكاليف مواجهة الخطر إلى أدنى حد ممكن.

ب- تخفيض القلق : حيث أن الوحدات المعرضة للخسارة يمكن أن تسبب قلق كبير أو خوف لمدير الخطر وبالتالي يحاول أن يخفف هذا القلق والخوف المرتبط بالوحدات المعرضة للخسارة، وهذا أكثر تعقيدا.

ج- مقابلة الالتزامات الخارجية المفروضة : وهذا يعني أن المؤسسة يجب أن تفي بالمتطلبات المفروضة من قبل الجهات الخارجية، مثل المتطلبات الحكومية التي تطالبها بتوافر وسائل الأمان لحماية العاملين من الأخطار³¹.

ثانيا : الأهداف التي تلي الخسارة: تتضمن الأهداف المهمة بعد حدوث الخسارة ما يلي:

- بقاء المؤسسة : والبقاء يعني أنه بعد حدوث الخسارة يمكن للمنشأة أن تستأنف على الأقل عمليات جزئية خلال فترة زمنية معقولة.

- استمرارية المؤسسة : فبالنسبة لبعض المؤسسات يمكنها القدرة على التشغيل بعد الخسارة تكون مهمة للغاية. على سبيل المثال، يجب أن تستمر مؤسسة ما للمنفعة العامة في توفير الخدمة كالبانك والمخابر والمنشآت التنافسية الأخرى في التشغيل بعد الخسارة. وإلا سوف يفقد العمل إلى المتنافسين.

- استقرار العوائد : حيث يمكن الإبقاء على إيرادات كل سهم إذا استمرت المؤسسة في التشغيل، ومع

ذلك يمكنها أن تجلب نفقات إضافية كبيرة لتحقيق هذا الهدف مثل التشغيل في موقع آخر

- الاستمرار في النمو : فيمكن للشركة أن تنمو عن طريق تطوير منتجات وأسواق جديدة أو عن طريق الاستحواذ أو الاندماج مع شركات أخرى ، لذلك يجب على مدير الخطر أن يأخذ في الاعتبار التأثير الذي

³⁰ صابر عباس، محمود فوزي شوني، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، 12، الجزائر، 2013 ص 118

³¹ جورج ريجدا، تقاريف ومراجعة محمد توفيق البلقيني، إبراهيم محمد مهدي، مبادئ إدارة الخطر والتأمين، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006 ، ص 29

سوف تسببه الخسارة على مقدرة الشركة على النمو.

- **المسؤولية الاجتماعية:** هدف المسؤولية الاجتماعية يكون لتدئته التأثيرات التي سوف تحدثها الخسارة على الأشخاص الآخرين وعلى المجتمع، فيمكن أن تؤثر الخسارة الشديدة عكسيا على الموظفين، الموردين، الدائنين، والمجتمع بشكل عام.

على سبيل المثال، يمكن أن تسبب الخسارة الشديدة التي أدت إلى إغلاق مصنع في بلدة صغيرة لأجل طويل ضغطا اقتصاديا كبيرا في البلدة³².

2- خطوات تسيير المخاطر

1-2 خطوات تسيير المخاطر (المراحل)

1-1-2 - مرحلة التحضير (تحديد الأهداف) : يتضمن التخطيط للعملية و رسم خريطة نطاق العمل و الأساس الذي سيعتمد في تقييم الأخطار و كذلك تعريف إطار للعملية و أجندة للتحليل.

2-1-2 تحديد الأخطار : في هذه المرحلة يتم التعرف على الأخطار ذات الأهمية وذلك قبل التفكير في تحديد الإستراتيجية المناسبة لمواجهة هذه الأخطار، فالأخطار هي عبارة عن أحداث عند حصولها تؤدي إلى مشاكل وعليه يمكن أن يبدأ التعرف إلى الأخطار من مصدر المشاكل أو المشكلة بحد ذاتها، عندما تعرف المشكلة أو مصدرها فإن الحوادث التي تنتج عن هذا المصدر أو تلك التي قد تقود إلى مشكلة يمكن البحث فيها، وهو ما يتطلب باختصار جمع المعلومات المناسبة التي تسمح بمعرفة الأخطار المحيطة بها.

3-1-2 التقييم : بعد التعرف على الأخطار المحتملة يجب أن تجرى عملية تقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر واحتمالية حدوثها، فأحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات وأحيانا أخرى يتعذر قياسها. وعليه فإن صعوبة تقييم الأخطار تكمن في تحديد معدل حدوثها حيث أن المعلومات الإحصائية عن الحوادث السابقة ليست دائما متوفرة وكذلك فإن تقييم شدة النتائج عادة ما يكون صعب في حالة الأصول غير المادية .وعادة ما تتضمن هذه المرحلة العمليات التالية:

أ - تحليل الأخطار بغرض معرفة الحلول المناسبة لها .

ب - تقييم الأخطار وتصنيفها وفق معايير محددة وبالأخص درجة تكرار الخطر وحجم التأثير الذي يمكن أن يلحقه الخضر على أهداف المؤسسة.

ت - استخدام معايير معينة في تصنيف الأخطار بغرض تحديد الأولويات في المعالجة وتركيز الجهود والإمكانات وفقا لذلك³³ .

³² عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، إدارة الخطر والتأمين ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ، ص. 31

³³ عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، نفس المرجع أعلاه ص. 31

2-1-4- التعامل مع الاخطار : بعد أن تتم عملية التعرف على الأخطار وتقييمها فإن جميع التقنيات المستخدمة

للتعامل معها تقع ضمن واحدة أو أكثر من أربع مجموعات رئيسية:

• **النقل :** وهي وسائل تساعد على قبول الخطر من قبل طرف آخر وعادة ما تكون عن طريق العقود أو الوقاية المالية، التأمين هو مثال على نقل الخطر عن طريق العقود وقد يتضمن العقد صيغة تضمن نقل الخطر إلى جهة أخرى دون الالتزام بدفع أقساط التأمين.

• **التجنب :** وتعني محاولة تجنب النشاطات التي تؤدي إلى حدوث خطر ما.

• **التقليل :** وتشمل طرق للتقليل من حدة الخسائر الناتجة.

• **القبول :** و تعني قبول الخسائر عند حدوثها ، وتعتبر هذه الطريقة إستراتيجية مقبولة في حالة الأخطار الصغيرة و التي تكون فيها تكلفة التأمين ضد الخطر على مدى الزمن أكبر من إجمالي الخسائر، وكل الأخطار التي لا يمكن تجنبها أو نقلها يجب القبول بها.

2-1-5 وضع الخطة : تتضمن أخذ قرارات تتعلق باختيار مجموعة الطرق التي ستتبع للتعامل مع الأخطار وكل قرار يجب أن يسجل ويوافق عليه من قبل المستوى الإداري المناسب، فعندما يتعلق الأمر بأخطار تمس صورة المؤسسة ككل يجب أن يتخذ القرار من قبل الإدارة العليا أما في حالة القرارات المتعلقة بنظام المعلومات على سبيل المثال فإن مسؤولية القرار تعود إلى مدير تكنولوجيا المعلومات.

2-1-6 التنفيذ : يتم في هذه المرحلة إتباع الطرق المحددة في الخطة والتي يجب أن تستخدم في التخفيف من أثار الأخطار، بحيث يجب استخدام التأمين في حالة الأخطار التي يمكن نقلها إلى شركة تأمين وكذلك يتم تجنب الأخطار التي يمكن تجنبها دون التضحية بأهداف السلطة كما، ويتم التقليل من الأخطار الأخرى والباقي يتم الاحتفاظ به.

2-1-7 مراجعة وتقييم الخطة : تعد الخطط المبدئية لإدارة الأخطار غير كاملة فمن خلال الممارسة والخبرة والخسائر التي تظهر على أرض الواقع تظهر الحاجة إلى إحداث تعديلات على الخطط واستخدام المعرفة المتوفرة لاتخاذ قرارات مختلفة³⁴.

3- مقومات تسيير الخطر الجبائي

هناك مقومات أو مرتكزات يجب على المؤسسة أن تكون ملمة بها وتتمثل في:³⁵

3-1 الإستراتيجية : إن إستراتيجية الخطر الجبائي مشتقة من الفلسفة الضريبية وكذا من التسيير الاستراتيجي، ويجب أن ينعكس دور الإستراتيجية الضريبية على وضعية المؤسسة، ولا تقتصر الأعمال على الامتثال للأنظمة

³⁴ فرحات غول ، يوسف بومدين ، الأخطار ونماذج إدارتها في المؤسسات، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات، الأفاق والتحديات، أيام

25، 26، نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008 ، ص11 - 10

³⁵ فرحات غول ، يوسف بومدين، مرجع سابق، ص12 - 11

الضريبية، ولكن يمكن الانخراط في مناقشات حول تطوير السياسات الضريبية مع المشرعين، ويجب أن تكون الإستراتيجية الضريبية مفهومة ويوافق عليها مجلس الإدارة.

3-2 تسيير المخاطر والرقابة : يجب أن تكون الضريبة جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية ونظام تسيير المخاطر ومن ثم تطبيق القواعد نفسها لمواجهة المخاطر الضريبية، إن إعداد ونشر الفلسفة أو الإستراتيجية الضريبية أمر مهم كما يجب أن يكون للموظفين معرفة كافية وخبرة في مجال الضرائب، ويجب أن يخضع التسيير الضريبي لمراجعات مستقلة.

3-3 الملف، العلاقات والاتصالات: يجب أن يكون ملف التسيير الضريبي غير مقسوم مع مختلف الوظائف مع وجود نقاط اتصال واضحة، والتسيير الضريبي له دور في الاتصال الداخلي والخارجي فهو يحتاج لوعي من طرف المسيرين، ومن المهم أن يتم فهم أهداف التسيير الضريبي ووجود وعي بالقضايا الجبائية لدى مختلف الموظفين ويجب ان يكون تقرير التسيير الضريبي واضح ويفهم من قبل مجلس الإدارة.

3-4 العمليات والتكنولوجيا : يجب أن تسمح العمليات والمراقبة في التسيير الضريبي بالتقييم المنتظم ويجب أن يكون النظام الضريبي التكنولوجي جزء من نظام المحاسبة للمؤسسة، لأن المعلومات مهمة لعملية التسيير الضريبي ويجب أن يحصل عليها من خلالها.

3-5 الإدارة : أن فريق العمل يجب أن يفهم الشكل القانوني للمؤسسة وهذا يتطلب وعي لدورهم في انجاز الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة ويجب أن يكون أحد مدعمي الخدمة لزيائن الداخليين، كما تتسم المعلومات المقدمة من خلالها بالوضوح، ويعتمد نجاح التسيير الضريبي إلى حد كبير على التأهيل المناسب لموظفين لأن التعقيد وسرعة التغير في الأنظمة الضريبية تتطلب التدريب المستمر في التخصص.

3-6 المحاسبة: يقدم النظام المحاسبي المعلومات الكافية والمضبوطة والدقيقة للتسيير الضريبي ويجب أن تفهم أسس وضوابط المحاسبة من طرف مسيري المصلحة الضريبية للمؤسسة، ويجب على إدارة المحاسبة ان تكون قادرة على التعرف على القضايا والمشاكل الضريبية المحتملة أو الممكنة الحدوث.

3-7 التخطيط: ينبغي لعملية التخطيط أن تضمن التسيير الضريبي الأمثل، ويمكن التخطيط من زيادة فعالية الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة من خلال التوصل إلى تسيير المعلومات وصنع القرار، وعلاوة على ذلك لابد من مراقبة تنفيذ العمليات.

3-8 التغطية: إن إدارة قضايا الضرائب يجب أن تتم على مستوى أعمال المجلس لضمان تغطية كافية على جميع العمليات الضريبية إذ من الضروري أن يتم التعامل مع مصلحة الضرائب في إطار الحاجة المحددة بوضوح على حسب مسؤولي كل مصلحة لزيادة الوعي الضريبي لمختلف المصالح.

3-9 الامتثال: إن تنفيذ الإجراءات الضريبية يتم من خلال الامتثال لمختلف التشريعات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنمر في هذا المبحث على مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية من خلال عرض للدراسات السابقة باللغة العربية في المطلب الأول ثم الدراسات السابقة باللغة الأجنبية في المطلب الثاني ومن ثم مميزات الدراسة الحالية في المطلب الثالث.

المطلب الأول :الدراسات السابقة باللغة العربية**1-دراسة شعبي مصطفى،مكانة التسيير الجبائي في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية 2022**

إشكالية هذه المداخلة كانت كالتالي: "إلى أي مدى يمكن أن يساهم التسيير الجبائي الفعال في التصدي للأخطار الجبائية التي تعترض نشاط المؤسسة الاقتصادية؟"

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 مزيجاً بين السلوك القانوني والسلوك الجبائي وعلم التسيير من أجل التصدي والحد من الاخطار الجبائية (التغير الذي قد يحصل في النظام الجبائي، الرقابة الجبائية...الخ) التي قد تعترض المؤسسة الاقتصادية.

حيث توصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التسيير الجبائي الفعال أي استخدام أدواته (التدقيق الجبائي، الاستشارة الجبائية،...الخ)، يؤدي إلى التقليل بشكل كبير جدا من المخاطر التي قد تعترض المؤسسة الاقتصادية وبالتالي تحول دون تحقيق الأهداف التي تكون قد سطرتهما من قبل. عليه فقد أوصت دراسته بضرورة الاهتمام بأدوات التسيير الجبائي ومحاولة توظيفها بما يخدم مصالح المؤسسة في مختلف التطبيقات الواقعية.

2-دراسة فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية،أطروحة دكتوراه،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2018

في هذه الدراسة طرحت الباحثة الإشكالية التالية: "ما دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة؟"

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة شركة مطاحن الاوراس بباتنة، حيث تعتبر المخاطر الجبائية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية لما لها من تأثير سلبي على مركزها المالي، وبالتالي يجد من قدرتها على تحقيق أهدافها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخاطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، كما تسعى للتحقق من انتظام وفعالية التسيير الجبائي بهدف تخفيف المؤسسة الاقتصادية مخاطر جبائية يمكن أن تؤثر سلبا على وضعيتها المالية، بالإضافة إلى أهمية الاستعانة بخدمات المراجعة الجبائية

لتحسين قدرة إدارة المخاطر في فهم المخاطر الجبائية وتحديدتها وتسييرها وبالتالي ضمان تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

3- دراسة حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2012:
كانت إشكالية هذه الدراسة كالتالي: " إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟"

من أجل التوصل إلى حل لهذه الإشكالية قام الباحث بتقسيم البحث إلى أربعة فصول، فخصص الفصل الأول للحديث عن الجوانب النظرية للمراجعة والجباية والفصل الثاني عن الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي وحدود مهنته ومراحل عملية المراجعة، أما الفصل الثالث تطرق إلى تعريف الخطر الجبائي وتسييره وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة . أما الفصل الأخير فكانت دراسة ميدانية لإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية.

كما هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وكذا اعتبار الجباية إحدى محددات اتخاذ القرارات داخل المؤسسة . ولكون المراجعة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة التي يستعملها المسير لتقليص العبء الجبائي إلى حده الأدنى وذلك باستغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي وكذا الخيارات التي يطرحها، وتفادي العقوبات والتسويات الجبائية باحترام قواعد القانون الجبائي . وعليه تتمكن المؤسسة من تقليص العبء الجبائي دون الإخلال بالقواعد القانونية.

4- دراسة زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف الجزائر، 2009

إشكالية هذه المداخلة كانت كالتالي: " كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيده من قبل المسير ؟"

حيث تم بناء هذه المداخلة على أربعة محاور من أجل الإجابة على التساؤل المطروح، بالنسبة للمحور الأول تناول فيه الجوانب النظرية للتسيير الجبائي من حيث المفهوم، الأسس والحدود، أما المحور الثاني فخصصه للحديث عن أثر العامل الجبائي في صناعة القرار التمويلي، لينتتم مداخلته بطرح النتائج المتوصل إليها وهي مدى إسهام إدراج العامل الجبائي في ترشيد القرارات المالية للمؤسسة، وأن الثقافة الجبائية للمسير تمكنه من الاستفادة من القانون الضريبي لفائدة المؤسسة ، ونتج عن هذه الدراسة ان الثقافة الجبائية للمسير تمكنه من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة ، وتنبهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها ، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتفائها ، ومن ثم فإنها توفر له القاعدة الصحيحة لاتخاذ القرار السليم.

5- دراسة محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2003

في هذه الدراسة طرح الباحث إشكالية وحاول إيجاد حل لها وهي: " ما هو أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال وكيف يمكن لهذه الأخيرة تسيير جبائتها دون الوقوع في التهرب أو الغش الجبائي؟" حيث تطرق الباحث التسيير الجبائي من حيث المفهوم والمبادئ وكيفية إدراج المعطيات الجبائية كمحددات في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة لينتقل للحديث عن عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال وأهم آليات المتحكمة في تلك العناصر والخيارات التي يتيحها التشريع الجبائي الجزائري وتأثيرها على شركات الأموال ومقارنتها بنظيرتها في التشريع الفرنسي، إضافة لتطرقه إلى السياسات المتبعة للتخفيض من الآثار السلبية الجبائية على خزينة المؤسسة وكيفية تسيير نتائجها، ليختتم البحث بالحديث عن تأثير الجبائية على مختلف مصادر التمويل. حيث نتج عن هذه الدراسة أن الجبائية تشكل أداة فعالة في عمليات التسيير ومختلف الدورات الاقتصادية للمؤسسة.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

دراسة شراير أمينة 2018

Gestion fiscal des groupes de sociétés et son impact sur performance financière Mémoire de Master en Sciences Financières et Comptabilité- Ecole Supérieure De Commerce – Kolea - 2018

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الشركات التي تنشط حاليا في بيئة معقدة ومتغيرة، ومن أجل بقائها و استثماريتها والتطور بالوتيرة نفسها مع بيئتها، فإنه يجب عليها أن تتوفر على وسائل وأدوات للتسيير والمراقبة التي يسكنها 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 ومحاولة 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 حاولت الباحثة التعريف بمختلف ممارسات التسيير المعتمد عليها مجمع كوسيدار وهذا من خلال:

__ تعظيم الاستفادة من الامتيازات والخيارات الجبائية المنصوص عليها في القانون.

__ تحقيق أقصى الوفورات الضريبية.

دراسة عماري زهرة ، سماويل سمية (2018)

" La Gestion Fiscal D'une Entreprise " Mémoire de Master en Sciences Financières et Comptabilité- Université Abderrahmane Mira de Bejaia -2018

أصبحت الضرائب الآن عنصراً أساسياً في الحياة التجارية، يستدعي أكثر من أي وقت مضى للتعامل معها على أساس يومي وجب على الشركات المعنية بالسيطرة على المخاطر المختلفة التي تنشأ عنها، وأن تضع نظاماً 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.

دراسة إيناس منشاوي 2013

Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés une étude menée dans la contxtetunten, gestion et mangement université de Franck- conté, 2015 français

الهدف من هذه الاطروحة هو التعرف على الدراسات المتعلقة بالتسيير الجبائي داخل مجموعات الشركات في تونس من أجل تقييم تأثير هذه الدراسات 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 التوحيد الجبائي والذي من المفترض أن يكون أداة فعالة للتخطيط الجبائي، ويقدم الفصل الثالث نظرية التكاليف المعاملات التي تبدو مناسبة لاكتشاف 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 الدالية 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 هذا 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

المطلب الثالث : موقع الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

أولت الدراسات الحديثة اهتماما كبيرا بالتسيير الجبائي، حيث لم تعد ترى أن الضريبة مجرد التزام قانوني للمؤسسة تجاه إدارة الضرائب، بل يتعدى ذلك ويمكن استخدامها لصالح المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها أوهم ما يميز هذه الدراسات أنها:

- أصبحت ترى أن التسيير الجبائي يواكب كل التطورات في علم التسيير ويحاول تعظيم الاستفادة والتعامل معها، خروجاً من كونه إطار قانوني بحث.
- توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي في جميع جوانبه ومدى انعكاسه في تدعيمه للمركز المالي للمؤسسة.

ومن خلال الجدول التالي سوف نحاول إبراز أهم العناصر التي تطرقت إليها الدراسات السابقة.

الجدول رقم (01-01) موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

التاريخ	المتغيرات	الهدف	الدراسة
سنة 2022	المتغير التابع المستقل التسيير الجبائي والمتغير التابع الأخطار الجبائية	تهدف الدراسة الى الوقوف على المفاهيم المتعلقة بالتسيير الجبائي الفعال في المؤسسة الاقتصادية وأهدافه وكذا ومختلف أدوته والمبادئ التي يقوم عليها التسيير الجبائي، وأهم المخاطر الجبائية التي تعرض المؤسسة وكيفية التصدي لها من خلال التسيير الجبائي	دراسة مصطفى شعبي

سنة 2018	المتغير التابع المستقل المراجعة الجبائية والمتغير التابع الأمن الجبائي	تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية تطبيق المراجعة الجبائية بالمؤسسة محل الدراسة نتيجة للأحكام المعقدة التي يسنها التشريع الجبائي، بالإضافة إلى مساهمتها في تفعيل عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة مما يجنبها مخاطر جبائية متعددة وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي.	دراسة فتحة أميرة
سنة 2012	المتغير التابع المستقل المراجعة الجبائية والمتغير التابع المخاطر الجبائية	البحث عن الية قانونية ومشروعة يمكن إتباعها قصد تخفيف الأعباء الضريبية التي ترهق كاهل المؤسسات الإقتصادية	دراسة حميدانو صالح
سنة 2009	المتغير التابع المستقل فعالية التسيير الجبائي والمتغير التابع صناعة القرار المالي	معرفة كيفية إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرار التسييري	دراسة زواق الحواس
سنة 2003	المتغير التابع المستقل اثر التسيير الجبائي والمتغير التابع شركات الاموال في البيئة الجزائرية	الوقوف على مختلف آثار النظام الجبائي الجزائري على شركات الاموال ومدى تشجيعه لها وتحديد أهم عناصر التسيير الجبائي التي يتيحها المشرع لهذه الأخيرة و كيفية استعمال هذه الخيارات	دراسة محمد عادل عياض

		من أجل تخفيف الأثر المالي للجباية	
سنة 2017	المتغير التابع المستقل اثر التسيير الجبائي والمتغير التابع الأداء المالي لمجمع الشركات	الوقوف على المفاهيم المتعلقة بالتسيير الجبائي الفعال في مجمع الشركات ومدى تأثيره في أداءها المالي	دراسة شراير أمينة
سنة 2018	المتغير التابع المستقل اثر التسيير الجبائي والمتغير التابع الأداء المالي لمجمع الشركات	الوقوف على المفاهيم المتعلقة بالتسيير الجبائي الفعال في المؤسسات الإقتصادية ومدى تأثيره في القرارات المالية لها	دراسة عماري زهرة ، سماعيل سمية
سنة 2015	المتغير التابع المستقل تأثير ممارسات ادارة الضريبية والمتغير التابع مجموعات الشركات	التحديد الدقيق للممارسات المختلفة المتعلقة بإدارة الضرائب داخل مجموعة من الشركات و التعرف على الأسباب المختلفة للغياب تطبيق نظام التكامل الضريبي في تونس ومن ثم تقييم تأثير الممارسات الملاحظة على الأداء الضريبي لمجموعات الشركات	دراسة إيناس منشاوي

الفرع الأول : جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة:

- اثراء الجانب النظري
- التعرف على مختلف الاختلافات بين اراء الباحثين
- اتباع الخطوات المنهجية لإعداد المذكرة

- اجراء مقارنة بين النتائج التي وصل اليها الباحثين والدراسة الحالية

الفرع الثاني: أوجه التشابه و أوجه الاختلاف

1- أوجه التشابه: وتتركز أوجه التشابه في النقاط التالية:

- _ تسعى الدراسة الحالية و الدراسات السابقة إلى تحقيق نفس الهدف وهو تدنئة المخاطر الجبائية؛
- _ تشابهت دراستنا مع أغلب الدراسات السابقة في المنهج المتبع المنهج الوصفي التحليلي؛
- _ أغلب الدراسات تطرقت إلى أهمية إدراج العامل الجبائي في إتخاذ القرار داخل المؤسسة؛

_ كل الدراسات السابقة تشابهت مع دراستنا من حيث المضمون حيث بعضها تطرقت إلى أساسيات التسيير الجبائي و البعض الآخر إلى المخاطر الجبائية.

2- أوجه الاختلاف: وتتركز أوجه الاختلاف في النقاط التالية:

- _ نلاحظ أن الدراسات التي كان موضوعها الأساسي يتمحور حول التسيير الجبائي قامت بالتركيز على دراسة أثر هذا الأخير على الأداء المالي في المؤسسة، وفعاليتها في ترشيد صناعة القرار؛
- _ نلاحظ أن الدراسات التي تناولت المراجعة الجبائية ركزت على دور المراجعة في تدنئة وتسيير المخاطر الجبائية وتحسين جودة التصريحات الجبائية، أما الدراسة الحالية ركزت على دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية؛

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن التسيير الجبائي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها، فهو يرمي إلى تخفيض الأعباء الضرورية إلى الحد الأدنى باستعمال الوسائل المشروعة قانونا في إطار حرية اختيار طرق التسيير الجبائي للمؤسسة، وتم التأكد على أن الجباية ليست مجرد التزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة فهي بالإضافة إلى ذلك توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي تتميز بها التشريعات الجبائية. و بما أن العلاقة بين إدارة الضرائب و المؤسسة قد تتولد عنها مخاطر جبائية تتجلى في التأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية وجب على المؤسسة تجاوزها و الحد منها، ولتفادي هذه المخاطر الجبائية يجب أن توكل مهمة التسيير الجبائي لشخص أو أشخاص مؤهلين لهذه المهمة، من أجل التحسين الدائم للتسيير الجبائي.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن تناولنا مختلف الجوانب النظرية التي تهمنا في دراستنا هذه في الفصل الأول، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط تلك المفاهيم النظرية على الميدانية من أجل أن نلمس أهمية الجانب النظري على أرض الواقع، فقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج التحليلي حيث قمنا بتحليل النتائج المتوصل لها من خلال الدراسة، وعلى ضوء ذلك نقوم باختبار الفرضيات.

ويقسم هذا الفصل إلى مبحثين ، الأول خصص لبيان الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما الثاني تناولنا فيه تحليل النتائج ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة

سنحاول من هذا المبحث تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية لهذا الموضوع قصد تنظيم المعلومات من أجل الوصول الى الحقائق والنتائج، وسنتعرف على هذه الطريقة والأدوات المستخدمة بغية التعريف بها.

المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإشكاليات الفرعية المقترحة والتي تهدف الى توضيح العلاقة بين التسيير والجبائي والمخاطر الجبائية ومن أجل الإحاطة بالموضوع واستخلاص النتائج المتعلقة بهذه الدراسة الميدانية. قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على الواقع. لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان.

أولاً: مراحل بناء الاستبيان:

نظر الطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد الإمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعياً منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجه إلى العينة محل الدراسة و التي لها العلاقة بموضوع الدراسة من محافظي الحسابات و خبراء و أستاذة جامعيين يمتنون المحاسبة ومحاسبين ومسيرين سواء قطاع عام أو خاص مختصين في المراجعة الجبائية و المحاسبة سوف نقوم أولاً بعرض الدراسة الميدانية.

1- مراحل تصميم الاستبيان :

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي :
استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة وذلك لجمع البيانات والمعلومات من الواقع المهني للمراجعة ، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى مجموعة من المهنيين من محافظي الحسابات و خبراء و أستاذة جامعيين يمتنون المحاسبة ومحاسبين ومسيرين سواء قطاع عام أو خاص مختصين في المراجعة الجبائية و المحاسبة لإبداء آرائهم و تطلعاتهم حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و وضوح المضمون، حتى يتم تسهيل الإجابة على ما نقدمه من أسئلة فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

1-1مرحلة 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 آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد

الأسئلة طريقة بسيطة استعمال اللغة السليمة مع شرح بعض المصطلحات للمساعدة على توضيح المفهوم. بالإضافة إلى ترتيب الأسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

1-2 مرحلة إعداد التصميم: وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (محافظة الحسابات و خبراء و أستاذة جامعين ومحاسبين ومسيرين سواء قطاع عام أو خاص مختصين في المراجعة الجبائية و المحاسبة)، بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

1-3 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؛

تصميم استبيان الكتروني في محرك البحث قوقل وإرسال رابط هذا الاستبيان لبعض افراد العينة عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي، كما توزيع بعض الاستبيانات الورقية على بعض الأساتذة الجامعيين من ممتهي مهنة المحاسبة. وبهذا ضمانا عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع السالفة الذكر.

ثانيا: محتوى بناء الاستبيان

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

تكون الاستبيان كليا (الملحق رقم 01) من 3 صفحات وتضمن 21 سؤالاً كالتالي:

الجزء الأول: تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 6 أسئلة (الاسم (اختياري)، الجنس، السن و الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

الجزء الثاني: عرض في هذا الجزء 3 محاور متعلقة بفرضيات الدراسة والمتكون من 15 سؤالاً مقسمة كالتالي:

المحور الأول: متعلق بالفرضية الأولى " أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛

المحور الثاني: متعلق بالفرضية الثانية " العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛

المحور الثالث: متعلق بالفرضية الثالثة " أهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية ".

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى توضيح العلاقة بين التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية ومن أجل تطبيق هذه الدراسة قمنا بتحديد مجتمع الدراسة والمتمثل في مجموعة من المختصين في المراجعة سواء مهنيين أو

أكاديميين وتمثلت في: محافظي الحسابات و خبراء و أستاذة جامعين ومحاسبين ومسيرين سواء قطاع عام أو خاص مختصين في المراجعة الجبائية و المحاسبة

ثانيا: متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل : ويشمل التسيير الجبائي

المتغير التابع : ويشمل المخاطر الجبائية

ثالثا: عينة الدراسة: قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة ومنهجية، بحيث قمنا بتوزيع 50 استمارة، و بعد عملية الجمع تم استرجاع 42 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 36 استمارة قابلة لتحليل منهجيا، و نوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (01-02): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة و المسترجعة

المنطقة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للتحليل
ورقلة	50	42	36

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (01-01) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 50 استمارة من بينها 07 استمارات ضائعة و 06 استمارات ملغاة، و 36 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

المطلب الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة:

سنحاول في هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

أولا الأدوات المستخدمة

1- مقياس ليكارت الثلاثي: مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالحوار

الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها.

الجدول رقم (02-02): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (3/2=0.66) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (01)

وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكرت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (02-03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت 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 الطالبين

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 (02-04) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة % 66.8 وهي نسبة مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (02-04): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
15	0.668

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق و ثبات الإستبيان تحصلنا على قيمة (0.668) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا الى حد ما وكافي إحصائيا لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا لثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

2- الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح و اختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 29، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل،

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

- ✓ توزيع عينة الدراسة (التكرار و النسبة)؛
- ✓ مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)؛
- ✓ حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ؛
- ✓ اختبار إعتدالية التوزيع كلومجروف -سميرنوف
- ✓ اختبار وجود الدلالة الاحصائية بين اجابات افراد العينة حسب المتغيرات الديمغرافية مان وتني
- ✓ اختبار وجود الدلالة الاحصائية بين اجابات افراد العينة حسب المتغيرات الديمغرافية كروسكال وليس

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها:

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

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة:**أولا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:**

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

1- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس**الجدول رقم(03-01): توزيع الأفراد حسب متغير الجنس**

المتغير(الجنس)	التكرار	النسبة
ذكور	20	%55.6
إناث	16	%44.4
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

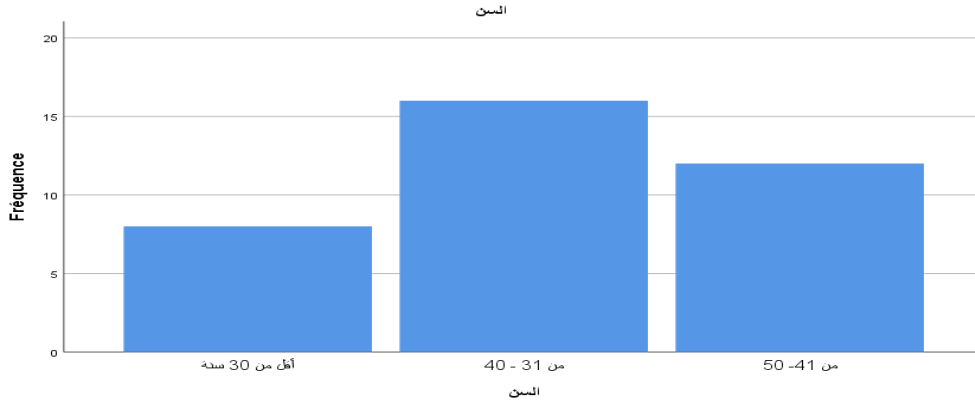
من خلال الجدول اعلاه فإننا نلاحظ وجود تقارب في النسب بالنسبة للجنس حيث ان مجموع الذكور بلغ 20 فردا بنسبة % 55.6 بينما بلغ مجموع الإناث 16 فردا بنسبة % 44.4 مما يجعل العينة تتمتع بمسوى أكثر مصداقية

2- توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن**الجدول رقم(02-02): توزيع الأفراد حسب متغير السن**

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	08	16	12	00	36
النسبة	%22	%45	%33	%00	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم(01-01): توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول و الشكل السابقين و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي (من 31 إلى 40 سنة) بنسبة 45%، تليها الفئة من 41-50 سنة بنسبة 33% ثم الفئة التي تليها أقل 30 سنة بنسبة 22% و الفئة الأخيرة هي (أكثر من 50 سنة) بنسبة منعدمة 00% وذلك بسبب عدم استرجاع بعض الاستبيانات الموجه الى هذه الفئة التي تصادفت مع قيامهم بإعداد الميزانيات الختامية للمكلفين .

3- توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع الشهادة

الجدول رقم(02-03): توزيع الأفراد حسب متغير الشهادة

المتغير (نوع الشهادة)	التكرار	النسبة
شهادة علمية	34	94.4%
شهادة مهنية	02	5.6%
المجموع	36	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه فإننا نلاحظ وجود تفاوت كبير في النسب بالنسبة لنوع الشهادة المتحصل عليها حيث ان مجموع الافراد الذين لديهم شهادة علمية بلغ 35 فردا بنسبة 94.4 % بينما بلغ مجموع الافراد الذين لديهم شهادة مهنية 02 فردا بنسبة 5.6 % وهذا يدل على وجود مسوى علمي مقبول

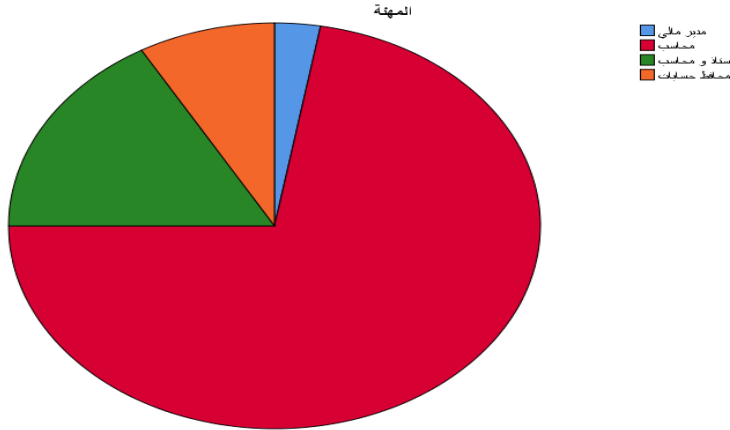
4- توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

الجدول رقم (02-04): توزيع أفراد العينة حسب المهنة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
00%	00	خبير محاسبي
8.3%	03	محافظ حسابات
72.2%	26	محاسب
2.8%	01	مدير مالي
16.7%	06	أستاذ ومحاسب
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل (01-02): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ تباين فيما يخص نوع الوظيفة، حيث بلغ عدد أساتذة الجامعيين 08 بنسبة 20% و بلغ عدد حاملي خبير محاسب منعدمة بنسبة 03%، وبلغ أكبر عدد هو محافظي الحسابات 13 بنسبة 33% محاسبين 11 بنسبة 28%، ومسيرين ماليين 04 بنسبة 10%، وجاءت بين أستاذ جامعي ومحاسب في نفس الوقت 03 بنسبة 08% وذلك ينعكس إيجاباً على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

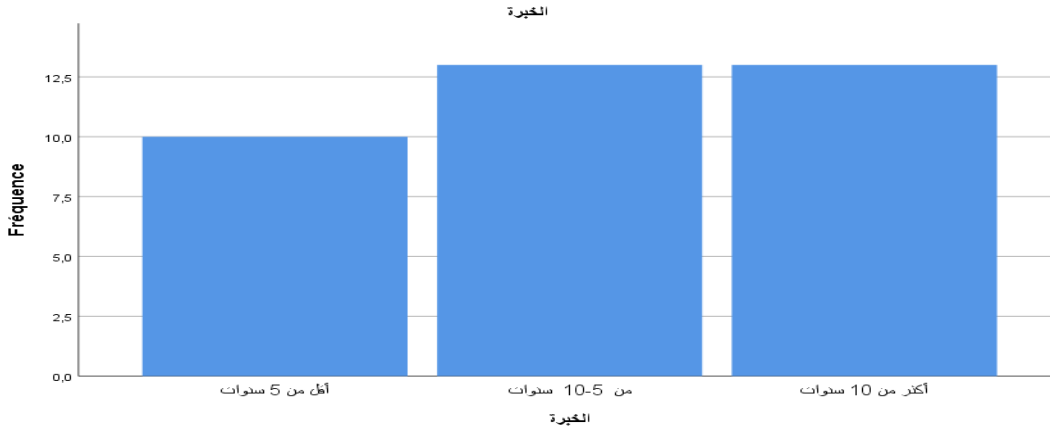
5- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (02-05): توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

السنوات	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	10	13	13	36
النسبة	%27.8	%36.1	%36.1	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (01-03) توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن النسب كانت قريبة من بعضها البعض حيث ان الفئة العمرية (أقل من 5 سنوات) جاءت بنسبة %27.8 هي الأقل خبرة، اما الفئة (من 05 الى 10 سنوات) والفئة (أكثر من 10 سنوات) كانت متساوية فيما بينها بنسبة %36.1 . 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 باتجاه فقرات المحاور.

1. أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم: (04 - 01) اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	اتجاه العينة
01	الهدف الرئيسي للتسيير الجبائي هو التقليل من الأعباء الجبائية للمؤسسة	2,92	,368	02	مرتفع
02	الاطلاع المستمر على القوانين الجبائية يحسن من الوضعية الجبائية للمؤسسة	2,92	,368	01	مرتفع
03	تعتبر الامتيازات الجبائية نقطة قوة تنعكس بالإيجاب على التسيير الجبائي للمؤسسة	2,75	,439	04	مرتفع
04	التسيير الجبائي يساهم في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال الالتزام الضريبي للمكلف	2,67	,586	05	مرتفع
05	التسيير يشكل أولوية لأغلبية المؤسسات الاقتصادية من خلال التكوين المستمر لمسيريهيها	2,75	,554	03	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.80	0.243	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (04 - 01) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.92 و 2.67 بتركز العبارة الثانية (الاطلاع المستمر على القوانين الجبائية يحسن من الوضعية الجبائية للمؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر ب(2.92) وانحراف ب (0.368)، بينما جاءت العبارة الرابعة (التسيير الجبائي يساهم في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال الالتزام الضريبي للمكلف) أقل متوسط يقدر ب (2.67) وانحراف (0.586) .

ويلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب (2.80) وانحراف (0.243) ، كما يظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة مرتفعة وهذا ما يدل على تطابق آراء افراد العينة حول أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

2.العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم: (04 - 02) محددات وأسباب المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	اتجاه العينة
-------	--------	-----------------	-------------------	--------------------	--------------

01	التغير المستمر للتشريعات الجبائية يلعب دور رئيسي في تحقق الخطر الجبائي	2,50	,697	04	مرتفع
02	الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة الى عقوبات وغرامات جبائية وبالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية	2,89	,398	02	مرتفع
03	كفاءة مسيري المؤسسة تلعب دور كبير في تقليل المخاطر الجبائية	2,89	,319	01	مرتفع
04	عدم الفهم الجيد للامتيازات الجبائية يشكل خطر جبائي على المؤسسة	2,78	,540	03	مرتفع
05	سلوك المسير الرامي الى تحقيق الربح في جميع الحالات يجعل المؤسسة تتعرض للخطر الجبائي	2,47	,696	05	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.70	0.300	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (04- 02) تركز العبارة الثانية (كفاءة مسيري المؤسسة تلعب دور كبير في تقليل المخاطر الجبائية) أعلى متوسط حسابي يقدر ب (2.89) وانحراف (0.319) ، بينما جاءت العبارة الخامسة (سلوك المسير الرامي الى تحقيق الربح في جميع الحالات يجعل المؤسسة تتعرض للخطر الجبائي) أقل متوسط قدر ب (2.47) وانحراف (0.696). ويلاحظ متوسط عام يقدر ب (2.705) بدرجة انحراف (0.300) كما يظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة مرتفعة وهذا م يدل على تطابق اراء افراد العينة حول هذا المحور

3. أهمية التسيير الجبائي في تدننه الخطر الجبائي

الجدول رقم: (04- 03) أهمية التسيير الجبائي في تدننه المخاطر الجبائية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الضريبية يساهم في تدنية المخاطر الجبائية	2,83	,447	مرتفع
02	من مهام المسير الجبائي تحديد المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة	2,78	,485	مرتفع

مرتفع	04	,593	2,64	يرتبط اداء التسيير الجبائي بمدى اكتشاف المراجع للأخطاء الجبائية وتصويبها	03
مرتفع	02	,378	2,83	قيام المسير بإعداد خطة دورية للمراجعة من شأنه تقليل الأخطار الجبائية	04
مرتفع	05	,841	2,42	تلجأ المؤسسة للمسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية	05
مرتفع	/	0.322	2.70	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول ، (03- 04) تسجيل العبارة الأولى (الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الضريبية يساهم في تدنئة المخاطر الجبائية) لأعلى متوسط حسابي (2.83) بدرجة انحراف (0.447) ، بينما جاءت العبارة الخامسة (تلجأ المؤسسة للمسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية) أقل متوسط قدر ب (2.42) وانحراف (0.841). ويلاحظ متوسط عام يقدر ب (2.700) بدرجة انحراف (0.322) مما يدل على عدم وجود تفاوت حيث أن المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات هذا المحور جاءت بدرجة مرتفعة في آراء العينة حول محددات وأسباب المخاطر الجبائية.

المطلب الثاني: الاختبارات الاحصائية ومناقشتها:

في ما يلي سوف نحاول الإجابة عن إشكالية هل يوجد دلالة احصائية للاختلاف في اجابات المهنيين حول المحاور الثلاثة باختلاف متغيرات

أولا: اختبار اعتدالية التوزيع :

حيث يتم اختبار اعتدالية التوزيع التكراري للبيانات محل الدراسة من أجل التأكد من مدى تحقق شرط الإعتدالية وأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي الأمر الذي يسمح لنا باستخدام نوع الاختبار المعلمي. ولحساب إعتدالية التوزيع التكراري هناك عدة مقاييس لاختبار اعتدالية التوزيع للبيانات منها: اختبار كولموكروف - سميرنوف واختبار شابيرو - ويلك و اختبار كاي تربيع و معامل الالتواء والتفطح. وتمثل أهمية اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات كون أن هذا الاختبار من أهم شروط تطبيق الإختبارات المعلمية كون أن هذه الأساليب تتميز بالدقة عكس تطبيق الإختبارات اللامعلمية.

حيث قمنا في هذه الدراسة باستعمال اختبار كولموكروف - سميرنوف لأنه هو الأنسب في هذه الحالة والجدول التالي يبين اختبار التوزيع الطبيعي للإجابات المهنيين حول المحاور الثلاثة حسب الجنس.

الجدول رقم: (05- 01) يوضح اختبار " Kolmogorov-Smirnov " للمحاور حسب متغير الجنس

المحاور	N	متغير الجنس	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	ذكور	,000	0.05	توزيع غير طبيعي
		إناث	,003	0.05	توزيع غير طبيعي
المحور الثاني	36	ذكور	,001	0.05	توزيع غير طبيعي
		إناث	,189	0.05	توزيع طبيعي
المحور الثالث	36	ذكور	,000	0.05	توزيع غير طبيعي
		إناث	,031	0.05	توزيع غير طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات نظام SPSS

لدينا من خلال القيم الاحتمالية لاختبار كولموكروف-سميرنوف لمتغير الجنس عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث يظهر الاختبار، دلالة معنوية تقدر (0.000) للذكور و(0.003) للإناث بالنسبة للمحور الأول ، أهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و(0.001) للذكور و(0.189) للإناث بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و(0.000) للذكور و (0.031) للإناث بالنسبة للمحور الأخير دور التسيير في تدنئة المخاطر الجبائية وعليه نقول انه التوزيع غير طبيعي في المحاور الاول والثالث بينما في المحور الثاني بالنسبة للذكور التوزيع غير طبيعي في حين انه بالنسبة للإناث توزيع طبيعي وهذا غير كافي لاستعمال التوزيع الطبيعي حيث يجب أن يكون بالنسبة للذكور والإناث في نفس الوقت وعليه سوف نقوم باستعمال اختبار غير الطبيعي.

بينما الجدول التالي يوضح اختبار التوزيع الطبيعي للمحاور الثلاث حسب متغير السن

الجدول رقم: (05- 02) يوضح اختبار " Kolmogorov-Smirnov " للمحاور حسب متغير السن

المحاور	N	متغير السن	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	اقل من 30 سنة	,200	0.05	توزيع طبيعي
		من 31 الى 40 سنة	,003	0.05	توزيع غير طبيعي
		من 41 سنة الى 50 سنة	,000	0.05	توزيع غير طبيعي
المحور الثاني		اقل من 30 سنة	,200	0.05	توزيع طبيعي

توزيع غير طبيعي	0.05	,000	من 31 الى 40 سنة	36	المحور الثالث
توزيع غير طبيعي	0.05	,005	من 41 سنة الى 50 سنة		
توزيع طبيعي	0.05	,200	اقل من 30 سنة	36	
توزيع غير طبيعي	0.05	,000	من 31 الى 40 سنة		
توزيع غير طبيعي	0.05	,004	من 41 سنة الى 50 سنة		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات نظام SPSS

لدينا من خلال القيم الاحتمالية لاختبار كولموكروف-سميرنوف حسب متغير السن عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.200) للفئة العمرية اقل من 30 سنة و(0.003) للفئة العمرية (من 31 الى 40 سنة) و(0.000) للفئة العمرية (من 41 سنة الى 50 سنة) بالنسبة للمحور الأول أهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و(0.200) للفئة العمرية اقل من 30 سنة و(0.000) للفئة العمرية (من 31 الى 40 سنة) و(0.005) للفئة العمرية (من 41 سنة الى 50 سنة) بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و(0.200) للفئة العمرية (اقل من 30 سنة) و(0.000) للفئة العمرية (من 31 الى 40 سنة) و(0.004) للفئة العمرية (من 41 سنة الى 50 سنة) بالنسبة للمحور الأخير دور التسيير في تدنئة المخاطر الجبائية و عليه نقول ان التوزيع غير طبيعي بالنسبة لجميع المحاور وذلك رغم أن الفئة العمرية الأولى (أقل من 30 سنة) تتبع التوزيع الطبيعي في جميع المحاور وهذا غير كافى لتطبيق الإختبارات المعلمية بحيث يجب ان يكون التوزيع الطبيعي لجميع الفئات العمرية في المحور الواحد في نفس الوقت ومن هذا المنطلق سوف نستعمل الاختبار اللامعلمي .

ثانيا اختبار فرضيات الدراسة وتحليلها: وهنا يجدر بنا الاشارة الى نوع الإختبارات اللابرامترية المستخدمة في تحليل البيانات حيث قمنا باستخدام كل من اختبار مان وتني "Mann-Whitney" في اثبات وجود الدلالة الاحصائية لتأثير لتغير الجنس والشهادة حيث تتوفر فيهما شروط استخدام هذا الاختبار وهي وجود مجموعتين مستقلتين. اما بالنسبة للعوامل الأخرى المتبقية مثل السن والمهنة والخبرة المهنية والتي تحتوي على أكثر من مجموعتين فقمنا باستعمال اختبار "Kruskall-Wallis" لأنه يعتبر الأنسب.

1- اختبار مان وتني Mann-Whitney

يعتبر من احد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم في دراسة الفروق بين عينتين مستقلتين في حالة اذا كانت بيانات العينة رتبية أو كانت كمية ويمكن تحويلها الى رتبية ويعتبر هذا الاختبار كبديل لاختبار T-test في الإختبارات المعلمية ويرمز له بالرمز U.

2- اختبار "Kruskall-Wallis" وهو من الاختبارات اللامعلمية ويستخدم في اختبار دلالة الفروق في عدة عينات مستقلة (من 3 عينات فأكثر) وهو يناظر اختبار "ANOVA" في الإختبارات البارامترية حيث انه يستخدم في حالة تحقق شروط الاختبار البارامتري ويرمز له بالرمز H اختبار الفرضيات:

وفي هذه الدراسة سوف نقوم بدراسة كل من متغير الجنس والشهادة وما مدى تأثيرهما على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية وذلك من خلال اختبار الفرضيات التالية:
الفرضية الصفرية: لا توجد فروق في اجابات المهنيين ذات دلالة إحصائية
الفرضية البديلة: توجد فروق في اجابات المهنيين ذات دلالة إحصائية

الفرضية الأولى: اختبار "Mann-Whitney" للمحاور لمتغير الجنس

H₀ : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الجنس على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.
H₁ : توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الجنس على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الجدول رقم: (03- 05) يوضح اختبار "Mann-Whitney" للمحاور لمتغير الجنس

المحاور	N	قيمة U	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	186,000	,422	0.05	لا توجد دلالة احصائية
المحور الثاني	36	124,500	,262	0.05	لا توجد دلالة احصائية
المحور الثالث	36	136,000	,459	0.05	لا توجد دلالة احصائية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة U عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.422) بالنسبة للمحور الأول اهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و(0.262) بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و(0.459) بالنسبة للمحور الأخير دور التسيير في تدنئة المخاطر الجبائية ومن هنا يستوجب علينا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية حيث انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير عامل الجنس على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية

الفرضية الثانية: اختبار "Mann-Whitney" للمحاور لمتغير الشهادة

H₀ : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الشهادة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

H₁ : توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الشهادة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الجدول رقم: (05-04) يوضح اختبار "Mann-Whitney" للمحاور لمتغير الشهادة

المحاور	N	قيمة U	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	41,000	,667	0.05	لا توجد دلالة احصائية
المحور الثاني	36	44,000	,537	0.05	لا توجد دلالة احصائية
المحور الثالث	36	28,000	,714	0.05	لا توجد دلالة احصائية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة U عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.667) بالنسبة للمحور الأول اهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و (0.537) بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و (0.714) بالنسبة للمحور الأخير دور التسيير في تدنئة المخاطر الجبائية ومن هنا يستوجب علينا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية حيث انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الشهادة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الفرضية الثالثة: اختبار "Kruskall-Wallis" بالنسبة لمتغير السن:

H₀ : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير السن على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

H₁ : توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير السن على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الجدول رقم: (05-05) يوضح اختبار "Kruskall-Wallis" للمحاور لمتغير السن

المحاور	N	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	,590	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية
المحور الثاني	36	,018	0.05	توجد فروق ذات دلالة احصائية

المحور الثالث	36	,520	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية
---------------	----	------	------	--------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة H عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.590) بالنسبة للمحور الأول اهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و (0.018) بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و(0.520) بالنسبة للمحور الأخير دور التسيير في تدنئة المخاطر الجبائية ومن هنا يستوجب علينا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية حيث انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير السن على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية وذلك بالنسبة للمحورين الأول والثالث والعكس بالنسبة للمحور الثاني الذي يستوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير السن على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الفرضية الثالثة: اختبار "Kruskall-Wallis" بالنسبة لمتغير المهنة:

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير المهنة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

H1 : توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير المهنة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الجدول رقم: (05-06) يوضح اختبار "Kruskall-Wallis" للمحاور لمتغير المهنة

المحاور	N	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	,744	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية
المحور الثاني	36	,051	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية
المحور الثالث	36	,437	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة H عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.744) بالنسبة للمحور الأول اهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و (0.051) بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و(0.437) بالنسبة للمحور الأخير مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية ومن هنا يستوجب علينا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية حيث انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير المهنة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية وذلك بالنسبة لجميع المحاور.

الفرضية الرابعة: اختبار "Kruskall-Wallis" بالنسبة لمتغير الخبرة:

H₀ : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الخبرة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

H₁ : توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الخبرة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية.

الجدول رقم: (03- 02) يوضح اختبار " Kruskal-Wallis " للمحاور لمتغير الخبرة

المحاور	N	Sig	مستوى الدلالة	اتخاذ القرار
المحور الأول	36	, 551	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية
المحور الثاني	36	, 009	0.05	توجد فروق ذات دلالة احصائية
المحور الثالث	36	, 839	0.05	لا توجد فروق ذات دلالة احصائية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة H عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.551) بالنسبة للمحور الأول اهمية التسيير في المؤسسة الاقتصادية و (0.009) بالنسبة للمحور الثاني اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و(0.839) بالنسبة للمحور الأخير مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية ومن هنا يستوجب علينا رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية حيث انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الخبرة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية وذلك بالنسبة للمحورين الأول والثالث والعكس بالنسبة للمحو الثاني الذي يستوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة احصائية تدل على تأثير متغير الخبرة على مدى المعرفة بأهمية دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية..

خلاصة الفصل:

بعد ما تعرضنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري توصلنا إلى أن 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 أدائها المالي.

وقد حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها من خلال توزيع استبيان على مجموعة من المهنيين لدراسة موضوعنا توصلنا إلى أنه لا توجد فروق في اجابات افراد عينة الدراسة دالة إحصائيا في تدنئة المخاطر الجبائية تعزى للمتغيرات الديمغرافية.

الختامة

الخاتمة العامة:

تتخلل أي مؤسسة في بداية عملها وحتى أثناء تنفيذ مهامها العديد من الصعوبات والمشاكل التي تؤدي بها إلى الانحراف عن الأهداف المسطرة لها، وبالتالي الحد من فعاليتها، ومن هنا تتجلى أهمية التسيير الجبائي كمنشط أو وسيلة في يد المسؤولين عن تسيير المؤسسة للكشف عن الانحرافات وتصحيحها وأخذ الإجراءات اللازمة لإنقاذها من الفناء.

لهذا جاءت دراستنا بغية التعرف على الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي في التقليل من الخطر الجبائي، وكيفية تحكمه في تسيير المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين الأول تضمن مفاهيم حول التسيير الجبائي، و الخطر الجبائي، أما القسم الثاني فقد خصصناه للدراسة الميدانية. وبعد معالجتها لمختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري والميداني وصلنا إلى جملة من النتائج خاصة باختبار الفرضيات:

- ✓ للتسيير الجبائي أهمية بالغة فهو يساهم في تدنئة المخاطر و التكاليف الجبائية للمؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى
- ✓ يعتبر عدم الدراية بالقوانين و التشريعات و التهرب من أهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ✓ للتسيير الجبائية دور فعال في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج وهي:
- ✓ يعتبر التسيير الجبائي وسيلة فعالة للتحكم في المخاطر الجبائية من خلال التقدير الجيد لها والذي ينعكس في مصداقية التصريحات الجبائية.
 - ✓ إن العامل الأساسي الذي يتحكم في الخطر الجبائي داخل المؤسسة هو العامل البشري المتمثل في المسؤول عن التسيير الجبائي، حيث أن مؤهلات الميسر الجبائي ساهمت بشكل كبير في تقليص الأخطاء الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة.
 - ✓ يعد التسيير الجبائي وسيلة هامة تمكن المؤسسة من أداء التزاماتها وفق ما تمليه القوانين الجبائية والاستغلال الأمثل للامتيازات الجبائية.
 - ✓ يسعى التسيير الجبائي من خلال استعمال الحق الجبائي لصالح المؤسسة الاقتصادية إلى انتظامها وزيادة فعاليتها مما يؤدي إلى تحقيق الأمن الجبائي.

توصيات الدراسة:

بناء على النتائج المتوصل إليها نقترح جملة من التوصيات والتي تهدف من خلالها إلى ضرورة الاهتمام بجانب التسيير الجبائي وهذا يجنب المؤسسة في عدم وقوع في الخطر الجبائي، ويمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ✓ وضع نظام تسيير جبائي فعال داخل المؤسسة،
- ✓ تحسين نظام المحاسبي وتفعيل نظام الرقابة على النظام المحاسبي .
- ✓ على المسير الجبائي الإلمام بجميع القوانين والتشريعات الجبائية والإطلاع على الاستحداثات التي تطرأ عليها.
- ✓ التجاوب مع إدارة الضرائب حول أي استفسار.
- ✓ الاهتمام أكثر بجانب التسيير الجبائي.
- ✓ احترام الآجال القانونية لعدم وقوع في المخاطر الجبائية .

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 لزل 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 و المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا الكتب:

1. شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011
 2. منصور بن اعمارة، الرسم على القيمة المضافة، ط 2 - ، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011
ثانيا المذكرات والأطروحات الجامعية:
 1. أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراء، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018
 2. صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية- العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2021
 3. صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012
 4. محمد فلاح، السياسة الجبائية أهداف وأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراء في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006
 5. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003
 6. آسيا نصري ، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017
- ثالثا المداخلات، الملتقيات والمحاضرات:
1. الحواس زواق ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 15 - 14 أفريل. 2009
 2. فرحات غول ، يوسف بومدين ، الأخطار ونماذج إدارتها في المؤسسات، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات، الأفاق والتحديات، أيام 25 ، 26 نوفمبر، جامعة حسيبية بن بوعلي، الشلف، 2008.
 3. عمر خلفاوي ، محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي، سنة ثانية ماستر، محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية، 2001 - 2002
 4. عبد القادر دماش، تسيير المخاطر الضريبية في المؤسسات، مداخله، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010 .

المراجع الأجنبية

1- Christine Collette, **Gestion Fiscale des entreprises**, Paris, Année1998

2-Ines Menchaoui.**Identification et impact des pratique de la gestion fiscal sur la préformant fiscal des groupes de nucléés** : une étude menée dans la contxtetunten, gestion et mangement université de Franck-conté, 2015 français

الملاحق



الملحق رقم: (01) 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: عبد العالي بوشارب، اسامة شيروبة

بعنوان: " دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية "

"دراسة ميدانية لعينية من المهنيين في ولاية ورقلة "

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان " دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في

المؤسسة الاقتصادية" ، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا، من خلال تفضلكم

بالإجابة على بصلة الأسئلة

الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة محافظة الحسابات.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيعترب عليها من إجابة التساؤلات

المطروحة، نعتقد

بأنكم سوف تولون كل الاهتمام 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، سيدتي، فائق التقدير والاحترام.

أولاً: معلومات عامة

1. الاسم (اختياري):
2. الجنس: ذكر أنثى
3. السن: أقل من 30 سنة 31 - 40 41 - 50 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
6. الأقدمية (الخبرة):
- أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات
- عنوان بريدك الإلكتروني: (اختياري)..... / الهاتف: (اختياري).....

1. أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	الهدف الرئيسي للتسيير الجبائي هو التقليل من الأعباء الجبائية للمؤسسة			
02	الاطلاع المستمر على القوانين الجبائية يحسن من الوضعية الجبائية للمؤسسة			
03	تعتبر الامتيازات الجبائية نقطة قوة تنعكس بالإيجاب على التسيير الجبائي للمؤسسة			
04	التسيير الجبائي يساهم في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال الالتزام الضريبي للمكلف			
05	التسيير الجبائي يشكل أولوية لأغلبية المؤسسات الاقتصادية من خلال التكوين المستمر لمسييريها			

2. العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	التغير المستمر للتشريعات الجبائية يلعب دور رئيسي في تحقق الخطر الجبائي			
02	الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة الى عقوبات وغرامات جبائية وبالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية			
03	كفاءة مسيري المؤسسة تلعب دور كبير في تقليل المخاطر الجبائية			
04	عدم الفهم الجيد للامتيازات الجبائية يشكل خطر جبائي على المؤسسة			
05	سلوك المسير الرامي الى تحقيق الربح في جميع الحالات يجعل المؤسسة تتعرض للخطر الجبائي			

3. اهمية التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الضريبية يساهم في تدنئة المخاطر الجبائية			
02	من مهام المسير الجبائي تحديد المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة			
03	يرتبط اداء التسيير الجبائي بمدى اكتشاف المراجع للأخطاء الجبائية وتصويبها			
04	قيام المسير بإعداد خطة دورية للمراجعة من شأنه تقليل الأخطار الجبائية			
05	تلجأ المؤسسة للمسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية			

ملحق رقم 02: المتغيرات الديمغرافية

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	20	55,6	55,6	55,6
	أنثى	16	44,4	44,4	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الشهادة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	2	5,6	5,6	5,6
	شهادة علمية	34	94,4	94,4	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير مالي	1	2,8	2,8	2,8
	محاسب	26	72,2	72,2	75,0
	أستاذ و محاسب	6	16,7	16,7	91,7
	محافظ حسابات	3	8,3	8,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	8	22,2	22,2	22,2
	من 31 - 40	16	44,4	44,4	66,7
	من 41 - 50	12	33,3	33,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	10	27,8	27,8
	من 5-10 سنوات	13	36,1	63,9
	أكثر من 10 سنوات	13	36,1	100,0
Total		36	100,0	100,0

ملحق رقم 03 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة

	N	Moyenne	Ecart type
الإطلاع المستمر على القوانين الجبائية يحسن من الوضعية الجبائية للمؤسسة	36	2,92	,368
الهدف الرئيسي للتسيير الجبائي هو التقليل من الأعباء الجبائية للمؤسسة	36	2,92	,368
التسيير الجبائي يشكل أولوية لأغلبية المؤسسات الإقتصادية من خلال التكوين المستمر لمسيريها	36	2,75	,554
تعتبر الامتيازات الجبائية نقطة قوة تنعكس بالإيجاب على التسيير الجبائي للمؤسسة	36	2,75	,439
التسيير الجبائي يساهم في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال الالتزام الضريبي للمكلف	36	2,67	,586
N valide (liste)	36		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
كفاءة مسيري المؤسسة تلعب دور كبير في تقليل المخاطر الجبائية	36	2,89	,319
الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة الى عقوبات وغرامات جبائية وبالتالي الوقوع في المخاطر الجبائية	36	2,89	,398
عدم الفهم الجيد للإمتيازات الجبائية يشكل خطر جبائي على المؤسسة	36	2,78	,540
التغيير المستمر للتشريعات الجبائية يلعب دور رئيسي في تحقق الخطر الجبائي	36	2,50	,697
سلوك المسير الرامي الى تحقيق الربح في جميع الحالات يجعل المؤسسة تتعرض للخطر الجبائي	36	2,47	,696
N valide (liste)	36		

ملحق رقم 04 : جداول اختبار طبيعة التوزيعات

	الجنس	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk	
		es	ddl	Sig.	Statistiques	ddl
اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	ذكر	,296	20	,000	,795	20
	أنثى	,268	16	,003	,744	16

	N	Moyenne	Ecart type
الاطلاع المستمر على القوانين والتشريعات الضريبية يساهم في تدنية المخاطر الجبائية	36	2,83	,447
قيام المسير بإعداد خطة دورية للمراجعة من شأنه تقليل الأخطار الجبائية	36	2,83	,378
من مهام المسير الجبائي تحديد المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة	36	2,78	,485
يرتبط اداء التسيير الجبائي بمدى اكتشاف المراجع للأخطاء الجبائية وتصويبها	36	2,64	,593
تلجأ المؤسسة للمسير الجبائي في حالة تدهور الوضعية الجبائية	36	2,42	,841
N valide (liste)	36		

اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	ذكر	,261	20	,001	,815	20
	أنثى	,178	16	,189	,859	16
دور التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	ذكر	,298	20	,000	,780	20
	أنثى	,224	16	,031	,853	16

السن	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk	
	Statistique s	ddl	Sig.		
اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	أقل من 30 سنة	,216	8	,200 [*]	,882
	من 31 - 40	,271	16	,003	,821
	من 41 - 50	,369	12	,000	,593
اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	أقل من 30 سنة	,218	8	,200 [*]	,896
	من 31 - 40	,305	16	,000	,775
	من 41 - 50	,296	12	,005	,786
دور التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	أقل من 30 سنة	,205	8	,200 [*]	,919
	من 31 - 40	,315	16	,000	,749
	من 41 - 50	,297	12	,004	,810

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.
1	La distribution de اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de الجنس.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	,422 ^a
2	La distribution de اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de الجنس.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	,262 ^a
3	La distribution de دور التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de الجنس.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	,459 ^a

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	
1	La distribution de اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de المهنة.	Test Kruskall-Wallis pour échantillons indépendants	,744	
2	La distribution de اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de المهنة.	Test Kruskall-Wallis pour échantillons indépendants	,051	
3	La distribution de دور التسيير الجبائي في تندية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de المهنة.	Test Kruskall-Wallis pour échantillons indépendants	,437	

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	
1	La distribution de اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de الخبرة.	Test Kruskall-Wallis pour échantillons indépendants	,551	
2	La distribution de اهم العوامل المسببة للمخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de الخبرة.	Test Kruskall-Wallis pour échantillons indépendants	,009	
3	La distribution de دور التسيير الجبائي في تندية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية est la même sur les catégories de الخبرة.	Test Kruskall-Wallis pour échantillons indépendants	,839	

الفهرس

الصفحة	قائمة المحتويات
IV	الإهداء
VI	الشكر
VII	ملخص
VIII	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الاختصارات والرموز
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الاطار النظري للتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية
3	المطلب الاول : عموميات حول التسيير الجبائي
3	اولا: مفهوم ومميزات التسيير الجبائي
3	تعريف التسيير الجبائي
3	اهداف التسيير الجبائي
5	مميزات التسيير الجبائي
7	ثانيا: مبادئ التسيير الجبائي وحدوده
7	مبادئ التسيير الجبائي
7	حدود التسيير الجبائي
9	وظيفة المسير الجبائي
11	المطلب الثاني : تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
11	اولا : ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
11	تعريف الخطر الجبائي

11	أنواع المخاطر الجبائية
13	مظاهر الخطر الجبائي
15	مصادر الخطر الجبائي
17	ثانيا : تسيير المخاطر الجبائية
17	مفهوم تسيير المخاطر وأهدافه
19	خطوات تسيير المخاطر
20	مقومات تسيير الخطر الجبائي
22	المبحث الثاني: موقع الدراسات الحالية من الدراسات الحالية
22	المطلب الأول:الدراسات باللغة العربية
24	المطلب الثاني:الدراسات باللغة الاجنبية
26	المطلب الثالث:موقع الدراسات الحالية من الدراسات الحالية
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
32	تمهيد
33	المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية
33	المطلب الأول : الطرق المستخدمة
33	أولا:مراحل بناء الاستبيان
33	مرحلة التصميم الأولي
34	مرحلة اعداد التصميم
34	مرحلة التصميم النهائي
34	ثانيا:محتوى بناء الاستبيان
34	المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
34	أولا :مجتمع الدراسة
35	ثانيا : عينة الدراسة
35	المطلب الثالث :الادوات المستعملة في الدراسة
35	أولا: الادوات المستخدمة
38	المبحث الثاني : تفرغ وتحليل إجابات افراد عينة الدراسة حول محاور الإستبيان
38	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

38	أولا: الخصائص الديمغرافية
41	ثانيا: مقاييس الإحصاء الوصفي
44	المطلب الثاني : الإختبارات الإحصائية ومناقشتها
44	أولا: اختبار إعتدالية التوزيع
46	ثانيا: اختبار الفرضيات وتحليلها
51	خلاصة الفصل
53	الخاتمة
56	المصادر والمراجع
58	الملاحق
67	الفهرس