

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

تخصص: قسم العلوم المالية و المحاسبة

العنوان :

**توظيف التسيير الجبائي لتدنية التكاليف الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية**

**دراسة حالة المذبغة الوطنية للجلود وحدة- جيجل-**

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبة :

✓ بلمتلوك رانية

✓ ديب سيرين

رئيسا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الاستاد .....
مشرفا و مقرر	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الاستاد برحال عبد الوهاب
مناقشا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الاستاد .....

السنة الجامعية

2020-2019

## شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم :

من لم يشكر الناس لم يشكر الله " صدق رسول الله صلى الله عليه و سلم الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه و امتنانه و نشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيماً لشأنه ونشهد أن سيدنا و نبينا محمد عبده و رسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه و على آله و أصحابه و أتباعه و سلم . بعد شكر الله سبحانه و تعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع أتقدم بجزيل الشكر إلى الوالدين العزيزين الذين أعانوني و شجعوني على الإستمرار في مسيرة العلم والنجاح، و إكمال الدراسة الجامعية و البحث؛ كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى من شرفني بإشرافه على مذكرة بحثي الأستاذ الدكتور " برحال عبد الوهاب" الذي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائه حقه بصبره الكبير علي، ولتوجيهاته العلمية التي لا تقدر بثمن؛ و التي ساهمت بشكل كبير في إتمام وإستكمال هذا العمل؛ إلى كل أساتذة قسم العلوم الإقتصادية و علوم التسيير؛ كما أتوجه بخالص شكري و تقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز و إتمام هذا العمل " .

رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحاً مرضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

بلمتلوك رانيا , ديب سيرين

## الاهداء

حمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث .إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له  
آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي أمتلك الإنسانية بكل  
قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسامة مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في  
الحياة، أبي الغالي على قلبي أطل الله في عمره؛ إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان، إلى  
التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حقا لرعاية و كانت سندي في الشدائد، و كانت دعواها لي  
بالتوفيق، تتبعتني خطوة خطوة في عملي، إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان  
أمي أعز ملاك على القلب و العين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين؛ إليهما أهدي هذا العمل  
المتواضع لكي أُدخل على قلبهما شيئا من السعادة إلى إخوتي و أخواتي الذي تقاسموا معي عبء  
الحياة ؛

رانيا بلمتلوك

## الاهداء

حمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث . إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي أمتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسامة مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة، أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره؛ إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء و الحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حقا لرعاية و كانت سندي في الشدائد، و كانت دعواها لي بالتوفيق، تتبععتني خطوة خطوة في عملي، إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي أعز ملاك على القلب و العين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين؛ إليهما أهدي هذا العمل المتواضع لكي ُ أدخل على قلبهما شيئا من السعادة إلى إخوتي و أخواتي الذي تقاسموا معي عبء الحياة ؛

ديب سيرين

## ملخص:

تعالج هذه المذكرة , موضوع توظيف التسيير الجبائي في تدنيه التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية , من خلال القيام بممارسات مالية و محاسبية في اطار الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي لتحقيق أهدافها الاقتصادية , بالإضافة إلى محاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي و قوانين الاستثمار .

وعلى هذا الأساس جاء هذا البحث ليسلط الضوء على أهمية التسيير الجبائي دوره و حدوده , وعلى التسيير الجبائي الحديث الذي أصبح يبحث في كيفية الاستفادة من جميع التطورات التي شهدتها علم التسيير , مما جعل المسير الجبائي اليوم يفكر في كيفية الاستفادة و التعامل مع هذه التطورات حتى تصل المؤسسة إلى الأهداف المالية المطلوبة . ومن جهة أخرى يكمن الهدف الأساسي لهذا التسيير في أن له اثر على الأداء الاقتصادي و المالي للمؤسسة , من خلال كل اثر جبائي يقابله اثر مالي وبالتالي التأثير على : التوازن المالي , القرارات المالية , قيمة المؤسسة ..... الخ, و لهذا جاء موضوع بحثنا الذي نحاول قياس هذا الأثر. وخلصت الدراسة التحليلية إلى أن التسيير الجبائي يمارس في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و لكن ضعيف الفعالية , و أثره يكون أقوى على خزينة المؤسسة وضعيف على أدائها المالي.

**الكلمات المفتاحية:** التسيير الجبائي , الخطر الجبائي , الأداء المالي , الأداء الاقتصادي.

## Résumé :

La présente thèse traite utiliser la gestion fiscal pour réduire les couts fiscaux dans entreprises économiques, en procédant à des pratiques financières et comptables dans le cadre des choix octroyés par le législateur fiscal afin de réaliser les objectifs économiques desdites entreprises et que celles-ci essaient de bénéficier de tous les avantages qu'offre la loi fiscale et les lois relatives à l'investissement.

De ce fait, la présente recherche intervient afin de démontrer l'importance de la gestion fiscale ainsi que ses limites et outils, puis celle de la gestion fiscale actuelle qui recherche présentement les méthodes adéquates pour bénéficier de toutes les évolutions qu'a connues la science de la gestion. Ainsi, de nos jours, le gestionnaire fiscal, pense à trouver les méthodes adéquates afin de bénéficier et de faire face à ces changements pour que l'entreprise puisse atteindre les buts financiers requis. D'autre part, l'objectif essentiel de cette gestion consiste qu'elle a des répercussions sur la performance financière de l'entreprise car tout effet fiscal correspond à un effet financier, en conséquence cela induit une influence sur : l'équilibre financier, les décisions financières, la valeur de l'entreprise ...etc.

C'est pourquoi, nous essaierons par moyen de notre recherche de mesurer cet effet. L'étude analytique et de économétrique a conclu à ce que la gestion fiscale est pratiquée au sein des entreprises économiques algériens mais que son efficacité reste encore faible, et que son effet est fort sur la trésorerie de l'établissement mais faible sur sa performance financière.

**Mots clés :** gestion fiscale, risque fiscal, performance financière, équilibre financier, décisions financières, Valeur de l'établissement.

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر و تقدير
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	فهرس الأشكال.
-	قائمة الملاحق
أ- ب- ج	المقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للموضوع</b>	
5	المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة
6	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التسيير الجبائي
25	المطلب الثاني : مفاهيم اساسية حول الخطر الجبائي
34	المطلب الثالث: العلاقة بين الخطر الجبائي و التسيير الجبائي
-	المبحث الثاني : الادبيات التطبيقية للدراسة
40	المطلب الاول: الدراسات المتعلقة بالتسيير الجبائي
40	المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالخطر الجبائي
41	المطلب الثالث: الدراسات التي تناولت العلاقة بين التسيير و الخطر الجبائي
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
47	المبحث الاول: تقديم مكان الدراسة
48-49	المطلب الاول: تعريف المؤسسة الاقتصادية
50-51	المطلب الثاني : مهام المؤسسة الاقتصادية
52-53- 54	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
54	المطلب الرابع : الادوات المستخدمة في الدراسة

-	المبحث الثاني : واقع التسيير الجبائي للمؤسسة
55	المطلب الاول : الضرائب و الرسوم التي تخضع لها المؤسسة
55	المطلب الثاني : الامتيازات التي تخضع لها المؤسسة
56	المطلب الثالث : مختلف الاجراءات للتصريحات G50 و TAP
57	المبحث الثالث : مراقبة و مراجعة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة
-	خاتمة
-	قائمة المراجع
-	الملاحق



فهرس الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
1	قانون الضرائب و الرسوم المباشرة	32
2	توزيع العمال في مؤسسة مديغة الجلود	48
3	الدخل الإجمالي (IRG)	57
4	حقوق الطابع	58
5	الرسم على المشتريات	59
6	الرسم على النشاط المهني	59
7	الكشوفات البنكية	60
8	الضريبة على البيئة و العقوبات المتعلقة بها	61

فهرس الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
10	الاختلاف بين النظرة الفرنيكوفونية و الأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي.	الشكل (1)
19	إجراءات (خطوات) التسيير الجبائي	الشكل (2)
38	أشكال الرقابة الجبائية و المصالح المكلفة بها في الجزائر.	الشكل (3)
54	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجلود	الشكل (4)

مقدمة

تعالج هذه المذكرة "موضوع توظيف التسيير الجبائي للحد من التكاليف الجبائية" من خلال القيام للممارسات مالية و محاسبية في إطار الخيارات التي يمنحها المشرع الجبائي لتحقيق اهدافها الاقتصادية ,بالإضافة إلى محاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي و قوانين استثمار .

وعلى هذا الأساس ,جاء هذا البحث ليسلط الضوء على التسيير الجيد للجباية و مراجعتها على مستوى المؤسسة و ادراج العامل الجبائي في الإستراتيجية العامة كفيل لتحقيق التحكم في جانب هام من التكاليف المالية , و سوء تسيير الجباية يؤدي إلى ارتفاع الديون على رأسها الديون الجبائية لأنها لا يمكن تأجيلها فهي مفروضة وفق لأحكام القانون الجبائي , و كلما تأخرت المؤسسة عن دفعها تزداد ضخامتها و تصبح غير قادرة على تسديدها و من ثم تجد نفسها عرضة لتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات و عقوبات على التأخير في الدفع , مما يصعب و يعقد مهمتها و يجعلها معرضة لعقوبات صارمة .

ومنه فان الخطر الجبائي و تقييم الأداء, سيلتزم رقابة معمقة و متخصصة تستوجب الاعتماد على أصحاب التخصص في هذا الجانب لمعرفة طبيعة و حجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة إضافة إلى قياس فعالية الأداء الجبائي عن طريق معالجة العمليات الجبائية للمؤسسة و تأكد مدى الامتثال للقوانين و الأنظمة الضريبية و كذا الاستفادة من الامتيازات الجبائية للوصول إلى أقصى كفاءة ضريبية ممكنة و الأمر الذي يفسر ظهور التسيير الجبائي داخل المؤسسة .

### ❖ إشكالية البحث :

يعتبر التسيير الجبائي وسيلة مهمة للمؤسسة حيث يوفر لها إمكانية التعامل مع الجباية و يجنبها من التكاليف الجبائية ,من خلال ما تقدم نطرح الإشكالية التالية :

اثر التسيير الجبائي على التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ؟  
لمعالجة اشكالية البحث نقوم بطرح الأسئلة الفرعية :

- ✓ ماهي أهداف التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ✓ -ماهي آليات التأثير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية؟
- ✓ ماهي أهم و ابرز المخاطر الجبائية التي تتعرض على المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ كيف يتم الحد من المخاطر الجبائية ؟

❖ فرضيات الدراسة :

تتمثل فرضيات الدراسة في :

- ✓ التسيير الجبائي يتيح للمؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ لكي يساهم التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية يجب دمجها ضمن أولويات المؤسسة.
- ✓ يعمل التسيير الجبائي على الحد من التهرب و الغش الضريبي و كذا تقادي العقوبات و الغرامات المالية

❖ أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى :

- ✓ إظهار أدوار التسيير الجبائي في المؤسسة .
- ✓ معرفة العامل الأساسي الذي يؤثر على التكاليف الجبائية .
- ✓ محاولة إعطاء حلول لكيفية تسيير المخاطر الجبائية .

❖ أهمية موضوع الدراسة :

- تتجلى أهمية هذا الموضوع في كون أن التسيير الجبائي يمكن أن يلعب دور فعال في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية مما يؤدي عدم تحملها أعباء إضافية وبالتالي تحسين ادائها المالي .

❖ المنهج المتبع :

- بهدف الاستفادة لمتطلبات هذه الدراسة و طبيعة البحث , فقط تم الاستعانة و الاعتماد على المنهج " الوصفي و التحليلي" من اجل وصف متغيرات الموضوع و تحليل معطيات البحث .

❖ هيكل الدراسة :

من اجل معالجة الإشكالية الرئيسية قادة الحاجة إلى تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين :

➤ الفصل الاول : الادبيات النظرية و التطبيقية لدراسة

في هذا الفصل قمنا بتقسيمه الى مبحثين المبحث الاول خاص بالاطار النظري لدراسة :

حاولنا من خلال هذا المبحث الالمام بالجوانب و الاسس النظرية و العلمية لتسيير الجبائي و الخطر الجبائي من خلال التطرق الى ماهيته , حدوده و مبادئه , خصائصه .  
و كذا التحديات و رهانات التي يوجهها المسير الجبائي في المؤسسة , اما المبحث الثاني يتعلق بدراسات السابقة الخاصة بالتسيير و الخطر الجبائي .

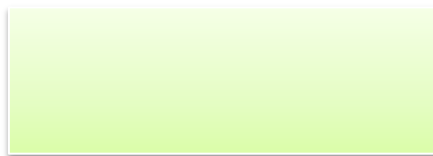
➤ الفصل الثاني :الدراسة الميدانية.

الدراسة التطبيقية تكون من خلال مبحثين , المبحث الاول عبارة عن تقديم لمنهج الدراسة و طريقة اختيار عينة الدراسة, طريقة جمع البيانات و كذا الادوات المستخدمة في جمع البيانات و الاساليب التي اعتمدها في معالجة البيانات , اما المبحث الثاني عبارة عن استعراض نتائج الدراسة المتعلقة بخصائص العينة وتحليلها و تفسير نتائج الجباية.

# الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة.

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة.



تمهيد:

تمنح الأنظمة الضريبية الحرية للمكلفين لتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخلهم ، و للإدارة الضريبية الحق في مراقبة هذه التصريحات بكل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صادقة ، و لكن في ظل التزامها بما تمنحه التشريعات الجبائية من حقوق وواجبات للمكلفين و عادة ما تكشف الرقابة مواطن اخلال بالتشريعات الجبائية من قبل المكلفين و يترتب عنه مخاطر جبائية تكون عادة ناجمة عن عدم دراية المكلف بالقوانين الجبائية او نتيجة الاختيارات الجبائية الخاطئة ، و هذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين :

➤ المبحث الاول: الاطار النظري للدراسة .

➤ المبحث الثاني : الادبيات التطبيقية للدراسة.



المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول التسيير الجبائي

❖ مفهوم التسيير الجبائي :

"لقى موضوع التسيير الجبائي اهتمام العديد من المفكرين (1961) WH HOFFMAN في كتابه "نظريات في التخطيط الجبائي" ، SCLOLES M S & wolfrom M A (1962) في كتابيهما "الضرائب و التجارة الاستراتيجية من منظور التخطيط الجبائي"، (2001) SHACKEFRD D A & SHEVLEN T في مجلة المحاسبة و الاقتصاد (newjersey) بمقال بعنوان « Empirical tax research in accounting<sup>1</sup> » كما يجد المفكرين (Watts & Zimmerman) الذي يرايا ان المؤسسات الاقتصادية تلجأ إلى التسيير الجبائي و اختيار سياسات محاسبية تؤدي الى تخفيض الربح بهدف تجنب التكاليف التي تعرضها الدولة مثل قوانين زيادة الضرائب ".<sup>2</sup>

❖ التعريف الاول :

هو التعريف الفرنكفوني ، يرى ان التسيير الجبائي هو الية لتقليل التكاليف الجبائية في اطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي وفي حدود مبدائي عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف الغير العادل في التسيير و هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية ، و هو يهتم بتقديم التقارير ادارة مؤسسة من اجل تفادي الاخطار الجبائية الممكنة الوقوع

■ حسب Chrestine collette ن " التسيير الجبائي يعني ان الجبائية هي بثابة التزام قانوني للمؤسسة ، يمكن ان تستخدم لصالح المؤسسة ، و ان تصبح متغير فعال في استراتيجيتها، اذا بدلا من السلبية اتجاه الجبائية ، يطرح الاستعمال الفعال و الذكي لها .

كما يعرف على انه الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الاخذ بعين الاعتبار .

✓ النصوص التشريعية الجبائية .

<sup>1</sup> صابر عباسي ، محمود فوزي شعوبي ، اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ، الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 12، 2013، ص 118.

<sup>2</sup> جبر ابراهيم الداور ، محمد نواف عابد ، اثر السياسات المحاسبية للإدارة المكاسب على اسعار اسهم الوحدات الاقتصادية في سوق فلسطين للأوراق المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية (فلسطين) ، المجلد 17، العدد الاول، 2009، ص 829.

✓ خصوصيات كل مؤسسة .

✓ درجة المخاطر الجبائي .

■ و يعرفه على Jean claudparot انه :

"تركيبة من مجموعة من الافعال والقرارات المأخوذة داخل المؤسسة, من اجل التحكم و تخفيض التكاليف الجبائية , و الذي تزيد فعاليته بتجنب التعرض للمخاطر العالية في المؤسسة و هذا يكون مع اختيار الامتيازات للمؤسسة وفق للمخطط الجبائي مع احترام الحدود المتعلقة بالاستراتيجية العامة للمؤسسة والقدرات المالية و التقنية له <sup>1</sup>.

■ من جهة اخرى يشير Chadefomerossignal الى ان التسيير الجبائي يستند الى الحرية التي تعطىها ادارة الضرائب لشركة كفرصة من اجل اختيار الخيارات التي تراها مناسبة و الاستفادة من التدابير و الحوافز التي وضعتها الدولة و السلطات المحلية<sup>2</sup>.

مما سبق يمكن صياغة التسيير الجبائي بانه مجموعة الاجراءات و التصرفات الواعية التي تتبناها إدارة المؤسسة من اجل التعامل مع النظام الضريبي التي تعمل به .

➤ من خلال التعريفات السابقة يمكن استنتاج ما يلي <sup>3</sup>:

✓ ان التسيير الجبائي هو الية يفرضها الواقع الاقتصادي التي تعيشه المؤسسة باعتبارها الضرائب احد المتغيرات الثابتة في المحيط التي تعمل فيه المؤسسة سواء على المستوى المحلي او دولي.

✓ التسيير الجبائي هو مؤشر لالتزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية من هذا الجانب فبرغم على تركيز التعاريف على تخفيض التكاليف الجبائية و هذا من خلال استغلال الخيارات التي تمنحها

<sup>1</sup> صابر عباسي، اثر التسيير الجبائي على الاثر المالي في المؤسسات الاقتصادية رسالة ماجستير ،جامعة بسكرة ،2012،ص4.

<sup>2</sup>Inesmenhaoui ,Identefication et impact des partique de la gestion fiscal sur la performance fiscal des groupes de societés : une etude menée dans la contxtetunsien , gestion et mangement université de franch –conté, 2015 francais p 61 .

<sup>3</sup> خالد مقدم ، محمد الهادي ضيف الله، عمر فاروق زرقون، التسيير و المراجعة الجبائية ،مطبوعة ،جامعة ورقلة،2019،

ادارة الضرائب الا ان الحرص على الدفع و الالتزام بكل استحقاقات الجبائية يعتبر تصرف اجابي يسهم في تحقيق الاهداف الاجتماعية لضريبة .

✓ التأكيد على وجود خيارات جبائية امام المؤسسة , اذ ان تعدد البدائل عنصر اساسي في اتخاذ القرارات و عليه فان انعدم الخيارات الجبائية يؤدي الى عدم امكانية الحديث عن التسيير الجبائي<sup>1</sup>.

### ❖ التعريف الثاني : التعريف الانجلوسكسوني

يعرف M scholes et M wolfson التخطيط الجبائي في المؤسسة على انه : "متعلق بالنظر الناحس أداء La proformmed للمؤسسة والذي يبحث في تقليل جميع التكاليف بما فيه التكاليف الجبائية وتكاليف المعاملات .

ومنه التخطيط الجبائي لا يتعلق فقط بتقليل التكاليف الجبائية بل يتعلق كذلك بتكاليف المعاملات المرتفعة و تحويلات بين الدول ولذلك فان التخطيط الجبائي يرتكز على :

✓ جميع النتائج الجبائية المتعلقة بالمعاملات و المأخوذة كمكسب من جميع الاطراف المتعلقة بالمعامل.

✓ القرارات المالية و الاستثمارية المتعلقة بالدول ذات ماني التشريعات الجبائية الواضحة ( الجنات الضريبية) و التي تتميز بمعدلات ضريبية منخفضة حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق ارباح عالية .

✓ معرفة الضرائب التي ليس لها مظهر تكلفة وجميع التكاليف التي تعتبر مكسب محاسبي, بالأخص الامتيازات الجبائية الضرورية التي تعتبر احد التكاليف المتغيرة في المؤسسة.<sup>2</sup>

■ ويرى Moffimmes ان التخطيط الجبائي و قدرة المكلف على تنظيم نشاطه المالي بطريقة مثلى بالحد من التكاليف الضريبية.<sup>3</sup>

➤ من خلال التعريفات السابقة نستنتج ان اهمية التسيير الجبائي تكمن فيما يلي :

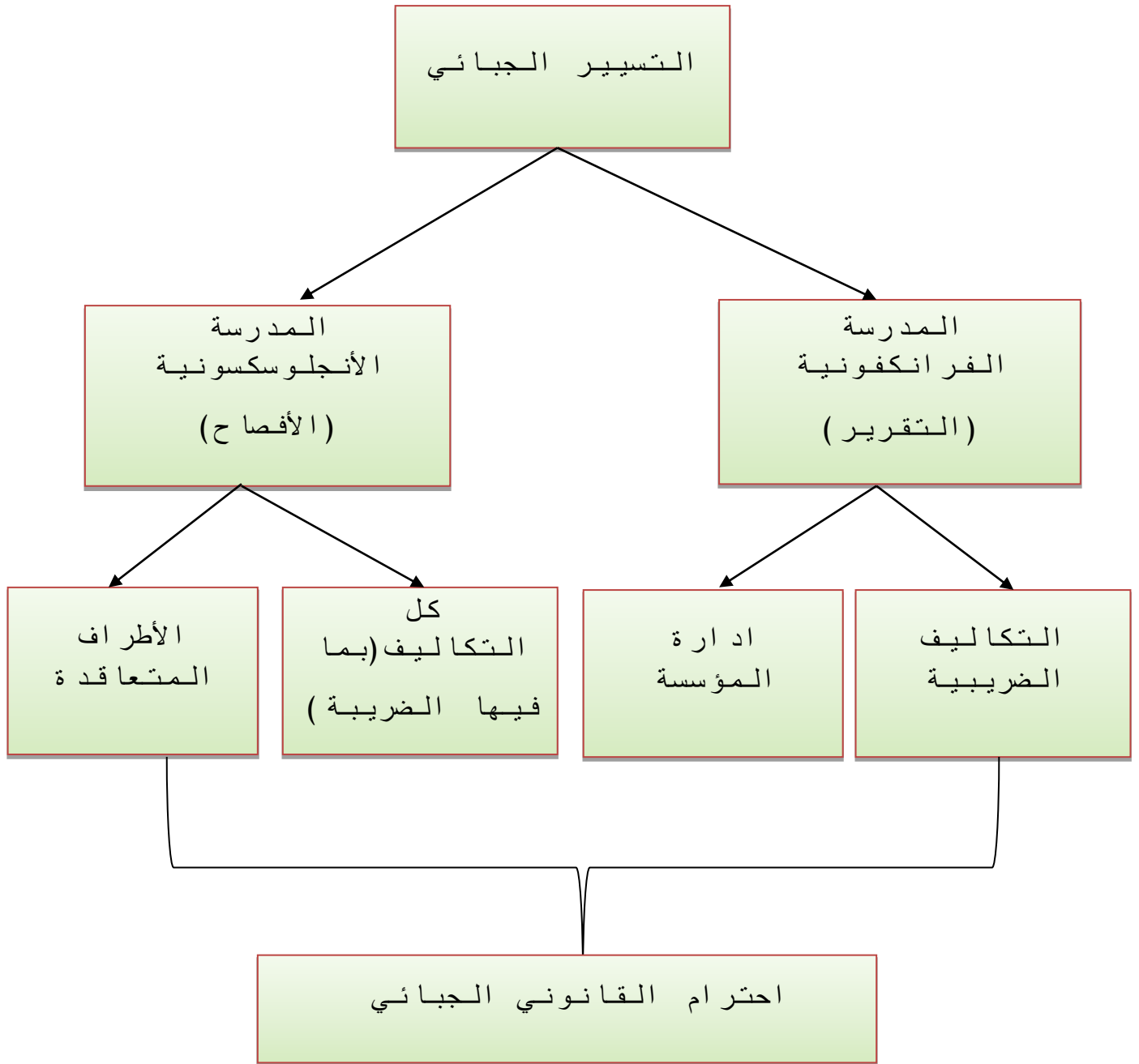
<sup>1</sup> حمزة بن سويسي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، جامعة ادرار، ص 696

<sup>2</sup> M scholes et M wolfson , cité par R yaih , in « fiscalité et performance des entreprises , role de l'expertise comptable « , faculté des sceinceeconomique et de gestion , RCFN° :52,2001,université de sfax ,p :22 .

<sup>3</sup> صابر عباسي ، اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 5.

- ✓ التسيير الجبائي وسيلة لتفادي الغرامات و العقوبات الناجمة عن عدم التطبيق الامثل للقوانين الجبائية, ويساهم في تعظيم الارباح من خلال الاستفادة المثلى من الحوافز و الاعفاءات الضريبية التي تمنحها الدولة
- كما انه مؤشر لالتزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية, ويساهم في خلق القيمة و المحافظة على ثروة المساهمين من خلال من التكاليف و خلق الفرص من خلال الميزة التنافسية لإدارة هذا الجانب.
- اذن نستنتج ان التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط الى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل انشطة المؤسسة بل يتعداه الى نظرة ابعد من ذلك وهي معالجة تأثير المتغير الجبائي على اصحاب المصلحة (les partie prenant) والشكل التالي يوضح ذلك:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد مقدم ،محمد الهادي ضيف الله ، عمر الفاروق زرقون، التسيير و المراجعة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص13.



المصدر: مستنبط من التحليل.

شكل (1\_1): الاختلاف بين النظرة الفرانكفونية و الأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي.

### ❖ خصائص التسيير الجبائي :

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين هما<sup>1</sup>:

✓ الخاصية الأولى : استعمال الوسائل المشروعة قانونا.

✓ الخاصية الثانية :القرار الطوعي للتسيير الجبائي.

✓ استعمال الوسائل المشروعة قانونا يقسم التهرب الضريبي الى تهرب ضريبي قانوني وتهرب ضريبي

غير قانوني , فالأول هو مجال حركة التسيير الجبائي , و يكون اما مقصودا من خلال الثغرات القانونية

, و يعرف احيانا بالتجنب الضريبي او بالغش الضريبي المشروع و يأخذ ثلاث اشكال اساسية الامتناع

,الاخلال,و الاستفادة من الثغرات القانونية .

➤ و مثال هذه الاشكال نذكر استعمال الجنات الضريبية و التي تعد من اشهر الوسائل المستعملة في

التهرب الضريبي في وقتنا الحالي هذه الاخيرة تعرف بانها " ولاية قضائية قد تكون دولة او دولية او اقليم

,تكون هذه الضريبة على الربح و الدخل منخفضة جدا او معدومة , و تعمل على جذب الاموال اعتمادا

على هذه الميزة.

❖ بناء على ماسبقلا يعد التسيير الجبائي مخالفا للقوانين , فهو يمثل الاستخدام الذكي و القوانين

والاتفاقيات للحد من العبء الضريبي و بالتالي لا يوجد اي انتهاك لتشريع الضريبي .

❖ القرار الطوعي للتسيير الجبائي :تتضمن عملية اتخاذ القرار الاختيار بين بديلين او اكثر , اي بين

عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين بحيث يجرب انعدام البدائل عملية التسيير عن معناها ,

❖ فالقرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس ارادة المؤسسة, و ليس مفروضة عليها ,

و عليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي اذ لم تكن هناك خيارات و بدائل جبائية يمنحها المشرع

للمؤسسة من اجل تسيير عملياتها المختلفة , اذ يصبح الامر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط

للقواعد و الاجراءات الضريبية التي يحددها التشريع او التنظيم .

### ❖ أهداف التسيير الجبائي :

يسعى التسيير الجبائي الى تحقيق الاهداف التالية:

▪ البحث ما اذا كانت المؤسسة تتعرض الى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديدها .

<sup>1</sup>بلال كيموش ، محمد سعد الدين بلخيري، دور الاستشارة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية و الادارية ، المجلد:3،العدد: 2، ديسمبر 2019 ص218.

■ محاولة معرفة ما اذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي اكبر من ذلك الذي ينتج عن الاطار القانوني التي تعمل فيه .

■ تكيف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة.

■ تحسن مستوى التنبؤ العقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين <sup>1</sup>.

➤ كما يهدف التسيير الجبائي :

✚ الامن الجبائي : وذلك من خلال

○ احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح و اجل الدفع .

○ القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية و تطوير مهمة المراجعة الجبائية .

○ انشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات و اطلاع المسيرين على المستجدات في المجال

الجبائي<sup>2</sup>.

○ توفير الوسائل المادية و البشرية المناسبة<sup>3</sup>.

✚ التحكم في العبء الضريبي : وذلك من خلال <sup>4</sup>:

○ العمل على تخفيض الضريبة .

○ تأجيل دفع الضريبة من اجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة .

○ الرفع من العبء الضريبي من اجل امتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي وذلك من اجل تحقيق

اهداف تسييره مهنية مثل : عدم حساب الاهتلاكات في مستواها الاقصى المسموح به قانونا و ذلك

بهدف توزيع الارباح .

✚ الفعالية الجبائية : و ذلك من خلال

○ استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز و التفضيلات الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني التي هي

فيه فتحقق بذلك الفعالية الجبائية المباشرة.

<sup>1</sup> خالد مقدم، محمد الهادي ضيف الله، عمر الفاروق زرقون، التسيير والمراجعة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 16، 17.

<sup>2</sup> حمزة بن سويسي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 697.

<sup>3</sup> زواق لحواس، اهمية التسيير الجبائي في ترشيد الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، ص 5.

<sup>4</sup> حمزة بن سويسي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ص 698.

- اعتماد المؤسسة للخيارات القانونية المختلفة فتحقق بذلك الفعالية الجبائية الغير المباشرة كون ان القانون الجبائي يعطي للمؤسسة بعض الحرية او هامش حركة <sup>1</sup>.
- خدمة استراتيجية المؤسسة و ذلك من خلال :
- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الاحكام الجبائية .
- تحديد خيارات النمو مثل :اشكال التمويل و العلاقة القانونية بين المؤسسة و الفرع الجديد الناشئ <sup>2</sup>.
- ❖ **مبادئ التسيير الجبائي** :يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية <sup>3</sup>:
- ✓ اختيار الطريقة الاقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط ضعف او الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات للغير .
- ✓ التسيير الجبائي يمثل المستوى الاعلى لاستعمال الجبائية , فالمسير له الحق للمفاضلة بين الاختياراتالجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بهدف اختيار طريقة الاخضاع الاقل تكلفة .
- ✓ يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي لترشيد قرار المسير من خلال ارتكازه على اهمية الضريبة في حياة المؤسسة و التي تترجم في التكلفة .
- **التسيير الجبائي في المؤسسة يتحرك بين قطبين هما :**
- اعتراف الإدارة الجبائية بمبدأ الحرية في التسيير و مبدأ عدم التدخل في التسيير و هذا من خلال ما يلي :
- ✚ **مبدأ الحرية في التسيير :**
- المسير في المؤسسة عليه التحكم في تقنيات التسيير لأنها تدخل ضمن مسؤولياته و الإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة و القواعد المحاسبية المطبقة دون انتقاء جودة التسيير مدام ان المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون اي تحترمه <sup>4</sup>.
- ✚ **مبدأ عدم التدخل في التسيير :**
- تحدد التشريعات و بشكل واضح بانه ليس للإدارة الضريبية الحق فان تتدخل في نمط تسيير المؤسسة ,و عليه فانه لايجب لها ان تتفد اي تسيير للمؤسسة قد تراه حذرا جدا او مخاطر لحد كبير مادامة المؤسسة

<sup>1</sup> الاسس النظرية لتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ،ص 9.

<sup>2</sup> حمزة بن سويسي ، عبد الوهاب سليمان ، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص698.

<sup>3</sup> خالد مقدم، محمد الهادي ضيف الله ،عمر الفاروق زرقون ، التسيير و المراجعة الجبائية ، مرجع سبق ذكره ،ص17.

<sup>4</sup> حمزة بن سويسي ، عبد الوهاب سليمان ، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 699.



تفي بالتزاماتها القانونية<sup>1</sup>، كما يمكن الإشارة الى ان حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون البحث في الفرص البديلة التي تكون قد اضافتها: **•** محافظ الحسابات من اجل المحافظة على مكاسب المساهمين. **•** الرقابة الجبائية من اجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

### ❖ حدود التسيير الجبائي<sup>2</sup>:

ان تسيير المؤسسة لجبايتها لا يعني ان ذلك يتم بدون قيود، فهناك رقابة تخضع لها المؤسسة قد تكشف كل مخالفة لتشريعات الجبائية، كما ان التسيير السيء للضريبة ينجم عنه الكثير من المخاطر المالية، و بالتالي يكون التسيير الجبائي له حدود قانونية و اخرى مالية .

### • الحدود القانونية :

تتمثل في الالتزام بالتشريعات الجبائية ، فعدم احترام هذه الاخيرة يعد تعسفا قانونيا ، و التعسف في القانون الجبائي يعني كل عملية تتم في الشكل عقد او تصرف قانوني ينجم على اخفاء تحقيق و تحويل ارباح بصفة مباشرة او بصفة اشخاص او مؤسسات بطريقة تعمل الادارة الجبائية على محاربتها من اجل اعطائها صيغتها القانونية الحقيقية ، لذا ياخذ التعسف القانوني في الميدان الجبائي اشكال التالية :

### • التصرفات الوهمية :

تتمثل في تظاهر المؤسسات بالقيام بتصرفات خالية من كل عملية حقيقية ،مثل تزييف العقود و الفواتير و المؤسسات الوهمية .

### • التصرفات المستتيرة :

تتجلى في عدم التوافق بين الفعل او العقد القدم للادارة الجبائية ، و العقد المنجز بين المؤسسة و باقي الاطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم انها تمت في شكل بيع .

➤ استعمال اشخاص او مؤسسات وسيطة لإخفاء الممول الحقيقي :

<sup>1</sup> حمزة بن سويبي ، عبد الوهاب سليمان ، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره، ص 699.

<sup>2</sup> زورق الحواس ، اهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري ، مرجع سبق ذكره، ص 4.

ان هذه التصرفات قد تكشفها الرقابة الجبائية، الامر الذي يحتم على المسيرين عدماللجوء اليها تجنباً للأخطار التي تترتب عنها .

### ➤ الحدود المالية<sup>1</sup>:

تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتهما. و للتسيير الجبائي حدود اخرى متمثلة في

### ➤ التعسف في استعمال الحق l'abus du droit:

تحدث المشرع في المادة 41منق.م.ج على موضوع التعسف في استعمال الحق و ذكر بان مستعمل الحق يكون متعسفا في استعماله في حالات الثلاث هي عندما يكون نية مستعمل الحق الاضرار بالغير او كان يرمي الى الحصول على فائدة زهيدة مقارنة بالضرر الناشئ للغير او ان الفائدة هي غير مشروعة .

### ➤ نظرية التصرف لغير العادل في التسيير

### La théorie de l'acte anormal de gestion<sup>2</sup>

الفعل الغير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة و الذي لايقدم اي مقابل مباشر او غير مباشر ، مادي او غير مادي لمؤسسة هدفها تحقيق الربح ، هذا لإجراء قد يكون ملزماً لإدارة الضرائب عند حسابها للضريبة المستحقة.

الاجتهاد القضائي و من اجل تحديد الفعل الغير العادي في التسيير يقوم اما بتطوير مفهوم "المقابل" او يقوم بضرب امثلة عن التصرفات الغير العادية حتى تون بمثابة مرجع ، لذا فان هذا المفهوم لا يستند لأي نص تشريعي بل هو ثمرة تراكم الاجتهاد القضائي.

### ❖ المطلب الثالث: وظيفة المسير الجبائي .

المسير الجبائي هو المسؤول عن تحديد الخيارات الجبائية داخل المؤسسة و التي يرى انها تحقق للمؤسسة افضل اخضاع جبائي ، و لكي يتمكن اي شخص من ممارسة التسيير الجبائي داخل المؤسسة

<sup>1</sup>زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار،مجلة الحقوق و العلوم الانسانية ،ص3.

<sup>2</sup>حمزة بن سويسي ، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ، مرجع

سبق ذكره ص 699، 700.

لابد من ان تتوفر فيه مجموعة من الشروط و المؤهلات , و يمكن حصرها في التحكم في تقنية التسيير , و التحكم في الجباية ,التحكم في تقنيات المحاسبة و كذلك المعرفة القانونية .

#### أولا :التحكم في تقنيات التسيير

التسيير الحديث و التحكم في الموارد بسبب قلتها و ندرتها ,و هذا من اجل تحقيق الاهداف المبرمجة و تكمن قدرة و كفاءة المسير في استخدام الادوات اللازمة لقياس الفعالية و التأكدمن سلامة العمل <sup>1</sup>.

و التسيير يعني اتخاذ القرار,لدى على المسير الجبائي ان يكون لديه مؤهلات في اتخاذ القرار و التي تتمثل في القدرة على التشخيص,التبأ,تحديد البدائل ,تقييمها و اختيار البديل الانسب و اهم شيء في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو ادراك الاثار المالية فكل منها يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة اكيدة , كما ان مؤهلات المسير الواجب توفرها هي التي تؤدي بشكل كبير الى تحقيق هدف الفعالية التي يطمح اليه التسيير الجبائي <sup>2</sup>.

#### ثانيا :التحكم في الجباية

الجباية هو ذلك الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته و ببقية افراد مجتمعه,و هي في نفس الوقت تشكل اداة اساسية فب المجال المالي ,الاقتصادي ,الاجتماعي و البيئي خاصة و ان جميع الانظمة الجبائية تخضع للفلسفة الاجتماعية الخاصة بالعنصر الذي تسود فيه <sup>3</sup>. و بهذا فان تحكم المسير الجبائي في الجباية امر بديهي لان الجباية هي اهتمامه يظهر هذا التحكم من خلال :

- ✓ معرفة مختلف التشريعات الجبائية و النصوص القانونية ذات الاثر الجبائي هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لا اتخاذ القرارات.
- ✓ ادراك اثر تلك النصوص على المؤسسة ,
- ✓ معرفة تقنيات و اليات المراجعة الضريبية و اهتمامات ادراه الضرائب اثناء اي عملية رقابة ممكنة .

<sup>1</sup>رشيد طويل ، تحليل و تسيير الاموال العمومية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص تدقيق و استراتيجية تسيير

المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان ص15.

<sup>2</sup>محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي و اثاره على المؤسسات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، فرع ادارة الاعمال ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2003،ص5.

<sup>3</sup>هجرية بلعورة ،الحوكمة الجبائية و دورها في ترشيد النفقات الجبائية ، مجلة اقتصاديات المال و الاعمال 2017 ص 180.

### ثالثا: التحكم في تقنيات المحاسبة

كانت المحاسبة لفترة طويلة تستخدم فقط للأغراض الجبائية، و معايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجبائية، أما الآن يعتبر التسيير الجبائي في العديد من المؤسسات هو من مهام مديرية المحاسبة و المالية و هذا ما يجعل المام المسير الجبائي بآليات المحاسبية هاماً للغاية، و خاصة و ان المراجعة الجبائية و التي هي احدى ادوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير مع المراجعة المحاسبية و ذلك لاعتمادها الاساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي و الجبائي للمؤسسة، اي ضمان الفعالية و الامن لمختلف المخاطر التي قد تتعرض لها اثناء القيام بالعمليات المختلفة<sup>1</sup>.

### رابعا: المعرفة القانونية

هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية :

- ✓ المسير الجبائي في تعامله مع الجبائية يتناول بالدراسة نصوصاً قانونية و تنظيمية، و يتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية اثناء دراسة نصوص عادية.
- ✓ امام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات اثار جبائية تختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة .
- ✓ التشريعات قد تتطوي على بعض الغموض او السكون في بعض الحالات مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي و هي حدود التسيير الجبائي
- ✓ المنازعات التي قد تنشأ من ادارة الضرائب، الامر الذي يتطلب شخفاً على دراية بالاجراءات القانونية الواجب اتباعها .
- ✓ ان جزءاً كبيراً من الامن الجبائي يتحقق على المستوى القانوني .
- ✓ كل هذه الاسباب تجعل من المام المسير الجبائي بقواعد القانون التجاري و قانون الاعمال امراً اكداً، و الدليل على ذلك ان العديد من الكتابات و المؤلفات حول الجبائية و التسيير الجبائي تصنف ضمن المكتبة القانونية و ليس ضمن مكتبة الاقتصاد<sup>2</sup>.
- و يعتمد التسيير الجبائي على استراتيجيات مختلفة من اجل تقليل حجم الضرائب المدفوعة لفترة معينة لشركات، مع مراعاة تقليل الالتزامات الضريبية لتوفير المزيد من الاموال لتغطية النفقات، الاستثمار

<sup>1</sup> محمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و اثاره على المؤسسات ، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

<sup>2</sup> هجيرة بلعورة، " الحوكمة الجبائية و دورها في ترشيد النفقات الجبائية" ، مرجع سبق ذكره ، ص 20 .

النمو، كما تساهم عملية التسيير الجبائي في ايجاد مصادر لراس المال، و يعتمد التسيير الجبائي على قاعدتين اساسيتين تتمثل في<sup>1</sup>:

➤ **اولا:** تحميل السنة المالية بنفقات الاهتلاك عن شراء الآلاتو المعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيف الوعاء الضريبي لنفس السنة .

➤ **ثانيا:** يتعين على الشركة تأجيل دفع الضرائب عندما يكون ذلك ممكنا، لتأجيل استعداد الضريبة يمكن الشركة من استخدام هذا المال و بدون فائدة .

✓ و تستعمل المؤسسة استراتيجيات التسيير الضريبي، و ذلك لما يتوافق مع خصوصيتها القانونية، النوع، النشاط، الحجم، المنطقة الجغرافية..... الخ

✓ تنقسم الاستراتيجيات بصفة عامة الى :

✓ استراتيجيات من اجل الحصول على تخفيضات ضريبية .

✓ استراتيجيات من اجل الحصول على خصومات ضريبية (الاتمان الضريبي).

✓ استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة (استراتيجيات لنقل الارباح و الخسائر بين السنوات الضريبية، و تأجيل الضريبة او الاستفادة من معدلات ضريبية ملائمة اكثر).

✓ استراتيجيات لتخفيض الخضوع للأرباح الرأسمالية .

✓ تتم تلك الاستراتيجيات من خلال اليات محددة، بتأجيل الاعتراف بالإيراد و الخضوع لمعدل ضريبة منخفض، او زيادة الاقتطاعات (التكاليف واجبة الخصم و الاعفاءات) من خلال الصيغ القانونية، او باستغلال مرونة المعايير المحاسبية الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، كذلك من خلال مبادلة الاصول بدلا من بيعها و خاصة بين المؤسسة و فروعها، او استخدام اسعار التحويل لتبادل السلع و الخدمات..... الخ<sup>2</sup>

➤ **من مواصفات المسير الجبائي مايلي :**

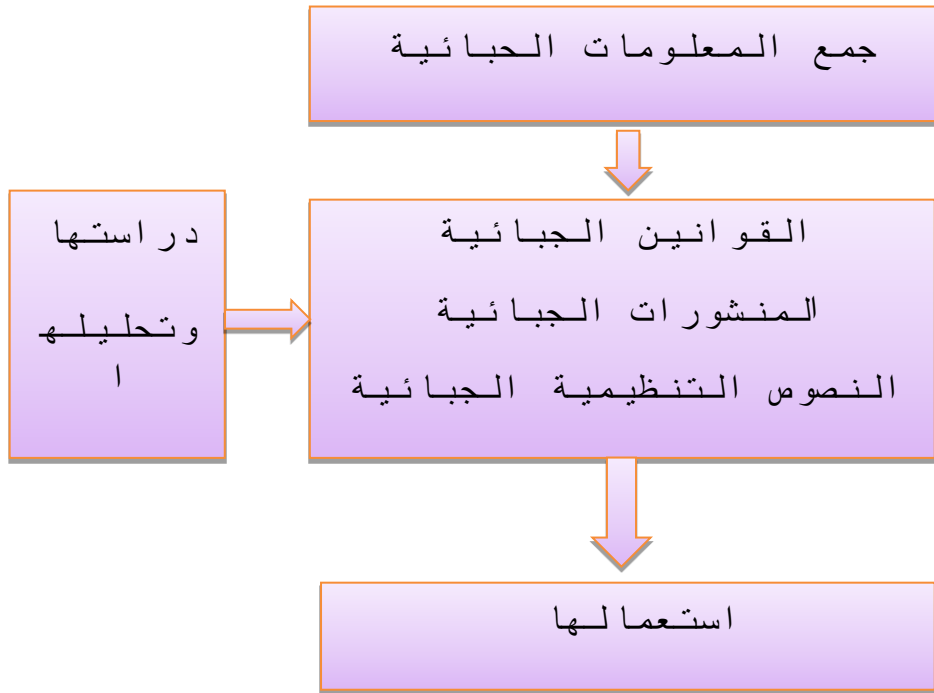
✓ العناصر المتعلقة بشخص المستشار، ترتبط اساسا بشروط التأهيل العملي و العلمي و التخصص و التدرج المهني .

<sup>1</sup> أميرة فتحة، " دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17/ 2017، 194.

<sup>2</sup> صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة و جبائية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015/2016، ص 64.

- ✓ شروط المتعلقة بالعلاقة مع زملاء ترتكز على الالتزام بقواعد السلوك المهني بالإضافة الى البحث على رضى العملاء
- ✓ العناصر المتعلقة بأداء استشارات, و فيما يجب ان يبذل المستشار الجبائي أقصى عناية ممكنة في المهام المركبة اليه, و ان لا يقتصر دوره على نصيحة فقط, بل يجب عليه التحدير المبكر<sup>1</sup>.

الشكل رقم (2) :إجراءات (خطوات) التسيير الجبائي



المصدر: من اعداد الطلبة .

- وحسب الشكل فإن المسير يقوم بتجميع المعلومات ذات الطابع الجبائي من مختلف المصادر كالقوانين الجبائية و المنشورات و النصوص التنظيمية الجبائية, حيث يقوم بدراستها و تحليلها ومحاولة الاستفادة من نصوصها ثم استعمالها بالطريقة التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي و بالتالي تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة<sup>2</sup>.

❖ آلية عمل المسير الجبائي :

<sup>1</sup> بلال كيموش ،محمد سعد الدين بلخيري, دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية ،مرجع سبق ذكره، ص 220.

<sup>2</sup> أميرة فتحة ، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة ، تخصص محاسبة ، قسم العلوم التجارية ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2018-2017،ص ص 165، 166.

الهدف هنا هو محاولة توضيح المراحل التي يمر بها المسير الجبائي عند تسيير الجانب الجبائي التي ستكون موضوع اتخاذ القرار في المؤسسة خاصة و انه من الضروري دمج الجباية ضمن بيئة المؤسسة على قدر المساواة مرونة الطلب و خصائص السوق الذي تزاوّل فيه المؤسسة نشاطها او ترغب الدخول اليه .

### أولاً: تشخيص المشكلة و تحديد الهدف

هذه هي الخطوة الأولى في اتخاذ القرار و هي ليست من اهتمامات المسير الجبائي اذا لم يكن المشكل المطروح ذات طبيعة جبائية.اد يتمثل دور المسير الجبائي في التركيز على دراسة الجانب الجبائي للبدائل المتاحة .

➤ فقد يكون المشكل المطروح امام المسير هو طريقة تحويل استثمار معين فحيارات التحويل امامه عديدة :

- ✓ اقتراض ,تمويل ذاتي ,رفع راس المال ,قرض ايجاري .....الخ
- ✓ و تتمثل الجوانب الواجب مراعاتها اثناء الاختيار هي ضمان اكبر قدر ممكن من المردودية و بالمقابل تقليل الابعاء التي من ضمنها الابعاء الضريبية و كذلك الحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة باكبر قدر ممكن.<sup>1</sup>

### ثانياً : مرحلة جمع المعلومات

✓ هذه المرحلة مهمة للغاية ,و تهدف الى كل المعلومات التي قد تكون لها اثار جبائية مباشر او غير مباشرة على موضوع اتخاذ القرار ,و تكمن اهمية هذه المرحلة في انها هي التي ستؤدي اكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة .

✓ يجي ان يستند المسير الجبائي على قاعدة معلومات جبائية شاملة يمكن ان نطلق عليها"نظام معلومات جبائي"يضم على مصادر التشريع الجبائي و التي تشمل :قوانين مختلف الضروب و الرسوم

<sup>1</sup> محمد عادل عياض ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و اثاره على المؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص22.

القانون التجاري، قانون الجمارك، قانون المالية، الاتفاقيات الدولية، احكام و اجتهادات القضاء و الإدارة في مجال المنازعات الجبائية و غيرها من النصوص ذات الاثار الجبائية.<sup>1</sup>

و من خلال نظام المعلومات هذا يقتصر تعامل المسير الجبائي فقط على المعلومات ذات الاثر الجبائي فقط اذ يتمثل المشكل المطروح في هذا المستوى في كيفية التعامل مع الكم الهائل من المعطيات الضرورية و الغير الضرورية التي تكون امام المسير الجبائي و الاكيد ان المسير يعاني في حالة كثرة المعلومات اكثر مما هو الحال في نقصها خاصة عندما تكون نسبة كثيرة لا تتعلق بالمشكلة او موضوع اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

### ثالثا: تحديد الخيارات الممكنة

من خلال المعلومة المجمعة في المرحلة السابقة ، يقوم المسير الجبائي بتحديد الخيارات الجبائية الممكنة من خلال قيامه بعملية بحث صعبة و هامة في ان واحد، وقد تنتج البدائل من خلال :

✓ الخيارات المتضمنة في الانظمة التحفيزية(قوانين ترقية الاستثمار) مثل :الامتيازات التي قد تؤدي الى تحقيق الفعالية الجبائية المباشرة دون الحاجة لتضييع الوقت دون الحاجة لتضييع الوقت في البحث عن ثغرات قانونية تؤدي في النهاية الى نفس الاثار الجبائية مع مخاطر اكبر .

✓ الخيارات الجبائية المباشرة .

✓ الخيارات الجبائية الغير المباشرة او الضمنية و التي تتشأن عن سكوت او عمومية النص .<sup>3</sup>

✓ الخيارات القانونية المتاحة و التي لها اثار جبائية مختلفة .

### رابعا: دراسة قابلية الخيارات لتطبيق

يتم خلال هذه الخطوة تحديد المزايا و العيوب لكل خيار ممكن ، هذه الخطوة تستلزم لتتبا بالمستقبل و على التشخيص من ادراك مختلف الجوانب الانية و المستقبلية التي تساعد في تقييم الخيارات الممكنة ، لاجل هذا كانت المؤهلات المتعددة للمسير الجبائي ضرورية للغاية .<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الرشيد طويل ، تحليل و تسيير الاموال العمومية ، مرجع سبق ذكره ، ص22.

<sup>2</sup> سعد غالب ياسين ، النظم المعلومات الادارية ، الأردن ، دار اليازوري ، ص60.

<sup>3</sup> محمد عادل عياض ، مرجع سبق ذكره ، ص23.

<sup>4</sup> علي محمد منصور ، مبادئ الادارة ، القاهرة ، مجموعة لنيل العربية ، الطبعة الأولى ، 1999، ص120.



اد ان العديد من الخيارات الجبائية المتاحة قد لا تكون قابلة لتطبيق نتيجة عوائق مالية ,تقنية,بشرية,او نتيجة المخاطر المختلفة ,فقد يكون امام المؤسسة فرصة الاستثمار في المناطق ذات امتيازات جبائية صفرية,لكن المنطقة تعاني من نقص المنشآت القاعدية ,اليد العاملة المؤهلة ,قلة الموارد الاولية او الوضع الامني المتدهور ,هذه العوامل تجعل هذا الخيار غير قابل للتنفيذ في مدى زمني معين نتيجة التكاليف المالية التي تنقص من اهمية الاقتصاد في الجباية الذي تمنحه هذه الامتيازات.<sup>1</sup>

#### خامسا :ادماج كل خيار قابل لتنفيذ في اتخاذ القرار و تقييمه

تؤثر الجباية على اتخاذ القرار في عدة صور منها :

بصورة دائمة ,اد ان كل عمليات المؤسسة لها اثر ايجابي بشكل يختلف بحسب طبيعة القرار المتخذ و مستوى المسؤولية بعدة توجهات و ذلك حسب التغيرات في النصوص التي تعكس تغيرا في اهداف المشرع و بما ان دالة القرار متعددة المتغيرات ,فمن المفيد جدا للمؤسسة ادراج الجباية كأحد محددات القرار ,الامر الذي قد يؤدي الى احداث تغير جذري عليه .

اذ يتم خلال هذه المرحلة دمج كل خيار جبائي قابل للتنفيذ<sup>2</sup> ,في دالة القرار الكلية لنتحل على عدد من الدوال بعدد الخيارات القابلة للتنفيذ ,بعدها يتم التقييم الكمي و النوعي للدوال المتحصل عليها , التقييم التنوعي يتمثل في قياس مدى التجانس مع اهداف المسير و الاستراتيجية العامة للمؤسسة ,اما التقييم الكمي يتم من خلال حساب الارادات /او التكاليف لكل دالة .

الجدير بالذكر ان بعض الخيارات الجبائية لا يمكن /او قد يكون من الصعب تقييمها كميًا ,و في وضع كهذا يتم الاكتفاء بالتقييم النوعي عن طريق تحديد اثار الخيارات على الوضعية العامة.<sup>3</sup>

#### سادسا :اتخاذ القرار

يكون اتخاذ القرار بناء على التحكيم بين مختلف الدول المقيمة كما و نوعا و الاختيار الافضل هو الذي يحقق الهدف المرجو من القرار .

<sup>1</sup> محمد عادل عياض ، مرجع سبق ذكره، ص23.

<sup>2</sup> نفس المرجع سابق ، ص24.

<sup>3</sup> نفس المرجع ص 24.

كما ان اتخاذ القرار ليس من اختصاص التسيير الجبائي بل هو نهاية مراحل له لأنه يهدف بالأساس الى التأكيد على اهمية الجباية في عملية التسييرية و ليس رهن القرار بجانبه الجبائي و حسب <sup>1</sup>.

❖ معوقات عمل المسير الجبائي :

يواجه المسير الجبائي عدة مشاكل عند قيامه بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة و من بين هذه المشاكل نجد :

✓ الكم الهائل للمعلومات الجبائية .

✓ صعوبة التقييم الكمي .

✓ خصوصية كل قرار .

و فيما يلي شرح مختصر لهذه المعوقات:

✚ **اولا :الكم الهائل من المعلومات**

من المؤكد ان المعلومات هامة جدا في اتخاذ اي قرار لكن كثرة المعلومات يعقد عملية صنع القرار و يطرح اشكالا اخر يتمثل في تسيير المعلومات فمصادر المعلومات الجبائية المتعلقة بعملية معينة عديدة و محتواها متغير عبر الزمن نتيجة تغير توجيهات و اهداف المشروع الذي يسخر الجباية لتكون اداة في يد الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي هذا التنوع و التعدد و التغير الذي يميز المعلومة الجبائية يحتم تن يكون هناك تصور جذبي لنظام معلومات جبائي قائم بذاته و يشكل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة .

✚ **ثانيا :صعوبة التقييم الكلي**

ليس كل الخيارات الجبائيةقابل لتقييم الكلي لذا نجد انفسنا امام وضعيات مجردة من الصعب التعبير عنها بقيم نقدية هذا الاشكال بالإمكان تجاوزه بالاعتماد على النماذج و الطرق الاحصائية التي لها اليات خاصة في التعامل مع المتغيرات النوعية , هذه الاخيرة قد يؤدي اهمالها الى اغفال جوانب هامة من شأنها تغيير منحى القرار <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق ص 24.

<sup>2</sup> محمد عادل عياض ، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

### ثالثا :خصوصية كل قرار

القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين او عملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة و الاختيار الحل الامثل من بينهما<sup>1</sup> و من الضروري التأكد من المراحل و الخطوات التي تم التطرق اليها ليست هي الوحيدة و الكافية لدراسة الجانب الجبائي لاي قرار تسييري ,اد لكل قرار خصوصيته التي قد تحتم الغاء بعض مراحل معالجة المعطيات الجبائية او ربما الاهمال الكلي لها .

✓ لكن تبقا المراحل الاساسية لأي قرار تسييري ان يدرك اهمية الجانب الجبائي خاصة ان تلك المراحل التي تؤدي بها في النهاية الى تحديد الخيارات الجبائية القابلة لتطبيق ,كما ان صاحب القرار يستطيع اضافة خطوات اخرى للمعالجة تتبع لخصوصية كل قرار .

<sup>1</sup> كريمة بحرو ، استراتيجية صنع القرار عند المسييرين ، مجلة نور للدراسات الاقتصادية ، مجلد 3، العدد 4 ، جوان 2017، ص45.

❖ **المطلب الثاني : مفاهيم اساسية حول الخطر الجبائي.**

▪ **تعريف المخاطر الجبائية :**

في مجال المالية مصطلح "خطر" يستخدم عادة لوصف انتشار او تشتت النتائج المحتملة او تذبذب لعائدات استثمارها , وهو ما يعكس درجة من عدم اليقين بشأن المستقبل .

● **Neum ,Omer and schmidt** اسقطو هذا المفهوم على الخطر الجبائي على الشركات حيث اعتبروا انه "يشير الخطر الجبائي لاحتمال ان اجراء او نشاط يمكن ان يؤدي الى نتيجة جبائية مختلفة كما كان مخطط له اصلا.

● **و يعرف الخطر الجبائي على انه** "كل اعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية و العمليات و التقارير المالية او الالتزام , و الذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة او الاهداف التجارية لها , نتيجة اعمال غير مقبولة او غير متوقعة مثل العقوبات , الضرائب الاضافية , الفرص الضائعة , تحريف القوائم المالية

➤ **و لذلك يجب على المؤسسة تسيره بين المستوى الاستراتيجي و العملي**<sup>1</sup>:

▪ **كما يعرف الخطر الجبائي على انه** "تحمل المؤسسة تكاليف اضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية التي ينص عليها القانون الضريبي او عدم استفادها لشروط الاستفادة من الامتيازات جبائية منتقاة او استعمالها لامتيازات ضريبية , دون تحقيق شروط الاستفادة منها".<sup>2</sup>

● **اذن يمكن القول ان الخطر الجبائي يتمثل في** مختلف العقوبات و الغرامات و الزيادات حالة ع التي تتحملها المؤسسة في حالة عدم امتثالها للنصوص التي يسنها التشريع الجبائي , مما يؤثر سلبا على استراتيجيتها و اهداف المؤسسة .

● **و الخطر الجبائي يتعلق بسلوك المؤسسة اتجاه ادراء الضرائب**, فهوناتج عن عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي , او عدم الفهم الجيد او سوء ترجمة نصوص هذا الاخير , او بفرض الغش الضريبي و التهرب الضريبي , الامر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها امام ادراء الضرائب الى تحملها اعباء اضافية بالاضافة الى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حال كونها هدفا للرقابة الجبائية التي تقوم بها الادارة الجبائية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أميرة فتحة ، مرجع سبق ذكره ، ص74.

<sup>2</sup> الأسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ص14.

<sup>3</sup> أميرة فتحة ، مرجع سبق ذكره ، ص74.

➤ و يقصد بالخطر الجبائي من وجهة دافعي الضرائب"هي التكاليف الاضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة نقص الفعالية الضريبية اي عدم معرفة الاجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية.<sup>1</sup>

➤ و يقصد بالخطر الجبائي من وجهة نظر مصلحة الضرائب : "هي مخاطر تتعلق بالمؤسسة تتمثل في عدم تحقيق سلطاتها الادارية لاهدافها من تحصيل لضريبة.

➤ كما تعرف سلطات الضريبة في المملكة المتحدة مخاطر الجبائية على النحو التالي :

"هي المخاطر على ان لا يدفع المكلف بالضريبة المبلغ الصحيح للضريبة (HMRC) في الوقت المناسب اي حالة عدم اليقين المتعلقة بالذقة و سداد الضريبة في الوقت المناسب".

-كما تم تعريفه من طرف باحثين (لاكروك و البين) هو "عدم اليقين المرتبط بتطبيق القواعد الضريبية على حقائق محددة

و تتضمن المخاطر الجبائية خصائص اهمها مايلي<sup>2</sup>:

- صعوبة اكتشاف و تقييم الخطر الجبائي .
- صعوبة تحديد نوع الخطر الجبائي .
- المخاطر الجبائيةتعتبر ايضا خطرا دائم و ليس مجرد.
- المخاطر الجبائية تتعلق بالضرائب المباشرة و الغير مباشرة .
- المخاطر الجبائية يمكن ان تكون طوعية او غير طوعية .

❖ انواع المخاطر الجبائية :

هناك عدة تقسيمات نذكر منها :وفق اعمال مكتب المراجعة pricewaterhouscooper فان المخاطر الجبائية تتكون من المحفظة التالية :

✚ خطر التحويلات :

<sup>1</sup> هاني تابعي ، حوكمة الادارة الضريبية كأداة لتدنية المخاطر الضريبية ، الضرائب المصرية ، ص ص 31،32.

<sup>2</sup>Mme mounaguedrib ben abdrrahamen , impact des mecanismes internes de gouvernance sue le risou fiscal une etudemenee dans le context tunisien, 2013,p 32, 33

نلاحظ انه في كل عملية تجارية هناك اثر ايجابي , و في هذا الإطار فان المسير الجبائي يقوم بعرض الامتيازات "الفرص" و المخاطر في كل عملية تجارية , خاصة ما تعلق بالعمليات التجارية مثل :ال شراء , البيع ,وضع التصريحات .

### ⚡ خطر الوضعية :

الخطر الجبائي هنا يتعلق بمدى تأثير احتمال وقوعه , هذا الاحتمال يعني فعل اورد فعل الادارة الجبائية في كل وضعية , حيث ان ارتفاع احتمال وقوعه يربط العديد من النقاط منها :المؤسسة تنشط في قطاع يتميز بسمعة سيئة او هي تتميز بسمعة سيئة ,اهمية المؤسسة , وجود خلاف بين الشركاء في العديد من القضايا .<sup>1</sup>

### ⚡ خطر العمليات :

تتعلق المخاطر الضريبية العملية بالمخاطر الكامنة وراء تطبيق القوانين و اللوائح التنظيمية اليومية لشركة<sup>2</sup> .

الخطر الجبائي للعمليات يتعلق بمخاطر تطبيق القوانين, و القواعد الجبائية المستغلة في العمليات اليومية للمؤسسة , هذه العمليات تحتوي على العديد من مستويات المخاطر الجبائية و بالتالي على الوظيفة الجبائية ان تكون قريبة من حركية هذه العمليات .

والخطر العملياتي هو خطر يتعلق بجميع المصالح و الاشخاص في المؤسسة سواء كانوا مرتبطين او غير مرتبطين بالوظيفة الجبائية مثل :التموين , محاسبة المخزونات , الموارد البشرية , الخزينة و المالية , التجارة , مكتب الفوترة , التسليم , النقل , الاستثمار , المحاسبة .

### ⚡ خطر الالتزام :

هي المخاطر المرتبطة بدرجة احترام القوانين و القواعد الجبائية المعمول بها , لان كل تحريف للتشريع الجبائي يعتبر خطر جبائي , بحيث هذا الخطر يقيس :جودة اجراء التسيير و تجميع المعطيات المحاسبية و الجبائية و المراجعة (الداخلية و الخارجية ) الثقة في نظام المعلومات , و المهارات الجبائية للمتدخلين , اجراءات اليقظة الجبائية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الاسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية , مرجع سبق ذكره , ص15.

<sup>2</sup>M.mohammed ben hadj saad, M abdraoufyarch , étude fiscal dans les PME : proposition d'une demarche pour l'expert-comptable, université de sfax ,2009,p19.

<sup>3</sup> صابر عباسي , مرجع سبق ذكره ,ص ص 60 , 61

### ✚ مخاطر مرتبطة بالمحاسبة :

تعتبر المحاسبة الاداة الاساسية لتحديد الوعاء الجبائي , فهي القاعدة التي تعتمد عليها عملية الرقابة الجبائية , و بالتالي فالمحاسبة تعتبر المصدر الاول للتهديد الجبائي , غير انها تعتبر اداة الاضفاء الطابع الرسمي على الخيارات التي تعتبر فرصة للمؤسسة .

### ✚ خطر التسيير :

عدد قليل من المؤسسات تقوم بتوثيق و اضفاء الطابع الرسمي على تسييرها للمخاطر الجبائية , و في هذه الحالة الخطر الاساسي يكمن في الحقيقة ان عملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها اشخاص ذوي الخبرة في المؤسسة , اذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة ائصال كيفية تسيير الخطر الجبائي لمن يخالفهم ,

كذلك فقدان القدرة على اغتنام الفرص خلال فترة التريص , يجعل المؤسسة في و ضعية صعبة .<sup>1</sup>

### ✚ خطر السمعة :

السمعة الجيدة هي من اكثر الاصول دات قيمة لدى المؤسسة خاصة في مجال الضرائب وذلك نتيجة لالتزام بالقواعد الجبائية المطبقة , و لذلك تسعى المؤسسة الى تكوين علاقات تتميز بالثقة و الشفافية مع مختلف الاطراف :السلطات الجبائية , الموردين , العملاء .<sup>2</sup>

### ✚ خطر المحفظة :

و يقصد بها احتمال التفاعل بين المخاطر السابقة مما يرفع من مستوى التأثير الكلي لتلك المخاطر , فقد تكون هناك مخاطر مرتبطة بالمعاملات و هذا نظرا لتعقيد القواعد الضريبية المرتبطة بها و يقابلها غموض في موقف المعايير المحاسبية المطبقة مما المؤسسة .

-تتكون محفظة المخاطر الجبائية من تجميع جميع المخاطر الضريبية لشركة و القيام بمعالجتها.<sup>3</sup>

وتنقسم المخاطر الجبائية حسب مصدرها الى المخاطر الداخلية و المخاطر الخارجية .

### 1-المخاطر الخارجية :

<sup>1</sup> أميرة فتحة ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

<sup>2</sup> الاسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

<sup>3</sup> M mohammed ben hadj saad , m abderraoufyach , opcit p 20 .

و هي المخاطر المرتبطة بالأحداث او الاسباب التي تتعلق بالمحيط الخارجي التي تنشط فيه المؤسسة نذكر منها :

- عدم كفاً و ضعف التحكم في التشريعات و القوانين الضريبية من طرف اعوان الادارة الضريبية .
- طبيعة نشاط المؤسسة قد يكون نشاط المؤسسة متنوع و الذي يفرض تنوع في حجم الضرائب التي تخضع لها المؤسسة و هذا من حيث تنوع الانشطة , و مستوى حجم النشاط فالمؤسسات المحلية قد تخضع للقواعد الضريبية اقل مقارنة بمؤسسات النشاط على المستوى الدولي <sup>1</sup>.
- الفشل في فهم اصحاب المصلحة للوظيفة الجبائية (Service fiscal).
- التسيير الجبائي لم يعد يدعم أنشطة الاعمال .
- تغيير التشريعات الجبائية <sup>2</sup>.

### 2-المخاطر الداخلية :

- عدم تطبيق قوانين الضرائب بشكل مناسب ,و الانظمة و الاحكام و القرارات القضائية المتعلقة بالنزعات الجبائية من طرف المؤسسة .
- عدم القدرة الى الوصول الى البيانات في الوقت المناسب , او الحصول على المعلومات ذات الصلة بدعم متطلبات وظيفة الضرائب .
- عدم توفر مهارات كافية , و تحديد ادوار و مسؤوليات محددة بطريقة سيئة داخل الوظائف الضريبية و المالية <sup>3</sup>.
- غياب الاطار التنظيمي الواضح او المناسب للوظيفة المكلفة بإدارة ضرائب المؤسسة .
- المخاطر المرتبطة بالإجراءات .
- المخاطر المرتبطة بالناس <sup>4</sup>.

### ❖ مصادر الخطر الجبائي :

<sup>1</sup> خاد مقدم ، محمد الهادي ضيف الله، عمر الفاروق زرقون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 26 ، 27 .

<sup>2</sup> الاسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

<sup>3</sup> صابر عباسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 62.

<sup>4</sup> M mmohammed ben hadj ,saad, M abdraoufyaich , opcit p 25.



يمكن تقسيم مصادر الخطر الجبائي الى مصادر داخلية و مصادر خارجية , و يمكن القول ان المخاطر الجبائية ذات المصدر الخارجي نشأت بسبب نقاط الضعف الداخلية للمؤسسة .

#### أولا :المصادر الخارجية

ان المخاطر الجبائية ذات المصدر الخارجي تتمثل<sup>1</sup> :

#### 1-مخاطر ناتجة عن تعقدالنظام الجبائي :

ان طابع التعقيد الذي يتميز به النظام الجبائي يجعل تطبيقه اكثر صعوبة بالنسبة لكل من الإدارة الجبائية فيما يخص القيام بمهامها ز المكلف بالضريبة فيما يتعلق بالتزاماته الضريبية و انطلاقا من هذه الفكرة , فان النظام الجبائي المعقد هو نظام يصعب التحكم فيه مما يؤدي الى فتح المجال امام التهرب الضريبي و الخطر الجبائي الناتج عن التشريع الجبائي يمكن حصره فيما يلي :

- **تعدد النصوص القانونية:** ان نصوص القانون الجبائي تمتاز بالنصوص القانون الجبائي تمتاز بالدقة و التعقيد و عليه المكلف يجد نفسه في موقف صعب , بحيث لا يمكن له ان يفهم بشكل سليم نظام الاخضاع الضريبي الخاص به .
- **عدم استقرار النصوص الجبائية:** ينشأ الخطر الجبائي ايضا من التغيرات المستمرة في القوانين الضريبية , واختلف التغيرات من قبل السلطات الضريبية .

#### 2-مخاطر ناتجة عن الاختلاف بين المحاسبة و الجباية :

ينص قانون الضرائب على المسك المنتظم للمحاسبة بموجب التشريعات المحاسبية و القانون التجاري , فالاعتراف القانوني بالمحاسبة كقاعدة لتحديد الاساس الخاضع للضريبة , يؤدي بالمؤسسة للاهتمام اكثر بالجانب المحاسبي , و في حالة الاختلاف بين القاعدة الضريبية و المحاسبية فانه بموجب القانون الجبائي يتم التركيز على القاعدة الضريبية و نظرا للاختلافات في النهج و معايير قياس النتائج , فمن الطبيعي ان هناك اختلافات بين المحاسبة و الجباية , لكن هذا الاختلاف لايعني عدم التوافق بينهما .

#### 3-مخاطر ناتجة عن نقص الشفافية او الوضوح :

<sup>1</sup> Mme mouna, guedrib ben abdrrahamen ,opcit p 22.

حيث ان نقص الشفافية ووضوح القوانين الضريبية هما السببان الرئيسيات وفقا لدراسة منظمة التعاون (oyedele , oecd).

ثانيا :المخاطرالداخلية :

✓ **التنظيم الخاص بالمؤسسة** :من خلال ما قامت به منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE فان المؤسسة تعتبر عامل مهم جذايمكن له التأثير على انضباطها من الناحية الجبائية و في الواقع فان هيكل المؤسسة ,الانشطة التي تقوم بها, و استثمارات لها التأثير على قدرتها للامتثال للالتزاماتها الجبائية , كذلك حجم المؤسسة يمكن ان يؤثر على مستوى الخطر الجبائي , و في الواقع المؤسسات الكبرى من المحتمل ان تكون عدوانية من الناحية الجبائية , نظرا لأنها تمتلك قوة اقتصادية و سياسية كبيرة مقارنة بالمؤسسات الصغيرة .<sup>1</sup>

✓ **مخاطر مرتبطة بالأفراد** :

يمكن اعتبار الفرد مصدرا للخطر بسبب<sup>2</sup>:

■ عدم توفر مهارات كافية ,و تحديد ادوار و مسؤوليات محددة بطريقة سيئة داخل الوظائف الضريبية و المالية .

■ عدم القدرة الى الوصول الى البيانات في الوقت المناسب او الحصول على معلومات ذات صلة يدعم متطلبات وظيفة الضرائب .

■ عدم تطبيق قوانين الضرائب بشكل مناسب و الانظمة و الاحكام و القرارات القضائية المتعلقة بالنزاعات الجبائية من طرف المؤسسة .

❖ **مظاهر الخطر الجبائي** :

اهم وضعيات الخطر الجبائي

✓ **الامتناع او التأخير في ايداع التصريحات** :حيث تلجأالمصالحالجبائية الى تقدير الاسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها .

✓ **الغش في التصريح** :حيث يتم تعديل الالوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات .

✓ **عدم مراقبة الاختيارات الجبائية** :ان انتقاء المؤسسة لاختيار الجبائي ما بهدف الحصول على مزياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول الى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفاداة منه

<sup>1</sup>Mme mouha ,guetrib ben abdrrahamen , opcit p 19.

<sup>2</sup>الاسس النظرية للتفسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

او توقف المؤسسة في مرحلة ما عند تحقيق شروط الضرورية للحصول عليه , و يترتب على ذلك اسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز و اخضاعها للضريبة و تعرضها لعقوبات جبائية و التي تعد بمثابة تكاليف اضافية<sup>1</sup>.

❖ ومنه حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري التكاليف الاضافية التالية :

➤ التكاليف الاضافية المتعلقة بالتصريحات :

• عقوبات عدم الابداع او التأخير في ايداع التصريحات :وتشمل

الجدول (1):

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخير في ايداع التصريح
التصريح بالوجود	30.000	30.000
- لا التصريح الشهري الموحد نموذج(G50)والتصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على ارباح الشركات .	-اخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في اجل اقصاه شهر و عند عدم التجاوب تلجأ الادارة الى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة و اصدار ورد يستحق فورا .	-مدة التأخير لا تتجاوزالشهر تطبق عقوبة 10%على الحقوق المستحقة. -مدة التأخير تتجاوز شهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. -مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%.
		-تتسديد متأخر للضريبة تطبق 10% كعقوبة مع اضافة 3%عقوبة شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتايخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.

المصدر :تم اعداد هذا الجدول بناء على محتويات قانون الضرائب المباشرة.

• عقوبات الغش في التصريحات :

حالة الغش في تصريحات المؤسسة فأنها تتعرض للعقوبات التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>زواق الحواس ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، الجزائر ، 2009 ، ص 10.

10% عندما يقل او يساوي مبلغ الحقوق المتملص منها 50.000 دج سنويا .  
 ✓ 15% عندما يزيد مبلغ الحقوق المتملص منها عن 50.000 دج و يقل او يساوي 200.000 دج سنويا.

✓ 25% عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 200.000 دج سنويا.

### • العقوبات الجنحية *peines covrectionnelle*:

يمكن حصرها فيما يلي<sup>2</sup>:

### استعمال الطرق التدليسية (*Frauduleuses*):

✓ اخفاء او محاولة اخفاء من قبل اي شخص للمبالغ او الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين لها , و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .  
 ✓ كل عمل , او طريقة او سلوك يقتضي ضمنا ارادة واضحة لتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الاعمال المستحقة , او جزء منها او تأجيل دفعها, كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة و بصفة عامة , كل عملية تؤدي الى التملص او التأخير دفع الرسم.

و حسب المادة 117 من قانون الرسوم على الاعمال يعاقب من تملص , او حاول التملص بصفة كلية او جزئية , و باستعمال طرق تدليسية من اساس فرض الضرائب , او الرسوم التي يخضع لها بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 5000 دج و 20.000 دج و بالحبس من سنة الى 5 سنوات , او باحدى هاتين العقوبتين فقط.

### • عقوبات اخرى :

✓ عقوبات خاصة بمنع الاطلاع على الوثائق .  
 ✓ عقوبات الاعتراض على الرقابة الجبائية .

### المطلب الثالث: العلاقة بين التسيير الجبائي و الخطر الجبائي

### دور الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي:

<sup>1</sup> حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية ، الجزائر ، الطبعة 3، ص 139.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الجزائر ، الطبعة 3 ، ص ص 162 ، 163.

ان المراقبة الجبائية للتصريحات قد تاخذ عدة اشكال فيمكن ان تباشر بصفة و شاملة و اما ان تباشر بصفة معمقة

### الرقابة الشاملة :

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب ,حيث يقوم رئيس مفتشية الضرائب بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين على شكل فحص تمهيدي فقط دون التنقل الى المكان او اجراء ابحاث خاصة , و عليه يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الشاملة وهي :<sup>1</sup>

#### ✓ اولا :الرقابة الشكلية:

هي عملية رقابية تخضع بها التصريحات المقدمة من طرف المكلف و تشمل مختلف التدخلات التي تهدف الى تصحيح الاخطاء المادية المرتكبة اثناء تقديم المكلفين للتصريحات ,اي التكدمن كيفية تقديم المعطيات و المعلومات التي تتضمنها التصريحات من ناحية الشكلية دون اجراء اي مقارنة بينما تتضمن من معلومات , و تلك التي تتوفر عليها الادارة الجبائية , و تتم ايضا عن طريق اجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من تصريحات (G50) مع المعلومات التي تحصلت عليها الادارة الجبائية من كشوف قوائم العملاء التي تملكها.

#### ✓ ثانيا: الرقابة على الوثائق:

يعتبر هذا النوع من الرقابة و الذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب اكثر عمقا من الرقابة الشكلية ,حيث تقوم بأجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين من من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي بحوزة الادارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة , و و تلازمها و تجانسها مه المداخل و الوثائق و المعلومات التي في حوزة المصلحة و التي يتم استكمالها في حالة النقصان بطلبات الاستضاح او طلبات التبرير من المكلفين .

<sup>1</sup>محي الدين بوقلية ، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2001، ص 29.

الرقابة المعمقة :

على خلاف الرقابة العامة تتمثل الرقابة المعمقة في التدخل المباشر للأعوان المحققين في الامكنة التي يزاول فيها المكلفين بالضريبة نشاطهم اد تهدف هذه التدخلات الى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية و جميع الوثائق الملحقة بتبريراتها اللازمة في محاولة استدراك التهرب الضريبي و هذا النوع ينقسم الى ثلاث اشكال من الرقابة :<sup>1</sup>

✓ **اولا:التحقيق في المحاسبة (VC)**

هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و اجراء كا التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، و يهدف هذا التحقيق الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة

2.

و يعني بالتحقيق في المحاسبة من جهة اخرى مجموعة العمليات التي تستهدف فحص محاسبة المكلفين مهما كانت طريقة حفظها و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يسنا معرفة مدى مصداقيتها ، و تتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق و الوسائل و الكيفيات التي تساعد في تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و اسس عملية باعتبار ان المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، و هي مصدر كل بيانات و المعلومات المالية .

✓ **ثانيا:التحقيق المصوب في المحاسبة (VP):**

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا فهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الاجراءات و هو ايضا عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع او عدة انواع من الضرائب لفترة كاملة او جزء منها غير متقادمة ، او لمجموعة معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة .<sup>3</sup>

✓ **ثالثا:انجاز عملية التحقيق و نتائجه:**

<sup>1</sup>محمد العلوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، اطروحة دكتوراة غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، 2014-2015 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، ص 92.  
<sup>2</sup>الجزائر ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة ، ص 12.  
<sup>3</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة ، مرجع سابق ، ص 13.

■ **عملية التحقيق:** تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الاجراءات الواجب اتباعها من طرف الادارة الجبائية و التي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة .

إن التحقيق في المحاسبة يجب ان يتم بعين المكان اي في محل المكلف بالضريبة , و هذا من اجل خلق جو مناقشة بين المحقق المكلف و بالضريبة إلا انه هناك استثناء لهذا الاجراء, ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة و يعد قبوله من طرف الادارة او في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين اخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم , يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيه الوثائق المسلمة.<sup>1</sup>

■ **الاشعار بالتحقيق:** لا يمكن اجراء التحقيق دون ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق , ملحق بنطاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على ان يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها

(10) ايام, يرسل اشعار بالتحقيق برسالة محفوظة او يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع اشعار بالاستلام, ان عدم قبول استلام الاشعار لا يمنع من اجراء التحقيق. في هذه الحالة يلجأ المحققين الى فرض الضريبة تلقائيا , يمكن للمحقق ان يقوم بالمراقبة المفاجأة ترمي الى معاينة العناصر المادية من قبل المؤسسة او التاكد من وجود وثائق المحاسبة في هذه الحالة , يسلم الاشعار بالتحقيق مع بداية عملية المراقبة , لايمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية الابعد استنفاد الاشعار اجل التحضير المنصوص عليه سابقا.<sup>2</sup>

■ **الاستعانة بمستشار:** تحت طائلة بطلان الاجراءات يجب ان يشار صراحة ان المكلف بالضريبة يستطيع ان يستعين بوكيل يختاره بمحض ارادته اثناء عملية المراقبة للاستشارته به او الانابة عنه.<sup>3</sup>

■ **مدى التحقيق:** يمكن للمحقق ان يطلب كل الوثائق المحاسبية , نسخ البرقيات , مستندات الارادات و المصاريف.... الخ التي يمكن من وراء فحصها التاكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية .

■ **الامتناع عن تقديم المحاسبة:** يثبت عدم تقديم المحاسبة او الامتناع عند تقديمهما في محضر يؤسر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع الزام ذكر رفض المحتمل و هذا بعد اشعاره بتقديم المحاسبة في اجل اقصاه 8 ايام .

<sup>1</sup>المواد 1- 20 و 3-20 من ق أ ج.

<sup>2</sup> المادة 4-20 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>3</sup> المادة 3-20 من قانون الاجراءات الجبائية .

■ **نهاية اشغال التحقيق في عين المكان:** ينبغي على العون المحقق معاينة نهاية اعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر , يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرته و توضيح الاشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الاخير .

■ **نتائج التحقيق:** عندما تثبت الادارة ان هناك نقائص , اخطاء , اغفالات او اخفاء في عناصر التي تقوم على اساسها الضريبة تقوم :

- أما التصريح باتباع لاجراءاتالتناقدية لفرض اساس الضريبة(تصحيح حضوري ) .
- و اما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية .<sup>1</sup>

### ✓ رابعا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASEF)

يقصد بها مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به اي صفة عامة ,التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقال عن العقارات المبنية و الغير مبنية ...ألخ.

يسلترم هذا الاجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من الوضعية املاك المكلف , حالة خزينة و كذا متعلقة بسياق الحياة لسائر افراد اسرته.

و هكذا يمكن لأعوان الادارة الجبائية ان يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي , سواءا توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

و لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الا من طرف اعوان الادارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الاقل.<sup>2</sup>

يجرى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طبقا للاجراء الحضوري , و نذكر بعد ارسال اشعار باعادة التقويم ورد المعني عليه اجل القانونية يمنح لهذا الاخير اجل اضافي مدته (40) يوما لتقديم ملاحظات و الرد , في حالة ما ادا ابرز المحقق او مصلحة التحقيق اسبابا جديدة لاعادة التقويم او عناصر جديدة لم يتم التطرق اليها في اطار الاشعار الاولي .<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره .

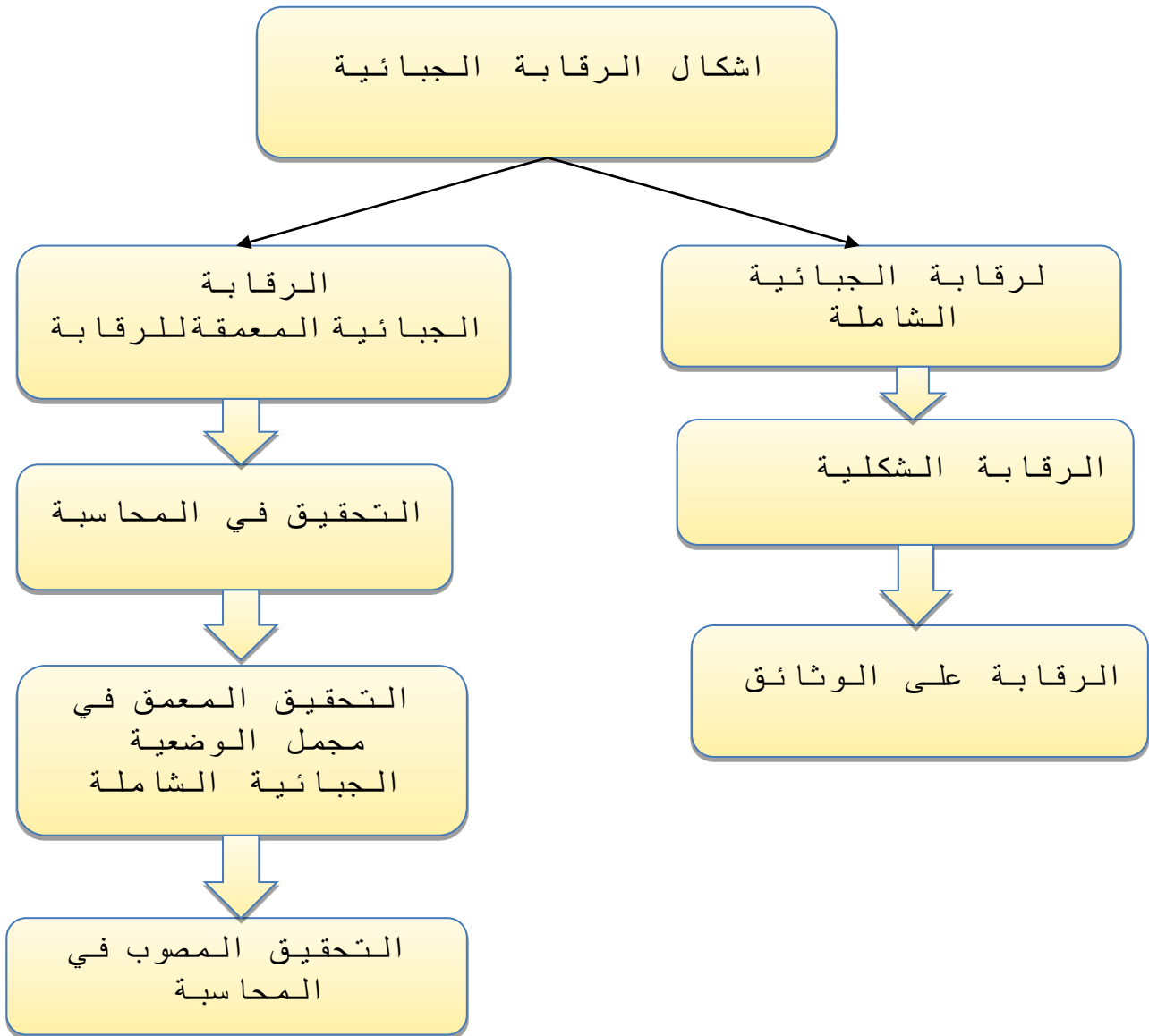
<sup>2</sup> المادة 3-20 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>3</sup> المادة 2-20 من قانون الاجراءات الجبائية .



و يمكن برمجة التحقيق م.م.و.ج اثر التحقيق في المحاسبة , سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة , او الرؤساء و الشركاء الاساسين لشركة او كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله. ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف , جهة اخرى , و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة املاكه من جهة اخرى<sup>1</sup>. تقدم الادارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها , اساسية مما قد يحملها الى اعادة تقويم الوعاء الضريبي و هذا عن طريق التصحيح الحضورى او التصحيح التلقائي .

الشكل رقم 3: اشكال الرقابة الجبائية و المصالح المكلفة بها في الجزائر.



<sup>1</sup> المادة 1-21 من قانون الاجراءات الجبائية .

المصدر: مستتبط من التحليل

### المطلب الاول: الدراسات المتعلقة بالتسيير الجبائي

#### ➤ الدراسات السابقة باللغة العربية :

- حمزة بن سويسي, عبد الوهاب سليمانى , " من خلال هذا البحث سنقوم بدراسة اثر تطبيق التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية حيث هذا النوع من التسيير للاستفادة من الخيارات و الامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي من جهة , و من جهة اخرى يكمن الهدف الاساسي لهذا النوع من التسيير في ان له اثار على الاداء المالي للمؤسسة ,من خلال كل اثر جبائي يقابله اثر مالي وبالتالي التأثير على التوازن المالي , و لهذا جاء موضوع الدراسة التي نحاول قياس هذا الاثر , ولخصت الدراسة التحليلية و القياسية الى ان التسيير الجبائي يطبق في المؤسسات و لكنه ضعيف الفعالية , و اثره ضعيف على ادائها المالي ."
- الباحث محمد عادل عياض , "بعنوان محاولة تحليل التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ,مذكرة ماجستير , جامعة بسكرة , 2012

اهتمت هذه الدراسة بالأسس النظرية للتسيير الجبائي و مدى اهميته و حدوده و ادواته ,التسيير الجبائي الحديث الذي اصبح يبحث في كيفية الاستفادة من جميع التطورات التي شهدتها علم التسيير , مما جعل المسير الجبائي اليوم يفكر في كيفية الاستفادة و التعامل مع هذه التطورات حتا تصل المؤسسة الى الاهداف المالية المطلوبة, و يكمن الهدف لهذا التسيير في ان له اثار على الاداء المالي للمؤسسة , من خلال ان كل اثر جبائي يقابله اثر مالي"

- فتحة اميرة ,دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية , رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة , الطور الثالث في العلوم التجارية , سنة 2018,اشكالية البحث : ما دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة؟ تمت دراسة هذا البحث من خلال اربعة فصول : يتمثل الفصل الاول في الاطار النظري للمراجعة الجبائية حيث قام الباحث بإعطاء مفهوم للمراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية , و الفصل الثاني :الخطر و الامن الجبائي في هذا الفصل قام الباحث بدراسة و تحليل الامن و الخطر الجبائي , الفصل الثالث : مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الفعالية و الامن الجبائي في هذا الفصل قام الباحث بدراسة المراجعة الجبائية كأداة لتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية , الفصل الرابع: مساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الاوراس ,في هذا الفصل قام الباحث بدراسة ميدانية لمعرفة سير مهمة المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الاوراس .

➤ في نفس الإطار أثرى عباسي ( 2011، 2016) هذا الموضوع بعدة دراسات مستخلصا أهمية التسيير الجبائي كعملية قانونية تعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبائي، بالإضافة الى تحقيق الخيار الجبائي الذي يخدم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة دون الوقوع في التعسف في استعمال الحق أو التصرف غير العادي في التسيير. أما دراسة بعليش وزرقون (2015) فقد ركزت على النظرة المستقبلية للمؤسسة، وتوصل الباحثان إلى ضرورة إبداء المزيد من الاهتمام باعتماد إستراتيجية جبائية تساعد على الاستمرار وتحقيق المزيد من الأرباح. وتعتبر دراسة فتحة(2017) من الدراسات التي جاءت للبحث عن الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، مستخلصة أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول الحجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة ، بالإضافة الى التحقق من انتظام و فعالية التسيير الجبائي .

➤ الدراسات باللغة الاجنبية :

○ محمد بن حاج سعد , l'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable

مذكرة للحصول على دبلوم للخبراء المحاسبين بجامعة صفاقص ( تونس )-كلية العلوم الاقتصادية و التسيير , سنة 2009, اشكالية البحث حول:

« la gestion du risque fiscal constitue ,dans le contexte économique actuel , une partie intégrante de la gestion des risque de l'entreprises »

قام الطالب بدراسة من خلال جزئين ,الجزء الاول :الاطار المفاهيمي للمراجعة الضريبية , الجزء الثاني : منهج و تقنية مهمة التدقيق الضريبي .

تناول في الجزء الاول : مفهوم التدقيق الضريبي و اهدافه و مدى تأثيره على المخاطر التي تتكبدها الشركة , و قام الطالب في الجزء الثاني بتقييم نظام الرقابة الضريبية الداخلية

العلاقة بين الدراسات السابقة

تلعب مهمة الرقابة الجبائية دورا أساسيا في تحسين اداء التسيير الجبائي لما تضيفي من

مصدقية حول مختلف البيانات ذات الطابع الجبائي والتي تعكس الوضعية الجبائية للمؤسسة بالإضافة إلى أهميتها في تفعيل إدارة المخاطر من خلال خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الجبائي حول فاعلية وكفاءة

عملية إدارة المخاطر، والتحقق من سلامة طريقة تقييم هذه المخاطر، بالإضافة إلى تقديم النصح والمساعدة حول اعتماد الخيار الأمثل للتعامل مع الخطر في الوقت المناسب، وبالتالي ضمان تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية. كما تقوم الرقابة الجبائية بكشف مناطق الخطر الجبائي من خلال :

- التأخر في ايداع التصريحات و عدم دفعها .
- تقييم الخطر الجبائي الناتج من جهة عن عدم انتظام الضريبي و من جهة اخرى من سوء اختيار او عدم توفير شروط الاستفادة من اي امتياز جبائي.

كما تعمل الرقابة الجبائية على تسيير المؤسسة من خلال وضعها تحت تصرف الميسيرين و التي تساعدهم في اتخاذ قرارات تسييرية .

### 2- من خلال الدراسات السابقة توصلنا الى ان

الخطر الجبائي الناجم عن وجود المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة كعدم التصريحات او التأخر في ايداع التصريحات ، ويتعلق الخطر الجبائي اساسا بتصرفات المؤسسة اتجاه الالتزامات التي يحددها القانون الجبائي لذا يهدف التسيير الجبائي الى تحديد الاحتياطات اللازمة لتجنب الخطر الجبائي ، و المتمثلة في :

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح و احترام الاجال.

- اسناد مهمة التسيير الجبائي لمختص يدرك القواعد الجبائية و يحسن التعامل معها .

كما تقوم الرقابة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي من خلال :

- مساهمتها في جرد نقاط القوة و نقاط الضعف في المؤسسة و تحسين و تطوير عملية اتخاذ القرار .
- توضيح اهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الامن الجبائي و النقائص البارزة في تنظيم المؤسسة .
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التقييم السيء للقواعد الجبائية .
- السماح بالقضاء التدريجي على العوامل غير القانونية لتجنب اجراءات التقويم و الاخضاع الاضافي للضريبة .
- تجنب العقوبات و الزيادات الناجمة عن الغش في التصريحات للادارة الجبائية او التأخر في ايداعها .

و بالتالي فان المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من التحكم في وضعيتها الجبائية من خلال انتقاء الخيارات و الحوافز و النظام الجبائي المناسب .

### خلاصة:

من خلال هذا الفصل النظري تم التوصل الى ان التسيير الجبائي له مفاهيم و مبادئ خاصة و تقوم على مجموعة من الاسس و الادوات ، وهناك العديد من الاهداف التي تحققها خصوصا الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية ، لكنه قد يساعد المؤسسة في استغلال الخيارات والامتيازات الضريبية التي يطرحها التشريع الضريبي مع الحرص على التقيد الصارم لشروط الاستفادة من هذه الامتيازات تجنباً للمخاطر الجبائية المترتبة عن ذلك، فالخطر الجبائي يؤثر سلباً على الوضعية المالية للمؤسسة ، مما يستدعي وجود تسيير جبائي فعال قادر على التكيف مع التشريع الجبائي و تشخيص نقاط القوة و نقاط الضعف للمؤسسة و القضاء عليها، و هذا طبعاً في ظل وجود مسير جبائي يتمتع بقدر عالي من الكفاءة . وبالتالي فإن الرقابة ليس لها دور قمعي فقط و انما يمكن ان تكون اداة لتمكين المؤسسة من معرفة مصادر الخطر الجبائي لتجنبها.

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة

المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي  
للمؤسسة

المبحث الثالث: : مراقبة و مراجعة  
الضرائب التي تخضع لها المؤسسة



## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

### تمهيد:

يعتبر التسيير الجبائي في اي نظام ضريبي وسيلة قانونية تسعى من خلالها الادارة الجبائية الى التحقق من مدى شرعية و صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين و مقارنتها مع ما تم التحصل عليه من معلومات من مصادر اخرى ، و بالتالي العمل على اكتشاف الاخطاء و الانحرافات و القيام بتشخيصها وتصحيحها ، ما قد يجعلها تسهم في توعية المؤسسة و توجيهها في مجال حسن استغلال النظم الضريبية من اجل تجنب الخطر الجبائي من جهة ، و حماية مصالح الخزينة العمومية من جهة اخرى ، لذا سنحاول التطرق في هذا الفصل الى دور التسيير الجبائي في تدنية التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال المباحث التالية :

➤ **المبحث الأول:** تقديم مكان الدراسة

➤ **المبحث الثاني:** واقع التسيير الجبائي للمؤسسة

➤ **المبحث الثالث:** : مراقبة و مراجعة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل"

إن لكل مؤسسة صناعية أهدافا وأغراضا تسعى إلى تحقيقها، وفي مقدمتها هدف البقاء والإستمرارية في السوق، إضافة إلى تحقيق العديد من الرغبات الاقتصادية والإجتماعية، ومن خلال هذا المبحث سنحاول إلقاء نظرة عامة حول مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته "وحدة جيجل".

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل"

وسيتم ذلك من خلال عرض نبذة تاريخية عن المؤسسة والتعرف بها وتبيان موقعها كما يلي:<sup>1</sup>

أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل"

تعتبر وحدة الدباغة لولاية جيجل وحدة صناعية تم إنشائها من أجل الوصول إلى غايات إقتصادية واجتماعية، وذلك من طرف المؤسسة البلغارية في إطار التعاون الجزائري البلغاري، حيث إنطلقت بها الأشغال في 19 جوان 1956، وهي سنة بداية نشاط المؤسسة حيث قدر إنتاجها في خضم هذه السنة 11 طن يوميا، وذلك بإعتبارها تشغل 367 عاملا، ويبلغ رأس مالها التأسيسي 360 مليون دينار جزائري وقد أحدثت فيها توسعات بين (1970-1973) حيث وصل الإنتاج إلى 25 طن يوميا ب 467 عاملا مقسمون على فترات، كما شهدت هذه المؤسسة عدة تحولات ففي بداية النشاط كانت تابعة للمؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية (SONIPEC) ونظرا للتغيرات الاقتصادية وبمقتضى المرسوم الوزاري رقم 82/426 المؤرخ في يوم 1982/12/14 والمتضمن إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، قسمت المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود والأحذية (SONIPEC) إلى ثلاث مؤسسات كالتالي:

- المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود (ENIPEC).

- المؤسسة الوطنية لصناعة الأحذية (EMAC).

- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات (DISTRICH).

المؤسسة الوطنية لصناعة الجلود كان مقرها الإداري بجيجل وهي تضم عدة وحدات من بينها

نجد:

- وحدة دباغة جيجل.

- وحدة الدباغة بالعمورية بوهران.

- وحدة باتنة.

<sup>1</sup> - وثائق داخلية للمؤسسة

- وحدة الجلد الخام بالروبية (VPPS).

إلا أنه في يوم 01-01-1998 عرفت المؤسسة إستقلالها وتحولت من مؤسسة (SONIPEC) وحدة جيجل إلى مؤسسة دباغة جيجل ( SPA -TAJ ).

ثانيا: موقع وتعريف مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته "وحدة جيجل"

تقع مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته ( SPA -TAJ ) بمنطقة الحدادة جنوب غرب مدينة جيجل، والتي تبعد عنها ب 3 كم وهي لا تبعد عن البحر سوى بكلم واحد، تتربع على مساحة قدرها 5 هكتارات وتتوسط مجمعا سكنيا.

مدبغة جيجل شركة ذات أسهم (SPA) لها 3600 سهم ويقدر رأس مال المدبغة ب 180000000 دج مقيدة بالقانون التجاري، مرتبطة بمجمع الجلد المستقل عن الشركة القابضة العمومية للصناعات الفلاحية والغذائية وللصناعات المصنعة.

وفي 2017 تحولت مدبغة جيجل إلى وحدة إنتاج تحت مسمى الجزائرية للجلود ومشتقاته "وحدة جيجل"، وتم نقل رأس المال إلى المؤسسة الأم الكائن مقرها بالروبية الجزائر العاصمة.

وتشغل المدبغة حاليا 138 عاملا يتوزعون على مختلف المديريات والمصالح والورشات كما ينقسم عمال الورشات الإنتاجية إلى فرقتين (صباحية ومساءية) تعملان بالتناوب على مدار 16 ساعة يوميا، وتقوم المدبغة بمعالجة جلد الأبقار والأغنام حيث يتم معالجة 20 طن من الجلد يوميا، بالإضافة إلى ذلك فإن إنتاجها ذو جودة عالية حيث حازت على شهادة الجودة في التسيير (ISO) على نشاطها ابتداء من 01 أوت 2004 ولمدة 03 سنوات متتالية، كما تستورد المواد الأولية التي تحتاج لعملية المعالجة من إسبانا وهولندا وإيطاليا وفرنسا وتصدر منتجاتها لكل من إسبانيا والبرتغال.

والجدول التالي يوضح توزيع العمال على مختلف المديريات في مؤسسة الجزائرية للجلود

ومشتقاته وحدة "جيجل"

الجدول رقم(2): توزيع العمال في مؤسسة مدبغة الجلود -جيجل-

عدد العمال	البيان
03	المديرية العامة
07	مديرية الموارد البشرية
05	مديرية المحاسبة والمالية

04	مديرية التجارة
10	مديرية الصيانة
21	مصلحة الوقاية والأمن
08	مصلحة تسيير المخزون
06	المديرية التقنية
73	مديرية الإنتاج
137	العدد الكلي للعمال

المصدر: وثائق مصلحة المستخدمين.

### المطلب الثاني: أهداف مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل"

تسعى مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته إلى تحقيق جملة من الأهداف المتعددة والمختلفة والتي يمكن حصرها كالآتي:

أولاً: الأهداف الاقتصادية: وتتمثل فيما يلي:

#### - تحقيق الربح:

كان ولا يزال تحقيق الربح هو الهدف الأول والأساسي الذي تسعى إليه مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته، من خلال الوصول إلى رقم الأعمال المسطر لكل عام وكسب متعاملين جدد مع الحفاظ على المتعاملين الحاليين، وبالتالي توسع نشاطها أمام المنافسة.

#### - تحقيق متطلبات المجتمع:

إن تحقيق مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته لنتائجها يتركز على عملية توزيع منتجاتها وتغطية تكاليفها، إلا أن العملية تسمح بتغطية متطلبات السوق محلياً، وطنياً، جهوياً أو دولياً.

#### - عقلنة الإنتاج:

وذلك من خلال الإستعمال الرشيد العوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق والتوزيع الأمثل للمنتجات، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج، وبالتالي فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية.

ثانيا: الأهداف الاجتماعية: وهي كالتالي:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور:

يعتبر عمال مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونيا.

- إقامة أنماط إستهلاكية معينة:

من خلال تقديم منتجات جديدة أو التأثير على أذواق المستهلكين.

- توفير التأمينات والمرافق للعمال:

تعمل مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته على توفير بعض التأمينات التأمين الصحي، تأمين ضد الحوادث (...)، كما تهدف إلى تخصيص أماكن سواء وظيفية كانت أو عادية لعمالها المطعم مثلا).

- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:

وذلك تماشيا مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فالمؤسسة تعمل على تدريب عمالها الجدد تدريجا كافيا، كما أنها تضطر إلى تعريف العمال القدامى وإعادة تدريبهم على إستعمال الآلات الحديثة وهذا ما يسمى بالرسكلة.

- الإهتمام بالجانب البيئي:

إلى أن موقعها الجغرافي الذي توسط مجمعا سكنيا وطبيعة نفاياتها الغازية والسائلة يرغمها على التحكم فيها.

ثالثا: الأهداف التكنولوجية

والمتمثلة في وسائل الإنتاج التي تسعى المؤسسة إلى تحديثها، وطرق الإنتاج التي يسعى إلى تجديدها لمواكبة التطور الحاصل في الميدان التكنولوجي.

**المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل"**

إن مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل" يترأسها الرئيس المدير العام المكلف بتسيير المؤسسة، كما أن مجلس الإدارة يجتمع على الأقل 06 مرات في السنة، إضافة إلى إنعقاد الجمعية العامة للمؤسسة في نهاية النشاط المحاسبين، ويحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على مجموعة من المديرات والدوائر نوضحها كما يأتي:

أولا: المديرية العامة:

تتكون المديرية العامة من المدير العام الذي يشرف على أعمالها، والذي يعتبر صاحب القرار ويحتل الموقع الأعلى في الهرم الإداري، وتساعده السكريتارية على أداء مهامه وتفعيل دوره داخل المديرية.

### 1- المدير العام: تتمثل مهام المدير العام في:

- ✓ تسيير أمور المؤسسة في أحسن الظروف مع ضمان عوامل الأمن لتحقيق الأهداف المرسومة.
- ✓ الحرص على المشاركة الفعالة في تحقيق الأهداف المرجوة.
- ✓ إعداد برنامج النشاط العام للمؤسسة وتنفيذه بمساهمة كل المدراء.
- ✓ يسهر على حسن التسيير والمراقبة في المؤسسة، والحرص على تعيين العمال حسب الشروط المنصوص عليها.

### 2- الأمانة (السكريتارية): وتتولى المهام التالية:

- ✓ إستقبال البريد والإتصالات الهاتفية.
- ✓ تنظيم اللقاءات والزيارات الخاصة بالمدير العام.
- ✓ إعداد وتصنيف الوثائق الإدارية الخاصة التي تهتم الإدارة.

### ثانيا: مديرية الصيانة:

تقع تحت مسؤولية المدير المكلف بها، وتلعب دورا مدعما بالإنتاج وذلك بالحفاظ على المعدات وصيانتها من الأعطال، وتتمثل مهام مدير الصيانة فيما يلي:

- ✓ تأكيد جاهزية المعدات وتركيبات الإنتاج لضمان السير الحسن للعمل.
- ✓ ربط ومتابعة أعمال الصيانة بالتنسيق مع رئيس مصلحة التدخل والمسؤول عن مراقبة التنفيذ.
- ✓ تحديد وتنظيم أعمال الصيانة مع رؤساء المصالح والسهر على إنجاز برامج العمل.

### ثالثا: مديرية الإنتاج:

تتكون من عدة دوائر يترأسها مدير مكلف بتنفيذ وتنظيم عمل الورشات وتسيير النتائج ومن مهامه:

- ✓ المشاركة في إعداد الأهداف السنوية للإنتاج.
- ✓ سهر على وقاية وأمن العمال حسب شروط العمل المنصوص عليها.
- ✓ تحقيق برنامج إنتاج ذو نوعية جيدة وبأقل تكلفة ممكنة.

✓ مراقبة إستهلاك المواد الأولية والتسيير العقلاني لأوقات العمل، كما أن هذه الدوائر تنقسم إلى عدة ورشات منها: ورشات الدباغة وإعادة الدباغة، ورشة العصر والتجفيف ... وغيرها.

**رابعاً: مديرية المحاسبة والمالية:**

كما هو معروف أن للمحاسبة تأثيراً مهماً على حياة المؤسسة وما يحيط بها بحكم المنافع التي يمكن أن تقدمها للمؤسسة، وتعتبر هذه المديرية محل دراستنا وتضم ثلاث مصالح وهي:

**- مصلحة المالية والمحاسبة العامة:** ويمكن تلخيص مهامها كالاتي:

- ✓ مسك جميع اليومية المساعدة.
- ✓ مراقبة العمليات والتسجيلات المحاسبية
- ✓ مسك ومراقبة سجلات الإستثمارات والإهلاكات.
- ✓ متابعة الحسابات البنكية للمؤسسة وإعداد جدول التقارب البنكي.
- ✓ إعداد الميزانية المحاسبية والجبائية للمؤسسة.
- ✓ المتابعة والمراقبة الفعالة لعمليات الجرد في نهاية السنة.
- ✓ متابعة ورفع تحفظات محافظ الحسابات.

**- مصلحة محاسبية الموارد:** ومن المهام التي تقوم بها نذكر:

- ✓ إستلام وصول المدخلات والمخرجات للموارد الأولية ولوازم المكتب وقطع الخيار إضافة المنتج التام.
- ✓ إجراء مقارنة شهرية مع أمين المخازن وكذلك مع مصلحة المحاسبة العامة.
- ✓ تقديم الإستهلاكات الشهرية لمصلحة المحاسبة العامة.
- ✓ إعداد جدول شهري للمدخلات والمخرجات من المنتج التام.
- ✓ المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي في نهاية السنة.

**- مصلحة الخزينة:** تعمل هذه المصلحة على:

- ✓ متابعة الصندوق في عمليات دخول وخروج الأموال.
- ✓ مسك سجل لمتابعة السجلات البنكية.
- ✓ مسك سجل مداخيل الزبائن.
- ✓ إستقبال جميع المداخيل النقدية وإعداد وصول الإستلام.

✓ القيام بعمليات التسديد النقدية (الأجور ومصاريف التنقلات وبعض الموردين).

✓ القيام بإعداد الشيكات لصالح الموردين والمدينون الآخرون.

✓ متابعة المراسلات البنكية.

**خامسا: مديرية الموارد البشرية:**

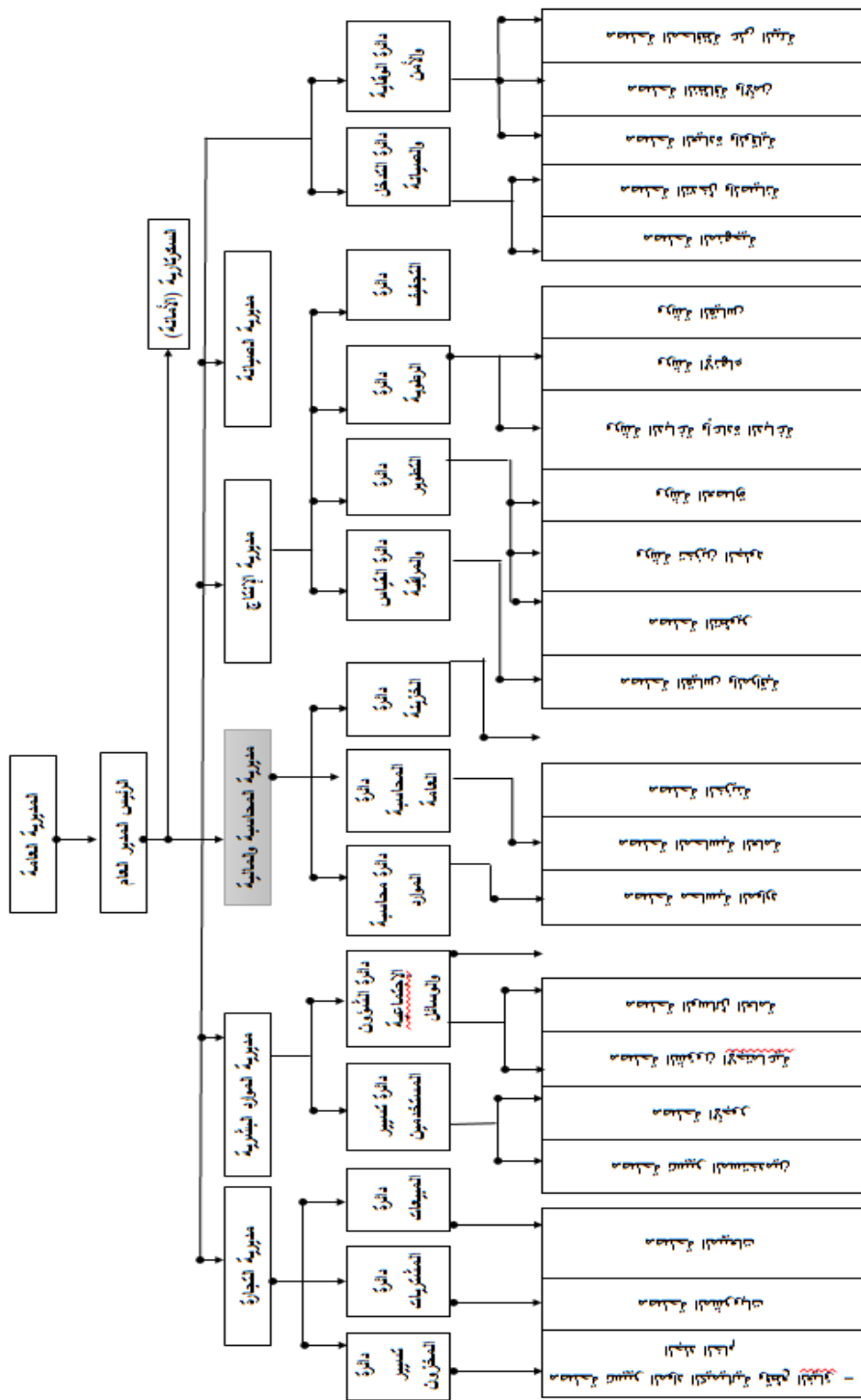
وهي من مسؤوليات المدير المكلف بمراقبة تحركات المستخدمين والسهر على السير الحسن للنشاطات المرتبطة بهم، ونجد في هذه المديرية دائرتين وهما: دائرة الشؤون الاجتماعية والوسائل العامة، والغيار ومراقبة أعمال الصيانة.

**سادسا: مديرية التجارة:**

تقع تحت مسؤولية مدير مكلف بتسيير عملية التخزين وعملية الشراء وبيع المنتجات، ودراسة السوق لبرمجة منتجات مبيعات الوحدة العرض والطلب) إضافة إلى ترويج حاجات السوق إنطلاقا من برامج الزبائن، وانجاز وتطوير السياسة التجارية بالمادة الأولية. والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة:

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته وحدة "جيجل"





المصدر: من إعداد المتربصتين بالإعتماد على وثائق مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاتها وحدة "جيجل"

المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي للمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: منظومة الضرائب والإجراءات للتصريحات التي تخضع لها مؤسسة الجلود ومشتقاته

يظهر التسيير الجبائي البسيط في المؤسسة من خلال منظومة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وحسابها وإعدادها لالتزاماتها الجبائية.

فهي تخضع لمجموعة من الضرائب والرسوم أهمها: "الرسم على النشاط المعني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة التكوين، الضريبة على النفايات.

### 1- الرسم على النشاط المعني:

تخضع المؤسسة للرسم على النشاط المعني 1% حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217، 219، 357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### 2- الرسم على القيمة المضافة:

تخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة للرسم على القيمة المضافة 19%.

### 3- الضريبة على الدخل الإجمالي TIERSI /, IRG /S :

تخضع المؤسسة للضريبة IRG/S بـ 10% و IRG /TIERSI بـ 15%.

- تقوم المؤسسة بالتصريحات الجبائية قبل 20 من كل شهر، حيث تحرص على ذلك تفاديا للعقوبات والغرامات، فالإدارة الضريبية تقوم بمقارنة التصريحات فيما يخص TVA المشتريات مع TVA المبيعات من كل شهر.

- في حالة حدوث فروقات بين ما قامت المؤسسة بالتصريح به من TVA المشتريات والتي تعتبر بالنسبة للمورد TVA المبيعات تقوم بعملية فحص الفواتير والتدقيق الفروقات الموجودة تعتبر تكاليف إضافية للمؤسسة.

- تتولى عملية التصريح مديرية المحاسبة والمالية على مستوى الجزائرية للجلود ومشتقاته.<sup>1</sup>

### المطلب 2: الإمتيازات التي تمنح للمؤسسة الجلود ومشتقاته:

- التسيير الجبائي المحكم هو الذي يقوم على الإستفادة من كافة الإمتيازات والتخفيضات الممنوحة للمؤسسة سواء كانت ممنوحة في إطار القانون الضريبي العام أو في إطار قانون الإستثمار.

<sup>1</sup> - مقابلة مع السيد رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات نتيجة المؤسسة في حالة الخسارة فهي لا تستطيع تطبيق الضريبة في الحالة لا يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات.

**1- إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار القانون ..الضريبي العام**

- في إطار القانون الضريبي العام يحق للمؤسسة الإستفادة من عدة مزايا للتحقيق في التكاليف الجبائية ومن بين الإمتيازات الممنوحة:

- تقوم المؤسسة بإعادة إستثمار الأرباح وفوائض القيمة من التنازل عن الأموال.

- تستفيد المؤسسة من ترحيل الخسائر من سنة لأخرى للحصول على وفورات ضريبية.

**2- إستفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار قانون الإستثمار:**

- إستفادة المؤسسة من تخفيضات بنسبة 31% بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) وذلك في إطار الإستثمار المتعلق باقتناء آلات جديدة لعدة 5 سنوات.

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق.

المبحث الثالث: مراقبة ومراجعة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة

أ- تواريخ تقديم التصريحات الشهرية (G50)

الجدول رقم (3): الدخل الإجمالي (IRG)<sup>1</sup>

2019	2018	2017
16/01	18/01	18/01
20/02	19/02	18/02
20/03	18/03	19/03
21/04	19/04	17/04
19/05	20/05	17/05
19/06	20/06	19/06
18/07	19/07	18/07
19/08	15/08	19/08
19/09	19/09	19/09
20/010	18/010	19/010
19/011	19/011	19/011
19/012	20/012	18/012

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على تصريحات (G50)

<sup>1</sup> - أنظر الملحق (1)، (2)، (3).

يتضح من خلا المعطيات في الجدول أن تصريحات (G50) الخاصة بـ IRJ/S تم إيداعها في الأجل القانوني وذلك طيلة فترة محل الدراسة من 2017 إلى 2019 ولهذا يمكن القول أن المؤسسة ملتزمة جباثيا بالتصريح بـ IRJ/S.

أنظر الملحق (1)، (2)، (3)

ب- حقوق الطابع<sup>1</sup>:

ب- الجدول رقم (4): حقوق الطابع

2019	2018	2017
16/01	18/01	18/01
20/02	18/02	19/02
20/03	19/03	19/03
12/04	17/04	17/04
19/05	20/05	17/05
19/06	20/06	19/06
18/07	19/07	18/07
19/08	15/08	18/08
13/08	12/09	19/09
20/010	18/010	19/010
19/011	19/011	19/011
19/012	20/012	18/012

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على تصريحات G50

<sup>1</sup>- أنظر الملاحق (4)، (5)، (6).

نلاحظ أن المؤسسة تقوم بالتصريح في الآجال القانونية أي انتظام التصريحات جيدا يؤدي إلى تقليل من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

2- الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>:

الجدول رقم (5): دراسة الرسم على المشتريات

البيان (النوات)	2017	2018	2019
الرسم المتخرج	37080291,86	47951624,19	42949147,00
الرسم المموج به	37080291,86	47951624,19	42949147,00
الرسم القابل للخصم	0	0	0

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على التصريحات دفتر الأستاذ

من خلال النتائج المتواصل عليها المؤسسة لم تتحمل عبيء ضريبي

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

3- اوسم على النشاط المهني (TAP)

الجدول رقم (6): دراسة الرسم على النشاط المهني<sup>2</sup>

البيان (السنوات)	2017	2018	2019
رقم الأعمال المتفرج	295720736,38	32122692,75	351158217,75
رقم الأعمال المصرح به	196492036,38	1626525,54	165857014,8
طول الرسم	99228700,00	16265255,4	185301203
جدول الرسم	%2	%1	%1
الرسم	1984574,00	1626525,54	1853012,03

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على تصريحات المقدمة

<sup>1</sup> - أنظر الملاحق 7، 8، 9.

<sup>2</sup> - أنظر الملاحق (10)، (11)، (12)، (13)، (14)، (15).

من خلال النتائج المتوصل إليها المؤسسة لم تتحمل عقوبة أو عيباً بالنسبة للرسم على النشاط

المهني

العقوبات التي خضعت لها المؤسسة:

في حالة عدم سداد الضرائب لمدة مثلاً: الضريبة على البيئة (النفايات الملوثة والمياه الملوثة)، هناك ضريبة تفرض على الجزائرية للجلود ومشتقاته كل سنة مع تراكم هذه الضريبة وعدم قدرة المؤسسة على الوفاء بها.

تلجأ مديرية الضرائب للطرق القانونية للتحصيل حتى يصل الحد لإطلاع على الحسابات البنكية للمؤسسة لدى البنوك يؤدي ذلك إلى غلق الحسابات لحين تحميل إيراداتها، كمثال على ذلك نأخذ سنة 2017، 2018، 2019، عند قيام مؤسسة.

الجدول رقم (7)<sup>1</sup>: كشوفات البنكية للمؤسسة (2017)، (2018)، (2019)

البيان	2017	2018	2019
القرض الشخصي الجزائري (CPA) المفتاح (49)	1246939,68	508495,37	-
القرض الشخصي الضرائب (CPA) المفتاح (91)	142346,94	1178,88	-
البنك الجزائري الخارجي BEA (دينار)	19780,75	19175,75	18580,75
القرض الشعبي الجزائري (CPA)	-	15911736,05	-
القرض الشعبي الجزائري (CPA) (Dépehes)	-	74274,33	-
CPA (EURO) N°69	32050,70	314673,94	310410,86
BEA (Euro)	2745,28	2699,16	2662,67

<sup>1</sup> - المصدر: هنا إعداد الطلبة بناء على المقابلة (5).

191797,74	194426,19	197748,30	CPA N°4b
-----------	-----------	-----------	-------------

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المقابلة

الجدول رقم (8): الضريبة البيئية والعقوبات المتعلقة بها<sup>1</sup>

البيان	2017	2018	2019
الضريبة البيئية	4522500,00	2610000,00	2880000,00
جدول العقوبة (التأخير) (10%)	45225000	261000,0	288000,00
المبلغ الإجمالي للعقوبة	4974745000	2871000,00	3168000,00

المصدر: رسالة التبليغ الأولى المتعلقة بالنتائج التحقيقية الجبائي لمحاسبة شركة الجلود للسنوات من (2017 إلى 2019)

من خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن المؤسسة خلال السنوات (2017)، (2018)، (2019) تأخرت في دفع الضريبة على البيئة، فزادت التكاليف الجبائية المستقلة في عقوبة الأخير (10%) حيث أن التكلفة الجاذبية سنة (2017) زادت بـ (45225000) و(2018) زادت بـ (261000) وسنة (2019) زادت بـ (288000).

<sup>1</sup> - أنظر الملاحق (19، 20، 21).



النتائج التطبيقية :

من خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة الجلود و مشتقاته توصلنا الى النتائج التالية :

-المؤسسة تدفع المستحقات الضريبية في الاجال القانونية .

- المؤسسة قد تحملت تكاليف جبائية اضافية من خلال مختلف العقوبات التي سلطتها الادارة الجبائية عليها .

-الادارة الجبائية اكتشفت بعض المخالفات و الاغفالات كالضريبة على البيئة.

- المؤسسة معفاة من الضريبة على ارباح الشركات .

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي دراسة، دور التسيير الجبائي في تخفيض الاعباء الجبائية للمؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال التحري بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي ثم تطرقنا لواقع التسيير الجبائي للمؤسسة في المبحث الثاني وتطرقنا في المبحث الثالث لواقع التسيير الجبائي الإستراتيجي في المؤسسة وذلك بالإعتماد على المعطيات الجبائية و المحاسبية حيث تبين أن المؤسسة تتمتع بسلوك جبائي حسن تجاه الادارة الجبائية وليس لديها منازعات جبائية حيث تقوم بأداء جميع إلزامتها الجبائية والمحاسبية، من خلال جميع التصريحات التهوية من نوع (G50) بصفة منتظمة في الآجال المحددة لها قانونا لجميع الذوات محل المراجعة الجانبية.



الختامة

## الخاتمة:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على مؤسسة الجلود بجيجل ومن خلال اجرائنا لمقابلات مع المسيرين الجبائين في المؤسسة وإطلاعنا على التصريحات الشهرية والسنوية لها تبين لنا أن العامل الأساسي الذي يتحكم في الخطر الجبائي داخل المؤسسة هو العامل البشري المتمثل في المسؤول في التسيير الجبائي، وهذا ما لمسناه خلا الدراسة حيث تبين أن مؤهلات ومعارف المسير الجبائي ساهمت بشكل كبير في تقليص الأخطار الجبائية التي تفرض لها المؤسسة.

## 2- اضافة نتائج:

- من خلال معالجتنا للموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:
- إن دراسة الخطر الجبائي يندرج ضمن العمل على تفعيل التسيير الجبائي للمؤسسة يهدف بإعطاء طابع الفعالية لقراراتها ولتفادي هذا الخطر لابد من إسناد صفة التسيير الجبائي في المؤسسة كل مختص في مجال الجباية ولديهم معرفة بالقوانين والنصوص الجبائية وتطبيقاتها.
- تساعد الرقابة الجبائية على تقليل الخطر الجبائي الناتج عن عدم الإنتظام الضريبي أو سوء الإستغلال و مزايا وخيارات التي يضعها التشريع.
- إن التسيير الجبائي ليست حجر أداة قانونية توضحها الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي والحفاظ على حقوق الخزينة المصرفية بل تعمل أيضا على كشف المخاطر الجبائية بهدف توعية مسيرين المؤسسات بحقوقهم والتزاماتهم الجبائية مما يجنبه الوقوع في المخاطر الجبائية التي كشفتها عملية الموافقة.
- التسيير الجبائي له دور في التحكم في التكاليف الجبائية .
- اهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية هي العقوبات و الغرامات الجبائية .

### 3- اضافة اقتراحات:

- ضرورة سن القوانين الواضحة و الدقيقة و غير المعقدة التي تُوَطر في عملية الرقابة الجبائية من أجل ان يفهمها الجميع و تراعي مصلحة الادارة و مصلحة المؤسسة .
- تشجيع المؤسسات التي تقوم بواجباتها الجبائية و منحها امتيازات ضريبية حتى تحفزها على الالتزام الطوعي بالتشريعات الجبائية ، و هو مايجنب المؤسسة من الوقوع بالمخاطر الجبائية من جهة ، و يقلل من محاولات التهرب الضريبي من جهة اخرى ، الامر الذي يقلل من عبء الرقابة الجبائية على الادارة الجبائية .

4- افاق البحث : في ختام هذه الدراسة يمكن اقتراح مجموعة من الموضوعات ذات الصلة بالموضوع:

- دور التسيير الجبائي في مواجهة الخطر الجبائي ؟
- دور الوعي الجبائي في تجنب المخاطر الجبائية ؟

# قائمة المراجع

### قائمة المراجع:

مراجع باللغة العربية:

اولا الكتب :

- 1- بوزيدة حميد ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005.
- 2- بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية ، الطبعة الثالثة ن ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010-2012.
- 3- برحمانى محفوظ ، التشريع الضريبي الجزائري ، دار الجامعة الجديدة .
- 4- ياسين سعد الغالب ، النظم المعلومات الادارية ، دار الياوروزي .
- 5- منصور علي محمد ، مبادئ الادارة ، الطبعة الاولى ، مجموعة لنيل العربية ، القاهرة ، 1999.
- 6- التابعى هانى ، حوكمة الادارة الضريبية اداة لتدنية المخاطر الضريبية ، الضرائب المصرية .

### ثانيا: المذكرات و الاطروحات الجامعية :

- 7- عباسى صابر ، اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية "رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر ، تخصص محاسبة و جباية "، جامعة بسكرة ، 2012.
- 8- طويل الرشيد ، "تحليل و تسيير الاموال العمومية "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر ، تخصص و تدقيق و استراتيجية تسيير المؤسسة "، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان .
- 9- عياض محمد عادل ، محاولة تحليل التسيير الجبائي و اثاره على المؤسسات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر فرع ادارة الاعمال ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2003.
- 10- عباسى صابر ، دور التسيير بالقيمة في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة ،تخصص محاسبة و جباية ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015-2016.
- 11- فتحة أميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية ، "مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة ، تخصص محاسبة "، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2017-2018.
- 12- بوقلية محمد الدين ، رقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، "مذكرة ماستر غير منشورة"، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2001.
- 13- لعلاوي محمد ، دراسة تحليلية لقواعد تاسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، اطروحة دكتوراة غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014-2015.

### ثالثا: المؤتمرات و الملتقيات

- 14- زواق الحواس ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، الملتقى الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة مسيلة ، الجزائر ، 14-15 افريل ، 2009.



## قائمة المراجع

### رابعاً: مجلات

- 15- عباسي صابر ، شعوبي محمود فوزي ، اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة ، مجلة الباحث ، العدد 12، الجزائر ، 2013.
  - 16- الداور جبر ابراهيم ، عبد محمد نواف ، اثر السياسات المحاسبية للادارة المكاسب على اسعار اسهم الوحدات الاقتصادية في سوث فلسطين للاوراق المالية ، مجلة الجامعة الاسلامية (فلسطين)، المجلد 17، العدد 1، 2009.
  - 17- كيموش بلال ، بلخيري محمد سعد الدين ، دور الاستشارة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية و الادارية ، المجلد 3، العدد 2، ديسمبر ، 2019.
  - 18- زواق حواس ، اهمية التسيير الجبائي في ترشيد الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري ، مجلة الحقوق للعلوم الانسانية .
  - 19- زواق حواس ، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية .
  - 20- بلعورة هجيرة ، الحوكمة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية ، مجلة الاقتصاديات للمال و الاعمال ، 2017.
  - 21- فتحة اميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير للعلوم التجارية ، العدد 17، 2017.
  - 22- بحرو كريمة ، استراتيجية صنع القرار عند المسييرين ، مجلة نور للدراسات الاقتصادية ، المجلد 3، العدد 4، جوان 2017.
- خامساً المقالات :
- 23- بن سويسي حمزة ، سليمان عبد الوهاب ، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ، جامعة ادرا .
- سادساً المطبوعات :
- 24- مقدم خالد ، ضيف الله محمد الهادي ، زرقون عمر الفاروق ، تسيير و المراجعة الجبائية ، مطبوعة ، جامعة ورقلة ، 2019.
- سابعاً القرارات ، القوانين و المراسيم
- 25- الجزائر وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الاجراءات الجبائية 2017.
  - 26- الجزائر وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الرسم على رقم الاعمال 2017.
  - 27- الجزائر وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الرسم على رقم الاعمال 2017.

### ثامناً : المراجع باللغة الفرنسية

- 28- menhaoui Ines ,**identification et impact des partique de la gestion fiscal sur la performance fiscal des groupes de sociétés** : une etude menée dans la contxtetunsien , gestion et mangement université de franch –conté, 2015 francais.
- 29- sholesM et wolfson M , cité par R yaih , in « **fiscalité et parformance des entreprises , role de l'expertise comptable** » , faculté des sceinceeconomie et de gestion , RCFN° :52,2001,université de sfax..

## قائمة المراجع

---

**30-** ben abdrahmen Mme mounaguedrib , **impact des mecanismes internes de gouvernance sue le risou fiscal une etudemenee dans le context tunisien.**

**31-** ben hadj saad M mohammed , M abdraoufyarch , **étude fiscal dans les PME : proposition d'une demarche pour l'expert-comptable**, université de sfax.

الملاحق