الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

-دراسة حالة اتصالات الجزائر الفضائية-ATS

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل. م. د

تخصص جباية ومالية المؤسسة

اعداد الطالبة:

بن حليمة دلال

أمام اللجنة المشكلة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
كرمي مليكة	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
طويل اسيا	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
معزوز نشيدة	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا مساعدا
بضياف صالح	أستاذ	جامعة البليدة 2	ممتحنا
ونادي رشيد	أستاذ	جامعة البليدة 2	ممتحنا
عيسى نجاة	أستاذ	جامعة الجزائر 3	ممتحنا
سمراني دحمان	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الجزائر 3	ممتحنا

2026/2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

-دراسة حالة اتصالات الجزائر الفضائية-ATS

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل. م. د

تخصص جباية ومالية المؤسسة

اعداد الطالبة:

بن حليمة دلال

أمام اللجنة المشكلة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
كرمي مليكة	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
طويل اسيا	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
معزوز نشيدة	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا مساعدا
بضياف صالح	أستاذ	جامعة البليدة 2	ممتحنا
ونادي رشيد	أستاذ	جامعة البليدة 2	ممتحنا
عيسى نجاة	أستاذ	جامعة الجزائر 3	ممتحنا
سمراني دحمان	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الجزائر 3	ممتحنا

2026/2025

اهداء

الى والدي العزيزين،

الى من كانا دائما مصدر قوتي، واللذين غمراني بالدعاء، وشجعاني في كل خطوة، وغرسا في الإصرار والطموح وحب العلم والاجتهاد.

الى أبي، سندي وداعمي، الذي كان دائما مصدر قوة وعطاء، وكان له الأثر الكبير في مسيرتي، وفضل في إتمام هذا العمل، بما قدمه لي من دعاء ودعم وتشجيع ومرافقة دائمة. وكان بجانبي في كل مرحلة من مراحل هذا الجهد.

والى أمي، سندي في الحياة، التي كان لها فضل كبير في إتمام هذا العمل، دعواتها سر نجاحي وطمأنينتي في كل خطوة، وكانت دائما تشجعني وتدعمني في مسيرتي، وتمنحني القوة النفسية للاستمرار، ولم تدخر جهدا في مساعدتي حتى أكملت هذا العمل.

اليكما أهدي ثمرة هذا الجهد، عرفانا وامتنانا، واعترافا بأن ما وصلت اليه هو بفضلكما بعد فضل الله.

والى اخوتي الأعزاء الذين كانوا دائما السند والرفقة الطيبة، وشاركوا معي لحظات الاجتهاد والصعوبات، وكانت كلماتهم وتشجيعاتهم ودعمهم الدائم مصدر قوة وتحفيز.

والى جدي الحبيب، الذي كان دعاؤه لي رفيقا ودعما لا ينقطع، له اهدي ثمرة هذا الجهد بكل محبة.

والى جدتي الغالية، التي كانت دعواتها وكلماتها الطيبة سندا في مسيرتي، أهدي لها خالص المحبة والامتنان.

الى اصدقائي وكل من علمني وساندني، لكم مني كل الامتنان والعرفان لما قدمتموه من دعم ومساندة.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، نحمده على توفيقه وتسديده، ونشكره على ما أنعم به علينا من قدرة وصحة وعلم، ونسأله أن يجعل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن يوفقنا لما فيه الخير.

أتقدم بخالص الشكر والتقدير الى مشرفتي الأستاذة الدكتورة طويل اسيا، على ما قدمته لي من توجيهات قيمة، وملاحظات بناءة، ومرافقة علمية كان لها اثر كبير في الارتقاء بمستوى هذا العمل. كما اشكرها على اسلوبها الراقي، وتواضعها، وحرصها الدائم على المساعدة والتوجيه، مما جعل اشرافها تجربة علمية متميزة ومثمرة. لقد كان دعمها وتشجيعها دافعا مهما خلال مسار البحث.

كما اشكر المشرفة المساعدة الأستاذة الدكتورة معزوز نشيدة، على تعاونها المستمر، وحرصها على تقديم كل ما يلزم لإنجاح هذا العمل، مما كان له أثر واضح في إتمام الاطروحة.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير الى الدكتور شنوف عبد الحليم، الذي قدم لي معلومات قيمة وساعدني بتوجيهاته واجاباته المفصلة التي اثرت محتوى هذه الاطروحة وساهمت في تعزيز جانبها العلمي. كما اود ان اعبر عن تقديري لاسلوبه الراقي وتواضعه الكبير وحبه لمساعدة الاخرين، مما جعل التعامل معه تجربة علمية وإنسانية مميزة. وكان لتعاونه ودعمه أثر واضح في انجاز هذا العمل.

كما أتقدم بخالص الشكر الى الأستاذ الدكتور ونادي رشيد، على ما قدمه لي من مساعدة وتوجيهات خلال مراحل البحث، وعلى أسلوبه الراقي وتعاونه الدائم، الذي كان له أثر مهم في إنجاز هذا العمل. كما أشكره على تواضعه وحسن تعامله وحرصه على مساعدة الطلبة، مما جعل الاستفادة من توجيهاته قيمة جدا على المستوى العلمي والإنساني.

كما اشكر لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقراءة هذا العمل ومناقشته، وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات علمية قيمة ستثري هذه الدراسة.

كما اتوجه بخالص الشكر والامتنان الى كل من قدم لي الدعم والمساندة، كل باسمه ومقامه، ممن كانوا سندا لي بكلمة او توجيه او تشجيع، وكان لهم أثر طيب في إتمام هذا العمل.

ملخص:

تهدف دراستنا الى التعرف على دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من خلال طرح الإشكالية التالية: **كيف يساهم التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟** وللإجابة على الإشكالية وتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة قصد بناء إطار نظري متكامل يوضح مختلف المفاهيم المرتبطة بموضوع الدراسة. اما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي الذي يقوم على تحليل البيانات المستخرجة من المؤسسة محل الدراسة، ولقد توصلنا في الأخير الى ان التسيير الجبائي يساهم في الحد من المخاطر الجبائية من خلال تحقيق الامتثال الجبائي للمؤسسة وتعظيم استفادتها من التحفيزات والاعفاءات الجبائية التي يمنحها القانون، وبالتالي فان التسيير الجبائي لم يعد خيارا ثانويا بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، بل أصبح ضرورة حتمية تفرضها تعقيدات النصوص القانونية وعدم ثبات التشريعات الضريبية. اذ ان اهمال التسيير الجبائي في المؤسسة يؤدي الى تعرض المؤسسة لمختلف اشكال المخاطر الجبائية، مما يؤثر سلبا على وضعيتها المالية واستمراريتها، كما توصلنا الى أن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية تمارس تسيير جبائي محدود الفعالية فمن جهة المؤسسة لم تتعرض للعقوبات الجبائية المتعلقة بعدم الامتثال أي لم تتعرض لخطر عدم الامتثال، الا انها تعرضت لخطر الفرصة لانها لم تعظم وفراتها الضريبية بسبب عدم الاستفادة من بعض الخيارات الجبائية المتاحة التي كان من شأنها تخفيض العبء الجبائي في المؤسسة. وخلصت الدراسة الى جملة من التوصيات من بينها ضرورة تعزيز دور التسيير الجبائي داخل المؤسسة ليكون أداة استراتيجية لا تقتصر فقط على الامتثال الجبائي، بل تمتد الى الاستغلال الأمثل للتحفيزات والاختيارات الجبائية المتاحة قانونا. وبضرورة اخذ العامل الجبائي بعين الاعتبار عند اتخاذ أي قرار داخل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: تسيير الجبائي، مخاطر الجبائية، امتثال الجبائي، التزامات الجبائية، تكاليف جبائية اضافية.

Abstract :

Our study aims to examine the role of tax management in reducing tax risks within Algerian economic enterprises, through the following research problem : How does tax management contribute to the reduction of tax risks in the enterprise ? To address this problem and achieve the objectives of the study, a descriptive-analytical approach was adopted, where the descriptive method was used in the theoretical part of the study in order to build a comprehensive conceptual framework clarifying the various notions related to the research topic. As for the empirical part, the analytical method was applied, based on the analysis of data extracted from the enterprise under study. The study ultimately found that tax management contributes to the reduction of tax risks by ensuring the enterprise's tax compliance and by maximizing its benefit from tax incentives and exemptions provided by law. Accordingly, tax management is no longer a secondary option for the economic enterprise, but rather has become an essential necessity imposed by the complexity of legal provisions and the instability of tax legislation. Neglecting tax management within the enterprise exposes it to various forms of tax risks, which negatively affect its financial position and continuity. The study also found that Algérie Télécom Satellite practices a tax management system of limited effectiveness; on the one hand, the company has not been subject to tax penalties related to non-compliance, meaning it has not faced compliance risk, however it has been exposed to opportunity risk as it has failed to optimize its tax savings by not taking advantage of certain available tax options that could have reduced its tax burden. The study concludes with a set of recommendations, including the need to strengthen the role of tax management within the enterprise so that it becomes a strategic tool not limited to tax compliance but extending to the optimal use of legally available tax incentives and choices, as well as the necessity of taking the tax factor into account in any decision-making process within the enterprise.

Keywords: tax management, tax risks, tax compliance, tax obligations, additional tax costs, tax risk management.

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
اهداء	V
شكر وتقدير	V
الملخص باللغة العربية	II
الملخص باللغة بالانجليزية	V
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات	V
قائمة الملاحق	V
مقدمة	أ-ل
الفصل الأول: الاطار النظري للتسيير الجبائي	1
تمهيد	2
المبحث الاول: ماهية التسيير الجبائي.	3
المطلب الاول: مفهوم التسيير الجبائي	3
المطلب لثاني: مبادئ التسيير الجبائي، حدوده ومراحله	13
المطلب الثالث: الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية	22
المبحث الثاني: دور التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات المالية	35
المطلب الاول: دور التسيير الجبائي في المفاضلة بين مختلف مصادر التمويل	36
المطلب الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار الاستثمار	45
المطلب الثالث: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار توزيع الأرباح	59
المبحث الثالث: أدوات التسيير الجبائي، طرق قياسه وممارساته على المستوى الدولي	70
المطلب الأول: أدوات التسيير الجبائي	70
المطلب الثاني: طرق قياس التسيير الجبائي	85
المطلب الثالث: مفهوم التسيير الجبائي الدولي	93
خلاصة الفصل الأول	105
الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمخاطر الجبائية	106
تمهيد	107

المبحث الاول: ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	108
المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي	108
المطلب الثاني: مظاهر الخطر الجبائي ومجالاته	118
المطلب الثالث: مصادر المخاطر الجبائية وأنواعها	129
المبحث الثاني: الالتزامات والعقوبات الجبائية للمكلف بالضريبة	141
المطلب الأول: التصريحات الجبائية للمكلف والعقوبات الجبائية المتعلقة بها	142
المطلب الثاني: الالتزامات الجبائية الأخرى خارج اطار التصريح بالضريبة والعقوبات الجبائية المتعلقة بها	157
المطلب الثالث: مخاطر الاخلال بشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية	169
المبحث الثالث: ماهية تسيير المخاطر الجبائية	184
المطلب الأول: ماهية تسيير الخطر	185
المطلب الثاني: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية	196
المطلب الثالث: مراحل تسيير المخاطر الجبائية، ودور الجهات الداخلية والخارجية في تسيير المخاطر الجبائية	205
خلاصة الفصل الثاني	220
الفصل الثالث: دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية بمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	221
تمهيد	222
المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	223
المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	223
المطلب الثاني: الحلول التي تقدمها مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية والخصائص المالية للمؤسسة	231
المطلب الثالث: الالتزامات الجبائية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	243
المبحث الثاني: اليات التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	250
المطلب الأول: التسيير الجبائي من خلال الامتثال للتشريعات الجبائية	251
المطلب الثاني: فعالية تسيير الملف الجبائي الخاص بالتعامل مع مورد أجنبي كالية لتعزيز الامتثال الجبائي في المؤسسة	264
المطلب الثالث: التسيير الجبائي باستخدام الأساليب المحاسبية كالية لتحقيق	278

وفورات ضريبية	
المبحث الثالث: تقييم التسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	293
المطلب الأول: تقييم التسيير الجبائي للمؤسسة من خلال دوره في ترشيد القرارات المالية في المؤسسة	293
المطلب الثاني: قياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي في المؤسسة والتعرف على الأطراف الفاعلة في تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة	306
خلاصة الفصل الثالث	313
الخاتمة	314
قائمة المصادر والمراجع	322
قائمة الملاحق	337

قائمة الجداول

العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01-01): المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص وشركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري.	53
الجدول رقم (01-02): معدل الضريبة الاسمي والفعلي لشركات بعض دول الاتحاد الأوروبي	88
الجدول رقم (02-01): المخاطر الجبائية لحسابات الميزانية	119
الجدول رقم(02-02): المخاطر الجبائية لحسابات جدول النتائج	120
جدول رقم (02-03): التعديلات الجبائية خلال الفترة 2007-2016	130
جدول رقم (02-04): عقوبات التاخير المطبقة على الضرائب المدفوعة عن طريق تصريح G50	151
الجدول رقم (02-05): عقوبات تأخير دفع الضريبة الجزافية الوحيدة	157
الجدول رقم (02-06): تقييم شدة أو درجة المخاطر	193
الجدول رقم (03-01): تطور رقم اعمال المؤسسة خلال الفترة 2020-2024	237
الجدول رقم (03-02): تطور النتيجة الصافية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2020-2024	239
الجدول رقم (03-03): نسب الهيكل المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية للفترة 2020-2024	241
الجدول (03-04): الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الأجور	246
الجدول رقم (03-05): الرسم على القيمة المضافة مبيعات	251
الجدول رقم (03-06): الرسم على القيمة المضافة مشتريات	252
جدول رقم (03-07): الرسم على النشاط المهني	254
جدول رقم (03-08): الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور	255
جدول رقم (03-09): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية	257
جدول رقم (03-10): الضريبة على أرباح الشركات	259
جدول رقم (03-11): فائض القيمة الغير خاضع للضريبة	260
الجدول رقم (03-12): الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين	261
الجدول رقم (03-13): مبلغ العمليات المنجزة مع المؤسسات المرتبطة وطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة خلال سنة 2023	262

الجدول رقم (03-14): معلومات خاصة بالقروض والديون مع المؤسسات المرتبطة خلال سنة 2023	262
الجدول رقم (03-15): مبلغ العمليات المنجزة مع المؤسسات المرتبطة وطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة خلال سنة 2024	263
جدول رقم (03-16): معلومات خاصة بالقروض والديون مع المؤسسات المرتبطة خلال سنة 2024	263
الجدول رقم (03-17): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 10%	264
الجدول رقم (03-18): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	265
الجدول رقم (03-19): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 10%	266
الجدول رقم (03-20): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	266
الجدول رقم (03-21): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 10%	267
الجدول رقم (03-22): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	267
الجدول رقم (03-23): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	269
الجدول رقم (03-24): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	269
الجدول رقم (03-25): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	269
الجدول رقم (03-26): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	271
الجدول رقم (03-27): كشف الاقتطاعات من المصدر	272
الجدول رقم (03-28): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	272
الجدول رقم (03-29): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 24%	273
الجدول رقم (03-30): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	275
الجدول رقم (03-31): كشف الاقتطاعات من المصدر	275
الجدول رقم (03-32): الرسم على التوطين البنكي	277
الجدول رقم (03-33): الوفر الضريبي عن فائض القيمة المحقق خلال السنوات من 2020-2024.	278
الجدول رقم (03-34): الوفر الضريبي عن المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة خلال السنوات من 2020-2024.	280
الجدول رقم (03-35): المؤونات الغير قابلة للخصم لسنة 2022.	282
الجدول رقم (03-36): المؤونات الغير قابلة للخصم لسنة 2024.	284

الجدول رقم (03-37): أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم	286
الجدول رقم (03-38): اجمالي خسائر وأرباح سعر الصرف.	288
الجدول رقم (03-39): أرباح سعر الصرف المدرجة ضمن التخفيضات.	288
الجدول رقم (03-40): خسائر سعر الصرف المعاد ادماجها	289
الجدول رقم (03-41): التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم	291
الجدول رقم (03-42): الضرائب مؤجلة أصول وخصوم التي سجلتها المؤسسة	292
جدول رقم (03-43): قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة	294
الجدول رقم (03-44): القروض المحصل عليها من قبل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.	297
الجدول رقم (03-45): الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني خلال الفترة 2020-2024.	299
الجدول رقم (03-46): الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة على مبيعات خلال الفترة 2020-2024	300
الجدول رقم (03-47): الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات خلال الفترة 2020-2024	301
الجدول رقم (03-48): التخفيضات الناتجة عن فائض القيمة المترتب عن التنازل عن التثبيتات خلال الفترة 2021-2024.	304
الجدول رقم (03-49): معدل الضريبة الفعلي	306
الجدول رقم (03-50): حجم الادخار الضريبي	308

قائمة الاشكال

العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01-01): الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي	9
الشكل رقم (01-02): أهداف التسيير الجبائي	13
الشكل رقم (01-03): مبادئ وحدود التسيير الجبائي	20
الشكل رقم (01-04): أنواع سياسة توزيع الأرباح.	66
الشكل رقم (01-05): دور التدقيق الجبائي الداخلي	73
الشكل (01-06): دور التدقيق الجبائي الخارجي	74
الشكل (01-07): مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة.	79
الشكل (01-08): نتائج استطلاع حول السؤال: ما هو معدل الضريبة الرئيسي "الذي تعتمد عليه شركاتكم في كل من التوقعات أو اتخاذ القرارات؟	91
الشكل رقم(02-01): أنواع المخاطر	112
الشكل رقم (02-02): كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية	135
الشكل رقم (02-03): مثال عن مصفوفة المخاطر	194
الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي للمديرية القطاعية الادارية والمالية لشركة إتصالات الجزائر الفضائية	228
شكل رقم (03-02): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	230
الشكل رقم (03-03): تطور رقم الاعمال المؤسسة خلال الفترة 2020-2024	239
الشكل رقم (03-04): تطور النتيجة الصافية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2020-2024	240
الشكل رقم (03-05): تطور قدرة التمويل الذاتي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	295
الشكل رقم (03-06): الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر	303
الشكل رقم (03-07): معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة اتصالات الجزائر	307

الفضائية.	
الشكل رقم (03-08): حجم الادخار الضريبي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية	309

قائمة المختصرات

الرمز	المصطلح باللغة الفرنسية	المصطلح باللغة الانجليزية	المصطلح باللغة العربية
FASB		Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
SOX		Sarbanes-oxley	ساربانيس-او كسلي
OECDE		Organisation for economic co-operation and Development	منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي
ETR		Effective Tax Rate	معدل الضريبة الفعلي
STR		Statutory Tax Rate	معدل الضريبة القانوني
MTR		Marginal Tax Rate	معدل الضريبة الحدي
AETR		Average Effective Tax Rate	متوسط معدل الضريبة الفعلي
METR		Marginal Effective Tax Rate	معدل الضريبة الفعلي الحدي
BEPS		Base Erosion and Profit Shifting	تاكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح
Voip		Voice Over Internet Protocol	خدمات الصوت عبر الانترنت
VSAT		Very Small Aperture Terminal	محطة طرفية ذات فتحة صغيرة
GMPCS		Global Mobile Personal Communication by Satellite	الاصالات الشخصية النقالة العالمية عبر الأقمار الصناعية (السواتل)

GTA	Groupe Télécom Algérie		مجمع اتصالات الجزائر
ATM	Algérie Télécom Mobile		اتصالات الجزائر للهاتف النقال
ATS	Algérie Télécom Satellite		اتصالات الجزائر الفضائية
AT	Algérie Télécom		اتصالات الجزائر

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	الميزانية المالية لسنة 2020-جانب الأصول	338
2	الميزانية المالية لسنة 2020-جانب الخصوم	339
3	جدول حساب النتائج لسنة 2020	340
4	الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2020	341
5	الميزانية المالية لسنة 2021-جانب الأصول	342
6	الميزانية المالية لسنة 2021-جانب الخصوم	343
7	جدول حساب النتائج لسنة 2021	344
8	الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2021	345
9	الميزانية المالية لسنة 2022-جانب الأصول	346
10	الميزانية المالية لسنة 2022-جانب الخصوم	347
11	جدول حساب النتائج لسنة 2022	348
12	الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022	349
13	الميزانية المالية لسنة 2023-جانب الأصول	350
14	الميزانية المالية لسنة 2023-جانب الخصوم	351
15	جدول حساب النتائج لسنة 2023	352
16	الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2023	353
17	الميزانية المالية لسنة 2024-جانب الأصول	354
18	الميزانية المالية لسنة 2024-جانب الخصوم	355
19	جدول حساب النتائج لسنة 2024	356
20	الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2024	357

مقدمة

مقدمة:

في ظل بيئة اعمال تتسم بتزايد حدة المنافسة وتعقد المتغيرات الاقتصادية، أصبح بقاء المؤسسة الاقتصادية ونموها مرهونين بمدى قدرتها على تحسين مردوديتها وترشيد تكاليفها، إضافة الى كفاءة مسيريها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة. وفي هذا السياق يسعى المسيرون الى البحث المستمر عن مختلف السبل الكفيلة بتعزيز تنافسية المؤسسة وتحقيق أهدافها، وهو ما يفرض عليهم الالمام بكافة العوامل المؤثرة في نشاط المؤسسة، ويعد العامل الجبائي من أبرز هذه العوامل وأكثرها تاثيرا.

فالجباية لم تعد مجرد عبء مالي تتحمله المؤسسة، بل أصبحت عنصرا استراتيجيا حاسما يفرض نفسه بقوة في مختلف مراحل اتخاذ القرار، نظرا لما ينطوي عليه من التزامات قانونية ومالية معقدة، وما يرتبط به من مخاطر قد تؤثر بشكل مباشر على التوازن المالي للمؤسسة وسمعتها في السوق. ويزداد هذا التعقيد في ظل التغير المستمر للتشريعات الجبائية، وتعدد النصوص القانونية، واختلاف تفسيراتها، الى جانب تشدد الإدارة الجبائية في عمليات الرقابة، الامر الذي يجعل من الصعب على المكلف بالضريبة الإحاطة بكافة هذه المستجدات وضمان التطبيق الدقيق لها.

كما ان المؤسسة قد تتحمل الى جانب الضرائب والرسوم المفروضة، تكاليف إضافية ناجمة عن أخطاء في التصريح او التاخر في الدفع او سوء فهم النصوص القانونية، فضلا عن المخاطر المرتبطة ببعض الممارسات السلبية كالتهرب الضريبي، مما يعرضها لعقوبات وغرامات قد تثقل كاهلها وتضعف قدرتها على المنافسة. ومن هنا تبرز أهمية التحكم في المخاطر الجبائية باعتبارها أحد الشروط الأساسية لضمان استمرارية المؤسسة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

وفي هذا الإطار يكتسي التسيير الجبائي أهمية بالغة باعتباره أداة فعالة تمكن المؤسسة من تنظيم وضعيتها الجبائية والتحكم في مختلف التزاماتها، من خلال اعداد التصريحات الجبائية في اجالها القانونية، وتسديد المستحقات الضريبية، وتحديد الاوعية الضريبية بدقة، مع احترام القوانين والتنظيمات المعمول بها. كما يهدف التسيير الجبائي الى الاستفادة المثلى من الامتيازات والاعفاءات التي يتيحها التشريع الجبائي، بما يساهم في تخفيض العبء الضريبي وتحقيق وفرات مالية تدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

ولا يقتصر دور التسيير الجبائي على الجانب الامتثالي فقط، بل يتعداه ليشمل بعدا استراتيجيا يقوم على التخطيط المسبق واتخاذ القرارات الجبائية الملائمة التي تنسجم مع الأهداف

العامة للمؤسسة، وذلك من خلال اختيار البدائل القانونية التي تسمح بتحقيق اقصى منفعة ممكنة بأقل تكلفة ضريبية، دون الاخلال بالقوانين السارية. كما يساهم في تحقيق ما يعرف بالامن الجبائي، الذي يعد عنصرا أساسيا في استقرار المؤسسة وحمايتها من المخاطر المحتملة.

وبالتالي فان غياب تسيير جبائي فعال قد يؤدي الى تحمل المؤسسة لتكاليف إضافية نتيجة الغرامات والعقوبات، وهو ما ينعكس سلبا على ربحيتها وقدرتها على التمويل والتوسع، وقد يصل الامر في بعض الحالات الى تهديد بقائها في السوق. وفي المقابل فان اعتماد سياسة جبائية رشيدة تساهم في تحسين صورتها امام مختلف الأطراف المتعاملة معها، ويعزز ثقة المستثمرين ويدعم استقرارها المالي.

وعليه أصبح من الضروري على المؤسسات الاقتصادية ادماج التسيير الجبائي ضمن استراتيجياتها العامة، والعمل على تطويره بشكل مستمر، بما يمكنها من التوفيق بين احترام التشريعات الجبائية والاستفادة من مزاياها، مع التحكم في المخاطر المرتبطة بها، وهو ما يضمن لها تحقيق الأداء الأمثل والاستمرارية في بيئة تتسم بعدم اليقين والتغير المستمر.

وانطلاقا مما سبق، تتمحور إشكالية هذه الاطروحة حول التساؤل الرئيسي الاتي:

كيف يساهم التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يساهم التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات المالية بالمؤسسة؟
- فيما تتمثل أسباب ظهور المخاطر الجبائية؟
- كيف يقاس التسيير الجبائي في المؤسسة؟
- فيما تتمثل اليات التسيير الجبائي للحد من المخاطر الجبائية في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية؟

الفرضيات:

- يساهم التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات المالية من خلال تحليل مختلف الخيارات، واختيار البديل الذي يحقق أكبر قدر من المزايا الجبائية؛
- تتمثل أسباب ظهور المخاطر الجبائية في عدم امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية، وبالتالي تحمل أعباء جبائية إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات الجبائية، إضافة عدم استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة قانونا؛
- يقاس التسيير الجبائي بمجموعة من المؤشرات التي تسمح بتحديد مدى فعاليته في تخفيض العبء الضريبي في المؤسسة؛
- تتمثل اليات التسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية في الامتثال للتشريعات الجبائية، والاستفادة من التحفيزات الجبائية التي يتيحها القانون الجبائي.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على موضوع حيوي يمس واقع المؤسسات الاقتصادية، والمتمثل في دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية، حيث تسهم الدراسة في توعية المؤسسة بأهمية تبني تسيير جبائي قائم على الامتثال للتشريعات الجبائية، مما يجنب المؤسسة تحمل أعباء جبائية إضافية متمثلة في العقوبات والغرامات الجبائية، هذا من جهة. ومن جهة أخرى، تسهم في توعية المؤسسة بأهمية ادراج العامل الجبائي في عملية اتخاذ القرار، بما يسمح باستغلال الفرص المتاحة من خلال الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يتيحها التشريع الجبائي، الامر الذي يساهم في تحقيق وفورات ضريبية، وهو ما يؤدي الى حماية المؤسسة وضمان استقرارها المالي والقانوني من جهة، وتحسين أدائها وزيادة ربحيتها من جهة اخرى، فضلا عن اثراء البحث الأكاديمي في مجال الجباية والتسيير.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة الأهداف، تتمثل فيما يلي:

- التعرف على مفهوم التسيير الجبائي وإبراز دوره في تمكين المؤسسة من الاستفادة من القوانين والتشريعات الجبائية.
- توضيح كيفية مساهمة التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية وتقليل الأعباء الضريبية.

- التعرف على مفهوم الخطر الجبائي وكيفية تسييره.
- التعرف على الاليات المعتمدة في التسيير الجبائي داخل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.
- تحليل واقع التسيير الجبائي داخل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية ومحاولة التعرف على مدى اعتماده في اتخاذ القرارات المالية.
- تقييم التسيير الجبائي في المؤسسة محل الدراسة وتقديم توصيات يمكن ان تساعد في تحسينه.

حدود الدراسة: يمكن تقسيم حدود الدراسة الى حدود مكانية وأخرى زمانية، بالنسبة للحدود المكانية فقد تمت هذه الدراسة في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، اما الحدود الزمانية فتغطي هذه الدراسة الفترة الممتدة من سنة 2020 الى سنة 2024.

منهج الدراسة: للإجابة على الإشكالية وتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة قصد بناء إطار نظري متكامل يوضح مختلف المفاهيم المرتبطة بموضوع الدراسة. اما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي الذي يقوم على تحليل البيانات المستخرجة من المؤسسة محل الدراسة. وبذلك تجمع هذه الدراسة بين المنهج الوصفي والتحليلي، مما يسمح ببناء إطار نظري متين من جهة، وتحليل ميداني دقيق من جهة أخرى، وذلك لضمان الإجابة الموضوعية عن إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات المطروحة.

الدراسات السابقة:

- **دراسة بن عودة أمال بعنوان: دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة قاسيمي-، أطروحة دكتوراه في العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02،** هدفت الدراسة الى التعرف على دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار للمؤسسة الاقتصادية، من خلال معالجة الإشكالية التالية: كيف يمكن للتسيير الجبائي أن يساهم في تخفيض العبء الجبائي من خلال ترشيد قرار اختيار الشكل القانوني والقرارات المالية في شركة ذات المسؤولية المحدودة قاسيمي؟. وتوصلت الى مجموعة من النتائج من بينها ان التسيير الجبائي يمكن الشركة من استغلال الخيارات الجبائية التي تتيحها

التشريعات الجبائية، وأن ادراج العامل الجبائي في عملية اتخاذ القرار يقدم اسهامات بارزة في ترشيد القرارات الاستراتيجية وهو ما ينعكس إيجابا على قيمة الشركة، وقد تحملت المؤسسة محل الدراسة تكاليف جبائية إضافية من خلال العقوبات التي سلطتها الإدارة الجبائية عليها، وهذا الخطر الجبائي الذي تعرضت له المؤسسة جاء نتيجة معالجة الضرائب بطرق غير قانونية، بالإضافة الى أن أغلب مسييرها غير مؤهلين لممارسة التسيير الجبائي.

- **دراسة فتحة أميرة بعنوان: دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-**، هدفت الدراسة الى التعرف على دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، من خلال معالجة الإشكالية التالية: ما دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة؟ وتوصلت الى مجموعة من النتائج من بينها أن المراجعة الجبائية تسمح بمعرفة نقاط ضعف وقوة المؤسسة من الناحية الجبائية، كما تساعد المؤسسات على الامتثال للقوانين الجبائية، كما تساهم في تفعيل إدارة المخاطر من خلال تحسين قدرتها في فهم المخاطر الجبائية وتحديدها وادارتها، فهي تجعل المؤسسة قادرة على استعمال الجباية لفائدتها، وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة، كما توصلت الى أن عدم وجود مستخدمين مكونين تكوينا جيدا في الجانب الجبائي في المؤسسة محل الدراسة أثر سلبا على عملية التسيير الجبائي في المؤسسة.
- **دراسة بوجاجة إبراهيم بعنوان: التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية دراسة مقارنة مع المؤسسات الجزائرية خلال الفترة: 2006-2021، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02**، هدفت الدراسة الى ابراز مدى استخدام المؤسسات الأجنبية بالجزائر لممارسات تسيير جبائي اقوى من تلك التي تمارسها المؤسسات الجزائرية من خلال معالجة الإشكالية التالية: كيف يمكن لممارسات التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية بالجزائر والجزائرية من تخفيض العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها ان التسيير الجبائي الدولي الذي تقوم به المؤسسات متعددة الجنسيات يختلف عن التسيير الجبائي للمؤسسات المحلية، ويرجع السبب في ذلك كون الخيارات والمزايا الجبائية المتاحة امام المؤسسات متعددة الجنسيات أكبر بكثير من تلك المتاحة امام المؤسسات المحلية، رغم ذلك تتوقف شدة التفاوت على حسب قوانين البلد المستثمر فيه. وهو ما تم تأكيده من

خلال الدراسة التطبيقية حيث تم التوصل الى ان المؤسسات الأجنبية لم تستخدم ممارسات تسيير جبائي اقوى من مجمع صيدال حسب نتائج ال ETR، ويعود السبب في ذلك الى صرامة القوانين الجزائرية خاصة في مسالة تحويل الأرباح وأسعار التحويل، كما ان المزايا الممنوحة للمؤسسات الأجنبية محدودة في بلدنا، فالجزائر ليست بجنة ضريبية، زيادة الى ذلك معدلات الضرائب مرتفعة ومتنوعة، ومنه فان خصوصية قوانين الاستثمار الجزائرية تؤدي الى تقليص الفجوة حول قوة ممارسات التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية بالجزائر مقارنة بالجزائرية (المحلية).

- **دراسة مزيمش أسماء بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة–، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1**، هدفت الدراسة الى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية من خلال معالجة الإشكالية التالية: ما دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائي بشركة الاسمنت عين الكبيرة؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها ان التدقيق الداخلي له دور استباقي في التحكم في المخاطر الجبائية، وذلك من خلال الكشف المسبق للنقائص التي قد تعتري نظام الرقابة الداخلية الجبائي للمؤسسة وكذا القيام بدراسة القرارات الموضوعة والتي سيتم اتباعها في تسيير الأمور الجبائية، والعمل على تقديم توصيات وقرارات تسمح من تجنب أوجه القصور التي تم اكتشافها في الخطط الوضوعة، كما ان له دور بعدي ويتمثل في تدقيق مختلف العمليات التي تم إنجازها وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة والعمل على تصويبها بما يؤدي لرفع من فعالية التحكم في المخاطر الجبائية في المؤسسة، وبالتالي فان فعالية التسيير الجبائي تتوقف على مدى فعالية وكفاءة المدقق الداخلي، فكلما كانت له القدرة على التحكم في أدوات التدقيق، كلما كان قادرا على اكتشاف النقائص الموجودة في السياسة الجبائية المتبعة من طرف الشركة والعمل على تصحيحها للرفع من فعاليتها. وهو ما تم التوصل اليه أيضا من خلال الدراسة التطبيقية حيث ان المدقق الداخلي قبل ان يباشر مهمته المتعلقة بدراسة الوضع الجبائي في الشركة، فانه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي للحكم على مدى فعاليته، من خلال استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف، مما يسمح له بتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات، الامر الذي يساهم في الرفع من فعالية التسيير الجبائي بالشركة، كما ان هناك اهتمام كبير من طرف المدقق الداخلي

بالامور الجبائية، وذلك من خلال قيامه بشكل مستمر بعمليات تدقيق جبائية، واطلاعه الدائم على المستجدات القانونية والعمل على الاستفادة من الامتيازات الضريبية الممنوحة.

- **دراسة محمد عادل عياض بعنوان: محاولة تحليل التسيير الجبائي واثاره على المؤسسات –حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،** هدفت الدراسة الى تحليل التسيير الجبائي ومعرفة اثاره على المؤسسات من خلال معالجة الإشكالية التالية: ما هو أثر النظام الجبائي الجزائري على شركات الأموال؟ وكيف يمكن لهذه الأخيرة تسيير جبايتها خدمة لاهدافها دون الوقوع في التهرب او الغش الجبائي؟ ، وتوصلت الى مجموعة من النتائج من بينها ان ضيق مجال التسيير الجبائي في التشريع الجزائري لا يعني انعدامه، اذ يمكن لشركات الأموال الجزائرية ممارسة التسيير الجبائي من خلال: تسيير اجال الزبائن والموردين واثره المباشر على الرسم على القيمة المضافة، الفارق الزمني بين الحدث المنشئ وتسديد الأقساط الوقتية للضريبة على أرباح الشركات، الاهتلاكات، المؤونات، ترحيل العجز، استثمار الأرباح وفائض قيمة التنازل عن عناصر الأصول، كل هذه العناصر ذات اثر على مختلف دورات المؤسسة، وبإمكان المسير التدخل على مستوى هذه العناصر لاستغلالها لصالح المؤسسة بالشكل الذي يسمح لها بالوصول الى الوضعية الجبائية الأمثل، غير ان توفير مجالات للتسيير الجبائي لا يعني بالضرورة ممارسته من طرف المؤسسات الجزائرية، خاصة اذا لم تكن هذه الأخيرة على علم بهذه المجالات او تجهل بالأساس مفهوم التسيير الجبائي.
- **دراسة ميلي محمد لخضر بعنوان: فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة في ظل التشريعات الجبائية –حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة،** هدفت الدراسة الى اظهار فعالية التسيير الجبائي في ظل التشريعات الجبائية من خلال معالجة الإشكالية التالية: كيف تظهر فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة، في ظل التشريع الجبائي الجزائري؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها ان التسيير الجبائي امر ممكن وهو ممارسة معترف بها قانونا، بعيد كل البعد عن ممارسات الغش والتهرب الضريبي، فهو لا يتوقف عند الوفاء بالالتزامات الجبائية بل يذهب الى ابعد من ذلك من خلال تسيير استباقي للجباية وليس مجرد الخضوع لنصوصها، فالتسيير الاستباقي للجباية يظهر من خلال قدرة المؤسسة على تحليل النصوص الجبائية ودراسة اثرها على نشاط المؤسسة قصد اختيار الحل الجبائي الملائم لها، كما يظهر كذلك من خلال تسيير الخطر الجبائي والعمل على تجنبه،

بالإضافة الى إمكانية تفعيل دور المراجعة الجبائية من خلال الإجراءات الوقائية التصحيحية التي تقترحها وبالتالي التحسين المستمر للتسيير الجبائي.

- **دراسة صابر عباسي بعنوان: دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،** هدفت الدراسة الى التعرف على دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية من خلال معالجة الإشكالية التالية: ما هو الدور الذي تقدمه مقاربة التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في اتخاذ القرارات المالية بالمؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية في ظل إشكالية عدوانية السلوك؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها أن تسيير الخطر الضريبي هو استراتيجية فرضتها الظروف على المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية في اطار تعقيد القوانين الضريبية، الخوف على السمعة، زيادة القضايا الضريبية في المحاكم على المستوى الدولي، الرفع من مستوى الثقة للمستثمرين، سياسة التقشف المتبعة من بعض الدول مما جعلها تطالب بمستحقاتها الضريبية....الخ، وان عدوانية تسيير الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية هو سلوك نسبي يمكن قياسه، وبالتالي يمكن التخفيف من حدته من خلال: نشر الثقافة الضريبية: التوجه نحو تكريس مفهوم المسؤولية الاجتماعية، توعية المدراء من خطر سلوك النرجسية، توحيد التقرير المالي والضريبي، مكافحة الجنات الضريبية...الخ.
- **دراسة نوالدين بعيليش بعنوان: تحليل مزايا الاستراتيجية الجبائية في شركات المساهمة الجزائرية-دراسة تطبيقية لعينة من شركات المساهمة بورقلة خلال الفترة (2010-2013)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،** هدفت الدراسة الى تحليل مزايا الاستراتيجية الجبائية في شركات المساهمة الجزائرية من خلال معالجة الإشكالية التالية: ما مدى استفادة مؤسسات المساهمة الجزائرية من مزايا الاستراتيجية الجبائية؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها: ان الاستراتيجية الجبائية ممارسة إدارية ومالية وقانونية مهمة لشركات المساهمة الجزائرية في العمل على تدنية التكاليف الجبائية، مما ينعكس في تحقيق وفر مالي يعزز المركز المالي لهاته المؤسسات يساعدها على النمو والبقاء، وتم التوصل من خلال الدراسة التطبيقية الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين الاستفادة من الحوافز الجبائية في قانون الاستثمار وممارسة شركات المساهمة لاستراتيجية

جبائية من اجل تخفيض التكلفة الجبائية، وبالتالي فان المؤسسات محل الدراسة تستفيد من قانون الاستثمار في تدنية التكلفة الجبائية لهذه المؤسسات، وعدم وجود علاقة تفسيرية ما بين الممارسات المالية والمحاسبية وممارسة شركات المساهمة لاستراتيجية جبائية، بالإضافة الى عدم وجود اثر او علاقة تفسيرية مابين الاستفادة من الخيارات الجبائية وممارسة شركات المساهمة لاستراتيجية جبائية عدا فيما يتعلق بالوفورات الضريبية التي ساهمت في تدنية النتيجة الخاضعة للضريبة.

- دراسة **Mouna Guedrib Ben Abderahmen بعنوان: أثر اليات الحوكمة الداخلية على المخاطر الضريبية: دراسة أجريت في السياق التونسي، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة المنار بتونس،** هدفت الدراسة الى التعرف على أثر اليات الحوكمة الداخلية على المخاطر الضريبية من خلال معالجة الإشكالية التالية: ما هو أثر اليات الحوكمة الداخلية على المخاطر الضريبية للشركات التونسية؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها: ان المخاطر الضريبية ليست مرتبطة فقط بعدم احترام القوانين الجبائية، بل تشمل أيضا عدم الاستفادة من الامتيازات الجبائية، القيام بعمليات تحقق وفورات ضريبية لكنها لا تتماشى مع سياسة المؤسسة، او ان العمليات ذات هدف ضريبي صرف، وان الحوكمة الداخلية تلعب دورا مهما في تسيير المخاطر الجبائية، خاصة من خلال مجلس الإدارة، وظيفة التدقيق الداخلي، الخبرة المحاسبية والجبائية داخل المؤسسة، كما كشفت الدراسة ان اهم أسباب المخاطر الجبائية التي حددتها السلطات الضريبية تتمثل في غموض وتعقد التشريع الجبائي، وضعف النظام المحاسبي، وبسبب بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها المؤسسات، بالإضافة الى ان الدراسة خلصت الى ان الحوكمة الجيدة تساهم في تعزيز الشفافية الجبائية وتحسين تسيير المخاطر الضريبية، ودعم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تجاه الدولة والمساهمين.
- دراسة **Tilila TAJ وSalaheddine ABDELMAJID: الدراسة عبارة عن مقال علمي منشور في Revue du Contrôle de la Comptabilité et d l'audit بعنوان: مسألة تسيير المخاطر الضريبية في الشركات المغربية،** هدفت هذه الدراسة الى تحليل مسالة تسيير المخاطر الضريبية في الشركات المغربية من خلال معالجة الإشكالية التالية: الى أي مدى أصبحت هذه الشركات على دراية بأهمية المخاطر الضريبية، وماهي التدابير الرئيسية التي تم وضعها للسيطرة على هذه المخاطر وتقييمها؟ وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها ان وجود ضعف في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات بسبب التقليل من أهمية الخطر الضريبي، وغياب نظام متكامل لتسيير

المخاطر الجبائية، وان المؤسسات المغربية ما تزال تعاني من سوء تسيير المخاطر الضريبية، وهو مايظهر من خلال كثرة التصحيحات الجبائية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وبانه رغم التطور الرقمي وسهولة تداول المعلومات، فان اغلب المؤسسات المغربية لم تعتمد بعد نظاما حقيقيا لتسيير المخاطر الجبائية.

بالرغم من ان الدراسات السابقة تناولت موضوع التسيير الجبائي والخطر الجبائي الا انها تناولتهم من زوايا مختلفة. فالبنسبة للتسيير الجبائي فهناك دراسات ركزت على دوره في ترشيد اتخاذ القرار، او دراسة التسيير الجبائي في المؤسسات الأجنبية ومقارنته مع التسيير الجبائي للمؤسسات الجزائرية، او تحليله ودراسة اثاره على المؤسسات وغيرها من الدراسات. أما فيما يتعلق بالخطر الجبائي فهناك من ربطه بالحوكمة الداخلية، او بالتدقيق الداخلي، او بالمراجعة الجبائية، وهناك من درس تسيير الخطر الجبائي في شركات مغربية.

اما دراستنا فتتميز بكونها تربط بين المتغيرين، التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية في السياق الجزائري، أي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، لذا قمنا باسقاط الجانب النظري ميدانيا من خلال دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، اذ قمنا بعرض اليات التسيير الجبائي المعتمدة في المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية، كما قمنا بتقييم التسيير الجبائي في المؤسسة من خلال دوره في ترشيد قرار التمويل والاستثمار، ومن خلال قياسه ببعض المؤشرات.

هيكل البحث: للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات، تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تسبقها مقدمة وتليها خاتمة تتضمن أهم النتائج والاقتراحات.

الفصل الأول: الاطار النظري للتسيير الجبائي: خصص هذا الفصل لتحديد الاطار النظري للتسيير الجبائي، حيث تناول في المبحث الأول ماهية التسيير الجبائي، أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة دور التسيير الجبائي في ترشيد مختلف القرارات المالية للمؤسسة. في حين تناول المبحث الثالث أدوات التسيير الجبائي وطرق قياسه، إضافة الى التسيير الجبائي الدولي.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمخاطر الجبائية: خصص هذا الفصل لدراسة المخاطر الجبائية، حيث تناول المبحث الأول ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، من خلال مفهومه ومظاهره ومجالاته ومصادره وأنواعه. وتناول المبحث الثاني الالتزامات والعقوبات الجبائية للمكلف بالضريبة، بما في ذلك التصريحات الجبائية والالتزامات الأخرى ومخاطر الاخلال بشروط

الاستفادة من الامتيازات الجبائية. أما المبحث الثالث فقد خصص لدراسة ماهية تسيير المخاطر الجبائية، من خلال مفهوم تسيير الخطر الجبائي ومراحله، الى جانب دور الجهات الداخلية والخارجية في تسييره.

الفصل الثالث: دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية بمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية: خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تم اسقاط الاطار النظري على مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية. وقد تناول المبحث الأول تقديم المؤسسة، من خلال عرض لمحة عامة عنها والحلول التي تقدمها وخصائصها المالية والتزاماتها الجبائية. أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة اليات التسيير الجبائي المعتمدة في المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية، لاسيما من خلال الامتثال للتشريعات الجبائية، وتسيير الملف الجبائي المتعلق بالتعامل مع المورد الأجنبي، واستخدام بعض الأساليب المحاسبية لتحقيق وفورات ضريبية. في حين تناول المبحث الثالث تقييم التسيير الجبائي في المؤسسة، من خلال دراسة دوره في ترشيد القرارات المالية، وقياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي، والتعرف على الأطراف الفاعلة في تسيير الخطر الجبائي داخل المؤسسة.

وفي الأخير تم تخصيص الخاتمة لعرض أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة، واختبار الفرضيات، وتقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات التي يمكن أن تساهم في تحسين التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتسيير الجبائي

تمهيد:

في ظل التطورات الاقتصادية والتشريعية المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال، أصبحت الجباية من العناصر الأساسية المؤثرة في نشاط المؤسسة وأدائها المالي، نظرا لما تمثله من أعباء مالية قد تؤثر على قدرتها التنافسية واستمرارية نشاطها. ولم تعد المؤسسة تكتفي بمجرد الوفاء بالتزاماتها الجبائية، بل أصبحت مطالبة بانتهاج أساليب تمكنها من التحكم في مختلف الجوانب المرتبطة بالعبء الجبائي، بما يضمن الامتثال للتشريعات السارية مع تحقيق الاستخدام الامثل للخيارات والامتيازات الجبائية المتاحة.

وفي هذا الإطار برز التسيير الجبائي باعتباره أحد وظائف التسيير الحديثة وأداة فعالة تسمح بتقليص الأعباء الجبائية بصورة مشروعة، والحد من المخاطر الجبائية، وتحسين الأداء المالي للمؤسسة. ومن ثم أصبح التسيير الجبائي ضرورة حتمية تسعى من خلالها المؤسسات الى تحقيق التوازن بين الامتثال للقوانين الجبائية وتعظيم المنافع الاقتصادية.

المبحث الاول: ماهية التسيير الجبائي؛

المبحث الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد مختلف القرارات؛

المبحث الثالث: أدوات التسيير الجبائي، طرق قياسه وممارساته على المستوى الدولي.

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

تعد الجباية جزءا أساسيا من البيئة القانونية والمالية التي تعمل ضمنها المؤسسات، كما أنها عامل مؤثر في أدائها المالي، لذلك تسعى المؤسسات إلى التعامل معها بفعالية من خلال فهم التشريعات الجبائية وتطبيقها بطريقة مدروسة.

في هذا السياق يبرز التسيير الجبائي كنهج أساسي يتيح للمؤسسات اتخاذ قرارات تهدف إلى تقليل التكلفة الجبائية بطرق قانونية، مما يعزز استمراريتها ويقوي مركزها المالي. بناء على ذلك سنتناول في هذا المبحث ماهية التسيير الجبائي.

المطلب الاول: مفهوم التسيير الجبائي

يعد التسيير الجبائي من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمام متزايد في بيئة الاعمال، نظرا للدور الذي تلعبه الجباية في التأثير على الوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها. فلم تعد الجباية مجرد التزام قانوني يقتصر على دفع الضرائب، بل أصبحت مجالا يمكن للمؤسسة من خلاله التحكم في أعبائها الجبائية واستغلال الامتيازات والتسهيلات التي يتيحها التشريع الجبائي، مع الالتزام بالقوانين والتنظيمات السارية. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مفهوم التسيير الجبائي من خلال عرض تعريفه، وبيان خصائصه، إضافة الى توضيح أهم الأهداف التي يسعى الى تحقيقها داخل المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي

التسيير الجبائي هو أحد فروع التسيير المالي، وتعود ممارساته الى عام1947م في قضية المفوض نيومان الخامس (V. Newman،Comissioner) أصدر القاضي حكما مهما أكد فيه انه لا يوجد اي ضرر في تنظيم الامور المالية بطريقة تسمح بتقليص الضرائب الى الحد الادنى الممكن.[1]

يوحي التسيير الجبائي الى الحرية التي تحظى بها المؤسسة في اتخاذ الخيارات الرشيدة والانتفاع من التدابير المحفزة، ورغم ان هذا المفهوم لم يترسخ بعد في ثقافة العديد من المؤسسات في مختلف الاقتصاديات، الا انه يتضمن الاستفادة من الهفوات الموجودة في القوانين الضريبية لتدنئة معدل الضريبة الفعلي بشكل ملموس، عموما يتجلى مفهوم التسيير الجبائي على انه تحسين الوضع الضريبي للمكلف، اذ

[1] منال بومدين، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي واهداف التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، اطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2020-2021، ص 98.

يعد القرار أداة من أدوات التسيير الجبائي عندما يتخذ بهدف تحسين وتخفيف العبء الضريبي على المكلف، ومنه نفهم ان التسيير الجبائي هو مجموعة الادوات القانونية التي تستخدمها المؤسسات على مدار حياتها لتخفيض اعبائها الضريبية، حيث اصبح بإمكان المؤسسات اليوم التوقع المسبق لالتزاماتها الضريبية والاستفادة القصوى من الفرص التي يتيحها القانون الضريبي، مما يمنح منافذ متعددة لتصفية الضرائب بما يتناسب مع مصالحها.[1]

يشير Bazart سنة 2000 ان المؤسسات شهدت تحولا جوهريا في تعاملها مع الالتزامات الضريبية، حيث انتقلت من مجرد الامتثال السلبي خوفا من العقوبات الى تبني نهج استباقي في تسيير الاعباء الضريبية يهدف الى تحسين الوضع الضريبي بشكل فعال بدلا من مجرد التكيف معه.[2]

التسيير الجبائي هو خطة تستعمل من طرف المسير للوصول الى أدنى مستوى من المدفوعات الضريبية السنوية للفترة الحالية والفترات المستقبلية، شرط التقيد بالقوانين الضريبية المعمول بها. كما أشار Zain سنة 2017 أن التسيير الجبائي هو استراتيجية منظمة تعتمد على الاستفادة المثلى من الفرص المتاحة لتخفيض الالتزامات الضريبية، مع التركيز على التحكم في المعاملات بطريقة تضمن تقليل التكاليف الى أدني حد ممكن، مع الحرص على الامتثال الكامل للقوانين الضريبية وتجنب أي ممارسات تعد من قبيل التهرب الضريبي.[3]

يعرف Jean. Claud. Parot التسيير الجبائي بانه مجموعة متكاملة من القرارات والاجراءات التي تتخذ داخل المؤسسة بهدف التحكم في التكاليف الضريبية وتقليلها، ويزداد هذا النهج فعالية عندما ينفذ بطريقة تقلل من المخاطر العالية التي قد تواجهها المؤسسة، ويتطلب ذلك اختيار الامتيازات الضريبية المناسبة ضمن اطار الخطة الجبائية، مع مراعاة الحدود التي تفرضها الاستراتيجية العامة للمؤسسة بالإضافة الى قدراتها المالية والتقنية.[4]

---

[1] Thérèse Mai Django Wambé, Abdias Tchimed, Oumar Tikire, **La gestion fiscale dans les petites et moyennes entreprises au Cameroun : État des lieux,** International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management& Economics, Volume 2, Issue 4 (July, 2021), p 619.

[2] Idem.

[3] Grace Purity Elisabeth Simbolon, Lorina Siregar Sudjiman**, PENGARUH *TAX PLANNING* TERHADAP MANAJEMEN LABA PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR SUB-SEKTOR MAKANAN DAN MINUMAN DI BURSA EFEK INDONESIA TAHUN 2019-2021**, Journal Scientific of Mandalika (JSM), Vol. 3 No. 9 September 2022, p p 7-8.

[4] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص 4.

يعرف R.Yaich التسيير الجبائي بانه عملية تهدف الى تحقيق الكفاءة الجبائية داخل المؤسسة من خلال خفض الضريبة المفروضة على الارباح بهدف زيادة النتيجة الصافية بعد الضريبة، وذلك في إطار الالتزام بالقوانين والتشريعات. كما يصفه بانه نهج اداري يسعى الى تحقيق اقصى توفير ضريبي ممكن للمؤسسة.[1]

كما يعرفه كل من Lasser (1948) و Macwilliam (2004) التسيير الجبائي على انه الية قانونية تتيح امكانية تقليل مبلغ الضريبة المستحق.[2]

وحسب christine collette فان التسيير الجبائي يعني توظيف الضريبة التي هي التزام قانوني لا مفر منه بما يخدم مصلحة المؤسسة وتحويلها الى اداة فعالة ضمن استراتيجيتها، اي بدلا من التعامل السلبي معها يفضل اعتماد نهج نشط وذكي للاستفادة منها.[3]

وفيما يتعلق باختيار البديل الجبائي الأنسب من قبل المؤسسة، فإن التسيير الجبائي ينبغي أن يستند إلى عدة اعتبارات، منها: [4]

- مقتضيات التشريع الضريبي الجاري به العمل؛
- الوضع التنافسي الذي تحتله المؤسسة داخل السوق؛
- الأهداف المسطرة، والتي قد تختلف باختلاف ما إذا كانت المؤسسة تابعة لمجموعة متعددة الجنسيات أو كانت مؤسسة صغيرة أو متوسطة الحجم.

من خلال ما سبق يمكن تعريف التسيير الجبائي على انه مجموعة من القرارات والإجراءات التي تهدف الى تحقيق التوازن بين الامتثال للالتزامات القانونية وتقليل العبء الضريبي قدر الإمكان.

الفرع الثاني: خصائص التسيير الجبائي

يتسم التسيير الجبائي بخاصيتين جوهريتين هما:

أولا: استعمال الوسائل المشروعة قانونا:

في هذا السياق يجب التمييز بوضوح بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي.

---

[1] نفس المرجع، ص 5.

[2] Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, **Divergences comptabilité – fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis**. Comptabilities, économie et société, Montpellier, France, May 2011, p 07.

[3] Christine collette**, gestion fiscale des entreprises**, Ellipse, paris, 1998, p 22.

[4] Jacques Duhem, Michel Jammes, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Editions EFE, paris, 1996, p 10.

1. الغش الضريبي:

عرف بعض الاقتصاديين الغش الضريبي بأنه: "سعي المكلف إلى الإفلات من دفع الضريبة كليا أو جزئيًا، من خلال خرق القواعد والأحكام المنصوص عليها في التشريعات الضريبية". وقد يحدث هذا التهرب أثناء تحديد الوعاء الضريبي وربطه، كأن يهمل المكلف الإفصاح عن جزء من أنشطته عند ملء التصريح الضريبي الموجه إلى الإدارة الضريبية. كما قد يقع هذا التهرب أثناء مرحلة تحصيل الضريبة، من ذلك مثلا مغادرة الممول الأجنبي للبلاد أو قيامه بتحويل أمواله الخاضعة للضريبة إلى الخارج.[1] ويعتبر الغش الضريبي متحققا فقط حين يلجأ إلى طرق غير قانونية تؤدي إلى الإضرار بحقوق الخزينة العامة. [2]

ومنه الغش الضريبي هو طريقة غير قانونية يستخدمها دافعوا الضرائب لدفع ضرائب اقل للحكومة، وعادة ما يتم ذلك عن طريق تزوير البيانات او تقديم معلومات كاذبة الى مصلحة الضرائب، اذ يحق لمصلحة الضرائب فرض عقوبات تصل الى السجن. [3]

2. التهرب الضريبي (التجنب الضريبي):

ويراد به: تملص الفرد من أداء الضريبة دون أن يخل بأي بند من بنود التشريع الضريبي المعمول به، ويتم ذلك إما من خلال امتناع الشخص عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، كما في حالة العزوف عن شراء سلعة خاضعة لضريبة الاستهلاك (كضريبة القيمة المضافة).

أو قد يتم هذا السلوك عبر استغلال الفرد للثغرات الموجودة في صياغة النصوص الضريبية، كما هو الحال عندما لا تشمل ضريبة التركات في بلد ما الهبات، فيعمد الشخص إلى نقل ممتلكاته إلى ورثته على شكل هبات خلال حياته، تهربا من الضريبة المقررة على التركات. وفي هذه الحالة يكون قد استغل نقصًا في التشريع دون أن يُعد مخالفا للقانون. [4]

---

[1] عاطف احمد عبد العال زيدان، **ظاهرة الاقتصاد الموازي وأثرها على التنمية الاقتصادية**، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2021، ص 111.

[2] رضا السيد عبد العاطي، **التصالح في الجرائم الضريبية**، الطبعة الأولى، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2016، ص 9.

[3] Jean Damascene Mvunabandi, Bomi Nomala, Ferina Marimuthu,**the effect of tax avoidance and tax evasion on the performance of south african economy**, international journal of economics and financial issues, 14(1), 2024, p 54.

[4] عاطف احمد عبد العال زيدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 111-112.

ومنه التهرب الضريبي هو اجراء يتخذه دافعو الضرائب باستخدام نقاط الضعف في قوانين الضرائب لتجنب او تقليل الالتزامات الضريبية، وهو قانوني لأنه لا ينتهك احكام الضرائب ولكن يمكن ان يكون له تأثير على عائدات الضرائب.[1]

يلاحظ أن الشخص المكلف بأداء الضريبة لم يبلغ بعد مرحلة التجرد من أنانيته بشكل تام، إذ لا يزال بعيدا عن اعتبار دفع الضريبة التزاما أخلاقيا رفيعا أو واجبا وطنيا مقدسا. وبناء على ذلك، فمن المتوقع أن يسعى الأفراد، بدافع حماية مصالحهم الخاصة، إلى تجنب الضريبة بشكل كلي أو في الحد الأدنى محاولة تقليص العبء الضريبي المفروض عليهم، وهو ما أدى إلى بروز ظاهرة التهرب الضريبي.[2]

وتعود أسباب انتشار هذه الظاهرة إلى عدة عوامل، من أبرزها ارتفاع معدلات الضرائب، وتدهور الأوضاع الاقتصادية مثل الكساد وتراجع مستويات الدخل، بالإضافة إلى ضعف الثقافة الضريبية لدى الأفراد، أي غياب الإحساس بالمسؤولية تجاه الدولة. كما تلعب سياسة الإنفاق العمومي دورا مهما في هذا السياق، اذ كلما لاحظ المواطنون بأن نفقات الدولة تتسم بعدم الكفاءة أو تفتقر إلى الجدوى، ازداد الميل إلى التهرب من الضريبة، والعكس صحيح. [3]

3. التسيير الجبائي:

يقوم التسيير الجبائي على تحليل منهجي وعقلاني للتشريعات الضريبية بهدف تحديد واستغلال الخيارات المتاحة التي يوفرها المشرع، وبالتالي الاستفادة من الفرص التي يوفرها القانون، ومنه فان التسيير الجبائي يعتبر ممارسة مشروعة تختلف كليا عن الغش الضريبي، كما انها تتباين عن التهرب الضريبي، مع التسليم بوجود عدم الوضوح في بعض النصوص الجبائية قد يجعل التمييز بين التسيير الجبائي والتهرب الضريبي محدود جدا.

وبينما تسعى إدارة الضرائب لمكافحة الغش والتهرب الضريبي باعتبارهما ممارسات غير قانونية تهدف إلى تجنب دفع الضرائب، فإنها تعترف بشرعية التسيير الجبائي كحق مشروع للمؤسسات.[4]

---

[1] Susilo Haryanto**, analysis of tax avoidance and tax evasion forms (study on taxpayers in the trade sector in Makassar city),** journal of entrepreneurship and financial technology, vol2, number1, 2023, p 39.

[2] رضا السيد عبد العاطي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[3] نزار عساف، **مفاهيم ومصطلحات اقتصادية جديد**، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2023، ص 129.

[4] محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي واثاره على المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الاعمال، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003/2002، ص5.

وفيما يلي نذكر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي: [1]

- **الفرق بين التسيير الجبائي والغش الضريبي:**

- يقصد بالتسيير الجبائي ممارسة تتم وفق احكام القانون بهدف بلوغ مقاصد اقتصادية واجتماعية محددة، ولا يعتبر طريقة احتيالية للتفلت من الالتزامات الجبائية. في المقابل يعد الغش الضريبي تصرفا مقصودا من طرف المكلف بالضريبة، يتمثل في تقديم بيانات كاذبة، او التلاعب بالحسابات، وأحيانا يمارس من خلال الاحتيال بشكل مباشر؛
- يعد التسيير الجبائي حقا قانونيا ومسؤولية اجتماعية. اذ يسهم في تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية، اما الغش الضريبي فهو فعل غير مشروع يجرم قانونيا، ويترتب عليه عقوبات مالية وقد يؤدي الى متابعة قضائية؛
- يتطلب التسيير الجبائي فهما معمقا للنصوص القانونية ذات العلاقة، الى جانب الالمام بالواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي للبلد، في حين يستند الغش الضريبي الى الجرأة في انتهاك القانون وتجاهل احكامه؛
- يساهم التسيير الجبائي في تعزيز النمو الاقتصادي الوطني، عبر اتاحة موارد مالية إضافية توظف في قطاعات ذات أولوية. في المقابل يؤدي الغش الضريبي الى توليد مداخيل غير شرعية (أموال سوداء)، تستخدم في العادة في أنشطة مثل التهريب، الرشوة، او الانفاق الباذخ؛
- الشخص الذي يعتمد التسيير الجبائي يستفيد من مكاسبه بكل حرية واطمئنان، دون خوف من المساءلة، بينما يعيش من يمارس الغش الضريبي في حالة دائمة من التوتر خشية المراقبة والمصادرة.

- **الفرق بين التسيير الجبائي وتجنب الضريبة:**

- في إطار التسيير الجبائي يتم الالتزام بالنصوص القانونية مع احترام روح القانون، في حين يرتكز تجنب الضريبة على استخدام الثغرات الموجودة في التشريع بهدف تخفيض العبء الضريبي؛
- يتميز التسيير الجبائي بالاستمرارية والثبات، في حين يعد تجنب الضريبة في الغالب حلا ظرفيا مؤقتا. ومع ذلك فان كلا من التسيير الجبائي وتجنب الضريبة لا يرتبان عقوبات قانونية؛

والمخطط التالي يوضح الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي:

[1] H.C.Mehrotra, S.P.Goyal, **Direct Tax including Tax Planning and management**, 44th edition, Sahitya Bhawan Publications, India, 2023, p 866.

الشكل رقم (01-01): الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي



المصدر: من اعداد الطالبة.

ثانيا: القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

تتسم عملية اتخاذ القرار بضرورة الاختيار بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة خيارات ممكنة تؤدي إلى تحقيق هدف محدد. وبالتالي، فإن غياب الخيارات يجعل عملية التسيير الجبائي بلا معنى.

ان القرارات الناتجة عن التسيير الجبائي تعكس اختيار المؤسسة بشكل طوعي وتعبر عن إرادتها، وليست قرارات مفروضة عليها. لذلك، من غير الممكن الحديث عن التسيير الجبائي في غياب بدائل وخيارات جبائية يوفرها المشرع للمؤسسة بهدف إدارة عملياتها المختلفة. في هذه الحالة، يصبح الأمر مجرد تنفيذ للإجراءات والقواعد الضريبية التي تحددها النصوص القانونية والتنظيمية دون مجال للتسيير الفعلي.[1]

الفرع الثالث: أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي الى تحقيق الاهداف التالية:

أولا: تحقيق الأمن الجبائي

يتطلب تجنب المخاطر المرتبطة بالجباية من خلال وضع المؤسسة في إطار قانوني صحيح. يهدف ذلك إلى تفادي المخاطر الناتجة عن التأخير أو الإخلال في تقديم التصاريح، أو الغش في محتواها، وكذلك عدم التحقق من مدى استيفاء شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية، أو فقدان هذه الشروط دون مراجعتها.

لذلك، يسعى التسيير الجبائي إلى اتخاذ التدابير اللازمة لتقليل المخاطر الضريبية، وذلك من خلال:[2]

– الالتزام بالقواعد الجبائية المتعلقة بالتصاريح واحترام المواعيد المحددة؛

– تكليف مختص ذي خبرة في التسيير الجبائي، يمتلك فهما عميقا للقوانين الجبائية ويعرف كيفية التعامل معها بكفاءة؛

– توفير الموارد المادية والبشرية الملائمة، والمتابعة المستمرة لمستجدات التشريعات الجبائية، مع العمل على تكوين المسيرين في هذا المجال.

ثانيا: ضمان الفعالية الجبائية

بإمكان المؤسسة تحقيق الفعالية الجبائية بطريقتين، مباشرة وغير مباشرة. بالنسبة لتحقيق الفعالية الجبائية المباشرة يكون عن طريق استغلال المؤسسة لجميع الامتيازات والتحفيزات الضريبية المتاحة لها وفق وضعها القانوني، مما يتيح تحقيق وفر مالي فوري.

---

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[2] زواق حواس، **أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية –العدد الاقتصادي، جامعة الجلفة، 33(02)، 2017، ص 341.

أما الفعالية الجبائية غير المباشرة فتتمثل في الاستفادة من الخيارات القانونية المختلفة التي بإمكان المؤسسة تبنيها. حيث تتيح التشريعات الجبائية والتجارية في كثير من الأحيان هامشا من المرونة بفضل تعدد الخيارات أو ان بعض المسائل قد سكت عنها القانون.[1]

لذا على المؤسسة الإلمام التام بمختلف الخيارات المتاحة، وذلك عبر تحليل منطقي ودقيق للنصوص القانونية والجبائية، وبحث التبعات والمخاطر المرتبطة بكل خيار، بهدف اتخاذ القرارات الأنسب التي تمكنها من تحقيق الفعالية الجبائية.

مع الاخذ بعين الاعتبار ان هذه الخيارات ينبغي ألا تتعارض مع السياسة العامة للمؤسسة وتسهم في تحقيق أهدافها المحددة مع أدنى التزامات ضريبية ممكنة.[2]

ثالثا: التحكم في العبء الجبائي

يشير العبء الجبائي إلى التأثيرات التي تتركها الضرائب على أسعار السلع أو أسعار عوامل الإنتاج،[3] اذ يمثل جزء من سعر التكلفة لأي منتج، وبالتالي يُسهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في زيادة تكاليف الإنتاج، لذلك يُعد التحكم في العبء الجبائي أمرا بالغ الأهمية، وذلك من خلال:[4]

- **تخفيض الضرائب:** تقليل قيمة الضريبة المدفوعة؛
- **تأجيل سداد الضرائب:** بهدف الاستفادة من سيولة مالية إضافية تعزز الوضع المالي للمؤسسة؛
- **زيادة العبء الجبائي بشكل مدروس:** من خلال التخلي عن بعض الامتيازات الضريبية المؤقتة لتحقيق أهداف إدارية محددة، مثل الامتناع عن استغلال الاهتلاكات إلى الحد الأقصى المسموح به قانونيًا من أجل توزيع الأرباح.

تحدد ظروف المؤسسة الطريقة المناسبة للتحكم في العبء الجبائي. فعلى سبيل المثال، المؤسسات التي تمر بمرحلة نمو تسعى إلى تقليل الضرائب لتحسين أدائها المالي، في حين أن المؤسسات التي

---

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] ميلي محمد لخضر، **فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة في ظل التشريعات الجبائية**، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم المالية، شعبة المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2013/2012، ص 18.

[3] وسيلة طالب، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية**، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، نوفمبر 2004، ص 24.

[4] Christine collette, Op.Cit, p 23.

تواجه تحديات أو انحدارا قد تركز على تحسين صورتها أمام البنوك والمساهمين من خلال اعتمادها على التسيير الجبائي للربح.

رابعا: خدمة استراتيجية المؤسسة

يتطلب تحقيق الفعالية الضريبية تبني سياسة ضريبية متناغمة مع السياسة العامة وأهداف المؤسسة. وبناءً على ذلك، لا يمكن النظر إلى السياسة الضريبية كعنصر منعزل يسعى لتحقيق هدف منفرد ومستقل عن باقي السياسات.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن التسيير الضريبي يمثل جزءا لا يتجزأ من نظام التسيير العام للمؤسسة، مما يستوجب تحديد أهدافه بما يتوافق مع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. فالاعتبارات الضريبية تؤدي دورا مؤثرا في صياغة الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة، حيث تعد أحد العوامل الرئيسية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وبهذا، تبرز أهمية الضرائب كعامل محوري يؤثر في مختلف الخيارات التي تتخذها المؤسسة.[1]

اذ تشير عايدة سيد خطاب الى انه من ضمن الاسئلة الاساسية التي يجب توفير اجابات واضحة ومحددة لها عند تعيين سياسات التمويل اللازمة لتنفيذ استراتيجية النمو هي الاسئلة المتعلقة بالسياسات الضريبية التي تعتمدها المؤسسة.[2]

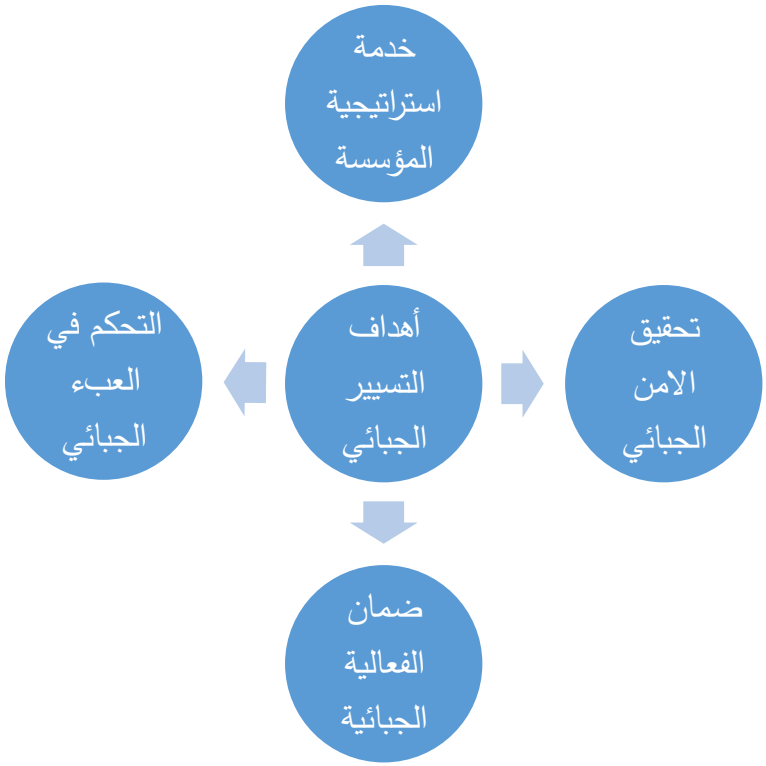
ومنه تلعب الضريبة دورا محوريا في تشكيل استراتيجية المؤسسة، ويتجلى تأثيرها الحاسم في عدة جوانب رئيسية، منها انها تؤثر في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة، حيث تختلف الأحكام الضريبية وفقا للطبيعة القانونية التي تتخذها المؤسسة، كما تسهم في تحديد طبيعة النشاط الاقتصادي وموقع ممارسته، سواء كان محليا أو خارجيا أو متعدد البلدان، وتؤثر ايضا في اختيار هيكل التمويل الأمثل للمؤسسة، سواء عبر الاعتماد على التمويل الذاتي، أو الاستدانة، أو التمويل الإيجاري، أو مزيج من هذه الخيارات، ونتيجة لهذه الأهمية يصبح التسيير الجبائي عنصرا جوهريا في حياة المؤسسة بهدف أساسي يتمثل في تحقيق أداء مالي متميز.[3]

[1] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[3] زواق حواس، مرجع سبق ذكره، ص 341.

الشكل رقم (01-02): أهداف التسيير الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبة.

المطلب الثاني: مبادئ التسيير الجبائي، حدوده ومراحله

يعتمد التسيير الجبائي على مجموعة من الأسس والضوابط التي تنظم كيفية تعامل المؤسسة مع الجباية، بما يسمح لها بتحقيق أهدافها في إطار قانوني سليم. كما يرتكز على مراحل متسلسلة تساعد المؤسسة على اختيار القرارات الجبائية المناسبة وتطبيقها بفعالية. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مبادئ التسيير الجبائي وحدوده، إضافة الى مختلف المراحل التي يقوم عليها.

الفرع الأول: مبادئ التسيير الجبائي

أولا: مبدأ الحرية في التسيير

اي ان يمتلك المسير الجبائي الحرية في الاختيار بين البدائل التي يتيحها القانون، معتمدا على وعيه بالمزايا الضريبية التي يمكن تحقيقها من خلال تلك الخيارات. فمن حق المكلف بالضريبة الاستفادة

القصوى من الامتيازات التي تتيحها له الظروف،[1] والبحث عن الحلول التي تقلل من العبء الضريبي، بشرط أن تكون ضمن ما يسمح به القانون، وذلك بهدف تحقيق كفاءة ضريبية من جهة، وتعزيز تنافسية المؤسسة وضمان استمراريتها من جهة أخرى، وهو ما يسعى إليه كل مسير ناجح، اذ ان عدم استفادة المؤسسة من المزايا الضريبية المتاحة يعد خطأ تسيريا كبيرا.[2] مما يجعل من الضروري أن يتحكم المسير في تقنيات التسيير كجزء أساسي من مسؤولياته. وفي المقابل فإن الإدارة الضريبية تقتصر على فحص مدى صحة النتائج الخاضعة للضريبة والقواعد المحاسبية المستخدمة، دون التدخل في جودة التسيير، طالما أن المؤسسة تعمل ضمن إطار القانون وتحترم أحكامه.[3]

ورغم غياب نص قانوني صريح في التشريعات الجبائية يكرس هذا المبدأ، إلا أن هناك اعترافا ضمنيا بحرية الاختيار، وهو ما يتجلى بوضوح من خلال تعدد الخيارات التي يوفرها المشرع الجبائي من خلال نصوصه القانونية.[4]

ثانيا: مبدأ عدم التدخل في التسيير

يفرض التشريع الجبائي على المؤسسة الالتزام بواجباتها الجبائية تجاه إدارة الضرائب طبقا لشروط معينة، دون منح الإدارة الحق في التدخل في اسلوب تسيير المؤسسة أو انتقاد خياراتها، طالما أن المؤسسة تلتزم بجميع التزاماتها القانونية. حتى إذا اعتبرت الإدارة أن تلك الخيارات غير مجدية أو ضعيفة من الناحية الإدارية،[5] فإنها ليست مخولة للتدخل، إذ أن دورها لا يتضمن مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة، التي تدار من قبل مسيرين مخولين يمتلكون الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطها.

---

[1] كويدمي محمد أمين، **التدقيق الجبائي كألية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والجباية، تخصص المحاسبة والجباية، قسم العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر،2022/2021، ص 72.

[2] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[3] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[4] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[5] بوخاري محمد، **أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، الجزائر، 2017/2016، ص 7.

على سبيل المثال، يحق للمسير اللجوء إلى الاستدانة لتغطية احتياجات المؤسسة، مما يتيح خصم الأعباء المالية الناتجة عن ذلك من الأرباح الخاضعة للضريبة، حتى لو كانت الأموال الذاتية كافية للتمويل. في هذه الحالة، لا يحق للإدارة الجبائية مساءلة المؤسسة عن أسباب الاستدانة أو دمج تلك الأعباء بحجة إمكانية تجنبها، حيث لا يوجد نص قانوني يلزم المؤسسة باتباع أسلوب تمويل معين.[1]

بالتالي، ينص المبدأ على أن ادارة الضرائب لا ينبغي لها التدخل في قرارات التسيير التي تعتبرها المؤسسة ملائمة، حتى إذا لم تؤد هذه القرارات إلى تخفيض التكاليف الضريبية.[2]

ويشبه دور مفتش الضرائب في هذا السياق دور مراقب الحسابات، فكلاهما يقتصر على التحقق من مدى قانونية ونظامية التسيير، دون النظر إلى الفرص الضائعة أو البدائل الممكنة، ويعني هذا أن مبدأ عدم التدخل في التسيير ينطبق على كل من مفتش الضرائب ومراقب الحسابات على حد سواء، فبينما يعمل مراقب الحسابات على حماية مصالح المساهمين، يركز مفتش الضرائب على حماية مصالح الدولة، المتمثلة في الحصول على نسبة محددة من الأرباح على شكل ضريبة دون تجاوز حدود دوره في مراقبة الامتثال القانوني.[3]

الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي

تتمثل حدود التسيير الجبائي فيما يلي:

أولا: التعسف في استعمال الحق

يشير هذا المفهوم الى فكرة إساءة استخدام الحق او التعسف في استخدامه. فالأصل ان لصاحب الحق كامل الحرية في ممارسته، بل ان القاعدة العامة تقر بانه لا يسأل عن الاضرار التي قد تلحق بالغير نتيجة ممارسة هذا الحق، طالما تم ذلك في إطار ما يقره القانون.

الا ان المسؤولية تلقى على عاتق صاحب الحق، ويعد في حالة خطأ، متى تحولت ممارسته لحقه الى سلوك تعسفي.

ولقد نشأت فكرة التعسف في استعمال الحق منذ القرن التاسع عشر، بداية في نطاق حق الملكية. فرغم ان للمالك سلطة كاملة في استخدام ملكه، والاستفادة منه، والتصرف فيه، الا ان هذا الاستعمال

---

[1] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص ص9-10.

[2] بن عودة أمال، **دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، اطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في محاسبة وجباية، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر،2022/2021، ص ص 45-46.

[3] Armel LIGER, **La gestion fiscale des pmi : Un Mythe**, paris : Editions LGDJ, 1988, p35.

يظل مقيدا بعدم مخالفته للقوانين او الأنظمة، وبشرط الا يترتب عليه ضرر بحقوق الاخرين. وعندما ينقلب استخدام الحق الى سلوك تعسفي، يفقد مشروعيته ويعد صاحبه مرتكبا لخطأ.

وقد اعتمد القانون الجبائي هذه النظرية وقام بتكييفها لتكون وسيلة لمعاقبة، بل وردع مسبق لبعض الترتيبات والعمليات التي رغم توافقها الظاهري مع الشروط الشكلية والموضوعية، الا ان غايتها الحقيقية (او في الوقت الراهن غايتها الأساسية) هو التهرب من الضريبة.[1]

تجاوز استعمال الحق لا يقتصر على الجانب الجبائي بل يشمل كافة المجالات القانونية، كما ورد في المادة 41 من القانون المدني الجزائري، التي تنص على أن استعمال الحق يعد تعسفيا في الحالات التالية:[2]

- إذا كان الغرض منه الإضرار بالآخرين؛
- إذا كان يهدف إلى تحقيق منفعة بسيطة مقارنة بالضرر المترتب على الغير؛
- إذا كان يسعى للحصول على منفعة غير مشروعة؛

بناء على ذلك، يعتبر الفعل تجاوزا إذا توافر فيه عنصر القصد والفعل غير المشروع.

1. تعريف التعسف في استعمال الحق:

يفهم "التعسف في استعمال الحق" في دلالته العامة على أنه تجاوز لحدود الحق وإفراط في ممارسته.

بالنسبة ل Plagniol فان مفهوم "التعسف في استعمال الحق" لا يعدو ان يكون مجرد جدال لغوي، اذ يعتبر ان هناك تناقضا صريح في العبارة نفسها، حيث "ينقضي الحق بمجرد ان يبدأ التعسف". في المقابل، ورغم انتقاده لموقف Plagniol، يرى Josserand ان السلوك يوصف بالتعسفي عندما يتنافى مع هدف المؤسسة وروحها وغرضها النهائي. اما العميد Ripert فيعرف التصرف التعسفي بانه ذاك الذي يمارس بقصد الاضرار بالغير.[3]

[1] Jean-Louis Medus, **LBO, Buy-out et transmission d'entreprises**, BOD-Books on Demand, paris, 2021, p139.

[2] بوخاري محمد، مرجع سبق ذكره، ص 09.

[3] Maysoun Bouzid, **L'Abus de droit en droit fiscal tunisien**, publibook, France, 2008, p p 13-14.

2. تعريف التعسف في استعمال الحق في المجال الجبائي:

التعسف في استعمال الحق يقصد به إبرام عقد أو اتفاق يبدو في مظهره متوافقا مع القانون، لكنه لا يعكس النية الحقيقية للأطراف المتعاقدة، إذ يكون الهدف الأساسي من ورائه، إن لم يكن التخلص الكامل من الالتزام الضريبي، فعلى الأقل تقليص العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن.

من خلال هذا التعريف، يقترب مفهوم التعسف في المجال الضريبي مع ما يعرف ب "التصرف غير العادي في التسيير"، والذي يقصد به "أي سلوك يتعارض مع مصلحة المؤسسة". فكلا المفهومين يفرضان قيودا على مبدأ حرية التسيير، إذ لا يجوز للمكلف بالضريبة التذرع بهذا المبدأ عندما تؤدي اختياراته الى الاضرار بمردودية الضريبة بشكل واضح. كما أن كلا المفهومين – أي التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي – نابعان من الاجتهاد القضائي، حيث تشكلا من اجتهادات القاضي الجبائي. ومع ذلك، فإن المكلف في هاتين الحالتين لا يكون قد خالف نصا ضريبيا بشكل مباشر، ولا يعد سلوكه من قبيل الغش الجبائي وفقا للمفهوم الضيق لهذا المصطلح.

ورغم ما يبدو من تشابه، ينبغي التفرقة بين المفهومين. فالإدارة الجبائية بخلاف نظرية التعسف في استعمال الحق، لا تطعن في صحة التصرف القانوني المنجز او صدقه، ولا تدعي وجود خداع او تلاعب، بل تكتفي باعتباره يتعارض مع مصلحة المؤسسة، مما يجعل من غير الممكن اعتماده في تحديد الوعاء الضريبي.

ثانيا، يلاحظ ان التعسف في استعمال الحق يمثل سلوكا يسمح للمكلف بتحقيق مكاسب مالية على حساب خزينة الدولة، عبر تقليص المبلغ الضريبي المستحق مقارنة بما كان يستوجب عليه دفعه لولا ذلك التصرف. اما "التصرف غير العادي"، فهو سلوك يفضي الى اضعاف الوضع المالي للمكلف لصالح طرف اخر، اما بتحمله لنفقة لا مبرر لها، او بتفويته لربح كان من الممكن تحقيقه.[1]

كما يمكن تعريفه على انه محاولات التهرب من الضريبة من خلال اعتماد إجراءات قانونية وهمية، فبناء على العقد الوهمي تخفى المعاملات المالية للمتعاقدين عن الجمهور، بغرض ممارسة اعمال تتنافى مع القانون، ويكون الهدف وراء ذلك هو تخفيض التكلفة الجبائية للعملية محل التعاقد واخفاء القيمة المالية لهذه العملية.[2]

[1] Ibid, p p 16-17.

[2] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص10.

وقد تناول المشرع الجزائري هذا المفهوم في المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لعام 1976، والتي نصت على أن جميع العمليات التي تتم عبر عقود أو أي تصرف قانوني يهدف إلى إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح أو مداخيل بواسطة شركات وسيطة أو أشخاص طبيعيين، لا تلزم إدارة الضرائب ويمنح القانون الإدارة الحق في إعادة تكييف هذه العمليات وفق حقيقتها الفعلية، وفرض الضريبة بناءً على الوعاء الحقيقي الجديد، مع تنفيذ الغرامات والعقوبات الملائمة.

من المهم التمييز بين التجاوز في استعمال الحق والغش الضريبي، فالتجاوز على عكس الغش، لا يمثل انتهاكا للواجبات الضريبية. إنما يثير الجدل حول هذا التجاوز بسبب طبيعته الصورية أو كونه يهدف فقط إلى تحقيق غاية ضريبية. ومع ذلك يظل هذا التصرف قانونيا من الناحية الشكلية. وإذا نجحت المؤسسة في إثبات وجود منفعة اقتصادية حقيقية من وراء هذا الترتيب، فإن إدارة الضرائب تصبح ملزمة به ولا يمكنها حينئذ الاستناد إلى مبدأ التعسف في استعمال الحق.[1]

ومنه يظهر التجاوز في استعمال الحق في إطارين رئيسيين:[2]

أ. الإطار الاول: الأعمال الوهمية: هي تصرفات تهدف لخداع السلطات الجبائية، وتتجلى من خلال ثلاث طرق رئيسية:

- الإخفاء الصوري: كاستخدام وثائق وفواتير مزورة أو إنشاء شركات وهمية، حيث تفتقر هذه الإجراءات لأي واقع فعلي؛
- الإخفاء بالتدليس: ويتحقق عندما يكون هناك تباين بين العقد الذي تم تقديمه للإدارة والعقد الفعلي المنفذ بين الأطراف، مثل تقديم عقد هبة يخفي في حقيقته عملية بيع؛
- الإخفاء بتوسيط الأشخاص: وذلك باستخدام وسطاء (طبيعيين أو معنويين) للتغطية على المكلف الحقيقي بالضريبة.

ب. الإطار الثاني: الغاية الضريبية المحضة

عندما يكون الهدف الوحيد من التصرف هو تجنب الضريبة أو تخفيضها، يحق للإدارة الضريبية تكييفه كتجاوز في استعمال الحق، وهنا يقع على المكلف عبء إثبات وجود منفعة اقتصادية للمؤسسة مع المنفعة الضريبية المحققة.[3]

---

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2] بوخاري محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11.

[3] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13.

ثانيا: التصرف غير العادي للتسيير

لقد أرسى الاجتهاد القضائي نظرية التصرف غير العادي للتسيير كاستثناء للمبدأ الذي يحظر تدخل الإدارة الضريبية في شؤون تسيير المؤسسات، فبينما يمنع على الإدارة الضريبية التدخل في قرارات وأساليب إدارة المؤسسة كمبدأ عام، إلا أن هذا المنع يسقط عندما يتضح أن تلك القرارات والتصرفات تتعارض مع مصالح المؤسسة، في هذه الحالة يحق للإدارة الضريبية إعادة تكييف هذه التصرفات باعتبارها غير عادية في التسيير،[1] وحيث أن جوهر العمل التجاري يقوم على تحمل المخاطر سعيا وراء الربح، فإن أي نشاط يتم ممارسته دون مقابل أو دون هدف ربحي لا يمكن اعتباره عملا تجاريا بالمفهوم المتعارف عليه.[2]

وبناء على ذلك، فإن التصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الفعل الذي يتصف بمجموعة من الخصائص الاساسية، فهو يعد تصرفا يتعارض مع مصالح المؤسسة ولا يحقق أي منفعة للمؤسسة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة مادية أو غير مادية، وهو لا يمثل انتهاكا للالتزامات الضريبية في حد ذاته لذا فانه يتم تقييمه من منظور اقتصادي وليس قانوني، فرغم سلامة هذه التصرفات من الناحية القانونية إلا انها تحمل في طياتها اثارا سلبية على الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة مما يبرر تدخل الإدارة الضريبية، من أبرز صور التصرف غير العادي للتسيير:[3]

- منح قروض بدون فوائد للمسيرين؛
- تغطية نفقات شخصية للمسير على حساب المؤسسة؛
- بيع عقارات للمسيرين بأقل من قيمتها السوقية؛
- التنازل عن حقوق لمؤسسات أخرى لمجرد وجود مسيرين او شركاء مشتركين.

تعتبر نظرية الفعل غير العادي في التسيير الوسيلة الأولى التي يمكن للإدارة الجبائية ان تلجأ اليها لتعديل الوعاء الضريبي.

ويأتي هذا المفهوم متكاملا مع مبدأ يعتبر نسبيا الى حد كبير، وهو مبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في كيفية تسيير المكلف لشؤونه.

---

[1] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[3] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص 48.

ويفهم من التصرف غير العادي في التسيير انه سلوك يتنافى مع مصلحة الاستغلال، مما يضع حدودا لحرية المكلف في ممارسة تسييره الجبائي.

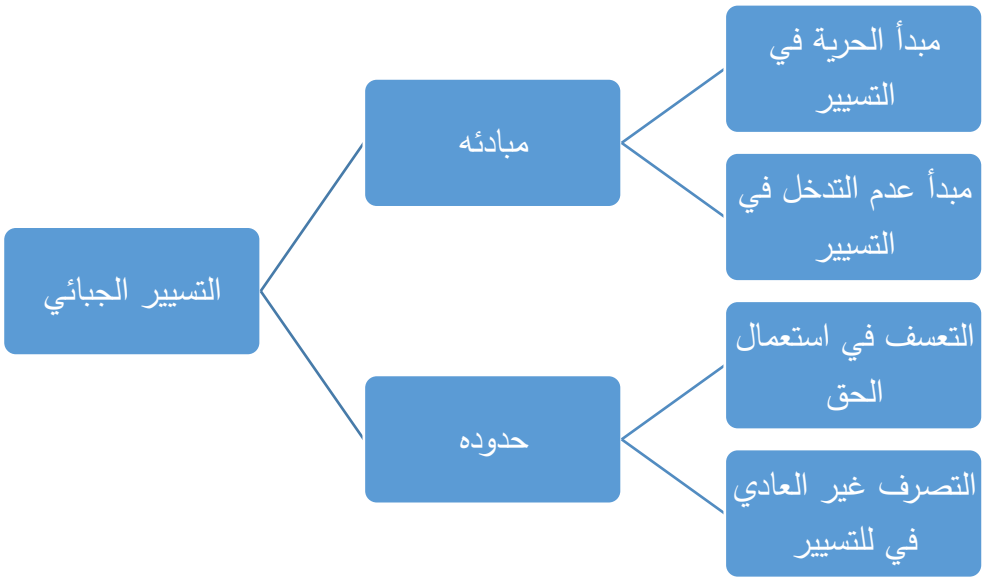
هناك اختلاف بين التصرف غير العادي في التسيير وبين تقييم مدى ملاءمة او نجاعة خيار تسييري معين، كما يختلف عن مفاهيم مثل "سوء التسيير" او "التسيير غير الموفق" وهي مجالات تخرج عن نطاق تدخل الإدارة الجبائية.

وعليه، فان كون القرار المتخذ قد اتضح لاحقا انه غير ناجح وأسفر عن خسائر للمؤسسة، لا يعد مبررا كافيا لرفض خصم التكاليف المترتبة عليه عند احتساب القاعدة الضريبية.

كما لا يحق للإدارة الجبائية استبعاد خصم نفقات معينة لمجرد تقديرها ان المؤسسة كان بوسعها بلوغ النتيجة ذاتها بإنفاق اقل.[1]

وعليه يعد الفعل تصرفا غير عاديا في التسيير إذا ترتب عنه تحميل المؤسسة بتكلفة او خسارة، او يؤدي الى تفويتها لإيراد، من دون ان يستند ذلك الى دوافع مرتبطة بمصلحة استغلالها التجاري.[2]

الشكل رقم (01-03): مبادئ وحدود التسيير الجبائي



المصدر: من اعداد الطالبة.

[1] Jean-Louis Medus, Op.Cit, p p 135-136.
[2] Frédéric Colasson, **Le patrimoine professionnel**, Presses Universitaires de Limoges-pulim, 2006, p 200.

الفرع الثالث: مراحل التسيير الجبائي

الغاية هي ابراز المراحل التي يتم من خلالها تسيير الجوانب الجبائية للمواضيع التي تكون محل اتخاذ قرارات داخل المؤسسة وتتمثل هذه المراحل فيما يلي: [1]

أولا: المرحلة التشخيصية وتعيين الاهداف

تمثل هذه المرحلة نقطة البداية في عملية القرار، حيث يقتصر دور التسيير الجبائي فيها على المسائل ذات الطابع الضريبي، فعند مواجهة قرار كاختيار طريقة تمويل استثمار ما (سواء عبر الاستدانة، الاعتماد على الموارد الذاتية، زيادة رأس المال، أو الايجار التمويلي)، يجب مراعاة عاملين أساسيين: تعظيم العائد عبر تخفيض الأعباء بما فيها الضريبية، والمحافظة على أكبر قدر من الاستقلالية المالية للمؤسسة.

ثانيا: مرحلة تجميع المعلومات

تعد هذه المرحلة أساسية لاكتشاف الخيارات الضريبية المتاحة، حيث يتم تجميع كافة المعلومات ذات التأثير الضريبي المباشر وغير المباشر على موضوع القرار. اذ يعتمد المسير الضريبي على نظام معلومات ضريبي شامل يضم مصادر التشريع والتنظيم الضريبي كافة: من قوانين الضرائب والرسوم، والقانون التجاري، وقانون الجمارك، وقوانين المالية، والاتفاقيات الدولية، والاجتهادات القضائية. التحدي الرئيسي هنا يكمن في كيفية التعامل مع الكم الهائل من المعلومات وتحديد المفيد منها.

ثالثا: مرحلة حصر الخيارات

يستخلص المسير الضريبي من المعلومات المجمعة البدائل المتاحة، والتي تنبثق من أربعة مصادر:

- الأنظمة التحفيزية والتفضيلية (قوانين ترقية الاستثمار)؛
- الخيارات الضريبية الصريحة؛
- الفرص الضريبية المستنبطة من ثغرات النصوص؛
- البدائل القانونية ذات الآثار الضريبية المتباينة.

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-24.

رابعا: مرحلة دراسة امكانية تنفيذ الخيارات

تتضمن هذه المرحلة تحليل ايجابيات وسلبيات كل خيار متاح، اذ يتطلب هذا التحليل القدرة على التنبؤ بالمستقبل، بالإضافة الى التشخيص الجيد لفهم الجوانب الحالية والمستقبلية التي تسهم في تقييم الخيارات. لذلك تعتبر المؤهلات العديدة للمسير الجبائي أساسية وضرورية.

الكثير من الخيارات الجبائية قد تكون غير قابلة للتطبيق بسبب عدة عوائق، مثل العوائق المالية، التجارية، التقنية، البشرية، او حتى المخاطر المختلفة، كأن تتاح الفرصة للمؤسسة للاستثمار في مناطق تفتقر للمقومات الاساسية مقابل مزايا ضريبية مغرية، وهو ما يؤدي الى عدم قابلية تنفيذ هذا الخيار في فترة زمنية محددة بسبب التكاليف المالية التي تضعف من جدوى الوفورات الضريبية التي توفرها هذه الامتيازات.

تساعد هذه المرحلة في استبعاد الخيارات غير القابلة للتطبيق من المراحل اللاحقة، ومع ختام هذه المرحلة يكون المسير الجبائي قد اتم مهمته الاساسية المتمثلة في حصر الخيارات القابلة للتنفيذ، وتقديمها للجهة المخولة باتخاذ القرار النهائي للنظر في امكانية اعتمادها.

خامسا: دمج الخيارات القابلة للتطبيق في دالة القرار الكلية

تتميز دالة القرار بتعدد متغيراتها، حيث يعتبر إدراج العامل الجبائي كأحد محددات القرار أمرا بالغ الأهمية للمؤسسة، إذ قد ينتج عنه تحول جوهري في مسار القرار.

تتضمن هذه المرحلة إدماج كل خيار قابل للتطبيق في الدالة الكلية للقرار، مما ينتج عنه مجموعة من الدوال تعادل عدد الخيارات القابلة للتطبيق. يلي ذلك عملية تقييم مزدوجة:

- **التقييم النوعي:** يركز على تحليل مدى توافق الخيارات مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة واهداف المسير؛
- **التقييم الكمي:** يعتمد على احتساب العوائد والنفقات المرتبطة بكل دالة من الدوال المطروحة.

سادسا: اتخاذ القرار

تتم عملية اتخاذ القرار استنادا إلى المفاضلة بين مختلف الدوال التي خضعت للتقييم الكمي والنوعي، حيث يقع الاختيار على البديل الأمثل الذي يلبي الأهداف المنشودة من القرار.

وتجدر الإشارة إلى أن اتخاذ القرار لا يندرج ضمن نطاق اختصاص التسيير الضريبي، وإنما يمثل المحطة الختامية لمراحله، حيث يكمن دوره الأساسي في إبراز وتأكيد المكانة المحورية للبعد الجبائي ضمن العملية التسييرية.

المطلب الثالث: الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية

نظرا للتغيرات الأخيرة التي طرأت على التشريعات الجبائية وما رافقها من تعقيد متزايد، إلى جانب تنامي حاجة المؤسسات للتركيز على خلق القيمة، لم تعد وظيفة المحاسبة والمالية قادرة بمفردها على إدارة المسائل الضريبية بفعالية. وقد أدى هذا الواقع، خاصة في الدول المتقدمة، إلى استحداث وظيفة الضرائب كمجال مستقل يعمل في إطار من التكامل والتنسيق مع باقي الوظائف داخل المؤسسة. كما يضطلع مجلس الإدارة بدور الإشراف العام، في حين يتميز المسير الجبائي بكفاءته الفردية في تطبيق مختلف الأساليب التي تهدف إلى تقليص العبء الضريبي. وكلها تمثل الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي سنتطرق لها فيما يلي.[1]

الفرع الأول: وظيفة الضرائب

تعد الوظيفة الجبائية تنظيما داخليا يظهر غالبا في المؤسسات الكبرى نتيجة لاتساع أنشطتها وتعدد عملياتها، حيث تكون وحدة مستقلة تدار من قبل مدير جبائي مختص. أما في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فعادة ما تندرج ضمن صلاحيات المدير المالي. وتتمثل مهمتها في وضع نظام رقابة داخلية خاص بالضريبة. كما يمكن تعريف هذه الوظيفة بأنها الجهة المسؤولة عن الاستراتيجية الجبائية داخل المؤسسة، من خلال السعي لتحقيق أهداف مرتبطة بالجباية، وخلق القيمة داخل المؤسسة، وإدارة المخاطر الجبائية، من خلال استغلال البدائل المتاحة، وتحقيق الانسجام الداخلي، وتلبية تطلعات أصحاب المصالح.[2]

وقد شهدت وظيفة الضرائب تطورا ملحوظا داخل المؤسسات الأمريكية بداية من تسعينيات القرن الماضي، غير أن الاعتراف الرسمي والقانوني بها بدأ فعليا سنة 2002 مع صدور قانون (Sarbanse Oxley «404»)،[3] ويعزى هذا التحول إلى إدراك الباحثين والجهات التنظيمية للاتساع المتزايد للفجوة

---

[1] بوجاجة إبراهيم، **التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية دراسة مقارنة مع المؤسسات الجزائرية للفترة : 2006-2021**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2024/2023، ص 30.

[2] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

[3] قانون Sarbanse Oxley المعروف عامية باسم SOX هو قانون تم اقراره من قبل الكونجرس سنة 2002 استجابة لفضائح الاحتيال التي شهدتها بعض الشركات على مدى السنوات السابقة مثل شركتي انرون وورلدكوم، والقسم 404 من هذا القانون هو جزء أساسي منه يلزم الشركات المتداولة علنا بإنشاء، وصيانة، وتقييم أنظمة رقابة داخلية فعالة لضمان دقة

بين الدخل المالي المصرح به في القوائم المالية والدخل الخاضع فعليا للضريبة، كما برز في حالات شركات كبرى مثل Enron و Worldcom و Arthur Andersen وقد أطلق على هذه الظاهرة مصطلح "عدوانية التقرير الضريبي والمالي"، حيث يقصد بالأول تنفيذ معاملات تهدف إلى تقليص الدخل الخاضع للضريبة، بينما يشير الثاني إلى السلوكيات التي تهدف إلى رفع مستوى الدخل المالي.

ولمواجهة هذا الوضع، سعت الحكومة الأمريكية إلى تقوية آليات الرقابة الداخلية داخل المؤسسات، من خلال فرض إنشاء وظيفة ضريبية رسمية ضمن الهيكل التنظيمي وضبط مهامها. ومن بين الإصلاحات المهمة في هذا السياق، صدر القانون FIN°48 عن مجلس المعايير المحاسبية (FASB) في 15 ديسمبر 2006، الذي يلزم المؤسسات بالإفصاح عن أوضاعها الضريبية ضمن تقاريرها المالية، مع الالتزام بتكوين مؤونات لمواجهة المخاطر الجبائية المرتبطة بالتحويلات المالية. كما شجع هذا القانون على إدماج التكنولوجيا في إدارة العلاقات الجبائية، ويعد هذا القانون من بين أبرز الإصلاحات التي تهدف إلى تعزيز الالتزام بالإفصاح الضريبي في القوائم المالية سواء تجاه الجهات الحكومية أو أصحاب المصلحة، ومنه هو معد لتقليص التباين القائم بين الدخل المالي والدخل الخاضع للضريبة.[1]

في معظم المؤسسات، كانت وظيفة الضرائب تابعة للوظيفة المالية، غير أن تعقد المتطلبات الضريبية أدت إلى فصلها وتخصيص هيكل مستقل لها. وقد ساهمت مجموعة من العوامل في هذا التحول، من بينها التغيرات في التشريعات الجبائية، وازدياد متطلبات الشفافية، وتحسين آليات إعداد التقارير المالية، إضافة إلى تعزيز مبادئ حوكمة الشركات. ويعد قانون Sarbanes–Oxley لسنة 2002، من أبرز المحفزات لهذا التغيير، إذ فرض رقابة صارمة على الأنشطة المؤثرة في التقارير المالية، بما في ذلك الجوانب الضريبية، والقانون SOX404. ووفقا لدراسة أجراها مكتب المراجعة KPMG سنة 2007 على عينة مكونة من 400 مؤسسة أمريكية، فقد تبين أن ما يقارب ثلث نقاط الضعف كانت مرتبطة بالمحاسبة الضريبية.

أظهرت دراسة أعدها مكتب المراجعة KPMG في سنة 2010 حول أهم أولويات وظيفة الضرائب لدى الشركات الكندية أن الاهتمام الأكبر انصب على ضمان إعداد تقارير مالية دقيقة وفي الوقت

وموثوقية تقاريرها المالية، كما يتطلب تقريرا سنويا من الإدارة حول فعالية هذه الضوابط، بالإضافة الى تقرير من مدقق خارجي مستقل يؤكد صحة تقييم الإدارة، وذلك لزيادة الشفافية واستعادة ثقة المستثمرين.

[1] نفس المرجع، ص 26.

المناسب، بنسبة قاربت 70%. تلتها في المرتبة الثانية أولوية الامتثال للالتزامات الجبائية بنسبة تقارب 55%، ثم السعي إلى خفض المعدل الفعلي للضريبة وتحقيق وفورات نقدية وتأجيل العبء الضريبي، بنسبة تقارب 45% لكل منهما. كما تضمنت الأولويات الأخرى تسيير المخاطر الجبائية بنسبة 30%، وتسيير عمليات مراجعة الإدارة الضريبية بنسبة 28%، ثم مراقبة عمليات الاندماج بنسبة 18%، وأخيرا تحسين العمليات الضريبية وتبني التكنولوجيا بنسبة 10%.

وتشير الدراسات إلى أن للمدير الجبائي ثلاث مهام محورية داخل المؤسسة هي: أولا، يتحمل مسؤولية الامتثال الضريبي. ثانيا، يؤدي دور المستشار للفريق التنفيذي، إذ يضع خبراته الجبائية في خدمة المؤسسة لتقليص أعبائها الضريبية، لا سيما تلك المرتبطة بالعمليات التشغيلية أو قرارات الاستثمار، مما يسمح له بالمشاركة الفعالة في التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة. ثالثا، يكلف بمهمة استكشاف فرص التسيير الجبائي، من خلال الانخراط في ما يعرف بـ"تخطيط النشاط" (Active Planning)، وهو جانب يقربه أكثر من التوجه نحو الممارسات الجبائية العدوانية، ما يجعله يتجاوز حدود الدور الاستشاري التقليدي.[1]

الفرع الثاني: مجلس الإدارة

تأثير خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي:

أولا: تأثير استقلالية مجلس الإدارة على التسيير الجبائي

يشير تقرير "Vienot" الثاني الصادر في عام 1999 إلى أن المدير يعد مستقلا إذا لم تكن له أية صلة بالشركة أو مجموعتها أو إدارتها يمكن أن تؤثر على نزاهة قراراته.

أما تقرير "Bouton" لعام 2002، فيبرز بعدين رئيسيين يجب توافرهما في أعضاء مجلس الإدارة هما: الكفاءة والاستقلالية. وقد شدد التقرير على ضرورة أن يتكون المجلس من مزيج من ذوي الخبرة والمستقلين، بما يضمن خدمة مصالح المؤسسة ومساهميها. كما أكد على أن الخبرة والكفاءة تعدان من

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص ص 65-66.

السمات الجوهرية لأعضاء المجلس، نظرا لحاجتهم إلى فهم وإدراك واضح للتحديات الاستراتيجية المرتبطة بالأسواق التي تنشط فيها المؤسسة، مما يعكس اطلاعهم الكامل على مجالات نشاطها.[1]

يفضل اختيار أعضاء مجلس الإدارة من خارج نطاق موظفي المؤسسة، بهدف ضمان استقلالية القرارات، خصوصا في المواقف التي قد تشهد تضاربا في المصالح. وتعد الاستقلالية من أبرز السمات الجوهرية التي تميز مجلس الإدارة الفعال، إذ ينتظر من العضو المستقل أن يضطلع بدور رقابي أكبر لصالح المساهمين، مستفيدا من خبرته وكفاءته، مما يسهم في اتخاذ قرارات تتسم بالحياد والنزاهة. وقد أكدت العديد من الأبحاث على أن ارتفاع نسبة الأعضاء المستقلين في المجلس يساهم في ضبط ممارسة التسيير الجبائي.[2]

وعلى الرغم من تباين نتائج الدراسات السابقة بشأن مدى فعالية الأعضاء المستقلين، إلا أن استقلاليتهم تجعلهم مؤهلين للقيام بدور محوري في كبح السلوك الانتهازي للإدارة، خاصة فيما يتعلق بمراقبة القرارات المرتبطة بالاستثمار في أنشطة التسيير الضريبي ذات الطابع العدواني والمخاطر العالية. فعندما يظهر المديرون التنفيذيون ميلا إلى تبني استراتيجيات ضريبية عدوانية، يكون للمديرين المستقلين دور رقابي أقوى، يسهم في حماية حقوق المساهمين.[3]

حيث أجريت دراسة من قِبل Armstrong وزملائه عام 2015 على مجموعة من المؤسسات الأمريكية، وتوصلت نتائجها إلى أن المجالس التي تتصف بدرجة عالية من الاستقلالية وتتمتع بخبرة مالية واسعة، تسهم بشكل واضح في تقليص ممارسات التسيير الجبائي ذات المستوى العالي.

---

[1] Ftouhi Khaoula, Dabboussi Moez, **The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning : Evidence from European listed firms**, Borsa istanbul Review, vol 19, N04, 2019, p 333.

[2] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، **أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF120 للفترة ما بين 2012-2015**، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، جامعة شلف، المجلد 07، العدد02، 2012، ص 524.

[3] Khaoula FTOUHI, **Planification fiscale, gouvernance et valeur de l'entreprise**, thèse de doctorat pour l'obtention du titre de docteur en sciences comptables, Institut Supérieur de Comptabilité &d'Administration des Entreprises, Université de la Manouba, Tunis, 2016-2017, p 113.

وفي دراسة أخرى أجراها كل من Khoufi وAbid سنة 2012 على مؤسسات تونسية، شملت مؤسسات عائلية وغير عائلية خلال الفترة ما بين 2005 و2009، أظهرت النتائج أن المجالس التي تضم عدداً أكبر من الأعضاء الخارجيين كانت أقل ميلا إلى الانخراط في ممارسات التسيير الجبائي.[1]

من جانب آخر، يرى كل من Mimik و(2010) Noga أن الأعضاء المستقلين يمكن أن يكون لهم دور فعّال في تحسين إدارة الشؤون الضريبية، بفضل ما يمتلكونه من خبرات سابقة ومعارف متخصصة مستمدة من القطاعات التي عملوا بها سابقا.[2]

كما أنه يمكن أن ينطوي التسيير الضريبي على مخاطر كبيرة، لا سيما في الحالات التي تصنف فيها السلطات الضريبية هذه الممارسات كأشكال من التهرب الضريبي. وغالبا ما يكون الخط الفاصل بين التسيير المشروع والتهرب الضريبي ضيقا للغاية، مما يزيد من احتمالية تعرض المؤسسة لمخاطر كبيرة قد تصل إلى فضائح تضر بسمعتها وتثير استياء الرأي العام. ولهذا السبب يظهر المديرون المستقلون ميلا أكبر إلى تفادي مثل هذه الممارسات، نظرا لعدم ارتباطهم المباشر بالشركة وحرصهم على الحفاظ على سمعتهم الشخصية، أكثر من السعي وراء أرباح محتملة ومليئة بالمخاطر التي قد تنجم عن هذه الممارسات. ونتيجة لذلك فإن زيادة نسبة الأعضاء المستقلين في المجلس قد تؤدي إلى تقليص الفوائد التي يمكن تحقيقها من خلال التسيير الضريبي. [3]

ثانيا: تأثير حجم مجلس الإدارة على التسيير الجبائي

يشير Jensen (1993) إلى أن كفاءة المجلس تتوقف على حجمه، حيث أن عدد الأعضاء في المجلس يمكن أن يؤثر بشكل مباشر على سياسة إدارة المؤسسة. [4]

كما أوضح Florackis أن عدد أعضاء مجلس الإدارة له تأثير مباشر على فعالية التنسيق والتواصل واتخاذ القرار داخل المجلس، حيث ان زيادة عدد الأعضاء قد تعيق هذه الوظائف وتقلل من كفاءتها. وفي هذا السياق، توصل كل من Khaoulet و Moez من خلال دراستهما إلى أن تقليص

[1] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 524.

[2] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p 112.

[3] Ftouhi Khaoula, Dabboussi Moez, Op.Cit, p 334.

[4] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p 111.

عدد أعضاء المجلس يمكن أن ينعكس إيجابا على الأداء العام للمؤسسة، إذ يساهم في خفض معدلات الضريبة، مما يعني تحسين ممارسات التسيير الجبائي.[1]

وحسب ما أشار إليه Jensen (1993)، فإن المجالس الإدارية ذات الحجم الكبير تفتقر إلى القدرة على ضبط سلوك المديرين، مما يضعف من دورها في صون مصالح المساهمين. ومن هذا المنطلق يعتبر المجلس ذو التشكيلة الصغيرة أكثر كفاءة في أداء دوره الرقابي والرقابة على الإدارة.

ولقد توصّل كل من de Andres و Azofra وLopes (2005) من خلال دراستهم التي شملت مجموعة من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) إلى وجود ارتباط سلبي بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وقيمة الشركة. إذ أظهرت النتائج أن زيادة حجم المجلس تزيد من احتمال سيطرة المدير التنفيذي على المجلس.

ومن خلال دراسته لعينة من كبرى الشركات الصناعية في الولايات المتحدة، أظهر Yermack (1996) وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة ومستوى الأداء المؤسسي. وبناء على ذلك، يستدل أن تقليص حجم المجلس يساهم في رفع جودة الأنشطة وتحسين الأداء العام للمؤسسة.

على الجانب الآخر، لاحظ كل من Zahra و(1989) Pearce وجود ارتباط إيجابي بين حجم مجلس الإدارة ومستوى أداء الشركة. وأكدا أن المجالس ذات الأعضاء الكثر تتميز بتنوع الخلفيات العلمية والمهنية، مما يعزز من غنى المهارات والخبرات داخل المجلس.

وأشار Barnhart و(2005) Rosenstein إلى أن المجالس ذات الحجم الكبير تعزز جودة النقاشات بفضل تنوع وجهات النظر بين أعضائها. إذ تسهم في زيادة التنوع على مستويات الخبرة المهنية، والخلفيات الثقافية، والجنس، والجنسية.

في هذا الإطار، يفترض أن يعتمد مجلس الإدارة في اتخاذ قراراته على تنوع المهارات والخبرات التي يمتلكها أعضاؤه. وبفضل هذا التنوع، تستطيع المجالس الكبيرة تحسين مستوى جودة القرارات المتخذة

[1] عفاف بولحية، **دور التسيير الجبائي في توجيه السياسات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص جباية ومالية المؤسسة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2024/2023، ص 45.

داخل الشركات، كما تتيح لها فرصا أكبر للحصول على الموارد وتعزيز سمعتها المؤسسية، من خلال قدرتها على انتقاء أفضل الفرص المتاحة في بيئة الأعمال. ومن ثم يفترض أنه بوجود المعرفة والخبرة اللازمة، يتمكن المجلس من مراقبة ومتابعة ممارسات التسيير الجبائي التي يعتمدها المديرون.

ورغم الفوائد المذكورة، إلا أن بعض الدراسات تشير إلى أن المجالس ذات الحجم الصغير تتمتع بكفاءة أعلى، اذ يساهم المجلس ذو الحجم الصغير في تعزيز نقاشات أكثر تماسكا، حيث يكون التواصل أسهل وأسرع داخل المجموعة الصغيرة، وبالتالي أكثر فاعلية، فوفقا ل Beasley (1996) يقل احتمال إصدار بيانات مالية مزيفة عندما يكون حجم المجلس صغيرا.

استنادا إلى ما سبق، يمكن الافتراض بشكل منطقي أن المجالس ذات الحجم الصغير تساهم في تقليل احتمالية اعتماد الشركة لاستراتيجيات تسيير ضريبي عدوانية.

ومن هذا المنطلق، يتوقع أن تميل المجالس ذات الحجم الكبير إلى إهمال أهمية الضرائب كمصدر لقيمة الشركة. إذ عندما يرى المديرون المتخصصون في المجال الجبائي (وهم نادرون داخل مجالس الإدارة) أن الضرائب تلعب دورا في تعزيز قيمة الشركة، فإن تأثيرهم يقل في المجالس الكبيرة نتيجة لتشتت الآراء وضعف التركيز.[1]

أشار Klein (2002) إلى أن المجالس ذات الحجم الصغير تتميز بكفاءة أعلى وغالبا ما تحسن من جودة المعلومات، يعود ذلك إلى أن زيادة عدد الأعضاء تؤدي إلى تعقيد عمليات التنسيق وإبطاء اتخاذ القرارات، مما يتيح للمديرين مجالا أوسع للتصرف بشكل انتهازي والتحكم في النتائج بما يخدم مصالحهم الشخصية. وقد أظهرت دراسة Lanis و(2011) Richardson التي تناولت تأثير مجلس الإدارة على العدوانية الضريبية، أن حجم المجلس يؤثر بشكل سلبي وذو دلالة إحصائية على العدوانية الضريبية.

وأوضح Minnick و(2010) Noga أن المجالس ذات الحجم الصغير تساهم في تعزيز جودة الإدارة الضريبية، بينما تواجه المجالس الكبيرة صعوبة في اتخاذ قرارات التي لها علاقة بالتسيير الضريبي العدواني مما يقلل من فعاليتها.

[1] Ftouhi Khaoula, Dabboussi Moez, Op.Cit, p 333.

كما يتفق كل من Yermack (1996) و(1993) Jensen على أن المجالس ذات الحجم الصغير تحرز عوائد أعلى في السوق، مؤكدين أن المجلس الصغير يتمتع بكفاءة رقابية أعلى، في حين تنخفض هذه الكفاءة مع زيادة عدد أعضائه.[1]

ثالثا: تأثير التنوع الديمغرافي لأعضاء مجلس الإدارة على التسيير الجبائي

في إطار السعي لتكريس مبادئ الحوكمة وتعزيز المساواة بين الجنسين، شرعت عدة دول في اعتماد قوانين تهدف إلى دعم تمثيل المرأة في مجالس الإدارة. ومن بين هذه المبادرات، أصدرت فرنسا القانون رقم 103-2011 بتاريخ 27 جانفي 2011، الذي يفرض تحقيق تمثيل متوازن بين النساء والرجال في مجالس الإدارة والمراجعة، إلى جانب ضمان المساواة المهنية داخل المؤسسات المدرجة. وقد ألزم هذا القانون المؤسسات المعنية بتخصيص 40% من مقاعد المجالس للنساء خلال فترة لا تتجاوز ست سنوات من تاريخ دخوله حيز التنفيذ، أي بحلول سنة 2017، مع فرض عقوبات على الشركات التي لا تلتزم بهذا المقتضى.[2]

ورغم الدور المحوري الذي يمكن أن تلعبه النساء ضمن مجالس الإدارة، إلا أن تمثيلهن لا يزال منخفضا على الصعيد العالمي. فعلى سبيل المثال، لم تتجاوز نسبة النساء في مجالس الإدارة 14.8% في الولايات المتحدة، و10.6% في كندا، و8.7% في أستراليا، و8% في أوروبا، و0.4% في اليابان، و1.9% في الأردن، في حين لم تتجاوز في فرنسا 7% من المناصب العليا ضمن أكبر 500 شركة.

يعزى هذا التفاوت بشكل أساسي إلى اختلاف موقف النساء من المخاطر، حيث تظهر الدراسات أن تصور النساء للمخاطر يختلف عن نظرائهن من الرجال.[3]

فيما يتعلق بالفروقات الأخلاقية، توضح الأدبيات النفسية المعنية بالتنوع الاجتماعي أن الرجال والنساء يختلفون في عدة جوانب، وأن لكل جنس خصائص مميزة تنعكس على مواقفه المهنية. في هذا السياق، يوضح Lakhalet أن النساء غالبا ما يظهرن نفورا أكبر من المخاطر المرتفعة، وذلك بدوافع أمنية، في حين يميل الرجال إلى خوض مغامرات ذات مخاطرة أعلى بدافع تحقيق الربح. وكنتيجة لذلك،

[1] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p 111.

[2] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 526.

[3] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p p 116-117.

فإن مشاركة النساء في الطاقم الإداري غالبا ما ترتبط بمستويات أعلى من الامتثال الضريبي مقارنة بنظرائهم من الرجال.[1]

في السياق نفسه، يرى Croson وGneezy (2009) أن النساء يظهرن ميلا أقل للمخاطرة، خصوصا في المجالات الاقتصادية، كما أنهن أقل انخراطا في الممارسات غير الأخلاقية.[2]

وأوضح Hasseldine (1999) من خلال دراسته وجود اختلافات بارزة بين النساء والرجال في مواقفهم تجاه عدم الامتثال الضريبي، حيث خلص إلى أن النساء يميلن إلى مستوى أعلى من الامتثال مقارنة بالرجال.[3]

كما بين Francis وزملاؤه (2014) أن المديرات الماليات يظهرن ارتباطا أضعف بأساليب التسيير الضريبي العدواني، ويرجع ذلك إلى ميلهن الواضح لتفادي المخاطر.[4]

ولقد تناولت العديد من الدراسات مسألة التنوع الديمغرافي داخل مجالس الإدارة، حيث يشير Anthony وSrinidhi وGul (2011) إلى وجود تباين في نتائج الأبحاث بشأن تأثير هذا التنوع. فبينما يرى اتجاه أول أن تنوع الأعضاء يسهم في رفع جودة النقاش وتعزيز الرقابة على تقارير المؤسسة، يعتبر اتجاه آخر أن هذا التنوع قد يضعف فعالية المجلس بسبب كثرة الخلافات الداخلية، مما ينعكس سلبا على قدرته في اتخاذ القرارات.[5]

كشفت دراسة Carter وآخرون (2003) أن المديرات يتميزن باستقلالية فكرية أعلى من الرجال، وهو ما يمثل عنصرا محوريا في تعزيز كفاءة وفعالية مجالس الإدارة.

وأوضح Daily وDalton (2003) أن النساء داخل مجالس الإدارة، مقارنة بالرجال، يقدمن رؤى مغايرة خلال الاجتماعات، مما يسهم في دعم اتخاذ قرارات أكثر شفافية، خاصة من خلال الحد من عدم تماثل المعلومات بين أعضاء المجلس.

---

[1] عفاف بولحية، مرجع سبق ذكره، ص47.

[2] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 526.

[3] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p116.

[4] Idem.

[5] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 526.

في الإطار نفسه، أجرى Srinidhi وزملاؤه (2011) دراسة تناولت العلاقة بين جودة الأداء وتنوع تركيبة مجلس الإدارة في عدد من الشركات الأمريكية خلال الفترة من 2001 إلى 2007، وتوصلوا إلى أن ارتفاع نسبة تمثيل النساء في المجالس يرتبط بشكل إيجابي بزيادة الأرباح.[1]

كما تشير دراسات الامتثال الضريبي إلى أن النساء عادة ما يتجنبن الانخراط في ممارسات التهرب الضريبي.[2]

اذ تشير الأبحاث المتعلقة بالسلوك الضريبي إلى وجود غياب للتنسيق بين الأفراد فيما يخص استراتيجيات التهرب الضريبي، حيث يرى Kastlunger (2010) أن النساء يتوقع منهن إظهار مستويات أعلى من الامتثال الضريبي مقارنة بالرجال.

وقد أظهرت دراسة قام بها Zarai وAliani (2012) على عينة تضم 300 مؤسسة أمريكية إلى أن التنوع بين الجنسين داخل مجلس الإدارة لم يظهر تأثيرا ملموسا على استراتيجية التسيير الجبائي، ويعزى ذلك بشكل أساسي إلى قلة تمثيل النساء في المناصب الإدارية، إضافة إلى كون الرجال يتمتعون بخبرة أوسع في تطبيق الأساليب التي تساهم في تقليص الأعباء الضريبية.

كما توصل نفس الباحثين Zarai وAliani (2012) في دراسة أجريت على المؤسسات التونسية أن تزايد نسبة العضوات الإناث في مجلس الإدارة يساهم في تقليص ممارسات التسيير الجبائي.[3]

رابعا: تأثير ازدواجية وظيفة المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة على التسيير الجبائي

تحدث الازدواجية في المناصب عندما يشغل فرد واحد كلا من منصب المدير العام ورئيس مجلس الإدارة في نفس الوقت.

ورغم أن هذا الترتيب قد يسهم في تعزيز السلطة وفعالية القيادة داخل المؤسسة، إلا أنه قد يؤدي في المقابل إلى تقويض كفاءة الرقابة التي يُفترض أن يمارسها مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية.[4]

بالنظر إلى الأهمية البالغة لدور رئيس مجلس الإدارة، فمن الضروري الفصل بين هذا المنصب ومنصب المدير التنفيذي، إذ أن تولي شخص واحد لكلا الدورين يضعف فعالية الرقابة التي يمارسها

[1] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p p 115-116.
[2] Ibid, p 116.
[3] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 526.
[4] Ftouhi Khaoula, Dabboussi Moez, Op.Cit, p 333.

المجلس على الإدارة التنفيذية. ففي هذه الحالة، يكون نفس الفرد مسؤولا عن اتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذها، مما يمنحه سلطة مفرطة قد تستخدم لخدمة مصالحه الشخصية بدلا من حماية مصالح المساهمين. وبالتالي فإن الفصل بين الوظيفتين يتيح ممارسة رقابية أكثر كفاءة ويقلل من احتمالات الانحرافات الإدارية.

فيما يتعلق بالجانب الضريبي، أجرت Deslandes وLandry في عام 2009 دراسة تناولت أثر ازدواجية المنصب على احتمالية الانخراط في ممارسات التسيير الجبائي العدواني، غير أن نتائجها لم تظهر دلالة إحصائية تمكن من تأكيد وجود علاقة واضحة بين المتغيرين.

يرى Noga وMinnick (2010) أن الشركات التي تعتمد ازدواجية المنصب بين المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة تميل إلى الانخراط بدرجة أقل في ممارسات التسيير الجبائي، مما يؤدي إلى ارتفاع عبئها الضريبي، غير أن نتائجهما الميدانية لم تظهر دلالة إحصائية تثبت تأثير هذا المتغير بشكل واضح.

وفي دراسة أجراها Alliani وZarai على المؤسسات التونسية خلال الفترة الممتدة بين 2000 و2007، تبين أن ازدواجية المنصب بين المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة تسهم في تعزيز الانخراط في ممارسات التسيير الجبائي، مما يؤدي إلى تقليص معدل الضريبة الفعلي الذي تتحمله المؤسسة. [1]

تشير الدراسات التي تدعم الجمع بين منصبي المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة إلى أن هذه الوضعية تساعد في تفادي مشكلات التنسيق داخل الشركة، في حين يرى المؤيدون للفصل بين المنصبين أن تركيز السلطة بيد شخص واحد قد يشجع على السلوك الانتهازي، مما قد ينعكس سلبا على قيمة الشركة.[2]

وأظهرت دراسة Davidson وزملاؤه (2004) أن ظاهرتي التلاعب في الأرباح والاحتيال المالي أكثر انتشارا في المؤسسات التي تعتمد على الجمع بين منصبي المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة.[3]

الفرع الثالث: المسير الجبائي (مؤهلاته)

نظرا لأن التسيير الجبائي يرتبط بمختلف قرارات المؤسسة سواء اليومية أو الاستراتيجية، فإن ذلك يستلزم من القائم عليه امتلاك تكوين متعدد الجوانب. فلا يكفي أن يكون متمكنا من الجباية فقط، بل

[1] ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 525.
[2] Ftouhi Khaoula, Dabboussi Moez, Op.Cit, p 334.
[3] Khaoula FTOUHI, Op.Cit, p 114.

يجب أن يكون لديه إلمام شامل بالمحاسبة، والقوانين المنظمة للنشاط التجاري، إلى جانب فهم جيد لمبادئ التحليل والتسيير المالي. وعليه تتمثل مؤهلات المسير الجبائي فيما يلي: [1]

أولا: إتقان تقنيات التسيير

بما أن التسيير يقوم أساسا على اتخاذ القرار، فإن على المكلف بالتسيير الجبائي أن يمتلك كفاءات تؤهله لاتخاذ قرارات فعالة، وتشمل هذه الكفاءات القدرة على التشخيص، واستشراف المستقبل، وتحديد بدائل متعددة، وتقييمها لاختيار الأنسب من بينها. ويعد إدراك الآثار المالية لكل خيار جبائي أمرا بالغ الأهمية عند المفاضلة بين البدائل المتاحة، ما يستوجب امتلاك معرفة دقيقة بتقنيات التسيير المالي. كما أن امتلاك هذه المؤهلات يسهم بشكل كبير في تحقيق الكفاءة المرجوة من التسيير الجبائي.

ثانيا: التحكم في الجباية

إتقان المسير الجبائي لمجال الجباية يعد أمرا أساسيا، نظرا لكونه يشكل محور نشاطه الرئيسي. ويتجلى هذا الإتقان في عدة جوانب، من أبرزها:

- الإلمام بكافة النصوص القانونية والتشريعات الجبائية ذات الصلة، باعتبارها المصدر المرجعي الأساسي الذي يبنى عليه اتخاذ القرارات الجبائية؛
- القدرة على تحليل انعكاسات هذه النصوص على وضعية المؤسسة، من حيث تحديد حقوقها والتزاماتها؛
- الإلمام بأساليب وآليات الرقابة الجبائية، ومعرفة النقاط التي تركز عليها إدارة الضرائب أثناء تنفيذ عمليات الرقابة.

ثالثا: الإلمام بتقنيات المحاسبة

لطالما ارتبط استخدام المحاسبة، ولسنوات عديدة، بالأغراض الجبائية فقط، حيث كانت معايير التسجيل المحاسبي تتأثر بقواعد الجباية بشكل كبير. كما أن مهمة تسير الجباية في الكثير من المؤسسات كانت تسند إلى مديرية المحاسبة والمالية، ما يجعل من الضروري أن يمتلك المسير الجبائي إلماما دقيقا بآليات العمل المحاسبي. وتتجلى أهمية هذا الإلمام في كون المراجعة الجبائية الداخلية وهي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتقاطع إلى حد كبير مع مهام المراجعة المحاسبية، لاسيما وأنها تعتمد بشكل أساسي

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

على نظام المعلومات المحاسبي في إجراء التشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، بهدف ضمان الفعالية وحماية المؤسسة من المخاطر المختلفة التي قد تواجهها خلال تنفيذ العمليات المختلفة.

رابعا: المعرفة القانونية

تعد المعرفة القانونية من المتطلبات الأساسية للمسير الجبائي، وذلك لعدة اعتبارات رئيسية، من بينها:

- أن طبيعة عمله تستلزم التعامل مع نصوص قانونية وتنظيمية تتعلق بالجباية، وهي نصوص تتطلب مهارات تحليل وفهم قانوني قد لا تكون مطلوبة عند دراسة نصوص عادية؛
- أن المؤسسة غالبا ما تواجه عدة خيارات قانونية ذات آثار جبائية مختلفة، مثل اختيار الشكل القانوني المناسب، مما يفرض على المسير الجبائي إدراك النتائج الجبائية المترتبة على كل خيار؛
- أن بعض التشريعات الجبائية قد تكون غامضة أو تسكت عن حالات معينة، ما قد يؤدي إلى وقوع المؤسسة في تجاوزات غير مقصودة تتجاوز حدود التسيير الجبائي المشروع؛
- بأن احتمال نشوء نزاعات مع إدارة الضرائب يستوجب من المسير الجبائي الإلمام بالإجراءات القانونية الواجب اتباعها للدفاع عن مصالح المؤسسة؛
- أن جزءا هاما من تحقيق الأمن الجبائي يتم على المستوى القانوني، من خلال الامتثال للنصوص واستغلال الهوامش القانونية المتاحة بطريقة آمنة.

جميع هذه العوامل تؤكد أن إلمام المسير الجبائي بقواعد القانون التجاري وقانون الأعمال أمر ضروري، ويكفي للدلالة على ذلك أن غالبية المؤلفات والدراسات المتعلقة بالجباية والتسيير الجبائي تدرج ضمن المكتبة القانونية لا الاقتصادية.

المبحث الثاني: دور التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات المالية

تقوم عملية اتخاذ القرار على توفر خيارين على الأقل، اذ لا يمكن الحديث عن قرار في ظل غياب البدائل، فجوهر عملية اتخاذ القرارات يكمن في وجود خيارات متعددة. وإذا لم تتوفر هذه البدائل، فلن تظهر مشكلة من الأصل، وبالتالي تنتفي الحاجة الى اتخاذ أي قرار. وقد اجمع علماء الإدارة على تعريف اتخاذ القرار بانه عملية اختيار مدروسة وواعية، تتم بعد تحليل عقلاني لمجموعة من البدائل

المتاحة.[1] وفي هذا السياق يتعين على المسير متابعة وتقدير العبء الجبائي بدقة، إلى جانب تحليل مختلف الخيارات الضريبية التي تتيحها القوانين الجبائية، سعيا للاستفادة منها إلى أقصى حد لتعزيز القدرة التمويلية للمؤسسة. لأن عدم استفادة المؤسسة من حرية جبائية متاحة يعد خللا تسييريا. كما أن على المسير أن يدرك أن الضريبة تمثل تكلفة ينبغي تسييرها مثل أي تكلفة أخرى، مما يستوجب منه عدم الاكتفاء بالبحث فقط عن أفضل حل الجبائي، بل البحث عن كيفية تعظيم نتائج القرار الضريبي عبر اختيار البديل الذي يحقق أكبر قدر من الامتيازات المالية ويقلل العبء على المؤسسة.[2] ومن بين القرارات التي يمكن اتخاذها لتحقيق ذلك قرارات التمويل وقرارات الاستثمار وقرار توزيع الارباح.

المطلب الاول: دور التسيير الجبائي في المفاضلة بين مختلف مصادر التمويل.

يعرف التمويل بأنه تأمين السيولة النقدية المطلوبة لإنشاء أو تنمية مشروع، سواء كان عاما أو خاصا. ومع ذلك، فإن النظر إلى التمويل على أنه مجرد الحصول على الأموال لاستخدامها في تشغيل أو تطوير المشروع يعد مفهوما تقليديا. أما الرؤية الحديثة للتمويل، فتركز على اختيار أفضل مصدر للتمويل من بين الخيارات المتاحة، وذلك من خلال المقارنة بين هذه المصادر وفقا لدراسة شاملة لتكلفتها وعوائدها.[3]

ولكي تتمكن المؤسسة الاقتصادية من تحقيق الفعالية في اختيار هذه الموارد المالية واستخدامها بشكل مثالي لتغطية احتياجاتها، لا بد من إجراء تحليل مسبق لمختلف مصادر التمويل والعوامل المؤثرة فيها، بهدف تحديد المزيج الأمثل.[4]

تعد الضريبة أحد العوامل المؤثرة في قرار التمويل للمؤسسة، حيث يعتمد هذا القرار على حجم التوفير الضريبي المحقق. فإلمام القائم بعملية التسيير بالتشريعات الجبائية واستغلالها بفعالية في عملية

---

[1] طارق عبد الرؤوف عامر، إيهاب عيسى المصرى، **صناعة واتخاذ القرار**، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، القاهرة، 2016، ص11.

[2] سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، **مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة 1، المجلد8، العدد4، ديسمبر 2018، ص130.

[3] سمية فضيلي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2019/2018، ص 97.

[4] نفس المرجع، ص 101.

التسيير يمنحه رؤية واضحة حول مصادر التمويل المختلفة، إضافة إلى المزايا الضريبية التي يمكن أن تحققها المؤسسة من اختيار أي من هذه المصادر. وبناء على ذلك، يتم المفاضلة بين البدائل التمويلية أو تحديد مزيج منها.[1]

اذ يجب أن يتألف الهيكل التمويلي الأمثل للمؤسسة من مزيج من المصادر الداخلية والخارجية للتمويل، وذلك لتحقيق الاستفادة القصوى من المزايا الضريبية التي يوفرها كل منهما.[2]

حيث ان العديد من المفكرين في المجال الضريبي، مثل Shackelford & Shevlin في عام 2001، وGraham في عام 2003، وHanlon & Heitzman في عام 2010، يرون أن الضرائب تشكل أحد أبرز التكاليف التي تتحملها غالبية المؤسسات. لذلك تعد الاعتبارات الضريبية مدخلا أساسيا في العديد من قرارات المؤسسة. كما يشير Barrow في عام 1998 إلى أن أفضل القرارات هي تلك التي تقلل التكاليف وتزيد الأرباح.[3]

ومنه فان الضريبة تلعب دور مهم في القرار التمويلي وهذا ما سنتطرق له من خلال دراسة دور التسيير الجبائي في المفاضلة بين مختلف مصادر التمويل.

سيتم فيما يلي استعراض كل خيار تمويلي، سواء كان داخليا مثل التمويل الذاتي أو طرح الأسهم، أو خارجيا مثل الاقتراض أو الإيجار التمويلي. هذا يتيح إمكانية اختيار والمفاضلة بين مصادر التمويل المختلفة من خلال الاستفادة من الوفورات الضريبية التي تنجم عن كل منها.[4]

---

[1] كركودي سهام، كركودي صبرينة، **الضريبة وأثرها في ترشيد القرارات المالية دراسة تطبيقية لعينة من اراء المهنيين والأكاديميين لولاية بسكرة**، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 5، العدد2، 2016، ص 216.

[2] سمية فضيلي، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[3] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص87.

[4] نورالدين بعيليش، **تحليل المزايا الاستراتيجية الجبائية في شركات المساهمة الجزائرية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 20172016، ص50.

الفرع الأول: مصادر تمويل داخلية:

أولا: التمويل الذاتي

يعرف على أنه: الأموال التي تنتجها العمليات الجارية للمؤسسة أو التي تأتي من مصادر داخلية دون الحاجة للاستعانة بمصادر تمويل خارجية.

ويتألف التمويل الذاتي من العناصر التالية:

التمويل الذاتي = الاهتلاكات + المؤونات + الأرباح غير الموزعة.[1]

1. الاهتلاكات:

يعرف الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصول العينية أو المعنوية، وذلك يتم محاسبيا عن طريق تقسيم تكلفة اقتناء (شراء أو إنتاج) الأصول المعنية بالاهتلاك على سنوات مالية تتلاءم مع مدة حياتها الإنتاجية والتي يتم تقديرها بطريقة منطقية ومنتظمة. ويعتبر الاهتلاك السنوي جزءا من العبء الكلي للتثبيت (تكلفة اقتنائه)، ويطلق عليه "قسط الاهتلاك السنوي".

عموما تخضع الأصول الثابتة العينية للاهتلاك، باستثناء بعض الحالات مثل الأراضي. أما الأصول المعنوية، فإنها لا تخضع للاهتلاك إلا إذا كان لها مدة منفعة محددة ومعلومة. وإذا كانت هذه المدة غير معلومة، فلا يتم احتساب الاهتلاك على التثبيت المعنوي.

اذ ان طريقة حساب قسط الاهتلاك تختلف حسب طريقة الاهتلاك المستخدمة على الأصل. وهناك طرق عديدة لحساب الاهتلاك، لكن النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق أربعة طرق فقط، وهي: طريقة الاهتلاك الخطي، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الاهتلاك المتزايد، وطريقة الاهتلاك وفق وحدات الإنتاج.[2]

يعتبر قسط الاهتلاك امتيازا لفائدة المؤسسة، حيث يمكنها من تجديد استثماراتها المستنفدة، وفي نفس الوقت تخفيض العبء الضريبي عن طريق خصم هذا القسط من الدخل الخاضع للضريبة، مما يتيح للمؤسسة توفير سيولة مالية تقلل من المخاطر المرتبطة بالاستثمار.

رغم أن القانون ينص على تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي على كافة التثبيتات، إلا أنه في الفقرة الثانية من المادة 174 من ق ض م، أتاح إمكانية حساب الاهتلاك المالي للمعدات التي تسهم بشكل

---

[1] نفس المرجع، ص51.

[2] عبد الكريم بعداش، **المحاسبة العامة 2-محاسبة مالية وفق SCF**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2020، ص ص 52-53.

مباشر في عملية الإنتاج، باستثناء المباني السكنية والورش والمحلات، باستخدام طريقة الاهتلاك المتناقص. كما تستطيع المؤسسات اختيار تطبيق طريقة الاهتلاك المتزايد على استثماراتها.

وبتوفر هذه الطرق الثلاث، تستطيع المؤسسة اختيار الطريقة الأكثر تناسبا مع ظروفها. اذ ان هذا الاختيار يعتبر نهائيا لا رجعة فيه، ويتم ترتيب طرق الاهتلاك هذه وفقا لأهميتها وتطبيقها.[1]

ان طريقة الاهتلاك المعتمدة تؤثر ضريبيا على هذا النمط من التمويل، حيث أنه كلما ارتفع حجم الاهتلاك، يساهم ذلك في زيادة التمويل الذاتي للمؤسسة، مما يمكنها من تغطية احتياجاتها المالية من المصادر الداخلية.[2]

أ. طريقة الاهتلاك الخطي:

يعد من التكاليف القابلة للخصم جبائيا، حيث يمثل عبئا محاسبيا ثابتا يساهم إيجابيا عن طريق خصمه اثناء تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.[3]

تتناسب طريقة الاهتلاك الخطي مع المؤسسات التي تتسم أنشطتها بالاستقرار، حيث تساهم في تحقيق تدفقات مالية ثابتة ومتساوية، مما يؤدي إلى تمويل ذاتي مستقر طوال مدة الاستثمار. كما أنه مناسب للأصول الأقل تعرضًا للتقادم التقني.[4]

ب. طريقة الاهتلاك المتناقص:

تتيح هذه الطريقة استرداد قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع مقارنة بالاهتلاك الخطي، كما تحقق هذه الطريقة امتيازا ضريبيا وذلك بتسريع أقساط الاهتلاك في السنوات الأولى من استخدام الأصل. ويسهم ذلك في تقليل نسبة الاقتطاع الضريبي نتيجة ارتفاع قيمة الأقساط المخصومة من الأرباح الخاضعة للضريبة، وهو ما يجعل التمويل الذاتي للمؤسسة كبيرا خلال السنوات الأولى، ما يساعدها على تجديد استثماراتها وتوظيف أرباحها في مشاريع توسعية.

---

[1] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص48.

[2] كردودي سهام، كردودي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص216.

[3] محمد حمر العين، **ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2011/2010، ص87.

[4] بعيليش نور الدين، زرقون محمد، **اهمية الاستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة ورقلة، المجلد1، عدد01، 2015، ص9.

تتلاءم هذه الطريقة بشكل أكبر مع المؤسسات الحديثة النشأة أو التي تعتمد بشكل أساسي على كثافة التكنولوجيا، نظرا لانخفاض الوعاء الضريبي في بداية المشروع. كما تطبق بشكل خاص على المعدات التي تلعب دورا مباشرا في العملية الإنتاجية.[1]

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن طريقة الاهتلاك المتناقص تؤدي إلى تسريع وتيرة الاهتلاك في السنوات الأولى من خلال أقساط مرتفعة، ثم تنخفض تدريجيا مع مرور الوقت إلى أن تصل إلى الصفر في السنة الأخيرة أو مع انتهاء فترة اهتلاك الاستثمار.[2]

ج. طريقة الاهتلاك المتزايد:

إن لاعتماد طريقة الاهتلاك التصاعدي عند تحقيق المؤسسة للأرباح انعكاسات سلبية، متمثلة في زيادة قيمة الاقتطاع الضريبي من الأرباح، وذلك راجع الى ان قسط الاهتلاك السنوي الذي تم خصمه من الربح الخاضع للضريبة، كان منخفض خلال السنوات الأولى لاستخدام الأصل، مما يجعل من الأفضل تجنب اعتماد هذا النوع من الاهتلاك، الا انه إذا كانت المؤسسة تستفيد من امتيازات جبائية، فان الاهتلاك التصاعدي يعد أفضل خيار يمكن للمؤسسة ان تعتمده.[3]

يلائم هذا النظام بشكل أكبر المؤسسات التي تهدف الى التوسع تدريجيا، او التي تعتمد على الدين في تمويل استثماراتها، اذ يمكنها من تحقيق تمويل ذاتي محدود في السنوات الأولى، ثم يزداد هذا التمويل تدريجيا بمرور الوقت، كما يمنح هذا النظام ميزة إضافية للمؤسسة في حال حصولها على امتيازات جبائية.[4]

2. المؤونات:

وفقا لمبدأ الحيطة والحذر، يتم تخصيص المؤونات لمواجهة انخفاض محتمل في قيمة المخزونات والحقوق او للتعامل مع الخسائر المحتملة، وتعد هذه المؤونات تكلفة متوقعة فان تحققت أصبحت تكاليف فعلية تقلل من نتيجة الدورة، مما يؤدي الى خفض الوعاء الجبائي، اما اذا لم تتحقق فتسجل كإيراد يضاف الى نتيجة الدورة، وتساهم المؤونة غير المحققة في تعزيز قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة، في حين ان

[1] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص49.

[2] محمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص82.

[3] نفس المرجع، ص87.

[4] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص50.

المؤونات المحققة لا تقتصر على تعويض الخسائر فحسب، بل تمنح المؤسسة أيضا وفورات ضريبية نظرا لاعتبارها عبئا قابل للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي.[1]

وتقوم المؤسسة بتكوين المؤونات وتسجيلها في دفاترها المحاسبية، لضمان مصداقية حساباتها المالية، بغض النظر عن تحقيقها للربح او تكبدها للخسارة خلال الدورة. حيث انه من الناحية الجبائية لا تلزم المؤسسة بتكوين المؤونات، حتى وان توفرت الشروط القانونية اللازمة، هذا الخيار يمكن المؤسسة من تطبيق إدارة جبائية للمؤونات من خلال:[2]

- تأجيل تكوين المؤونة عند تحقيق عجز في نتيجة الدورة، وهو ما يرفع من الخسارة بشكل أكبر؛
- تكوين المؤونة في حالة تحقيق الربح بهدف تقليل الوعاء الضريبي.

3. الأرباح الصافية غير الموزعة:

تشير الى الأرباح المتبقية بعد خصم الضرائب، ويمكن للمسير زيادة حصة المؤسسة منها عن طريق الاستفادة من:[3]

- الإعفاءات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بالضرائب على الأرباح والمداخيل عبر استيفاء الشروط المطلوبة للحصول على هذه الإعفاءات؛
- اعتماد النظام الضريبي على معدلات ضريبية مخفضة تحقق توازن بين مصلحة خزينة الدولة ومصلحة المؤسسة.

توجد علاقة عكسية بين صافي الأرباح بعد خصم الضرائب ومستوى المعدل الضريبي، فكلما ارتفع معدل الضريبة تقل الأرباح، في حين يؤدي انخفاض الضريبة الى زيادة الأرباح، مما يعزز قدرة المؤسسة على التمويل الذاتي.[4]

ان ما يدفع المسير لاختيار هذا النوع من التمويل هو معرفته بان التشريع الضريبي لا يفرض الضرائب على الأرباح الا بعد توزيعها على المساهمين.[5] اذ ان سياسة توزيع الأرباح داخل المؤسسة

---

[1] كردودي سهام، كردودي صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص217.

[2] محمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص ص88-89.

[3] زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، 14-15 أفريل، 2009، ص4.

[4] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص52.

[5] زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مرجع سبق ذكره، ص3.

تتأثر بالضريبة المفروضة على الأرباح الموزعة، اذ تميل المؤسسة الى تفادي التوزيع عندما تكون المعدلات الضريبية مرتفعة، مما يزيد من فرص التمويل الذاتي.

وبالتالي فان معظم عناصر التمويل الذاتي معفاة من الضريبة على الأرباح، وهو ما ينتج عن تحقيق وفورات ضريبية للمؤسسة.[1]

ثانيا: الأسهم

ان أحد العوامل التي تدفع المسير الى اختيار هذا النوع من التمويل هو ادراكه بان القانون الجبائي لا يفرض ضرائب على الأرباح الا عند توزيعها على المساهمين. [2] إذا تخضع الأرباح الموزعة للضريبة على التوزيعات (IRG/DIVIDENDES) بمعدل 15% ذو طابع تحرري يتم اقتطاعه من المصدر بغض النظر عما إذا كان المستفيد من التوزيعات شخصا مقيما او غير مقيم في الجزائر، الا انه إذا كان المستفيد شخصا معنويا مقيما في الجزائر، فيطبق عليه معدل ضريبي 5% ذو طابع تحرري يتم اقتطاعه من المصدر.

فعند قيام مؤسسة اقتصادية بالإعلان عن توزيع أرباح الأسهم او الحصص الاجتماعية على المساهمين او الشركاء، يصبح هؤلاء دائنين للمؤسسة بتلك الأرباح الموزعة، وفي الوقت ذاته ممولين للضريبة على توزيعات الأرباح، وبناء على ذلك بإمكان المؤسسة الموزعة خصم مبلغ الضريبة المستحقة منهم ومنحهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة، ثم تقوم بتحويل المبلغ المقتطع الى الإدارة الضريبية.[3]

وبالتالي خلال الفترة التي لا تكون فيها المؤسسة مطالبة بتوزيع الأرباح، تصبح الأرباح غير الموزعة مصدرا مؤقتا للتمويل الذاتي، كما تساهم في تعزيز سيولتها النقدية، مما يساعدها على الوفاء بالتزاماتها المالية ويخفف من الضغوط التي قد تواجهها.[4]

---

[1] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص52.

[2] زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مرجع سبق ذكره، ص3.

[3] عيسى سماعين، **حباية ومحاسبة المؤسسة (تقنيات جبائية ومحاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي SCF**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2022، ص374.

[4] زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مرجع سبق ذكره، ص3.

مع ذلك فان لهذا النوع من التمويل بعض السلبيات، أبرزها ان الأسهم العادية لا توفر أعباء قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة، مما يحرم المؤسسة من فرصة الاستفادة من وفورات ضريبية يمكن تحقيقها عبر اللجوء الى خيارات تمويل أخرى، مثل السندات او القروض.[1]

بالإضافة الى ذلك فان خضوع أرباح المؤسسة للضريبة أولا، ثم فرض ضريبة أخرى على دخول المساهمين، مع إلزام المؤسسة بتحصيلها لصالح إدارة الضرائب، ينعكس سلبا على سياستها المالية والاستثمارية. اذ يعد فرض الضريبة مرتين، على ربح المؤسسة ثم على الأرباح الموزعة، ازدواجا ضريبيا الذي يقلل من حافز المساهمين للاستثمار.

كما ان تحميل المؤسسة مسؤولية تحديد وعاء هذه الضريبة وتحصيلها يشكل التزاما قانونيا إضافيا ينجم عنه تكاليف مالية لا تدرج ضمن نفقاتها التشغيلية المعتادة.[2]

الفرع الثاني: مصادر التمويل الخارجية

أولا: السندات

السند هو وثيقة مديونية طويلة الاجل تصدرها المؤسسات، تمنح لحاملها حق استرداد قيمتها الاسمية عند حلول موعد الاستحقاق، بالإضافة الى الحصول على فائدة دورية تحدد كنسبة من القيمة الاسمية، وتعد تكلفة السندات عبئا ماليا تخصم قبل احتساب الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، مما يؤدي الى خفض الوعاء الضريبي، وبالتالي تحقيق وفورات ضريبية للمؤسسة.[3]

ثانيا: القروض

ان اعتماد المؤسسة على القروض كمصدر للتمويل قد يمنحها وفورات ضريبية، نظرا لان التشريعات تسمح بخصم فوائد القروض عند احتساب الوعاء الضريبي، مما يؤدي الى تقليصه وبالتالي خفض قيمة الضريبة المستحقة، وهو ما يميز القروض عن التمويل من الأموال الخاصة.[4]

نظرا للعلاقة الطردية بين معدل الضريبة وحجم الوفورات الضريبية، فمن المتوقع ان تعتمد المؤسسات التي تواجه معدلات ضريبية مرتفعة بشكل أكبر على التمويل بالاقتراض، ويشير Weinstein

---

[1] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص52.

[2] عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، **أثر الجباية على الاستراتيجية المالية للمؤسسة**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، المجلد09، العدد02، 2019، ص458.

[3] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص53.

[4] زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مرجع سبق ذكره، ص6.

الى انه كلما زادت الضريبة المفروضة على الأرباح الصافية للمؤسسة، زاد توجهها نحو التمويل بالمديونية، حيث تدرج تكلفة الفائدة ضمن المصروفات القابلة للخصم من الإيرادات عند احتساب الضريبة وبذلك يتميز التمويل بالاقتراض عن التمويل الممتلك في:[1]

- حجم الوفورات الضريبية إضافة الى ان القرض يعد مصدر التمويل الخارجي الأدنى تكلفة والادنى مخاطرة؛
- الوفورات الضريبية تعكس المزايا الجبائية المرتبطة بالفائدة على الدين، مما يؤدي الى تقليل الضريبة المدفوعة، وبالتالي زيادة الأرباح المتاحة للمساهمين.

ثالثا: عقود الايجار التمويلي (القرض الايجاري)

وفقا للتشريع الجبائي الجزائري، يعامل عقد الايجار التمويلي على انه عقد ايجار بسيط، حيث يعتبر المؤجر هو المالك القانوني للأصل المؤجر، مما يفرض عليه تسجيله ضمن الأصول الثابتة. وبناء على ذلك يكون من حقه تطبيق الاهتلاك الجبائي استنادا الى الاهتلاك المالي للقرض الايجاري.

كما ينص القانون على ان الإيرادات المتحصلة من عقود الايجار التمويلي تسجل كمداخيل خاضعة للضريبة لدى المؤجر، بينما يقوم المستأجر بإدراج المبالغ المدفوعة من قبله ضمن الأعباء القابلة للخصم عند احتساب النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة.[2]

ويأخذ الايجار التمويلي شكلين:[3]

- **الاستئجار المباشر:** حيث يتم استعادة الأصل الاستثماري من قبل المالك الأصلي عند انتهاء مدة الايجار؛
- **الاستئجار مع نقل الملكية:** يمنح هذا الشكل المستأجر حق شراء الأصل عند انتهاء مدة الايجار، اما بالسعر المتفق عليه سابقا اثناء ابرام العقد او وفقا للقيمة المتبقية بعد احتساب الاهتلاك.

ويتيح قرار المسير باللجوء الى هذا المصدر تحقيق وفورات ضريبية للمؤسسة من خلال:

---

[1] فتحية مزهر، عبد الرضا القريشي، **الاقتراض والوفر الضريبي وأثرهما على قيمة المنشاة/ دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة كركوك، المجلد5، العدد2، 2015، ص ص124-125.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص242.

[3] زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، مرجع سبق ذكره، ص7.

- اعتبار مبالغ الايجار ضمن أعباء الاستغلال القابلة للخصم، مما يؤدي الى خفض الوعاء الضريبي وتقليل مبلغ الضريبة المستحقة؛
- تحقيق وفورات ضريبية في حالة ما كان الايجار ينتهي بشراء الأصل وذلك من خلال:
- تمويل شراء الأصل من خلال تكاليف الايجار، علاوة على تخفيضها للوعاء الضريبي؛
- إمكانية تطبيق الاهتلاك الجبائي على الأصل بعد شرائه، عندما يكون العمر الإنتاجي للأصل أكبر من مدة ايجاره او في حال تجديده.

تمتلك المؤسسة عدة خيارات للحصول على الأصول الإنتاجية، وهي اما شراؤها بأموالها الخاصة، او شراؤها عبر الاقتراض، او استئجارها لفترة محددة مقابل دفعات إيجاريه. وتختلف هذه الخيارات من حيث أهميتها الجبائية، حيث يعتبر شراء الأصل بالأموال الخاصة للمؤسسة الأقل فائدة، اذ يقتصر الأثر الضريبي على خصم قيمة الاهتلاك من الدخل الخاضع للضريبة على مدى سنوات الاستخدام، اما في حالة الشراء بالاقتراض فتستفيد المؤسسة من خصم كل من أقساط الاهتلاك وفائدة القرض مما يقلل من الوعاء الضريبي، في المقابل يعد الاستئجار اكثر الخيارات جاذبية من الناحية الجبائية، حيث تسمح القوانين بخصم دفعات الايجار من الدخل الخاضع للضريبة، مما يحقق وفورات ضريبية للمؤسسة، بالإضافة الى تفاديها استنزاف مواردها المالية كما في حالة الشراء، وتجنبها الالتزامات المرتبطة بالاقتراض.[1]

المطلب الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار الاستثمار

يعد قرار الاستثمار من اكثر القرارات تعقيدا واهمية بالنسبة للمؤسسة، نظرا لطبيعة الاستراتيجية وتأثيره على مستقبلها، لذا من الضروري مراعاة البعد الجبائي من قبل المؤسسة عند اتخاذ أي قرار استثماري،[2] حيث تسعى الإدارة الجبائية خلال مرحلة الاستثمار الى توجيه المؤسسة نحو المشاريع التي تحظى بدعم الدولة عبر الحوافز الضريبية، اذ ان الهدف الأساسي لأي مؤسسة هو تعظيم الأرباح من خلال الاستثمار في أنشطة ذات مردودية عالية، وبما ان الضرائب المفروضة على الدخل او الأرباح

[1] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص119.

[2] صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 12، العدد 12، 2013، ص ص121-122.

تؤثر بشكل مباشر على ربحيتها، فكلما ارتفع العبء الضريبي زادت صعوبة خلق قيمة لمساهميها، مما قد يؤدي الى تراجع القدرة التنافسية للمؤسسة او حتى خروجها من السوق.[1]

وعليه وبهدف تعزيز جاذبية البيئة الاستثمارية. تعتمد الدولة سياسة التحريض الضريبي كوسيلة لدعم وتشجيع الاستثمارات، ويعد التحريض الضريبي الية تتضمن مجموعة من التسهيلات والإجراءات ذات الطابع التحفيزي، تستهدف فئات معينة من الفاعلين الاقتصاديين، بهدف توجيه استثماراتهم نحو أنشطة وقطاعات ومناطق ترغب الدولة في تنميتها، بما يتماشى مع استراتيجياتها الاقتصادية، ويمكن ان تتجسد في شكل:[2]

أ. اعفاء ضريبي:

هو اجراء يتمثل في تنازل الدولة عن حقها في مبالغ الضرائب المستحقة على المؤسسات، وذلك مقابل التزامها بممارسة نشاط اقتصادي محدد في منطقة معينة او ضمن ظروف معينة، وقد يكون هذا الاعفاء دائما او مؤقتا.

ب. تخفيض ضريبي:

هو اجراء يمنح المكلفين ميزة دفع ضرائب بمعدلات اقل من المعدلات المعتمدة، او تقليص الوعاء الضريبي الخاضع للاقتطاع، وذلك مقابل التزامهم بشروط معينة.

ج. إجراءات ضريبية تقنية:

تتمثل في مجموعة من المعالجات الضريبية التي تستهدف بعض الجوانب المتعلقة بالمؤسسة، والتي تؤدي الى اثار تحفيزية تقلل من العبء الضريبي المترتب عليها، وتشمل هذه الإجراءات: إعادة استثمار الأرباح، نظام الاهتلاك، إعادة استثمار فائض القيمة، الترحيل الى الامام والخلف، إعادة تقييم الاستثمارات.

وعليه فان المسير الجبائي يساعد المؤسسة في ترشيد قراراتها الاستثمارية من خلال:[3]

---

[1] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص124.

[2] صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص122.

[3] زواق حواس، **أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص ص 343-349.

الفرع الأول: ترشيد التوجيه القطاعي والإقليمي للاستثمار

أولا: ترشيد التوجيه القطاعي للاستثمار

يحتوي التشريع الجبائي الجزائري على عدة بدائل التي تشكل مجالا هاما للتسيير الجبائي، حيث تساعد في ترشيد توجيه الاستثمارات عن طريق اختيار الأنشطة التي تخضع لمعدلات ضريبية اقل وتستفيد من أكبر قدر من الحوافز، وتتمثل هذه الخيارات فيما يلي:

- الخيارات المرتبطة بالمعدلات الضريبية: يتميز النظام الجبائي الجزائري بتعدد المعدلات الضريبية المفروضة على المؤسسات، مما يتيح للمؤسسة إمكانية المفاضلة بين مختلف الأنشطة الاقتصادية لاختيار النشاط الذي يخضع لمعدلات ضريبية اقل، وبالتالي تقليل الأعباء الضريبية؛
- الخيارات المرتبطة بالحوافز الضريبية: يتميز التشريع الجبائي الجزائري بتفاوت الحوافز الضريبية المقدمة لدعم الاستثمار في مختلف القطاعات الاقتصادية، مما يمنح المسير الجبائي فرصة توجيه المؤسسة نحو اختيار القطاع الذي يستفيد من أكبر قدر ممكن من هذه الحوافز، وبالتالي تقليل العبء الضريبي.

ثانيا: ترشيد التوجيه الإقليمي للاستثمار

في إطار تحقيق التوازن الجهوي في التنمية، قد تعتمد الدولة معاملة جبائية مختلفة بين اقاليمها وفقا لمستويات التنمية في كل منطقة، حيث تستفيد المناطق الأقل نموا من معاملة ضريبية مخففة ومجموعة من الحوافز بغرض جذب الاستثمار اليها، وهذا يتيح للمؤسسات فرصة الاستفادة من الامتيازات الضريبية عند توجيه استثماراتها نحو هذه المناطق.

لذلك يتعين على المسير الجبائي دراسة هذه الخيارات بعناية وتحليلها، للاطلاع على المعاملة الضريبية المتعلقة بموقع النشاط، والاطلاع على الحوافز المقدمة في كل منطقة، ثم اجراء مقارنة بين البدائل المتاحة لاختيار المنطقة التي تمنح المشروع الاستثماري الحد الأقصى من الوفورات الضريبية، وعبء ضريبي اقل.

كما يسعى المسير الجبائي خلال مرحلة الاستثمار الى تحقيق اقصى استفادة من المزايا التي يوفرها قانون تشجيع الاستثمار، ففي اطار سياسة جذب الاستثمارات تم تقسيم الأنظمة التحفيزية وفقا للمادة 24 من قانون تشجيع الاستثمار الجديد 22-18 الى ثلاث أنظمة استراتيجية، نظام يستهدف النشاطات والقطاعات ذات الأهمية الاستراتيجية يسمى بنظام القطاعات، ثاني نظام وهو نظام المناطق

والذي يركز على تشجيع الاستثمار في المناطق التي تمنحها الدولة أهمية خاصة، ثم يأتي اخر نظام هو نظام الاستثمارات المهيكلة، الذي يدعم المشاريع ذات الطابع المهيكل، حيث خص كل من هذه الأنظمة بحوافز مالية هامة تختلف بين مرحلتي الإنجاز والاستغلال.[1]

الفرع الثاني: ترشيد اختيار الطبيعة القانونية للمشروع الاستثماري

أولا: الاشكال القانونية للمؤسسة

تنقسم المؤسسات الاقتصادية وفقا للمعيار القانوني الى مؤسسات فردية ومؤسسات جماعية:[2]

1. المؤسسات الفردية:

هي مؤسسة يرتكز تمويلها بالكامل على صاحبها، الذي يقوم بإدارتها وتسييرها بالإضافة الى اتخاذ القرارات الملائمة فيها، كما يتحمل وحده المسؤولية الكاملة عن نتائج اعمالها، ومن الأمثلة على هذا النوع من المؤسسات: مؤسسات الاشغال العمومية، مؤسسات النجارة والخشب، مقاولات اشغال البناء، مؤسسات نقل المسافرين،.....الخ.

2. المؤسسات الجماعية:

يقصد بالمؤسسة الجماعية الشركة المعرفة وفقا للمشرع الجزائري، على انها عقد يبرم بين شخصين او أكثر، يلتزم بموجبه الأطراف بالمساهمة في نشاط معين، مع تقاسم الأرباح او تحمل الخسائر الناتجة عنه.

وبناء على هذا التعريف، فان الشركة هي اتفاق يقوم على اجتماع ارادتين او أكثر بهدف انشاء مشروع اقتصادي، مما يؤدي الى نشوء شخص معنوي جديد يتمتع باستقلالية تامة عن شخصية الشركاء، ويتسم بخصائص مشابهة للأفراد مثل الاسم، العنوان، الموطن، الجنسية، والاستقلالية المالية.

وتصنف الشركات التجارية حسب طبيعة الاعتبار الأساسي فيها (شخصي او مالي) الى ثلاث فئات رئيسية: شركات الأشخاص، شركات الأموال، وشركات مختلطة.

---

[1] بن عبيد سهام، **دور القانون 22-18 المتعلق بالاستثمار في تحسين مناخ الاستثمار في الجزائر**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة الأغواط، المجلد السابع، العدد الاول، 2023، ص531.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص ص34-35.

أ. شركات الأشخاص:

يطلق على هذا النوع من الشركات اسم شركات الأشخاص نظرا لاعتماده الأساسي على شخصية الشركاء،[1] ففي هذه الشركات يكون للاعتبار الشخصي دور جوهري حيث تتشكل بين عدد محدود من الشركاء الذين تجمعهم معرفة مسبقة وثقة متبادلة، وبسبب أهمية هذا الاعتبار لا يجوز لأي شريك التنازل عن حصته للغير دون الحصول على موافقة بقية الشركاء، كما ان وفاة احد الشركاء او افلاسه او فقدانه للأهلية او انسحابه من الشركة يؤدي من حيث المبدأ الى انحلالها وتتمثل ابرز صور هذه الشركات في شركة التضامن، بالإضافة الى شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.[2]

- **شركة التضامن:**

تعد شركة التضامن كيانا ذا شخصية معنوية مستقلة، تقام بين شركاء تجمعهم معرفة مسبقة وعلاقة ثقة. وعليه لا يجوز تنازل أي شريك عن حصته في راس المال الا بموافقة جميع الشركاء، كما ان انتقال حصة الشريك المتوفى الى ورثته يتطلب رضا الشركاء الاخرين. جميع الشركاء في شركة التضامن يكتسبون صفة التاجر، مما يوجب عليهم التسجيل في السجل التجاري، بالإضافة الى ان افلاس الشركة سيؤدي بالضرورة الى افلاسهم، كما انهم مسؤولون عن التزامات الشركة مسؤولية شخصية وتضامنية غير محدودة، بحيث يكون كل شريك مسؤولا عن ديون الشركة بكامل أمواله.

اما أموال الشركة فتقسم الى حصص اجتماعية غير قابلة للتداول، بحيث لا يمكن التنازل عنها او تحويلها الا بموافقة جميع الشركاء، ويتكون عنوان الشركة من أسماء جميع الشركاء او اسم أحدهم او أكثر مضافا اليه عبارة "وشركائهم" كما ان الشركة قد تحل في حالة وفاة أحد الشركاء، او افلاسه، او فقدانه الاهلية القانونية.[3]

- **شركة التوصية البسيطة:**

تتميز شركة التوصية البسيطة عن شركة التضامن بكونها تتكون من فئتين من الشركاء، شركاء متضامنون يخضعون لنفس الاحكام القانونية لشركة التضامن، وشركاء موصين مسؤوليتهم محدودة بحدود

---

[1] سميحة القليوبى، **الشركات التجارية**، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص16.

[2] الياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية الاحكام العامة للشركة**، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص51.

[3] امينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015، ص ص10-12.

حصصهم في راس المال، ولا يجوز لهم تقديم العمل كحصة في الشركة، كما يمكنهم التنازل عن حصصهم بحرية، ولا يسمح لهم بالتدخل في إدارة الشركة او اتخاذ قراراتها، كما انهم لا يكتسبون صفة التاجر.[1]

- **شركة المحاصة:**

هي شركة مستترة لا تتمتع بالشخصية المعنوية، مما يعني انها لا تمتلك ذمة مالية مستقلة او عنوانا او موطنا خاصا بها، كما انها لا تخضع لنظام الإفلاس.

تنشأ هذه الشركة لغرض معين وتنتهي بتحقيقه، ويقتصر وجودها واثارها على الشركاء فقط، حيث يوزعون الأرباح والخسائر فيما بينهم دون ان يكون لها كيان ظاهر للغير،[2] يتولى ادارتها عادة أحد الشركاء الذي يبرم العقود ويباشر المعاملات باسمه الشخصي وتحت مسؤوليته، مما يجعله الطرف الظاهر في التعاملات الخارجية، بينما يظل باقي الشركاء غير معروفين للغير، ونظرا لقيامها على الاعتبار الشخصي، فان جميع الشركاء يكونون متضامنين تجاه الغير، وتكون مسؤوليتهم غير محدودة، حيث تمثل ذممهم المالية ضمانا للوفاء بديون الشركة.

تعتبر شركة المحاصة خيارا مناسبا للفئات الممنوعة قانونيا من ممارسة النشاط التجاري، مثل الموظفين والقضاة، حيث تمكنهم من الاستثمار في الاعمال التجارية دون الظهور العلني، اذ يتولى شريك ظاهر إدارة الشركة باسمه الشخصي بينما يظل الشركاء الاخرون مستترين، يتم توزيع الأرباح فيما بينهم وفقا لنسب متفق عليها مسبقا، وتنشأ هذه الشركة بين شخصين طبيعيين او أكثر، ولا يجوز تكوينها بين الأشخاص المعنوية.

تتميز شركة المحاصة بطابعها القائم على الثقة المتبادلة بين الشركاء، مما يجعل انتقال حصة أي شريك الى اخر مشروطا بموافقة جميع الأطراف، كما انها لا تملك الحق في اصدار أسهم او سندات قابلة للتداول، وبناء على ذلك تعد حصص الشركاء في شركة المحاصة غير قابلة للتنازل الا بموافقة جميع الشركاء، كما ان حصصهم لا تأخذ شكل سندات قابلة للتداول.[3]

---

[1] حسام بوحجر، **الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في الحقوق، تخصص قانون جنائي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة1- الحاج لخضر، الجزائر، 2018/2017، ص 24.

[2] نفس المرجع، ص24.

[3] عائشة مرجال، **النظام القانوني لشركة المحاصة**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي بريكة، المجلد 05، العدد01، 2022، ص ص938-944.

ب. شركات الأموال:

هي مؤسسات كبيرة الحجم تركز بشكل أساسي على المال أكثر من الافراد، لدرجة ان بعض الشركاء قد لا يكونون على معرفة ببعضهم البعض. وتهدف الى جمع رؤوس أموال كبيرة لتنفيذ مشاريع كبرى، لا يمكن لعدد قليل من الشركاء إنجازها بمفردهم. وتأخذ شركات الأموال شكل شركة المساهمة (APS) وكذلك شركة التوصية بالأسهم (ACS).[1]

- **شركة المساهمة:**

تعتمد هذه الشركة أساسا على الاعتبار المالي، فلا يكون للشركاء كشخصيات أي اعتبار فيها بل من خلال ما يساهمون به من أموال. فيحق للشريك التصرف في حصته بحرية، كما ان وفاة أحد الشركاء او افلاسه او الحجر عليه لا يؤدي الى انحلال الشركة او تغيير وضعها، كما يحدث في شركات الأشخاص. يطلق على الشركاء في هذه الشركات اسم "المساهمين"، ولا يتمتعون بصفة التاجر، كما أن مسؤوليتهم عن ديون الشركة تقتصر على حدود قيمة اسهمهم. يتوزع راس مال الشركة على أسهم، ويحدد القانون الحد الأدنى لذلك.

يتمثل الغرض الأساسي من هذه الشركة في جمع الأموال اللازمة لتنفيذ المشاريع الكبرى. في الغالب يتم اختيار اسم الشركة بناء على الهدف من تأسيسها ويرفق او يسبق بذكر شكل الشركة ومقدار راس المال.

يجب الا يقل عدد الشركاء عن سبعة، ويجب ان لا يقل راس مال الشركة عن خمسة ملايين دينار جزائري إذا كانت تعتمد على الادخار العام، او مليون دينار في حالة الشركات ذات راس المال المغلق والفوري.[2]

- **شركة التوصية بالأسهم:**

تم تعريفها على انها الشركة التي يجزأ راس مالها الى أسهم ذات قيمة متساوية وقابلة للتداول، حيث يخضع الشريك الموصى فيها لنفس الاحكام القانونية التي تسري على المساهم في شركة المساهمة. ويكون واحد او أكثر من الشركاء مسؤولين بشكل شخصي وتضامني عن ديون الشركة، وتسمى باسم واحد او أكثر من الشركاء المتضامنين.

---

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص36.

[2] حسام بوحجر، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

بناء على ما تم ذكره، يتضح ان هذه الشركة تتكون من نوعين من الشركاء: الأول، الشركاء المتضامنون الذين يخضعون لنفس القواعد التي تطبق على الشركاء المتضامنون في شركة التوصية البسيطة او شركة التضامن. هؤلاء الشركاء يتحملون المسؤولية الشخصية والتضامنية عن ديون الشركة ويعدون تجارا، حتى إذا لم يكن لديهم هذه الصفة قبل انضمامهم. كما يتخذون دور إدارة الشركة، وحصصهم لا تنتقل عند وفاتهم، ولا يحق لهم التنازل عنها للآخرين الا إذا ورد في عقد التأسيس ما يخالف ذلك. اما النوع الاخر، فهم الشركاء الموصون، الذين تقتصر مسؤوليتهم بقدر حصصهم فقط ولا يمتلكون صفة التاجر، ولا يحق لهم التدخل في إدارة الشركة. وهذه القاعدة تتشابه مع شركة التوصية البسيطة، لكن الاختلاف يظهر في ان حصص الشركاء الموصين تكون ممثلة باسهم قابلة للتداول، وتنقل الى الورثة بالوفاة. وهذا لان شخصية الشريك الموصي ليس لها اعتبار في شركة التوصية بالأسهم، على عكس ما هو الحال في التوصية البسيطة. ومن هذا نستخلص ان شركة التوصية بالأسهم بالنسبة للشركاء الموصين هي شركة مساهمة، وهي بالنسبة للشركاء المتضامنين شركة تضامن. وهذا التزاوج بين خصائص الشركات المختلفة أدى الى اعتبارها من قبل بعض الفقهاء نوعا من "التهجين" بين شركات الأشخاص وشركات المساهمة.

ومن الأمور التي يجب الإشارة اليها، انه بالنسبة للحصص التي يقدمها الشريك المتضامن، فهي تشمل الحصص العينية او الحصص النقدية او حصة العمل اما الشريك الموصي فيحق له تقديم الحصص العينية والنقدية فقط، أي لا يحق له ان تكون حصته المقدمة عبارة عن حصة عمل.[1]

ج. شركات مختلطة:

وأخيرا توجد الشركات ذات الطبيعة المختلطة، وهي تلك التي تجمع بين خصائص شركات الأشخاص وخصائص شركات الأموال وهي كالتالي:

- **الشركات ذات مسؤولية محدودة:**

تعد الشركة ذات المسؤولية المحدودة شركة هجينة تجمع بين خصائص شركات الأشخاص وشركات الأموال، حيث تعتمد على الاعتبار الشخصي من جهة، وعلى الاعتبار المالي من جهة أخرى. ويتم تحديد راس مال الشركة بحرية من قبل الشركاء في القانون الأساسي، بعدما كان الحد الأدنى له سابقا 100000 دج، ويتكون عنوان الشركة من اسم احد الشركاء او اكثر، على ان يسبق او يتبع بعبارة

[1] دربال سهام، **احكام شركة التوصية بالأسهم في القانون الجزائري**، مجلة دفاتر الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي مغنية، المجلد3، العدد1، 2023، ص ص 36-39.

"شركة ذات مسؤولية محدودة" او اختصارها " ش.م.م"، ويجب ان يتراوح عدد الشركاء بين اثنين و50 في الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، اما بالنسبة للمؤسسات ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة (EURL) فنجده شريك واحد، لا يحمل الشريك في هذه الشركات صفة التاجر، وتقتصر مسؤوليته عن ديون الشركة على مقدار مساهمته في راس المال، ويتجزأ راس المال الى حصص اجتماعية متساوية القيمة غير قابلة للتداول في البورصة، غير انها تنتقل عبر الإرث، إضافة الى انه يمكن نقلها بحرية بين الأزواج والأصول والفروع، ما لم يرد نص مخالف في القانون الأساسي للشركة، وتدار الشركة من قبل شخص او عدة اشخاص طبيعيين سواء من داخلها او خارجها يتم تعيينهم من قبل الشركاء في قانونها الأساسي.[1]

ثانيا: دور التسيير الجبائي في المفاضلة بين مختلف الاشكال القانونية للمؤسسات

يؤدي الاختلاف في نوعية الضرائب ومعدلاتها التي تفرض على الشركة وفقا لطبيعتها القانونية الى تباين ضريبي قائم على الشكل القانوني، لذلك يصبح من الضروري على المسير الجبائي دراسة هذه الخيارات بدقة، واختيار الشكل القانوني للمشروع الذي يضمن أدني مستوى ممكن من الخضوع الضريبي، مع الالتزام التام بالتشريعات الجبائية المعمول بها.[2]

الجدول رقم (01-01): المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص وشركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري.

الشكل القانوني للشركة	المعاملة الضريبية
شركات الأشخاص	- تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وفق جدول تصاعدي بمعدلات تتراوح بين 0% و35%؛ - منها ما يمكنها على سبيل الاختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛ - يتم توزيع الأرباح على الشركاء، ويخضع كل منهم للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل مستقل عن الاخرين.
شركات الأموال	- تخضع للضريبة على أرباح الشركات وفق معدلات 19%، 23%، او 26% بحسب نوع النشاط؛ - تخضع أرباح الشركة أولا للضريبة على أرباح الشركات، ثم تخضع الأرباح الموزعة على

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص ص36-37.

[2] زواق الحواس، **أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص349.

	الشركاء للضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك حسب طبيعة الشركاء؛ – كما ان استفادة المؤسسات في إطار النظام الضريبي لتجمع الشركات من الحوافز الضريبية الممنوحة يقتصر على شركات المساهمة، باعتبار ذلك شرط أساسي للانضمام لهذه التجمعات، مما يؤدي الى تمايز ضريبي داخل نفس الشكل القانوني.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فيما يخص المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، يعتمد نوع الضريبة السنوية التي تلتزم بها المؤسسة على شكلها القانوني، حيث تخضع اما للضريبة على الدخل الإجمالي او للضريبة على أرباح الشركات، ومع ذلك يتيح القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إمكانية اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهو خيار نهائي لا يمكن التراجع عنه.

تتطلب المفاضلة بين هاتين الضريبتين مراعاة الطبيعة التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي، مما يجعلها أكثر ملاءمة للوعاء الضريبي الصغير، في حين تعد الضريبة على أرباح الشركات أكثر توافقا مع الوعاء الضريبي الكبير، بناء على ذلك يتم توجيه المؤسسات وفقا لحجم الأرباح الصافية المتوقعة.[1]

إضافة الى ذلك، فانه في إطار المفاضلة بين مختلف الاشكال القانونية للمؤسسات ينبغي مراعاة ان تكوين مجمع الشركات وفقا للتشريع الجزائري يقتصر على شركات المساهمة دون غيرها، اذ لا يمكن ان يضم اشكالا أخرى من الشركات، وعليه فان شركات المساهمة وحدها المؤهلة للاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة في إطار النظام الجبائي لمجمع الشركات وبذلك تستثنى باقي الاشكال الأخرى للشركات. وفيما يلي سيتم تعريف مجمع الشركات والتطرق الى النظام الجبائي الخاص به:

- **تعريف مجمع الشركات**

يعرف مجمع الشركات على انه كيان اقتصادي يتكون من شركتين ذات أسهم أو أكثر تتمتع كل منها باستقلال قانوني، تسمى إحدى هذه الشركات "الشركة الأم"، بينما تعرف الشركات الأخرى باسم "الشركات الاعضاء"، حيث تحكم الشركة الأم الشركات الاعضاء لامتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأسمال هذه الشركات، ويشترط الا يكون رأسمال الشركة الام مملوكا كليا أو جزئيا من قبل احدى الشركات الأعضاء، أو بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة اخرى يمكن ان تتخذ صفة الشركة الأم.[2]

[1] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص179.

[2] المادة 138 مكرر الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

وفقا للقانون التجاري: يمكن لشخصين معنويين أو أكثر تأسيس تجمع بينهم كتابيا، وذلك لفترة محدودة، بهدف استخدام كافة الوسائل المناسبة لتسهيل الأنشطة الاقتصادية لأعضائها أو تطويرها وتحسين نتائجها وتنميتها.[1]

- **النظام الجبائي لمجمع الشركات:**

يوفر التشريع الجبائي الساري مزايا ضريبية هامة لتجمعات الشركات، تشمل الضرائب المباشرة، والرسوم على رقم الأعمال، وحقوق التسجيل:

- **فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات:**

- **توحيد الأرباح:**

بإمكان مجمعات الشركات أن تعتمد نظام الميزانية الموحدة، مع استبعاد الشركات البترولية من هذا الخيار. ويقصد بالميزانية الموحدة دمج جميع حسابات الميزانيات الخاصة بالشركات الأعضاء. يتم اتخاذ قرار الخضوع لهذا النظام من قبل الشركة الأم، ويتم الموافقة عليه من قبل جميع الشركات التابعة لها، ويظل هذا القرار ملزما لمدة أربع سنوات دون إمكانية الرجوع عنه. وفي حال مزاولة الشركات الأعضاء لأنشطة متعددة تخضع لمعدلات ضريبية مختلفة، فإن الربح الناتج عن هذا التوحيد يخضع وفقا لكل معدل ضريبي، وذلك بحسب نسبة رقم الأعمال المصرّح به لكل نوع من النشاط.[2]

- **اعفاء الارباح:** وتشمل ما يلي:

- **فوائض القيمة:**

لا تدرج فوائض القيم المتأتية من التنازل عن عناصر الأصول الثابتة ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، عندما يتم هذا التنازل بين شركات تنتمي إلى نفس التجمع.[3]

- **الأرباح الموزعة:**

يشترط تطبيق نظام الميزانية الموحدة أن تمتلك الشركة الأم ما لا يقل عن 90% من رأس مال شركاتها التابعة بصورة مباشرة، مع اشتراط ألا تمتلك أي من هذه الشركات التابعة حصصا في رأس مال الشركة الأم. وبناء على ذلك، لا يتم توزيع الأرباح من الشركة الأم إلى الشركات التابعة، غير أن توزيع الأرباح من الشركات التابعة إلى الشركة الأم ممكن.

---

[1] المادة 796 من القانون التجاري الجزائري.

[2] المادة 138 مكرر الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[3] المادة 173 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الحصص الموزعة التي تتلقاها الشركات مقابل مساهمتها في رأس مال شركات تابعة أخرى ضمن نفس المجمع. وقد أوضح المنشور الصادر بتاريخ 13 أفريل 1997 أن هذا الإعفاء يخص فقط الأرباح الموزعة من قبل الشركات الأعضاء في المجمع لفائدة الشركة الأم. ونظرا لأن المساهمات المتبادلة بين الشركات داخل المجمع غير مسموح بها قانونا، فإن الشركة الأم لا تقوم بتوزيع أي أرباح على فروعها.[1]

❖ **فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة:**

تستبعد من نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة جميع العمليات التي تتم بين الشركات الأعضاء المنتمية إلى نفس المجمع.[2]

كما يجوز للمكلفين بالرسم الذين يتم تجميع حساباتهم لدى الشركة الأم أن يخصموا، وفق الشروط ذاتها، الرسم على القيمة المضافة المفروض على السلع والخدمات التي تم اقتناؤها بالشروط نفسها، سواء من قبل مختلف الشركات الأعضاء في التجمع أو لفائدتها.[3]

❖ **فيما يتعلق بحقوق التسجيل:**

في إطار تطبيق نظام مجمع الشركات، تعفى من حقوق التسجيل:[4]

- العقود التي تتضمن نقل الملكية بين الشركات الأعضاء في المجمع؛
- والعقود التي تبرم بغرض تحويل الشركات تمهيدا لإدماجها ضمن التجمع.

يشمل الإعفاء من حقوق التسجيل العمليات والعقود المرتبطة بتغيير الشكل القانوني للشركة بغرض تمكينها من الاستفادة من نظام المجمع، مثل تحويلها من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة مساهمة. كما يشمل الإعفاء ايضا عمليات نقل ملكية الأسهم بين الشركات المنتمية إلى نفس المجمع.

يقتضي إنشاء مجمع الشركات وفقا للمفهوم الجبائي أن تمتلك الشركة الأم، وبصورة مباشرة، ما لا يقل عن 90 %من رأس مال الشركات الأعضاء الأخرى. ويترتب على ذلك ضرورة إبرام عقود تتعلق

---

[1] العايب فاطمة الزهراء، **التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمعات**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه ل م د طور ثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص جباية ومالية المؤسسة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2022/2021، ص ص 148-149.

[2] المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2025.

[3] المادة 31 مكرر من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2025.

[4] المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل لسنة 2025.

بنقل الملكية أو بيع أسهم الشركات التابعة بنسبة لا تقل عن 90% من رأس المال الإجمالي لصالح الشركة الأم. وبناء عليه، تعفى هذه العقود من رسم التسجيل المحدد في القواعد العامة بنسبة 2.5%.[1]

كما يتيح التشريع الجبائي الجزائري العديد من الخيارات للمؤسسة الاقتصادية، والتي يمكن للمسير الجبائي الاستفادة منها لتوسيع استثماراتها. ومن بين هذه الخيارات:

الفرع الثالث: الخيارات المرتبطة بإعفاءات الارباح المعاد استثمارها

تحصل المؤسسة على تخفيض ضريبي على الأرباح الصافية التي تحققها خلال دورة الاستغلال، بشرط أن تقرر المؤسسة إعادة استثمارها، مع الالتزام ببعض الشروط والمتطلبات التي يحددها المشرع الضريبي.[2]

أولا: بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي

بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، يتم تطبيق تخفيض بنسبة 30% على الأرباح المعاد استثمارها عند تحديد الدخل الذي يجب إدراجه في أساس الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك وفقا للشروط التالية:[3]

- يتعين إعادة استثمار الأرباح في الأصول القابلة للاهتلاك، سواء كانت منقولات أو عقارات، مع استثناء السيارات السياحية التي لا تعد أداة رئيسية للنشاط، وذلك خلال السنة المالية التي تحقق فيها الأرباح أو خلال السنة المالية التالية. وفي هذه الحالة الأخيرة، يلزم المستفيدون من هذا الامتياز بتقديم تعهد بإعادة الاستثمار، دعما لتصريحاتهم السنوية؛
- للحصول على هذا التخفيض، يتعين على المستفيدين مسك محاسبة منتظمة. بالإضافة إلى ذلك، يجب عليهم توضيح الأرباح المؤهلة للاستفادة من التخفيض بشكل مميز في التصريح السنوي للنتائج، وإرفاق قائمة الاستثمارات المنجزة، مع تحديد طبيعتها، وتاريخ إدراجها ضمن الأصول، وكذا تكلفتها؛

---

[1] العايب فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص147.

[2] يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2007/2006، ص31.

[3] المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

- في حالة التنازل أو وقف التشغيل خلال فترة تقل عن خمس سنوات دون استثمار فوري، يتعين على المعنيين دفع فارق الضريبة بين المبلغ الواجب دفعه والمبلغ المسدد عند الاستفادة من التخفيض، وذلك لقابض الضرائب. كما تفرض زيادة بنسبة 5% على الحقوق الإضافية المترتبة عن ذلك.

بالإضافة إلى ذلك، تفرض ضريبة تكميلية وفقا لنفس الشروط في حالة عدم الامتثال للشرط الأول (يجب إعادة الاستثمار....)، مع تطبيق زيادة قدرها 25%.

ثانيا: بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره 10% على الأرباح المعاد استثمارها التي تحققها الشركات الإنتاجية، وذلك وفقا للشروط التالية: [1]

- عند توجيهها لاقتناء معدات الإنتاج المرتبطة بالنشاط الممارس، وذلك خلال السنة التي تحقق فيها هذه الأرباح.

كما يسري هذا الإجراء على الأرباح الموجهة لشراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المالية المماثلة، التي تتيح المساهمة بنسبة لا تقل عن 90% في رأسمال شركة أخرى تعمل في إنتاج السلع أو الأشغال أو الخدمات، بشرط أن يكون المبلغ المعاد استثماره مسددا بالكامل.

- لا يمكن أن تخضع الأرباح المطابقة لقيمة الاستثمارات المنجزة، والتي لم تستفد من المعدل المخفض خلال سنة إنجازها، لهذه الإجراءات في السنوات اللاحقة؛
- للاستفادة من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات، يتعين على الشركات أن تدرج بشكل منفصل في تصريحاتها السنوية للنتائج الأرباح المؤهلة لهذا المعدل، بالإضافة إلى تقديم قائمة مفصلة بالاستثمارات المنجزة، متضمنة المعلومات التالية: طبيعة المعدات المقتناة، تكلفة اقتنائها، تاريخ تسجيلها ضمن الأصول، بيانات تعريف الشركات المستثمَر فيها، موقعها، وعدد السندات المقتناة في رأس مالها؛
- يتعين الإبقاء على الاستثمارات المنجزة، المطابقة للجزء من الربح المستفيد من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات، لفترة لا تقل عن خمس سنوات بدءا من تاريخ قيدها في الأصول.

[1] المادة 142 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

يؤدي الإخلال بأي من هذه الشروط إلى استرداد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات غير المسددة، بالإضافة إلى فرض غرامة بنسبة 25%.

الفرع الرابع: الخيارات المرتبطة بإعفاءات فوائض القيمة

يعرف فائض القيمة بأنه الزيادة التي تحققها المؤسسة عند التنازل عن أحد أصولها الثابتة بسعر يفوق قيمته المحاسبية الصافية.[1]

وفقا للقانون الجبائي، يخضع فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات لمعالجة ضريبية تختلف حسب مدة حيازتها. حيث انه إذا لم يمض على اقتناء أو إنجاز التثبيتات أكثر من ثلاث سنوات، يحتسب 70% من فائض القيمة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، بينما يعفى 30%. أما إذا تجاوزت مدة الحيازة ثلاث سنوات، فإن 35% فقط من فائض القيمة يكون خاضعا للضريبة، في حين يعفى 65% منه.

ويعفى فائض القيمة بالكامل إذا أعيد استثماره خلال ثلاث سنوات من تاريخ تحقيقه "فائض قيمة معاد استثماره.[2]

تساهم الضريبة في تشجيع الحفاظ على الاستثمارات، ويهدف تقسيم فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات إلى التمييز بينها حسب مدة الحيازة، مما يؤدي إلى اختلاف معدلات الإخضاع، فوائض القيمة قصيرة المدى تخضع بنسبة 70%، فوائض القيمة طويلة المدى تخضع بنسبة 35%.[3]

للاستفادة من الإعفاء المتعلق بفائض القيمة المعاد استثماره، يجب على الشركة تقديم طلب خطي إلى إدارة الضرائب، مرفق مع التصريح السنوي للأرباح، تلتزم فيه بإعادة استثمار فائض القيمة في غضون ثلاث سنوات من تاريخ اختتام السنة المالية التي تم خلالها التنازل.

يشير إعادة استثمار فائض القيمة إلى قيام الشركة باقتناء أصول ثابتة جديدة تتجاوز في قيمتها الأصول المتنازل عنها، ويشترط أن يكون المبلغ المعاد استثماره، أي تكلفة اقتناء الأصل الجديد، مساويا لسعر تكلفة الأصل المتنازل عنه مضافا إليه فائض القيمة الذي تعهدت المؤسسة بإعادة استثماره.

---

[1] شعباني لطفي، **دور التحفيز الجبائي والادخال البورصي في تنشيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014/2013، ص 166.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص ص246-247.

[3] محمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص108.

عند إعادة الاستثمار خلال مهلة ثلاث سنوات، يحول فائض القيمة المعاد استثماره إلى مخصصات الاهتلاك المالي للأصل الجديد، حيث يخصم من تكلفة شرائه عند احتساب أقساط الاهتلاك. وبالتالي يحسب قسط الاهتلاك للأصل الجديد وفق المعادلة التالية:

قسط الاهتلاك = (تكلفة شراء الأصل الجديد – فائض القيمة المعاد استثماره) × معدل الاهتلاك.

إذا لم تلتزم الشركة بإعادة استثمار فائض القيمة ضمن المهلة المحددة، يتم إعادة إدراج فائض القيمة غير المستثمَر ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة في السنة التي انتهت فيها المهلة.[1]

المطلب الثالث: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار توزيع الارباح

تعد سياسة توزيع الأرباح من أهم القرارات المالية الاستراتيجية التي تواجهها المؤسسات، حيث تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة، مما يجعلها محط جدل واسع في مجال التمويل. وقد حظيت هذه السياسة باهتمام كبير من قبل الباحثين منذ منتصف القرن الماضي، مما أدى إلى تطوير نظريات ونماذج مختلفة لتفسيرها.

وتكمن أهمية سياسة توزيع الأرباح في تأثيرها المباشر على مستقبل المؤسسة، إذ يواجه أصحاب القرار تحديا بين خيار توزيع الأرباح على المساهمين تماشيا مع توقعاتهم، أو احتجازها لتمويل استثمارات جديدة تدعم النمو والتوسع.[2]

الفرع الأول: تعريف سياسة توزيع الأرباح

سياسة توزيع الأرباح هي النهج الذي تتبعه المؤسسة لتحديد كيفية توزيع جزء أو كامل أرباحها الصافية على المساهمين، بالإضافة إلى تحديد نسبة الأرباح المخصصة للتوزيع مقابل النسبة التي يتم احتجازها كاحتياطات لدعم التوسع والاستثمار المستقبلي.[3]

كما تعرف سياسة توزيع الأرباح بأنها الرابط الأساسي بين التوزيعات والنمو، حيث تؤثر على مستوى كل منهما في الوقت نفسه، فالنمو يعد جزءا من نموذج التوزيعات. وبالتالي تطرح مسألة

---

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص247.

[2] بوبكر رحمة، **أثر سياسة توزيع الارباح على خلق وتوزيع القيمة: دراسة للمؤسسات التونسية خفية الاسم**، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد العاشر، العدد 01، جانفي 2024، ص 115.

[3] محمد بوشوشة، **تأثير السياسات التمويلية على أمثلية الهيكل المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة، الجزائر، 2016، ص112.

التوزيعات كخيار بين تقديم توزيعات نقدية حالية وتحقيق نمو مستقبلي. وتشير سياسة التوزيعات إلى النسبة من الأرباح التي يتم توزيعها على المساهمين، كما تعرف بأنها الإطار الذي يحدد قرار توزيع الأرباح أو احتجازها لإعادة استثمارها داخل المؤسسة. وتعد السياسة المثلى للتوزيعات تلك التي تحقق توازنا بين التوزيعات الحالية وفرص النمو المستقبلي، مما يسهم في تعظيم قيمة السهم في السوق.[1]

يمكن أيضا تعريف سياسة توزيع الأرباح على أنها عملية موازنة بين توزيع الأرباح على المساهمين والاحتفاظ بجزء منها لتمويل الاستثمارات المستقبلية. فالتوزيعات النقدية تمثل تدفقات خارجة من المؤسسة إلى المساهمين، بينما تشكل الأرباح المحتفظ بها مصدرا داخليا لتمويل نمو المؤسسة وتعزيز قدرتها على الاستثمار في الفرص المربحة.[2]

الفرع الثاني: أنواع سياسة توزيع الأرباح

تتمتع الإدارة المالية في المؤسسات الاقتصادية بمرونة في تحديد سياسة توزيع الأرباح بما يتوافق مع استراتيجياتها المالية وعلاقتها بالمساهمين. لذا تختلف هذه السياسة من مؤسسة إلى أخرى، ويمكن تصنيفها إلى نوعين رئيسيين: سياسات نقدية واخرى غير نقدية.[3]

أولا: السياسات النقدية لتوزيع الارباح

1. سياسة توزيع مجمل الأرباح:

اقترح Rubner (1996) توزيع إجمالي الأرباح على المساهمين، انطلاقا من فكرة أن المستثمرين يفضلون تحقيق أعلى عائد ممكن من التوزيعات. غير أنه من الناحية العملية هذه الاستراتيجية غير معتمدة من قبل المؤسسات، لأنها غير محفزة من الناحية الجبائية ولا تحظى بقبول المساهمين، وذلك لتأثيرها السلبي على التمويل الذاتي للمؤسسة. كما أن الضرائب المفروضة على الأرباح الموزعة تكون

---

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص ص100-101.

[2] لمين عفاف، بن وارث حجيلة، **دور مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في ترشيد سياسة توزيع الارباح**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد01، 2023، ص670.

[3] عمار خيري، **أثر سياسة توزيع الارباح على قيمة المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة الجلفة، المجلد: السادس، العدد: الثاني، اكتوبر 2022، ص37.

عادة أعلى من تلك المطبقة على الأرباح الرأسمالية للأسهم، مما يجعلها أقل جاذبية لكل من المؤسسات والمساهمين.[1]

2. سياسة غياب التوزيعات:

عادة ما تتبع هذه السياسة في الحالات التالية: [2]

- عندما يكون الحصول على القروض صعبا أو مكلفا؛
- عندما يكون توجه المساهمين نحو تحقيق أرباح رأسمالية مستقبلية بدلا من التوزيعات الارباح الموزعة حاليا؛
- في حالة المؤسسات الحديثة النشأة والتي تشهد نموا سريعا؛
- في حالة المؤسسات الجديدة حيث تسعى إلى تعزيز مركزها المالي؛
- تلجأ المؤسسات العاملة في نشاط يتسم بالنمو والتقنيات العالية، مثل الشركات الناشئة (Startups)، إلى عدم توزيع الأرباح رغم تحقيقها لمستويات ربحية مرتفعة. ومن أبرز الأمثلة على ذلك شركة Microsoft التي امتنعت عن توزيع الأرباح لسنوات عديدة، حيث يعتمد مكسب المساهمين في هذا النوع من الشركات على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة الأسهم بمرور الوقت.
- المؤسسات التي تواجه منافسة شديدة.

3. سياسة توزيع المتبقي من الأرباح:

تعتمد المؤسسة على هذه السياسة عندما تتوفر لديها فرص استثمارية مربحة تحقق صافي قيمة حالية موجبة (VAN>0)، حيث يتم توزيع الأرباح على المساهمين مما يتبقى بعد تلبية مختلف احتياجاتها التمويلية. وبذلك يصبح قرار توزيع الأرباح تابعا لقرار الاستثمار.

تعتمد هذه السياسة على فكرة أن المستثمرين يفضلون احتجاز الأرباح، بشرط إعادة استثمارها بمعدل عائد يفوق ما يمكنهم تحقيقه من استثمارات بديلة ذات مستوى مخاطر مماثل. ويعود ذلك إلى أن الأرباح الموزعة تخضع للضرائب ويتطلب دفع عمولات للوسطاء، مما يقلل من العائد الصافي للمستثمر.

[1] Mondher Bellalah, **Réflexions Sur La Politique Optimale de Dividendes en Présence de Couts D'information**, Cahiers de Recherche n°209, Université Paris IX Dauphine, 2000, p 04.

[2] عمار خيري، مرجع سبق ذكره، ص38.

في المقابل، يؤدي احتجاز الأرباح وإعادة استثمارها داخل المؤسسة إلى تحقيق عوائد أعلى، مما يجعل هذه السياسة أكثر جاذبية للمستثمرين.[1]

4. سياسة التوزيعات المستقرة :

يتم تنفيذ هذه السياسة من خلال اتباع أحد الإجراءات الثلاثة الشائعة التالية:

أ. توزيع ارباح مستقرة للسهم الواحد:

تعتمد العديد من المؤسسات الاقتصادية على سياسة توزيع أرباح بقيمة ثابتة لكل سهم، مما يعني أن أي تغيرات في الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان، لا تؤثر على مقدار الربح الموزع لكل سهم.[2]

ب. توزيع الأرباح بنسبة ثابتة:

تفيد هذه السياسة بأن تظل نسبة الأرباح الموزعة مستقرة من عام لآخر، غير أن عدم ثبات الأرباح عبر الفترات يؤدي إلى تغير قيمة التوزيعات تبعا لتذبذب مستوى الأرباح. [3]

ج. النمط المستقر مع علاوة إضافية:

تعتمد العديد من المؤسسات على توزيع الأرباح بنمط ثابت مع إمكانية إضافة علاوة عند تحقيق نتائج إيجابية. تستخدم هذه السياسة بشكل خاص عندما تكون الأرباح السنوية غير مستقرة، إذ تمنح الشركة مرونة في إدارة توزيعاتها. وفقا لهذا النهج، تقوم الإدارة المالية بتوزيع أرباح مستقرة ولكن بمستوى منخفض، كما يمكن للمؤسسة إعلان علاوة إضافية في نهاية السنة إذا شهدت الأرباح تحسنا، مما يمنحها مرونة في تعديل التوزيعات. وفي حال تراجع الأداء، يمكن إلغاء هذه العلاوة والاستمرار في توزيع الأرباح وفق النمط المستقر المنخفض. يساهم هذا النهج في تحقيق استقرار التوزيعات النقدية، مما ينعكس إيجابا على سعر السهم في السوق.[4]

---

[1] عدمان فائزة، **سياسة توزيع الأرباح وأثرها على القيمة السوقية لاسهم المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في مالية المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017/2016، ص 38.

[2] عمار خيري، مرجع سبق ذكره، ص38.

[3] حورية بديدة، **تأثير سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة المسعرة في السوق المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية أسواق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011/2010، ص 50.

[4] عمار خيري، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ثانيا: السياسات غير النقدية لتوزيع الأرباح (التوزيع في شكل أسهم أو تجزئة الأسهم)

على الرغم من أن التوزيع النقدي للأرباح هو الشكل الأكثر شيوعا، إلا أن المؤسسات قد تلجأ إلى توزيع الأرباح في شكل أسهم (Stock Dividends) أو اعتماد سياسة تجزئة الأسهم (Stocks Splits) او التجزئة العكسية للأسهم (تجميع أو توحيد الأسهم) او إعادة شراء الاسهم كوسيلة بديلة لتوزيع الأرباح على المساهمين:[1]

1. التوزيعات في شكل أسهم مجانية:

تلجأ العديد من الشركات، في بعض الحالات، إلى توزيع أسهم مجانية على المساهمين بدلا من دفع أرباح نقدية، يتطلب هذا الإجراء أن تمتلك الشركة احتياطات وأرباحا محتجزة كبيرة، مع رغبتها في زيادة هذه الاحتياطات مستقبلا، غير أن بعض القوانين تحد من تجاوز الاحتياطات سقفا معينا (مثل رأس المال المدفوع)، في هذه الحالة، يمكن للشركات زيادة رأس مالها عبر تحويل الاحتياطات والأرباح المحتجزة إلى رأس المال، مما يتيح لها فرصة احتجاز المزيد من الأرباح مستقبلا على شكل احتياطات إضافية، ويستلزم ذلك اي عند زيادة رأس المال، قيام الشركة بمنح أسهم مجانية للمساهمين بنسبة تعكس مقدار الاحتياطات والأرباح المحتجزة التي تم تحويلها إلى رأس المال.

2. سياسة تجزئة الأسهم:

تلجأ إدارة الشركة إلى هذا الإجراء لتحفيز الطلب على أسهمها في السوق، فعندما يرتفع سعر السهم إلى مستويات قد تحد من تداوله، تلجأ الشركة إلى زيادة عدد الأسهم المتداولة، مما يعزز النشاط على السهم ويدعم ارتفاعه مجددا في السوق. تعتمد هذه السياسة على تخفيض القيمة الاسمية للسهم بنسبة معينة، مع إصدار أسهم جديدة بنفس النسبة، دون أن يؤثر ذلك على رأس مال الشركة أو قيمتها السوقية. وبالتالي لا تتأثر ثروة المساهمين، فالمساهم يحصل على عدد أكبر من الأسهم، بينما تظل القيمة السوقية الإجمالية للشركة ثابتة قبل وبعد التجزئة. وعلى عكس سياسة التوزيعات في شكل أسهم مجانية، فإن تجزئة السهم لا تؤثر على حسابات الأسهم العادية أو علاوات الإصدار أو الأرباح المحتجزة.

[1] نفس المرجع، ص ص 39-41.

3. التجزئة العكسية للأسهم (تجميع أو توحيد الأسهم):

هي إجراء يهدف إلى رفع سعر السهم بدلا من خفضه، كما هو الحال في سياسة التجزئة العادية. يتم ذلك من خلال تقليل عدد الأسهم المتداولة في السوق.

تعد عملية تجميع الأسهم حالة نادرة الحدوث، حيث تمثل العملية المعاكسة لتجزئة الأسهم، إذ قد تقوم المؤسسة بتقليص عدد أسهمها في حال تدهورت القيمة السوقية للسهم بشكل ملحوظ، إما نتيجة صعوبات داخلية تواجهها أو بسبب ركود يمر به القطاع الذي تنشط فيه. ويتخذ هذا الإجراء عادة بهدف رفع القيمة السوقية للسهم، غير أن مثل هذا القرار قد يفهم على أنه مؤشر سلبي بشأن وضع المؤسسة.[1]

ومن أبرز الأسباب ايضا التي تدفع المؤسسة إلى تبني هذه السياسة:[2]

- اشتراط بعض أسواق الأوراق المالية حدا أدنى لسعر السهم، مما يجعل تجميع الأسهم وسيلة لرفع قيمتها فوق هذا الحد؛
- تقليل عدد صغار المستثمرين الذين يمتلكون كميات قليلة من الأسهم، والتي تقع دون الحد الأدنى المطلوب للتوحيد، وذلك لتخفيض الأعباء الإدارية والتكاليف التي تقع على عاتق المؤسسة بسبب تعاملها معهم.

4. سياسة إعادة شراء الأسهم:

تعرف عملية إعادة شراء الأسهم بأنها إقدام المؤسسة على استرجاع جزء من أسهمها المصدرة سابقا، والتي تسمى بأسهم الخزينة. وتتم هذه العملية في صورتين أساسيتين: إما أن تتوافر لدى المؤسسة سيولة نقدية موجهة لتوزيعها على المساهمين فتختار توزيعها من خلال استعمالها في شراء الأسهم، أو تعتبر الإدارة أن نسبة حقوق الملكية في رأس المال مرتفعة، فتطرح سندات وتستعمل عائدها في إعادة شراء الأسهم.

تسجل أسهم الخزينة في الميزانية العمومية كقيمة سالبة ضمن حقوق الملكية، وتعتبر بمثابة أسهم غير مطروحة، أي أنها لا تتمتع بحق الاستفادة من الأرباح أو التوزيعات النقدية، كما لا تمنح حق التصويت أو نيل نصيب من أموال التصفية.

عندما تقوم المؤسسة بإعادة شراء أسهمها، فإن الأسهم المسترجعة لا تحتسب لا كأصل من أصولها ولا كجزء من حقوق الملكية، ذلك لأن المؤسسة لا يمكنها إعادة امتلاك جزء من نفسها. ونتيجة

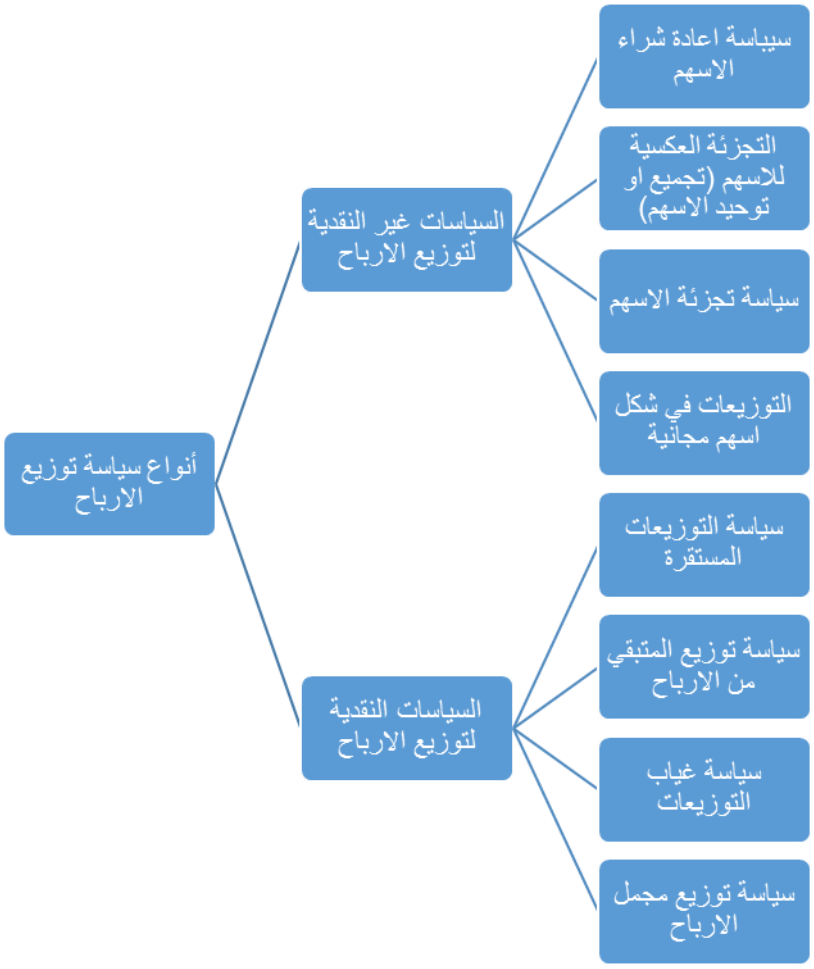
---

[1] حورية بديدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 56-57.

[2] عمار خيري، مرجع سبق ذكره، ص41.

لذلك تؤدي عملية إعادة الشراء إلى خفض قيمة الأصول وحقوق الملكية بقدر المبلغ النقدي المستخدم في عملية اعادة الشراء.[1]

الشكل رقم (01-04): أنواع سياسة توزيع الأرباح.



المصدر: من اعداد الطالبة.

الفرع الثالث: المعالجة الجبائية للأرباح الموزعة وفق القانون الجبائي الجزائري

بالنسبة لشركات الأشخاص يتميز هذا النوع من الشركات بأنه عند توزيع الأرباح المحققة على الشركاء وفقا لنسبة مساهمتهم في رأس المال، فإنه تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على كل شريك بشكل فردي، ويتم ذلك من خلال تطبيق الجدول التصاعدي مما يعني أن الشركاء يتحملون الضريبة شخصيا وفقا لمستوى دخلهم السنوي.

[1] عدمان فائزة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

بالنسبة لشركات الأموال، يتم احتساب الربح الخاضع للضريبة بعد خصم جميع التكاليف، مع الالتزام بالحدود القصوى المسموح بها في الخصم. من الناحية الجبائية، يفرض على هذا الربح السنوي الضريبة على أرباح الشركات (IBS). أما في حال قررت الشركة توزيع الأرباح المتبقية على الشركاء، فإن ذلك يخضع لأحكام جبائية إضافية، حيث يتم فرض ضريبة على الأرباح الموزعة وفقا للتشريعات الضريبية المعمول بها. [1] وهي كالتالي:

تفرض الضريبة على التوزيعات (IRG/Dividendes) من خلال الاقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة، بغض النظر عما إذا كان المستفيد مقيما أو غير مقيم في الجزائر. أما إذا كان المستفيد شخصا معنويا مقيما في الجزائر، فيتم الاقتطاع من المصدر بمعدل 5% ذو طابع تحرري.

عند إعلان شركة اقتصادية عن توزيع أرباح الأسهم أو الحصص الاجتماعية على الشركاء أو المساهمين، يصبح هؤلاء دائنين للشركة بهذه الأرباح، وفي الوقت نفسه ممولين للضريبة على توزيعات الأرباح، وبالتالي تقوم الشركة الموزعة باقتطاع الضريبة المستحقة من الأرباح قبل صرفها للمساهمين، ثم تقوم بتحويل هذه المبالغ المقتطعة إلى إدارة الضرائب.[2]

تجدر الإشارة إلى أن الأرباح الموزعة على الشركات حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2020 كانت معفية من الخضوع مجددا للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركات المستفيدة من هذه التوزيعات ويعود ذلك إلى أن هذه الأرباح قد خضعت مسبقا للضريبة على أرباح الشركات عند تحقيقها، مما يجعل فرض ضريبة جديدة عند توزيعها أمرا غير مبرر.[3]

الفرع الرابع: تأثير العامل الجبائي على سياسة توزيع الأرباح

تلعب عدة عوامل دورا في تحديد سياسة توزيع الأرباح، ولكن العامل الجبائي هو ما يهمنا، حيث يفضل المساهمون تقليل توزيعات الأرباح عندما تكون الضرائب على الأرباح الموزعة مرتفعة، وذلك لتجنب الأعباء الضريبية الكبيرة، بينما يميلون إلى زيادة التوزيعات في حالة انخفاض الضرائب، ويؤثر العامل الجبائي أيضا على قرارات الاستثمار، حيث يميل المستثمرون إلى تفضيل الشركات ذات التوزيعات المنخفضة عندما تكون الضرائب على الأرباح الموزعة أعلى من الضرائب على الأرباح

---

[1] كويدمي محمد امين، بن عودة امال، **دور استراتيجية التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد12، العدد01، جوان 2023، ص237.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص374.

[3] نفس المرجع، ص 248.

الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية. أما في الحالة المعاكسة، حيث تكون الضرائب على التوزيعات أقل، فإنهم يفضلون الاستثمار في الشركات التي تقدم توزيعات أرباح مرتفعة.[1] وهو ما أشار اليه كل من ميلر وشولز بأن تفضيلات المستثمرين قد تختلف نتيجة التباين في المعاملة الضريبية بين أرباح الأسهم والأرباح الرأسمالية. علاوة على ذلك، بين كل من مدقلياني وميلر (1961) أن كره الضرائب يؤدي إلى تقليل العبء الضريبي المرتبط بأرباح الأسهم، وتقوم فكرتهم أن قرارات المستثمرين سواء كانوا يستفيدون من أرباح أسهم مرتفعة أو منخفضة تعتمد على الفروق في الأعباء الضريبية المترتبة على كل نوع من هذه العوائد.[2]

إذن تتأثر سياسة توزيع الأرباح في المؤسسة بالضريبة المفروضة على الأرباح الموزعة، حيث تميل المؤسسة إلى تجنب توزيع الأرباح عندما تكون معدلات الضريبة مرتفعة، مما يعزز فرصها في التمويل الذاتي والاستثمار في مشاريع جديدة.[3] وعليه فان ارتفاع معدلات الضريبة يؤدي إلى ظهور عامل جديد يؤثر في سياسة توزيع الأرباح، حيث قد يفضل حملة الأسهم العادية الاحتفاظ بجزء كبير من الأرباح داخل الشركة وإعادة استثمارها بدلا من توزيعها نقدا. وبهذه الطريقة، يتحول دخل المساهمين من توزيعات تخضع للضرائب المرتفعة وبالتالي تأخذ الحكومة جزء كبير منه إلى أرباح رأسمالية تنشأ من زيادة قيمة الأسهم، نتيجة إعادة استثمار الأرباح المحتجزة.[4]

ترتبط سياسة توزيع الأرباح بالجباية من خلال ما توضحه "نظرية التمييز الضريبي" (Tax Differential Theory)، تعتمد هذه النظرية على تأثير الضرائب في تفضيلات المستثمرين بشأن الأرباح المتحققة من امتلاك الأسهم. فالمساهمون يحصلون على عوائدهم من مصدرين رئيسيين: توزيعات الأرباح، والأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأسهم بسعر أعلى من سعر شرائها، وكلاهما يخضع للضرائب. وتوضح النظرية أنه إذا كانت الضرائب المفروضة على توزيعات الأرباح أعلى من الضرائب المفروضة على الأرباح الرأسمالية، فإن المستثمرين يميلون إلى تفضيل إعادة استثمار الأرباح

---

[1] محمد بوشوشة، مرجع سبق ذكره، ص114.

[2] بريش عبد القادر، بدروني عيسى، **محددات سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الخاصة الجزائرية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة شلف، العدد 10، جوان 2013، ص 14.

[3] نور الدين بعيليش، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[4] عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، **تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، قدمت هذه الاطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004/ 2005، ص125.

بدلا من توزيعها. أما إذا كانت الضرائب على الأرباح الرأسمالية أعلى، فإنهم يفضلون الحصول على توزيعات نقدية مباشرة.[1]

كما تفيد هذه النظرية بأنه إذا كان معدل الضريبة المفروضة على توزيعات الأرباح أعلى من تلك المفروضة على الأرباح الرأسمالية، فإن المساهمين سيطالبون بعائد أعلى على استثماراتهم في الشركات التي تقوم بتوزيع أرباح. وذلك مقارنة بشركات مماثلة تختار الاحتفاظ بأرباحها أو الجزء الأكبر منها. هذا المطلب المرتفع للعائد يؤدي إلى زيادة تكلفة التمويل بالنسبة للشركة التي توزع الأرباح، ما ينعكس سلبا على قيمتها السوقية من خلال انخفاض سعر سهمها.

كما يجدر التنويه إلى أن العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والعامل الجبائي تتجلى في إمكانية وقوع المؤسسة ضمن نطاق التراكم غير المناسب (Improper Accumulation) ، ويشير هذا المفهوم إلى احتفاظ المؤسسة بأرباح تتجاوز احتياجاتها الاستثمارية الفعلية، حيث لا يجوز للمؤسسة الاحتفاظ بصافي دخلها كأرباح محتجزة إذا كان الهدف من ذلك تمكين المساهمين من التهرب من الضريبة المفروضة على إيراداتهم من الأسهم، لذلك تفرض بعض الأنظمة الضريبية غرامات مالية على المؤسسات التي تحتفظ بأرباح تتجاوز احتياجاتها المعقولة والضرورية، لضمان عدم استخدامها كوسيلة للتهرب الضريبي.[2]

تتميز الأرباح الرأسمالية بميزة ضريبية مهمة، حيث لا يتم دفع الضرائب عليها إلا عند بيع السهم، على عكس الأرباح الموزعة التي تخضع للضريبة عند استلامها. وبالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود، فإن قيمة الدينار الحالي تكون أعلى من قيمته في المستقبل، مما يجعل الضرائب على الأرباح الرأسمالية أقل تكلفة من الضرائب على الأرباح الموزعة. علاوة على ذلك فإن في حالة ما احتفظ المستثمر بالسهم حتى وفاته، فإن الورثة لا يتحملون ضريبة على الأرباح الرأسمالية عند بيع السهم، نظرا لأن سعر السوق وقت الوفاة يعتبر بمثابة تكلفة الشراء، مما يؤدي إلى عدم وجود فرق خاضع للضريبة.

استنادا إلى هذه الاسباب، يفضل المساهمون عادة الشركات التي تحتفظ بأرباحها بدلا من توزيعها، ويبدون استعدادا لدفع سعر أعلى مقابل أسهم تلك الشركات التي لا تقوم بتوزيع أرباح نقدية. وبالتالي، إذا رغبت الشركة في توزيع الثروة على مساهميها دون التسبب في أعباء ضريبية إضافية عليهم، فإنها قد

---

[1] مجد عيسى قدادة، **أثر ضريبة الدخل على توزيعات الارباح في الشركات المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية**، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الأردن، 2021، ص36.

[2] بوخاري محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 102-103.

تلجأ إلى خيار إعادة شراء الأسهم، كبديل لتوزيع الأرباح، لتفادي الزيادة في الضرائب المترتبة على توزيعات الأرباح.

وقد تم تسجيل تزايد ملحوظ في لجوء الشركات إلى إعادة شراء الأسهم بدلا من توزيع الأرباح بداية من ثمانينيات القرن الماضي، وهو ما أكدته دراسات ألان ومشيلي (1995)، وستيفن وويسبان (2000)، وكذلك فرانش (2001).[1]

المبحث الثالث: أدوات التسيير الجبائي، طرق قياسه وممارساته على المستوى الدولي

يعد التسيير الجبائي من المجالات التي تعتمد على مجموعة من الأدوات والاليات التي تساعد المؤسسة على التحكم في وضعيتها الجبائية وتحسين أدائها المالي في اطار قانوني. وتتجسد هذه الأدوات في التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية والحوكمة الجبائية، باعتبارها وسائل أساسية لضمان الامتثال الجبائي وترشيد القرارات. كما يقتضي تقييم فعالية التسيير الجبائي الاعتماد على طرق لقياسه وتحليل نتائجه داخل المؤسسة. والى جانب ذلك لا يقتصر التسيير الجبائي على المستوى المحلي فقط، بل يمتد الى البعد الدولي من خلال ما يعرف بالتسيير الجبائي الدولي، الذي يهدف الى تنظيم الوضعيات الجبائية للمؤسسات ذات النشاط العابر للحدود. وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق الى هذه الأدوات وطرق القياس إضافة الى مفهوم التسيير الجبائي الدولي.

المطلب الأول: أدوات التسيير الجبائي

تتعدد أدوات التسيير الجبائي التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تحسين تسييرها الجبائي والحد من المخاطر الجبائية، حيث تمثل هذه الأدوات وسائل عملية تساعد على ضمان الامتثال للتشريع الجبائي وترشيد القرارات المالية. وتكتسي هذه الأدوات أهمية كبيرة في دعم فعالية التسيير الجبائي داخل المؤسسة. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى هذه الأدوات.

[1] بريش عبد القادر، بدروني عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الفرع الأول: التدقيق الجبائي

أولا: تعريف التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي هو عملية تحليل شاملة للوضعية الجبائية للمؤسسة، تهدف إلى ضمان الامتثال للقوانين الجبائية من جهة، وتعزيز الأمن الجبائي للمؤسسة في إطار سياستها التسييرية من جهة أخرى. يتم ذلك عبر استغلال الإمكانيات المتاحة وفق التشريع الجبائي، دون الإضرار بمصالح الخزينة العمومية.

التدقيق الجبائي يعد مهمة خاصة تهدف إلى تحديد المخاطر الجبائية التي قد تواجه المؤسسة، بالإضافة إلى تقييم مستوى التسيير الجبائي.[1]

وفقًا لتعريف (Chadefaux) عام 1987، فإن المراجعة الجبائية تعني التحقق من احترام المؤسسة للقوانين الضريبية، وتقييم قدرتها على الاستفادة من هذه القوانين، بما يحقق أهدافها الاستراتيجية، وبذلك تعد المراجعة الجبائية بمثابة فحص نقدي للوضعية الضريبية الخاصة بالمؤسسة بهدف تقديم تقييم محايد وشامل.

كما يعرف التدقيق الجبائي بأنه أداة تمكن المؤسسة من الحد من المخاطر الناتجة عن مخالفة القوانين الضريبية، وأيضا يعرف بانه عملية التحقق من عدم تعرض المؤسسة للمخاطر الناتجة عن تفويت الفرص التي يتيحها القانون الضريبي.[2]

وأشار الأستاذان (P. Bougan و J.M. Vallee) في كتابهما "المراجعة والتسيير الجبائي" إلى أن التدقيق الجبائي يقيس قدرة المؤسسة على إدارة مواردها لتحقيق الامتثال الضريبي وفق سياساتها التسييرية، مع التحقق من تحقيق الأهداف الموضوعة ضمن إطار سياستها العامة.[3]

التدقيق الجبائي هو فحص نقدي للوضعية الجبائية للمؤسسة، حيث تقوم به المؤسسة ذاتيا بهدف تحسين التسيير الجبائي، اذ يتم تنفيذ هذه العملية إما من قبل جهة خارجية متخصصة أو من خلال فريق داخلي (خلية المراجعة الداخلية) بالتعاون مع مستشار جبائي، حيث يعمل التدقيق على مراجعة القوائم

---

[1] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص68.

[3] دريد موسى، بن براح سمير، **أثر تطبيق التدقيق الجبائي على فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد07، العدد01، 2023، ص331.

المالية والتركيز على الجوانب الجبائية، مما يسهم في تقديم اقتراحات تجعل القوائم النهائية سليمة قانونيا وتمنح المؤسسة فرصة الاستفادة من الامتيازات الضريبية وتجنب العقوبات المالية.[1]

كما عرف البروفيسور م. كولين (M.P. Colin) التدقيق الجبائي بأنه عملية مراقبة الامتثال للقوانين الجبائية.[2]

بينما عرفه (J.H. Valle) في كتابه "Audit et Gestion Fiscal" بأنه عملية التحقق من دقة وصدق التصريحات الجبائية للمؤسسة، بهدف تشكيل رأي شامل يساعد في تشخيص الوضعية الجبائية وضمان الأمن الجبائي هذا فيما يخص الناحية القانونية، اما من ناحية الفعالية فإن التدقيق يسهم في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة.[3]

ثانيا: أنواع التدقيق الجبائي

1. التدقيق الجبائي الداخلي:

يشير التدقيق الجبائي الداخلي إلى عملية الهدف منها هو التحقق من الأعباء الضريبية للمؤسسة وتقييم المخاطر الضريبية التي تواجهها نتيجة عدم الامتثال للقوانين الجبائية، حيث يتم تنفيذ هذا النوع من التدقيق بواسطة موظف داخلي تابع للمؤسسة، وهو اختبار دقيق وتقني يجرى من قبل شخص مستقل وذو كفاءة لضمان الموضوعية والشفافية، اذ يهدف التدقيق إلى تقديم رأي واضح بشأن دقة ومصداقية المعلومات الخاصة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا لما هو معمول به من قوانين وإجراءات جبائية.[4]

---

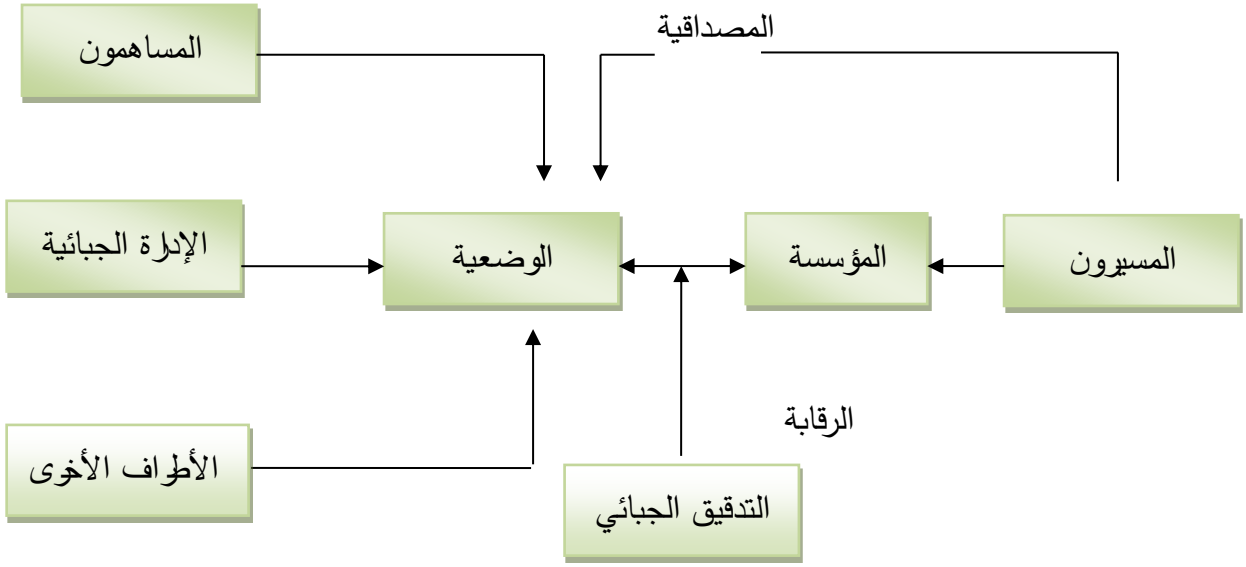
[1] بن تركية نجاة، بن محمد رابح، **التدقيق الجبائي الداخلي كآلية لتجنب الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة ابحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعريريج، المجلد10، العدد1، جوان 2023، ص366.

[2] فتحة اميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018/2017، ص37.

[3] بوشبوط سيد علي، **دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية، جباية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015-2016، ص 113.

[4] فلة محتال، **المراجعة الجبائية الالكترونية الية ترفع من كفاءة التسيير الجبائي وتحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**، المجلة الجزائرية للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة سطيف 1، المجلد3، العدد1، 2023، ص56.

الشكل رقم (01-05): دور التدقيق الجبائي الداخلي



المصدر: فتحة اميرة، مرجع سبق ذكره، ص 173.

يوضح الشكل اهتمام الإدارة الجبائية والمساهمون والأطراف الاخرى بالمراجعة الجبائية الداخلية، نظرا لما توفره من مصداقية بشأن البيانات الجبائية التي تعكس الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يعتمد المسيرون على هذه البيانات الي تم تدقيقها لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمؤسسة.[1]

2. التدقيق الجبائي الخارجي:

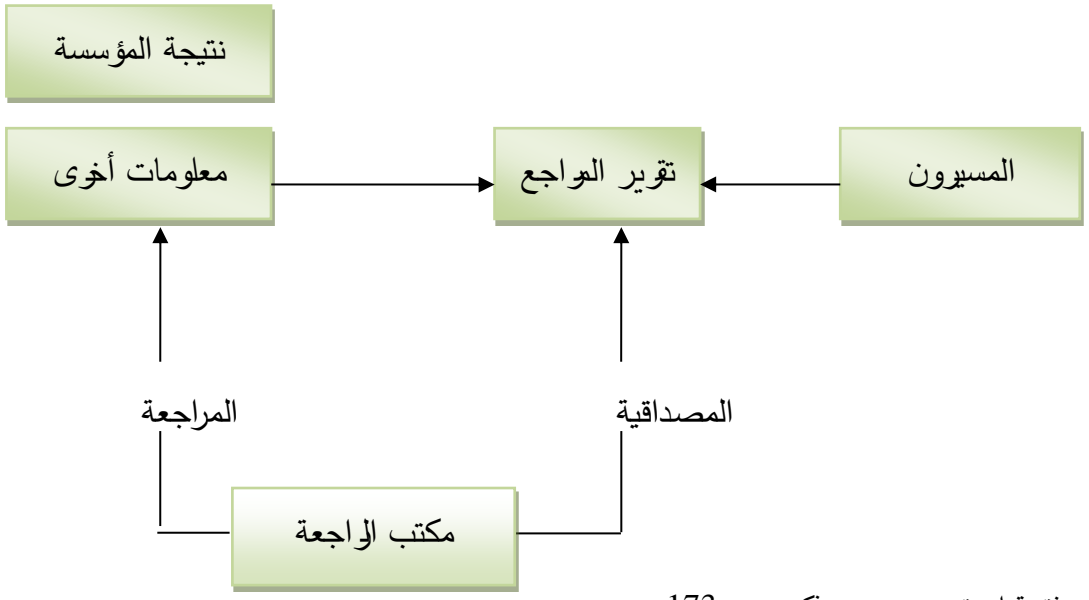
يجرى هذا النوع من التدقيق من قبل جهة خارجية ذات استقلالية تامة عن المؤسسة، حيث تتمثل مهمتها الأساسية في تحسين كفاءة التسيير الجبائي بهدف تقليل الأعباء الضريبية من خلال تدقيق القوائم المالية مع تركيز خاص على الجوانب الجبائية، ويمكن تنفيذ التدقيق الخارجي بشكل دوري أو مستمر، وقد يكون مكملا للمراجعة الداخلية في بعض الاحيان، كما يمكن أن يكون تدقيقا تعاقديا، حيث تستعين المؤسسة بمراجع خارجي لتنفيذ مهمة محددة وفقا لعقد مبرم بين الطرفين، اذ يعد هذا التدقيق وسيلة وقائية وعلاجية تساعد المؤسسة على تقييم وضعها الجبائي، إذ يختتم بإعداد تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا حول الامتثال الضريبي للمؤسسة، مما يساعد المسيرين على اتخاذ القرارات الملائمة.[2]

---

[1] فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 173.

[2] حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص 41.

الشكل (01-06): دور التدقيق الجبائي الخارجي



المصدر: فتحة اميرة، مرجع سبق ذكره، ص 173.

يبين الشكل أن المسيرين يستعينون بمكاتب المراجعة للحصول على تقرير التدقيق الجبائي، الذي يقدم تقييما فنيا محايدا لمدى صحة النتيجة الخاضعة للضريبة، كما يوفر التقرير مجموعة من المعلومات الجبائية التي تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، مع تجنب المخاطر الضريبية التي قد تؤثر سلبا على وضعية المؤسسة المالية.[1]

ثالثا: أهداف التدقيق الجبائي

يمكن التمييز بين نوعين من أهداف التدقيق الجبائي، حيث تنقسم إلى أهداف رئيسية وأخرى ثانوية:[2]

1. الأهداف الرئيسية:

- قياس مدى امتثال المؤسسة الاقتصادية للتشريعات الجبائية.
- قياس مدى استفادة المؤسسة من الفرص الجبائية التي يتيحها المشرع.
- التحقق من عدم تعرض المؤسسة للمخاطر الضريبية.

2. الأهداف الثانوية:

- تفادي المؤسسة للغرامات الناجمة عن التأخر في ايداع التصريحات الجبائية أو الاخلال فيها.
- ابراز حجم المخاطر الجبائية التي تنجم عن عدم الامتثال الجبائي.

---

[1] فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 173-174.

[2] نور الدين بعيليش، قداري زرباني، **فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة ورقلة، المجلد08، العدد 01، 2022، ص 251.

– تحديد نقاط القوة والضعف للمساعدة في عملية اتخاذ القرار.

بناء على ذلك، يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق هدفين أساسيين:

الهدف الاول هو مراقبة الامتثال الضريبي للمؤسسة من خلال التدقيق الداخلي لجميع العمليات والتصريحات الجبائية، والتأكد من دقتها، بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية، مما يساهم في تفادي الأخطاء في التصريحات الضريبية وما يترتب عنها من مخاطر جبائية.

ويتمثل الهدف الثاني في تحقيق الكفاءة الضريبية للمؤسسة عبر تحليل وتقييم ما هو متاح من الخيارات الضريبية والامتيازات الجبائية، واعتماد البديل الأمثل لضمان أفضل استعمال لهذه الخيارات والانتفاع من الامتيازات الجبائية الممنوحة.[1]

رابعا: أهمية التدقيق الجبائي:

تتمثل أهمية التدقيق الجبائي فيما يلي:[2]

– يساعد التدقيق الجبائي على تحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة من خلال إجراء تشخيص جبائي شامل، مما يسمح بتصحيح أوجه القصور وتعزيز الجوانب الإيجابية، إلى جانب تقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ووضع الركائز الاساسية لاستراتيجيتها الجبائية؛

– يمنح التدقيق الجبائي المؤسسة القدرة على استغلال الجباية لصالحها من خلال تقليل العبء الضريبي إلى الحد الأدنى الممكن قانونيا، وذلك عبر المراقبة المستمرة للجباية وفهم القوانين والمراسيم والقرارات الجبائية، وعليه يضمن التدقيق الجبائي داخل المؤسسة كلا من الفعالية والأمن الجبائي؛

– يفرض التشريع الجبائي الالتزام بالقواعد من حيث الشكل والمضمون والتوقيت، لذا تسعى المؤسسات إلى الامتثال لهذه النصوص القانونية لتفادي العقوبات الصارمة الناتجة عن عدم الامتثال. وهنا، يلعب التدقيق الجبائي دورا حاسما في ضمان احترام هذه القوانين، حيث يعد أداة فعالة تخدم جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

كما أن أهمية التدقيق الجبائي تستند إلى أهمية التدقيق بوجه عام، حيث يعتمد أصحاب المصلحة على مخرجات هذا التدقيق في اتخاذ قراراتهم، نظرا لأنه يضمن فحصا دقيقا ومنظما للبيانات الجبائية، مما يعزز مصداقيتها. ولضمان موثوقية هذه المعلومات، يجب أن تخضع للمراجعة من قبل هيئة خارجية

[1] بن تركية نجاة، بن محمد رابح، مرجع سبق ذكره، ص ص 366-367.

[2] كويدمي محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

تمتاز بالحياد، تقوم بعملية فحص شامل وتحليل نقدي لهذه البيانات، ثم تقديم رأي محايد بشأن مدى صحتها وشرعيتها وسلامتها.

الفرع الثاني: الاستشارة الجبائية

أولا: تعريف الاستشارة الجبائية

تعرف الخدمة الاستشارية بأنها تفاعل مهني بين مستشار مؤهل، بفضل تكوينه العلمي وخبرته العملية وكفاءته الفنية، وبين المستفيد الذي يحتاج إلى تلك الخبرة.

وفقًا لما جاء في الأمر 87-71 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1971، الذي يضع الضوابط لممارسة مهنة المستشار الجبائي، والمعدل والمتمم بالمادة 155 من قانون المالية لعام 1996 يقصد بالمستشار الجبائي كل شخص يقدم الاستشارات أو المشاورات، سواء بشكل فردي أو ضمن إطار عام، أو الذي يتولى المهام المرتبطة بالجباية لحساب عملائه. كما يمكن أن يستدعى بشكل خاص لإعداد التصريحات الجبائية، مراجعة الإخطارات، كتابة وتقديم الشكاوى أمام المصالح الجبائية، وذلك بصفته وكيلا عن المكلفين بالضريبة.[1]

ثانيا: شروط ممارسة الاستشارة الجبائية

تخضع ممارسة مهنة المستشار الجبائي إلى مجموعة من الشروط، من بينها:[2]

- حمل الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكافة الحقوق المدنية؛
- عدم صدور أي أحكام قضائية أو جزائية ضد المستشار؛
- شغل وظيفة رفيعة في مصالح الإدارة الجبائية أو منصب عالي لمدة لا تقل عن خمس سنوات.
- اكتساب شهادة التعليم العالي أو ما يعادلها.

[1] كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، **دور الاستشارة االجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية، جامعة خنشلة، المجلد03، العدد02، ديسمبر 2019، ص219-220.

[2] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص55.

يسمح لموظفي الضرائب الذين يحق لهم التقاعد والحاصلين على رتبة مفتش رئيسي على الأقل بمزاولة مهنة مستشار جبائي، كذلك يمكن للموظفين المتوقفين عن العمل ممارسة الاستشارة الجبائية بشرط استيفاء الشروط التالية:

- ممارسة وظيفة في إحدى مصالح الإدارة الجبائية لمدة 20 سنة على الأقل؛
- شغل رتبة مفتش رئيسي لمدة 10 سنوات على الأقل؛
- الحصول على قرار الاستقالة.

ثالثا: مهام المستشار الجبائي

تشمل المهام التي يضطلع بها المستشار الجبائي بموجب الفصل الأول من القانون عدد 34 لعام 1960 الخاص بالموافقة على نشاط المستشارين الجبائيين والمؤرخ في 14 ديسمبر 1960 ما يلي:[1]

- تقديم المشورة الجبائية؛
- توفير خدمات التخطيط الضريبي، باعتباره أحد وظائف التسيير الأساسية في المؤسسة؛
- المساهمة في إعداد التصريحات الضريبية وتقديمها؛
- تسجيل وإعداد الرقم الجبائي الإلكتروني؛
- تقديم الدعم للمكلفين بالضريبة أمام مصالح الضرائب خلال عمليات الرقابة الجبائية، أو تمثيلهم في حالة النزاعات الجبائية أمام الجهات القضائية؛
- تقديم العون للمكلف بالضريبة خلال إجراءات الطعن أمام اللجان المختصة؛
- تقديم العون للمكلف بالضريبة أمام لجان المصالحة؛
- إعداد ملف استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة النظام الضريبي الجزافي؛
- تعيين المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسة، مع اقتراح حلول قانونية ملائمة؛
- تحليل الضغوط الضريبية التي تواجهها المؤسسة؛
- اقتراح حلول لإعادة هيكلة المؤسسة بما يساهم في تخفيض الضرائب المستحقة.

[1] زرمان توفيق، مشري مبارك، **دوافع ومنافع اللجوء الى الاستشارة الجبائية– دراسة حالة اكتتاب التصريح Gn12**، الملتقى العلمي التكويني الدولي السادس حول أثر الاستشارة الجبائية في نجاعة التسيير الجبائي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 26-03-2022، ص ص5-6.

رابعا: أنواع الاستشارة الجبائية

تتباين أساليب الاستعانة بالمستشار الجبائي في المؤسسات الجزائرية، حيث يمكن أن تستفيد بعض المؤسسات من خدماته ضمن هيكلها التنظيمي، بينما تلجأ أخرى الى مكاتب متخصصة لاستئجار الاستشارة الجبائية، سواء مستشارين جبائيين معتمدين أو مكاتب المحاسبة التي تتولى المحاسبة للمؤسسة، كما قد تجمع بعض المؤسسات بين الأسلوبين، وبناء على ذلك يمكن تصنيف الاستشارة الجبائية في الجزائر إلى نوعين:[1]

1. الاستشارة الجبائية الداخلية:

يتولى هذا النوع من الاستشارة عادة قسم المحاسبة والمالية، أو محاسب الشركة، أو موظف مخصص لتسيير المسائل الجبائية للمؤسسة ومتابعة تفاصيلها، وتقديم التوصيات والاقتراحات لمجلس الإدارة أو المالكين بشأن المسائل الجبائية للمؤسسة.

وتلجأ بعض المؤسسات إلى تعيين مستشار جبائي ضمن هيكلها التنظيمي الى كون المستشار يعزز من كفاءته المهنية ويرفع من انتظام تقديم الخدمات الضريبية، حيث تعتمد بعض الشركات على وظيفة استشارية داخلية ضمن هيكلها التنظيمي للحصول على الخدمات الضريبية، اذ يشكل الانتماء الوظيفي للمستشار الجبائي عاملا مؤثرا في اتساق وكفاءة أدائه المهني ضمن المجال الضريبي.

2. الاستشارة الجبائية الخارجية:

تشير الاستشارة الجبائية الخارجية إلى لجوء المؤسسات إلى مكاتب المحاسبة أو الجباية الخارجية للحصول على التوجيهات الجبائية، فغالبا ما تتكفل مكاتب المحاسبة بتقديم الاستشارة الجبائية جنبا إلى جنب مع الخدمات المحاسبية الأخرى، بسبب الثقة المكتسبة من التعاملات المستمرة، كما قد تستعين المؤسسة بمستشار جبائي معتمد، لا سيما في حالات تقديم الطعون أو التمثيل أمام الإدارة الجبائية.

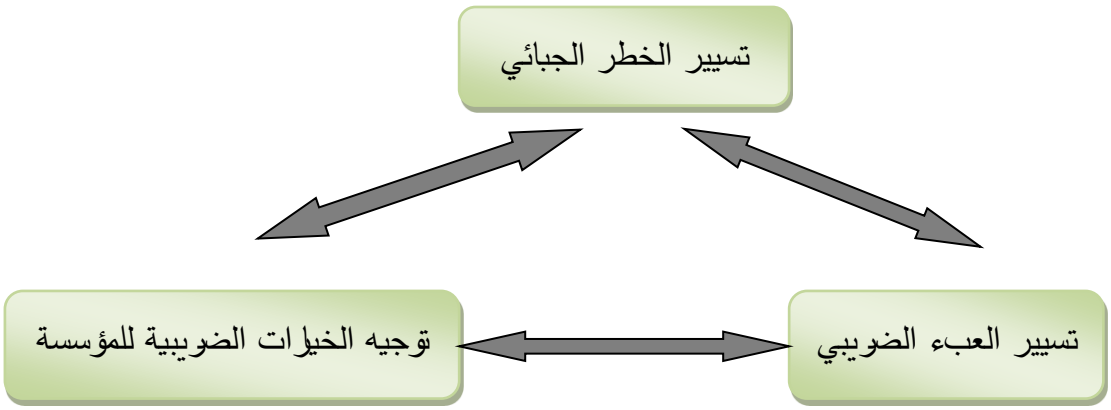
ويعزى اعتماد المؤسسات على الاستشارة الخارجية إلى كونها أسلوبا يعزز انتظام واتساق وكفاءة الأداء الضريبي، كون ان المستشار الجبائي يعمل باستقلالية تامة، ولا تنشأ أي خلافات بينه وبين إدارة المؤسسة التي يقدم لها الخدمات، بالإضافة إلى ذلك فإن المنافسة بين المكاتب الخاصة تساهم في تحسين جودة الخدمات الضريبية، مما يعود بالنفع على المؤسسة في نهاية المطاف.

[1] كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص220-221.

خامسا: محاور الاستشارة الجبائية

يمكن تحديد المحاور الرئيسية التي يتدخل من خلالها المستشار الجبائي في إطار التسيير الجبائي للمؤسسة بناء على النموذج التسييري الذي يتألف من ثلاثة عناصر رئيسية، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل (01-07): مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة.



المصدر: كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، مرجع سبق ذكره، ص 222.

يوضح الشكل أن تدخل المستشار الجبائي في تسيير الجباية داخل المؤسسة الاقتصادية يتمحور حول ثلاثة عناصر رئيسية مترابطة. يبدأ دوره بتوجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة، مما يساعدها على اتخاذ القرارات السليمة. ويرتبط هذا بشكل مباشر بالعنصر الثاني وهو تسيير العبء الضريبي، كما أن كلا العنصرين مرتبطان بالعنصر الثالث وهو تسيير الخطر الضريبي، والذي يعد الأولوية الأساسية في الاستشارة الجبائية، حيث يسعى المستشار الجبائي أولا إلى تجنب المخاطر الضريبية قبل البحث عن تحقيق التوفير أو تسيير العبء الضريبي.[1]

1. توجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة:

لا يقتصر المستشار الجبائي عند توجيه اختيارات المؤسسة على العامل الجبائي فقط، بل يأخذ جميع عناصر التكاليف بعين الاعتبار، بالإضافة إلى ميولات المستثمر الشخصية، ومن بين الجوانب التي تستدعي تدخل المستشار الجبائي لتوجيه خيارات المؤسسة نجد:[2]

[1] نفس المرجع، ص ص 221-222.

[2] نفس المرجع، ص ص222-223.

- **التدخل في دراسة الجدوى الاقتصادية:**

نادرا ما يتم اللجوء إلى الاستشارة الجبائية في مرحلة دراسة الجدوى في الجزائر، حيث يعتمد معظم المستثمرين على تقليد النماذج الناجحة، ومع ذلك يفضل الاستعانة بمستشار جبائي، نظرا لأن متابعة مشروع ناجح من قبله تتيح للمؤسسة الاستفادة من عدة امتيازات ضريبية؛

- **اختيار نظام الخضوع الضريبي:** تحديد الأنسب بين النظام الجزافي أو النظام الحقيقي؛
- **اختيار نوع الضريبة:** الضريبة على الدخل الإجمالي او الضريبة على أرباح الشركات.

2. تسيير العبء الجبائي:

يساهم المستشار الجبائي في تسيير العبء الضريبي للمؤسسة من خلال عدة إجراءات، أبرزها:[1]

- يقوم المستشار الجبائي بتوجيه المؤسسة نحو الفرص الاستثمارية التي تحظى بدعم حكومي، وذلك من خلال تحديد المشاريع المستفيدة من التحفيزات والامتيازات الضريبية التي تقدمها الدولة، مما يمكنها من الاستفادة القصوى من الإعفاءات والتخفيضات الضريبية المتاحة ضمن برامج الدعم الحكومي؛
- يساعد المستشار الجبائي في تحديد التركيبة المثلى لمصادر تمويل المؤسسة، حيث يقوم بدراسة تحليلية معمقة لكل خيار تمويلي متاح من خلال تقييم التكاليف المالية والضريبية لكل مصدر تمويل (تمويل عن طريق الأسهم، الاقتراض البنكي، التمويل التأجيري، إعادة استثمار فائض القيمة المحقق من عمليات التنازل) بالاضافة الى تحليل المزايا والعيوب لكل مصدر؛
- تسيير العجز المالي، حيث يمكن للمؤسسة الاختيار بين الترحيل الأمامي للعجز أو الترحيل الخلفي وفقا لما يخدم مصالحها المالية؛
- تسيير الاهتلاكات والمؤونات؛
- المستشار الجبائي يوجه المؤسسة لتحقيق التوازن بين آجال تحصيل المداخيل وتسديد الضرائب مثل حالة الرسم على القيمة المضافة (TVA). فمنح آجال دفع طويلة للزبائن يجبر المؤسسة على دفع TVA قبل تحصيله، مما يخلق احتياجات مالية تؤثر سلبا على التوازن المالي للمؤسسة. لذا يجب إدارة آجال الدفع مع الزبائن والموردين بشكل عقلاني؛

[1] نفس المرجع، ص ص 223-226.

- يقوم المستشار الجبائي بإرشاد المؤسسة نحو التجنب الضريبي القانوني من خلال عدة إجراءات كتقليل النشاطات الانتاجية ذات الضرائب المرتفعة، تجنب الاستثمار في القطاعات عالية الضرائب، تفادي استيراد وتصدير السلع ذات الرسوم الجمركية المرتفعة، وذلك بهدف تخفيف العبء الضريبي بطريقة مشروعة.

3. تسيير الخطر الجبائي:

يشمل دور المستشار الجبائي في الحد من المخاطر الضريبية ما يلي:[1]

- ضمان انتظام المحاسبة والالتزام بالقوانين المنظمة لنشاط المؤسسة؛
- الالتزام بمواعيد التصريحات الجبائية ومواعيد سداد الضرائب؛
- تمثيل المؤسسة أمام الإدارة الضريبية في حال النزاع، مستفيدا من خبرته القانونية لتخفيف العقوبات قدر الإمكان.

الفرع الثالث: الحوكمة الجبائية

مع تزايد الاهتمام بالجباية في بيئة الأعمال وتأثيرها على تنافسية المؤسسة وسمعتها، لم تعد مسؤولية الجباية مقتصرة على وظيفة الجباية فحسب، بل أصبحت من أولويات المستويات العليا داخل المؤسسة ومحور اهتمام مجالس الإدارة، حيث باتت المؤسسة مطالبة بتبني نهج أكثر شفافية ومسؤولية في التعامل مع الضرائب، وهو ما يعرف بالحوكمة الجبائية التي تعرف بأنها تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المجال الجبائي.[2]

يرتكز تقاطع مفهوم حوكمة الشركات مع المسائل الضريبية على ضمان توافق السلوكيات المرتبطة بمعالجة القضايا الضريبية مع مصالح أصحاب المؤسسة والمساهمين، مما يعزز الشفافية وجودة القرارات. كما يسعى هذا التقاطع إلى تمكين أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة من الإلمام بالمخاطر الضريبية لتفادي أي تأثير سلبي على سمعة المؤسسة،[3] وفي هذا السياق، بات لزاما على المؤسسة أن تتحلى بالشفافية في تسييرها الجبائي والوفاء طوعا بديونها الجبائية، مع الحرص على الامتثال للمتطلبات الشكلية

---

[1] نفس المرجع، ص ص 227-229.

[2] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص19.

[3] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص157.

والموضوعية، وذلك لتفادي مخاطر الرقابة الجبائية وما قد يترتب عليها من آثار سلبية،[1] ومن ثم فإن التوجه نحو الحوكمة الجبائية يشكل أحد التحديات التي تواجه المسير الجبائي، ويتجلى ذلك في تصورين: حوكمة جبائية داخلية تهدف إلى تحسين تسيير الجباية داخل المؤسسة، وأخرى خارجية تركز على تقديم معلومات شفافة لأصحاب المصلحة حول الوضعية الجبائية، تأكيدا لحقهم في المشاركة في تسييرها.[2]

أولا: مفهوم الحوكمة الجبائية

تعني الحوكمة الضريبية أن مجلس إدارة المؤسسة يجب أن يجيب على أسئلة التالية: ماهي الالتزامات والامتيازات الضريبية المتاحة، وكيفية تحقيق أفضل استجابة لهذه الالتزامات والامتيازات بما يخدم مصالح المساهمين والأطراف المعنية الأخرى.

كما يمكن تعريف الحوكمة الضريبية بأنها الإطار الذي يتيقن من خلاله أصحاب المصلحة من أن الضريبة تدار باستمرار وبشكل أخلاقي يدعم استراتيجية المؤسسة.[3]

كما ينظر إلى الحوكمة الجبائية على أنها عامل يضمن جودة وأمن التسيير الجبائي في المؤسسة.

أما H. Pidaud، فيرى أن الحوكمة الجبائية تعني تنظيم الوظيفة الجبائية بكفاءة في المؤسسة لتحقيق أفضل أداء.[4]

ثانيا: اهمية الحوكمة الجبائية

تمكن الحوكمة الضريبية المؤسسة من اتخاذ قرارات مالية تتعلق بالضرائب، مع ضمان توفير جميع المعلومات الخاصة بالتسيير الجبائي لمجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. الى انه يرى بعض الباحثين أن دراسة العلاقة بين التسيير الجبائي والقرارات المالية غير ممكنة دون وجود حوكمة مؤسسية.

تعد الممارسات الجيدة للحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وسيلة لجذب الاستثمارات، وتعزيز الأداء الاقتصادي والمالي، ورفع القدرة التنافسية على المدى الطويل، وهذا عبر تعزيز الشفافية في المعاملات وإتاحتها لأصحاب المصلحة، إلى جانب تطوير استراتيجيات التسيير وضمان اتخاذ قرارات مالية سليمة. كما تساهم الحوكمة في تخفيض المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة عبر إدراج استراتيجيات

---

[1] ميلي محمد لخضر، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص120.

[3] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص157.

[4] صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص120.

تسيير المخاطر، من الجدير بالذكر أن الحوكمة لها تأثير على الإفصاح المحاسبي والجبائي عبر التركيز على المعلومات غير المالية وتعزيز الإفصاح الإلكتروني.[1]

ثالثا: الركائز الاساسية للحوكمة الجبائية

نحدد أربع ركائز أساسية للحوكمة الجبائية: [2]

1. استراتيجية الضرائب:

تمثل استراتيجية الضرائب جوهر الحوكمة الجبائية، اذ تصف بطريقة استراتيجية ومنهجية مسار التعامل مع الشؤون الضريبية في المؤسسة على المدى الطويل والتسيير الجبائي بما يتناسب مع واقع المؤسسة والمجتمع الاوسع، وتعد الركيزة الأولى للحوكمة الضريبية إذ تؤثر بشكل مباشر على تصميم وتنفيذ الركائز الثلاث الأخرى.

ويُعد إشراك أصحاب المصلحة، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، خطوة محورية في تطوير هذه الاستراتيجية. فمن خلال هذا التفاعل، تتمكن المؤسسة من فهم احتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة، ومواءمتها مع استراتيجيتها الضريبية بشكل فعال.

2. الادوار والمسؤوليات:

الركيزة الثانية في الحوكمة الضريبية تتمثل في الأدوار والمسؤوليات لتسيير الضريبة، حيث يجب توضيح من المسؤول عن كل مهمة، ومتى وكيف يتم تنفيذها، سواء على المستوى الاستراتيجي أو على المستوى التشغيلي.

على المستوى الاستراتيجي، من الضروري دمج مسؤوليات مجلس الإدارة والرقابة ضمن الأدوار والمسؤوليات الضريبية، وهو مطلب شائع دوليا في إطار حوكمة الشركات.

يمكن تحديد هذه الأدوار والمسؤوليات استنادا إلى القوانين والتشريعات المحلية إن وجدت، في هذا السياق تقوم المؤسسة بتنظيم كيفية تعاون الأطراف الداخلية والخارجية بشأن المسائل الضريبية، والاستعانة بمقدمي الخدمات الضريبية الخارجيين.

كما يساهم كل من التدريب والتواصل الفعال في تعزيز فهم الأفراد لأدوارهم ومسؤولياتهم، مما يضمن تنفيذها بكفاءة.

---

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 158،159.

[2] Corporate tax governance, avaible at https://www.pwc.nl/nl/tax/assets/documents/strategic-tax-governance.pdf, accessed on 06/04/2024.

3. تسير المخاطر الضريبية والرقابة:

تستلزم حوكمة الضرائب من المؤسسات دمج الضرائب ضمن إطار إدارة المخاطر التشغيلية، والذي يعرف أحيانا بإطار الضبط التشغيلي أو تحديدا بإطار الضبط الضريبي.

يتعين على المؤسسات التحكم في العواقب الضريبية لكافة العمليات والمعاملات داخلها، وليس فقط العمليات الضريبية المباشرة، ويتطلب ذلك تعيين مخاطر الضرائب وتطبيق آليات رقابية مناسبة للحد منها.

بالإضافة إلى ذلك، من الضروري أن يضبط إطار الضبط الضريبي جميع التصريحات، وفقا لما هو محدد في استراتيجية الضرائب، وبمعنى آخر ينبغي لهذا الإطار أن يضمن وفاء المؤسسة بالتزاماتها تجاه أصحاب المصلحة، ايضا فيما يتعلق بالسلوك الضريبي والشفافية في إعداد التقارير.

وتجدر الإشارة إلى وجود العديد من الإرشادات والتنظيمات سواء على المستوى المحلي أو الدولي، التي تساعد المؤسسات في تصميم وتنفيذ إطار الضبط الضريبي.

4. الإبلاغ عن الضرائب (الشفافية) والتأكيد:

يمثل الإبلاغ عن الضرائب (الشفافية) والتأكيد آخر ركيزة في حوكمة الضرائب للشركات. وعن طريق الإبلاغ الضريبي الداخلي والخارجي، سواء كان ماليا أو غير مالي، تستطيع المؤسسة إظهار مدى التزامها بالمساءلة وإعلام أصحاب المصلحة بأدائها وتأثيرها.

قد يكون هذا الإبلاغ تنظيميا، مما يستلزم امتثال المؤسسة للمعايير واللوائح ذات الصلة. بالإضافة إلى ذلك، وبسبب النقاش العام حول الضرائب وتأثير الاستدامة، تقوم المؤسسات طوعا بالإبلاغ عن شؤونها الضريبية، مثل نشر استراتيجيتها الضريبية أو معلومات عن مساهماتها الضريبية. وفي هذا السياق، يجب على المؤسسات ومجالس إدارتها الاعتماد على حكمها الخاص في تحديد ما إذا كان من المناسب الإفصاح عن المعلومات الضريبية، ومتى، وأي نوع من الإفصاحات يجب تقديمه. وللمساعدة في ذلك، تتوفر حاليا العديد من الإرشادات والأمثلة.

بصرف النظر عن نوع الإبلاغ الضريبي الذي تقوم به المؤسسة، فإن قيمة هذا الإبلاغ تزداد بشكل كبير إذا كان هناك مستوى معين من التأكيد على محتواه. يمكن تقديم التأكيد بطرق مختلفة ولأطراف متعددة من أصحاب المصلحة. وعلى الرغم من أن بعض الشركات توفر بالفعل تأكيدا ضريبيا لأصحاب المصلحة، وتشير على سبيل المثال مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) إلى أهمية التأكيد في معاييرها للإبلاغ، إلا أن هذا المجال لا يزال نادرا نسبيا وفي طور التطوير.

المطلب الثاني: طرق قياس التسيير الجبائي

يعد قياس التسيير الجبائي خطوة أساسية لتقييم مدى فعالية السياسات الجبائية داخل المؤسسة، ومدى قدرتها على تحقيق التوازن بين تخفيض العبء الجبائي والامتثال للقوانين المعمول بها. ويسمح هذا القياس بتحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الجبائي. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى أهم طرق قياس التسيير الجبائي.

الفرع الأول: معدل الضريبة الفعلي (ETR)

يعد معدل الضريبة الفعلي مؤشرا منتظما لقياس مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسات، كما يوفر رؤية أوضح حول فعالية تسييرها الجبائي. اذ يتميز معدل الضريبة الفعلي باختلاف جوهري عن معدل الضريبة القانوني أو الاسمي (STR)، حيث يشير Selmrod & Bakija في عام 2017 إلى أن المعدل الاسمي هو معدل محدد بموجب القانون ويتم تطبيقه على الدخل الخاضع للضريبة، ما يُتيح احتساب مقدار الضريبة المستحقة وفقا للنسبة المنصوص عليها في التشريعات الضريبية. ولا يمكن الاعتماد على معدل الضريبة القانوني بمفرده في احتساب العبء الضريبي الفعلي، لأنه لا يأخذ في الحسبان الميزات والتسهيلات التي تتضمنها الأنظمة الضريبية. فهذه العناصر قد تخفض من الالتزام الضريبي الفعلي بشكل كبير، ما يجعل المعدل القانوني غير كاف لعكس الصورة الحقيقية للعبء الضريبي الذي يتحمله المكلف. [1]

بحسب Darmadi وZulaikha (2013)، يعرف معدل الضريبة الفعلي بأنه النسبة التي تطبق واقعيا على دخل المكلفين بالضريبة. من جهة أخرى، قدم Paul و(2011) Keefe III تعريفا مشابها، حيث وصفا معدل الضريبة الفعلي بأنه نسبة الضرائب المسددة مقارنة بالأرباح التي حققتها الشركة قبل احتساب الضرائب خلال فترة زمنية محددة. [2]

اعتمد كل من Rego (2003)، وAyed (2013)، وSeyram وHoly (2013) على هذا المؤشر لقياس أثر التسيير الضريبي الذي يهدف إلى تقليص الالتزامات الضريبية للشركات دون أن يؤدي بالضرورة إلى تقليل دخلها المحاسبي. يستخدم تقرير معدل الضريبة الفعلي لتقييم مدى كفاءة الشركة في أدائها الضريبي، مما يجعله أداة مثالية لقياس العبء الضريبي الحقيقي الذي تتحمله الشركات. يعتبر

[1] منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص 131.

[2] Diana Rimadani, Suhendro, Riana R Dewi, **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI EFFECTIVE TAX RATE**, JURNAL AKUNTANSI, Vol 9, No 2, 2020, P175.

معدل الضريبة الفعلي من المقاييس الشائعة لتحديد مستوى الأعباء الضريبية الملقاة على الشركات، إذ يوفر هذا المعدل ملخصا أساسيا للأداء الضريبي من خلال إظهار نسبة الضرائب المدفوعة مقارنة بالأرباح قبل احتساب الضرائب. كما يبرز هذا المؤشر التسيير الضريبي العدواني الذي يظهر عبر الفروقات الدائمة بين الدفاتر والضرائب، كما أشار إليه كل من Khaoula وAmor وAyed (2013).

يحسب معدل الضريبة الفعلي باستخدام المعادلة التالية:

معدل الضريبة الفعلي = الضرائب المدفوعة ÷ الربح قبل الضريبة.[1]

يعتبر معدل الضريبة الفعلي (ETR) الخيار المفضل دوما مقارنة بمعدل الضريبة القانوني (STR)، كما أكدت ذلك العديد من الدراسات السابقة. ويعد معدل ETR من المواضيع ذات الأهمية البالغة في سياق تسيير ضرائب الشركات. وأوضح Coffey وLevey (2014) أن المعدل القانوني أو ما يعرف بالمعدل الرئيسي للضريبة، هو النسبة التي تفرض على "الدخل الخاضع للضريبة للشركات بهدف حساب مقدار الضريبة المستحقة، وذلك قبل احتساب أي خصومات أو اعتمادات ضريبية يمكن أن تخفف من هذا الالتزام".

عند إجراء مقارنة بين معدلات ضرائب الشركات في دول مختلفة، أو عند مقارنة معدلات الضرائب المفروضة على قطاعات متنوعة من الاقتصاد أو على عناصر الإنتاج المختلفة، يعتبر معدل الضريبة الفعلي مقياسا أكثر دقة لقياس العبء الضريبي الحقيقي من المعدل القانوني أو الرئيسي، لأنه يأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات والائتمانات الضريبية، بالإضافة إلى التباين في القاعدة الخاضعة للضريبية بين الأنظمة. ووفقا لما أوضحه Scholes وآخرون (1992)، فإن معدل الضريبة الفعلي (ETR) يحسب من خلال قسمة إجمالي المصروفات الضريبية، سواء الحالية أو المؤجلة، على صافي الدخل قبل احتساب الضرائب. كما أشار Gravelle (2014) إلى أن الفارق بين المعدلات القانونية يعد أكثر ملاءمة لتحليل تحويل الأرباح بين الدول، بينما تعد المعدلات الفعلية أكثر تعبيرا عن قرارات الشركات المتعلقة بمستويات الاستثمارات. أشار مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (GAO) في تقرير صدر في أغسطس 2013 إلى أن "معدلات الضريبة الفعلية (ETR) تختلف عن المعدلات القانونية من حيث انها تسعى إلى قياس الضرائب المدفوعة كنسبة من الدخل الاقتصادي، بينما تعبر المعدلات القانونية عن مقدار الالتزام الضريبي المستحق (قبل احتساب أي ائتمانات ضريبية) كنسبة من الدخل الخاضع للضريبة، والذي يتم

[1] Okerekeoti, Chinedu U, **Effect of Firm Complexity on Effective Tax Rate of Quoted Consumer Goods Manufacturing Firms in Nigeria**, International Journal of Research in Education and Sustainable Development, Vol 2, Issue 5, 2022, p p 3-4.

تحديده وفقا لأحكام قانون الضرائب، ومنه فان معدل الضريبة الفعلي هو المعدل الذي يعكس الامتيازات والإعفاءات الضريبية الممنوحة".[1]

وفي تصريح سابق لـ GAO عام 2008، تم التأكيد على أن "معدلات الضريبة القانونية لا تعطي صورة شاملة عن العبء الضريبي الذي يفرضه نظام ضريبة دخل الشركات، نظرا لوجود عناصر متعددة تميز النظام، مثل الإعفاءات، والحوافز، والالتزامات الضريبية المؤجلة، وغيرها من المزايا"، وبالتالي فإن معدل الضريبة الفعلي يعد المقياس الذي يعكس التأثير الكلي لتلك الجوانب المختلفة. وعليه، ينظر إلى ETR باعتباره المؤشر الأكثر شمولا، لأنه يأخذ في الاعتبار جميع العوامل المؤثرة على القاعدة الضريبية.[2]

يمثل معدل الضريبة الفعلي مقياسا واحدا يأخذ في الحسبان جميع العوامل المؤثرة على القاعدة الضريبية، ويستعمل لتحديد إجمالي الالتزام الضريبي للمكلف. ويعد هذا المعدل أداة فعالة للمقارنة بين الأعباء الضريبية النسبية لمكلفين مختلفين، وبذلك، يستخدم معدل الضريبة الفعلي للمقارنة بين شخصين مثل A وB.[3]

وقد دعم هذا الطرح Repon Miah في عام 2016، من خلال دراسة بعنوان "معدل الضريبة القانوني أو معدل الضريبة الفعلي: دراسة لشركات النسيج المدرجة المحددة في بنغلاديش". حيث جرى اختيار 9 شركات من أصل 45 شركة مدرجة، بهدف مقارنة معدل الضريبة القانوني بالمعدل الفعلي وتحليل الأداء الضريبي. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن معدل الضريبة الفعلي (ETR) بلغ 8.92%، بينما كان متوسط المعدل القانوني 15%، وهو ما يعكس قدرة هذه الشركات على إدارة أرباحها بطريقة تمكنها من تقليل العبء الضريبي الفعلي.[4]

كما أظهرت دراسة Willem Buijinik وآخرون عام 1999، والتي أجريت سابقا على عينة تضم مجموعة من الشركات في 15 دولة ضمن الاتحاد الأوروبي خلال الفترة الممتدة بين 1991 و1996، وجود فرق بين معدل الضريبة الاسمي ومتوسط معدل الضريبة الفعلي لهذه الشركات. ويعزى هذا

---

[1] Repon Miah, **Corporate Statutory Tax Rate or Effective Tax Rate : A Study on Selected Listed Textile Companies in Bangladesh**, MTC Global Journal of Management and Entrepreneurship, Vol 4, Issue11, 2016, p p 3-4.

[2] منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص 132.

[3] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص ص73-74.

[4] منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص 132.

الاختلاف إلى أن متوسط المعدل الفعلي يعد مؤشرا أكثر شمولا في تقييم تأثير مختلف جوانب النظام الضريبي، حيث أخذ في الحسبان فقط الإعفاءات الدائمة. ويوضح الجدول التالي هذه النتائج:

الجدول رقم (01-02): معدل الضريبة الاسمي والفعلي لشركات بعض دول الاتحاد الاوروبي:

الدول	عدد الشركات	STR	ETR
النمسا	39	36,02	17,67
بلجيكا	50	40,28	20,99
الدنمارك	101	35,78	29,4
فنلندا	69	34,02	29,82
فرنسا	289	34,7	32,82
المانيا	319	50,05	38,53
اليونان	5	32,53	20,85
ايرلندا	40	21,94	13,86
إيطاليا	27	50,48	35,32
لوكسومبورغ	5	39,4	34,09
هولندا	123	35	31,8
برتغال	32	39,29	17,19
اسبانيا	84	35,3	24,11
السويد	103	28,54	27.47
المملكة المتحدة	832	33,35	29
المتوسط		36,45	26,96

المصدر: منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص 131.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن دولا مثل: النمسا، بلجيكا، ألمانيا، اليونان، إيطاليا، البرتغال، وإسبانيا سجلت فروقا كبيرة بين معدل الضريبة القانوني والمعدل الفعلي، بينما شهدت دول أخرى مثل: الدنمارك، فنلندا، فرنسا، إيرلندا، هولندا، والمملكة المتحدة اختلافا متوسطا بين هذين المعدلين. أما أقل مستوى من الفارق فقد لوحظ في لوكسمبورغ والسويد، ويعزى ذلك إلى الحوافز والتسهيلات الضريبية التي تقدمها هذه البلدان. [1]

يمثل معدل الضريبة الفعلي حجم الالتزام الضريبي الحقيقي الذي تتحمله الشركات. يحسب هذا المؤشر المالي من خلال قسمة ضريبة الدخل المستحقة على مقدار الربح المحقق قبل الضريبة. ومن الجدير بالذكر أنه في حالة وجود خسارة قبل الضريبة (أي عندما يكون الربح قبل الضريبة سالبا)، لا يمكن احتساب معدل الضريبة الفعلي. وقد يكون هذا المعدل أعلى أو أقل من معدل ضريبة الدخل القانوني (أو الاسمي) المطبق على الشركات. ويعود هذا الفارق عادة إلى التعديلات المختلفة التي تجرى، كما ذكر سابقا، على النتيجة المالية وفقا لما ينص عليه قانون ضريبة دخل الشركات، بهدف التوصل إلى الربح الخاضع للضريبة.

يعتبر معدل الضريبة الفعلي مقياسا يظهر مدى كفاءة الشركة في إدارة تكاليف ضريبة دخل الشركات. ولتحقيق معدل ضريبة فعلي مثالي، يجب على الشركة وضع استراتيجية ضريبية تنسجم بشكل كامل مع أهدافها وخططها التجارية، بالإضافة إلى الالتزام التام بمتطلبات الأنظمة والقوانين المعمول بها. [2]

الفرع الثاني: معدل الضريبة الحديMarginal Tax Rate (MTR)

يميز معدل الضريبة الفعلي عن معدل الضريبة الحدي أو الهامشي – (Marginal Tax Rate MTR)، والذي يعرف بأنه مقدار التغير في القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تدفع للسلطات الضريبية نتيجة تحقيق دخل إضافي مقداره دولار واحد خلال الفترة الضريبية الجارية. [3]

بحسب George A. Plesko (2003)، فإن أغلب الدراسات التي تبحث في تأثير الضرائب على سلوك الشركات تركز بالأساس على معدل الضريبة الحدي، باعتباره المعدل الذي يسعى الأفراد أو

[1] نفس المرجع، ص ص 133-134.

[2] Vule Mizdrakovic, Maja Kljajic, Marija Slavkovic, **Corporate Tax reporting : Effective Tax Rate of Serbian Public Entities**, FINIZ, 2020, p43.

[3] منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص 134.

الشركات للسيطرة عليه لأنه يجسد مقدار التغير في العبء الضريبي الناتج عن أي قرار معين يتم اتخاذه.[1]

المفهوم الحدي (marginal) يعبر عن الضريبة الإضافية المسددة مقابل كل وحدة إضافية من الاستثمار، وبالتالي يعرف معدل الضريبة الحدي بأنه النسبة المفروضة على آخر جزء من الدخل المكتسب، ويتم احتسابه عبر قسمة الضرائب الإضافية الناتجة عن اتخاذ قرار معين على مقدار الدخل المرتبط به.[2] وقد قدم Graham (1996) تعريفه لهذا المفهوم بأنه "القيمة الحالية والمستقبلية للضرائب المدفوعة مقابل كل دولار إضافي يتم كسبه في اليوم".

يرى المدافعون عن معدل الضريبة الحدي أنه في أغلب الدراسات الحديثة التي تركز على تأثير الضرائب على قرارات المؤسسات، يكون السلوك الضريبي حديا وليس متوسطا، ويعود ذلك إلى أن معدل الضريبة الحدي يعكس التغيرات في الالتزامات الضريبية الناجمة عن أي قرار يتم اتخاذه، ويستند الباحثون في حسابه إلى البيانات المستخلصة من القوائم المالية للشركات.[3]

بعد استعراض المفاهيم النظرية المتنوعة لمعدلات الضريبة القانونية، الفعلية، والحدية، سنسعى الآن لتحديد أي من هذه المعدلات هو الأنسب للاعتماد عليه عند اتخاذ القرارات المالية داخل الشركات. وبما أن الضرائب تعد من بين التكاليف الكبرى التي تواجهها معظم الشركات الاقتصادية، فإنها تؤثر بشكل مباشر على عدد من القرارات المالية المهمة. ومن أجل الوصول إلى تقييم موضوعي وغير متحيز للاستثمارات في أي دولة، يصبح من الضروري على الشركات، وبالأخص تلك متعددة الجنسيات، أن تضع الضرائب ضمن حساباتها، ولقد تم تناول موضوع احتساب معدلات الضريبة في عدد كبير من الأبحاث، من بينها دراسة Feldstein عام 1995. وفي سياق قياس العبء الضريبي المرتبط بالاستثمار داخل دولة معينة، اعتمدت معظم الأدبيات على النموذج التقليدي الذي اقترحه كل من King & Fullerton في عام 1984، والذي تم تطويره لاحقًا من قبل Devereux & Griffith سنة 1999. وبناء على النظرية، يعد معدل الضريبة الهامشي (MTR) . والذي يعرف بأنه القيمة الحالية للضرائب الإضافية المدفوعة نتيجة تحقيق دولار واحد إضافي من الدخل، هو المؤشر الأنسب عند تقييم قرارات

---

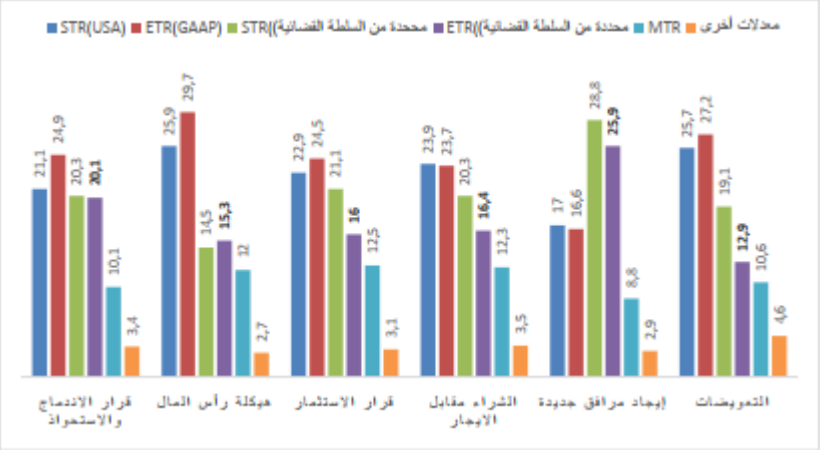
[1] إبراهيم بوجاجة، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[3] نفس المرجع، ص ص 77-78.

الشركة المختلفة، بناء على ذلك فإن معدل الضريبة الهامشي (MTR) يعتبر وثيق الصلة بقرارات هيكل رأس المال داخل المؤسسة. غير أن دراسة ميدانية أجريت سنة 2014 من قبل John R. Graham, Shevlin, Nemit, Hanlon & Terry, Michelle ، والتي تمت الإشارة إليها ضمن نتائج استطلاع تناول السؤال التالي: "ما هو معدل الضريبة الرئيسي الذي تعتمد عليه شركاتكم في كل من التوقعات أو اتخاذ القرارات؟"، وقد شملت هذه القرارات ما يلي: قرارات الاندماج والاستحواذ، هيكلة رأس المال، قرارات الاستثمار، خيار الشراء مقابل الإيجار، التعويضات، ايجاد مرافق جديدة وقد كانت نتائج الدراسة على النحو التالي:

الشكل (01-08): نتائج استطلاع حول السؤال: ما هو معدل الضريبة الرئيسي الذي تعتمد عليه شركاتكم في كل من التوقعات أو اتخاذ القرارات؟"



المصدر: منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص 136.

يتضح من الشكل البياني السابق وجود تقارب ملحوظ في اعتماد الشركات على كل من معدل الضريبة القانوني (STR) ومعدل الضريبة الفعلي (ETR) عند اتخاذ القرارات المالية المختلفة، إلا أن معدل الضريبة القانوني يعد الأكثر اعتمادا، وهو ما أكدته نتائج الاستطلاع المشار إليها أعلاه، لا سيما في سياق قرارات الاستثمار، المفاضلة بين الشراء والإيجار، إيجاد مرافق جديدة، التعويضات.[1]

الفرع الثالث: متوسط معدل الضريبة الفعلي (AETR)

يعبر AETR عن الحصة التي تدفع من قيمة المشروع على شكل ضرائب، ويتم احتسابه من خلال قسمة صافي القيمة الحالية للضرائب التي تتحملها المؤسسة على القيمة الحالية لتدفقات الأرباح قبل اقتطاع الضرائب. ويوضح ذلك من خلال المعادلة التالية:

[1] منال بومدين، مرجع سبق ذكره، ص ص 135-136.

$$AETR = \frac{\text{PVT}}{\text{PV}}$$

حيث تشير PVT إلى صافي القيمة الحالية للضرائب التي تتحملها الشركة، بينما تمثل PV القيمة الحالية للأرباح قبل احتساب الضرائب. وبناء على ذلك، فإن AETR يعبر عن الجزء من قيمة المشروع الذي يتم دفعه كضرائب. [1]

يحسب معدل الضريبة الفعلي للشركات عادة من خلال قسمة الضرائب المدفوعة أو الالتزامات الضريبية المستحقة خلال سنة مالية معينة على صافي الدخل الذي حققته الشركة في نفس السنة. ويعد هذا المؤشر ملخصا مناسبا للعبء الضريبي الكلي الذي تتحمله الشركة مقابل الدخل الذي احرزته خلال تلك الفترة. في هذا السياق، يشير مصطلح "العبء" إلى المبالغ التي تقوم الشركة بتحويلها إلى الخزينة العامة، ويعرف أيضا بالعبء القانوني. مع ذلك، قد لا يتطابق هذا العبء القانوني مع ما يعرف بالعبء الاقتصادي، والذي يقيس مقدار الانخفاض في الدخل بعد خصم الضرائب، نتيجة تأثير الضرائب.

إن الدخل المستخدم في احتساب معدل الضريبة الفعلي المتوسط يكون ناتجا عن استثمارات جرت في أعوام سابقة متعددة، بالإضافة إلى الاستثمارات المنفذة خلال السنة الجارية، دون أن يشمل أي توقعات لدخل قد يولد مستقبلا.

ويعتبر معدل الضريبة الفعلي المتوسط بمثابة متوسط مرجح يجمع بين كل من معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الهامشي الفعلي، ويستخدم لتحليل أثر الضرائب على القرارات المرتبطة بالاستثمارات الكبرى والمستقلة، بخلاف الحالات التي تتعلق بتغيرات طفيفة في حجم استثمار قائم. [2]

الفرع الرابع: معدل الضريبي الفعلي الهامشي او الحدي (METR)

يعكس هذا المعدل مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله المؤسسة على الاستثمار حتى الوصول إلى آخر وحدة يمكن تنفيذها دون تحقيق ربح صاف، أي إلى الحد الذي يصبح عنده صافي العائد مساويا للصفر. ويحسب من خلال المعادلة التالية: $METR=(c-r)/c$

حيث:

- c هو معدل العائد الحقيقي قبل الضريبة على الاستثمار الحدي؛

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2] GAO, **Corporate Income Tax Effective Tax Rates Can Differ Significantly from The Statutory Rate**, Report to Congressional Requesters, 2013, p9.

- r هو تكلفة التمويل.[1]

المطلب الثالث: مفهوم التسيير الجبائي الدولي

في ظل العولمة الاقتصادية وتوسع نشاط المؤسسات الى أسواق متعددة عبر العالم، برز التسيير الجبائي الدولي كأحد المفاهيم الحديثة التي تهدف الى تنظيم الجوانب الجبائية المرتبطة بالعمليات ذات الطابع العابر للحدود. ويعنى هذا النوع من التسيير بكيفية تعامل المؤسسة مع اختلاف الأنظمة الجبائية بين الدول بما يضمن فعالية أكبر في تسيير التزاماتها الجبائية. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مفهوم التسيير الجبائي الدولي من خلال تعريفه واستعراض أهم تقنياته.

الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي الدولي

التسيير الجبائي الدولي هو عملية تنظيم وتوجيه النشاط المالي والاقتصادي للمؤسسة، اذ ينبغي اختيار أنسب الخيارات والأساليب للنشاط الاقتصادي وتوزيع الأصول عبر ولايات قضائية مختلفة، بهدف تقليل الالتزامات الضريبية إلى أدنى مستوى ممكن.[2]

بالإضافة إلى ذلك، يعد التسيير الضريبي الدولي ممارسة مشروعة تعتمد عليها الشركات لتقليل الضرائب في أنشطتها التجارية الدولية، ويتم ذلك من خلال التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية والمدنية.[3]

يقوم التسيير الجبائي الدولي على استغلال الفروقات بين الأنظمة الضريبية في مختلف الدول لتحقيق الأهداف المالية للشركات، مع السعي إلى تقليل المخاطر الجبائية التي قد تواجهها. لذلك تعتمد الشركات متعددة الجنسيات على التسيير الجبائي لاتخاذ أو ترشيد القرارات الاستثمارية الأجنبية، من خلال دراسة المواقع الجغرافية لفروعها وشركاتها التابعة، بالإضافة إلى أنشطتها التصديرية، وذلك بهدف تحديد الانشطة الاقتصادية التي توفر مزايا ضريبية. مما يمكن هذه الشركات من توجيه استثماراتها إليها. ولهذا الغرض تقوم الشركات بدراسة جميع الجوانب المرتبطة بالصادرات، سواء كانت سلعا أو خدمات أو تكنولوجيا، وما يترتب عليها من التزامات ضريبية. كما تعمل على إدارة الجوانب الجبائية لأنشطتها

---

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2] Inna Vladimirovna Lipatova, Lyudmila Vladimirovna Polezharova**, International Tax Planning Methodology and Best Practices of Russian Economy Deoffshorization**, asian social science, vol 11, no 19, 2015, p317.

[3] Ibid, P318.

الخارجية، سواء في الشركات التابعة أو الفروع، بهدف تقليل العبء الضريبي على المجموعة متعددة الجنسيات ككل. بالإضافة إلى ذلك يجب دراسة الموقع الجغرافي للعمليات الاجنبية.

وذلك نظرا لوجود عوامل تؤثر بشكل مباشر على عملية التسيير الجبائي عند اختيار الموقع المناسب لممارسة الأنشطة الدولية، وتشمل هذه العوامل الحوافز الضريبية المتاحة، والمعدلات الضريبية المطبقة، بالإضافة إلى الاتفاقيات الضريبية المبرمة بين الدول. ومن الامثلة التي يسعى التسيير الجبائي على المستوى الدولي إلى تحقيقها هو خفض معدل الضريبة الفعلي (ETR)، الذي يعد مؤشرا لمدى التحكم في المتغير الجبائي، لما له من تأثير مباشر على أرباح الأسهم وآراء المحللين الماليين والمساهمين. ويكتسب هذا المعدل أهمية خاصة في ظل التوجه نحو إلزامية الإفصاح عنه في التقارير المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية .(IAS/IFRS) ويتم احتسابه وفق العلاقة التالية:

معدل الضريبة الفعلي = (التكاليف الضريبية الجارية + الضرائب المؤجلة) / الأرباح قبل الضريبة.[1]

الفرع الثاني: تقنيات التسيير الجبائي الدولي

تعتمد الشركات المتعددة الجنسيات على تقنيات التسيير الجبائي الدولي لتقليل العبء الضريبي، حيث يسمح خفض الضرائب بتعزيز دخلها بعد الضريبة. ولتحقيق هذا الهدف، قد تعتمد هذه الشركات على تقنيات متنوعة تتطلب معرفة دقيقة بالأنظمة الضريبية والمعاهدات الضريبية بين البلدان التي تعمل بها. ومن بين الممارسات المستخدمة في التسيير الجبائي الدولي:

أولا: اختيار البلد الملائم للضرائب والوحدة الاقتصادية

عند سعي الشركات متعددة الجنسيات إلى التوسع في أسواق خارجية، فإن قراراتها المتعلقة بتحديد الدولة والموقع المناسب غالبا ما تتأثر بالأنظمة الضريبية المطبقة في تلك الدول. وتظهر العديد من الدراسات التجريبية وجود علاقة عكسية بين معدل الضريبة القانوني المفروض في الدولة وحجم الاستثمار الأجنبي المباشر فيها. ومع ذلك، فإن معدل الضريبة على الأرباح يعد مجرد عنصر واحد ضمن مجموعة من العوامل التي تؤثر في قرار المؤسسة بخصوص اختيار وجهة الاستثمار.

لاختيار الدولة الأنسب من الناحية الضريبية على المستوى العملي، يتعين على الشركات متعددة الجنسيات مراعاة مجموعة من المعايير، أو اللجوء إلى ترتيبات دولية تساعد على تحويل الأرباح نحو تلك

[1] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

الدولة. أما فيما يخص تحديد بلد الاقتطاع الضريبي، فعادة ما يتم ذلك وفقا لمبدأ الإقليمية المنصوص عليه في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

- **معايير الاختيار:** يتحدد اختيار الدولة التي ستنفذ فيها الاستثمارات بناء على مجموعة من المعايير، من أبرزها طبيعة النظام الضريبي المعمول به في تلك الدولة، وطبيعة العلاقة الضريبية التي تربطها بالمقر الرئيسي للمؤسسة، وكذلك وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي بين البلدين. وبناء على ذلك فإن المستثمرين غالبا ما يتجهون نحو الدول التي تقدم مزايا ضريبية جذابة في إطار سياساتها الاستثمارية.

- **الترتيبات الدولية:** غالبا ما تقوم المؤسسات متعددة الجنسيات بتحويل الارباح الى بلد لديه مزايا ضريبية مفيدة للاستفادة منها.

يمكن للمؤسسات متعددة الجنسيات أيضا تأسيس شركات قابضة في الدول التي تتضمن قوانينها الضريبية تدابير تحفيزية، مثل الإعفاء أو التخفيضات الضريبية على أرباح الأسهم من مصادر أجنبية، أو إعفاءات من ضرائب أرباح رأس المال عند بيع الأوراق المالية وغيرها. اذ توفر الشركات القابضة فرصة لزيادة أرباح الشركات التابعة، مما يساعد في تقليص العبء الضريبي للمجموعة ككل.[1]

ثانيا: تحويل الايرادات حسب المنطقة الجغرافية

ترتبط استراتيجية التسيير الجبائي المعتمدة على تحويل الإيرادات بناء على الموقع الجغرافي بما يعرف بأسعار التحويل. ويقصد بسعر التحويل: أسلوب تحديد أسعار المواد الأولية أو المنتجات أو الخدمات المتبادلة بين الشركة الأم وفروعها، أو بين الشركات التابعة داخل نفس المجموعة.

يرى البعض أن تسعير التحويل يعد شكلا شائعا من أساليب التسيير الجبائي، إذ يستخدم كأداة لتحقيق هدف رئيسي يتمثل في تقليل الالتزامات الضريبية على نطاق دولي.

تم اختيار تسليط الضوء على هذا النمط من التسيير الجبائي المعروف بـ "تسعير التحويل" نظرا للتوسع الكبير الذي شهده، لاسيما في ميدان الضرائب الدولية، حيث يعد من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية عند محاولة فرض الضرائب على أرباح الشركات متعددة الجنسيات.

يتضمن التسيير الجبائي استخدام ترتيبات معقدة تقوم من خلالها الشركات بإنشاء شركة تابعة أو أكثر بهدف تحويل الأرباح إلى مناطق تتمتع بامتيازات ضريبية أفضل. وتستطيع هذه الشركات إعادة

[1] بوجاجة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص 151-152.

توزيع أو تصنيف دخلها بطريقة توجه الأرباح نحو بلدان ذات ضرائب منخفضة، مما يساعدها على تخفيض العبء الضريبي الإجمالي.

وقد أشار بروس وآخرون (2007) إلى وجود أدلة تثبت أن ممارسات التسيير الجبائي تؤدي إلى تقليص ملموس في الأرباح الخاضعة للضريبة لدى الشركات العاملة في الولايات ذات المعدلات الضريبية المرتفعة. وبين الباحثون أن الأوعية الضريبية لهذه الشركات شهدت انخفاضا يقدر بحوالي 7% نتيجة لزيادة معدلات الضريبة، وهو ما يعزى إلى أن الشركات تظهر اهتماما أكبر باستراتيجيات التسيير الجبائي عندما تكون تكاليفها مبررة بارتفاع المعدلات الضريبية.

تعتمد الشركات متعددة الجنسيات بشكل أساسي على استراتيجية تحويل الأرباح بناء على الموقع الجغرافي، مستفيدة من التباين في معدلات الضريبة الفعلية بين مختلف الدول. [1]

تقوم فكرة التسيير الجبائي الدولي عبر أسعار التحويل (Prix de Transfert) على أن الشركات المتعددة الجنسيات تجري عددا من المعاملات الداخلية فيما بينها، تشمل عمليات الاستيراد والتصدير التي تتم بين المراكز الرئيسية أو الشركة الأم من جهة، وفروعها أو الشركات التابعة لها في الخارج من جهة أخرى.

وتتميز هذه العمليات التجارية بأنها لا تنفذ عبر قنوات السوق الاعتيادية، بل تتم داخل إطار المجموعة الواحدة من الشركات، باستخدام نظام تسعير داخلي خاص يختلف عن الأسعار المعمول بها خارج هذه الشبكة. يهدف هذا النظام إلى تقليص العبء الضريبي من خلال إعادة توجيه الأرباح نحو الفروع الموجودة في الدول التي تتمتع بمعدلات ضرائب منخفضة. ويتم ذلك إما عبر رفع أسعار الشراء عند الاستيراد أو خفض أسعار البيع عند التصدير، مما يؤدي إلى تحويل الأرباح من البلدان ذات الضرائب المرتفعة نحو تلك ذات الضرائب المنخفضة.

اذن تعرف أسعار التحويل بأنها القيم المستخدمة لتسعير المعاملات التجارية بين الشركة الأم وشركاتها التابعة الواقعة في دول أخرى، وتشمل هذه المعاملات تبادل المواد الأولية، والسلع نصف المصنعة التي تستكمل معالجتها في الفروع، وكذلك المنتجات النهائية المخصصة للبيع في الدول التي تستضيف تلك الفروع. وتعد هذه الأسعار جزءا من السياسات الإدارية الداخلية التي تعتمدها الشركات المتعددة الجنسيات لتنظيم عملياتها عبر الحدود، وغالبا ما تختلف عن الأسعار المعتمدة في السوق

[1] Khaoula ftouhi, **international tax planning techniques: a review of the literature,** journal of applied accounting research, vol 21, no2, 2020, p331-333.

الخارجية. حيث انه من خلال هذه الأسعار، يمكن للشركات تقليص عبئها الضريبي عبر التلاعب في قيم المعاملات، كالمبالغة فيها أو تقليلها، مما يؤدي إلى خفض الدخل الخاضع للضريبة داخل الدولة المستضيفة للاستثمار. وبهذه الطريقة، تتمكن الشركات من تحويل جزء من أرباحها إلى خارج الدولة، إما عبر رفع التكاليف المفروضة على الشركات التابعة أو تخفيض أسعار البيع الموجهة إلى الشركة الأم. كما يمكن أن يحدث العكس، بأن تتحمل الشركة التابعة تكاليف أقل من القيمة الفعلية للشراء من الشركة الأم، أو أن تبيع منتجاتها بسعر يفوق السعر العادل، بهدف إعادة توجيه الأرباح وفقا للمصلحة الضريبية للمجموعة.[1]

ثالثا: الثغرات في التشريع الضريبي

بإمكان الشركات استغلال عيوب القانون لصياغة استراتيجيات تسيير جبائي تتسم بالتعقيد والعدوانية.

يعرف Saxton (1999) العيب على أنه أسلوب يتيح الالتفاف على نية القانون دون مخالفة صريحة لنصّه. وبمعنى آخر، فإن وجود ثغرات في التشريعات الضريبية يمنح المكلفين فرصة لتسيير التزاماتهم الضريبية بشكل قانوني، دون الوقوع تحت طائلة مخالفة القوانين.

Hoffman (1961) يعتبر وجود الثغرات من العوامل التي تدفع إلى ممارسة التسيير الجبائي. في هذا الإطار، قد تكون هذه العيوب في التشريعات الضريبية قد نشأت نتيجة لتعقيد القوانين نفسها.

يفسر Slemrod (2004) أن تعقيد القوانين الضريبية قد يفتح المجال لتفسير غير محدد للنصوص القانونية، مما يتيح فرصا للحصول على مزايا ضريبية غير متوقعة. كما يشير إلى أن فعالية استراتيجيات التسيير الجبائي التي تعتمد على هذه الثغرات تكون مضمونة ما دام لم تكتشفها السلطات الضريبية.

من جهة أخرى، قد يؤدي تعقيد التشريعات الضريبية وقلة الفهم الضريبي إلى عدم التزام الشركات متعددة الجنسيات بالقوانين الضريبية. وفي هذا السياق، قد تكون هذه الشركات غير مدركة أن نقص معرفتها الضريبية قد يتسبب في عدم الامتثال بشكل غير متعمد.

[1] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-52.

ينشأ التعقيد الضريبي بشكل أساسي من تعقيدات التشريعات الضريبية، ويمكن أن يتخذ عدة أشكال مثل التعقيد الحسابي، والإجراءات المعقدة، وكذلك ضعف الفهم العام للقوانين الضريبية. وفقا لدراسة مقارنة أجراها Strader وFogliasso (1989) حول التعقيد المالي في سبع دول إلى أن اليابان، والمملكة المتحدة، وفرنسا، وإيطاليا، والولايات المتحدة تمتلك أنظمة ضريبية معقدة للغاية.

يشير المؤلفون إلى أن السويد وهولندا هما البلدان الوحيدان اللذان يمتلكان نظاما ضريبيا متوسط التعقيد. وفي نيوزيلندا، تم منذ منتصف الثمانينيات تطبيق العديد من الإصلاحات الضريبية بهدف تبسيط النظام الضريبي وتقليل تعقيداته.

تعتبر أنشطة التسيير الجبائي الناتجة عن تعقيد التشريع مصدر قلق كبير للسلطات الضريبية. ومع ذلك، يجب على المسيرين الضريبيين أن يكونوا على دراية بالطبيعة المؤقتة لهذه الثغرات، حيث يمكن للإدارة الضريبية التدخل لمنع هذه الممارسات. على سبيل المثال، في أستراليا، قامت الإدارة الضريبية بتطوير أحكام خاصة تتعلق بالخسائر التشغيلية والديون المعدومة لتحديد الثغرات الضريبية والتعامل معها.[1]

رابعا: التسوق بموجب المعاهدات

يعد فهم قوانين الضرائب في مختلف الولايات القضائية، بالإضافة إلى المعاهدات الضريبية الدولية ذات الصلة، أمرا أساسيا لتصميم هيكل ضريبي دولي فعال للشركات.

العديد من الدول تتفق على وضع قواعد ضريبية تهدف بشكل أساسي إلى منع فرض ضريبة على نفس الدخل في دولتين مختلفتين. وتعد الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي أداة شائعة للغاية في العلاقات الدولية.

عموما، يتم توقيع المعاهدات الضريبية بين الدول التي تتمتع بمعدلات ضريبية معتدلة، في حين أن الدول ذات الضرائب المعدومة (أو قريبة من الصفر) لا تشارك في مثل هذه الاتفاقات. فإذا كانت الدولة لا تفرض ضريبة، فلا يوجد مجال للحديث عن الازدواج الضريبي. من جهة أخرى، الدول التي تفرض ضرائب مرتفعة عادة لا تقدم نفس الإعفاءات الضريبية أحادية الجانب للشركات الخارجية، وحتى في حال إبرام معاهدة ضريبية مع إحدى الدول، فغالبا ما تستثنى الشركات الخارجية صراحة من المعاهدة الضريبية.

[1] Khaoula ftouhi, **international tax planning techniques : a review of the literature,** Op.Cit, p335.

بالإضافة إلى المعاهدات الضريبية الثنائية، تلعب الاتفاقيات متعددة الأطراف دورا مهما في تنسيق السياسات الضريبية بين عدة دول في الوقت ذاته. فعلى سبيل المثال، اعتمد الاتحاد الأوروبي مجموعة من القواعد لتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالأرباح المحولة من الشركات التابعة إلى الشركات الأم المقيمة في دول الاتحاد. (هذه القواعد تطبق فقط على الشركات التي تمارس نشاطا اقتصاديا منذ عام 2015).

وقد استفادت دول مثل قبرص من هذا الإطار، حيث وسعت بشكل كبير من أنشطتها في مجال التسيير الجبائي الدولي عقب انضمامها إلى الاتحاد الأوروبي.

إلى جانب دورها الأساسي، تساعد المعاهدات الضريبية الدولية في تسهيل التجارة بين الدول وتقليل مشكلة دفع الضريبة على نفس الدخل مرتين. كما يمكن استخدامها لتقليل الضرائب من خلال تعديل طريقة تنظيم الأعمال .

ويطلق على الاستخدام المقصود للمعاهدات الضريبية لتقليص المدفوعات الضريبية مصطلح "التسوق للمعاهدات". وعادة ما لا تكون الحكومات راضية عن هذا النوع من الاستخدام.

حيث أن بعض الدول تحاول الحد من هذه الممارسات من خلال تضمين بنود خاصة في الاتفاقيات أو في قوانينها الداخلية، ورغم ذلك فانه في الغالب لا يمنع القانون استخدام المعاهدات الضريبية بهذا الشكل.[1]

خامسا: تحويل الأرباح من خلال استخدام الديون

تظهر العديد من الدراسات أن الشركات متعددة الجنسيات تستخدم استراتيجيات تعتمد على مدفوعات الفوائد، سواء من جهات خارجية أو من كيانات مرتبطة داخل المجموعة، كوسيلة لنقل الأرباح من دول تطبق معدلات ضريبية مرتفعة إلى أخرى منخفضة الضرائب. وتعتمد هذه الممارسات على قابلية خصم الفوائد ضمن أغلب أنظمة الضرائب على الشركات. فعلى سبيل المثال، إذا كانت إحدى الشركات متعددة الجنسيات تمتلك شركتين تابعتين في دولتين مختلفتين، إحداهما في دولة (أ) ذات ضريبة مرتفعة، والأخرى في دولة (ب) ذات ضريبة منخفضة، وكانت الشركة في (ب) بحاجة إلى تمويل، فإنها لا تلجأ إلى الاقتراض المباشر من بنك خارجي، بل يتم تمويلها من خلال زيادة رأس المال بواسطة الشركة في (أ)، التي تكون قد اقترضت الأموال من بنك محلي في بلدها. في هذه الحالة، تُخصم الفوائد المدفوعة

[1] Inna Vladimirovna Lipatova, Lyudmila Vladimirovna Polezharova, Op.Cit, p318.

على القرض من الأرباح الخاضعة للضريبة في (أ)، مما يقلل العبء الضريبي في الدولة ذات المعدلات الأعلى. هذا النوع من الهياكل يحقق وفورات ضريبية للمجموعة بأكملها. وقد واجهت الحكومات هذه الأنشطة من خلال فرض قيود مثل قواعد رأس المال الرفيع، وقواعد اسعار التحويل، وضرائب الاستقطاع، مع نجاح متفاوت. ومن أجل الحد من التلاعب عبر هذه القناة، اقترح مشروع BEPS[1] في الإجراء رقم 4 وضع قيود على خصم الفوائد. وهو إجراء قد يحد من أبرز التجاوزات، لكنه لن ينهي التسيير الضريبي القائم على تحويل الديون بشكل كامل، إذ سيبقى جزء كبير من الفوائد قابلا للخصم، وقد تحدث هذه القواعد نفسها تشوهات جديدة.[2]

سادسا: نقل الاصول المعنوية الى الدول ذات ضرائب منخفضة

تناولت العديد من الأبحاث في مجالات الاقتصاد والمالية والضرائب مسألة نقل قيمة الأصول غير الملموسة إلى دول تتمتع بضرائب منخفضة، وتشمل هذه الأصول غير المادية أو المعروفة أيضا بالأصول المعنوية عناصر مثل حقوق الملكية الفكرية، والعلامات التجارية، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، وغيرها من الأصول المعنوية. وتعد هذه الأصول اليوم من العوامل الأساسية التي تعزز القدرة التنافسية للشركات متعددة الجنسيات، وتكمن أهميتها في إمكانية فصلها بسهولة عن مواقع الإنتاج الفعلية، مما يجعلها وسيلة فعالة لنقل الأرباح بين الدول.

تعد مدفوعات الإتاوات نفقات قابلة للخصم في الدولة المضيفة، ما يجعلها غير خاضعة للضريبة هناك، بينما تعامل في الدولة الأصلية كإيرادات إضافية تخضع للضريبة. يتيح هذا الترتيب للشركات متعددة الجنسيات فرصة تسجيل أصولها غير الملموسة في ولايات ذات نظم ضريبية منخفضة، ومن ثم تحصيل إيرادات من فروعها في دول ذات ضرائب مرتفعة. وتعد هذه الاستراتيجية فعالة بشكل خاص في المؤسسات التي تمتلك أصولا معنوية ضخمة، إذ تسهم بشكل كبير في تسهيل تحويل الأرباح. ويضاف

[1] مشروع BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) هو مشروع دولي لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح أطلقته دول مجموعة العشرين (G20) بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) يضم المشروع 15 معيارا تهدف الى الحد من التهرب الضريبي وضمان خضوع الأرباح للضريبة في الدول التي تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية التي تولد هذه الأرباح، وكذلك في الاماكن التي تنشأ فيها القيمة ولضمان بيئة ضريبية أكثر شفافية.

[2] Alan j.auerbach, michael p.devereux , michael keen, and john vella, **international tax planning under the destination-based cash flow tax**, national tax journal, Vol 70, Issue 4, december 2017, p p 789-790.

إلى ذلك أن الطابع غير الملموس والغامض للملكية الفكرية يصعب على السلطات الضريبية مراقبة وتقييم أسعار التحويل المرتبطة بها بدقة، ما يزيد من سهولة استخدام هذه الأداة لأغراض التسيير الضريبي.[1]

أصبحت الملكية الفكرية تلعب دورا متزايد الأهمية في أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وفي الاقتصاد العالمي ككل. وبالنسبة للتسيير الضريبي، تبرز أهميتها في سهولة نقلها وتحديد موقعها مقارنة بالأصول المادية، مما يجعلها أداة فعالة في استراتيجيات تقليل العبء الضريبي. وتشير الأدلة التجريبية إلى أن مواقع تسجيل الملكية الفكرية عالية القيمة تميل بشكل منتظم ومنهجي إلى التركز في البلدان ذات الأنظمة الضريبية المنخفضة.

تعد قواعد تسعير التحويل أداة أساسية لمواجهة تحويل الأرباح عبر هذه الوسيلة، إلا أن تطبيقها على الأصول غير الملموسة التي يعرف عنها صعوبة التقييم يواجه تحديات كبيرة. وعلى الرغم من أن الإجراء الثامن ضمن مشروع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح (BEPS) استهدف تحسين هذه القواعد فيما يتعلق بالأصول المعنوية ذات التقييم المعقد، إلا أن العديد من المحللين وجهوا انتقادات لافتة لما اعتبروه تقدما محدودا في هذا المجال. ومن جانبها، تستطيع الدول تبني تدابير مضادة أخرى، سواء بشكل منفرد أو من خلال التعاون الدولي. فعلى سبيل المثال أسفر الإجراء الخامس من مشروع BEPS عن خطوات جماعية لمعالجة بعض أنظمة الحوافز الضريبية كصناديق براءات الاختراع، غير أن نطاق هذا الإجراء لا يزال محدودا. وبشكل عام، من الواضح أن استخدام الأصول غير الملموسة كقناة لتحويل الأرباح سيظل يشكل تحديا رئيسيا لأنظمة الضرائب حتى بعد تنفيذ إصلاحات BEPS.[2]

أبرز الباحثان Overesch وSchreiber سنة 2009 الدور المهم لنفقات البحث والتطوير كأداة في استراتيجيات تحويل الأرباح، حيث أظهرت نتائجهما أن التأثير الضريبي على قرارات الاستثمار ينخفض بشكل ملحوظ مع ارتفاع كثافة نشاط البحث والتطوير. وفي سياق متصل، استخدم Dischinger وRiedel سنة 2011 بيانات حول ملكية براءات الاختراع لدى الشركات الأوروبية متعددة الجنسيات، وبينا أن توزيع هذه الملكيات بين الشركات التابعة يتماشى بدرجة كبيرة مع الحوافز الضريبية، إذ أن زيادة بنسبة 1% في معدل ضريبة الشركات تؤدي إلى انخفاض في حيازة براءات الاختراع بنسبة تقارب 3.5%.[3]

[1] بوجاجة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص157.

[2] Alan j.auerbach, michael p.devereux, michael keen, and john vella, Op.Cit, p p 791-792.

[3] بوجاجة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص157-158.

يشير Grubert (2003) إلى أن الشركات التابعة التي تنخرط بكثافة في أنشطة البحث والتطوير لا تملك فقط فرصا أوسع لتحويل الأرباح، بل إن نحو نصف الدخل المحول من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى نظيراتها منخفضة الضرائب يرتبط بشكل مباشر بهذه الأنشطة البحثية.

سابعا: الأدوات المالية الهجينة

تعتمد الأدوات المالية الهجينة على استغلال الفروقات بين النظم الضريبية في الدول المختلفة لمنع فرض الضريبة على نفس الدخل في أكثر من دولة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تقوم شركة تابعة في دولة (أ) بتحويل دفعة مالية إلى شركة تابعة أخرى في دولة (ب)، تصنف في الدولة (ب) على أنها توزيع أرباح غير خاضع للضريبة، بينما تعامل في الدولة (أ) على أنها فائدة تخصم من الوعاء الضريبي. هذا التباين في المعاملة الضريبية يتيح للشركة المتعددة الجنسيات تحقيق وفورات ضريبية لم تكن ممكنة لولا هذا التداخل بين النظم الدولية.

وقد استخدمت مثل هذه الترتيبات بكثرة في لوكسمبورغ، كما كشفت منشورات "لوكسليكس" للاتحاد الدولي للصحفيين الاستقصائيين. حيث يوثق هويسكين واوفريش (2015) أن شركات قامت بإنشاء كيانات تمويل ممولة بأسهم في لوكسمبورغ لاستخدامها في إبرام صفقات قروض داخلية بين الشركات، ما أدى إلى خفض كبير في معدلاتها الضريبية الفعلية مقارنة بالشركات الأخرى. وبنفس الاتجاه، توصل هارديك وويتنشتاين (2018) إلى أن هذه الترتيبات عبر ما يعرف بـ "كيانات القنوات" في لوكسمبورغ ساهمت في تقليص الأعباء الضريبية بشكل واضح.

وبوجه عام، تعتبر حالات عدم التوافق الهجينة مصدر قلق عالمي متزايد بشأن التهرب الضريبي، إذ إن وجودها يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية الجماعية للدول. ومن منظور نظري، ينظر إلى هذه الحالات على أنها تجسيد متطرف لأشكال التهرب الضريبي الدولي.[1]

ثامنا: الملاذ الضريبي

الملاذ الضريبي هو دولة أو إقليم يتميز بعدم فرض الضرائب أو بفرض معدلات ضريبية منخفضة جدا. وتتيح هذه الولايات القضائية لغير المقيمين إمكانية تجنب الالتزامات الضريبية في بلدانهم الأصلية. غير أن انخفاض الضرائب وحده لا يكفي لتصنيف الدولة كملاذ ضريبي، إذ تشير الأدلة إلى أن الدول

[1] Christof beuselinck, jochen pierk**, on the dynamics between local and international tax planning in multinational tax planning in multinational corporations**, review of accounting studies, 2024, p p858-859.

التي يشكل قطاع الخدمات فيها نسبة كبيرة من الناتج المحلي الإجمالي هي فقط التي تعتبر ملاذات ضريبية فعلية.

من السمات المميزة للملاذات الضريبية أنها توفر درجة عالية من السرية المصرفية، مما يحمي المستثمرين من رقابة السلطات الضريبية في بلدانهم الأصلية. وعموما ترفض هذه الدول عقد اتفاقيات ضريبية مع دول أخرى، حرصا على حماية سرية سجلاتها المصرفية وخصوصية أنشطتها التجارية. كما تعارض تبادل المعلومات مع الجهات الضريبية الأجنبية، وهو ما يشكل أحد أبرز الانتقادات الموجهة إليها، إذ يمكن أن يؤدي غياب الشفافية وتبادل البيانات إلى تسهيل ممارسات غير مشروعة مثل الاحتيال أو غسل الأموال. علاوة على ذلك، فإن الملاذات الضريبية لا تشترط وجود أنشطة اقتصادية حقيقية داخل أراضيها، ما يسمح للشركات بتسجيل استثمارات صورية دون ممارسة أعمال فعلية في تلك الدول.

قد تكون نشأة الملاذات الضريبية ناتجة عن تصاعد حدة المنافسة الضريبية خلال العقود الأخيرة. ففي هذا السياق، تميل الشركات إلى تقليد استراتيجيات منافسيها، فإذا قامت شركة ما بتعديل أسلوبها في التسيير الضريبي لتحقيق وفورات أكبر، فمن المرجح أن تحذو الشركات الأخرى حذوها وتسلك نفس النهج في التسيير الجبائي.

تسعى الحكومات الوطنية إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية من خلال تقديم حوافز ضريبية، مثل تقليل معدلات الضرائب أو اعتماد تدابير ضريبية مشجعة أخرى تهدف إلى جذب رؤوس الأموال. ولا تقتصر أهداف هذه الحوافز على تشجيع تدفقات الاستثمار الوافدة فحسب، بل تهدف أيضا إلى الحد من هروب الموارد الإنتاجية إلى الخارج. إذ إن غياب نظام ضريبي تنافسي قد يدفع دافعي الضرائب إلى نقل أنشطتهم إلى دول توفر بيئة ضريبية أكثر ملاءمة.

إن زوال الحدود بين دول الأعضاء يسهل حركة رأس المال والعمالة نحو الدول التي تملك أنظمة ضريبية أكثر جذبا. ولا يقتصر الأمر على انتقال رأس المال فقط، بل إن بعض الدول تعتبر السياسة الضريبية أداة استراتيجية لمعالجة مشكلات هيكلية، مثل الموقع الجغرافي غير الملائم، أو ندرة الموارد الطبيعية، أو عدم الاستقرار السياسي. وغالبا ما تتحول هذه الدول إلى ملاذات ضريبية، حيث تستفيد من تدفق الاستثمارات الأجنبية مقابل تقديم معدلات ضريبية منخفضة، مما يمنحها مكاسب اقتصادية وسياسية.

روّجت العديد من المنقاشات من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول قضية المنافسة الضريبية الضارة، وخاصة فيما يتعلق بالاستخدام غير المشروع للملاذات الضريبية. في هذا الإطار،

بحثت المنظمة مع هذه الولايات القضائية هدفها الحقيقي وسبل القضاء على الممارسات الضارة المرتبطة بها. كما تسعى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى فرض متطلبات شفافية أكبر وتبادل معلومات فعال بين الدول. بالإضافة إلى ذلك، قد تتخذ بعض الحكومات قرارا بإنهاء الاتفاقيات الضريبية القائمة مع الملاذات الضريبية ورفض إبرام اتفاقيات جديدة معها، مما يعد شكلا من أشكال استبعاد هذه الملاذات. وبصفة عامة، ينصح بأن تشجع الدول برامج لتعزيز تبادل المعلومات الضرورية والمتعلقة بالملاذات الضريبية.[1]

[1] Khaoula ftouhi, Op.Cit,p p334-335.

الخلاصة:

تناول هذا الفصل التسيير الجبائي كآلية قانونية تمكن المؤسسة من تخفيض أعبائها الضريبية، عبر تحليل التشريعات الجبائية واستغلال الفرص المتاحة قانونا، مما يسمح بتحويل الضريبة من عبء إلزامي إلى أداة فعالة تدعم الأداء المالي، ومنه يتضح ان التسيير الجبائي لم يعد مجرد وسيلة للوفاء بالالتزامات الجبائية للمؤسسة، بل أصبح أداة تسييرية هامة تسهم في تحقيق أهدافها المالية والاستراتيجية. فالعبء الجبائي يعد من بين الأعباء المهمة التي تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة واستدامة نشاطها، الامر الذي يفرض ضرورة التحكم فيه وتسييره بطريقة عقلانية وفعالة.

ان التسيير الجبائي يقوم على مجموعة من الاليات والممارسات التي تسمح للمؤسسة بتحقيق الامتثال للتشريعات الجبائية من جهة، والاستفادة من الخيارات والامتيازات الجبائية المتاحة من جهة أخرى، بما يساهم في تخفيض التكاليف الجبائية والحد من المخاطر الجبائية. وعليه أصبح التسيير الجبائي ضرورة حتمية وليس مجرد خيار، لما له من دور في دعم استقرار المؤسسة وتحسين أدائها.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للمخاطر الجبائية

تمهيد:

تعد المخاطر الجبائية من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسة الاقتصادية في ظل تعقد التشريعات الضريبية وتعدد التزاماتها تجاه الإدارة الضريبية، إضافة الى التغير المستمر في النصوص القانونية وتباين طرق تفسيرها وتطبيقها. فعدم الامتثال الجبائي او سوء تقدير الالتزامات الضريبية قد يعرض المؤسسة لعقوبات مالية، ويؤثر سلبا على مركزها المالي وسمعتها واستمراريتها.

وفي هذا الإطار لم يعد التعامل مع الجباية يقتصر على الامتثال الشكلي للواجبات الضريبية، بل أصبح يستوجب تبني مقاربة استباقية قائمة على التعرف على مصادر الخطر الجبائي وتحليلها والتحكم فيها. ومن هنا برز مفهوم تسيير الخطر الجبائي، يهدف الى الحد من الاثار السلبية المحتملة للمخاطر الضريبية وضمان قدر أكبر من الأمن الجبائي للمؤسسة.

وعليه، يهدف هذا الفصل الى تسليط الضوء على المخاطر الجبائية، مع التركيز على تسيير الخطر الجبائي باعتباره مدخلا وقائيا واستراتيجيا يمكن المؤسسة من التحكم في التزاماتها الجبائية، وتعزيز امتثالها الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: الالتزامات والعقوبات الجبائية للمكلف بالضريبة؛

المبحث الثالث: ماهية تسيير المخاطر الجبائية.

المبحث الاول: ماهية الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

يعد الخطر الجبائي أحد اهم التحديات التي تواجهها المؤسسات في ظل بيئة الاعمال المعاصرة، لما له من تاثير مباشر على الوضعية المالية للمؤسسة وعلى سمعتها وعلى استدامة نشاطها. لذلك أصبح من اللازم التعمق في دراسة هذا المفهوم وفهم ابعاده.

المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي

يعد الخطر من المفاهيم المهمة في المؤسسة، نظرا لما قد يترتب عنه من اثار سلبية تؤثر على تحقيق أهدافها واستقرارها، ويأخذ هذا الخطر عدة أشكال تختلف باختلاف مصدره وطبيعته، ومن بين أهمها الخطر الجبائي المرتبط بالتعامل مع التشريعات والالتزامات الضريبية. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مفهوم الخطر من خلال تعريفه وأركانه وأنواعه، ثم التطرق الى تعريف الخطر الجبائي.

الفرع الأول: الخطر

أولا: تعريف الخطر

يعرف الخطر تقليديا بأنه عدم اليقين، ووفقا لهذا المفهوم، يشير الخطر إلى وجود التباس بشأن احتمال وقوع خسارة.[1]

بناء على ما ورد في (ISO/IEC Guide 73)، يعرف على أنه المزج بين إمكانية حدوث واقعة معينة والتبعات الناتجة عن وقوعها.[2]

تشير المخاطر إلى وضع يحتمل فيه حدوث انحراف سلبي عن النتيجة المرجوة أو المتوقعة أو المرغوب فيها.[3]

---

[1] جورج اي رجدة، مايكل جي مكنمارا، **مبادئ إدارة الخطر والتامين**، دار حميثرا للنشر والترجمة، 2023، ص 21.

[2] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية**، الطبعة الأولى، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2020، ص 7.

[3] عبد الكريم قنوز، **التحوط وإدارة الخطر (مخل مالي)**، ط1، E-Kutub Ltd، لندن، 2018، ص 23.

الخطر هو واقعة محتملة (غير مؤكدة الحدوث) قد تترتب عليها نتائج سلبية أو غير محمودة، ويتضح أن هذا المفهوم يرتكز على عنصرين أساسيين:[1]

- انه حادثا احتماليا بمعنى أنه قد يحدث أو لا يحدث، والاحتمال في جوهره ليس ظاهرة طبيعية قائمة بحد ذاتها، بل هو مفهوم ابتكره الإنسان لتفسير محدودية معرفته بحدوث الواقعة أو عدمها. وعليه، فإن الاحتمال يعد مفهوما ذاتيا صرفا، يعكس نقص اليقين في إدراك الإنسان، لا أنه سمة من سمات الواقع الخارجي. وبصيغة أوضح، فإن الاحتمالية تجسد حالة من عدم اليقين الذاتي أو المشروط؛
- أن تكون نتائج الحدث غير محمودة، أي تفضي إلى أضرار مادية أو شخصية، وإلا فإن العديد من الأحداث الاحتمالية قد تسفر عن نتائج إيجابية أو مرضية، وهي بذلك لا تعد من ضمن دائرة المخاطر.

يعكس حالة من عدم اليقين المرتبطة بكيفية تطور المستقبل في بيئة تتسم بارتفاع مستوى التعقيد، وسرعة التغير، وتزايد الديناميكية.[2]

يعرف الخطر على انه نتيجة لاحتمال وقوع ضرر وإمكانية حدوث واقعة مستقبلية غير مؤكدة.[3]

المخاطر تعني احتمال وقوع نتيجة غير مرغوبة أو سلبية.[4]

هي تركيبة ذات بعدين للاحداث تجمع بين العواقب وعدم اليقين المتعلق بها (هل ستقع الاحداث، وماهي العواقب).[5]

المخاطر تعني التعرض لعواقب عدم اليقين. في إطار المشروع، تشير إلى احتمال وقوع حدث ما قد يؤثر على تحقيق الأهداف، وتشمل إحتمالية الخسارة أو الربح، أو الانحراف عن النتائج المنشودة أو

---

[1] يوسف حجيم الطائي، سنان كاظم الموسوي واخرون، **ادارة التامين والمخاطر**، الطبعة الأولى، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ص15.

[2] Beat Habegger, **The Internationl Handbook on Risk Analysis and Management**, (No Ed), center for security studies, Zurich, 2008, p 13.

[3] Ibid, p15.

[4] Terje Aven, Ortwin Renm**, Risk Management and Governance : Concepts, Guidelines and Applications**, Springer Heideberg Dordrecht London New York, 2010, p02.

[5] Idem.

المخطط لها، وذلك بسبب عدم اليقين المتعلق باتباع نهج عمل معين. وعليه، تتألف المخاطر من عنصرين رئيسيين: احتمالية وقوع الحدث، والعواقب الناتجة عنه في حال حدوثه.[1]

عرف كل من Turnbull (1999)، وجمعية إدارة المشاريع APM (2006)، ومعهد إدارة المشاريع PMI (2006)، والمعيار الأسترالي النيوزيلندي AS/NZS 4360:2009، بالإضافة إلى Larson وGray، مخاطر المشروع على أنها واقعة أو حالة غير مؤكدة، وقد يؤدي تحققها إلى تأثير – سواء كان إيجابيا أو سلبيا – على واحد أو أكثر من أهداف المشروع.

يتفق الباحثون Dallas (2006)، وHillson (2006)، وLarson وGray (2011)، وCalabrese (2016) على هذا التعريف للمخاطر، حيث ينظر إليها على أنها تمثل وجهين متلازمين أحدهما يمثل فرصة، والآخر يشكل تهديدا، داخل إطار المشروع الواحد.[2]

الخطر هو إمكانية فقدان المال، أو التعرض لخسارة، أو ضياع فرصة لتحقيق ربح، أو تحقيق ربح أقل من المتوقع.[3]

ثانيا: اركان الخطر

استنادا إلى مجموعة التعاريف السابقة لمفهوم الخطر، يمكن استخلاص أبرز العناصر المميزة أو الأركان الأساسية التي تسهم في تحليله وفهمه بشكل أدق، وهي كما يلي:[4]

- **عدم التأكد:**

يتمثل في إحساس او شعور ينشأ لدى الفرد عند مواجهة موقف معين، أو خلال مرحلة اتخاذ القرار، نتيجة لعدم قدرته على التنبؤ الدقيق بالنتائج المحتملة أو المتوقعة، اعتمادا على تقديراته الشخصية ومحدودية معرفته.

---

[1] Dale Cooper and others, **Project Risk Management Guidelines, Managing Risk in Large Projects and Complex Procurements,** John Wiley & Sons,England, UK, 2005, p 03.

[2] Wanjiru Gachie, **Project Risk Management : A Review of an Institutional Project Life Cycle**, Risk Governance and Control : Financial Markets & Institution, Volume 7, Issue 4, Fall2017, p 165.

[3] محمد أحمد الافندي، **مقدمة في اقتصاد الوقف الإسلامي**، مركز الكتاب الأكاديمي، 2020، ص 244.

[4] عيد احمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتامين**، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2022، ص ص 31-32.

- **أن يكون نتيجة حادث مفاجئ:**

يقصد به أن يتحقق الخطر نتيجة واقعة عرضية وغير مقصودة.

- **الاحتمالية:**

تعني أن احتمال وقوع الخطر يتعلق بالمستقبل، بحيث يكون حدوثه ممكنا لكنه غير مؤكد، وفي الوقت نفسه ليس مستحيلا، مما يجعل احتمالية تحقق الخطر تقع ضمن نطاق بين الصفر (عدم الحدوث) والواحد (الحدوث المؤكد).

- **الخسارة المالية:**

تعني أن تحقق الخطر يؤدي إلى تكبد خسارة مادية، مع استبعاد الخسائر المعنوية بسبب صعوبة قياسها كميا. تعد الخسارة المالية الركيزة الأساسية في مفهوم الخطر، ولا يمكن دراسة الخطر كظاهرة موضوعية دون التركيز على البعد المالي أو المادي باعتباره العنصر الرئيسي.

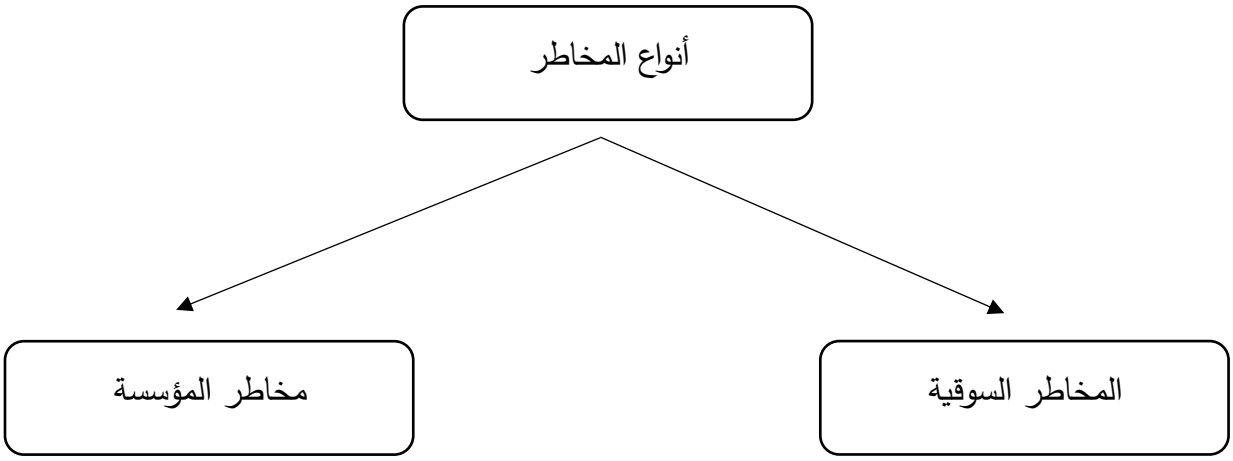
ثالثا: أنواع المخاطر

هناك عدة تصنيفات للمخاطر منهم من يصنفها الى فئتان هما المخاطر السوقية ومخاطر المؤسسة الفئة الأولى تتمثل في المخاطر السوقية أو النظامية، وهي تلك التي تنشأ نتيجة تقلبات العوامل المؤثرة في السوق، كالتغيرات الاقتصادية او السياسية أو التجارية أو الاجتماعية أو التكنولوجية، والتي ينعكس أثرها على أرباح المؤسسة. ويعد هذا النوع من المخاطر من الصعب تجنبه كليا، غير أن أسباب حدوثها وتأثيرها يمكن الحد منها عبر استخدام أدوات استثمارية بديلة مثل البيع الاجل والخيارات والمبادلات.

الفئة الثانية من المخاطر ترتبط بالمؤسسة نفسها، إذ تنشأ نتيجة عوامل داخلية مثل أداء العاملين، كفاءة الإدارة، أساليب التشغيل، أو سياسات التمويل، وكلها تؤثر في مستوى ربحية المؤسسة. وتشمل هذه الفئة عدة أنواع منها المخاطر التجارية التي توضح العلاقة بين التغير في حجم المبيعات المتوقعة للمؤسسة و وانعكاسها على صافي الأرباح السنوية، والمخاطر المالية التي تظهر من خلال العلاقة بين تقلب الأرباح التشغيلية المتوقعة و انعكاسها على قدرة المؤسسة على الوفاء بسداد فوائد القروض المستحق، والمخاطر الائتمانية التي تنتج عن عدم استقرار قدرة المؤسسة على تسديد القروض وفوائدها، والمخاطر الاستثمارية المرتبطة بتقلب عوائد الاستثمارات ومدى سرعة تحويلها إلى سيولة مربحة وإعادة

توجيهها نحو فرص استثمارية أكثر ربحية. ويمكن تقليل هذه المخاطر المؤسسية من خلال تنويع الاستثمارات عبر محافظ تضم مزيجًا مدروسًا من الأسهم والسندات لمؤسسات مختلفة في السوق.[1]

الشكل رقم(02-01): أنواع المخاطر



المصدر: من اعداد الطالبة.

وفي تصنيف اخر:

تواجه الشركات أشكالا متعددة من المخاطر التجارية، والتي قد تعد من المخاطر السلبية، إذ تنعكس آثارها على تقليص الأرباح المحققة، فضلا عن التأثير على السمعة التي تتمتع بها المؤسسة في السوق وبين المستهلكين وهي كالتالي: [2]

- **مخاطر الامتثال:**

تنشأ عندما تخالف الشركة القوانين والأنظمة المعمول بها أو تتجاهل معاييرها الداخلية، الأمر الذي قد يضر بسمعتها أو ينعكس سلبا على مواردها المالية، مما يؤدي في النهاية إلى فقدان العملاء أو التعرض لعقوبات مختلفة.

---

[1] منذر الداود، **دليلك المالي لادارة المؤسسة الناشئة خطواتك المالية في دراسة وتشغيل ونمو المؤسسة الناشئة**، 2023، ص 132.

[2] أنواع المخاطر وأنواع إدارة المخاطر واستراتيجياتها، متوفر على الموقع https://bakkah.com/ar/knowledge-center/%D8%A3%D9%86%D9%88%D8%A7%D8%B9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AE%D8%A7%D8%B7%D8%B1, Accessed on june 2025, 21 :53.

- **المخاطر الاستراتيجية:**

تظهر عندما تعتمد الشركة استراتيجية غير مناسبة، أو عند عدم التزامها بنموذج أعمالها وخططها المرسومة، كما قد تنتج عن فشل الإدارة التنفيذية في تطبيق الاستراتيجية الموضوعة، مما يعيق المؤسسة عن تحقيق أهدافها المنشودة.

- **مخاطر السمعة:**

تمثل التهديد الذي يطال صورة الشركة ومكانتها في السوق والمجتمع، الأمر الذي قد يؤدي إلى تراجع أرباحها، وفقدان ثقة المساهمين بها، إضافة إلى خسارة عملائها.

- **المخاطر التشغيلية:**

تنشأ نتيجة قصور في الأنظمة الداخلية للشركة أو بسبب عوامل خارجية، وهو ما قد ينعكس سلبا على أدائها ويؤدي إلى تراجع أرباحها.

ومن أبرز صور هذه المخاطر ما يلي:

- **أخطاء الموظفين:** إذ قد تؤدي الأخطاء الجسيمة التي يرتكبها العاملون إلى تهديد سير عمليات الشركة.
- **تضرر الأصول:** إذ قد تتسبب الكوارث الطبيعية في إلحاق أضرار بالأصول المادية للمؤسسة، مما يشكل أحد أنواع المخاطر التشغيلية.
- **الاحتيال الخارجي:** يتمثل في تعرض الشركة لعمليات احتيال أو سرقة من أطراف خارجية، مما يشكل أحد المخاطر التشغيلية التي قد تواجهها.

- **المخاطر البشرية:**

تحدث عندما يتسبب اخفاق الموظفين في أداء مهامهم الأساسية في خسائر للشركة، أو الناتجة عن عوامل خارجة عن سيطرة الموظفين، مثل التعرض للسرقة أو الاحتيال، مما قد يؤدي إلى انخفاض الأرباح.

- **المخاطر المالية:**

تنشأ عندما تفشل الشركة في إدارة الديون أو في التخطيط المالي السليم، مما يؤدي إلى تراجع وضعها المالي.

ومن أبرز أنواع المخاطر المالية التي قد تواجه الشركات ما يلي:

- **مخاطر السيولة:** تنشأ عندما تواجه الشركة صعوبة في تحويل أصولها إلى نقد بسرعة لتلبية احتياجاتها المالية.
- **مخاطر العملة:** تظهر عندما تتعرض الشركة لتقلبات غير متوقعة في قيمة العملات الأجنبية خلال التعاملات التجارية الدولية.
- **مخاطر التخلف عن السداد:** تنشأ عندما تحصل الشركة على قرض بفائدة تفوق قدرتها على السداد، مما يعرضها لاحتمال عدم الوفاء بالالتزامات المالية.

- **المخاطر الأمنية:**

تنشأ المخاطر الامنية المتعلقة بالأمن السيبراني عندما تفشل الشركة في تنفيذ استراتيجياتها الأمنية، مثل عدم اختبار البرامج بشكل كاف، أو ضعف تدريب الموظفين، أو قصور سياسات التحديثات الأمنية، ما يجعل الشؤون المالية للشركة معرضة للخطر.

فعلى سبيل المثال، إذا قامت الشركة بإنشاء حسابات للموظفين باستخدام كلمات مرور ضعيفة، فقد تتعرض لخطر أمني في حال حاول متسلل اختراق هذه الحسابات، مما يضر بسمعتها وينعكس سلبا على أرباحها.

- **المخاطر المادية:**

تشير إلى التهديدات التي قد تصيب أصول الشركة الملموسة، بما في ذلك المعدات والمباني والموظفين، نتيجة أحداث مثل الحرائق أو الكوارث الطبيعية، أو بسبب نقص التدريب على استعمال المعدات بشكل صحيح، ما يترتب عليه تكاليف إصلاحية للأصول المتضررة.

- **مخاطر المنافسة:**

تظهر عندما ينجح المنافسون في الاستحواذ على حصة أكبر من السوق لمنتج أو خدمة ما. ويطلق عليها أيضا "مخاطر الراحة"، إذ غالبا ما تنتج عن شعور الإدارة التنفيذية بالاطمئنان لأداء الشركة، مما يؤدي إلى إهمال إدخال تحسينات مستمرة على منتجاتها أو خدماتها.

فعلى سبيل المثال، قد تواجه شركة ما هذا النوع من المخاطر إذا قامت مؤسسة منافسة بطرح المنتج ذاته أو منتجات أفضل باستعمال تقنيات أكثر حداثة.

- **المخاطر التمويلية:**

تحدث عندما تعتمد بعض المؤسسات ميزانيات غير مرنة لا تسمح بالتعديل عند مواجهة الظروف الطارئة، مما يجعلها تواجه صعوبة في الحصول على التمويل اللازم، وينتج عن ذلك تحمل خسائر مالية.

- **مخاطر التزامات العمل:**

تظهر في المؤسسات الحكومية عند صعوبة تعيين بديل مؤقت لأحد الموظفين غير المتاحين بسبب ظروف مثل المرض أو الإصابة، وذلك بسبب التزامات العمل، وهو ما يشكل تهديدًا للمنشأة عند مواجهة حالات طارئة تستدعي وجود ذلك الموظف أثناء إجازته.

- **مخاطر الكوارث الطبيعية:**

تتمثل فيما قد يلحق بالمؤسسات الحكومية عند وقوع أحداث مثل الفيضانات أو الزلازل أو الأعاصير من خسائر مادية جسيمة ومواجهة تحديات على مستوى الميزانية العامة، نظرا للحاجة إلى تخصيص موارد مالية ضخمة لإعادة بناء المرافق والبنية التحتية. وأكثر ما يعيق هذه المؤسسات بعد الكوارث هو صعوبة استئناف العمل والقدرة على تجاوز تداعياتها.

الفرع الثاني: الخطر الجبائي

أولا: تعريف الخطر الجبائي

يعرف الخطر الجبائي بأنه التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم الامتثال للقوانين الضريبية أو بسبب تعقيدات وغموض النظام الضريبي نفسه. وتشمل هذه التكاليف العقوبات والغرامات التي قد تفرض على المؤسسة. فقد تواجه المؤسسة خطرا ضريبيا نتيجة احتمال ارتكاب أخطاء ضريبية في حساباتها، والتي قد تنجم عن التعقيد، أو كثرة الالتزامات الضريبية المفروضة عليها، أو نتيجة لمستوى كفاءة القائمين على تسيير الجباية داخل المؤسسة، سواء كانوا من الموظفين الداخليين أو المستشارين الجبائيين الخارجيين.[1]

يرى البعض أن المخاطر الضريبية تتضمن مفهومين أساسيين:

- المفهوم الأول يرتبط بعدم الامتثال للقواعد الضريبية، سواء كان ذلك بشكل طوعي أو غير طوعي.

[1] واضح صالح ،ولهي بوعلام، **أثر الافصاح المحاسبي على مخاطر التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة 2013-2016**، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد الخامس، العدد1، 2019، ص986.

- المفهوم الثاني يرتبط بدرجة أكبر بنقص المعرفة بالشروط الملائمة التي قد تؤدي إلى خسائر مالية كبيرة، ويرتبط بخطر فقدان الفرص الناتجة عن عدم الإلمام بالقوانين الضريبية التي قد توفر وفورات ضريبية.

وبناء عليه، يمكن أن تظهر المخاطر الضريبية في صورة عبء ضريبي زائد يدفعه المكلف، لأسباب مختلفة، أو على شكل خسارة في الأرباح نتيجة عدم الاستفادة من المزايا الضريبية المتاحة. [1]

تعرف المخاطر الضريبية، وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، على أنها المخاطر الناجمة عن عدم التزام المكلف بالضريبة بجملة من الالتزامات، وتشمل: التسجيل في النظام، تقديم الإقرارات والمعلومات في الآجال المحددة، تقديم بيانات دقيقة وكاملة (ويشمل ذلك مسك السجلات المحاسبية على نحو سليم)، إضافة إلى سداد المستحقات الضريبية في الوقت المحدد. [2]

يعرف الخطر الجبائي بأنه عدم الالتزام بالتشريعات الضريبية، وعدم استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة، بالإضافة إلى القيام بعمليات فعلية تمكن من تحقيق وفورات ضريبية لكنها تتنافى مع السياسة العامة للمؤسسة، والقيام بعمليات فعلية يكون الهدف منها تحقيق مكاسب ضريبية بحتة. وتعد هاتان الحالتان الأخيرتان من المخاطر المتعلقة بشكل مباشر بأساليب التسيير الجبائي داخل المؤسسات. [3]

يعرف مكتب المراجعة Ernst & Young الخطر الجبائي بأنه أي تقصير في الاستراتيجية الضريبية، أو في الاجراءات، أو في التقارير المالية والامتثال، قد يؤدي إلى تأثير سلبي على الوضع الضريبي للمؤسسة أو على أهدافها التجارية، وذلك نتيجة ممارسات غير مقبولة أو غير متوقعة، مثل: فرض عقوبات، أو ضرائب إضافية، أو تضرر السمعة، أو فقدان فرص، أو تقديم قوائم مالية مضللة، أو ضعف في تقييم المخاطر. [4]

---

[1] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, **La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines,** revue du contrôle de la comptabilite et de l'audit, Numèro 6, 2018, p 64.

[2] Mouna Guedrib Ben Abdelrrahmen**, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscle : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de franche-comté) et en sciences comptables (Université de tunis El Manar), 2013, p 31.

[3] Ines Menchaoui, **Identification et impact des pratique de gesion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteure en sciences de gestion (Université de franche-comté) et en sciences comptables (Université de tunis El Manar), 2015, p 76.

[4] صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص120.

يعرف الخطر الجبائي بأنه الخطر الناجم عن سلوك المؤسسة في تعاملها مع التزاماتها تجاه الإدارة الجبائية، وينشأ نتيجة عدم التزامها بما يفرضه التشريع الضريبي، أو نتيجة ضعف الفهم أو سوء تفسير النصوص القانونية، أو بدافع الغش أو التهرب الضريبي. ويؤدي هذا السلوك، بالإضافة إلى الإضرار بصورة المؤسسة أمام الإدارة الجبائية، إلى تحميلها أعباء مالية إضافية تتجلى في الغرامات والعقوبات. [1]

بحسب Neman, Omer وSchmidt، تعبر المخاطر الضريبية عن إمكانية أن يترتب على تصرف أو نشاط معين نتيجة ضريبية مغايرة لما كان متوقعا في البداية. [2]

بناء على ما تقدم، يمكن النظر إلى الخطر الجبائي على أنه: [3]

- خطرا ماليا، إذ إن عدم الالتزام، سواء كان عمدا أو غير مقصود، بالقواعد الجبائية قد يؤدي إلى خسائر مالية تتمثل في تعديلات ضريبية وعقوبات؛
- مكونا من مكونات الخطر التشغيلي داخل المؤسسة، إذ إن أي خلل في السياسة الجبائية قد يؤثر على الأفراد والأنشطة والتكنولوجيا؛
- خطرا قانونيا، إذ ترتبط المخاطر القانونية بتشريعات متعددة تشمل القانون الجبائي، وبالتالي فإن مخالفة الشركة للقوانين الضريبية تعتبر مخاطرة قانونية؛
- يؤثر على سمعة المؤسسة الاقتصادية، اذ يعرف خطر السمعة بأنه أي واقعة قد تؤثر سلبا على صورة المؤسسة، والذي يصعب التعامل معه أو التحكم فيه بمعزل عن المخاطر الأخرى؛
- يشكل جزءا من الخطر الاستراتيجي، حيث يشمل مجموعة من المخاطر الرئيسية التي يتعين على المؤسسة التحكم بها والمرتبطة بنموذجها الاستراتيجي.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الخطر الجبائي بانه التكاليف الجبائية الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم الامتثال للقوانين الضريبية، او نتيجة عدم استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة.

---

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، الطبعة 01، دار المحمدية للطباعة، الجزائر، 2008، ص37.

[2] David A. Guenther, Steven R. Matsunaga, Brian M. Williams, **Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and firm risk**, Lundquist College of Business, University of Oregon, Eugene, USA, p2.

[3] شيخي سلمة، **التدقيق الجبائي كاداة للحد من المخاطر الجبائية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهاة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)، قسم العلوم المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي مرسلي عبد الله تيبازة، الجزائر، 2023/2022، ص125.

المطلب الثاني: مظاهر الخطر الجبائي ومجالاته

تتعد مظاهر الخطر الجبائي داخل المؤسسة نتيجة ارتباطه بمختلف العمليات والقرارات في المؤسسة، حيث قد ينشأ عن أخطاء محاسبية أو قرارات تسييرية أو ممارسات تتجاوز حدود التسيير الجبائي. كما يمتد هذا الخطر ليشمل عدة مجالات تؤثر على الوضعية المالية والتنظيمية للمؤسسة. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى أهم مظاهر الخطر الجبائي ومختلف مجالاته.

الفرع الأول: مظاهر الخطر الجبائي

تتجلى مظاهر الخطر الجبائي فيما يلي:

أولا: المخاطر الاولية

تشير إلى تلك المخاطر التي تنشأ عن الأخطاء المادية، والتي تراجعت نسبيا بفضل اعتماد تقنيات الإعلام الآلي. كما تشمل المخاطر الناتجة عن اتخاذ خيارات جبائية غير مناسبة، أو عدم الالتزام بشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية، إضافة إلى الأخطاء المرتبطة بسوء تفسير النصوص القانونية الجبائية ويقتضي تحليل هذا النوع من المخاطر التمييز بين الخطأ المادي والذي يعود إلى المحاسبين، والخطأ في القرار التسييري والذي يرتبط بالخيار الجبائي.[1]

1. الاخطاء المحاسبية:

تعد المحاسبة داخل المؤسسات مجالا معرضا باستمرار لحدوث الأخطاء، وهو ما قد ينعكس سلبا على وضع المؤسسة ويعرضها لمخاطر متعددة. وتتمثل هذه الأخطاء المحاسبية فيما قد يظهر ضمن جدول النتائج أو الميزانية أو في عناصر محاسبية أخرى، وهي أخطاء ذات صلة مباشرة بالجانب الجبائي، مما يؤدي إلى تحميل المؤسسة أعباء مالية إضافية.[2]

أ. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في الميزانية:[3]

- أخطاء في احتساب بعض أصول الميزانية، حيث قد لا تدرج هذه الأصول ضمن الميزانية بالرغم من تسجيل التكاليف المرتبطة بها ضمن جدول حسابات النتائج؛

[1] حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص103.

[2] كويدمي محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص ص95-96.

[3] حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص104.

- أخطاء في معالجة الاهتلاكات، مثل إدراج اهتلاك لمعدات مؤجرة لمؤسسات أخرى، ما يعكس تغليبا للواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، أو اعتماد أسلوب معين للاهتلاك دون توافر الشروط التي تبرر استخدامه؛
- أخطاء في تقييم المخزون، تؤدي إلى تضخيم قيمته.

فيما يلي عرض للمخاطر التي يمكن رصدها ضمن حسابات الميزانية:

الجدول رقم (02-01): المخاطر الجبائية لحسابات الميزانية

المخاطر الجبائية
عند تخفيض رأس المال لامتصاص الخسائر، قد يترتب خطر من خصم الخسائر التعويضية من العجز المرحل.
في سياق عملية الاندماج، قد تواجه الشركة المستحوذة نوعين من المخاطر: - خطر عدم إدراج قسط الاندماج ضمن النتيجة؛ - خطر الإخفاق في تقديم الالتزام في الآجال المحددة عند إعادة المؤونات، أو عدم إعادة صافي الأرباح المحققة لكل من المؤسسات الممتصة.
عدم الالتزام باجال تسديد الديون والتقلبات المرتبطة بأسعار الصرف.
خصم مخصصات المخاطر والنفقات غير القابلة للخصم يستوجب التأكد من طبيعتها والتحقق من استيفائها للشروط التي تسمح بخصمها جبائيا.
تكوين مؤونة لتدهور الأصول غير الملموسة دون احترام الشروط القانونية، كغياب الخطر أو الاعتماد على تقدير غير سليم لحجم التدهور.
تضخيم قيمة براءات الاختراع أثناء عملية إعادة الإدماج داخل الشركة (ينبغي أن تعكس قيمة براءة الاختراع المقدرة القيمة الفعلية للعناصر والمكونات التي ساهمت في إنشائها).
ادراج بعض التكاليف الإضافية ضمن قيمة الأصول الثابتة، مثل احتساب مصاريف الصيانة والإصلاحات الخاصة بالتجهيز.
في حالة التنازل عن التثبيتات، تبرز مخاطر تتعلق بإمكانية الوقوع في خطأ عند احتساب فائض القيمة الخاضع للضريبة (فيما يتعلق بتطبيق التخفيضات المقررة قانونا أو الإعفاءات المرتبطة بالالتزام بالاستثمار).
غياب الوثائق التبريرية عند اقتناء الأصول الثابتة.
اعتماد طرق لتقييم المخزونات تختلف عن تلك المحددة قانونا.
تكوين مؤونة لانخفاض قيمة المخزونات دون وجود مبررات موضوعية، مثل تراجع في المبيعات أو تقلبات في السوق...الخ.
الاحتفاظ بالديون المعدومة في الميزانية دون تسويتها وعدم استرجاع المؤونات المكونة بشانها.

عدم تطبيق فوائد على قروض الموظفين التي تزيد مدتها عن سنة.
ظهور مبالغ مستحقة الدفع للموردين لا تعكس الوضع الفعلي للديون القائمة.
عدم تكوين مؤونة لمواجهة ارتفاع قيمة الديون بالعملة الصعبة.
اعتماد معدل فائدة مرتفع على الحسابات الجارية للشركاء يتجاوز المعايير المعمول بها.
عدم الالتزام بالشروط اللازمة لخصم مصاريف الفوائد.

المصدر: مزيمش اسماء، **دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2021/2020، ص ص138-139.

ب. المخاطر الناتجة عن اخطاء في حسابات النتائج:

الجدول رقم(02-02): المخاطر الجبائية لحسابات جدول النتائج

المخاطر الجبائية
إدراج المبالغ المقدمة كضمان ضمن الأعباء.
تسجيل أتعاب دون وجود نفقات حقيقية مقابلة.
عدم الالتزام بالشروط المطلوبة للاستفادة من خصم قيمة الهدايا.
ربط بعض الضرائب والرسوم بالاستغلال.
خصم الإعانات الممنوحة من قبل المؤسسة دون التقيد بالشروط المقررة.
وجود جزء من رقم الاعمال غير مفوتر.
عدم ادراج الاعمال التي انجزتها المؤسسة لذاتها ضمن الإيرادات.
عدم اضافة التبرعات والاعانات الممنوحة.
ادراج عوائد سندات المساهمة المتحصلة من الشركات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات ضمن الوعاء الضريبي.

المصدر: مزيمش اسماء، مرجع سبق ذكره، ص141.

ج. المخاطر المترتبة عن عناصر اخرى:

- **الرسم على القيمة المضافة:**

نظرا لاتساع نطاق تطبيقها، ينبغي أن تشمل جميع العمليات المرتبطة بالنشاط الاقتصادي. وبما أن التصريحات المتعلقة بها تقدم عادة بشكل شهري ودوري، فضلا عن تحصيلها في كل مرحلة من مراحل النشاط، يتعين على المؤسسات إجراء مراجعة دقيقة ومتابعة مستمرة لكافة العمليات المتعلقة بهذه

الضريبة. ويرجع ذلك الى ان احتساب الرسم على القيمة المضافة غالبا ما يكون عرضة للاخطاء[1]، مما يفرض ضرورة مراقبة تصريحات المؤسسة، بما في ذلك المعدلات، والاسترجاعات، والحسومات، وغيرها، نظرا لان تصريحات المؤسسة تمثل أحد أبرز مصادر المخاطر الدائمة للمؤسسة.

- **حالة المؤسسات الجديدة:**

تواجه المؤسسة حديثة النشأة جملة من التحديات التي قد تزيد من احتمال تعرضها للمخاطر الجبائية أبرزها:

- قد لا تتوفر لديها المتطلبات اللازمة للاستفادة من بعض الإعفاءات التي ينص عليها القانون الجبائي؛
- نقص الخبرة في مجال التسيير الجبائي نتيجة حداثة تعاملها مع الإدارة الضريبية؛
- تركيز الإدارة الجبائية على المؤسسات القديمة قد يخلق لدى المؤسسات الجديدة انطباعا بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة، مما يجعلها ترتكب أخطاء جبائية أو تتعمد ذلك لتحقيق مكاسب مالية. [2]

2. الخطأ في القرار التسييري:

بإمكاننا الحديث عن القرار التسييري عندما يقوم المسير بالاختيار من بين عدة خيارات متاحة، لكل منها تبعات ضريبية مختلفة، ويجدر بالذكر ان القرار التسييري قد يكون مطابقًا للقانون أو مخالفا له: [3]

أ. القرار التسييري القانوني:

يكون القرار التسييري قانونيا عندما يتم الاختيار بين بدائل جبائية أتاحها التشريع، كاختيار طريقة محددة للاهتلاك أو اعتماد طريقة معينة لتقييم المخزون. ويعد هذا القرار ملزما لكل من المكلف والإدارة الضريبية، وفقا لمبدأ عدم التدخل في التسيير، ولا يجوز إعادة النظر فيه.

[1] كويدمي محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص ص96-97.

[2] حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص104-105.

[3] Christine collette, op-cit, p27.

ب. القرار التسييري غير القانوني:

يظهر عندما تعتمد المؤسسة خيارا مخالفا للنصوص الضريبية، مثل خصم أعباء غير قابلة للخصم. في هذه الحالة يكون القرار ملزما للمؤسسة، لكنه غير ملزم للإدارة الضريبية التي تحتفظ بحقها في إجراء التصحيحات اللازمة.

ثانيا: مخاطر تسييرية أخرى

يمكن ابراز مظاهر اخرى للمخاطر الضريبية من خلال حدود التسيير الجبائي، حيث تتجلى هذه الحدود في كل من نظرية الفعل غير العادي في التسيير والتعسف في استعمال الحق، كما تمت الإشارة إليهما في الفصل الأول. فالفعل غير العادي في التسيير هو التصرف الذي لا يحقق منفعة للمؤسسة ولا يضيف لها مقابلا يتماشى مع غايتها الأساسية المتمثلة في تحقيق الربح. ويتم تقييم هذا الفعل من منظور اقتصادي بالدرجة الأولى، وليس من الجانب القانوني، باعتبار أن الشروط القانونية تكون مستوفاة ولا تمثل خرقا للالتزامات الضريبية. غير أن التبرير الاقتصادي هو الذي يحدد مشروعية هذا الفعل من عدمه. ووفقا لنظرية الفعل غير العادي في التسيير، قد ترفض الإدارة الجبائية احتساب بعض الأعباء عند تحديد الوعاء الضريبي، وهو ما يعد أحد مظاهر المخاطر الجبائية التي قد تواجهها المؤسسة، كما قد تقوم الإدارة الجبائية بتكييف بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق عندما تكون الغاية منها هي مجرد تفادي أو تقليص العبء الضريبي عبر إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية، دون أن تحقق أي منفعة اقتصادية للمؤسسة. ويعد هذا التكييف أحد مظاهر المخاطر الجبائية التي قد تواجهها المؤسسة، إذ يشكل تهديدا رادعا للمؤسسات التي تميل إلى تغليب المكسب الضريبي على حساب العائد الاقتصادي.[1]

الفرع الثاني: مجالات المخاطر الجبائية

استنادا إلى أعمال Price Waterhouse Coopers، يمكن تصنيف المخاطر الجبائية إلى سبعة أصناف، تكون بمجموعها محفظة المخاطر الجبائية داخل المؤسسة:

[1] حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106.

أولا: مخاطر المعاملات

كل معاملة تجريها الشركة تصاحبها مستويات متفاوتة من عدم اليقين حول كيفية تطبيق القوانين الضريبية المتعلقة بها، إلى جانب عدم اليقين الناشئ عن الأحكام والتقديرات الخاصة. وتعبر مخاطر المعاملات عن درجة تعرض الشركة للمخاطر المرتبطة بمعاملات محددة تقوم بها.

تكون مخاطر المعاملات منخفضة في المعاملات الروتينية، في حين تزداد هذه المخاطر كلما ارتفعت درجة تعقيد المعاملة، نظرا لأن المعاملات المعقدة تحظى باهتمام ورقابة أكبر من قبل السلطات الضريبية في جميع دول العالم. [1]

وبالتالي كلما اتسمت المعاملة بكونها اقل روتينية وغير معتادة، ارتفعت معها احتمالات التعرض لمخاطر ضريبية. فالمعاملات غير المتكررة والفردية مثل مشاريع إعادة الهيكلة والتنظيمات الكبرى، بيع الشركات أو أجزائها، عمليات الاستحواذ، غالبا ما تنطوي على مخاطر ضريبية أكبر مقارنة بالأنشطة اليومية المعتادة كبيع السلع والخدمات. بالإضافة الى ذلك فانه في الغالب توضع أنظمة وإجراءات محكمة للتعامل مع المعاملات الروتينية، إلا أنه لا يتم تطبيقها عادة على المعاملات الغير المتكررة والفردية.

وقد تنجم المخاطر الضريبية أيضا عن حالات تقصير أو إخفاق، مثل:

- إغفال إشراك قسم الضرائب في العملية أو الاكتفاء بالرجوع إليه في اللحظات الأخيرة؛
- غياب إطار تنظيمي واضح يحدد كيفية تقييم مستوى المخاطر المقبولة؛
- الفشل في توثيق المعاملة بدقة، أو في تنفيذها بالشكل السليم، أو في المحافظة عليها.

يرى المؤلف أن هذه النقطة الأخيرة تمثل عادة المصدر الأكبر للمخاطر في المعاملات الاستراتيجية؛ إذ إن الفشل في تنفيذ ما جرى التخطيط له أو توثيقه أو الحفاظ عليه يشكل، وفق خبرته، عاملا أساسيا وراء العديد من المخاطر الضريبية التي تواجهها الشركات. فالمعاملة الضريبية قد تستند إلى تسلسل محدد للأحداث، أو إلى انعقاد اجتماع لمجلس الإدارة، أو إلى صياغة معينة في المستندات، ويبقى الخطر قائما دائما في أن الأدلة التوثيقية المتوفرة قد لا تكون كافية لاسناد الموقف الضريبي المتبنى في حال الطعن فيه. [2]

[1] Frank J. Fabozzi, Pamela Peterson Drake, Ralph S. Polimeni, **The Complete CFO Handbook From Accounting to Accountability**, Wiley, 2007, p203.
[2] Tony Elgood, Tony Fulton, Mark Schutzman, **Tax Function Effectiveness**, CCH (a Wolters Kluwer business), United States of America, 2008, p p11-4-11-5.

ثانيا: مخاطر الوضعية

يرتكز الخطر الضريبي على مدى تأثيره واحتمالية وقوعه، حيث تحدد هذه الاحتمالية بناء على تصرف الإدارة الضريبية أو رد فعلها تجاه موقف محدد.

تزداد احتمالية وقوع الخطر عندما تكون المؤسسة في أوضاع تزيد من تعرضها للرقابة الضريبية، مثل:

- العمل في قطاع ذي سمعة سيئة أو كون المؤسسة نفسها ذات سمعة سيئة؛
- كون المؤسسة كبيرة الحجم؛
- تحقيق رصيد دائن مزمن في ضريبة الشركات او ضريبة القيمة المضافة، خصوصا عند تقديم أولى طلبات الاسترداد؛
- مواجهة المؤسسة لاضطرابات اجتماعية داخلية؛
- وجود نزاعات شديدة بين الشركاء تفضي إلى سلسلة من المنازعات القانونية؛
- مؤسسة موضوع وشايات او تبليغات، غالبا من مصادر مجهولة؛
- مؤسسة تودع إقرارات ضريبية تتضمن تناقضات تكتشف خلال الفحوصات الأولية؛
- ارتفاع ثروة الشركاء و/أو المديرين بما لا يتوافق مع مداخيلهم المصرح عنها. [1]

ثالثا: المخاطر التشغيلية

تعبر المخاطر التشغيلية عن المخاطر المرتبطة بتطبيق القوانين واللوائح والقرارات الضريبية على الأنشطة الروتينية اليومية التي تنفذها الشركة. وتتباين درجة هذه المخاطر وفقا لنوع النشاط، فمثلا تختلف المخاطر المرتبطة بالبيع العادي للمنتجات للعملاء الخارجيين عن تلك الناتجة عن عمليات البيع عبر الحدود بين الشركات التابعة ضمن نفس المجموعة.

في الحالة الثانية، تكون المخاطر الضريبية أكثر ارتفاعا، ويعود ذلك بصورة رئيسية الى اشكلات مرتبطة بتسعير التحويل. ويمثل هذا الوضع أحد نماذج المخاطر الضريبية التي قد تفرزها الأنشطة المعتادة والدورية للشركة.

مثال اخر على المخاطر التشغيلية:

[1] Mohamed Ben Hadj Saad**, L'audit Fiscal Dans Les PME : Proposition D'une Demarche Pour Lexpert-Comptable**, Mémoire Pour L'obtention du Diplôme D'expert-comptable, Faculté Des Sciences Economiques et de Gestion, Université DE SFAX,2009,p p 18-19.

مع تنامي عولمة التجارة، تتزايد احتمالات ان يؤدي موظفو التشغيل او الوكلاء، وبشكل غير مقصود، الى نشوء وجود خاضع للضريبة (مقر دائم) في دولة اجنبية، الامر الذي قد يترتب عنه التزامات ضريبية غير متوقعة على الشركة. ويمكن ان يظهر هذا المقر الدائم غير المقصود في عدة حالات، من بينها:

- شركات ترسل موظفيها لتنفيذ مهام عمل خارجية؛
- وكلاء ينشطون في دول أخرى ويبرمون عقودا باسم الشركة المحلية؛
- إنشاء مكتب تمثيلي في دولة أجنبية؛
- مؤسسات تسعى لتوسيع نطاق خدماتها على المستوى الدولي؛
- تنفيذ مشاريع مؤقتة تستدعي بقاء الموظفين خارج البلاد لفترات ممتدة؛

قد تشمل التبعات الضريبية الناجمة عن وجود مقر دائم عدة أنواع من الضرائب والالتزامات، من بينها الضرائب غير المباشرة كضريبة القيمة المضافة، وضريبة الأرباح، وضرائب التوظيف، إضافة إلى ضرائب المعاملات مثل رسوم الدمغة. وتمثل هذه الالتزامات أعباء مالية فعلية على الشركة.

يرى المؤلفون وفقا لخبرتهم أن قرب الوظيفة الضريبية من النشاط التشغيلي للشركة يعزز من القدرة على إدارة تلك المخاطر بكفاءة أكبر، كما أن تحقيق مستوى عال من التواصل بين مختلف الاطراف يعد عاملا جوهريا في هذا السياق. [1]

المخاطر التشغيلية لا تقتصر على الوظيفة الضريبية وحدها، بل تمتد لتشمل جميع اقسام الشركة وكافة الأفراد الذين تؤثر عليهم الضرائب، مثل المشتريات والفواتير والمبيعات ومحاسبة المخزون والنقل والموظفين والتسليم والخزينة والمالية والمحاسبة والاستثمار وغيرها.

وتعد المخاطر الناشئة عن الجوانب الشكلية لهذه العمليات الجارية مثالا على نوع من المخاطر التي قد تترتب عنها عواقب بالغة الأهمية. [2]

رابعا: مخاطر الامتثال

تشير إلى المخاطر الناتجة عن درجة التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها، حيث يعتبر أي انتهاك لهذه التشريعات مصدرا محتملا لظهور مخاطر ضريبية.

[1] Tony Elgood, Tony Fulton, Mark Schutzman, Op. Cit , p p 11-5-11-6.
[2] Mohamed Ben Hadj Saad, Op. Cit , p19

وتتوقف هذه المخاطر على عدة عوامل، منها:

- مدى كفاءة إجراءات إدارة البيانات المحاسبية والضريبية وتلخيصها ومراجعتها (سواء عبر التدقيق الداخلي أو الخارجي)؛
- مدى موثوقية ودقة نظام المعلومات المستخدم؛
- مدى كفاءة الأشخاص المعنيين ضريبيا؛
- وكذلك إجراءات المراقبة الضريبية المتمثلة في متابعة المستجدات التشريعية والأنظمة واللوائح، إضافة الى المبادئ التوجيهية، والممارسات الإدارية الضريبية. [1]

خامسا: المخاطر المحاسبية

تمثل المحاسبة وسيلة لتلخيص البيانات وتحديد الوعاء الضريبي، وتشكل الأساس الذي تعتمد عليه الرقابة الضريبية، مما يجعلها وسيلة للكشف عن أوجه القصور في الامتثال الضريبي. كما تعكس المحاسبة القرارات التي تتخذها الإدارة والتي تترتب عليها آثار ضريبية، وهو ما يجعلها في آن واحد مصدرا رئيسيا للمخاطر الضريبية ووسيلة لتاطير الخيارات التي قد تمثل فرصة للمؤسسة. [2]

سادسا: مخاطر السمعة

تعد السمعة الجيدة من أهم الأصول التي تمتلكها المؤسسة. وفي الجانب الضريبي، تنبع هذه السمعة من مدى التزام الشركة بالتشريعات الضريبية السارية، مما يوفر لها انطباعا إيجابيا مسبقا لدى السلطات الضريبية وتشكل عنصر ثقة وأمان لها.

مواقفنا تجاه الأفراد أو المؤسسات أو المنظمات التي نتعامل معها عادة ما تبنى على سمعتها، وينطبق ذلك أيضا على تعاملات المؤسسة مع الإدارة الضريبية والموردين والعملاء وجميع الأطراف الأخرى. [3]

تشير مخاطر السمعة إلى الأثر الواسع الذي قد يلحق بالمؤسسة نتيجة تصرفاتها أو أخطائها إذا كشف عنها للعلن، وهي بحكم طبيعتها تمتد لتؤثر على مصالح الأعمال واسعة نطاق.

[1] Idem.
[2] Idem.
[3] Ibid, p20.

فعلى سبيل المثال، تخيل الأثر المترتب على دخول شركة في نزاع ضريبي علني، كالوصول إلى المحاكم، وما قد يكشفه ذلك من تفاصيل حول أنشطتها أو ممارساتها، الأمر الذي قد يغير من صورة الشركة لدى عملائها أو مورديها أو حتى موظفيها. كذلك، يجدر التفكير في النتائج المترتبة على النظر إلى الشركة باعتبارها منخرطة في ممارسات تخطيط ضريبي عدواني بشكل كبير.

بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، قد تمس هذه القضية جوهر مفهوم المواطنة المؤسسية الرشيدة، خصوصا في الدول الأجنبية حيث قد تكون تأثيرات السمعة أكثر أهمية مقارنة بالبلد الأم، كما تتضح هنا الفروقات الثقافية وتضارب السياسات بين الدول.

يشمل تسيير مخاطر السمعة الضريبية التعامل مع قضايا مثل أثر التخطيط الضريبي العدواني، والمشكلات الناتجة عن الطعون الضريبية من قبل السلطات الضريبية، والسياسات والممارسات المتعلقة بالفساد.

تلعب مخاطر السمعة دورا مهما أيضا في علاقة الشركة مع سلطات الضرائب، سواء في بلدها الأم أو في الخارج، إذ إن أي تأثير سلبي على صورة الشركة أمام هذه السلطات يؤدي إلى توتر العلاقة معها وزيادة تصنيف الشركة كجهة ذات مخاطر مرتفعة.

ومن أبرز النتائج المترتبة على هذا التصنيف:

- ارتفاع عدد التدقيقات الضريبية وزيادة مستوى دقتها؛
- تزايد الصعوبات في الحصول على توجيهات مسبقة او موافقات من السلطات الضريبية بخصوص معاملات مقترحة؛
- تشديد أكبر في فرض الغرامات المترتبة عن التاخر او النقص في تسديد الالتزامات الضريبية. [1]

سابعا: محفظة المخاطر الضريبية للمؤسسة

ينبغي أن يؤخذ كل مجال من مجالات المخاطر الضريبية في الحسبان باستمرار، سواء بشكل منفرد او مجمع مع بقية المجالات، عند دراسة الملف الضريبي للشركة. [2] قد تظهر المخاطر المذكورة

[1] Tony Elgood, Tony Fulton, Mark Schutzman, Op. Cit , p p 11-9-11-10.
[2] Mohamed Ben Hadj Saad, Op. Cit , p20.

أعلاه منخفضة بشكل فردي، دون تجاوزها عتبة معينة من المخاطر، إلا أن جمعها معا قد ينتج عنه مستوى تراكمي من المخاطر قد يكون غير مقبول. [1]

وبذلك، تتشكل محفظة المخاطر الضريبية من تجميع كافة المخاطر الضريبية، وبعد تطبيق المعالجات الملائمة للمخاطر، تعد المخاطر المتبقية المترتبة عن محفظة المخاطر الضريبية للشركة مقبولة إذا لم تتجاوز في أسوأ الأحوال مستوى عتبة تحمل الشركة الإجمالية للمخاطر، علما بأن هذه المخاطر يمكن تحملها:

- ما دام لا يؤدي إلى الإضرار بأداء المؤسسة؛
- عندما تفوق تكلفة معالجته المنافع المتوقعة من تسييره، أو في حال كانت معالجته شديدة التعقيد أو غير عملية أو غير ملائمة. [2]

ثامنا: مخاطر التسيير

يقصد بها الفشل في تسيير مختلف أنواع المخاطر السابقة ومحفظة المخاطر بصورة فعالة، حيث تتمثل هذه المخاطر في الالتزامات الضريبية الإضافية التي قد تنشأ عن ضعف تسيير المخاطر، إضافة إلى الفرص الضريبية الضائعة التي كان بالإمكان استغلالها لتقليل الأعباء الضريبية بشكل قانوني. [3]

لذلك ينبغي على المؤسسة التأكد من أن القائمين على تسيير المخاطر الجبائية يتمتعون بالقدرات والمهارات اللازمة لأداء مهامهم، لأن قصور المهارات في هذا المجال قد يترتب عنه آثار سلبية على المؤسسة. وفي هذا الإطار يشير الباحثون إلى أن تسيير المخاطر الجبائية يجب أن يتحول إلى أولوية لدى الكثير من المؤسسات. [4]

كما ان قلة من المؤسسات تعمل على توثيق وترسيم تسيير المخاطر الضريبية لديها، الأمر الذي يجعل هذه العملية محصورة في أذهان المسؤولين عنها، وهو ما يمثل الخطر الأكبر.

حيث أن افتقار المؤسسة للتوثيق الرسمي والتواصل بشأن سياسة تسيير المخاطر الضريبية قد يضع المؤسسة أمام تحديات كبيرة، خاصة عند رحيل القائمين على تطبيقها دون تجهيز من يخلفهم. [5]

---

[1] Frank J. Fabozzi, Pamela Peterson Drake, Ralph S. Polimeni, Op. Cit, p204.
[2] Mohamed Ben Hadj Saad, Op. Cit, p20.
[3] Frank J. Fabozzi, Pamela Peterson Drake, Ralph S. Polimeni, Op. Cit, p204
[4] بوجاجة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص82.
[5] Mohamed Ben Hadj Saad, Op. Cit, p20.

المطلب الثالث: مصادر المخاطر الجبائية وأنواعها

يعد الخطر الجبائي من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسة في إطار تسييرها المالي والجبائي، حيث يرتبط بعدة عوامل داخلية وخارجية تؤثر في درجة تعرضها للمخاطر الجبائية. وتتعد مصادر هذا الخطر بين ما هو مرتبط بالتشريعات الجبائية وما هو ناتج عن التنظيم الداخلي للمؤسسة أو الاختلاف بين المحاسبة والجباية، إضافة الى انه يمكن ان تكون الإدارة الضريبية مصدر للخطر الجبائي نظرا للصلاحيات المخولة لها في مجال الرقابة الجبائية وإعادة التقويم وفرض العقوبات. كما تتنوع أنواع الخطر الجبائي بين خطر عدم الامتثال وخطر ضياع الفرص الجبائية المتاحة. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مصادر المخاطر الجبائية وأنواعها.

الفرع الأول: مصادر المخاطر الجبائية:

تقسم مصادر المخاطر الضريبية إلى:

أولا: التشريعات الضريبية

يعد الغموض والتعقيد في النصوص القانونية عاملا رئيسيا في ظهور المخالفات الضريبية. فقد أشارت دراسة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) سنة 2004 إلى أن التشريعات المعقدة أو غير الواضحة تزيد من احتمالية لجوء المكلفين إلى ممارسات لا يرغب بها المشرع. كما أن القوانين، حتى وإن كانت واضحة من حيث الغاية والتطبيق، قد يدفع ثقل أعبائها المكلفين إلى محاولة الالتفاف عليها.

في الحقيقة، تعد الضرائب المرتفعة تحديا أمام المؤسسات، الأمر الذي يدفعها إلى تعديل بياناتها المالية بهدف تخفيف العبء الضريبي. وإلى جانب الضريبة نفسها، تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية مرتبطة بالامتثال للالتزامات الضريبية، وهي نفقات ينبغي أخذها بالحسبان عند تقييم مستوى انضباطها الضريبي.

بمعنى آخر، فإن عدم توفر الموارد الكافية لإعداد التصريحات الضريبية بشكل سليم يؤدي إلى زيادة المخاطر الضريبية بالمؤسسة، وتشمل هذه الأعباء، على سبيل المثال، المصاريف الخاصة باللجوء إلى مستشارين ضريبيين والوقت المستغرق في البحث من أجل الالتزام بالإجراءات المفروضة.

إضافة إلى ذلك، تمثل التعديلات المستمرة التي تطرأ على القوانين الضريبية أحد أبرز مصادر المخاطر، مما يفرض على المسؤولين عن الشؤون الضريبية متابعة هذه المستجدات بشكل دائم. وفي حال إهمال ذلك، قد تواجه المؤسسة تصحيحات وعقوبات مالية جسيمة. [1]

وبناء على ذلك، يمكن تصنيف المخاطر الناجمة عن التشريع الضريبي إلى ما يلي:

1. مخاطر مرتبطة بتعقيد النصوص الجبائية:

إن تعقيد النظام الجبائي يزيد من صعوبة تطبيقه سواء بالنسبة للإدارة الجبائية في أداء مهامها أو بالنسبة للمكلف في الوفاء بالتزاماته الضريبية. وبناء على ذلك، فإن تعقيد النظام يجعل التحكم فيه أمرا صعبا، مما يتيح المجال لممارسات التهرب الضريبي. [2]

2. مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية:

إن عدم استقرار التشريعات الضريبية يخلق مخاطر ضريبية ناجمة عن جهل المؤسسة بهذه التغييرات أو عدم مواكبتها، كما أن هذه التعديلات قد تعيق المؤسسة في صياغة سياساتها واستراتيجياتها بعيدة المدى. ويتجلى ذلك بوضوح في التشريع الضريبي الجزائري، حيث شهدت قوانين المالية تعديلات شملت الاتمام والإلغاء والتعديل.

جدول رقم (02-03): التعديلات الجبائية خلال الفترة 2007-2016

قانون المالية	التعديلات الجبائية	قانون المالية	التعديلات الجبائية
2007	33 اجراء	2012	51 اجراء
2008	32 اجراء	2013	72 اجراء
2009	68 اجراء	2014	62 اجراء
2010	53 اجراء	2015	43 اجراء
2011	68 اجراء	2016	56 اجراء

المصدر: بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[1] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op. Cit, p 67.

[2] فتحة اميرة، مرجع سبق ذكره، ص 81.

إن التعديلات المتواصلة في القوانين الجبائية تنعكس بشكل سلبي على تسيير جباية المؤسسة، حيث يصعب على كل من مسيري المؤسسات والموظفين في الإدارة الجبائية مواكبة هذه المستجدات بشكل دائم. [1]

يتسم النظام الجبائي في الجزائر بعدم الاستقرار والتعقيد إضافة إلى غموض نصوصه القانونية، ويظهر ذلك من خلال سلسلة التعديلات المستمرة التي طالت التشريع الجبائي، ومن أبرزها: [2]

- تعدد الضرائب والرسوم المطبقة على المكلفين بالضريبة، إلى جانب كثرة النصوص القانونية المنظمة لها، حيث يشتمل التشريع الجبائي الجزائري على ستة قوانين ضريبية، ما يجعل الإحاطة بها أمرا صعبا، خصوصا مع ما يطرأ عليها من تغييرات متواصلة؛
- تم إقرار النظام المبسط للمهن غير التجارية مجددا عبر قانون المالية لسنة 2022، إلا أن المكلفين واجهوا صعوبة في فهم آليات تطبيقه بسبب التعديلات التي مست مواده ضمن قانون المالية التكميلي لنفس السنة؛
- خفض معدل الرسم على النشاط المهني إلى 1.5% وفقا لقانون المالية لسنة 2022، بعدما كان محددا في السابق بنسبة 2%؛
- تم تعديل الجدول التصاعدي الخاص بفرض الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لما نص عليه قانون المالية لسنة 2022؛
- أضيف الكشف التلخيصي السنوي كجزء من التصريحات الجبائية التي يجب إيداعها ضمن الحزمة الجبائية؛
- شهد قانون المالية لسنة 2015 توحيد معدل الضريبة على أرباح الشركات عند 23%، غير أن هذا التعديل ألغي لاحقا بموجب قانون المالية التكميلي، ليعتمد بدلا منه ثلاث نسب المعمول بها حاليا وهي 19%، 23% و26%. [3]

كذلك يتسم النظام الجبائي الجزائري بتعدد الوثائق المستعملة من طرف الإدارة الجبائية والمؤسسة، الأمر الذي يتطلب وقتا طويلا لإعدادها وما يترتب عن ذلك من تكاليف على الطرفين، فضلا عن إتاحته

[1] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

[2] شيخي سلمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 142-143.

[3] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص67.

مجالا أوسع للتهرب الضريبي. ويأتي ذلك رغم الإصلاحات المتتالية التي مست القوانين الجبائية بهدف تبسيط الإجراءات الضريبية وتخفيف الأعباء الضريبية على المؤسسات، ومن امثلة هذه الإصلاحات: [1]

- تم اختصار معدلات الضريبة على القيمة المضافة لتصبح معدلين اثنين بعد أن كانت أربعة؛
- استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- تم إلغاء قاعدة التأخير الشهري المطبقة على خصم الرسم على القيمة المضافة المرتبطة بعمليات اقتناء الاستثمارات.

أظهرت دراسة استقصائية قامت بها شركة Ernst & Young سنة 2004 شملت أكثر من 350 مديرا للضرائب في شركات كبرى من 11 دولة في العالم، أن 95% تغييرات في قوانين الضريبية، و94% التغييرات في تفسير القوانين من طرف السلطات الضريبية، و83% التغييرات التنظيمية الأخرى، تمثل العوامل الخارجية الرئيسية للمخاطر الضريبية. واستمرت النتائج ذاتها في دراسات Ernst & Young لعامي 2006 و2008. وبناء عليه، فإن مديري الضرائب في الشركات الذين لا يقومون بتحديث معرفتهم باستمرار بالقوانين والتنظيمات الضريبية يواجهون صعوبة في الالتزام باللوائح، مما يعرض شركاتهم لغرامات مالية. [2]

ثانيا: الاختلاف بين المحاسبة والجباية

يتم تحديد الوعاء الضريبي استنادا الى الربح المحاسبي للشركات الخاضعة للنظام الحقيقي، والذي يخضع بعد ذلك لتعديلات وفقا للقانون الضريبي للوصول إلى الربح الجبائي. [3] فالربح المحاسبي الظاهر في القوائم المالية هو نتاج النظام المحاسبي ولا يعكس بالضرورة الربح الجبائي المعتمد من قبل السلطات لتحديد الضريبة المستحقة. ويشمل ذلك العديد من العمليات سواء كانت اضافات او استبعادات التي تتم على الربح المحاسبي للوصول في النهاية إلى الربح الخاضع للضريبة. [4] وذلك من خلال انه عند حدوث تعارض بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية، تعطى الأفضلية للقاعدة الضريبية طبقا لمبدأ استقلالية

[1] حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص 101.
[2] كويدمي محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص ص 100-101.
[3] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 201.
[4] فتحة اميرة، مرجع سبق ذكره، ص 83.

القانون الجبائي. ومن هذا المنطلق، يجب التقيد بالقاعدتين التاليتين للتعامل مع هذه الفروقات بين المحاسبة والجباية: [1]

- في حال تعارض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي وأخرى ناجمة عن أحكام جبائية، يعمل بمبدأ الاستقلالية، إذ تقوم المؤسسة بإجراء الإسترادات والتخفيضات اللازمة للوصول إلى النتيجة الجبائية؛
- من جهة أخرى، تطبق جميع القواعد المحاسبية الواردة في نظام المحاسبة والتي لا تتعارض مع أي حكم صريح في اللوائح الجبائية باعتبارها قواعد مشتركة بين المحاسبة المالية والتشريع الجبائي.

وبذلك، تعرف النتيجة المحاسبية بأنها المحصلة التي يتم التوصل إليها عبر مسك محاسبة منتظمة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها، وذلك من خلال طرح الأعباء (حسابات الصنف 06) من الإيرادات (حسابات الصنف 07) خلال دورة استغلالية واحدة. ويتم التوصل إليها إما عبر حساب النتائج (الإيرادات والأعباء) أو من خلال الميزانية التي تعكس التغيرات في الأصول والخصوم خلال الدورة، غير أن حساب الضريبة لا يبنى فقط على الربح المحاسبي، بل يتجاوزه إلى الربح الجبائي، انسجاما مع مبدأ استقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي. ويعتبر الربح الجبائي في جوهره ربحا محاسبيا بعد إخضاعه لتعديلات وتصحيحات وفقا لأحكام القانون الجبائي، وذلك عبر إجراء عمليات حسابية خارج الإطار المحاسبي باستخدام جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية Liasse Fiscale) الذي يرفق مع التصريح السنوي للأرباح، وتتمثل النتيجة الجبائية في النتيجة المحاسبية قبل الضريبة مضافا إليها الأعباء غير القابلة للخصم (التي لا يسمح القانون الجبائي بخصمها) ومطروحا منها الإيرادات غير الخاضعة للضريبة (التي يستثنيها القانون الجبائي رغم إدراجها ضمن الربح المحاسبي). وهو ما يعبر عنه بالعلاقة الرياضية التالية:

النتيجة الجبائية= النتيجة المحاسبية+ الادماجات (Réintégration)- الخصومات (Déductions). [2]

[1] شيخي سلمة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص ص 201-202.

1. الإدماجات (الاستردادات):

تشير إلى العناصر الغير مقبولة للخصم من الربح الجبائي، رغم إدراجها كمصاريف عند احتساب النتيجة المحاسبية. غير أنها مرفوضة من الناحية الجبائية إما لأنها تجاوزت السقف الذي يحدده القانون الجبائي أو لكونها نفقات لا ترتبط بنشاط الاستغلال. ويتم التعامل معها عبر إجراء تسويات بإضافتها من جديد إلى النتيجة المحاسبية لاحتساب الربح الخاضع للضريبة. [1]

2. التخفيضات (الخصومات):

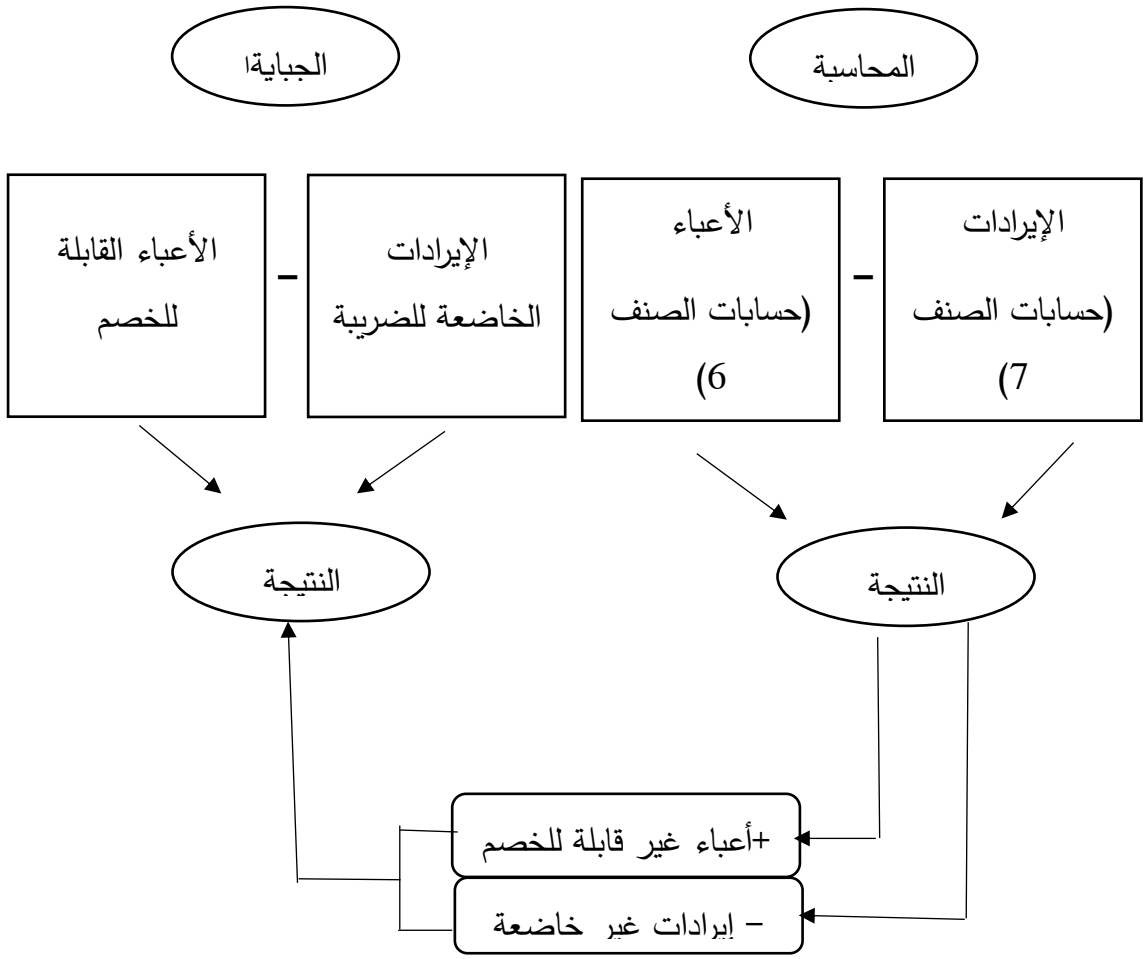
هي إيرادات مدرجة في النتيجة المحاسبية، لكن القانون الجبائي يقر باستبعادها كليا أو جزئيا من الوعاء الضريبي، مما يؤدي إلى طرحها من الربح الخاضع للضريبة. وتشمل التخفيضات أيضا بعض الأعباء التي لم تخصم محاسبيا عند تحديد النتيجة، إلا أن القانون الجبائي يسمح بخصمها عند تحديد الوعاء الضريبي. [2]

ويمكن بيان آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية عبر الشكل التالي:

[1] قطيب عبد القادر، عنيشل عبد الله، **دراسة وتحليل الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة افلو، المجلد 07، العدد01، 2023، ص 397.

[2] لواج عبد الرحيم، لواج منير، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات**، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، جامعة تلمسان، المجلد 20، العدد 02، 2021، ص 16.

الشكل رقم (02-02): كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية



المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 202.

إن استقلال القانون الجبائي عن القانون المحاسبي يفضي بالضرورة إلى ظهور اختلافات جوهرية بينهما، حيث إن المحاسبة والجباية لا تعالجان جميع الإيرادات والأعباء بالطريقة نفسها. فبعض الأعباء المسجلة محاسبيًا في الصنف 06 قد ترفض جبائيا، كما أن بعض الإيرادات المقيدة في الصنف 07 قد لا تعتبر خاضعة للضريبة. وهذا ما يؤدي إلى وجود فروقات بين المحاسبة والجباية، قد تكون دائمة أو مؤقتة، غير أن الفروقات المؤقتة وحدها هي التي تنشئ ضرائب مؤجلة سواء كأصول أو كخصوم. [1]

1. الفروقات المؤقتة:

تتمثل في الاختلافات التي تنشأ بين المحاسبة والجباية بسبب إدراج بعض الإيرادات أو الأعباء في الربح الضريبي في فترة تختلف عن الفترة التي أدرجت فيها ضمن الربح المحاسبي. وتمتاز هذه الفروقات

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص203.

بكونها تظهر في دورة محاسبية معينة ثم تنعكس في دورات لاحقة عن طريق التسديد أو الاسترداد، وهو ما ينتج عنه ما يعرف بالضرائب المؤجلة. [1]

أ. امثلة عن الفروقات المؤقتة:

- **المصاريف المالية والإتاوات والأتعاب:**

وفقا للنظام المحاسبي المالي: تسجل هذه الأعباء وترتبط بالسنة المالية التي نشأت خلالها دون اعتبار لتاريخ تسديدها الفعلي.

أما في القانون الجبائي: فإن خصمها من النتيجة الجبائية مشروط بدفعها فعليا خلال السنة المالية.[2]

- **إعانات الاستغلال والتوازن الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات:**

وفق النظام المحاسبي المالي: يتم تسجيلها كإيرادات في الحسابات عند تاريخ اكتسابها، دون اشتراط قبضها الفعلي كشرط للاعتراف بها.

وفق القانون الجبائي: لا تحتسب إلا في السنة المالية التي يتم فيها قبضها فعليا. [3]

2. الفروقات الدائمة:

تنتج هذه الفروقات عن اختلاف طريقة معالجة بعض العمليات ضريبيا عنها محاسبيا، وتمتاز بكون تاثيرها يقتصر على السنة المالية التي تقع فيها فقط، دون أن يمتد إلى السنوات اللاحقة. فقد يرفض القانون الجبائي خصم بعض المصاريف نهائيا، أو يحدد لها سقفا معينا، أو يربط قبولها بشروط معينة، كما قد يعفي بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة. [4]

---

[1] سماعين عيسى، **الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، جامعة شلف، المجلد 05، العدد02، جوان 2019، ص 98-99.

[2] عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي SCF**، مرجع سبق ذكره، ص 206.

[3] نفس المرجع، ص208.

[4] نفس المرجع، ص237.

➢ **أمثلة على الفروقات الدائمة:**

تعد كمصاريف غير قابلة للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي: [1]

- النفقات والأعباء وأجور كراء المباني التي لا تستعمل مباشرة في نشاط الاستغلال؛
- الهدايا الممنوحة، إلا إذا كانت لأغراض إشهارية شريطة ألا تتجاوز قيمة الهدية الواحدة 1000 دج، وبحد أقصى إجمالي قدره 500.000 دج؛
- التبرعات والاعانات، باستثناء تلك المقدمة لفائدة المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، شرط ألا تفوق قيمتها السنوية 4.000.000 دج؛
- تكاليف حفلات الاستقبال، بما فيها تكاليف الفندقة والإطعام والعروض، إلا إذا كانت مثبتة قانونا ولها علاقة مباشرة بنشاط استغلال المؤسسة؛
- الأعباء القابلة للخصم والتي تم دفعها نقدا إذا تجاوز مبلغ الفاتورة 1.000.000 دج بكل الرسوم، ويستثنى من ذلك الحالات التي يتم فيها دفع مبلغ الفاتورة من خلال التسديد نقدا في حساب بنكي أو بريدي؛
- الجزء من إيجار السيارات السياحية الذي يفوق 200.000 دج سنويا، وكذلك مصاريف صيانتها وإصلاحها عندما لا تكون أداة أساسية للنشاط، إذا تجاوزت 20.000 دج لكل مركبة؛
- الرسم على التمهين والرسم على التكوين المهني؛
- في المقابل، يسمح بخصم مصاريف الإشهار المالي والكفالة والرعاية المتعلقة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، بشرط إثباتها ضمن حد أقصى نسبته 10% من رقم أعمال السنة المالية، وبسقف لا يتجاوز 30.000.000 دج.

تعد كايرادات غير خاضعة للضريبة عند تحديد الوعاء الضريبي: (فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة).

يعفي القانون الجبائي فوائض القيمة المحققة من التنازل عن التثبيتات بين الكيانات التابعة لنفس المجمع، وكذلك تلك المتأتية من التنازل عن أحد الأصول في إطار عقود الإيجار. كما يحدد نسب احتساب فائض القيمة جبائيا وفقا لمدة حيازة التثبيتات اذ يحتسب بنسبة 70% من قيمته إذا تعلق بتثبيتات لم يمض على اقتنائها أو إنجازها أكثر من ثلاث سنوات، وبنسبة 35% إذا تجاوزت مدة حيازتها

[1] المادة 169 الفقرة 1 والفقرة 2 والفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

ثلاث سنوات. ويعفى كليا عند إعادة استثماره خلال أجل ثلاث سنوات من تاريخ تحقيقه. في المقابل يعامل النظام المحاسبي المالي هذه الفوائض كإيرادات عادية تسجل في الحساب 752. [1]

ومنه يتضح أن أي عملية تجريها المؤسسة تتطلب استيفاء شروط محددة حتى يكون بإمكانها خصم التكاليف او تخفيض نواتج محددة، وهو ما قد ينشأ عنه وقوع المؤسسة في مخاطر تعيين النتيجة الجبائية وما يترتب عنها من عقوبات جبائية. [2]

ثالثا: تنظيم المؤسسة

يمثل الجانب التنظيمي للمؤسسة عاملا مهما في ظهور المخاطر الضريبية، سواء ارتبط الأمر بالموظفين، أو بالإجراءات المعتمدة في المؤسسة، أو بنظام الرقابة الداخلية وغيرها. ويعود ذلك في الغالب إلى ضعف الكفاءة والمعرفة ونقص التكوين في المجال الجبائي، مما يؤدي إلى إهمال هذا الجانب. إلى جانب غياب هياكل تنظيمية متخصصة تسهر على متابعة المستجدات التشريعية، كغياب وظيفة الضرائب في المؤسسة مما يؤدي الى اسناد مهمة مسك الجباية الى المحاسب. ضف الى ذلك جهل المؤسسة بامتيازاتها الجبائية، وانعدام الرقابة الذاتية نتيجة عدم وجود هياكل للرقابة الداخلية، وهو ما يترتب عليه الإخلال بالالتزامات والتشريعات الجبائية. أما اعتماد إجراءات لا تتلاءم مع احتياجاتها الضريبية مثل الإجراءات الخاصة بإعداد التصريحات الجبائية، فيزيد من حدة هذه المخاطر. وحتى الوسائل التكنولوجية المستعملة في معالجة البيانات الجبائية والمحاسبية قد تشكل مصدرا للخطر الجبائي، لكونها تمثل الأساس في حساب الدخل الخاضع للضريبة وإعداد التصريحات والنتيجة الجبائية. [3]

من جانب آخر، يتأثر مستوى المخاطر الضريبية بخصائص المؤسسة مثل حجمها، وانتشارها الدولي، وطبيعة استثماراتها. فالمؤسسات الكبرى من الناحية الجبائية تميل إلى سلوك أكثر عدوانية مقارنة بالمؤسسات الصغيرة بفعل قوتها الاقتصادية. كما أن العمليات الخاصة كعمليات الاندماج والاستحواذ أو التعاملات بين المساهمين، تطرح مخاطر جبائية أعلى من العمليات العادية، خصوصا إذا غاب التوثيق الجيد لهذه العمليات أو لم توفر الموارد التنظيمية اللازمة لإنجاحها. ومن مصادر الخطر الضريبي أيضا

---

[1] سماعين عيسى، **الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص98.

[2] مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[3] بوجاجة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص 84-85.

التوسع الدولي للمؤسسة الذي يفرض على المؤسسة التقيد بقواعد جبائية متعددة، أبرزها القواعد الخاصة بالتسعير التحويلي.[1]

رابعا: هيكلية الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية مصدرا رئيسيا للخطر الجبائي بحكم الصلاحيات المخولة لها المتمثلة في الرقابة، إعادة التقويم، وفرض العقوبات. إذ تهدف من خلال إجراءات الرقابة إلى التأكد من مصداقية وصحة التصريحات الضريبية المعدة من طرف المؤسسة بغرض كشف محاولات التهرب الضريبي، وبعد ذلك القيام باعاد التقويم اي تصحيح الوعاء الجبائي ومبلغ الضريبة وفرض غرامات جبائية على المبالغ المتهرب من دفعها. [2]

ومنه تبرز كفاءة الإدارة الضريبية كعامل أساسي في تخفيف أو زيادة المخاطر الضريبية؛ فالإدارات التي تفتقر إلى الإمكانيات المالية الكافية أو إلى الوسائل المعلوماتية الكفيلة بمعالجة الكم الكبير من البيانات الخاصة بالمكلفين، قد تعجز عن رصد بعض الممارسات غير السليمة ضريبيا، مما يعرض المؤسسات للمزيد من المخاطر. كما أن محدودية الكفاءة، وضعف التكوين المستمر، وقلة الإلمام باستخدام الوسائل الحاسوبية لدى الموظفين، تعيق اكتشاف المخالفات أثناء عمليات الرقابة، وهو ما يساهم في تفاقم حالات عدم الامتثال الجبائي. [3]

الفرع الثاني: أنواع المخاطر الجبائية

تختلف الأدبيات في تصنيف المخاطر الضريبية، إذ لا يوجد اتفاق شامل بين الباحثين حول تقسيم محدد لها. ومع ذلك، يمكن إجمالها في فئتين أساسيتين تشكلان الإطار العام لهذه المخاطر داخل المؤسسة. وفي هذا الإطار، فرق Rossignol (2002) بين صنفين أساسيين هما: خطر عدم الامتثال، وخطر الفرصة: [4]

[1] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op.Cit, p p 67-68.

[2] بوجاجة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 85.

[3] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op.Cit, p p 67-68.

[4] Ibid, p p 65-66.

أولا: خطر عدم الامتثال

يرتبط هذا الصنف من المخاطر بعدم الالتزام بالقوانين الجبائية المعمول بها، وقد يكون مرده سلوكا متعمدا أو ناتجا عن أخطاء غير مقصودة. ففي الحالة الأولى، يعكس توجه المؤسسة نحو التهرب من التزاماتها الضريبية.

ويعود هذا الخطر في بعض الأحيان إلى غموض النصوص القانونية التي تحتمل تفسيرات متعددة، مما يؤدي إلى وقوع المكلف في الخطأ، اذ يترتب عن سوء التفسير سواء كان متعمدا ام لا إخلال بالقواعد الضريبية. كما قد ينشأ أيضا عن نقص كفاءة الموظفين المسؤولين عن متابعة العمليات التي تفرز الالتزامات الضريبية، الأمر الذي يفرض ضرورة توفر موارد بشرية مؤهلة وملمة بالبيئة الضريبية.

وتعد المحاسبة بدورها مصدرا اساسيا لهذا النوع من المخاطر، حيث يرى Yaich (2007) أنها تمثل من جهة أول ما يهدد الامتثال الجبائي للمؤسسة، ومن جهة أخرى أداة لتوثيق الخيارات التي قد تشكل فرصة لها، فالمحاسبة هي القاعدة التي تبنى عليها المؤشرات الخاضعة للضرائب، مما يجعل من الضروري الحرص على إقفال نظامها المحاسبي بدقة لتحقيق الامتثال وصحة ومصداقية بياناتها المالية.

وقد يرجع هذا الخطر كذلك إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية أثناء القيام بالرقابة الجبائية، إذ إن اكتشاف حالات عدم الامتثال يتطلب وجود مراقبين مؤهلين لأداء مهامهم بكفاءة.

والى جانب ذلك، يعد التوسع خارج الحدود من أبرز مصادر هذا النوع من المخاطر، إذ أشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2004) وفقا لدراسة قامت بها، أن التحويل غير السليم للأرباح في إطار الشركات متعددة الجنسيات بغرض تحقيق مزايا ضريبية يعد أحد أبرز مظاهر عدم الامتثال الضريبي، مما يستوجب معالجته عبر إجراءات ملائمة لتسييره.

ثانيا: مخاطر الفرصة

يرتبط هذا الصنف أساسا بغياب الإلمام بالامتيازات المتوفرة، مما قد يترتب عنه تكبد المؤسسة لخسائر مالية معتبرة.

قد يؤدي جهل المؤسسة بالقواعد الضريبية الملائمة إلى ضياع فرصها، حيث قد تتحمل عبئا ضريبيا أكبر مما كان يمكن أن تدفعه لو استفادت من الامتيازات المقررة. وبعبارة أخرى، فإن استغلال ما

يتيحه الإطار التشريعي من فرص يعد من أفضل الممارسات الإدارية التي ينبغي على المؤسسة تبنيها لتعزيز وضعها المالي.

في الواقع، يشير (Cozian 2008) إلى أنه كما أن هناك إدارة مالية أو تجارية جيدة، يوجد أيضا تسيير ضريبي جيد، حيث يتعين على المكلف الواعي أن يسير التزاماته الضريبية بما يخدم مصالحه بأفضل شكل ممكن، ويعرف هذا النوع من التسيير الضريبي في اللغة الإنجليزية ب « effective tax plannin» أي التخطيط الضريبي الفعال.

تتباين هذه الفكرة عن مجرد تقليص العبء الضريبي، إذ تمثل استراتيجية شاملة تراعي مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة، سواء كانت ضريبية أو غير ضريبية. أما التكاليف غير الضريبية فتتمثل أساسا في المصاريف الخاصة باللجوء الى مستشارين خارجيين من أجل تحقيق وفورات ضريبية، إضافة إلى المصاريف المرتبطة بالبحث عن فرص للتقليل من الضريبة، فضلا عن مخاطر الغرامات والتكاليف الناجمة عن إجراءات التنفيذ.

وعليه فإن خطر فقدان الفرصة يرتبط بثلاثة عناصر أساسية:

- عدم الانتفاع من الحوافز الضريبية؛
- القيام بعمليات لا تنسجم مع السياسة الاقتصادية للمؤسسة؛
- اعتماد عمليات يكون الغرض منها ضريبيا فقط.

المبحث الثاني: الالتزامات والعقوبات الجبائية للمكلف بالضريبة

يتناول هذا المبحث مختلف الالتزامات والعقوبات الجبائية للمكلف بالضريبة، بهدف ابراز مختلف صور خطر عدم الامتثال الجبائي داخل المؤسسة. حيث يتم التطرق الى الالتزامات الجبائية والعقوبات المترتبة عن الاخلال بها، سواء من خلال التصريحات الجبائية أو غيرها من الالتزامات المفروضة قانونا. كما يتم التطرق الى الامتيازات الجبائية وشروط الاستفادة منها في إطار سياسات دعم الاستثمار والتشغيل، مع ابراز مخاطر الاخلال بهذه الشروط وما يترتب عنه من فقدان للامتيازات وتحمل تكاليف جبائية إضافية. وعليه يهدف هذا المبحث الى توضيح كيف يشكل عدم احترام الالتزامات او شروط الامتيازات مصدرا رئيسيا للمخاطر الجبائية، إضافة الى ذلك، فان الهدف من عرض الامتيازات الجبائية

هو ابراز الفرص التي ينبغي استغلالها، لان عدم الاستفادة منها يؤدي الى تكبد خسائر مالية، وهو ما يعرف بخطر فقدان الفرصة.

المطلب الأول: التصريحات الجبائية للمكلف والعقوبات الجبائية المتعلقة بها

تعد التصريحات الجبائية من أهم الالتزامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي على المكلف بالضريبة، باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضرائب. ونظرا لأهميتها فقد رتب المشرع الجبائي مجموعة من العقوبات في حالة الاخلال بها أو عدم احترام اجالها، وذلك لضمان الامتثال الجبائي والحد من محاولات التهرب الضريبي. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى التصريحات الجبائية والعقوبات الجبائية المتعلقة بها.

الفرع الأول: التصريحات الجبائية:

أولا: التصريح بالوجود G08

يلتزم المكلفون بالضريبة، سواء تعلق الأمر بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة، بإيداع تصريح لدى مصلحة الوعاء المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشروع في النشاط، وذلك باستخدام النموذج المعتمد من طرف الإدارة. [1]

ثانيا: التصريح بالرسم على القيمة المضافة G50

يلتزم كل شخص يمارس انشطة تخضع للرسم على القيمة المضافة بإيداع أو إرسال كشف شهري إلى قابض الضرائب المختص إقليميا، في أجل أقصاه اليوم العشرون من كل شهر، يتضمن هذا الكشف مجموع العمليات الخاضعة للرسم أو المعفاة. ويسمح للمدينين بالضريبة الذين يفتقرون إلى تسيير محاسبي مركزي، بتقديم تصريح برقم الأعمال لكل وحدة من وحداتهم على مستوى قباضات الضرائب المختلفة المختصة اقليميا. أما المكلفون التابعون لمراكز الضرائب، فعليهم إيداع تصريح يوضح فيه مبلغ رقم الاعمال المحقق لدى المركز الذي يقع ضمن دائرة اختصاصه مقرهم أو إقامتهم الرئيسية، مع دفع الرسم المستحق بناء على هذا التصريح. وفي حال صادف آخر أجل عطلة قانونية، يؤجل الاجل إلى أول يوم

[1] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

عمل لاحق،[1] ما يعني أن الفترة المحددة قانونا للتصريح تمتد من اليوم الأول إلى اليوم العشرين من كل شهر.

ثالثا: النظام التصريحي للضريبة على أرباح الشركات

1. تسديد الضريبة على أرباح الشركات عبر نظام التسبيقات على الحساب من خلال التصريح الشهري G50 :

تستوجب الضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاثة أقساط مسبقة تواريخ استحقاقها على التوالي لا تتعدى 20 مارس و20 جوان و20 نوفمبر من السنة الموالية للسنة التي تحققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لاحتساب هذه الضريبة. وتحتسب الأقساط الوقتية ويدفع مبلغها إلى قابض الضرائب المختص من قبل الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، وذلك دون الحاجة إلى إشعار مسبق. كما يحدد مبلغ كل تسبيقة بنسبة 30% من الضريبة المستحقة على الأرباح المسجلة في آخر سنة مالية مقفلة عند حلول موعد الاستحقاق، أو على الأرباح المحققة خلال آخر فترة لفرض الضريبة في حال عدم إقفال أي سنة مالية. اما بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة، يُحدد مبلغ كل دفعة بما يعادل 30% من الضريبة المحتسبة على أساس حاصل يقدر بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المستثمر.

يتم تسوية الرصيد المتبقي من الضريبة من قبل المكلفين بها، حيث تقرب قيمته إلى الدينار الأدنى، ويسدد بشكل مباشر من طرفهم دون الحاجة إلى إشعار مسبق. ويأتي ذلك بعد طرح الأقساط المدفوعة بموجب جدول إشعار بالدفع، على أن يتم التسديد قبل اليوم العشرون من الشهر الموالي لتاريخ انتهاء أجل إيداع التصريح بالربح الخاضع للضريبة عن السنة المالية السابقة (30 أفريل).

في حال فاقت التسبيقات المسددة قيمة الضريبة المستحقة على أرباح الشركات خلال السنة المالية، ينشأ عن ذلك فائض في الدفع، يمكن اقتطاعه من التسبيقات اللاحقة، أو المطالبة باسترجاعه عند الضرورة.

إذا كان فائض الدفع يفوق قيمة التسبيق اللاحق أو يغطي جزءا منه فقط، يتعين التصريح بالتسبيق، إما بكتابة عبارة "لا شيء" إذا تمت تغطيته كليا، أو بدفع المبلغ المتبقي الناتج عن الفرق بين الفائض المسدد سابقا والتسبيق المستحق.

[1] المادة 76 الفقرة 1 و2 و3 و4 من من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2025.

ويجب ان لا تقل قيمة الضريبة على أرباح الشركات المستحقة من قبل الأشخاص المعنويين عن 10.000 دج عن كل سنة مالية، مهما كانت نتائجهم المحققة.

يسدد هذا الحد الأدنى من الضريبة لدى قابض الضرائب المختص في غضون العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يأتي بعد شهر تاريخ الأجل القانوني المخصص لإيداع التصريح السنوي، بصرف النظر عن قيام المكلف بإيداع التصريح أو عدمه. [1]

وعليه يكون التسبيق الأول مستحقا قبل 20 مارس من السنة N، والتسبيق الثاني قبل 20 جوان من نفس السنة، أما التسبيق الثالث فيدفع قبل 20 نوفمبر من السنة N، في حين يتم تسديد رصيد التصفية ما بين 01 ماي و20 ماي من السنة N+1.

2. التصريح بالارباح الخاضعة للضريبة (التصريح السنوي للارباح (LIASSE FISCALE)):

يصرح بالربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من خلال الحزمة الجبائية (LIASSE FISCALE)، التي تتضمن الميزانية (الأصول والخصوم) وحساب النتيجة، إضافة إلى 13 جدولا مفسرا لهما أي للميزانية وحساب النتيجة. تعد هذه الحزمة في نسختين: الاولى باللون الأحمر مخصصة للإدارة الجبائية، وأخرى باللون الرمادي موجهة للمكلف بالضريبة، على أن تودع قبل 1 ماي من السنة الموالية.[2]

3. التصريح بالضريبة على أرباح الشركات (التصريح السنوي G04):

يودع هذا التصريح بدوره رفقة التصريح السنوي للأرباح في اجل أقصاه الفاتح من ماي للسنة التي تلي سنة تحقيق الأرباح. [3]

4. الكشف التلخيصي السنوي:

يلزم الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، بالقيام بالتصريح الإلكتروني بكشف تلخيصي سنوي، وذلك في أجل أقصاه الثلاثون من شهر سبتمبر من كل سنة. ويجب أن يتضمن

[1] المادة 356 الفقرة 2 و3 و4 و6 و9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص264.

[3] نفس المرجع، ص270.

هذا الكشف مجموعة البيانات التي ينبغي استخلاصها من التصريح السنوي للنتائج وكافة الكشوف المرفقة.

وفي حال تزامن آخر يوم من أجل الإيداع مع عطلة قانونية، يتم تمديد موعد الاستحقاق إلى أول يوم عمل يلي تلك العطلة.[1]

رابعا: النظام التصريحي للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية

1. دفع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية:

تؤدى ضريبة الدخل على الأرباح الصناعية والتجارية خلال سنة فرضها عن طريق إشعار بالدفع، وذلك على شكل تسبيقين: الأول بين 20 فيفري و20 مارس، والثاني بين 20 ماي و20 جوان، في مقر مزاولة النشاط.

يقوم المكلفون بالضريبة بتسوية الرصيد المتبقي منها، حيث يسدد المبلغ المستحق عبر إشعار بالدفع قبل اليوم العشرون من الشهر الموالي لاخر اجل لإيداع التصريح بالنتيجة، أي قبل 20 ماي من السنة (ن+1).

يحدد مبلغ كل تسبيق بما يعادل 30% من قيمة الاشتراكات المترتبة على المكلف بالضريبة في آخر سنة خضع فيها للضريبة.

إذا فاقت الأقساط المسددة قيمة الضريبة المستحقة، ينشأ فرق يمثل فائض دفع، يمكن خصمه من الأقساط المقبلة أو طلب استرداده عند الحاجة.

الضريبة المستحقة على الدخل الإجمالي، ضمن صنف الأرباح الصناعية والتجارية، يجب ان لا تقل عن 10.000 دج سنويا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، بغض النظر عن النتيجة المحققة خلال السنة المالية.

[1] المادة 151 مكرر الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

يتعين سداد هذا الحد الأدنى من الضريبة لدى قابض الضرائب بمقر النشاط في غضون العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يأتي بعد شهر تاريخ انتهاء الأجل القانوني المخصص لإيداع التصريح، بصرف النظر عن قيام المكلف بإيداع التصريح أو عدمه. [1]

فيما يخص المكلفين التابعين للمراكز الضريبية المزودة بنظام "جبايتك"، يُسدد التسبيقان عبر استخدام التصريح الشهري G50. [2]

2. التصريح بالارباح الخاضعة للضريبة عن طريق التصريح السنوي للنتائج (LIASSE FISCALE):

تم ذكره سابقا أي نفس التصريح المستعمل في التصريح بالربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. في اجل أقصاه 30 جوان.[3]

3. التصريح بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (التصريح السنوي G11):

يودع هذا التصريح بدوره رفقة التصريح السنوي للنتائج أي في اجل أقصاه 30 جوان للسنة التي تلي سنة تحقيق الأرباح.

بعد ذلك، تصرح الأرباح الصناعية والتجارية ضمن الدخل الإجمالي باستخدام التصريح G01، في نفس الاجال.

4. الكشف التلخيصي السنوي Etat Recapitulatif Annuel:

يلزم المكلفون بالضريبة التابعون للمراكز المجهزة بالنظام المعلوماتي "جبايتك" بتقديم كشف سنوي تلخيصي قبل 30 سبتمبر من كل سنة كاخر اجل، يتضمن البيانات الواجب استخراجها من تصريح النتيجة والكشوف المرفقة. [4]

[1] المادة 355 الفقرة 1 و3 و6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص311.

[3] المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[4] المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

خامسا: النظام التصريحي للضريبة الجزافية الوحيدة

1. التصريح التقديري برقم الاعمال: (نموذج G12)

يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإعداد تصريح تقديري وتقديمه إلى مفتش الضرائب المختص بمكان مزاولة النشاط، على أن يقدَم هذا التصريح في اجل أقصاه 30 يونيو من كل سنة.

كما يلزمون بمسك سجل مرقم ومؤشر من طرف المصالح الجبائية، يحتوي على تلخيص سنوي وتدون فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بالفواتير وغيرها من المستندات الثبوتية، على أن يقدم عند كل طلب من الإدارة الجبائية.

ووفقا لنفس الشروط، يلزمون كذلك بمسك سجل مرقم ومؤشر يحتوي تفاصيل مبيعاتهم.

كما يلزم المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاط تقديم الخدمات بمسك دفتر يومي يسجل فيه يوميا جميع تفاصيل إيراداتهم المهنية، ويقدم هذا الدفتر كلما طلبته الإدارة الجبائية. [1]

ويجب عند تقديم التصريح التقديري برقم الأعمال أن يبدأوا بسداد كامل الضريبة المستحقة وفق رقم الأعمال المؤقت المصرح به، لدى قابض الضرائب المختص بمكان مزاولة نشاطهم الخاضع للضريبة.

يسمح لهؤلاء المكلفين بالضريبة بتسديد الضريبة المستحقة بالتقسيط، حيث يدفع 50% أي نصفها عند إيداع التصريح المؤقت، بينما يسدد النصف الاخر أي الـ 50% المتبقية على دفعتين متساويتين: الأولى من 1 إلى 15 سبتمبر، والثانية من 1 إلى 15 ديسمبر، بشرط أن يتم إيداع التصريح في الموعد المحدد. وإذا صادف آخر أجل للسداد يوم عطلة رسمية، يؤجل السداد إلى اول يوم عمل يليها. [2]

يجب ألا يقل المبلغ المستحق عن 30.000 دج لكل سنة مالية بموجب الضريبة الجزافية الوحيدة، مهما كان رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

---

[1] المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[2] المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

ويحدد هذا الحد الأدنى للمبلغ المستحق ب .10.000 دج فيما يخص الأنشطة التي يتم ممارستها في إطار القانون الأساسي للمقاول الذاتي، ويجب سداد هذا المبلغ كاملا قبل 30 يونيو من السنة المعنية كحد اقصى. [1]

بالنسبة للمكلفين بالضريبة الجدد فيتعين عليهم إكتتاب التصريح النهائي (نموذج G12 Ter) ودفع الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة تلقائيا. أي انهم غير ملزمين بالتصريح التقديري برقم الاعمال بل يتم تقديم التصريح النهائي مباشرة.

ويتعين إيداع هذا التصريح في أجل لا يتجاوز 20 جانفي من السنة التي تلي سنة انطلاق النشاط.[2]

2. التصريح النهائي برقم الاعمال: (تصريح تكميلي (G12 Bis))

يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع تصريح نهائي، يشتمل رقم الأعمال الفعلي المحقق، قبل 20 جانفي من السنة ن+1 كاخر اجل.

في حال كان رقم الأعمال الفعلي أكبر من رقم الاعمال المصرح به في التصريح المؤقت، يجب على المكلف بالضريبة دفع الضريبة التكميلية المستحقة عند إيداع التصريح النهائي. [3]

سادسا: دفع الضريبة على الأجور

تسدد ضريبة الأجور عبر الاقتطاع من المصدر من قبل رب العمل لدى قباضة الضرائب التابع لها المكتب المسؤول عن صرف الاجور، بحيث يكون الدفع شهريا للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي وفصليًا للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة.

1. دفع الضريبة على الأجور بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي:

فيما يخص المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، يجب تسديد ضريبة الأجور شهريا باستخدام نموذج G50 باللون الأزرق، لدى قباضة الضرائب التابع لها المكتب أو المصلحة المسؤولة عن

[1] المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[3] المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

صرف الأجور في المؤسسة، وذلك في غضون العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات.

2. دفع الضريبة على الأجور بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية:

يجب على المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة سداد ضريبة الأجور المستحقة باستخدام نموذج G50 TER لدى قباضة الضرائب المختصة بمقر نشاط المؤسسة، وذلك في غضون العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تمت فيه الاقتطاعات. [1]

سابعا: دفع الضريبة على مداخيل القيم المنقولة

يلزم المدينون (شركات، بنوك، مؤسسات مالية، ...) الذين يدفعون مداخيل القيم المنقولة (مثل توزيعات الأرباح والفوائد) باقتطاع الضريبة المستحقة على هذه المداخيل ودفعها لدى قباضة الضرائب المختصة إقليميًا، في غضون العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات، وذلك باستخدام نفس الجدول في النموذج G50 الخاص بالتصريح بالضريبة على الأجور. [2]

ثامنا: التنازل او التوقف عن النشاط

يتعين على المكلفين بالضريبة إبلاغ مفتش الضرائب بالتنازل عن النشاط أو التوقف عنه في غضون عشرة أيام، مع توضيح التاريخ الذي أصبح او سيصبح فيه التنازل أو التوقف عن النشاط فعليا، وذكر اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه عند الاقتضاء.

ويبدأ احتساب مدة العشرة أيام اعتبارا من:

- اليوم الذي تنشر فيه عملية البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية، في حال كان الأمر يتعلق ببيع أو التنازل عن محل تجاري؛
- اليوم الذي يستلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة النشاط، في حال كان الأمر يتعلق ببيع أو التنازل عن مؤسسات أخرى؛
- اليوم الذي يتم فيه إغلاق المؤسسة بشكل نهائي، إذا كان الامر يتعلق بوقف النشاط؛

[1] عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص 357.

[2] نفس المرجع، ص 378.

- اليوم الذي يسحب فيه الاعتماد، إذا كان الأمر يتعلق بسحب الاعتماد. [1]

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية المتعلقة بالتصريحات الجبائية (عدم التصريح، التاخر في التصريح، النقص في التصريح):

أ. يترتب عن عدم تقديم المكلف بالضريبة لتصريح بالوجود فرض غرامة جبائية مقدارها 30.000 دج.[2]

ب. يترتب عن التأخر في إيداع التصريحات الحاملة لعبارة "لا شيء"، وكذا التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة المستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين لعجز في النتائج، فرض الغرامات التالية: [3]

- 2.500 دج إذا كان التأخر في حدود شهر واحد؛
- 5.000 دج إذا فاق التاخر الشهر ولم يتعد شهرين؛
- 10.000 دج إذا فاق التأخر شهرين.

أولا: الرسم على القيمة المضافة

1. عقوبات غياب التصريحات الجبائية:

إذا لم يقم المكلف باكتتاب كشوف رقم الأعمال بعد انقضاء شهر كامل على الأقل من تاريخ إعذاره من طرف المصلحة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتسوية وضعيته، يتم اللجوء إلى التقييم التلقائي للوعاء الضريبي،[4] مع فرض غرامة بنسبة 25%.[5]

2. عقوبات تأخير التصريحات الجبائية:

عند إيداع التصريحات G50 من قبل المكلف بالضريبة بعد انقضاء الآجال القانونية، أي بعد اليوم العشرين من الشهر، تفرض عليه غرامات تحسب استنادا الى المبلغ الإجمالي للضرائب والرسوم المستحقة (إجمالي الحقوق المدفوعة عبر G50) كما يلي:

---

[1] المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2025.

[2] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2025.

[3] مادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2025.

[4] المادة 44 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[5] المادة 115 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

جدول رقم (02-04): عقوبات التاخير المطبقة على الضرائب المدفوعة عن طريق تصريح G50

أشهر تأخير إيداع تصريح G50 بعد العشرين من الشهر.	عقوبة التحصيل	عقوبة الإيداع المتاخر	الغرامة التهديدية	مجموع العقوبتين
الشهر الأول (الإيداع بين 21 من الشهر ونهاية الشهر)	%10	%5	/	%15
الشهر الثاني (الإيداع بين اول ونهاية الشهر الثاني)	%10	%10	%03	%23
الشهر الثالث (الإيداع بين اول ونهاية الشهر الثالث)	%10	%10	%06=%03+%03	%26
الشهر الرابع (الإيداع بين اول ونهاية الشهر الرابع)	%10	%10	%09=%03+%06	%29
الشهر الخامس (الإيداع بين اول ونهاية الشهر الخامس)	%10	%10	%12=%03+%09	%32
الشهر السادس (الإيداع بين اول ونهاية الشهر السادس ومابعده)	%10	%10	%15=%03+%12	%35

المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص140

3. عقوبات النقص في التصريحات الجبائية:

أولاً: في حال أثبت التحقيق أن رقم الأعمال السنوي الذي صرح به المكلف غير مطابق للواقع، أو أن الخصم المطبق لم يكن في محله، فإنه تضاف إلى قيمة الرسوم المتملص منها زيادات بنسب مختلفة حسب مبلغ هذه الرسوم المتملص منها في السنة المالية:

- نسبة 10% عندما يكون المبلغ اقل او يساوي 50.000 دج؛
- نسبة 15% عندما يكون المبلغ يفوق 50.000 دج واقل او يساوي 200.000 دج؛
- نسبة 25% إذا تجاوز المبلغ 200.000 دج.

ثانيا: في حال اللجوء إلى أساليب تدليسية، تفرض غرامة نسبتها 100% على اجمالي الحقوق. [1]

[1] المادة 116 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

وإلى جانب ذلك، يتعرض كل مكلف تملص أو حاول التملص باستعمال أساليب تدليس في تحديد وعاء الضريبة أو الرسوم او في تصفيتها، كليا أو جزئيا، إلى عقوبات حسب مبلغ الحقوق المتملص منها، كما يلي: [1]

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها لا يتجاوز 100.000 دج؛
- عقوبة بالحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين، إذا كان المبلغ المتملص منه أكثر من 100.000 دج ولا يتعدى 1.000.000 دج؛
- عقوبة بالحبس من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، إذا فاق المبلغ 1.000.000 دج ولم يتعدى 5.000.000 دج؛
- عقوبة بالحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، إذا تجاوز المبلغ المتملص منه 5.000.000 دج ولم يتخط 10.000.000 دج؛
- عقوبة بالحبس من 5 إلى 10 سنوات وغرامة من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 10.000.000 دج.

وتعد الأفعال التدليسية بوجه خاص في الحالات التالية: [2]

- قيام أي شخص بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو عوائد خاضعة للرسم على القيمة المضافة المستحقة عليه، ومن أبرز صور ذلك إجراء مبيعات دون تحرير فواتير؛
- تقديم مستندات غير مطابقة للحقيقة لدعم طلبات تهدف إلى الحصول على تخفيضات أو إعفاءات أو تسويات أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، أو بغرض الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقررة لفائدة بعض فئات المكلفين؛

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

- إغفال متعمد لنقل الحسابات أو التلاعب بها، أو إدراج قيود غير صحيحة أو وهمية في الدفاتر اليومية أو دفاتر الجرد أو ما يقوم مقامها، مع الإشارة إلى أن هذا الحكم ينطبق فقط على المخالفات المرتبطة بالسنوات المالية التي أُقفلت حساباتها؛
- عدم التصريح بمداخيل المنقولات أو برقم الأعمال، أو تقديم تصريح ناقص بهما بشكل متعمد؛
- تعمد المكلف بالضريبة إظهار عجزه عن السداد أو عرقلة تحصيل الضرائب أو الرسوم المستحقة عليه باستخدام وسائل مختلفة؛
- كل فعل أو أسلوب او تصرف ينطوي ضمنا عن نية واضحة في التهرب كليا او جزئيا من دفع الرسوم على رقم الأعمال، أو تأجيل سدادها، كما يظهر ذلك من خلال التصريحات المودعة لدى الإدارة.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية

1. عقوبات عدم إيداع التصريح السنوي للأرباح:

في حال امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح السنوي، سواء تعلق الأمر بالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، يتم فرض الضريبة عليه تلقائيا مع زيادة قدرها 25%. وإذا لم يتم إيداع التصريح لدى الإدارة في غضون ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه بإنذار رسمي عبر رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، فإن الزيادة ترتفع إلى 35%.[1]

2. عقوبات التأخر في إيداع التصريح السنوي للأرباح:

في حال إيداع التصريحات السنوية (LIASSE FISCALE + G11) بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، أو (LIASSE FISCALE + G04) بالنسبة للأشخاص المعنويين الخاضعين لضريبة أرباح الشركات، بعد انقضاء الاجال القانونية المحددة أي بعد 30 جوان بالنسبة للاشخاص الطبيعيين او بعد 30 أفريل بالنسبة للاشخاص المعنويين، تطبق الزيادات التالية: [2]

- 10%اذا لم يتجاوز التأخير شهرا واحدا؛
- 20% إذا فاق التأخير شهرا ولم يتعد شهرين؛
- 25%إذا تجاوز التأخير شهرين.

[1] المادة 192 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

3. الزيادات الناتجة عن نقص في التصريح:

إذا قام المكلف بالضريبة، الملزم بتقديم تصريحات تبين الأسس أو العناصر التي يبنى عليها وعاء الضريبة، بالتصريح بدخل أو ربح ناقص أو غير صحيح، تفرض عليه زيادات على مبلغ الحقوق التملص منها او المتلاعب بها كما يلي: [1]

- 10% عندما يكون مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من أو يساوي 50.000 دج؛
- 15% عندما يكون مبلغ الحقوق المتملص منها يتجاوز 50.000 دج ويقل او يساوي 200.000 دج؛
- 25% اذا فاق مبلغ الحقوق المتملص منها 200.000 دج.

أما إذا استعملت أساليب تدليسية، تفرض زيادة بحسب نسبة الإخفاء الذي ارتكبه المكلف، أي الجزء المخفي من الحقوق مقارنة مع المبالغ المستحقة عن نفس السنة.

على ألا تقل هذه الزيادة عن 50%، وتصل إلى 100% إذا لم يتم دفع أي مبلغ. كما تطبق نسبة 100% أيضا على الحقوق التي كان يجب تحصيلها بواسطة الاقتطاع من المصدر. [2]

المقصود بالأعمال التدليسية يتمثل خاصة في الحالات التالية: [3]

- قيام المكلف بإخفاء أو محاولة إخفاء منتجات او مبالغ خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ومن أبرز صور ذلك البيع دون إصدار فاتورة؛
- استعمال وثائق غير صحيحة او مزورة لدعم طلبات تهدف إلى الحصول على اعفاء او خصم او تخفيض أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، أو من أجل الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لبعض الفئات؛
- تعمد إغفال تسجيل العمليات أو إدراج قيود غير صحيحة أو صورية في الدفاتر اليومية أو دفاتر الجرد أو في الوثائق التي تقوم مقامها، مع الإشارة إلى أن هذا الحكم يسري فقط على المخالفات الخاصة بالسنوات التي أقفلت حساباتها؛

---

[1] المادة 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.لسنة 2025.

[3] لمادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.لسنة 2025.

- قيام المكلف بالضريبة بخلق عجز مفتعل عن الدفع أو وضع عراقيل تحول دون تحصيل الضرائب أو الرسوم المستحقة عليه؛
- كل تصرف أو سلوك يعكس نية واضحة لتجنب تسديد كل أو جزء من الضرائب أو الرسوم، أو تأجيل دفعها، كما يتضح من خلال التصريحات المقدمة؛
- ممارسة أنشطة غير مشروعة، بما في ذلك أي نشاط غير مسجل و/أو يفتقر إلى محاسبة قانونية، سواء كان نشاطا رئيسيا أو ثانويا.

4. الكشف التلخيصي السنوي:

يعاقب المكلفون بالضريبة المحققين لأرباح صناعية أو تجارية أو الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات بغرامة جبائية تساوي 25% من النتيجة الجبائية المصرح بها، على أن لا تتجاوز قيمة هذه الغرامة 1.000.000 دج، إذا لم يقوموا بإكتتاب الكشف التلخيصي السنوي إلكترونيا في اجل أقصاه 30 سبتمبر من كل سنة. أما إذا كانت النتيجة الجبائية المصرح بها تسجل عجزا، فتفرض الغرامة بمبلغ ثابت قدره 100.000 دج.

تزداد الغرامة الجبائية بنسبة 35% إذا لم يقم المكلفون بالضريبة بإيداع الكشف التلخيصي السنوي بعد مرور ثلاثين يوما من تاريخ تسلمهم الإعذار الرسمي.

تفرض غرامة جبائية قدرها 10.000 دج عن كل معلومة غير مطابقة، على المكلفين بالضريبة سواء المحققين للأرباح الصناعية والتجارية أو الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، في حال كان الكشف التلخيصي السنوي المودع يتضمن بيانات مغايرة لتلك المصرح بها في التصريح السنوي للنتائج ومرفقاته. على ان لا يتجاوز مجموع الغرامات المفروضة 100.000 دج. [1]

ثالثا: الضريبة الجزافية الوحيدة

1. عقوبات عدم إيداع التصريحات الجبائية:

كل مكلف بالضريبة لا يقوم بإيداع التصريح التقديري لرقم الأعمال، تفرض عليه الضريبة تلقائيا مع زيادة قدرها 25%، وذلك بعد اشعاره بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لإلزامه بايداع

[1] المادة 192 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

التصريح خلال 30 يوما. غير انه إذا قام المكلف بايداع التصريح خلال هذه المهلة، فإن الزيادة تنخفض إلى 20%.[1]

2. عقوبات الإيداع المتأخر للتصريحات الجبائية:

يفرض على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح التقديري أو النهائي لرقم الأعمال داخل الآجال المحددة، زيادات تحدد كما يلي: [2]

- 10% عند تأخر لا يتجاوز شهرا واحدا؛
- 20% عند تأخر يفوق شهرا ولا يتعدى شهرين؛
- 25% عند تأخر يزيد عن شهرين.

يترتب عن التأخر في إيداع التصريح النهائي، في حال عدم وجود مبلغ مستحق للدفع، غرامة مالية قدرها:[3]

- 2500 دج إذا لم يتعد التأخر شهرا واحدا؛
- 5000 دج إذا فاق التأخر شهرا ولم يتجاوز شهرين؛
- 10000 دج إذا كانت مدة التأخر أكثر من شهرين.

3. عقوبات النقص في التصريح:

تطبق على التصريحات التي تحتوي على نقص أو تدليس والتي تتم تسويتها من قبل الإدارة العقوبات التالية:

في حالة نقص في التصريح:

- زيادة بنسبة 10% عندما يكون مبلغ الحقوق المتملص منها اقل او يساوي 50.000 دج؛
- زيادة بنسبة 15% إذا فاق مبلغ الحقوق المتملص منها 50.000 دج ويقل او يساوي 200.000 دج؛
- زيادة بنسبة 25% إذا تجاوز مبلغ الحقوق المتملص منها 200.000 دج.

[1] المادة 282 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 282 مكرر 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[3] نفس المرجع.

إذا ثبت وجود ممارسات تدليسية، تفرض زيادة تعادل نسبة الإخفاء الذي ارتكبه المكلف بالضريبة، بحيث تمثل هذه النسبة الجزء المخفي من الحقوق مقارنة بإجمالي الحقوق المستحقة خلال السنة نفسها. ويشترط ألا تقل هذه الزيادة عن 50%، وفي حال عدم تسديد أي حق فإنها تحدد بـ 100%.[1]

4. عقوبات تأخير دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

يترتب على التأخر في تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة فرض غرامة بنسبة 10% بداية من اليوم الاول الموالي لانتهاء آخر أجل للتسديد. وإذا لم يتم التسديد في اجل شهر، تفرض زيادة إضافية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، مع تقييد مجموع هذه الزيادات بنسبة قصوى قدرها 25%.[2]

الجدول رقم (2-5): عقوبات تأخير دفع الضريبة الجزافية الوحيدة

أشهر تأخير دفع الضريبة الجزافية الوحيدة	عقوبة التحصيل
الشهر الأول (الدفع بعد انقضاء الاجل القانوني الى نهاية الشهر).	%10
الشهر الثاني (الدفع بين اول ونهاية الشهر الثاني).	%13
الشهر الثالث (الدفع بين اول ونهاية الشهر الثالث).	%16
الشهر الرابع (الدفع بين اول ونهاية الشهر الرابع).	%19
الشهر الخامس (الدفع بين اول ونهاية الشهر الخامس).	%22
الشهر السادس (الدفع بين اول ونهاية الشهر السادس وما بعده).	%25

المصدر: المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

المطلب الثاني: الالتزامات الجبائية الأخرى خارج إطار التصريح بالضريبة والعقوبات الجبائية المتعلقة بها

الى جانب التصريحات الجبائية باعتبارها التزاما أساسيا يقع على عاتق المكلف بالضريبة، توجد مجموعة أخرى من الالتزامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي خارج إطار التصريح بالضريبة، والتي يترتب عن عدم احترامها أو الاخلال بها عقوبات جبائية مختلفة. وتكتسي هذه الالتزامات أهمية

[1] المادة 282 مكرر 9 والمادة 193 الفقرة 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. لسنة 2025.

[2] المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

كبيرة في ضمان شفافية العمليات الجبائية وتعزيز الامتثال الجبائي. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى الالتزامات الجبائية خارج إطار التصريحات الجبائية والعقوبات الجبائية المتعلقة بها.

1. **الالتزام:** يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إدراج رقم أعمالهم ورقم تسجيلهم في السجل التجاري ضمن التصريح السنوي للأرباح، بالإضافة الى لقب وعنوان المحاسبين أو الخبراء الموكل إليهم مسك محاسبتهم وتعيين او مراقبة نتائجها العامة، مع الإشارة إلى ما إذا كانوا ضمن المستخدمين الأجراء للمؤسسة. كما يتوجب عليهم إرفاق التصريح بالملاحظات الجوهرية والخلاصات الموقعة المستلمة من طرف الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين الذين عهدت إليهم مهمة إعداد ومراقبة وتقييم نتائج النشاط، وذلك في حدود صلاحياتهم.

يتعين أن تمسك المحاسبة وفقا للتشريعات والتنظيمات السارية، وفي حال اعتماد لغة اجنبية مقبولة في مسك هذه المحاسبة، يتوجب عند طلبها من قبل مفتش الضرائب تقديم ترجمة لها مصادق عليها من طرف مترجم معتمد.

كما يتوجب على المكلفين بالضريبة، إلى جانب التصريح السنوي بالارباح، ان يدونوا على الاستمارات المعدة والمقدمة من الإدارة:

- مستخلصات الحسابات المتعلقة بالعمليات المحاسبية وفق ما تحدده التشريعات والأنظمة السارية، وتشمل خصوصا ملخص حول حساب النتائج، نسخة من حصيلة النشاط، وكشف للمصاريف العامة مصنفة حسب نوعها، إضافة إلى الاهتلاكات المالية والأرصدة الناتجة عن اقتطاع من الأرباح، مع توضيح دقيق لغرض كل من هذه الاهتلاكات والأرصدة؛
- جدول للنتائج لتمكين احتساب الربح الخاضع للضريبة؛
- كشف يبين المدفوعات المتعلقة بالرسم المحلي للتضامن؛
- تقدم الشركات كشف مفصل للتسبيقات التي تم دفعها فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

ويجب على المصرح بالضريبة، عند طلب مفتش الضرائب، تقديم جميع الوثائق المحاسبية والجرود ونسخ من الأوراق والمستندات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تثبت دقة وصحة النتائج المصرح بها.[1]

يجب على الشركات المستقرة في الجزائر التي تتوفر فيها الشروط التالية:

رقم أعمالها السنوي خارج الرسوم أو إجمالي أصولها يساوي أو يتجاوز 1.000.000.000 دج، أو التي تمتلك مباشرة أو عن طريق شخص آخر في نهاية السنة المالية ما يزيد عن 50% من رأس مال الشركة، أو ما يزيد عن 40% من حقوق التصويت في مؤسسة مستقرة داخل الجزائر أو خارجها، والتي يكون رقم أعمالها السنوي خارج الرسوم أو إجمالي أصولها يساوي أو يتجاوز 1.000.000.000 دج، أو ان يكون مايزيد عن 50% من رأس مالها أو مايزيد عن 40% من حقوق التصويت تمتلكه مؤسسة رقم أعمالها السنوي خارج الرسوم أو إجمالي أصولها يساوي أو يتجاوز 1.000.000.000 دج مباشرة أو عن طريق شخص آخر في نهاية السنة المالية.

القيام بمسك محاسبة تحليلية وإتاحتها عند كل طلب من عون التحقيق أثناء التحقيق في المحاسبة أو خلال التحقيق المصوب في المحاسبة. [2]

يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ان يرفقوا مع التصريح السنوي للنتائج عن كل سنة مالية، جدول يوضح تخصيص كل سيارة سياحية مسجلة في أصول الشركة أو التي تكبدت المؤسسة مصاريف بشأنها خلال تلك السنة.

كما يجب عليهم ايضا تسجيل طبيعة وقيمة الامتيازات العينية المقدمة لمستخدميهم بوضوح في المحاسبة.[3]

- **العقوبة الجبائية:** إذا لم يقدم المكلف بالضريبة هذه الوثائق والمعلومات في الآجال المحددة او عند اثبات تصريحه فانه يترتب عليه دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا عن كل حالة

[1] المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 152 وا المادة 151 مكرر 2 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 169 مكرر و المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[3] المادة 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

اغفال او عدم صحة الوثائق المقدمة. [1] (تطبق هذه الغرامة عند ثبوت أي إغفال أو نقص في المعلومات المقدمة، وكذلك إذا تم إيجاد اجراء لم تسجل طبيعة وقيمة الامتيازات العينية التي تم منحها لهم في المحاسبة). [2]

وإذا لم يتم إيداع الوثائق المطلوبة في غضون 30 يوما بداية من تاريخ تبليغه بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، فانه يتم فرض الضريبة تلقائيا مع زيادة تصل إلى 25% من إجمالي الحقوق المستحقة. [3]

2. **الالتزام:** يتعين على المؤسسات المستقرة في الجزائر التي تكون تابعة لمؤسسات متواجدة داخل الجزائر أو خارجها، أو خاضعة لرقابتها. [4] اكتتاب تصريح سنوي لأسعار التحويل من خلال التصريح عن بعد، باستخدام النموذج المعد من قبل الإدارة الجبائية، وذلك قبل 30 أبريل من كل سنة كحد أقصى. [5] وتعد هناك علاقة تبعية أو رقابة بين مؤسستين في حال كانت احداهما تمتلك مباشرة أو عبر شخص آخر، ما يزيد عن 50% من رأس مال المؤسسة الأخرى أو ما يزيد عن 40% من حقوق التصويت فيها، أو عند ممارسة إحدى المؤسستين فعليا سلطة اتخاذ القرار على الأخرى، أو إذا كانت كلتا المؤسستين، وفق الشرطين السابقين، خاضعتين لرقابة نفس الشخص او نفس المؤسسة. [6] وتطبق الزامية اكتتاب تصريح سنوي لاسعار التحويل على كل مؤسسة تتوفر فيها احد هذه الشروط المتمثلة في ان يكون رقم أعمالها السنوي خارج الرسوم أو إجمالي أصولها يساوي أو يتجاوز 1.000.000.000 دج، أو التي تمتلك مباشرة أو عن طريق شخص آخر في نهاية السنة المالية ما يزيد عن 50% من رأس مال الشركة، أو ما يزيد عن 40% من حقوق التصويت في مؤسسة مستقرة داخل الجزائر أو خارجها، والتي يكون رقم أعمالها السنوي خارج الرسوم أو إجمالي أصولها يساوي أو يتجاوز 1.000.000.000 دج، أو ان يكون ما يزيد عن 50% من رأس مالها أو ما يزيد عن 40% من حقوق التصويت تمتلكه مؤسسة رقم أعمالها

---

[1] المادة 192 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. لسنة 2025.

[3] المادة 192 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[4] المادة 151 مكرر 2 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. لسنة 2025.

[5] المادة 151 مكرر 2 الفقرة 1 والمادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[6] المادة 189 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.لسنة 2025.

السنوي خارج الرسوم أو إجمالي أصولها يساوي أو يتجاوز 1.000.000.000 دج مباشرة أو عن طريق شخص آخر في نهاية السنة المالية. [1]

- **العقوبة الجبائية:** تطبق غرامة جبائية بمبلغ 15.000.000 دج في حال عدم اكتتاب التصريح السنوي لأسعار التحويل أو اكتتابه بشكل غير دقيق او غير كامل ضمن الآجال المحددة. [2]

3. **الالتزام:** علاوة على ذلك، يتعين على هذه المؤسسات وضع جميع الوثائق التي تبرر سياسة أسعار التحويل المتبعة في العمليات المنجزة مع المؤسسات المرتبطة المستقرة داخل او خارج الجزائر تحت تصرف الإدارة الجبائية، وذلك عند بدء الرقابة الميدانية في مكان النشاط. [3]

- **العقوبة الجبائية:** إذا لم تقدم هذه المؤسسات الوثائق المطلوبة أو قدمتها ناقصة عند بدء الرقابة الميدانية، ترسل الإدارة الجبائية إليها إنذارا عبر رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تطالب فيه بتقديم الوثائق أو استكمالها مع توضيح طبيعتها أو المعلومات الإضافية المطلوبة خلال 15 يومًا.

ويترتب على عدم الاستجابة أو الاستجابة غير الكاملة فرض غرامة جبائية لكل سنة مالية تم التحقيق فيها، بنسبة 2%من قيمة المعاملات المتعلقة بالوثائق أو المكملات التي لم تقدَم للإدارة بعد ارسال الانذار، على ألا يقل مبلغ هذه الغرامة عن 10.000.000 دج لكل سنة مالية. [4]

4. **الالتزام:** يجب على القائمين على تسيير المؤسسات، عند قيامهم خلال ممارسة نشاطهم بدفع مبالغ مالية تتمثل في أتعاب أو إتاوات مرتبطة ببراءات الاختراع، أو علامات الصنع، او الرخص، وكذلك النفقات المتعلقة بالمساعدة التقنية، والمقرات، وأعمال المناولة، والدراسات، وتوفير اليد العاملة، واستئجار المعدات، والإيجارات على اختلاف أنواعها، إضافة إلى مختلف أشكال المكافآت، إرفاق التصريح السنوي بالنتائج بكشف. ويقدم هذا الكشف باستخدام الوسائط

[1] المادة 151 مكرر 2 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 192 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.لسنة 2025.

[3] المادة 169 مكرر الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[4] المادة 169 مكرر الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 194 الفقرة 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

الإلكترونية أو من خلال التصريح عن بعد، ويشتمل جملة من البيانات الخاصة بكل مستفيد من هذه المبالغ، تتمثل فيما يأتي:[1]

- الاسم واللقب أو تسمية المؤسسة المستفيدة؛
- رقم التسجيل في السجل التجاري؛
- رقم التعريف الجبائي؛
- رقم الاعتماد؛
- عنوان المقر الفعلي ومكان ممارسة النشاط؛
- مرجع الصفقة أو الاتفاقية وتاريخها وقيمتها؛
- طبيعة العمليات المرتبطة بالمبالغ المسددة؛
- قيمة التسديدات المنفذة لفائدة المستفيد؛
- قيمة الرسم على القيمة المضافة المفوتر من قبله؛
- أسلوب الدفع المعتمد.

➢ **العقوبة الجبائية:** تفرض غرامة جبائية على الشركات والأشخاص المعنويون الاخرون الخاضعون لضريبة على أرباح الشركات، الذين يقومون بتسديد هذه المبالغ مباشرة او عن طريق الغير، لفائدة أشخاص لم يتم الإفصاح عن هويتهم وفق هذه الشروط. ويتم احتساب هذه الغرامة على أساس تطبيق ضعف أعلى نسبة للضريبة على الدخل الإجمالي على قيمة المبالغ المدفوعة أو الموزعة.[2]

5. **الالتزام:** يجب على المكلفين بالضريبة، عند قيامهم خلال ممارسة نشاطهم بدفع مبالغ مالية تتمثل في أتعاب أو إتاوات مرتبطة ببراءات الاختراع، أو علامات الصنع، او الرخص، وكذلك النفقات المتعلقة بالمساعدة التقنية، والمقرات، وأعمال المناولة، والدراسات، وتوفير اليد العاملة، واستئجار المعدات، والإيجارات على اختلاف أنواعها، إضافة إلى مختلف أشكال المكافآت:[3]

[1] المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 194 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[3] المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

- ينبغي، قبل سداد هذه المبالغ، التحقق من صحة رقم السجل التجاري للمستفيدين عبر الموقع الالكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري، وكذلك التحقق من أرقام التعريف الجبائي الخاصة بهم عبر الموقع الإلكتروني للترقيم الجبائي التابعة للمديرية العامة للضرائب؛
- تقديم كافة المستندات المحاسبية والإثباتات اللازمة لإثبات هذه العمليات، وذلك عند كل طلب يصدره مفتش الضرائب.

➢ **العقوبة الجبائية:** تفرض غرامة جبائية بنسبة 50% من قيمة كل عملية على:[1]

- المكلفون بالضريبة الذين لم يتحققوا قبل القيام بهذه العمليات من صحة ارقام التعريف الجبائي وأرقام السجلات التجارية لشركائهم التجاريين؛
- المكلفون بالضريبة إذا لم يقدموا المستندات المحاسبية والاثباتات اللازمة، عند كل طلب من مفتش الضرائب.

تخضع هذه المبالغ إما للضريبة على أرباح الشركات او الضريبة على الدخل الاجمال حسب الحالة. وفي حال لم يقم الطرف الدافع بالتصريح بهذه المبالغ ولم يتحقق من صحة المراجع التجارية والجبائية للمستفيدين ولم يستجب للاشعار خلال مدة ثلاثين يوما، أو لطلب مفتش الضرائب بتقديم الوثائق والاثباتات اللازمة لهذه العمليات، يخسر حقه في احتساب هذه المبالغ ضمن مصاريفه المهنية عند تحديد الضريبة المستحقة عليه.

علاوة على ذلك، يعتبر الإخلال بالالتزامين المذكورين سابقا شكلا من أشكال المناورات التدليسية، وأثر ذلك يخضع المخالفون للعقوبات الجبائية والجزائية المقررة على الضرائب المستحقة عليهم[2].

6. **الالتزام:** يجب على الشركات الأعضاء في التجمع الذي تم انشاؤه وفق أحكام القانون التجاري، ان يقدموا الوثائق التالية إلى المصالح الجبائية التابع لها مقرها الرئيسي: [3]

- نسخة من عقد التجمع، في غضون 30 يوما من تاريخ تأسيسه، ووفقا لنفس هذه الشروط يتم إبلاغ المصالح الجبائية في حال فسخ العقد؛

[1] المادة 194 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[3] المادة 153 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

- نسخ من عقود الخدمات او التوريد او الأشغال، بالإضافة الى الملاحق المعدلة لهذه العقود التي تم ابرامها من طرف التجمع، في غضون 30 من تاريخ توقيعها.

➢ **العقوبة الجبائية:** في حالة عدم الامتثال لهذه الالتزامات تفرض غرامة جبائية مقدارها 500.000 دج.[1]

7. **الالتزام:** يجب على كل شخص يحقق عمليات وفق شروط البيع بالجملة، سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا اكتتاب كشف الزبائن وذلك في نفس وقت اكتتاب التصريح السنوي للارباح أي قبل 30 افريل من كل سنة كحد اقصى، من خلال وسيط إلكتروني أو عبر التصريح عن بعد يحتوي المعلومات التالية:

- الاسم واللقب أو تسمية الشركة؛
- رقم التعريف الجبائي؛
- رقم التسجيل في السجل التجاري؛
- رقم المادة الخاضعة للضريبة؛
- العنوان الصحيح للزبون؛
- مبلغ خارج الرسم لعمليات البيع المنجزة خلال السنة المدنية؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

تجدر الإشارة الى ان المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات يتعين عليهم اجباريا اكتتاب كشوف الزبائن عن طريق التصريح عن بعد.

وتعد بيعا بالجملة:

- تسليم بضائع لا تُستعمل عادة من قبل الأفراد العاديون بحكم طبيعتها أو الغرض المخصص لها؛
- كما يصنف ضمن البيع بالجملة عمليات تسليم البضائع بأسعار مماثلة، سواء تم البيع بطريقة الجملة أو عبر التجزئة؛
- كما تعتبر بيعا بالجملة عمليات تسليم المنتجات المخصصة لإعادة البيع، بغض النظر عن حجم الكميات المسلمة.[2]

[1] المادة 194 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 183 مكرر 2 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

- **العقوبة الجبائية:** يؤدي عدم تقديم كشف الزبائن أو تأخر إيداعه، إضافة إلى ما قد يتخلله من إغفالات أو الأخطاء التي تقع عند ملئه، إلى فرض مجموعة من الغرامات والعقوبات، على النحو الآتي:

أ. تفرض على المكلفين بالضريبة الذين لا يرفقون تصريحهم السنوي للنتائج بكشف الزبائن غرامة جبائية تعادل 2% من رقم الأعمال السنوي للسنة المعنية؛

ب. أما في حالة التأخر في إيداع كشف الزبائن، تطبق الغرامات التالية:

- 30.000دج إذا لم تتجاوز مدة التأخر شهرا واحدا أو كانت تساويه؛
- 50.000دج إذا كان التأخر أكثر من شهر وأقل من شهرين؛
- 80.000دج إذا تجاوزت مدة التأخر شهرين.

ج. كما تترتب غرامة جبائية تتراوح بين 1.000 دج و10.000 دج عند وجود أخطاء أو إغفالات أو بيانات غير صحيحة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، وذلك في كل مرة يتم إثباتها؛

د. ويعاقب كل من يقدم عمدا بيانات غير صحيحة في الجدول المفصل للزبائن الهدف منها التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة بغرامة جبائية تتراوح بين 5.000 دج و50.000 دج.

مع تطبيق العقوبة نفسها إذا احتوى كشف العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة كما يبينه الجدول المفصل للزبائن، بيانات غير دقيقة تحول دون اجراء رقابة على التصريحات الجبائية المقدمة من قبل الزبائن.[1]

8. **الالتزام:** يجب على كل شخص سواء كان طبيعيا أو معنويا، ينجز عمليات وفق شروط البيع بالجملة:

- ان يقوم قبل إنهاء عمليات بيع المواد والسلع حسب شروط البيع بالجملة، التحقق من خلال الموقع الإلكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري من صحة أرقام السجلات التجارية لشركائهم الزبائن، وكذلك التأكد من أرقام التعريف الجبائي الخاصة بهم من خلال الموقع الإلكتروني للترقيم الجبائي للمديرية العامة للضرائب؛
- تزويد الإدارة الجبائية عند كل طلب، بجميع المستندات والوثائق الواجب إدراجها في ملفات زبائنه، وفقا للتشريع المعمول به.

[1] المادة 194 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

إضافة إلى ذلك، ينبغي تقديم الوثائق التبريرية الخاصة بطرق الدفع المستخدمة، فضلا عن صفحات جميع السجلات المحاسبية التي تم تسجيل هذه العمليات فيها.[1]

- **العقوبة الجبائية:** تفرض غرامة ضريبية تعادل 50% من قيمة كل عملية على:[2]

- المكلفون بالضريبة إذا لم يتحققوا قبل تنفيذ هذه العمليات، من صحة أرقام التعريف الجبائي وارقام السجلات التجارية لشركائهم التجاريين؛
- المكلفون بالضريبة الذين يمتنعون عن تزويد مفتش الضرائب بالوثائق المحاسبية والأدلة المطلوبة عند كل طلب صادر عنه.

9. **الالتزام:** يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بدفع اجور أو مرتبات أو أتعاب أو تعويضات أو ريوع عمرية أو معاشات، بأن يقدّم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا حسب مكان النشاط أو المقر الرئيسي للمؤسسة أو المكتب الذي قام بعملية الدفع خلال السنة المنصرمة، في أجل أقصاه 30 أبريل من كل سنة، كشفا على حامل معلوماتي أو عبر التصريح الإلكتروني عن بعد، يحتوي بالنسبة لكل مستفيد ما يلي: [3]

- الاسم واللقب والمهنة والعنوان؛
- الوضعية العائلية؛
- المبلغ الإجمالي قبل اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي واقتطاعات التقاعد، والمبلغ الصافي بعد هذه الاقتطاعات، فيما يخص الأجور والمرتبات والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعنية؛
- مبالغ الاقتطاعات المتعلقة بضريبة الدخل على الأجور والمرتبات المدفوعة؛
- الفترة الزمنية التي تخصها المدفوعات إذا كانت تقل عن سنة واحدة. وفي حال صادف آخر أجل لإيداع التصريح يوم عطلة رسمية، يمدد هذا الأجل إلى أول يوم عمل يليه.

[1] المادة 183 مكرر 2 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة 194 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[3] المادة 75 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

- **العقوبة الجبائية:** يعاقب المكلفون بالضريبة الذين لم يقوموا بإيداع هذا الكشف لدى المصلحة الجبائية المختصة ضمن الآجال المحددة، بغرامة جبائية تعادل 5% من الكتلة السنوية للأجور.[1]

10. الالتزام: يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بمسك سجل مرقم ومؤشر من طرف المصالح الجبائية، وتقديمه عند كل طلب من الإدارة الضريبية، على أن يتضمن هذا السجل ملخصا سنويا تدرج فيه تفاصيل المشتريات مرفقة بالفواتير وسائر الوثائق الثبوتية.

كما يلزمون وفق نفس الشروط بمسك سجل مرقم ومؤشر عليه يدون فيه تفاصيل مبيعاتهم.

ويلزم المكلفون بالضريبة الذين يزاولون نشاط تقديم الخدمات بمسك دفتر يومي يسجل فيه بشكل منتظم كل يوم تفاصيل إيراداتهم المهنية، على أن يقدم هذا الدفتر للإدارة الجبائية كلما طلب منهم ذلك.[2]

- **العقوبة الجبائية:** يؤدي عدم مسك هذه الدفاتر إلى فرض غرامة مالية قدرها 10.000 دج.[3]

11. الالتزام: يتعين على كل شخص طبيعي او معنوي يمارس عمل خاضع للرسم على القيمة المضافة، وضع بشكل واضح عند مدخل المبنى الذي يزاول فيه نشاطه الرئيسي أو الجزئي، لوحة تتضمن اسمه ولقبه، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطها، في حال عدم توفر وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات.[4]

- **العقوبة الجبائية:** يؤدي عدم وضع لوحات الهوية المشار إليها إلى فرض غرامة جبائية مقدارها 1.000 دج.[5]

12. الالتزام: يتعين على الأشخاص أو الشركات التي تقوم بإنجاز أشغال عقارية:[6]

- وضع معلقة بشكل واضح أمام كل ورشة بناء يزاولون فيها نشاطهم، وطيلة مدة هذا النشاط، تتضمن البيانات التالية:
  - اسمهم ولقبهم أو عنوان شركتهم وعنوان المقاول العام؛

---

[1] المادة 194 الفقرة 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[2] المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.

[3] المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

[4] المادة 60 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

[5] المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

[6] المادة 61 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

- طبيعة الأشغال المنجزة؛
- اسم صاحب المشروع.

- وعندما يلجأ المعنيون إلى الاستعانة بمقاولين من الباطن في ممارسة نشاطاتهم، يتعين عليهم، قبل انقضاء الشهر الموالي لتاريخ بدء أشغال المقاولة من الباطن، أن يودعوا تصريحا لدى مفتشيات الرسوم على رقم الأعمال والضرائب المباشرة التابعة لدائرتهم، يتضمن المعلومات الآتية:

- اسمهم ولقبهم او عنوان الشركة وعنوان المقاولين من الباطن؛
- طبيعة اشغال المقاولة من الباطن؛
- عنوان ورشة البناء التي يعمل فيها المقاولون من الباطن.

➢ **العقوبة الجبائية:** في حالة الإخلال بهذه الالتزامات، تقوم مصلحة الرسوم على رقم الأعمال بفرض غرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 1.000 و5.000 دج.[1]

➢ **عقوبات جبائية أخرى:**

- تفرض غرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 1.000 و10.000 دج على كل من يضع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات الجبائية في وضع يعجزون معه عن أداء مهامهم .وفي حالة تكرار الفعل، بامكان المحكمة أن تحكم بعقوبة الحبس لفترة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر.[2]
- يعد كل شراء لا يرفق بفاتورة قانونية تعكس بدقة طبيعة البضائع المسلمة وكميتها وقيمتها، بمثابة مخالفة للرسم على القيمة المضافة، أيا كانت صفة البائع تجاه هذا الرسم. وفي هذه الحالة، يتم إلزام المشتري بدفع الرسم المستحق إما شخصيا أو بالتضامن مع البائع إذا كان معلوما، وذلك على أساس مبلغ الشراء، إضافة الى عقوبة استخدام اساليب تدليسية والمتمثلة في غرامة بنسبة 100% من مجموع الحقوق.[3]

[1] المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.
[2] المادة 122 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.
[3] المادة 125 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

- يمنع على المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يدرجوا الرسم على القيمة المضافة ضمن فواتيرهم، وتطبق عليهم في حال المخالفة العقوبات التالية:[1]

- غرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 500 و2.500 دج في الحالات العادية؛
- وفي حال اللجوء إلى أساليب تدليسية، تحدد الغرامة بمبلغ يتراوح بين 1.000 و5.000 دج.

- عند إعداد فواتير مزيفة أو فواتير مجاملة (أي تلك التي تحرر بغرض تمكين الزبون من استرجاع الرسم على القيمة المضافة أو لتبرير أعباء وهمية دون أن يقابلها أي شراء أو بيع فعلي)، تفرض غرامة جبائية تعادل 50% من القيمة الإجمالية لهذه الفواتير، ويشمل ذلك كلا من الأشخاص الذين قاموا بتحريرها والأشخاص الذين صدرت بأسمائهم.[2]
- يعاقب كل من ارتكب الغش أو أدلى بتصريحات غير صحيحة، أو لجأ إلى وسائل تدليسية بهدف تسجيل مبلغ غير مستحق أو أكبر من المبلغ الفعلي الناتج عن التصدير، عند تصدير بضائع مخالصة لعقود تعهد مضمونة، بغرامة يعادل مبلغها ثلاثة أضعاف قيمة المبلغ غير المستحق، مع الإبقاء على حق إلغاء المبلغ المسجل.[3]

المطلب الثالث: مخاطر الاخلال بشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية

عندما تقوم المؤسسة باعتماد خيار جبائي معين بغرض الاستفادة من الامتيازات المالية التي تقدم لدعم قدراتها التمويلية، مثل الإعفاءات الجبائية في إطار تشجيع الاستثمار، أو الإعفاءات المخصصة لفائدة الشباب المستثمر، أو التخفيضات المقررة عند إعادة الاستثمار.....الخ، فإن هذا الخيار قد يشكل في بعض الحالات مصدرا للمخاطر الجبائية. ويحدث ذلك إما بسبب عدم استيفاء شروط الاستفادة من الامتياز، أو في حال توقفت المؤسسة عن استيفاء هذه الشروط في مرحلة لاحقة، مما يؤدي الى فقدان المؤسسة لحقها في الامتياز وتحملها للضرائب المستحقة والعقوبات المرتبطة بها.[4] لذا سنقوم فيما يلي بعرض الامتيازات الجبائية وشروط الاستفادة منها والتكاليف الناتجة عن الاخلال بهذه الشروط.

---

[1] المادة 64 و114 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

[2] سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 141.

[3] المادة 151 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2025.

[4] مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص89.

الفرع الأول: الامتيازات الجبائية وشروط الاستفادة منها والتكاليف الجبائية الناتجة عن الاخلال بهذه الشروط في إطار نظام دعم الاستثمار:

أولا: الامتيازات الجبائية في إطار دعم الاستثمار

تستفيد الاستثمارات المنجزة من خلال:[1]

- شراء الأصول المادية أو غير المادية المندرجة مباشرة ضمن أنشطة إنتاج السلع والخدمات، سواء تعلق الأمر بإنشاء نشاطات جديدة وتوسيع القدرات الإنتاجية، أو بإعادة تأهيل وسائل الإنتاج؛
- المساهمة في رأس مال مؤسسة عن طريق حصص نقدية أو عينية؛
- تحويل الأنشطة من الخارج.

ويقصد ب:[2]

- **استثمار الإنشاء:** كل استثمار يتم بهدف تكوين رأس مال تقني من الصفر، وذلك من خلال اقتناء أصول الغرض منها إنشاء نشاط لإنتاج السلع و/أو الخدمات؛
- **استثمار التوسع:** يقصد به كل استثمار يهدف إلى تعزيز قدرات إنتاج السلع و/أو الخدمات، عبر اقتناء ادوات إنتاج جديدة إلى جانب الادوات الموجودة سابقا.

لا يمنح اقتناء التجهيزات التكميلية الملحقة أو المرتبطة صفة التوسع للاستثمار، وينطبق الأمر كذلك على اقتناء تجهيزات التجديد أو الاستبدال المطابقة لتلك الموجودة؛

- **استثمار إعادة التأهيل:** يقصد به كل استثمار يتمثل في اقتناء سلع و/أو خدمات تهدف إلى تحديث المعدات والتجهيزات القائمة، سواء لمواكبة التطور التكنولوجي أو لتعويض آثار الاهتلاك، وذلك بغرض رفع الإنتاجية أو إعادة تشغيل نشاط كان متوقفا لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات؛
- **تحويل الأنشطة من الخارج:** هو عملية تقوم من خلالها مؤسسة خاضعة للقانون الأجنبي بنقل كامل أنشطتها أو جزء منها من الخارج إلى الجزائر.

---

[1] المادة 4 من القانون رقم 22-18 يتعلق بالاستثمار، المؤرخ في 24 يوليو سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، الصادرة في 28 يوليو سنة 2022.

[2] نفس المرجع، المادة 5.

استنادا إلى طلب المستثمر من نظام من الأنظمة التحفيزية التالية:[1]

- النظام التحفيزي للقطاعات ذات الأولوية، المسمى "نظام القطاعات"؛
- النظام التحفيزي للمناطق التي توليها الدولة أهمية خاصة، المسمى "نظام المناطق"؛
- النظام التحفيزي للاستثمارات ذات الطابع المهيكل، المسمى "نظام الاستثمارات المهيكلة".

1. نظام القطاعات:

تستفيد من مزايا هذا النظام الاستثمارات المنجزة في المجالات التالية:[2]

- المحاجر والمناجم؛
- الفلاحة، الصيد البحري، تربية المائيات؛
- الصناعة والصناعة الغذائية، والصيدلانية، والبتروكيميائية؛
- السياحة والخدمات؛
- الطاقات الجديدة والمتجددة؛
- اقتصاد المعرفة وتكنولوجيات الإعلام والاتصال.

ويتم تحديد الأنشطة التي لا يمكنها الاستفادة من مزايا نظام القطاعات بموجب التنظيم.

علاوة على التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المحددة في القانون العام، تستفيد الاستثمارات المؤهلة ضمن "نظام القطاعات" من المزايا الاتية:[3]

أ. مرحلة الإنجاز:

- إعفاء السلع المستوردة التي تستعمل مباشرة في إنجاز الاستثمار من الحقوق الجمركية؛
- إعفاء السلع والخدمات المقتناة محليًا او المستوردة والتي تستخدم مباشرة في إنجاز الاستثمار من الرسم على القيمة المضافة؛
- إعفاء جميع المقتنيات العقارية التي تتم ضمن إطار الاستثمار المعني من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري؛
- إعفاء العقود التأسيسية للشركات وزيادات رأس المال من حقوق التسجيل؛

[1] نفس المرجع، المادة 24.

[2] نفس المرجع، المادة 26.

[3] نفس المرجع، المادة 27.

- الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية التي تشمل حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية المخصصة لتنفيذ المشاريع الاستثمارية؛
- إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في الاستثمار من الرسم العقاري لمدة عشر سنوات بداية من تاريخ اقتنائها.

ب. مرحلة الاستغلال:

في مدة تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات بداية من تاريخ بدء الاستغلال:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

2. نظام المناطق:

تعتبر مؤهلة للاستفادة من مزايا هذا النظام الاستثمارات المنجزة في:[1]

- المواقع التابعة للجنوب، والجنوب الكبير، والهضاب العليا؛
- المواقع التي تتطلب مرافقة خاصة من قبل الدولة لدعم تنميتها؛
- المواقع الغنية بالموارد الطبيعية القابلة للتثمين.

يتم تحديد قائمة المواقع التابعة للمناطق التي تمنحها الدولة أهمية خاصة من خلال التنظيم.

إلى جانب التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية الواردة في القانون العام، بامكان الاستثمارات المؤهلة للاستفادة من مزايا "نظام المناطق"، والتي لا تكون أنشطتها مستثناة من المزايا المنصوص عليها، الاستفادة من المزايا التالية:[2]

أ. مرحلة الإنجاز:

تستفيد من نفس المزايا المقررة لنظام القطاعات في مرحلة الإنجاز.

ب. مرحلة الاستغلال:

خلال فترة تتراوح بين خمس إلى عشر سنوات بداية من تاريخ بدء الاستغلال:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛

[1] نفس المرجع، المادة 28.

[2] نفس المرجع، المادة 29.

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

ويتم تحديد الأنشطة الغير المؤهلة للاستفادة من مزايا "نظام المناطق" بموجب التنظيم.

3. نظام الاستثمارات المهيكلة:

تعتبر الاستثمارات التي تتميز بقدرتها العالية على توليد الثروة وخلق فرص الشغل، والتي تعزز جاذبية الإقليم وتدفع النشاط الاقتصادي من اجل تحقيق تنمية مستدامة، مؤهلة للاستفادة من "نظام الاستثمارات المهيكلة".

ويتم تحديد معايير تأهيل الاستثمارات القابلة للاستفادة من هذا النظام بموجب التنظيم.[1]

إلى جانب التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية الواردة في القانون العام، بإمكان الاستثمارات المؤهلة للاستفادة من "نظام الاستثمارات المهيكلة" الاستفادة من المزايا التالية:

أ. مرحلة الإنجاز:

الاستفادة من نفس المزايا المقررة لنظام القطاعات في مرحلة الإنجاز.

بالامكان نقل مزايا هذه المرحلة إلى الأطراف المتعاقدة مع المستثمر المستفيد، المتولية انجاز الاستثمار، لصالح هذا الأخير.

ب. مرحلة الاستغلال:

بداية من تاريخ بدء الاستغلال ولفترة تتراوح بين خمس وعشر سنوات:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

بإمكان الاستثمارات المهيكلة الاستفادة من مرافقة الدولة عبر التكفل بشكل كلي او جزئي بأعمال التهيئة والمنشآت الأساسية الضرورية لتنفيذ المشروع، وذلك بموجب اتفاقية تبرم بين المستثمر والوكالة التي تمثل الدولة، وذلك بعد موافقة الحكومة.[2]

[1] نفس المرجع، المادة 30.

[2] نفس المرجع، المادة 31.

ثانيا: شروط الاستفادة من الامتيازات والتكاليف الجبائية الناتجة عن الاخلال بهذه الشروط

- يجب أن تسجل الاستثمارات لدى الشبابيك الوحيدة المختصة قبل الشروع في إنجازها، وذلك للاستفادة من المزايا المشار إليها سابقا.[1] (تسجل الاستثمارات التي تقل قيمتها عن ملياري (2) دينار جزائري على مستوى الشبابيك الوحيدة اللامركزية على الصعيد المحلي، اما الاستثمارات المهيكلة التي تبلغ قيمة الاستثمار فيها عشرة (10) ملايير دينار جزائري أو أكثر، وتوفر ما لا يقل عن خمسمائة (500) منصب عمل مباشر، إضافة الى الاستثمارات التي يعادل أو يزيد مبلغها ملياري (2) دينار جزائري وكذا المشاريع التي يكون رأسمالها مملوكا كليا أو جزئيا لأشخاص طبيعيين أو معنويين أجانب). فتسجل على مستوى الشباك الوحيد للمشاريع الكبرى والاستثمارات الأجنبية. ويتحقق تسجيل الاستثمار من خلال تسليم شهادة في الحال مصحوبة بقائمة السلع والخدمات المؤهلة للاستفادة من المزايا، مما يخول المستثمر المطالبة بالامتيازات امام الإدارات والهيئات المعنية.[2]

حيث يقوم الشباك الوحيد بوضع تأشيرة على الفور على كل صفحات القائمة المعدة من طرف المستثمر، والتي تتضمن السلع والخدمات المستفيدة من الامتيازات الجبائية. ويمكن أن تخضع هذه القائمة لاحقا لرقابة من قبل الشباك الوحيد، بهدف التحقق من توافق السلع والخدمات مع طبيعة النشاط، مع إمكانية سحب تلك التي لا تستوفي شروط الاستفادة من المزايا، واسترجاع الحقوق في حال استهلاك المزايا.[3]

- لا يتم الاستفادة الفعلية من المزايا إلا بعد إتمام إجراءات التسجيل في السجل التجاري واستخراج رقم التعريف الجبائي.
- تعد الوكالة شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في أجل أقصاه اثنتان وسبعون (72) ساعة، وذلك اعتمادا على الفاتورة الشكلية التي يقدمها المستثمر بخصوص السلع المراد اقتناؤها.

---

[1] نفس المرجع، المادة 25.

[2] الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، حقيبة المستثمر،
https://aapi.dz/ar/mallette-de-linvestisseur-ar/, consulte le 10/06/2025,22 :11.

[3] المادة 11 من مرسوم تنفيذي رقم 22-299 يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات او التنازل عن الاستثمارات او تحويلها وكذا مبلغ وكيفيات تحصيل الاتاوة المتعلقة بمعالجة ملفات الاستثمار، المؤرخ في 8 سبتمبر سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، الصادرة في 18 سبتمبر 2022.

غير أنه لا يشترط تقديم هذه الشهادة للاستفادة الفعلية من الامتيازات الجبائية المتعلقة بالسلع المستوردة المدرجة ضمن قائمة السلع والخدمات المستفيدة من الامتيازات. [1]

- يقتصر السماح بتغيير النشاط على فترة انجاز المشروع فقط، ويترتب على تغيير النشاط إلزام المستثمر بإرجاع المزايا التي تم استهلاكها والمتعلقة بالمعدات التي تم اقتناؤها والتي تدخل حصريًا في النشاط الأولي. [2]
- ان قائمة النشاطات والسلع والخدمات الغير المؤهلة للاستفادة من المزايا محددة في المرسوم التنفيذي رقم 22-300 المؤرخ في 11 صفر 1444 هـ الموافق لـ 8 سبتمبر 2022.
- تتطلب استفادة المستثمر من المزايا الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال وذلك بطلب منه، الى اعداد محضر معاينة الدخول في الاستغلال من قبل الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، ويتم تحديد فترة الاستفادة من مزايا هذه المرحلة وفق شبكة تقييم خاصة بكل نظام تحفيزي بعد انتهاء المدة الدنيا التي تم تحديدها في محضر المعاينة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأحكام لا تسري على الاستثمارات الواقعة في المناطق التابعة للجنوب الكبير. [3] تعد معاينة الدخول في الاستغلال المحررة على شكل محضر، الإجراء الذي يثبت التزام المستثمر صاحب المشروع المسجل لدى الوكالة بتنفيذ التزاماته، خصوصا فيما يخص اقتناء السلع و/أو الخدمات من اجل للدخول الفعلي في الاستغلال وممارسة النشاط، بناء على شهادة التسجيل. والمقصود بالدخول في الاستغلال إنتاج السلع و/أو الخدمات التي سيتم توجهيها للبيع فيما يخص الاستثمار الذي تم من خلاله الاقتناء الجزئي أو الكلي لوسائل الإنتاج المدرجة ضمن قائمة السلع والخدمات التي تم تقديمها للوكالة عند التسجيل، والتي تعتبر ضرورية لممارسة النشاط المتعلق بالاستثمار المسجل. اما فيما يخص الاستثمارات المتعلقة بالأنشطة المقننة فيشترط لتسليم محضر معاينة الدخول في الاستغلال ان تتم الموافقة عليها من طرف الإدارات المعنية. [4] بالنسبة لاستثمارات التوسعة أو إعادة التأهيل، فان معاينة الدخول في الاستغلال، تسمح باحتساب النسبة المئوية للإعفاءات

---

[1] نفس المرجع، المادة 13.

[2] نفس المرجع، المادة 14.

[3] المادة 2 والمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 22-302 يحدد معايير تاهيل الاستثمارات المهيكلة وكيفيات الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكات التقييم، المؤرخ في 08 سبتمبر سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، الصادرة في 18 سبتمبر سنة 2022.

[4] نفس المرجع، المادة 4.

الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال، استنادا الى نسبة الاستثمارات الجديدة إلى إجمالي الاستثمارات المنجزة،[1] يقدم طلب إعداد معاينة الدخول في الاستغلال من قبل المستثمر،[2] ويجب ارفاق هدا الطلب بالوثائق التالية: [3]

- كشف اقتناءات السلع والخدمات متضمنا المعلومات التالية:
- تواريخ الفواتير وأرقامها؛
- تواريخ التصريحات الجمركية وارقامها عند الاستيراد؛
- مراجع تراخيص إعفاء المقتنيات من الرسم على القيمة المضافة؛
- الاقتناءات بكل الرسوم وتلك المعفاة من الرسوم الواردة ضمن قائمة السلع والخدمات المستفيدة أو غير المستفيدة من المزايا الجبائية؛
- التراخيص و/أو الاعتمادات فيما يخص الاستثمارات المتعلقة بالأنشطة المقننة؛
- الوثيقة التي تثبت عدد مناصب العمل المستحدثة؛
- نسخة من ميزانية السنة المالية الأخيرة المقفلة، فيما يخص استثمارات التوسعة أو إعادة التأهيل.

نظرا لكون إعداد محضر معاينة الدخول في الاستغلال يعد إجراء إلزاميا لكل الاستثمارات المسجلة والتي طلب أصحابها الاستفادة من المزايا، فإن عدم قيام المستثمر بطلب اعداد هذا المحضر بعد انقضاء مدة الإنجاز، يشكل سببا لإلغاء شهادة التسجيل. ويتم ذلك بعد تبليغ اعذار من قبل الوكالة، باستخدام كافة الطرق، ولم يتم الاستجابة خلال ستين (60) يوما. [4]

- تعتبر الاستثمارات مؤهلة لنظام الاستثمارات المهيكلة عندما تحقق الشروط التالية: عدد مناصب العمل المباشرة يساوي أو يزيد عن خمسمائة (500) منصب، مبلغ الاستثمار يساوي أو يتجاوز عشرة (10) ملايير دينار جزائري. [5]

[1] نفس المرجع، المادة 5.
[2] نفس المرجع، المادة 6.
[3] نفس المرجع، المادة 7.
[4] نفس المرجع، المادة 8.
[5] نفس المرجع، المادة 16.

يتم تحديد مدة المزايا الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال من قبل الوكالة بناء على شبكات التقييم،[1] تحدد شبكة التقييم لكل نظام تحفيزي المعايير القابلة للقياس الكمي والمرجحة بهدف تحقيق الأهداف المنصوص عليها في المادة 2 من القانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022، المشار إليه أعلاه، ولا سيما من أجل:[2]

- تعزيز خلق مناصب العمل الدائمة وتطوير كفاءات الموارد البشرية؛
- استغلال الموارد الطبيعية والمواد الأولية المحلية بكفاءة؛
- دعم وتعزيز قدرة الاقتصاد الوطني على التنافس والتصدير؛
- منح الأولوية للتحويل التكنولوجي، وتطوير الابتكار، واقتصاد المعرفة.

تبلغ الوكالة المستثمر بنتائج التقييم بواسطة مقرر في أجل أقصاه سبعة (7) أيام، اعتبارا من تاريخ إيداع طلب تحديد فترة الاستفادة من مزايا مرحلة الاستغلال. [3]

- تتابع الوكالة الاستثمارات طوال مدة المزايا، استنادا إلى المعلومات المقدمة من قبل المستثمر. ويلزم المستثمر بتزويد الإدارة بكافة المعلومات المطلوبة والضرورية لمتابعة وتقييم الاستفادة من المزايا الممنوحة.
- ويتعين على المستثمر ارسال كشف إلى الوكالة يوضح مدى تقدم سير مشروعه الاستثماري.

تقوم المصالح الجبائية بالتوقيع والتأشير على كشف تقدم المشروع الاستثماري، ويتم ايداعه من قبل المستثمر لدى الوكالة، وذلك خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين (30) يوما من تاريخ توقيعه من قبل المصالح الجبائية المؤهلة،[4] يقوم الشباك الوحيد التابع للوكالة كل سنة بمقارنة كشوف تقدم المشاريع الاستثمارية المقدمة من المستثمرين مع بطاقة الاستثمارات المسجلة لدى الوكالة، ليحدد المستثمرين المتخلفين عن تقديم الكشف السنوي عن مدى تقدم مشاريعهم. وفي هذه الحالة، تبعث الوكالة بإعذار إلى المستثمر باستخدام كافة الوسائل، خلال مدة ثمانية (8) أيام من تاريخ معاينة عدم تقديم الكشف. ويلزم المستثمر

---

[1] نفس المرجع، المادة 20.

[2] نفس المرجع، المادة 21.

[3] نفس المرجع، المادة 22.

[4] المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 22-303 يتعلق بمتابعة الاستثمارات والتدابير الواجب اتخاذها في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتتبة، المؤرخ في 8 سبتمبر سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر سنة 2022.

بعدها بإرسال الوثائق التبريرية لعدم تقديم كشف تقدم المشروع خلال خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ الإعذار، وإلا سيتم سحب المزايا الممنوحة،[1] ينتج عن عدم تقديم المستثمر للوثائق التبريرية لعدم ارسال كشف تقدم المشروع خلال المدة المحددة، قيام الوكالة بإلغاء شهادة تسجيل الاستثمار. [2] يتحقق إلغاء شهادة التسجيل من خلال مقرر المزايا يتم اعداده من قبل الوكالة، مع إرسال نسخة منه إلى الإدارات المعنية. [3] يترتب على سحب مزايا مرحلة الاستغلال إلزام المستثمر بسداد كافة المزايا التي استهلكها، دون الاخلال بالعقوبات الأخرى المقررة بموجب التشريع المعمول به. [4]

- عند عدم امتثال المستثمر للواجبات والالتزامات المقررة، يصدر السحب الجزئي او الكلي للمزايا بعد تبليغه باعذار بكافة الوسائل ظل دون استجابة لمدة خمسة عشر (15) يومًا اعتبارا من تاريخ معاينة المخالفة. [5]
- مع الاخذ بعين الاعتبار فترة الإعفاء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية الداخلة في نطاق الاستثمار، يتعين إنجاز الاستثمارات المشار اليها سابقا خلال فترة لا تتجاوز ثلاث سنوات، وتمدد هذه الفترة إلى خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تدخل ضمن "نظام المناطق" و"نظام الاستثمارات المهيكلة". ويحسب أجل الإنجاز اعتبارا من تاريخ تسجيل الاستثمار لدى الوكالة، أو من تاريخ تسليم رخصة البناء في الحالات التي تتطلبها. ويمكن ان يمدد أجل الإنجاز لمدة اثني عشر شهرا يجوز تجديها بشكل استثنائي لمدة مماثلة ومرة واحدة، شريطة أن يكون إنجاز الاستثمار قد تجاوز نسبة تقدم معينة.[6] يمكن تمديد آجال إنجاز الاستثمار التي تم تحديدها في شهادة التسجيل لمدة اثني عشر (12) شهرا إذا تجاوزت نسبة تقدم إنجاز الاستثمار عشرين بالمائة (20%) من مبلغ الاستثمار المصرح به في شهادة التسجيل. وبصفة استثنائية، يمكن تمديد هذا الأجل مرة أخرى لمدة اثني عشر (12) شهرا إضافية إذا بلغت نسبة التقدم أكثر من خمسين بالمائة (50%). ويترتب على الدخول الجزئي في مرحلة الاستغلال مع الاستفادة الفورية

---

[1] نفس المرجع، المادة 5.

[2] نفس المرجع، المادة 7.

[3] نفس المرجع، المادة 8.

[4] نفس المرجع، المادة 9.

[5] نفس المرجع، المادة 10.

[6] المادة 32 من القانون رقم 22-18 يتعلق بالاستثمار، مرجع سبق ذكره.

من المزايا المتعلقة بهذه المرحلة، وفق الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به، فقدان امكانية تمديد آجال الإنجاز. [1] يقدم المستثمر طلب تمديد أجل الإنجاز قبل ثلاثة أشهر على الأقل من انتهاء أجل الإنجاز، وبحد أقصى ثلاثة أشهر بعد انقضاء هذا الأجل. وعند الموافقة على التمديد، تحتسب الأشهر الثلاثة الممنوحة بعد نهاية فترة الإنجاز ضمن مدة الاثني عشر شهرا المخصصة لتمديد فترة الإنجاز. [2]

- عقب انتهاء آجال الإنجاز وآجال تقديم طلب التمديد، يتعين على المستثمر مباشرة إجراء إعداد محضر معاينة الدخول في الاستغلال، وإلا يحق للوكالة إلغاء المزايا التي تم استهلاكها. [3]
- يمكن التنازل عن السلع والخدمات المستفيدة من المزايا بعد الحصول على ترخيص من الوكالة بناء على طلب المستثمر. [4] يترتب على التنازل عن سلعة أو عدة سلع اثناء فترة الاهتلاك الى استرجاع المزايا الممنوحة. ويتم احتساب المبلغ الذي سيتم استرجاعه بالتناسب مع مدة الاهتلاك المتبقية. ويعتبر التنازل عن السلع والخدمات المقتناة مع الاستفادة من المزايا دون الحصول على ترخيص من الوكالة عدم امتثال المستثمر لالتزاماته، مما يترتب عليه إلغاء المزايا الممنوحة مع بقاء العقوبات المقررة في التشريع المعمول به سارية. وتجدر الإشارة إلى أن ضرورة الحصول على الترخيص تتوقف عند انقضاء فترة الاهتلاك الكلي للسلع المقتناة بالاستفادة المزايا. [5]
- يمكن تحويل السلع والخدمات المرتبطة بالاستثمار المستفيدة من المزايا، بعد الحصول على ترخيص من الوكالة بناء على طلب المستثمر. ويعني تحويل الاستثمار ان يتم التنازل كليا عن الاستثمار، ويشمل ذلك التنازل عن رأس المال الاجتماعي للمتنازل له. ويكون المتنازل له ملزما بالوفاء بكافة الالتزامات التي كان المستثمر المتنازل ملزما بها، عبر اكتتاب تعهد لدى الوكالة. ويترتب عن اي تنازل يتم دون الحصول على ترخيص من طرف الوكالة إلى إلغاء المزايا

[1] المادة 15 من من مرسوم تنفيذي رقم 22-299 يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات او التنازل عن الاستثمارات او تحويلها وكذا مبلغ وكيفيات تحصيل الاتاوة المتعلقة بمعالجة ملفات الاستثمار، مرجع سبق ذكره.

[2] نفس المرجع، المادة 16.

[3] نفس المرجع، المادة 17.

[4] نفس المرجع، المادة 19.

[5] نفس المرجع، المادة 20.

الممنوحة، ويلزم المستثمر المتنازل برد إجمالي المزايا المستفادة، مع بقاء العقوبات المقررة في التشريع المعمول به سارية. [1]

- يتعين على المستثمر الالتزام بما يلي: [2]
- الحرص على الامتثال للتشريعات السارية والمعايير المعمول بها، وخاصة ما يتعلق بحماية الصحة العمومية، والبيئة، والمنافسة، والعمل، وضمان شفافية المعلومات المحاسبية والمالية والجبائية؛
- تزويد الإدارة بكافة المعلومات اللازمة التي تطلبها لتتمكن من متابعة وتقييم مدى تنفيذ أحكام قانون الاستثمار.

يتم الاستفادة من مزايا مرحلة الاستغلال بالنسبة لاستثمارات التوسعة أو إعادة التأهيل وفقا لنسبة الاستثمارات الجديدة إلى إجمالي الاستثمارات المنجزة. [3]

عند ممارسة نشاط مختلط أو عدة أنشطة، تقتصر الاستفادة من المزايا المنصوص عليها في قانون الاستثمار على النشاطات المؤهلة فقط. وفي هذا السياق يقوم المستفيد من المزايا بمسك محاسبة تمكن من تحديد أرقام الأعمال والنتائج المتعلقة بالنشاطات المؤهلة للاستفادة من المزايا. [4]

لا يترتب على وجود عدة مزايا من نفس النوع، منشأة بموجب التشريع المعمول به، إلى جانب المزايا المنصوص عليها في قانون الاستثمار، إمكانية الجمع بينها، ويستفيد الاستثمار من المزايا الأفضل له. [5]

ومنه تسند الى الإدارات والهيئات المعنية مهمة تطبيق أحكام قانون الاستثمار، في إطار المتابعة، وفقا لصلاحياتها وطوال فترة الاهتلاك المقبولة للسلع المقتناة بالاستفادة من المزايا، بالحرص على امتثال المستثمرين لالتزاماتهم التي تعهدوا بها عند تسجيل استثماراتهم.

---

[1] نفس المرجع، المادة 21.

[2] المادة 15 من القانون رقم 22-18 يتعلق بالاستثمار، مرجع سبق ذكره.

[3] نفس المرجع، المادة 33.

[4] نفس المرجع، المادة 34.

[5] نفس المرجع، المادة 35.

يؤدي إخلال المستثمر بالالتزامات الناجمة عن تطبيق أحكام قانون الاستثمار أو التعهدات التي التزم بها، الى سحب المزايا الممنوحة جزئيا أو كليا، مع بقاء العقوبات المقررة في التشريع المعمول به سارية. [1]

الفرع الثاني: الامتيازات الجبائية وشروط الاستفادة منها والتكاليف الجبائية الناتجة عن الاخلال بهذه الشروط في إطار سياسات التشغيل

تعنى بسياسة التشغيل الأجهزة التالية:

- الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية NESDA والمعروفة سابقا بالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ؛
- جهاز الصندوق الوطني للتامين عن البطالة CNAC؛
- جهاز الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM.

أولا: الامتيازات الجبائية الممنوحة

تمنح الاستثمارات التي تهدف الى انشاء نشاط جديد و/او توسيع نشاط قائم، والتي ينجزها أصحاب المشاريع المؤهلون للاستفادة من الصندوق الوطني للتامين عن البطالة او الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر او الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب (والمعروف حاليا بالوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية NESDA) من المزايا التالية:[2]

---

[1] نفس المرجع، المادة 36.

[2] المديرية العامة للضرائب، أجهزة المساعدة على التشغيل (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر او الصندوق الوطني للتامين عن البطالة)،
https://www.mfdgi.gov.dz/professionnels-ar/avantages-fiscaux-investissement-ar/investissement-et-emplois-ar/dispositifs-daide-a-lemploi-ar#2, consulte le 25/09/2025, 22 :45.

1. اثناء مرحلة الإنجاز:

أ. فيما يخص حقوق التسجيل:

- إعفاء عمليات اقتناء العقارات بمعدل 5% من حقوق تحويل الملكية بعوض والتي يقوم بها المقاولون الشباب والموجهة لإنشاء أنشطة صناعية؛
- إعفاء العقود المتعلقة بتأسيس الشركات من حقوق التسجيل.

ب. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

تعفى من الرسم على القيمة المضافة:

- عمليات شراء سلع التجهيزات التي تستخدم مباشرة في تنفيذ الاستثمار الذي يتضمن إنشاء أو توسيع نشاط؛
- عمليات اقتناء المركبات السياحية التي تشكل الوسيلة الاساسية لممارسة النشاط؛
- بعض الخدمات المرتبطة بتنفيذ الاستثمار، كالقروض البنكية، التأمين، وأعمال التهيئة.

ويجدر التوضيح أن الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة يُخص الشركات التي تقتني سلعًا وخدمات تُستعمل مباشرة في إنجاز الاستثمار المتعلق بإنشاء أو توسيع نشاط.

ج. فيما يخص الحقوق الجمركية:

يطبق على سلع التجهيزات المستوردة الموجهة لإنجاز الاستثمار معدل مخفض للحقوق الجمركية بنسبة 5%. وتشمل هذه الميزة أيضا المركبات السياحية، شريطة أن تكون الوسيلة الرئيسية لممارسة النشاط

2. خلال مرحلة استغلال المشروع الاستثماري:

أ. فيما يخص التابعين للنظام الحقيقي:

تستفيد الأنشطة التي يقوم بها أصحاب المشاريع المؤهلون للاستفادة من أجهزة دعم التوظيف (الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب المعروف حاليا بالوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية NESDA، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة)، والذين يخضعون للنظام الحقيقي، من إعفاء كامل من:

- الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أو الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات من تاريخ بدء النشاط. وفي حال القيام بهذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها، تمدد مدة الإعفاء إلى ست سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال (وتعين هذه المناطق وفق مرسوم وزاري مشترك صادر في 9 أكتوبر 1991). كما يمكن تمديد هذه الفترات لمدة سنتين إضافيتين إذا تعهد أصحاب المشاريع بتوظيف ثلاثة موظفين على الأقل لمدة غير محددة؛
- عندما تنجز الأنشطة في منطقة تستفيد من دعم "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد فترة الإعفاء لتصل إلى عشر سنوات ابتداء من تاريخ بدء الاستغلال.

ب. فيما يخص الرسم العقاري:

- إعفاء لمدة ثلاث سنوات من الرسم العقاري ابتداء من تاريخ اكتمال البناء المخصص لممارسة النشاط؛
- في حال إقامة هذه االبنايات وملحقاتها في مناطق مراد ترقيتها تصبح مدة الإعفاء ست سنوات.
- إذا كانت البنايات وملحقاتها، المستعملة في الأنشطة التي ينفذها أصحاب المشاريع المؤهلون للاستفادة من الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، أو الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب والمعروف حاليا بالوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية NESDA، او الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، تقع في مناطق مستفيدة من "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" تمدد مدة الإعفاء إلى عشر سنوات؛
- إذا كانت البنايات وملحقاتها، المستعملة في الأنشطة التي ينفذها أصحاب المشاريع المؤهلون للاستفادة من الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، أو الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب والمعروف حاليا بالوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية NESDA، او الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، تقع في مناطق مستفيدة من "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الهضاب العليا" تمدد مدة الإعفاء إلى ست سنوات.

ثانيا: الالتزامات الضريبية التي يلزم المكلف، التابع لأحد هذه الأجهزة، الوفاء بها من اجل الاستفادة من الامتيازات المشار إليها أعلاه

وتتمثل في: [1]

[1] فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 110.

- الامتناع عن اقتناء تجهيزات أو معدات محولة أو مستعملة؛
- تمكين أعوان الإدارة الجبائية من معاينة العتاد الذي تم اقتناؤه لإعداد محضر إثبات المعاينة النهائي ومعاينة بدء النشاط؛
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية، والالتزام بالمواعيد القانونية المحددة لها؛
- عدم التنازل، تحت أي ظرف، عن التجهيزات المقتناة ضمن هذه الأجهزة خلال فترة خمس (5) سنوات.

ثالثا: العقوبة الجبائية الناتجة عن الاخلال بهذه الشروط

وفي حال ثبت أن الاستثمارات المنصوص عليها في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم يتم إنجازها، أو أن الشروط التي تم منح هذه القرارات على اساسها لم تستوف، فإن ذلك يترتب عنه سحب الاعتماد، وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين استفادوا من هذه الامتيازات من حق الانتفاع بها. وتصبح عندها الرسوم والحقوق والإتاوات التي سبق إعفاؤهم منها واجبة الدفع فورا بصرف النظر عن أي أحكام مخالفة ومن غير المساس بعقوبات التأخير في الدفع التي تحتسب بداية من التاريخ الذي كان من المفترض فيه دفع هذه المستحقات.

تسري هذه الأحكام كذلك إذا لجأ المستفيد من الامتيازات الجبائية، بعد صدور قرار المنح، إلى استعمال أساليب تدليسية التي سبق ذكرها، وتعاقب هذه المخالفة بموجب حكم قضائي يتمتع بقوة الشيء المقضي فيه.[1]

المبحث الثالث: ماهية تسيير المخاطر الجبائية

يعد تسيير الخطر الجبائي مجموعة من الإجراءات والاليات التي تعتمدها المؤسسة للتعرف على المخاطر الجبائية التي قد تواجهها، وتحليلها وتقييمها والحد من اثارها. ويكتسي هذا الموضوع أهمية كبيرة بالنظر الى تعقد التشريعات الضريبية وتعدد الالتزامات الجبائية، مما يستوجب اعتماد أسلوب منظم لتسيير هذه المخاطر. وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق الى ماهية تسيير المخاطر الجبائية.

[1] المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

المطلب الأول: ماهية تسيير الخطر

يعد تسيير الخطر من العمليات الأساسية داخل المؤسسة، حيث يهدف الى التعامل مع مختلف المخاطر التي قد تؤثر على سير نشاطها واستقرارها، من خلال التعرف عليها وتحليلها وتحديد أساليب الحد من اثارها. ويقوم هذا التسيير على مجموعة من القواعد التي تنظم طريقة التعامل مع الخطر، كما يسعى الى تحقيق أهداف محددة تضمن تحسين الأداء وتقليل الخسائر المحتملة. ويمر تسيير الخطر بعدة مراحل متسلسلة تسمح بفهمه ومعالجته بشكل فعال. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى ماهية تسيير الخطر من خلال تعريفه، وقواعده، وأهدافه، ومراحله.

الفرع الأول: تعريف تسيير الخطر

يعد تسيير المخاطر إطارا علميا ومنهجيا يعنى بالتعامل مع المخاطر البحتة، وذلك من خلال استشراف الخسائر العرضية المحتملة، ثم إعداد وتطبيق مجموعة من الإجراءات الكفيلة بالحد من احتمال وقوع هذه الخسائر أو التقليل من آثارها المالية إلى أدنى مستوى ممكن.

يمثل إطارا متكاملا يرمي إلى مواجهة المخاطر باستخدام أنسب الوسائل وبأدنى التكاليف، وذلك من خلال التعرف على الخطر، وتحليله وتقدير حجمه، ثم تحديد آليات التعامل معه واختيار أكثرها ملاءمة لتحقيق الأهداف المرجوة. [1]

يعد إطارا منهجيا متكاملا للتعامل مع المخاطر، يبدأ بتشخيص المخاطر المحتملة، ثم تحليلها وتقديرها، ووضع استراتيجيات التعامل معها، وصولا إلى متابعتها والرقابة عليها. [2]

حسب (COSO's) (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) يقصد بتسيير المخاطر المؤسسية العملية التي ترمي إلى استشراف الأحداث المحتملة

---

[1] عبدلي لطيفة، **دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته SCIS سعيدة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة الافراد وحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص ص 26-27.

[2] محمد عباس ديوب، ولاء حسين زريقا، **دور إدارة مخاطر المشروعات في جودة اتخاذ القرارات دراسة مسحية على شركات المقاولات العاملة في الساحل السوري**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، 2015، ص 108.

المؤثرة على المؤسسة، والتعامل مع المخاطر المرتبطة بها بما يتوافق مع سياسات تسيير المخاطر المعتمدة في المؤسسة، وبما يكفل بلوغ المؤسسة لأهدافها. [1]

يرى د. سلامة عبد الله ان تسيير الخطر يتمثل في القدرة على التوصل إلى وسائل وآليات محددة تمكن من التحكم في الخطر، وتقليل فرص تكرار وقوعه، وتقليص حجم الخسائر المترتبة عنه، بما يؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي يتحمله صاحبه أو القائم على تسييره، وذلك بأدنى تكلفة ممكنة. [2]

يرى S. Travis Pritchett وآخرون ان تسيير الخطر يمثل عملية اتخاذ قرار تمكن المنشأة أو الفرد من تقليل النتائج السلبية الناجمة عن الخطر. ومن هذا التعريف يتضح أن تسيير الخطر يهدف إلى خفض التكاليف المتعلقة بوقوع الخطر، والتي تصنف عادة إلى أربعة أنواع: تكلفة الفرص الضائعة، تكلفة الوقاية أو التحكم، تكلفة تحويل الخسارة، التكلفة النفسية. [3]

الفرع الثاني: قواعد تسيير المخاطر

مع تطور تسيير المخاطر كمجال إداري متخصص، أصبح هناك اهتمام متزايد بوضع مبادئه وتقنياته، عبر تقديم قواعد إرشادية مرتبطة بعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير المخاطر. وقد كانت إحدى الإسهامات الأولى في هذا المجال هي وضع مجموعة من القواعد التي تمثل في جوهرها مبادئ تستند إلى حسن الإدراك والفطرة، ويتم تطبيقها على مختلف مواقف المخاطرة: [4]

أولا: لا تجازف بأكثر مما تستطيع تحمل خسارته

تعتبر هذه القاعدة الأولى والأهم ضمن ثلاث قواعد أساسية، وتنص على وجوب عدم المجازفة بأكثر مما يمكن تحمله من خسارة. ورغم أن هذه القاعدة لا تحدد بالضرورة الإجراءات الواجب اتخاذها تجاه مخاطر معينة، إلا أنها توضح أي المخاطر تستدعي القيام برد فعل أو اتخاذ تدابير مناسبة حيالها.

---

[1] المعهد المصرفي المصري، **إدارة المخاطر المؤسسية**، ص ص 1-2، 2025/11/02، https://www.findevgateway.org/sites/default/files/publications/files/ar_rm_ebi.pdf, accessed on 14/10/2025, 14 :35.

[2] عيد احمد أبو بكرن وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتامين**، اليازوري، 2020، ص47.

[3] نفس المرجع، ص ص 48-49.

[4] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص35-37.

يتلخص تقرير المخاطر التي تستدعي اتخاذ إجراء في تحديد المخاطر التي لا يمكن الاحتفاظ بها. والعامل الأساسي في تقرير أي مخاطر تستوجب تدخلا محددا هو تقدير أقصى خسارة محتملة قد تنشأ عن هذه المخاطرة.

مسألة تحديد حجم المخاطرة التي تستطيع المؤسسة الاحتفاظ بها بأمان يعد أمرا معقدا وفنيا، إذ يرتبط مستوى احتفاظ المؤسسة بالمخاطر الفردية بقدرتها الإجمالية على مواجهة الخسائر. ويعتمد ذلك على التدفقات النقدية المتاحة، والاحتياطيات السائلة، وقدرة المؤسسة على زيادة التدفقات النقدية عند حدوث حالات طارئة. فبينما يمكن تغطية بعض الخسائر من خلال التدفقات النقدية، تتطلب خسائر أخرى الاستعانة بالاحتياطيات النقدية للمؤسسة.

أما في بعض الحالات الأخرى، فقد تضطر المؤسسة إلى الاقتراض، وقد تتجاوز بعض الخسائر قدرة الاحتياطيات المتاحة على تغطيتها. ومن الواضح أن المبلغ الذي يمكن للمؤسسة تحمله يختلف من مؤسسة لأخرى، كما يتغير هذا المستوى بمرور الوقت حسب الموارد المتاحة وقت وقوع الخسارة.

ثانيا: فكر في الاحتمالات

تشير القاعدة الثانية في تسيير المخاطر، والمتمثلة في "فكر في الاحتمالات"، إلى أن احتمال وقوع الخسارة يعد عاملا مهما عند تحديد كيفية التعامل مع مخاطرة معينة. لكن السؤال هو: أي المخاطر؟ من الناحية المنطقية، يقتصر استعمال الاحتمالات في اتخاذ قرارات تسيير المخاطر على الحالات التي لا تتعارض فيها القرارات قيد الدراسة مع القاعدة الأولى لتسيير المخاطر، والتي تنص على "عدم المجازفة بما يفوق قدرتك على تحمل الخسارة".

تلزم هذه القاعدة مسير المخاطر بعدم تجاهل المخاطر التي يقل احتمال وقوعها إلى حد كبير، بل ينبغي أخذها في الاعتبار، لأنها قد تتسبب في أضرار جسيمة للمؤسسة في حال تحققها. على سبيل المثال:

إذا كان احتمال حدوث خسارة ما يساوي واحدا في المليون، بالامكان الاحتفاظ بالخطر طالما أن الخسارة المادية المحتملة ضئيلة جدا. أما إذا كانت الخسارة المحتملة كبيرة، فيتعين على مسير المخاطر عندئذ نقل الخطر إلى جهة أكثر قدرة على التعامل معه، مثل التأمين أو عبر اعتماد أساليب للحد من الخسارة.

ثالثا: لا تجازف بالكثير مقابل القليل

يجب تجنب الاحتفاظ بالمخاطر إذا كانت الخسارة المحتملة كبيرة (الكثير) مقارنة بالاقساط التي يتم توفيرها عن طريق الاحتفاظ بها (القليل). ومن جهة أخرى، في بعض الحالات قد يكون القسط المطلوب للتأمين ضد المخاطرة مرتفعا بشكل لا يتوافق مع المخاطرة المحولة، وهنا يمثل القسط الكبير (الكثير) بينما تمثل الخسارة المحتملة القيمة الصغيرة (القليل).

الفرع الثالث: أهداف تسيير المخاطر

يسعى تسيير المخاطر لتحقيق مجموعة من الأهداف المهمة، والتي يمكن تقسيمها إلى فئتين رئيسيتين: الأهداف التي تسبق تحقق الخسائر والاهداف التي تلي تحقق الخسائر.

أولا: الأهداف التي تسبق تحقق الخسائر

1. الاقتصاد:

يسعى تسيير المخاطر إلى خفض التكاليف المرتبطة بمواجهة الخطر قدر الإمكان. [1]

2. تقليل القلق:

ونعني بهذا الهدف بانه هدف" النوم الهادئ ليلا" اذ يرمي إلى تحقيق راحة البال أو الشعور بالطمأنينة، الناتج عن التأكد من أن جميع التدابير المناسبة لمواجهة الظروف المعاكسة قد تم وضعها. فعندما تفتقر المؤسسة الى حماية واضحة، ولا تعرف الإدارة ما إذا كانت قد اتخذت الإجراءات الكافية للتعامل مع المخاطر، فإن عدم اليقين والقلق الذهني قد يشتت انتباه الإدارة عن أولويات أخرى. وفي أقصى الحالات، يمكن أن يؤدي القلق الناتج عن غياب الاطمئنان بشأن استمرارية المنظمة إلى تأثير سلبي على صحة ورفاهية القائمين على إدارتها. هذا القلق يستهلك طاقة كبيرة يمكن توجيهها بشكل أكثر إنتاجية نحو نمو وربحية المؤسسة، بينما تمنح استراتيجية تسيير المخاطر المصممة والمنفذة بشكل جيد للمديرين القدرة على التركيز على تحقيق أهدافهم الاستراتيجية بثقة وأمان.

يقصد بهدف نوم الليل الهادئ راحة البال ليس فقط لمسير المخاطر، بل أيضا للمديرين التنفيذيين في المؤسسة، ولأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين. كما يمتد ليشمل أطراف خارجية مثل الموردين،

[1] عيد احمد أبو بكرن وليد إسماعيل السيفو، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الدائنين، والمستهلكين، مما يجعل المؤسسة محل اهتمام هؤلاء الأطراف. فالجهات الخارجية تفضل عادة التعامل مع المؤسسات القادرة على مواجهة التهديدات التي قد تؤثر على استمراريتها وضمان بقائها. [1]

3. مقابلة الالتزامات الخارجية المفروضة:

يقصد بهذا الهدف ضرورة التزام المنشأة بالمتطلبات التي تفرضها الجهات الخارجية، كالمتطلبات الحكومية التي تشترط توفير وسائل الأمان لضمان سلامة العاملين.

ثانيا: الأهداف التي تلي تحقق الخسارة

1. بقاء المنشأة:

يشير هذا الهدف إلى ضمان استمرار المنشأة بعد وقوع الخسارة، بحيث تتمكن على الأقل من استئناف جزء من عملياتها خلال مدة زمنية قصيرة إذا رغبت في الاستمرار. ويسعى تسيير المخاطر إلى تحديد حد أقصى للتكاليف التي قد يتعرض لها المشروع، بحيث لا تتجاوز مستوى يهدد بقاء المؤسسة.

2. استمرارية العمليات:

في بعض المنشآت، تعد القدرة على مواصلة العمل بعد وقوع خسارة كبيرة من أهم الأهداف، إذ قد تتأثر قاعدة العملاء والموردين وتضعف القدرة التنافسية. ويقصد بهذا الهدف ضمان عودة المنشأة الى مزاولة عملياتها بكل طاقتها الإنتاجية بعد وقوع الحادث، بحيث تكون مدة التوقف قصيرة قدر الإمكان.

3. استقرار العوائد:

اذ ترغب المؤسسة في الحفاظ على أرباح المساهمين بعد وقوع الخسارة، من خلال ضبط الانخفاض في التدفقات النقدية أو الدخول نتيجة تحقق المخاطر ضمن حدود مقبولة. ويرتبط هذا الهدف ارتباطا وثيقا بهدف استمرارية العمليات. [2]

4. الاستمرار في النمو:

يعد هدف النمو أحد أهم الاهتمامات لكل مؤسسة، حيث تمثل القدرة على مواصلة التوسع والتطور هدفا استراتيجيا رئيسيا. وعندما يكون النمو هدفا مؤسسيا بارزا، تصبح حماية هذا النمو من المخاطر

[1] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[2] عيد احمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-52.

والتهديدات أحد أهم أهداف تسيير المخاطر. كما أن استراتيجيات تسيير المخاطر المصممة والمنفذة بشكل جيد تساهم في ضمان استمرار النمو حتى في حال وقوع خسائر قد تهدد استمراريته. [1]

5. المسؤولية الاجتماعية:

يمكن الوفاء بالالتزامات الاجتماعية وإظهار انتماء المؤسسة للمجتمع من خلال الحد من تأثير الخسائر على الأفراد والمجتمع. فالخسائر الكبيرة قد تترتب عليها آثار سلبية على الموظفين، والدائنين، والموردين، والمستهلكين، ودافعي الضرائب، وعلى كافة المجتمع بصفة عامة. [2]

الفرع الرابع: مراحل تسيير المخاطر

يسعى تسيير المخاطر بالأساس إلى تحديد السياسة الأنسب التي تساعد على تقليل المخاطر أو التخلص منها، ومواجهة الخسائر المحتملة والحد من آثارها. ويتم ذلك عادة مع مراعاة العلاقة بين تكلفة تطبيق السياسة والعائد المتوقع من تنفيذها.

يمكن تحقيق أهداف تسيير المخاطر من خلال اتباع الخطوات او المراحل التالية:

أولا: إرساء ثقافة لتسيير المخاطر (البيئة الداخلية لتسيير المخاطر)

في هذه المرحلة، تقوم إدارة المؤسسة بوضع فلسفتها تجاه المخاطر وتحديد ما يعرف بـ "شهية المخاطر"، أي الحد الأقصى للمخاطر المقبولة التي يمكن العمل ضمنها. كما يتم صياغة سياسة داخلية توضح كيفية تعريف المخاطر المحتملة وتحديدها، وتقييمها، والاستجابة لها، ومراقبتها من قبل جميع عناصر المنظمة. باختصار، تعد هذه السياسة إطارا شاملا للتعامل مع المخاطر، ويجب أن يتم اعتمادها من قبل كافة أعضاء المؤسسة لتصبح جزءا من ثقافتها التنظيمية. [3]

ثانيا: تحديد الأهداف والغايات

تتمثل هذه الخطوة في تحديد ما ترغب المؤسسة أن يحققه برنامج تسيير المخاطر لديها بدقة. ولتحقيق الاستفادة القصوى من الموارد المخصصة لتسيير المخاطر، ينبغي وضع خطة واضحة ومحددة الأهداف.

---

[1] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2] عيد احمد أبو بكرن وليد إسماعيل السيفو، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[3] محمد عباس ديوب، ولاء حسين زريقا، مرجع سبق ذكره، ص 108.

تتعدد الأهداف الممكنة لوظيفة تسيير المخاطر، وتشمل على سبيل المثال ضمان بقاء المؤسسة وتقليص التكاليف الناتجة عن المخاطر البحتة إلى أدني حد. ومع ذلك، يظل الهدف الأسمى لتسيير المخاطر هو الحفاظ على استمرارية وجود المؤسسة ككيان اقتصادي. ويساهم تسيير المخاطر في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال ضمان ألا تحول الخسائر المتعلقة بالمخاطر البحتة دون بلوغ هذه الأهداف. ومن المؤسف أن خطوة تحديد أهداف وغايات برنامج تسيير المخاطر غالبا ما يتم تجاهلها، مما يؤدي إلى جهود متفرقة وغير متسقة في العديد من المؤسسات. وينشأ العديد من أوجه القصور في برامج تسيير المخاطر من عدم وجود أهداف واضحة ومحددة للبرنامج. [1]

ومن المهم الإشارة إلى أن أهداف تسيير المخاطر يتم تحديدها عادة بتعاون الإدارة العليا في المنشأة مع مسير المخاطر، بعد اخذ آراء واحتياجات مديري الإدارات الأخرى في المنشاة. [2]

وبناء عليه، ينبغي تحديد الأهداف المراد تحقيقها من قبل المؤسسة بالتعاون مع مسير المخاطر، لتمكين المسير من تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على تحقيق هذه الأهداف، وضمان أن المخاطر المرتبطة بها تقع ضمن حدود "شهية المخاطر" المعتمدة في المؤسسة، وتتوافق مع استراتيجيات تسيير المخاطر المعمول بها. [3]

ثالثا: اكتشاف وتحديد المخاطر

تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الأحداث التي قد تؤثر سلبا على تنفيذ وتحقيق أهداف وخطط واستراتيجيات المؤسسة. ويتم تحديد المخاطر من خلال استعمال ادوات وأساليب ملائمة ومنهجية تضمن شمول جميع الأنشطة والمجالات المعرضة للمخاطر، مع تحديد المخاطر المحتملة الناتجة عنها.[4]

حيث يقوم مسير المخاطر في المؤسسة بدراسة مختلف أوجه النشاط مثل الإنتاج، البيع، الشراء، التسويق، التخزين، وتدريب العاملين على كيفية التعرف على المخاطر التي قد تواجه المؤسسة، سواء كانت قابلة للتأمين أم لا. ويمكن تنفيذ هذه المهمة من خلال إقامة علاقات وثيقة بين مسير المخاطر

[1] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-39.

[2] عيد احمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[3] محمد عباس ديوب، ولاء حسين زريقا، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[4] مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 27.

وبقية الإدارات بالمؤسسة، بما يضمن حصوله على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بجوانب النشاط المختلفة.

يعتمد اتخاذ قرارات تسيير المخاطر المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة على القدرة على اكتشاف وحصر المخاطر المرتبطة بالأنشطة الحالية والمستقبلية للمؤسسة. ولتحقيق ذلك، يجب على مسير المخاطر دراسة جميع جوانب النشاط بعناية، وكذلك طبيعة العمليات القائمة وخطط الإدارة المستقبلية للتوسع أو إنشاء أنشطة جديدة أو إدخال تغييرات تؤثر على الأنشطة الحالية. ومن ثم، من الضروري أن يشارك مسير المخاطر في مختلف القرارات المرتبطة بكافة جوانب نشاط المؤسسة، ليتمكن من تقديم تقييمه حول المخاطر المحتملة المرتبطة بهذه القرارات.

وتعد مرحلة تحديد المخاطر التي قد يتعرض لها المشروع وحصرها ضمن أبرز وأصعب المراحل في عملية تنفيذ برنامج تسيير المخاطر.[1]

1. **الطرق الشائعة للتعرف على المخاطر:**[2]

أ. التحديد بناء على الأهداف:

تسعى المنظمات والفرق العاملة على مشروع معين إلى تحقيق مجموعة محددة من الأهداف، وأي حدث قد يؤثر على تحقيق هذه الأهداف بشكل كلي أو جزئي يُصنف على أنه خطر.

ب. التحديد بناء على السيناريو:

في تحليل السيناريو، توضع سيناريوهات متعددة تمثل طرقا بديلة لبلوغ هدف محدد أو تحليلا لتفاعل القوى في السوق أو معركة. وأي حدث يؤدي إلى ظهور سيناريو غير متوقع أو غير مرغوب فيه يعتبر بمثابة خطر، أي التعرض لموقف لا يتوافر له حل ضمن السيناريوهات المحددة مسبقا.

ج. التحديد بناء على التصنيف:

يعتمد هذا الأسلوب على تفصيل كل المصادر المحتملة للمخاطر.

---

[1] عيد احمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59.

[2] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

د. مراجعة المخاطر الشائعة:

تمتلك العديد من المؤسسات قوائم جاهزة بالمخاطر المحتملة التي قد تواجهها، والتي تستخدم كمرجع لتسهيل التعرف على المخاطر وتسييرها بشكل أكثر فعالية.

رابعا: تقييم المخاطر

بعد التعرف على المخاطر، يتعين ان يتم تقييمها من ناحية حجم الخسائر المحتملة واحتمالية حدوثها، مع ترتيب أولويات التعامل معها. يهدف تقييم المخاطر إلى تحديد الأحداث الأكثر أهمية والتي تستدعي تركيز إدارة المنشأة عليها. وتعد المخاطر الأكثر أهمية تلك التي تجمع بين احتمالية حدوث مرتفعة وتأثير كبير .وينتج عن هذه العملية تحديد درجة كل خطر من ناحية احتماليته وتأثيره.

- **الأثر:** يمكن تصنيفه إلى ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ومنخفض؛
- **احتمال الحدوث:** يُصنف أيضا إلى ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ومنخفض.

ويبين الجدول التالي تقييم شدة أو درجة المخاطر:

الجدول رقم (02-06): تقييم شدة أو درجة المخاطر

احتمال الحدوث / الأثر	عالي	متوسط	منخفض
عالي	عالي جدا	عالي	متوسط
متوسط	عالي	متوسط	منخفض
منخفض	متوسط	منخفض	منخفض جدا

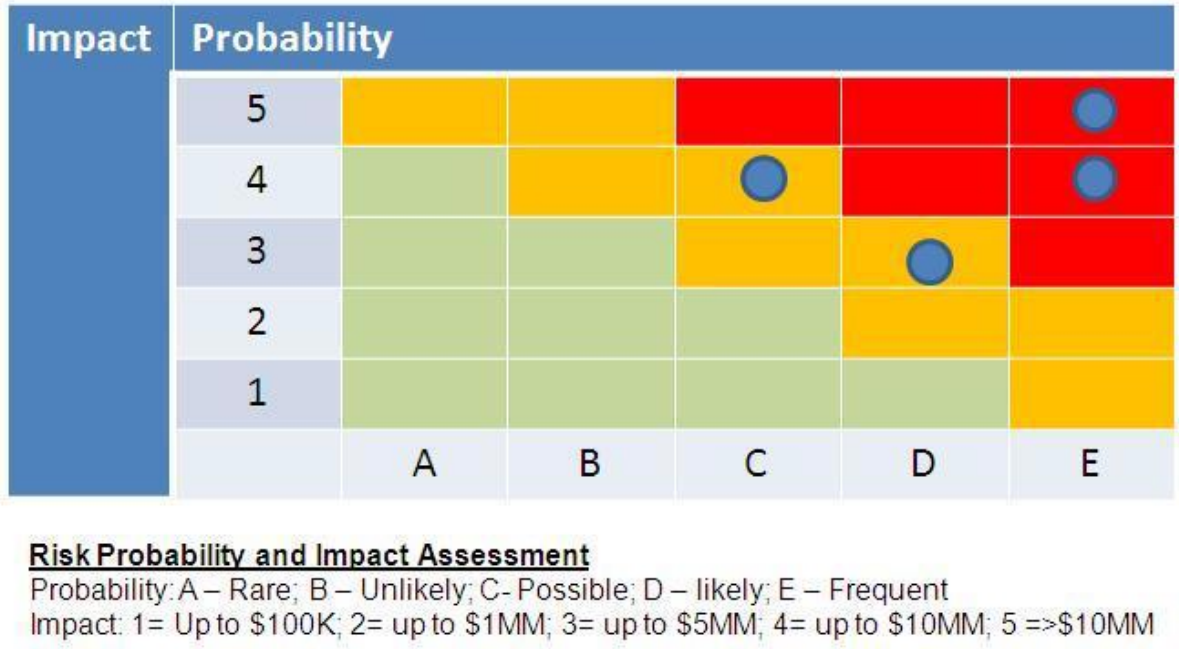
المصدر: مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 28.

يبين الجدول أعلاه أن بعض المخاطر تكون تقديراتها عالية ولها تأثير عالي، مما يجعل شدة المخاطرة مرتفعة جدا، وبالتالي تحظى باهتمام خاص من قبل مسير المخاطر. بالمقابل فإن المخاطر منخفضة الاحتمالية والأثر تحظى باهتمام أقل. ومن الجدير بالذكر أن بعض المؤسسات تستخدم مصفوفة 3×3 كما في المثال السابق، او مصفوفة 5×5، وذلك وفقا لاحتياجاتها ومتطلبات تحليل المخاطر لديها.

يلجأ مسير المخاطر في هذه المرحلة إلى استخدام أداة أساسية تعرف بمصفوفة المخاطر، والتي تعد وسيلة هامة لتقييم وترتيب المخاطر. تتيح هذه المصفوفة تحديد مستوى المخاطر المرتبطة بنظام

معين أو بأحداث محددة، وكذلك تقييم مدى كفاية إجراءات التحكم فيها. بحيث تحدد هذه المخاطر باستخدام أساليب كمية أو نوعية، ويقدم الشكل الموالي كمثال لمصفوفة المخاطر التي يعتمدها مسير المخاطر في المؤسسة لتقييم المخاطر، تصنيفها، وترتيبها وفق الأولويات:

الشكل رقم (02-03): مثال عن مصفوفة المخاطر



المصدر: مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 29.

عموما، ترتب المخاطر وتصنف وفق مصفوفة المخاطر كما يلي:

1. **المخاطر الحرجة:** هي المخاطر التي يتم تقييمها بشدة خطورة عالية، والتي تظهر في المنطقة الحمراء ضمن المصفوفة اعلاه. ويتم ترتيبها على انها ذات أولوية في المعالجة، على سبيل المثال، جميع الظروف التي يترتب عنها خسائر جسيمة تؤدي إلى الإفلاس.
2. **المخاطر الهامة:** هي المخاطر التي يتم تقييمها بشدة خطورة متوسطة، وتظهر في المنطقة البرتقالية ضمن المصفوفة اعلاه. وترتب من حيث أولوية المعالجة بعد المخاطر الحرجة. على سبيل المثال، الظروف التي قد تسبب خسائر لا تؤدي إلى إفلاس المؤسسة، لكنها قد تضطرها إلى الاقتراض لمواصلة عملياتها.

3. **المخاطر غير الهامة:** هي المخاطر التي يتم تقييمها بشدة خطورة منخفضة، وتظهر في المنطقة الخضراء ضمن المصفوفة اعلاه. تأتي بعد المخاطر الهامة من حيث الأولوية، وليست ذات أولوية عاجلة في المعالجة. على سبيل المثال، تشمل الحالات التي يمكن فيها تغطية الخسائر المحتملة باستخدام الأصول الحالية أو الإيرادات دون التسبب في ضائقة مالية للمؤسسة.[1]

خامسا: تحديد البدائل واختيار الوسائل الملائمة لمواجهة المخاطر

بعد تحديد المخاطر وتحليلها، يتم الانتقال إلى مرحلة اختيار الطريقة الملائمة للتعامل مع كل خطر على حدا. وتعتبر هذه المرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار حول أفضل السبل للتصدي لكل خطر. وأحيانا يتولى أصحاب المشروع اتخاذ القرار حول ذلك، وأحيانا يستند إلى خطط مسبقة أو معايير محددة لاختيار الوسيلة الأنسب لكل خطر. في هذه الحالات، لا يقتصر دور مسير المخاطر على الإشراف على برنامج تسيير المخاطر فحسب، بل يصبح مشاركا في اتخاذ قرارات استراتيجية تخص المؤسسة. وعند اختيار وسيلة مواجهة خطر معين، يأخذ مسير المخاطر في الاعتبار احتمال حدوث الخسارة، حجم الخسارة المحتملة، العوامل المساعدة في المخاطر، والموارد المتاحة للتصدي لها. ويكون الهدف اختيار الوسيلة التي تحقق أقصى استفادة بأقل تكلفة ممكنة، بحيث يزيد الدقة في اختيار الوسيلة من كفاءة وفعالية المؤسسة في مواجهة المخاطر والتقليل من آثارها، أي اتخاذ القرار الصحيح في الوقت المناسب.[2]

ومن بين الطرق التي يمكن لمسير المخاطر الاعتماد عليها لمواجهة المخاطر أو الخسائر الناجمة عن تحققها:[3]

- تجنب المخاطر، غير ان التجنب يكون بشكل جزئي، اذ لا يمكن تجنب كل المخاطر؛
- الاحتفاظ بالخطر ويجرى هذا اما من خلال تكوين احتياطات او بدونها، حسب طبيعة المخاطر التي تواجه المؤسسة والقائمين على تسيير المخاطر؛
- نقل الخطر ويتم ذلك من خلال تحويل الخطر الى شركات التامين او أطراف أخرى عبر العقود كعقود التوريد، عقود التشييد، عقود الايجار، عقود النقل؛

[1] مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-29.

[2] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[3] عيد احمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

- تخفيض الخطر اما بمنع حدوثه كليا، او بالحد من احتمالات وقوعه، او بالتقليل من اثار تحققه، او بالتحكم فيه عبر خفض معدل تكراره وتقليص درجة خطورته وحدته، وذلك من خلال اعتماد مختلف وسائل الوقاية والمنع.

سادسا: تنفيذ القرار المختار

عقب دراسة مختلف بدائل تسيير المخاطر وترجيح البديل الأكثر ملاءمة من طرف مسير الخطر، يتم الشروع في تنفيذ القرار الذي تم اتخاذه، فاذا وقع الاختيار على وسائل التحكم في الخطر (وسائل المنع والوقاية) وجب التخطيط الجيد وتصميم برامج فعالة للوقاية والحد من احتمالات وقوع الخطر، مع الحرص على تنفيذها بدرجة عالية من الدقة والكفاءة. اما اذا تم اختيار أسلوب نقل الخطر، فان ذلك يقتضي دراسة وضعية المؤمن وجميع العوامل المرتبطة به، واختيار شركة التامين الأنسب بما يحقق اقصى تغطية ممكنة وبأدنى تكلفة ممكنة. [1]

سابعا: التقييم والمراجعة

يجب أن تتضمن برامج تسيير المخاطر مرحلة التقييم والمراجعة، وذلك لسببين: [2]

- ان تسيير المخاطر لا يتم في فراغ، اذ ان الأوضاع تتغير باستمرار، فتظهر مخاطر جديدة وتختفي أخرى، الامر الذي يجعل الأساليب والتقنيات التي كانت ملائمة في الماضي غير بالضرورة مناسبة للحاضر والمستقبل. وهو ما يتطلب ضرورة المتابعة واليقظة المستمرة والدائمة؛
- ان ارتكاب الأخطاء قد يحدث أحيانا، غير ان تقييم ومراجعة برامج تسيير المخاطر يتيحان اكتشاف هذه الأخطاء في الوقت المناسب، وتصحيح القرارات المتخذة قبل أن تتسبب في تكاليف كبيرة أو خسائر جسيمة.

المطلب الثاني: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية

يعد تسيير المخاطر الجبائية من الاليات التي تعتمدها المؤسسة في إطار تنظيم تعاملها مع الجوانب الجبائية، بهدف ضبط مختلف الوضعيات التي قد تنشأ عنها مخاطر ذات طابع جبائي. ويكتسي هذا الموضوع أهمية خاصة لارتباطه بمدى قدرة المؤسسة على التحكم في التزاماتها الجبائية والحد من الانحرافات المحتملة. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مفهوم تسيير المخاطر الجبائية من خلال:

[1] نفس المرجع، ص ص 62-63.

[2] عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

الفرع الأول: تعريف تسيير المخاطر الجبائية

في عام 1992 قامت Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) بنشر إطار خاص بالرقابة الداخلية في المؤسسة، يعرف بأنه عملية ينفذها كل من مجلس الإدارة، والمسيرين واشخاص اخرين، بغرض تطبيق إستراتيجية في المؤسسة لتحديد مختلف العوامل التي قد تؤثر على المؤسسة، والعمل على تسيير المخاطر، بهدف ضمان كفاءة وفعالية العمليات، وتعزيز موثوقية التقارير المالية، إضافة إلى الامتثال للتشريعات والتنظيمات السارية، والذي يشكل الأساس المفاهيمي لتسيير المخاطر الضريبية (TRM).

تختلف المخاطر الضريبية وتسييرها عن مخاطر الأعمال وتسيير مخاطر المؤسسات من الجانب المفاهيمي. فمخاطر الأعمال تتمثل في مجموعة من العوامل الداخلية أو الخارجية المحيطة بالمؤسسة، مثل السياسات الإدارية، الإجراءات التشغيلية، الوضع الاقتصادي العام، شدة المنافسة وغيرها، والتي يمكن ان تحدث آثارا سلبية على نشاط المؤسسة وربحيتها وآفاقها المستقبلية "COSO 2024" ومن ثم يترتب على ذلك توجيه الموارد بطريقة تسمح بزيادة العائدات وضمان تدفق الأرباح.

أشار مكتب المراجعة Ernst & Young (2011) إلى أن المؤسسات تسعى إلى تسيير المخاطر الضريبية قصد التقليل من درجة عدم اليقين المرتبطة بنتائج التسيير الضريبي. وبذلك فإن نطاق عمل تسيير المخاطر الضريبية يظل أضيق من نطاق تسيير مخاطر المؤسسة (ERM)، إذ يقتصر على المخاطر التي يكون لها تأثير مباشر على المخرجات أو النتائج الضريبية (tax outcomes) . كما يؤكد المكتب أن اهتمام الإدارات بتسيير المخاطر الضريبية في تزايد مستمر.[1]

يعرف تسيير المخاطر الضريبية وفقا لما جاء عند Bruhne وSchanz (2019) على أنه: «مجموعة الإجراءات والأدوات والعمليات التي تعتمدها المؤسسة بهدف الوقاية من المخاطر الضريبية، والحد منها، والتحكم فيها».[2]

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 147.

[2] Eva Eberhartinger, Maximilian Zieser, **The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs**, Schmalenbach Journal of Business Research, 2021, p 134.

كما يعرف تسيير المخاطر الجبائية أيضا بأنه: التسيير الذي يسعى الى ضمان الحد الأدنى من الامن الجبائي للمؤسسة، وهذا عبر الاعتماد على خبراء متخصصين يمتلكون كفاءة في التشريعات الجبائية وتطبيقها، مع تسخير الوسائل المادية الضرورية. [1]

"يمثل تسيير المخاطر الجبائية مجموعة من الإجراءات المنظمة الهادفة إلى تحديد مختلف أشكال مخاطر عدم الامتثال الضريبي وتقييمها وتصنيفها ومعالجتها، مثل عدم التسجيل أو تقديم تصريحات غير دقيقة.....الخ، وكغيره من أنظمة تسيير المخاطر، فإنه يعد عملية ممنهجة تتضمن مراحل محددة تهدف إلى تعزيز فعالية عملية صنع القرار داخل المؤسسة. [2]

الفرع الثاني: خصائص تسيير المخاطر الجبائية

"إن نظام تسيير المخاطر الفعال ينبغي أن يشمل مراحل متكاملة تتمثل في تحديد المخاطر وتقييمها ومعالجتها ومتابعتها، نظرا لما قد يترتب عن المخاطر الضريبية من انعكاسات سلبية على أداء المؤسسة وسمعتها. ومن هذا المنطلق، يؤكد Naban وSarvana Kamar (2009) أن تسيير المخاطر الضريبية يمكن المؤسسة من التعرف على مختلف مصادر المخاطر الضريبية ووضع منهجيات للقضاء عليها أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن. كما يشير نفس المؤلفين إلى أن الهدف الرئيس من هذا التسيير يتمثل في تخفيض العبء الضريبي مع تفادي التعرض لأي عقوبات من طرف الإدارة الضريبية". وفي هذا الإطار فان كل من Laroque وAlpin (2008) يشيران الى أن تسيير المخاطر الضريبية لا يعني التخلص من المخاطر بشكل كامل او انهاء الالتزامات الجبائية، وانما يسهم في تجنب المفاجات غير المتوقعة وغير المرغوبة. غير أن Elgood وزملاؤه (2004) يبينون ان تسيير المخاطر الضريبية يرتكز على فهم مصادر هذه المخاطر واتخاذ التدابير المناسبة للتعامل معها، غير انها لا تستلزم بالضرورة الحد من جميع المخاطر، اذ قد تتمكن المؤسسات من تحقيق أرباح عبر تحمل قدر معين من المخاطر.

---

[1] دويبي عبد الجبار، **دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية لغرض تحسين الأداء المالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2024/2023، ص 40.

[2] مزيمش أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 96.

ووفقا لنفس الكتاب، تقوم سياسة تسيير المخاطر الضريبية على تحديد المنافع الممكن تحقيقها من تحمل المخاطر، والتكاليف التي يمكن تفاديها عبر تقليصها، فضلا عن الموارد الواجب تعبئتها لإدارة كل من المخاطر والفرص. وبالتالي فإن تسيير المخاطر الضريبية شأنه شأن تسيير المخاطر بصفة عامة لا ينحصر في تقليص المخاطر التي قد تنعكس سلبا على قيمة المؤسسة، بل قد يمتد أيضا إلى تحمل مخاطر محسوبة باعتبارها فرصا قادرة على خلق القيمة. كما ينظر إلى تسيير المخاطر الضريبية في جوهره باعتباره إدارة لحالة عدم اليقين، ونظرا لتعدد أبعاد هذه الشكوك، فلا يمكن افتراض وجود إجابة واحدة صحيحة أو استراتيجية واحدة ملائمة لجميع المؤسسات. ومن ثم، فإن تسيير المخاطر الضريبية ينبغي أن يتسم بالطابع الاستباقي، بدلا من أن يكون مجرد استجابة لاحقة للأحداث.

فالتسيير الاستباقي للمخاطر الضريبية يمكن المؤسسة من تقليص احتمالات التعرض لضرائب إضافية، ويعزز من جودة العلاقة مع الإدارة الضريبية، إذ يعيد التحكم في تسيير هذه المخاطر إلى المؤسسة بدلا من تركه تحت تصرف السلطات الضريبية. ويتمثل الهدف الأساسي لهذا النهج في معالجة المسائل الجبائية الاساسية بشكل سريع وفعال من خلال الحوار المباشر مع السلطات الضريبية وبناء الثقة المتبادلة. ولتنفيذ هذا التسيير الاستباقي يشير نفس المؤلف إلى ضرورة أن تضطلع المؤسسة بجملة من المهام المحددة وهي كالتالي:

- الوفاء بالالتزامات الضريبية الأساسية بشكل منتظم ودقيق؛
- الحصول على موافقة الإدارة العليا (الرئيس المدير العام، المدير المالي، مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق)؛
- تشكيل فريق ضريبي متخصص يضم: المدير المالي، مدير الضرائب، ممثلين عن الأقسام التشغيلية، مستشارا مستقلا، محاسبين، وفريقا قانونيا مؤهلا لضمان الحماية القانونية؛
- إنشاء هيكل للتقارير موجه إلى لجنة التدقيق؛
- إقامة قنوات اتصال مباشرة مع الإدارة الضريبية من خلال ممثليها المعتمدين؛
- تحديد القضايا الضريبية المعروفة لدى الإدارة الضريبية؛
- تحديد القضايا الضريبية غير المعروفة لديها؛
- جمع وتحليل جميع الحقائق ذات الصلة بالملفات الضريبية؛
- الاستعانة بخبرة فنية متخصصة من مستشارين ضريبيين أو قانونيين عند الحاجة؛

- اختيار أنسب مسار لحل الإشكالات، بما في ذلك إمكانية اللجوء إلى حلول توافقية مع الإدارة الضريبية.

وبحسب Eramus (2009)، يقوم التسيير الاستباقي للمخاطر الضريبية على تبني منظور جديد داخل المؤسسة، بحيث لا تعامل الضريبة كواقعة تاريخية يكتفى برد الفعل تجاهها، بل يجب التعامل معها بصفة استباقية أي قبل تنفيذ العمليات أو تسجيلها محاسبيا. كما يؤكد أن تسيير المخاطر بصفة عامة لا يمكن حصره في وظيفة واحدة داخل المؤسسة، وبما ان تسيير المخاطر الضريبية يعد جزء لا يتجزأ من تسيير مخاطر المؤسسة لا يمكن حصر مسؤوليته في الوظيفة الضريبية وحدها. وفي هذا السياق يشير Elgood وآخرون (2004) إلى أنه يساهم في تسيير المخاطر الضريبية عدة شركاء داخليين وخارجيين. وينبغي أن تدرج هذه الاستراتيجية ضمن الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وان تدمج ضمن تسيير متكامل للمخاطر. وفي الاتجاه ذاته يؤكد Elgood وآخرون (2004) أن تسيير المخاطر الضريبية ينبغي أن يدمج بشكل كامل ضمن السياسة العامة لتسيير المخاطر، وأن يكون في الوقت نفسه جزءا أساسيا من الاستراتيجية الضريبية العامة للمؤسسة. إضافة إلى ذلك يشير Robinson وآخرون (2008) أن تسيير المخاطر الضريبية يشمل كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة. أما فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة بالضرائب غير المباشرة، فإنها تستلزم اهتماما أكبر بالجانب التشغيلي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة، مع الإلمام الدقيق بتدفقات معاملاتها. كما أن تسيير المخاطر الضريبية ينبغي أن يكون عملية مستمرة ومتواصلة وليست ظرفية. وفقا لـ Robinson وآخرين (2008)، ينبغي على المؤسسات اعتماد عمليات تمكنها من إدارة ملف مخاطرها بصورة مستمرة، مع الحرص على أن تتسم هذه العمليات بالمرونة الكافية للتكيف مع أي تغيرات قد تطرأ على ملف المخاطر ذاته. كما يشير Erle (2008) الى أن العقوبات الضريبية تمثل في حد ذاتها عنصر تكلفة إضافي، ما يستدعي من المؤسسة اعتماد نظام لتسيير المخاطر الضريبية يحقق التوازن بين احتمال اكتشاف المخاطر من طرف الإدارة الضريبية وبين إمكانية تخفيض العبء الضريبي. وقد اتجهت بعض الدول مؤخرا نحو تبني نموذج التسيير التشاركي للمخاطر الضريبية، يقوم على التعاون بين المؤسسة والإدارة الضريبية. ويهدف هذا النهج إلى تحقيق التزام أكبر من طرف المكلفين بالقواعد الضريبية، وتحسين توجيه الموارد المخصصة لعمليات المراقبة من قبل السلطات الضريبية. فاعتماد نظام "التنظيم الذاتي" في سياق تحسين الأداء الضريبي للمؤسسة يساهم في الحد من التدخلات الرقابية للإدارة الضريبية ويحد من المخاطر الضريبية.

ونظرا لكون المخاطر الضريبية تشكل جزءا لا يتجزأ من مجموع المخاطر التي تواجهها المؤسسة، فإن تسييرها يجب ان يتم ضمن إطار شامل يحقق التوازن بين مختلف أبعادها. [1]

الفرع الثالث: إجراءات تسيير الخطر الجبائي

يعد تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لأي تسيير جبائي يهدف إلى تحقيق الأمن الجبائي. ويهدف تسيير الخطر الجبائي الى تحديد التدابير الوقائية اللازمة لتجنب هذا الخطر والمتمثلة فيما يلي:

- اعتبار الضريبة متغير فعلي يتعين إدراجها ضمن السياسة العامة للمؤسسة، وذلك من خلال دمج البعد الضريبي في استراتيجية المؤسسة؛
- التقيد بالالتزامات الجبائية المقررة، بما يشمل تقديم التصريحات ودفع المستحقات في مواعيدها؛
- إسناد مهمة التسيير الجبائي إلى مختص ملم بالقوانين الجبائية، وإنشاء خلية جبائية تتولى عملية التحسين المستمر للتسيير الجبائي والحرص على استغلال الإمكانيات المتاحة في المجال الجبائي؛
- أداء المراقبة الجبائية الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الجبائية داخل المؤسسة؛
- إعداد قاعدة بيانات تتيح إمكانية معالجة المعلومات واحاطة المسيرين علما بالمستجدات الجبائية.

من الجدير بالذكر ان هذه الإجراءات لا تقضي تماما على الخطر الجبائي، غير انه عند تطبيقها بالشكل الملائم، تساهم في الحد من الآثار السلبية للرقابة جبائية إذا تعرضت لها المؤسسة. [2]

الفرع الرابع: تسيير الخطر الجبائي وقواعد الحكمانية الجبائية في المؤسسة

للحد من المخاطر الجبائية، يجب على المؤسسة اعتماد قواعد الحكمانية في تسييرها الجبائي، والتي تتلخص فيما يلي: [3]

---

[1] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Op. Cit, p p 75-78.

[2] بن عودة امال، مرجع سبق ذكره، ص ص 68-69.

[3] صالح حميداتو، سارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2019، ص ص 72-73.

أولا: التوقعات (التنبؤات)

يعد التنبؤ أحدث أنواع التسيير، حيث يتيح وضع الإجراءات اللازمة لفهم التشريع الجبائي وطرق الاستفادة منه. اذ يعمل المسير على استشراف المستقبل لتحديد نقاط الضعف والقوة في الاستراتيجية المعتمدة، بما يضمن حماية المؤسسة وتحقيق نتائج إيجابية. كما انه يتعين على المؤسسة الاطلاع على التشريع الذي تعمل في ظله، لا سيما التشريع الجبائي لما له من تأثيرات إيجابية او سلبية على نشاطها.

ثانيا: التشاور

تعي المؤسسة التحديات التي قد تعيق تحقيق أهدافها، وتسعى لمعالجتها عبر الحوار والتشاور مع الإدارة الجبائية، ويمكن للإدارة الاستفادة من ما تم التوصل اليه من نتائج من قبل المؤسسة في اعداد مشاريع القوانين الجبائية، ويهدف هذا التعاون المشترك إلى حماية مصالح الطرفين معا.

التشاور يعد وسيلة متطورة للتعاون بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، حيث غالبا ما تشكو الأخيرة من تجاهل مطالبها وعدم إشراكها في صياغة القوانين الضريبية، إذ إن فهم الواقع العملي يتطلب من الإدارة الجبائية مراعاة وجهة نظر المؤسسة.

ثالثا: الاستقرار

يؤدي عدم استقرار التشريع الجبائي إلى تقليل ثقة المؤسسة في الإدارة الجبائية، إذ أن التغييرات المستمرة للتشريع قد تترتب عليها آثار سلبية على المؤسسة. ولكي يتميز التشريع بالوضوح، يجب أولا أن يكون مستقرا، مما يسمح للمؤسسة بالتكيف معه واستغلال مزاياه وخياراته، والحفاظ على تنافسيتها وتوسيع نشاطاتها، فجزء من هيبة القوانين ينبع من استقرارها.

رابعا: الوضوح والبساطة

يعد الوضوح ثمرة الشفافية، بحيث تستطيع المؤسسة التعرف بوضوح على التزاماتها االجبائية والامتثال لها دون لبس أو تعقيد. فغياب الوضوح يعد أحد العوامل المسببة للمخاطر الجبائية داخل المؤسسة.

إن تعقيد النظام الجبائي يؤدي إلى غياب الشفافية، حيث ترى المؤسسة الجباية على أنها مجموعة التزامات وتعليمات تصدرها الإدارة الجبائية، مما يستدعي تبسيط الإجراءات في النظام الجبائي لتمكين المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها الضريبية.

خامسا: الاتصال

العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف غالبا ما تتسم بالتوتر، نظرا لأن المكلف ينظر للجباية على أنها اقتطاع دون مقابل مباشر. لذلك يصبح التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلف ضروريا لخلق بيئة تسمح للمكلف بقبول الالتزامات الضريبية طواعية، إذ يعد الاتصال أحد وسائل التسيير الفعال للإدارة الجبائية.

الفرع الخامس: فوائد تسيير المخاطر الضريبية

تشمل الفوائد المتحققة من تسيير المخاطر الضريبية ما يلي: [1]

- الحد من التعرض للعقوبات الضريبية والمخاطر المالية المرتبطة بها؛
- الحد من مخاطر الرقابة الجبائية وتكاليف الامتثال؛
- توفير درجة أكبر من التأكد عند إعداد القوائم المالية؛
- الحد من وقوع المفاجآت التي قد تضر بسمعة المؤسسة؛
- تحسين فهم الاستراتيجيات الضريبية ووضعية الأعمال؛
- إقامة علاقة قائمة على الثقة والشفافية مع الإدارة الضريبية؛
- إتاحة إمكانية الحصول على قرارات مسبقة؛
- تعزيز حوكمة المؤسسات.

الفرع السادس: تسيير الخطر الجبائي ومرحلة دورة حياة المؤسسة

تتباين المخاطر الضريبية وفقا للمرحلة التي تمر بها المؤسسة ضمن دورة حياتها. حيث تمر المؤسسة بخمس مراحل في دورة حياتها: الانطلاق أو الاستكشاف، النمو السريع، مرحلة النضج، مرحلة التحول أو الانتقال، ثم الانحدار: [2]

[1] صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 149.

[2] Dris Tarik, **Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif,** Mémoire En vue l'obtention du diplôme de Magister en sciences économiques , Option : Management des Entreprises, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, Département des sciences économiques, Université mouloud mammeri de tizi ouzou, p p 211-212.

أولا: مرحلة الاستكشاف/الانطلاق

تعرف هذه المرحلة عادة بنقص الموارد وتركيز المؤسسة على الجوانب التشغيلية أكثر من الجوانب التسييرية، بما فيها المسائل الجبائية، مما يعزز خطر تفويت الفرص الجبائية ووقوع إخفاقات جبائية.

ثانيا: مرحلة النمو السريع

تتعرض المؤسسة خلال هذه المرحلة لعدة تحديات تتطلب وقتا وموارد كبيرة لحلها. إذا لم تحضر المؤسسة جيدا، قد ينصب تركيز الإدارة على معالجة هذه التحديات على حساب التنظيم، والرقابة الداخلية، والتسيير الجبائي، مما يزيد من احتمالية الإخفاق وظهور مخاطر غير مدارة.

ثالثا: النضج

تعد هذه المرحلة الأنسب لتسيير المخاطر الجبائية، حيث تسعى الإدارة إلى تعزيز الاطمئنان عبر تطبيق ممارسات فعالة لتسيير المخاطر، وتبسيط هيكل التسيير ودمجه، بالإضافة إلى ترشيد العمليات.

ومع ذلك، تتعرض المؤسسة لتهديد البيروقراطية التي تعطي انطباعا خاطئا بالأداء والطمأنينة.

رابعا: التحول أو الانتقال

عندما يستقر النمو ويقل ولاء الزبائن، فان المؤسسة إما تقوم بتجديد نفسها لاستعادة مسار نمو جديد، أو تستمر في الانحدار. وبما أن اختراق أسواق جديدة غالبا ما يتطلب قدرات ومهارات ريادية كبيرة، فإن العديد من المؤسسات الناضجة تحقق التحول أو الانتقال عبر اللجوء إلى مشاريع مشتركة، او جذب مستثمرين جدد، أو شراكات استراتيجية.

ينشأ عن مرحلة التحول أو الانتقال مخاطر جبائية معينة، تستدعي فهما دقيقا وإدارة استباقية لتفادي آثارها السلبية.

خامسا: الانحدار

تواجه المؤسسة في هذه المرحلة انخفاضا في رقم الاعمال والأرباح وتدفقات نقدية سلبية، ما يدفعها غالبا إلى تقليص العمالة وتقليص برامجها بهدف استعادة الربحية والتدفقات المالية وطمأنة الأطراف

المعنية. كما ان في هذه المرحلة يزداد التعرض للخطر الجبائي المترتب عن الإهمال، مما يصعب عملية التعافي.

تمثل الضرائب عامل تكلفة وعامل خطر يؤثر على الكفاءة العامة للمؤسسة. ومع معدل ضغط مرتفع بالنسبة للمؤسسات في الاقتصاد الرسمي، تأتي الضرائب لدى العديد من المؤسسات في المرتبة الثالثة من حيث المدفوعات بعد الموردين والموظفين، بل وحتى في المرتبة الثانية مباشرة بعد موردي المواد والبضائع أو الموظفين بالنسبة لبعض الأنشطة.

يتم إخفاء المعلومات حول الحجم الحقيقي للضرائب المدفوعة بسبب طرق العرض المحاسبية في بيان التدفقات النقدية، إذ يتم دمج العديد من الضرائب في بنود ذات صلة. مثلا تعرض الاقتطاعات من المصدر على الأجور والاشتراكات الاجتماعية ضمن المدفوعات الخاصة بالموظفين.

إن وضع تسيير الخطر الجبائي ورقابة داخلية قائمة على منهجية المخاطر هو استثمار مهم بلا شك، لكنه على الأرجح لا يقارن بالعائد على الاستثمار. في شهادته حول أهمية تسيير الخطر الجبائي المقدمة في إطار الاستطلاع السنوي Ernest وYoung France "تصوير وظيفة الجباية في المؤسسة (2005)"، يصرح Frédéric Rock، المدير الجبائي في شركة الخطوط الجوية الفرنسية:

"مخاطر الضرائب غير المدارة تقوض جدوى أي معاملة، وان الضرائب اكثر مرونة عند توقعها، وان الخبرة الضريبية قادرة على توفير حلول".

المطلب الثالث: مراحل تسيير المخاطر الجبائية، ودور الجهات الداخلية والخارجية في تسيير المخاطر الجبائية

يمر تسيير المخاطر الجبائية داخل المؤسسة بعدة مراحل متتابعة تهدف الى تنظيم كيفية التعامل مع المخاطر الجبائية وضمان التحكم فيها بشكل فعال، كما يشارك في هذه العملية عدد من الجهات الفاعلة داخل المؤسسة وخارجها، وتكتسي هذه الجوانب أهمية كبيرة في تحسين فعالية تسيير الخطر الجبائي وتقليل الانحرافات المحتملة. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى مراحل تسيير المخاطر الجبائية والجهات الفاعلة المشاركة فيه.

الفرع الأول: مراحل تسيير المخاطر الجبائية

يتضمن تسيير المخاطر الضريبية عموما مرحلتين: اكتشاف المخاطر الضريبية المحتملة ومعالجة هذه المخاطر والسيطرة عليها.

أولا: اكتشاف المخاطر الضريبية المحتملة

تهدف هذه المرحلة الأولى إلى تحديد الأنشطة والعمليات التي قد تنطوي على مخاطر ضريبية. ويتيح ذلك لاحقا توثيق هذه المخاطر والتمييز بين ما يجب القضاء عليه أو التحكم فيه. وبالامكان اعتماد عدة مقاربات لتحديد المخاطر: [1]

1. تحديد الموقف العام للمؤسسة تجاه الضريبة:

وفقا ل Erle (2008) عند إنشاء نظام للرقابة الداخلية، يجب على مجلس الإدارة ان يضع مدونة سلوك ضريبية أو ما يعرف بـ "الفلسفة الضريبية". تعبر هذه المدونة عن الموقف العام للمؤسسة تجاه الضريبة، ويجب أن تدمج في ثقافة المؤسسة وأنشطتها اليومية. فهي تحدد مستوى المخاطر الضريبية المقبول أو ملف المخاطر الضريبية للمؤسسة، وتتضمن كذلك المعايير الأخلاقية لسلوك المؤسسة. [2]

2. صياغة وإبلاغ استراتيجية تسيير المخاطر الضريبية:

تعتمد أي إدارة استباقية على توثيق دقيق للإجراءات الواجب اتباعها لبلوغ هدف معين، إذ يتمثل الأمر في توقع مختلف توجهات المؤسسة وتحويلها إلى إجراءات عملية لبلوغ الأهداف.

بخصوص تسيير المخاطر الضريبية، يستلزم الأمر تعيين الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية المرتبطة بها، مع تقييم انعكاساتها على نشاط المؤسسة. وينبغي بعد ذلك تبليغ هذه الاستراتيجية إلى المديرين والشركاء المعنيين، ويتعين الحصول على موافقة جميع الأطراف لضمان انسجامها مع التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة. [3]

حيث تشكل خطوة أساسية في هذا المجال قيام المؤسسة بتوثيق استراتيجية تسيير المخاطر الضريبية وإعلام الأطراف المعنية بها، لاسيما المسؤولين عن تنفيذها. وقد بينت دراسة Ernst & Young (2008) أن 42% من الشركات المتعددة الجنسيات الكبرى لديها وثائق خاصة بتسيير

[1] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op. Cit, p 70.
[2] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Op. Cit, p 80.
[3] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op. Cit, p p 70-71.

المخاطر الضريبية تفوق الحد الأدنى المطلوب قانونا، في حين ان 35% من مجموع الشركات التي شملتها الدراسة تملك مثل هذه الوثائق. وبذلك كلما زاد حجم الشركة، ازدادت قدرتها على تخصيص الموارد لإعداد هذه الوثائق.

كخطوة أولى ينبغي أن يوافق مجلس الإدارة على سياسة تسيير المخاطر الضريبية، وأن تبلغ إلى المسؤولين عن تنفيذها داخل الشركة بالاضافة إلى الشركاء المعنيين. وينبغي أن تشمل هذه السياسة تعيين الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للمخاطر الضريبية. ويرى Erasmus (2009) بانه ينبغي ان تأخذ هذه الاستراتيجية بعين الاعتبار الحالات السابقة والحالية والمستقبلية. كما ينبغي أن يتبع وضع السياسة تطوير خطة عمل لضمان تنفيذها داخل الشركة، وحسب Erle (2008) تعد وظيفة الضرائب مسؤولة عن تطوير هذه الخطة.

قد لا تقوم الشركات الصغيرة والمتوسطة بتوثيق استراتيجية تسيير المخاطر الضريبية بسبب محدودية الموارد المتاحة لها. ومع ذلك قد تكتفي هذه الشركات بتحديد مستوى تحمل المخاطر الضريبية، وهو ما يحدد الحد الأقصى للمخاطر المقبولة الذي لا ينبغي تجاوزه. يشير Laroque وAlepin (2008) إلى أن الشركات الصغيرة والمتوسطة، بعد تحديدها للمخاطر الضريبية، تنتقل الى المرحلة التالية وهي تعيين مستوى تحمل المخاطر، مما يمكنها من التصرف واتخاذ القرارات المناسبة. ويستند هذا المستوى، حسب المؤلفين، الى عدة عوامل متعلقة بالشركة، مثل وضعها المالي، وتاريخ تعاملها مع الإدارة الضريبية، وسمعتها، وخصائص مساهميها ومديرها اذ تعتبر اعمارهم، وخبراتهم، وسماتهم الشخصية، وقيمهم العائلية، ووضعهم الاجتماعي والمالي، بالإضافة الى آرائهم بشأن النظام الضريبي، كلها عناصر مهمة في تعيين مستوى تحمل المخاطر الضريبية. [1]

3. استخدام المشورة الضريبية الخارجية:

ان اللجوء الى شركات الاستشارات أو التدقيق الضريبي من شأنه المساهمة في مساعدة الشركات على تحديد المخاطر الضريبية. وذلك لكون فريق الاستشارات أو التدقيق يتكون من خبراء لهم القدرة على تعيين هذه المخاطر بشكل واضح بالإضافة الى مساعدة الشركة على اتخاذ الخيارات المثلى لضمان تسيير ضريبي سليم. [2]

[1] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Op. Cit, p p 81-82.
[2] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op. Cit, p 71.

على نحو أكثر دقة، يساهم التدقيق الضريبي في تمكين الشركة من اكتشاف المخاطر الضريبية عبر فحص مزدوج للانتظام والفعالية، بينما تساهم الاستشارات الضريبية في مساعدة الشركة في اختيار النظام الضريبي المناسب لكل معاملة. [1]

كما تساعد الاستشارة الضريبية الشركة على رسم خريطة للمخاطر المحتملة الناتجة عن العمليات المتكررة وغير المتكررة، مما يمكنها من وضع استراتيجية واضحة لتوجهاتها الضريبية وتحديد الضوابط الواجب تطبيقها لضمان تحقيق أهدافها. [2]

4. تشكيل فريق الضرائب:

يعتمد تشكيل فريق الضرائب المكلف بتطبيق استراتيجية تسيير المخاطر الضريبية بدرجة كبيرة على حجم المؤسسة. ففي الشركات الكبرى يقترح Erasmus (2009)، كمرحلة أولى ضمن النهج الاستباقي لتسير هذه المخاطر، انشاء فريق يتكون من المدير المالي، ومدير الضرائب، وممثلين عن مختلف الوحدات الوظيفية، اضافة الى مستشار مستقل، ومحاسبين ضريبيين، وفريق قانوني مؤهل للاشراف على تسيير المخاطر الضريبية والمساهمة فيها. غير ان هذا التوجه يعد طموحا للغاية، نظرا لصعوبة تنفيذه في ظل محدودية الموارد المالية، خصوصا لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. اما بالنسبة لهذه الأخيرة، فيمكن ان يتكون فريق تسيير المخاطر الضريبية ببساطة من مراقب داخلي، يستعين عند الحاجة بخبراء موثوقين على دراية جيدة بطبيعة المؤسسة. ويسمح ذلك لهؤلاء المتخصصين بتحديد المخاطر الضريبية بشكل أسرع وتقدير اثارها المحتملة. ومع ذلك ينبغي التنبيه الى ان وحدات وظيفية أخرى قد تشارك في عملية تسيير المخاطر الضريبية، لا سيما في حالة الضرائب غير المباشرة (ضرائب المبيعات)، مثل قسم المبيعات.....

بحسب Naban وSarvana Kumar (2009)، يتعين على المؤسسات ان تضمن حصول موظفي الامتثال الضريبي على تدريب كاف ومناسب يمكنهم من أداء مهامهم وفق مسؤوليات محددة بوضوح. كما يعتبر التواصل الفعال بين الأقسام المسؤولة عن الامتثال، الى جانب الالمام العملي بمتطلبات الامتثال الإجرائية امرا أساسيا. إضافة الى ذلك ينبغي ان تتسم أنظمة اعداد التقارير المالية بدرجة عالية من الموثوقية.

[1] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Op. Cit, p 82.
[2] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op. Cit,p 71.

ويشير نفس المؤلفين إلى أنه يتعين على المؤسسات المتابعة المستمرة للمستجدات الضريبية للبقاء على اطلاع دائم بالمزايا الضريبية المتاحة لها، اذ يسهم ذلك في تقليص العبء الضريبي، كما ان مواكبة المستجدات يمكن المؤسسة من تفادي خسائر مالية قد تنتج عن عدم معرفتها بهذه المزايا. [1]

5. الحوار مع الإدارة الضريبية:

يشير Erasmus (2009) الى أنه في سياق التسيير الاستباقي للمخاطر الضريبية، يعد تعيين ممثل للإدارة الضريبية إجراء مهما، بحيث تتواصل معه المؤسسة بغرض الحصول على إجابات دقيقة لاستفساراتها الضريبية ويساعد في تجنب اكتشاف مخالفات ضريبية لاحقا من قبل الإدارة.

كما ينبغي على الفريق الضريبي في المؤسسة التواصل مع هذا الممثل وتوجيه جميع استفساراته اليه، باستثناء المسائل المرتبطة بتقديم الإقرارات الضريبية. مع الحرص على بناء علاقة عمل متينة معه، ويتحمل هذا الممثل بدوره مسؤولية إعلام المكلفين بالضريبة بالقضايا التي تراها الإدارة الضريبية من مصادر المخاطر الضريبية.

ترتبط هذه الخطوة بالسياق الذي تطرح فيه مسألة المخاطر الضريبية. ففي بعض الدول التي تسعى فيها الإدارات الضريبية إلى تحسين علاقاتها مع دافعي الضرائب، وتعزيز الثقة والحوار معهم، يكون تعيين هذا الممثل أمرا يسيرا. اما في دول أخرى يكون تنفيذ هذه الخطوة امرا صعبا. في فرنسا تم اعتماد مجموعة من الإجراءات الجديدة بهدف تحسين قنوات التواصل بين الشركات والإدارة الضريبية.

من أبرزها المخاطب الضريبي الموحد Interlocuteur fiscal unique[2] وتقنية الرسكريت La technique du rescrit[3]، ووفقا ل *غوتييه*، نائب مدير الرقابة الضريبية بالمديرية العامة للضرائب في

[1] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Op. Cit, p p 80-81.

[2] المخاطب الضريبي الموحد هو شباك تابع للإدارة الضريبية يقوم بمركزة العلاقات بين المكلف بالضريبة (فردا كان أو مؤسسة) وبين الإدارة الضريبية في كل ما يتعلق بالإجراءات الضريبية، ويتمثل هدف المخاطَب الضريبي الموحد في التبسيط، حيث لم يعد المكلف بالضريبة بحاجة إلى الاتصال بعدة مصالح مختلفة بخصوص أسئلته الضريبية.

[3] تقنية الرسكريت هي إجراء يتيح للمكلف بالضريبة الحصول على موقف رسمي وملزم من الإدارة الضريبية بشأن وضعية واقعية معينة بالنظر إلى نص ضريبي. يتيح هذا الإجراء الكتابي تأمين مشروع أو عملية ما عبر ضمان التفسير الذي ستعتمده الإدارة للنص الضريبي، ويكون هذا التفسير ملزما للإدارة عند أي فحص لاحق إذا ما تم احترام شروط الرسكريت. بالنسبة لطريقة عملها يقوم المكلف بالضريبة بتقديم طلب كتابي حيث يوجه طلبا رسميا إلى الإدارة الضريبية يطلب فيه رأيها حول تطبيق نص ضريبي على وضعيته الخاصة. ويجب أن يكون الطلب دقيقا، كاملا وصادقا، مع عرض تفصيلي للوضعية الواقعية والنص الضريبي المعني. بعدها يكون موقف الإدارة حيث ترد الإدارة كتابيا. هذا الموقف يكون ملزما لها

فرنسا، فإن الشركات ابدت رضاها عن علاقتها بالإدارة الضريبية، وهو ما يعد ثمرة جهود طويلة لتحديث المصالح الضريبية. فمنذ نهاية التسعينيات، شرعت الإدارة في التفكير بعمق في احتياجات المكلف بهدف تقديم خدمة أكثر جودة، ما افضى الى تبني مفهوم "المخاطب الوحيد" مع السعي المستمر للارتقاء بمستوى الخدمة. [1]

في فرنسا شهدت طلبات "الرسكريت" زيادة ملحوظة، مما يعكس تلبية هذه الالية لحاجة فعلية ويؤكد فعاليتها وفائدتها، خاصة بالنسبة للشركات. ففي عام 2011 تمت معالجة نحو 21,950 طلبا من "الرسكريت" واستفسارات التشريع الضريبي، وهو ما يدل على نمو مستمر في استخدامها. وتتيح هذه الآلية للمكلف الحصول على ضمانات بشأن كيفية تطبيق التشريع الضريبي على حالته الخاصة.

غير أن تقنية "الرسكريت" رغم دورها في مساعدة الشركات على الحد من المخاطر الضريبية، لا تخلو من بعض القيود، اذ يتوجب على المؤسسة الالتزام بالتفسير او المعالجة الضريبية التي تحددها الإدارة، تفاديا للتعرض لعقوبات اثناء عمليات المراقبة. كما قد تتردد بعض الشركات في اللجوء الى هذه الالية خشية ان يؤدي ذلك الى جذب انتباه الإدارة الضريبية إلى وضعيتها.[2]

ثانيا: معالجة ومراقبة المخاطر الضريبية

بعد أن تحدد المؤسسة المخاطر الضريبية وتقيمها وترتبها وفق أولويتها، يجب عليها اعتماد الأساليب الملائمة لمعالجتها. وحسب(2004) Elgood، فإن هناك عدة طرق لمعالجة هذه المخاطر:[3]

1. تفادي الخطر:

يعني التفادي الامتناع عن القيام بالعملية التي تولد الخطر الضريبي واختيار بديل يسمح بازالة هذا الخطر.

قانونيا، بحيث لا يمكنها التصرف بخلافه عند فحص لاحق إذا كان المكلّف قد احترم شروط الرسكريت. وبالتالي فهي تستعمل لتأمين مشروع حيث تمنح المكلف ضمانا بأن المعالجة الضريبية لوضعيته لن تعاد النظر فيها، مما يجنب المفاجآت غير المتوقعة. بالإضافة الى تفادي الأخطاء حيث يضمن الاطلاع على تفسير القانون الضريبي قبل القيام بعملية معينة.

[1] Ibid, p p 82-83.
[2] Ibid, p p 83-84.
[3] Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, Op. Cit, p p 71-72.

2. تقاسم الخطر:

يتمثل تقاسم الخطر في تخفيف أثره أو تقليل فرص حدوثه عبر نقله، وينفذ ذلك من خلال الاستعانة بخبراء خارجيين في الجباية يمتلكون الخبرة في أساليب التخفيف من المخاطر.

3. تقليص الخطر:

يعتمد تقليص الخطر على وضع خطة ضريبية مدروسة وإعادة تنظيم العمليات بما يحقق معالجة ضريبية أكثر فعالية، مما يسهم في الحد من التأثير السلبي للخطر أو الكشف عن خسائر محتملة في المجال الضريبي.

4. قبول الخطر:

يتعلق قبول الخطر بتحليل العائد مقابل الكلفة المرتبطة به، وتحديد مدى قدرة المؤسسة على تحمله بناء على العائد الذي يترتب عنه. وتلجأ المؤسسة إلى قبول الخطر الضريبي عندما تتجاوز الفوائد المرجوة منه التكاليف المحتملة.

بالتالي تعتمد معالجة المخاطر على اختيار الأسلوب الأنسب لكل نوع من المخاطر. ويتضمن ذلك تقييم البدائل المتاحة لتسيير الخطر بهدف اختيار الأنسب منها بما يعزز قدرة المؤسسة على التحكم بالمخاطر. ومن ثم تمكن هذه المعالجة من تحديد أفضل السبل للتعامل مع المخاطر الضريبية التي قد تواجه المؤسسة.

بعد تحديد الوسائل المناسبة لمعالجة المخاطر الضريبية، يجب على المؤسسة متابعة حسن تطبيقها بشكل مستمر، وتعرف هذه المرحلة بمرحلة المراقبة.

من الضروري مراقبة الوسائل المعتمدة لمعالجة المخاطر والإشراف عليها لضمان فعاليتها واستمراريتها على المدى الطويل. فوجود الإجراءات وحده لا يكفي، بل من الضروري متابعتها للتحقق من انتظامها وتوافقها مع الأهداف. وعادة ما يقوم بهذه الرقابة أشخاص مستقلون عن من صمموا ووثقوا الاستراتيجية الضريبية، مثل المدققين الداخليين أو الخارجيين للمؤسسة.

الفرع الثاني: دور الجهات الداخلية والخارجية في تسيير المخاطر الجبائية

أولا: دور أصحاب المصلحة الداخليين في تسيير المخاطر الضريبية

1. مجلس الإدارة:

بعد الفضائح المالية المسجلة عام 2008، أصبح مجلس إدارة الشركات مطالبا بالانخراط بشكل أكبر في تسيير مخاطر المؤسسة.

وبصفته مسؤولا عن التوجيه الاستراتيجي، يتعين على مجلس الإدارة المناقشة واالموافقة على سياسة تسيير الخطر الجبائي بالتنسيق مع الإدارة، مع الحرص على ضمان تبليغ هذه السياسة إلى مختلف الأطراف المعنية.

وبالتالي يتحمل مجلس الإدارة مسؤولية الإشراف على انظمة تسيير المخاطر داخل المؤسسة، بما في ذلك المصادقة على مستوى تحمل المخاطر لديها (المخاطر المقبولة وغير المقبولة)، والإحاطة بالمخاطر الرئيسية التي تواجهها المؤسسة، إضافة إلى الاطلاع على التدابير والإجراءات التي تعتمدها الإدارة لمعالجتها وتسييرها.

وبالتوازي مع ذلك يقترح (Moreau 2002) أن إسناد مهمة تعيين لجنة مختصة بالمخاطر (لجنة مراقبة) أو تعيين مسؤول رئيسي لتسيير المخاطر من طرف مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق قد يساهم في تعزيز فعالية تسيير الخطر الجبائي. [1]

وقد كشفت دراسة لـ KPMGعام 2006 أن 72% من المؤسسات تعتبر الضريبة ومخاطرها ضمن مسؤوليات مجلس الإدارة. وهذا الأخير يجب أن يقيم المخاطر المالية ومخاطر السمعة المترتبة عن استراتيجية جبائية معينة.

كما يشير Erle (2008) الى أن مجلس الإدارة مسؤول عن التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة، وعن بيئة الرقابة، وعن نظام الرقابة الداخلية، وكذلك عن التواصل مع الشركاء. وعلى صعيد مسؤوليته عن التوجيه الاستراتيجي، يقوم مجلس الإدارة بتحديد الفلسفة الجبائية للمجموعة وتوثيقها، ونشرها داخل المؤسسة. مع ضرورة أن تكون هذه الفلسفة متوافقة مع استراتيجية المؤسسة العامة، كما ينبغي عليه

[1] Rahil Youness, Rigar Sidi Mohamed, Grine abdelhadi**, Roles and responsibility of different stakeholders in the process of managing tax risk : a theoretical analysis,** Revue du contrôle de la comptabilité de l'audit, vol 05, Numero 01, 2020, p 260.

ضمان وجود بيئة داخلية تتعامل مع كل المسائل الجبائية بشكل سليم ومتوافق مع الاستراتيجية الجبائية. وينبغي على المجلس التأكد من توافر آليات رقابية فعالة على المخاطر الجبائية وعلى الوظيفة الجبائية. إضافة إلى ذلك انشاء نظام اتصال يضمن إعلام أصحاب المصلحة وتطمين السلطات الجبائية.

ويعتبر التقرير السنوي للمؤسسة وسيلة يعرض من خلالها المجلس استراتيجيتها الجبائية، وعمليات الرقابة الداخلية على المخاطر الجبائية، وبنية القسم الجبائي وتكوينه. كما يتعين على المجلس إرسال رسالة واضحة إلى أصحاب المصلحة بأن المؤسسة ملتزمة بالامتثال الجبائي، وإلى المستثمرين بأنها تعتمد خيارات جبائية فعالة. [1]

ووفقا لـ(2008) Erle يسعى مجلس الإدارة إلى تطبيق عملية تسيير خطر جبائي تضمن تحقيق التوازن بين المخاطر والفرص المتاحة.[2]

2. وظيفة الضرائب:

يؤكد Elgood وآخرون (2008) و(2010) Bidaïd أن فعالية وظيفة الضرائب تتوقف أساسا على مدى قدرتها على تحقيق الأهداف التالية:

- خلق وحماية وتحسين قيمة المؤسسة (تحسين المعدل الفعلي للضريبة)؛
- الحرص على الالتزام بالقوانين الضريبية ومتطلبات الإفصاح والنشر؛
- تسيير المخاطر الضريبية المترتبة عن النشاط.

من هذه الأهداف ينبثق دور وظيفة الضرائب. وقد عرف هذا الدور تطورا استجابة لتغيرات البيئة. وبالامكان تقسيم هذا التطور إلى ثلاث مراحل زمنية:

- في ثمانينيات القرن الماضي، كان دور وظيفة الضرائب هو تحقيق أفضل امتثال للالتزامات الجبائية وتقليص التكاليف؛
- في سنوات التسعينيات، تحولت وظيفة الضرائب من كونها مركز تكلفة يركز على الامتثال الفعال للتشريع الجبائي إلى مركز يهدف إلى تقليل المعدل الفعلي للضريبة على المؤسسة، بما يلبي متطلبات المستثمرين في خلق قيمة عبر تخطيط ضريبي فعال؛

[1] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Op. Cit, p p 141-142.
[2] Idem.

- في الوقت الراهن، ومع تزايد متطلبات الإفصاح وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، ظهر دور جديد للوظيفة الجبائية إلى جانب الامتثال والتخطيط الجبائي، وهو تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة. وبالتالي أصبح مديرو الجباية يتحملون مسؤولية متزايدة للتنبؤ وتسيير هذه المخاطر بكفاءة، إذ يمكن أن يؤدي اهمالها إلى آثار سلبية على نتائج المؤسسة وعلاقتها مع المساهمين والموظفين.

عبر تسيير المخاطر الجبائية، يتعين دمج الوظيفة الجبائية ضمن عملية تسيير محفظة المخاطر الشاملة كما أنها، في دورها في تسيير المخاطر الجبائية، مكلفة باعداد خطط عمل ومعالجة مجالات المخاطر. وتحديد مستويات المخاطر المقبولة لتحقيق خلق القيمة للمؤسسة. [1]

ان وظيفة الضرائب تعد أساس عملية الرقابة الجبائية الداخلية، إذ تشكل محورا ترتكز عليه مختلف القرارات المالية والمحاسبية للمؤسسة. وعليه يتعين على وظيفة الضرائب ضمان تنفيذ الإجراءات والعمليات الملائمة، وكذا كفاءة الموظفين.

يتعين على وظيفة الضرائب المساهمة في إعداد خريطة المخاطر الجبائية التي تشكل أداة فعالة للتسيير. كما ان وظيفة الضرائب تشكل نقطة اتصال داخلية وخارجية، اذ تعد الجهة المسؤولة عن التواصل المنتظم بخصوص الوضع الجبائي والتنسيق في مجال تسيير المخاطر مع جميع الأطراف المعنية، وخاصة مجلس الإدارة الذي ينبغي إطلاعه على الوضعية الجبائية على الأقل سنويا. [2]

3. وظيفة التدقيق الداخلي:

تمثل وظيفة التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في حوكمة الشركات، وتعمل بالتنسيق مع لجنة التدقيق والمدققين الخارجيين، تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بمراقبة أداء الإدارة وترمي الى حماية أصول المؤسسة من أي سوء استخدام أو اختلاس. وبحسب Christ وآخرين (2012)، تتميز وظيفة التدقيق الداخلي بقدرتها على الرقابة الدائمة مقارنة بالمدقق الخارجي ولجنة التدقيق، وذلك لكونها جزءا داخليا من الشركة. ونظرا لأن الخطر الضريبي قد يؤدي إلى سلوكيات انتهازية للإدارة وتنعكس سلبا على المؤسسة، فإن التدقيق الداخلي يعمل كأداة حوكمة للحد من هذا الخطر.

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في تقييم عملية تسيير المخاطر. كما تضمن أن المخاطر الاساسية قد تم تحديدها وأن أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بها تم تصميمها بشكل جيد وتعمل بفعالية.

[1] Ibid, p p 152-153.
[2] Rahil Youness, Rigar Sidi Mohamed, Grine abdelhadi, Op. Cit, p 258.

فيما يتعلق بالخطر الضريبي بشكل خاص، ينبغي لوظيفة التدقيق الداخلي التحقق من وجود سياسة لتسيير هذا الخطر داخل المؤسسة. والتحقق من أن الضرائب التي هي من بين التكاليف المهمة في المؤسسة، تسير بشكل صحيح، وأن المخاطر المرتبطة بالوضع الضريبي للمؤسسة مفهومة وتخضع للرقابة الفعالة.[1]

بحسب Chadefaux (1987)، بامكان المدققين الداخليين القيام بتدقيق داخلي ضريبي، ويعتبر التدقيق الداخلي الضريبي مهمة تتعامل مباشرة مع الخطر الضريبي عبر رقابة مزدوجة تشمل الانتظام والفعالية.

وبحسب نفس المؤلف، ان مهمة التدقيق الداخلي الضريبي لها العديد من المزايا مقارنة بالتدقيق الخارجي، وهذه المزايا لا تحقق إلا إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي مستوفية لمجموعة من المتطلبات. وتتمثل الميزة الأساسية للقيام بمهمة التدقيق الضريبي بواسطة مدققين داخليين في المامهم بتفاصيل المؤسسة. فبفضل معرفتهم بكيفية عمل المؤسسة، ونقاط ضعفها وقوتها، يكون المدققون الداخليين في موقف أفضل لتقييم ملاءمة أي خيار ضريبي، خاصة وأنهم قريبون من الإدارة العليا ما يجعلهم يأخذون في اعتبارهم أهداف المؤسسة أو المجموعة.

وتعزز استمرارية وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاستخدام المتكرر لهذه الوظيفة في المجال الضريبي. بالإضافة إلى ذلك يتميز المدققون الداخليين بالقدرة على إجراء مهمة التدقيق الضريبي بدرجة أكبر من المرونة مقارنة بالمدققين الخارجيين (محدودية الوقت).

مع ذلك يشدد Chadefaux (1987) على أن التدقيق الضريبي ضمن مهمة داخلية يجب أن يوفر ضمانات متعددة لضمان موثوقية المهمة الضريبية. وأهمها هو التأكد من المستوى العالي لكفاءة المدقق الداخلي، ويجب أن يكون هذا الأخير متخصصا في المجال الضريبي. كما ينبغي ضمان الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي الضريبي. ولتحقيق مستوى مثالي من الاستقلالية، يجب وفقا للمؤلف، ألا يمارس المدقق أي مهمة أخرى ضمن المؤسسة.[2]

[1] Ibid, p 161.
[2] Ibid, p 162.

4. لجنة التدقيق (لجنة الرقابة):

المنبثقة عن مجلس الإدارة، تصادق على صحة البيانات المالية، وتشرف على مهام التدقيق والرقابة الداخلية، كما تضمن التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين، وكذلك حماية استقلاليتهم.

تتأكد لجنة التدقيق من أن المخاطر الأساسية تحت السيطرة وقد تم التعامل معها بشكل مناسب من طرف الإدارة، وتتم مراقبتها من طرف شخص ذو كفاءة، بالإضافة إلى التأكد من ان المخاطر يوجد بينها وبين برامج عمل التدقيق الداخلي رابط.

كما تقع ضمن مسؤوليات لجنة التدقيق، حسب دراسة الـ OCDE (2008): اختيار المستشار الضريبي، تحديد الأنشطة الضريبية التي يستعان فيها بجهات خارجية، وعنصرا أساسيا يتمثل في وضع ومراقبة استراتيجية شاملة ملائمة لتسيير الخطر الضريبي. كما يمكن أن تشمل أيضا وضع وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.[1]

5. الإدارة العامة (الإدارة التنفيذية):

تقع على عاتق الإدارة العامة مسؤولية تصميم، وإقامة، وقيادة عملية تسيير المخاطر. وينبغي عليها في هذا السياق، وضع سياسة ملائمة لتسيير الخطر الضريبي. ويجب أن تتمحور سياسة تسيير الخطر الضريبي أساسا حول:

- تحديد درجة قبول المؤسسة للمخاطر الضريبية؛
- تحديد الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للمؤسسة؛
- المتابعة والإشراف على عمليات التفاوض مع السلطات الضريبية؛
- ضمان التواصل وتطبيق السياسة؛
- ضمان الشفافية؛
- الحد من اعتماد الممارسات التي لا تستند إلى أي أساس اقتصادي والتي تستخذم أساسا لتحقيق أهداف ضريبية، كتحويل الملكية الفكرية إلى الجنات الضريبية (تخفيض الضرائب).

وما ان يتم تحديد السياسة والموافقة عليها من طرف مجلس الإدارة، يجب على الإدارة تكليف وظيفة الضرائب بتسيير الخطر الضريبي. ومن المؤكد أنه ومن أجل ضمان تسيير فعال للخطر

[1] Rahil Youness, Rigar Sidi Mohamed, Grine abdelhadi, Op. Cit, p p 259-260.

الضريبي، يتعين التأكد من قبل الإدارة أن وظيفة الضرائب تمتلك الموارد المادية والمالية والبشرية اللازمة للقيام بهذه المهمة.[1]

ثانيا: دور الجهات الخارجية في تسيير المخاطر الجبائية

1. المستشار الخارجي:

عادة ما نميز بين شكلين من الاستشارات الخارجية، وهما: المستشارون الجبائيون والمدققون الخارجيون.

أ. المستشارون الجبائيون:

في الحقيقة كرد على التعقيد المتزايد للقواعد الجبائية، يساعد اللجوء إلى المستشارين الخارجيين المكلفين بالضريبة على احترام التزاماتهم الجبائية وفهم التشريعات المعقدة، خاصة مع تزايد الطابع الدولي للمؤسسات، وبشكل ادق يسهم المستشارون الجبائيون في مساعدة المكلفين بالضريبة على تطوير اليات داخلية لتسيير المخاطر والالتزام بها، وذلك ضمن إطار السياسات الحديثة لحوكمة الشركات.

يمكن ايجاز دور المستشار الخارجي كما تم ذكره في دراسة ال OCDE (2008) كما يلي: بصرف النظر عن المكلفين بالضريبة وأنواع الضرائب والوضعيات الخاصة المعنية، يساهم معظم المستشارين في مساعدة عملاءهم على تفادي بعض الأخطاء ويردعونهم عن الانخراط في ممارسات غير قانونية أو ذات طابع عدواني مفرط.

كما يشير Russ (2008) أنه في حال قيام المؤسسة بعمليات ذات طابع خاص كالاندماج أو إعادة الهيكلة، فان الاستعانة بمستشارين جبائيين خارجيين امر مرغوب فيه، لدعم وظيفة الضرائب الداخلية في التعرف على المخاطر الجبائية المحتملة المتعلقة بهذه العمليات، وتقديرها وتسييرها.[2]

وبالتالي، فإن اللجوء الى المستشار الخارجي يمكن أن يدعم المؤسسة في تحسين تسيير المخاطر الجبائية، خصوصا في مرحلة تحديد المخاطر. فقد يكون من الصعب على وظيفة الضرائب الداخلية تحديد المخاطر المرتبطة بالعمليات أو المعاملات الخاصة وغير المتكررة، وهنا يقدم المستشارون

[1] Ibid, p p 261-262.
[2] Mouna Guedrib Ben Abdelrrahmen, Op. Cit, p p 164-165.

الخارجيون ميزة للمؤسسة. كما يمكن لهؤلاء المستشارين المساعدة في اختيار النظام الجبائي الأنسب لبعض العمليات.[1]

ب. التدقيق الخارجي، المدققون القانونيون:

يعتبر التدقيق الخارجي آلية رقابية خارجية مهمة تدعم الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها المتعلقة بتسيير المخاطر، سواء عبر الإفصاح عن المعلومات او تقديم التوجيهات والتوصيات خلال القيام بأعمال التدقيق.

يمكن للتدقيق الخارجي أن يلعب دورا في الحد من المخاطر الجبائية، إذ ان الهدف من مهمته هو تقييم البيانات المالية حسب معايير النزاهة والشفافية والامتثال. ورغم ما يتمتع به هذا النوع من التدقيق من اهمية، غير ان التدقيق الجبائي يعطي قيمة أكبر للمؤسسة، لأنه لا يقتصر دوره على رقابة الامتثال فحسب، بل يشمل أيضا تقييم فعالية التسيير الجبائي. [2]

وحسب Chadefaux (1987)، يتمثل هدف التدقيق الجبائي في فحص الوضع الجبائي للمؤسسة. ويكون ذلك عبر الاستعانة بالمتخصصين في المجال لدراسة الطريقة التي تتعامل بها المؤسسة مع المسائل الجبائية، وكيفية دمجها للمعطيات الجبائية في عملياتها. وترمي مهمة التدقيق الجبائي إلى الجمع بين الرقابة على الامتثال والفعالية. وحسب Chadefaux و(2006) Rossignol، في إطار الرقابة على الامتثال، يتأكد المدقق الجبائي أولا من الالتزام الفعلي بالالتزامات الجبائية. كما قد تسفر هذه الرقابة عن الكشف عن الأخطاء التي تكون قد ارتكبت. أما بالنسبة للرقابة على الفعالية، فتتمثل في قيام المدقق الجبائي بتقييم مدى قدرة المؤسسة على استغلال الإمكانيات المتاحة لها، وفقا للقواعد الجبائية، بطريقة تحقق مصالحها على أفضل وجه. وتستدعى مهمة التدقيق الجبائي فقط في الحالات التي تتبين فيها أهمية المخاطر الجبائية بالنسبة للمؤسسة. ففي الحقيقة وحسب Chadefaux (1987) المخاطر الجبائية هي مجرد واحدة من المخاطر التي تواجه المؤسسة، ولا يتم تدقيقها بشكل معمق إلا إذا صنفت ضمن المخاطر ذات الأهمية العالية حسب تسلسل الأولويات للمخاطر في المؤسسة. ويفترض ذلك أن يكون بالإمكان تحديد المخاطر المختلفة التي تتعرض لها المؤسسة وتحديد أولوياتها، وقد لا تكون المخاطر الجبائية دائما في أعلى قائمة الأولويات.

[1] Rahil Youness, Rigar Sidi Mohamed, Grine abdelhadi, Op. Cit, p 261.
[2] Idem.

تتباين مهمة التدقيق الجبائي بين المؤسسات وتعتمد حسب Chadefaux (1987) على أربعة عناصر: الهدف من المهمة، المدة التي تغطيها المهمة، طبيعة النشاط، وأنواع الضرائب المعنية بهذه المهمة. وبحسب نفس المؤلف، يمكن أن تكون أهداف هذه المهمة محدودة أو موسعة. تكون محدودة عندما يبحث المكلف قبل كل شيء عن معلومات حول وجود مخالفات جبائية، وإذا وجدت، عن حجم المخاطر المرتبطة بها. أما الأهداف الموسعة فتتمثل في رغبة المكلف، إلى جانب تحديد طبيعة وأهمية الأخطاء الجبائية، في الحصول على مؤشرات حول إمكانية الحد من المخاطر المكتشفة أو القضاء على اسباب المخالفات ومصادر المخاطر.

تتأثر الفترة التي تغطيها مهمة التدقيق الجبائي، حسب Chadefaux(1987)، بالطابع الظرفي او الدوري لهذه المهمة. ووفقا للمؤلف فإن اللجوء المتكرر للتدقيق الجبائي، مع تحديد فترة لم يتم التحقق منها مسبقا تعاقديا، يقلل المخاطر ويحقق ميزة مالية للمؤسسة، والتي يجب اخذها في الاعتبار عند تقييم تكلفة المهمة. إن الرقابة التعاقدية على الامتثال في إطار مهمة التدقيق الجبائي تهدف إلى أن تكون في الوقت نفسه تشخيصية ووقائية. فهي تشخيصية لأنها تستند في نتائجها الى المراجعات المنفذة على وضع سابق، كما أنه من الممكن استخلاص نتائج مستقبلية من دراسة الوضع الجبائي السابق. فعبر ابراز الأسباب الرئيسية لعدم امتثال المؤسسة جبائيا، تصبح المؤسسة قادرة على اتخاذ التدابير الكفيلة بمعالجة أوجه القصور المكتشفة على مستوى الإجراءات، أو على مستوى تنظيم وعمل وظيفة الضرائب. ويمكنها السعي تدريجيا لإزالة عوامل عدم الامتثال. وبهذا يضطلع التدقيق الجبائي بمهمة وقائية، اذ يعمل من أجل تحقيق امن جبائي أكبر للمؤسسة. [1]

[1] Mouna Guedrib Ben Abdelrrahmen, Op. Cit, p p 169-171.

خلاصة:

خلص هذا الفصل الى ان المخاطر الجبائية تمثل أحد اهم مصادر عدم اليقين التي تواجه المؤسسة الاقتصادية، نظرا لارتباطها بتعقيد النظام الجبائي، وتعدد النصوص القانونية، وتغيرها المستمر، إضافة الى اختلاف طرق تفسيرها وتطبيقها من قبل الإدارة الجبائية. ولقد اصبحت هذه المخاطر عنصرا ملازما للنشاط الاقتصادي للمؤسسة، ونتيجة حتمية لتداخل القواعد الجبائية مع مختلف القرارات الإدارية والمالية والمحاسبية. ويؤدي تجاهل هذه المخاطر او التعامل معها برد فعل لاحق الى تكاليف جبائية إضافية، مما ينعكس سلبا على توازن المؤسسة المالي وقدرتها التنافسية.

وفي هذا السياق يبرز تسيير الخطر الجبائي كاحد الركائز الأساسية كمدخل أساسي وضروري للحد من هذه المخاطر، من خلال اعتماد مجموعة الاليات والإجراءات الوقائية التي تمكن المؤسسة من التعرف المسبق على مصادر الخطر، وتقييمه، والتحكم فيه، بما يضمن امتثالا جبائيا افضل ويقلص احتمالات التعرض للعقوبات الجبائية، وعليه، فان ادماج تسيير الخطر الجبائي ضمن منظومة التسيير العام للمؤسسة يعد خيارا استراتيجيا يسهم في تحقيق الامن الجبائي وتعزيز حوكمة جبائية، ويمهد للانتقال الى دور اكثر فاعلية للتسيير الجبائي في دعم الأداء المالي للمؤسسة.

الفصل الثالث:

دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية بمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

تمهيد:

يعد التسيير الجبائي من الركائز الأساسية في الإدارة المالية الحديثة، لما له من دور فعال في ضمان الامتثال للتشريعات الضريبية وتقليل التعرض للمخاطر الجبائية التي قد تؤثر سلبا على استقرار المؤسسة ونتائجها المالية. وفي ظل بيئة اقتصادية تتسم بالتعقيد وتطور القوانين الجبائية، أصبحت المؤسسات مطالبة بتبني أساليب تسيير جبائي فعالة تقوم على التخطيط، والمتابعة، والتحليل المستمر للعمليات ذات الأثر الضريبي.

وتكتسي المخاطر الجبائية أهمية خاصة، اذ يمكن ان تنشأ نتيجة أخطاء في التصريح، او سوء تفسير النصوص القانونية، او غياب التنسيق بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة، مما قد قد يؤدي الى فرض غرامات وعقوبات مالية تثقل كاهلها. ومن هنا يبرز دور التسيير الجبائي كالية وقائية تهدف الى لتحكم في هذه المخاطر من خلال ضمان الشفافية، وتحسين جودة المعلومات الجبائية، والاستغلال الأمثل للامتيازات التي يتيحها النظام الضريبي.

وفي هذا السياق، تندرج مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية كنموذج للدراسة، حيث تنشط في قطاع حساس يتطلب درجة عالية من التنظيم والامتثال. وعليه يسعى هذا الفصل الى ابراز كيفية مساهمة التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية داخل هذه المؤسسة، من خلال تحليل مختلف الممارسات والسياسات المعتمدة، وتقييم مدى فعاليتها في تحقيق الامن الجبائي وترشيد القرارات المالية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية؛

المبحث الثاني: اليات التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية؛

المبحث الثالث: تقييم التسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

يعد تقديم المؤسسة محل الدراسة خطوة أساسية في أي بحث علمي، لما له من دور في إعطاء صورة واضحة حول طبيعة نشاطها ومجال عملها. وفي هذا الإطار تعتبر مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية من المؤسسات الفاعلة في مجال الاتصالات الفضائية، حيث تساهم في تقديم خدمات وحلول تقنية متخصصة في هذا المجال. ويهدف التعرف على هذه المؤسسة الى فهم مختلف الجوانب المرتبطة بعملها وتنظيمها. وعليه سيتم في هذا المبحث تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية من خلال التطرق الى لمحة عامة عنها، والحلول التي تقدمها وخصائصها المالية، إضافة الى الإطار الجبائي للمؤسسة.

المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

سوف نتطرق في هذا المطلب الى تقديم لمحة عامة عن المؤسسة المستقبلة محل الدراسة الميدانية وهي المؤسسة العمومية الاقتصادية ذات الأسهم اتصالات الجزائر الفضائية، حيث سنتناول تعريفها، نبذة تاريخية عنها، إضافة الى مهمتها ورؤيتها وقيمها، وكذا هيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

تعد شركة اتصالات الجزائر الفضائية من الشركات الرائدة في سوق الاتصالات الفضائية الجزائرية. وتتخصص هذه الشركة التابعة لمجموعة اتصالات الجزائر منذ عام 2006 في خدمات الانترنت فائق السرعة، والهاتف، والفاكس، وخدمات الصوت عبر الانترنت (VOIP)، وخدمات مؤتمرات الفيديو، وغيرها.

تمتلك الشركة رخصتين تشغيليتين في مجال VSAT وGMPCS بالإضافة الى ترخيص لتشغيل خدمة تحديد الموقع الجغرافي، وهي تعتزم وضع كل خبرتها ومعرفتها لخدمة مصالح عملائها على أفضل وجه وتقديم حلول شخصية وموثوقة لهم تعتمد على أحدث التقنيات.

ويتمركز مقر الشركة الرئيسي في بلدية بير مراد رايس – سعيد حمدين، وتمتلك وحدات موزعة جغرافيا عبر كامل التراب الوطني (الجزائر العاصمة، وهران، ورقلة، إليزي، حاسي مسعود، بشار، أدرار، سطيف، بوعريريج وقسنطينة). اذ تؤكد هذه الاستراتيجية القائمة على القرب رغبة الشركة في أن تتبوأ موقع الشريك الذي يلبي محليا أكثر احتياجات عملائه خصوصية.

منذ عام 1975، وبصفتها رائدة في مجال الاتصالات عبر الأقمار الصناعية، التزمت ALGERIE TELECOM SATELLITE بربط المناطق الخالية من الألياف البصرية بسرعة، مما يوفر حلا أساسيا لسد الفجوة الرقمية في الجزائر.

بفضل خبرتها والتزامها، لعبت دورا حاسما في تطوير البنى التحتية للاتصالات في البلاد، مع مهمة تتمثل في ضمان وصول عادل لخدمات الاتصالات لجميع الجزائريين، بغض النظر عن مكان إقامتهم.

في عام 2006، شكل تحويل Algérie Telecom Satellite إلى فرع خطوة حاسمة في تطور قطاع الاتصالات في الجزائر، مما عزز مكانتها كفاعل رئيسي في السوق.

على مر السنين، تمكنت من استباق احتياجات السوق والابتكار باستمرار، من خلال توسيع شبكة الأقمار الصناعية الخاصة بها وإدخال تقنيات متقدمة. وقد سمحت لها هذه الجهود ليس فقط بتحسين جودة خدماتها، بل أيضا بتقديم حلول أكثر أداء لعملائها.

اليوم، وبفضل خبرتها وابتكاراتها المستمرة، تفخر بأن يعترف بها على المستوى العالمي كأحد أكثر مشغلي الاتصالات خبرة.

الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

تعتبر شركة اتصالات الجزائر الفضائية أهم مؤسسة اقتصادية في مجال تكنولوجية الاتصالات عبر الأقمار الصناعية بالجزائر حيث أنشأت كقسم في وزارة الاتصالات السلكية واللاسلكية لتصبح فيما بعد وحدة من وحدات اتصالات الجزائر، وبعد اتساع نشاطها وتوسعها فكان لا بد من تحويلها إلى مؤسسة اقتصادية قائمة بذاتها مستقلة الذمة المالية. وبالتالي لم تعرف شركة اتصالات الجزائر الفضائية استقلاليتها المالية وتأسيسها في شكل شركة مساهمة إلا في 29 جويلية سنة 2006 برأسمال قدره 2.000,000,000 دج ليصبح اليوم 615.800.000.000 دج.

ALGERIA TELECOM SATELLITE المعروفة بالاختصار ATS ، أنشأت بهدف رئيسي يتمثل في تطوير الاتصالات عن طريق الأقمار الصناعية وتعزيزها، والتي تشكل أحد أهم محاور استراتيجية التطوير الشامل لمجمع إتصالات الجزائر.

الفرع الثالث: مهمة ورؤية وقيم المؤسسة

أولا: مهمة المؤسسة

مهمتها هي ربط سكان الجزائر، بما في ذلك في أكثر المناطق ناء، من خلال تقديم خدمات اتصالات عبر الأقمار الصناعية تتميز بالموثوقية والأمان والمرونة. تهدف إلى القضاء على الفجوة الرقمية من خلال توفير تغطية شبكية عالية الجودة، تمكن كل مواطن من الوصول إلى فرص العالم الرقمي.

ثانيا: رؤية المؤسسة

أن تكون المحفز الأساسي للجزائر الرقمية من خلال دمجها الريادي للتكنولوجيا الساتلية، باعتبارها ركيزة لتحول رقمي متعدد الأبعاد، شامل وذو سيادة

ثالثا: قيم المؤسسة

تشكل قيمها الأسس التي يقوم عليها سلوك كل عضو من أعضاء ATS. فهي رافعة اساسية تؤثر إيجابيا على سير نشاطاتها وتساهم في نجاحها.

أولا: النزاهة

النزاهة هي بوصلة أخلاقها. فهي تؤمن بأن نجاح ATS يعتمد على الثقة التي تلهمها، وتلتزم بالحفاظ عليها عبر التحلي بالنزاهة في كل مبادراتها.

ثانيا: القرب والالتزام

تعطي الأولوية للقرب من عملائها وللالتزام الذي تبديه فرقها المحلية، من خلال بناء علاقات متينة ومستدامة قائمة على الثقة المتبادلة. فرقها الكفؤة والمخلصة هي في قلب نجاح كل مشروع.

ثالثا: الاعتمادية

تلتزم بتطبيق معايير عالية من الجودة والدقة في جميع مراحل عملها، من التحليل إلى تشغيل شبكات الاتصالات عبر الأقمار الصناعية، بهدف توقع احتياجات عملائها وتجاوز توقعاتهم.

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

يقوم على ادارة شركة اتصالات الجزائر الفضائية رئيس مدير عام يساعده مستشارين مستشار للشؤون القانونية ومستشار للشؤون المالية وتشرف على أمانة مكتب الرئيس المدير العام مساعدتين تشرفان على كل الأعمال الادارية الخاصة بالمدير العام للمؤسسة. كما توجد ثلاث خلايا تحت اشراف المديرية العامة مباشرة وهي:

- خلية التدقيق؛
- خلية النظافة والأمن؛
- خلية مراقبة التسيير.

في حين تم إنشاء هيكل جديد مؤخرا وهو هيكل الاتصال المؤسساتي. وتتفرع عن المديرية العامة ثلاث مديريات قطاعية نذكرها باختصار مع هيكلها التنظيمي كالآتي:

- المديرية القطاعية للإدارة والمالية؛
- المديرية القطاعية التجارية التقنية؛
- المديرية القطاعية للإنجاز والدعم التقني.

أولا: المديرية القطاعية الادارية والمالية

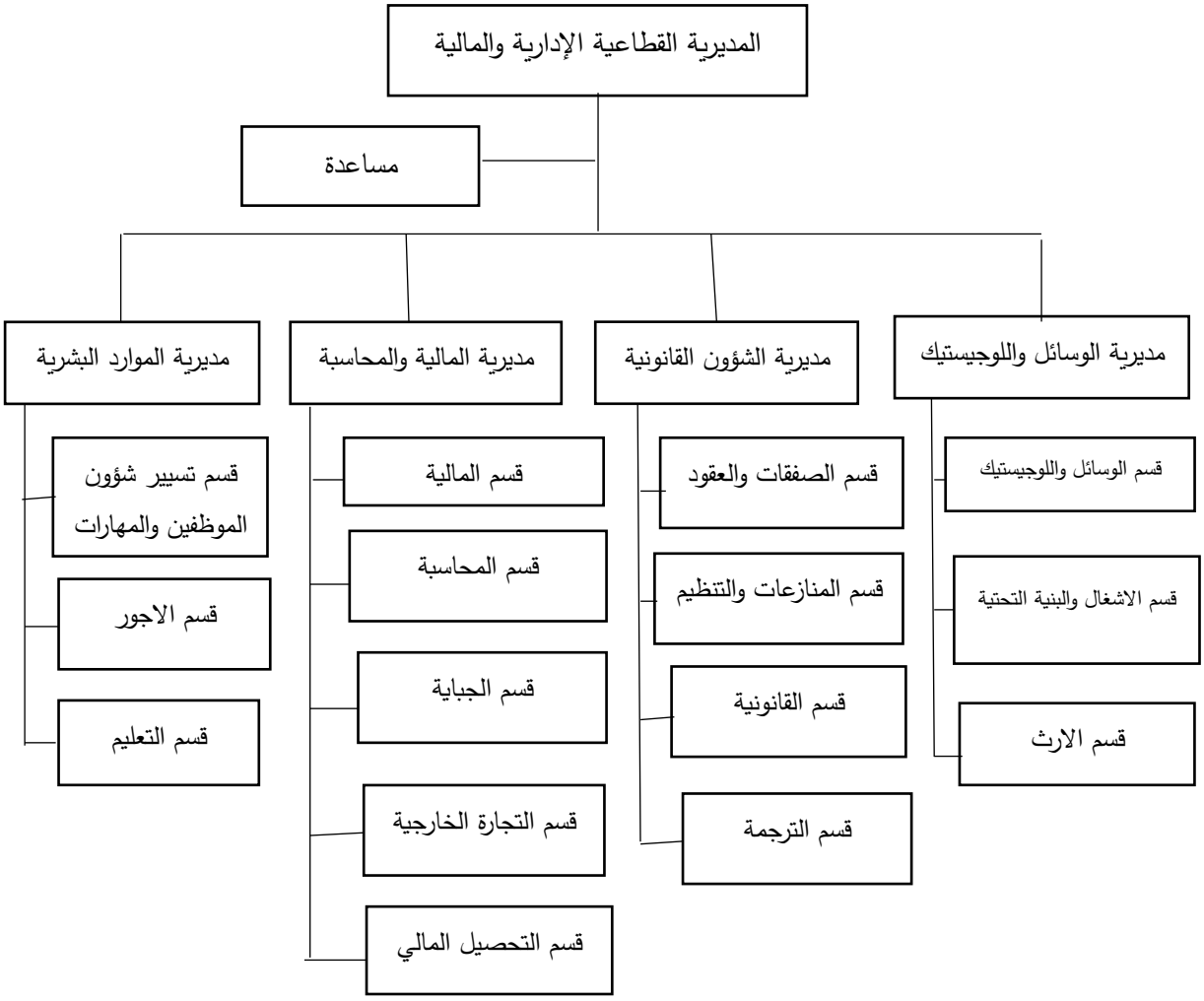
وتتكون من المديريات التالية:

1. **مديرية المالية والمحاسبة:** تشرف على متابعة التدفقات النقدية والعينية التي تتم داخل المؤسسة بالإضافة إلى السهر على مدى تحصيل الحقوق من الزبائن ومساعدة المديرية التجارية على تحصيل حقوقها والقيام بتسيير الملف الجبائي للمؤسسة كما تقوم بكل اجراءات التجارة الخارجية من حيث تحويل الأموال نحو الموردين الأجانب والسهر على عدم مخالفة قانون القرض والنقد؛
2. **مديرية الموارد البشرية:** وهي التي تسهر على تسيير الموارد البشرية داخل المؤسسة من خلال التوظيف والتكوين ومتابعة المسار الوظيفي للعامل من يوم دخوله للمؤسسة إلى يوم خروجه من المؤسسة؛

3. **مديرية الوسائل والخدمات:** وهي المديرية التي يقوم على عاتقها امداد كل المصالح بمستلزمات العمل اليومي من تجهيزات مكتبية إلى مستلزمات العمل، وكذا العمل على الاشراف على وسائل النقل بالمؤسسة وكل ما يتعلق بالصيانة والامداد؛
4. **مديرية الشؤون القانونية:** وهي التي تقوم بالمتابعة والسهر على احترام القانون داخل المؤسسة، وعند القيام بالعمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة سواء عند ابرام عقود وعقد الصفقات مع المؤسسات الوطنية او الأجنبية، كما تقوم بالإشراف على المنازعات التي تكون المؤسسة طرف فيها؛
5. **مديرية الوسائل واللوجيستيك:** وهي التي تسهر على تسيير الوسائل العامة للشركة واللوجستيات، كما تقوم بالإشراف على كل الأعمال والأشغال المتعلقة بالشركة وكذلك السهر على متابعة البنى التحتية للشركة.

فيما يلي سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي للمديرية القطاعية الإدارية والمالية لانها تضم المديرية المالية والمحاسبية والتي تتكون من قسم الجباية وهو ما يهمنا في موضوعنا.

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي للمديرية القطاعية الادارية والمالية لشركة إتصالات الجزائر الفضائية.



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

ثانيا: المديرية القطاعية التقنية التجارية

وتتكون من المديريات التالية:

1. **مديرية التجارة:** وهي المديرية التي يقع على عاتقها البحث عن الزبائن الجدد، والمحافظة على الزبائن القدامى، من خلال اعلامهم بالخدمات التي تقدمها المؤسسة وكل جديد يطرأ على تكنولوجيا الاتصالات، كما تشرف على ابرام العقود مع الزبائن والفوترة للتجهيزات المباعة والخدمات، كما تقوم بعملية التحصيل وكذا إدارة نشاط GMPCS وكذا نشاط الاتصال عبر الساتل VSAT؛

2. **مديرية التسويق:** وهي المديرية التي تقوم بالترويج لمنتجات المؤسسة من خلال القيام بالمعارض التجارية ونشر الكتيبات، كما تقوم باقتناء الهدايا الاشهارية التي تعرف بالمؤسسة وتوزيعها ونشرها بالإعلانات عبر الجرائد التي تخص المؤسسة، كما تقوم بإدارة موقع المؤسسة عبر الانترنت، التسويق الرقمي، ودراسة وتطوير كل ما يتعلق بنشاط الشركة؛
3. **مديرية الهندسة وحلول العملاء:** هي المديرية التي تقوم بدراسة الخدمات الثابتة SFS عبر الأقمار الصناعية، وكذا مراقبة التكنولوجيا المستخدمة وتسيير البنى التحتية لنشاط IP– GMPCS؛
4. **مديرية الاستغلال والمساعدة التقنية:** هي المديرية التي تهتم بتسيير الاستغلال والمساعدة التقنية لنشاط VSAT، وكذا نشاط تسيير الترددات الراديوية، كما تقوم بالسهر على السلامة والطاقة والبيئة المؤسساتية والسهر على نشاط تحديد الموقع الجغرافي؛
5. **المديريات الجهوية:** هي تسيير مجموع المديريات التجارية الجهوية التابعة للمديرية (وسط غرب، وسط شرق وكذا جنوب شرق وجنوب غرب).

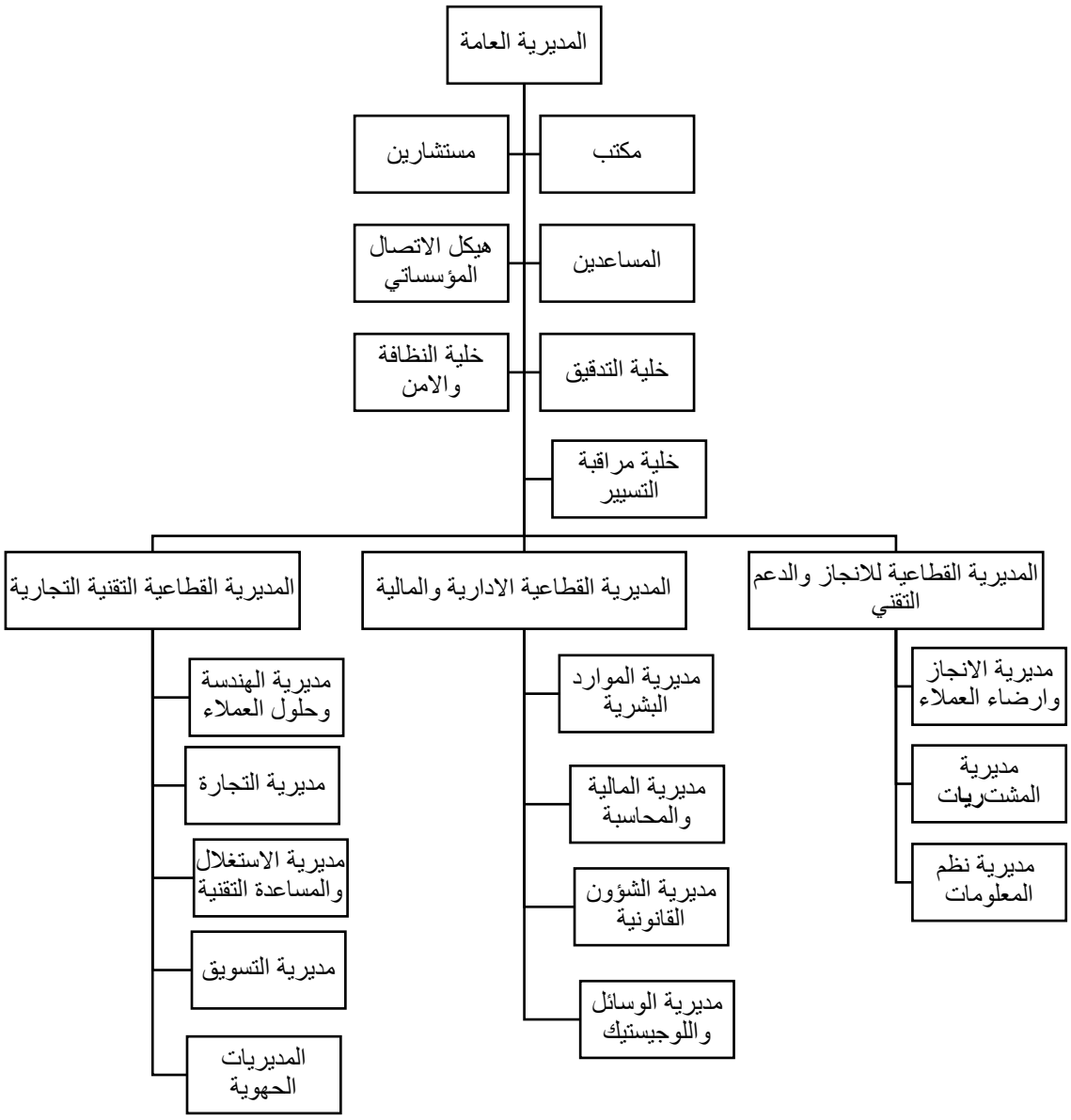
ثالثا: المديرية القطاعية للإنجاز والدعم التقني

وتتكون من المديريات التالية:

1. **مديرية المشتريات:** وهي التي تقوم بعمليات الشراء لكل التجهيزات التقنية والوسائل العامة، سواء كانت موجهة للبيع أو لاحتياجات المؤسسة كتجهيزات المكتب ووسائل النقل، وتسيير قسم العبور والعلاقات الخارجية بالنسبة للمشتريات من خارج الوطن وما يترتب عليها من تسيير صفقات الموردين، كما تقوم بالسهر على تسيير المخزونات داخل المؤسسة؛
2. **مديرية الإنجاز وإرضاء العملاء:** تعتبر هذه المديرية تقنية بحتة، نظرا لمهامها المتعلقة بنشاط قبل الخدمة، والمتمثل في استقبال مشاريع العملاء وخدمات الموردين والقيام بتسيير إنجاز خدمات أس أم أس SMS وأس أف أس SFS وتسيير السعة المكانية لخدمات الساتل، ومهمة نشاط بعد الخدمة التقني والمتمثل في إرضاء العملاء؛

3. **مديرية نظم المعلومات:** هى مديرية تقنية أيضا مهامها الرئيسية تتمثل في تطوير، دعم واستغلال تكنولوجيا المعلومات.

شكل رقم (03-02): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: الحلول التي تقدمها مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية والخصائص المالية للمؤسسة.

تقدم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية حلول اتصالات ساتلية متطورة تهدف الى ضمان التغطية الشاملة وربط المناطق النائية والمعزولة بالشبكات. وتعتمد المؤسسة على بنيتها التحتية التقنية المتقدمة لتقديم خدمات أساسية تستجيب لاحتياجات الأفراد والمؤسسات وقطاع الاعمال. كما تتميز المؤسسة بجملة من الخصائص المالية التي تعكس طبيعة نشاطها وتطور أدائها. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى الحلول التي تقدمها المؤسسة وخصائصها المالية.

الفرع الأول: الحلول التي تقدمها مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

أولا: حلول الانترنت عالي التدفق

1. الإنترنت عالي التدفق عبر الأقمار الصناعية:

بفضل تليبورت الاتصالات الساتلية ذو التوافرية العالية، توفر Algérie Télécom Satellite خدمة إنترنت عالية جدا في التدفق.

مع الإنترنت عالي التدفق عبر الأقمار الصناعية، يتم الاستفادة من المزايا التالية:

- تغطية شاملة حتى في أكثر المناطق عزلة حيث تكون الشبكات الأرضية غائبة أو ضعيفة الأداء؛
- تركيب سريع دون الحاجة إلى بنية تحتية معقدة؛
- اتصال ثابت ومستمر، دون انقطاع أو حظر، مثالي للعمل عبر السحابة والمؤتمرات عبر الفيديو؛
- تدفقات عالية تصل إلى 200 ميغابيت في الثانية، تضمن تجربة مستخدم سلسة حتى للتطبيقات التي تستهلك نطاقا عريضا كبيرا؛
- اتصال آمن بفضل أنظمة الاتصالات الساتلية المتقدمة، مما يقلل من مخاطر القرصنة؛
- قدرة على التكيف مع الاحتياجات المتزايدة في النطاق الترددي والتطبيقات الجديدة.

2. الإنترنت العرضي أو الإنترنت المؤقت:

إن تنظيم حدث في منطقة نائية أو معزولة لا يعني التخلي عن النقل المباشر، أو المؤتمرات عبر الفيديو، أو الاتصال بالإنترنت بشكل عام. لهذا طورت المؤسسة SKYCAST، وهي حل مؤقت عالي الأداء. صُمِّمت لتلبية احتياجات الاتصال العرضية، وتوفر SKYCAST وصولا سريعا إلى الإنترنت، دون التزام طويل المدى، ودون أي حدود جغرافية.

سواء كانت وسيلة إعلام، قناة تلفزيونية، أو منتج أحداث مباشرة، يضمن SKYCAST الموثوقية والمرونة، حتى لمدة قصيرة (من يوم إلى يومين) .

معSKYCAST ، يتم الاستفادة من المزايا التالية:

- مثالي لنجاح الفعاليات ونقلها مباشرة في الأماكن التي تكون فيها الاتصالات السلكية غائبة؛
- زيادة شهرة الفعاليات بفضل وصول دولي أوسع؛
- القضاء على مخاطر الانقطاع مع توفر الخدمة عبر كامل التراب الجزائري؛
- حلّ جاهز للاستخدام، مدار بالكامل من طرف ATS ، وقابل للنشر في وقت قياسي.

3. الإنترنت العالي التدفق البحري:

للمهنيين في القطاع البحري، تقدم حل الاتصال البحريVSAT ، المصمم خصيصا لحركة البيانات الخاصة بالشركات، والاتصالات الحساسة، ورفاهية الطاقم. حيث يتم الاستفادة من شبكة ساتلية عالية الاعتمادية، توفر مجموعة واسعة من التطبيقات والخدمات ذات القيمة المضافة، مدعومة بدعم تقني متواصل على مدار 24/7.

الحل SEACONNECT يضمن تغطية مثالية وتدفقات عالية، لتحقيق أقصى فعالية تشغيلية.

وبالتالي يمكن اختيار الخدمات التي تتناسب أكثر مع الاحتياجات في البحر، سواء لتنفيذ العمليات اليومية، أو تلبية المتطلبات التنظيمية، أو نقل كميات كبيرة من البيانات، أو لضمان رحلة مريحة للجميع.

يقدم الحل SEACONNECT عبر شبكة تعمل على حزمة Ka من خلال عدة أقمار صناعية مختلفة.

معSEACONNECT ، يتم الاستفادة من المزايا التالية:

- التحكم في تكاليف الاتصال؛

- إدارة الأسطول عن بعد والمراقبة المستمرة للسفن؛
- تأمين أنظمة المعلومات الموجودة على متن السفينة؛
- اتصال مضمون بغض النظر عن موقع السفينة داخل منطقة التغطية؛
- تعزيز تحفيز الطاقم.

ثانيا: حلول التنقل

1. الاتصالات الساتلية "أثناء الحركة":

يوفر الحل الاتصالات الساتلية «أثناء الحركة» اتصالا ساتليا موثوقا ومستمرا (صوت، فيديو وبيانات) أثناء التنقل. سواء للمهام الحرجة، أو البعثات في مناطق نائية، أو العمليات العسكرية، تضمن تقنيات المؤسسة المتقدمة اتصالات مستمرة، مهما كانت الوجهة.

التطبيقات النموذجية:

- عمليات الإغاثة والإنسانية؛
- مهام الدفاع والأمن؛
- الاستكشاف والمراقبة في المناطق المعزولة

2. الاتصالات الساتلية "أثناء التوقف":

عندما تتطلب العمليات نشرا مؤقتا، تضمن حلول الاتصالات الساتلية «أثناء التوقف» نشرا تلقائيا وسلسا تماما. سواء في موقع بناء بعيد، أو في مهمة مؤقتة، أو في مخيم، تتيح هذه الحلول نشر اتصال ساتلي مستقر وعالي الأداء بسرعة.

التطبيقات النموذجية:

- مشاريع البنية التحتية في المناطق النائية؛
- قواعد مؤقتة للمهام العسكرية أو الإنسانية؛
- مع حلول المؤسسة، سيكون الفريق متصلا وقادرا على العمل خلال 5 دقائق، مما يضمن استمرارية الأنشطة؛
- مواقع الاستكشاف واستغلال المناجم أو النفط.

3. الاتصالات الساتلية "على متن السفينة":

مع حلول المؤسسة للاتصالات الساتلية «على متن السفينة»، يتم الاستفادة من اتصال ساتلي متقدم سواء في عرض البحر أو عند الرصيف. مصممة للبيئات البحرية، تضمن هذه الحلول اتصالات موثوقة، أساسية للملاحة، والأمن، والعمليات على متن السفينة.

الخصائص الرئيسية:

- تغطية بحرية شاملة: للبقاء على اتصال حتى في المياه الدولية، مع تغطية ساتلية واسعة وموثوقة؛
- الأمن البحري: حماية الطاقم والركاب من خلال اتصالات مستمرة وأنظمة إنذار في الوقت الحقيقي؛
- الإدارة عن بعد: مراقبة وادارة أنظمة الاتصالات على متن السفينة عن بعد، لتحسين إدارة العمليات؛
- رفاهية الطاقم: ضمان رفاهية الطاقم من خلال توفير اتصال دائم مع عائلته والعالم الخارجي.

التطبيقات النموذجية:

- سفن التجارة والنقل؛
- سفن نقل النفط والغاز؛
- اليخوت وسفن الرحلات البحرية؛
- المنصات البحرية والمرافق البحرية في عرض البحر.

ثالثا: حلول الهاتف

1. إيريديوم:

هاتف Iridium Extreme 9575 هو أصغر الهواتف المحمولة عبر الأقمار الصناعية، ويتميز بواجهة مستخدم وقائمة تنقل بديهية للغاية لتسهيل استخدام الجهاز .مقاوم للماء، والصدمات، والغبار (مطابق لمعيار IP65 ، مما يعني مقاومة كاملة للغبار ومقاومة ضد رش المياه). يتميز بتصميم مريح وقوي، مع عمر بطارية يصل حتى 30 ساعة في وضع الاستعداد، وحتى 3.5 ساعة أثناء المكالمات.

مصمم للاستخدام في مواقع البناء، وفي البحر، وعلى المنصات النفطية، ويحتوي على العديد من الوظائف المفيدة التي تجعل استخدامه أسهل. تصميمه يسمح بإدخاله بسهولة في الجيب بفضل هوائي

صغير يمكن وضعه داخل الهاتف، وهو خفيف جدًا وصغير مقارنة بهواتف INMARSAT وTHURAYA.

تغطية شبكة Iridium Extreme 9575 عالمية وفعالة جدا بفضل كوكبة الأقمار الصناعية في مدار منخفض، مما يضمن استقبالا في أي مكان حول العالم. يحتوي على زر طوارئ (وهو الهاتف الوحيد المزود بخدمات الطوارئ المجانية عبر GEOS International Emergency Response Coordinating Centre) كما أنه مجهز بخدمات الموقع المحلية – Local Based Services) LBS) التي تتيح تحديد الموقع عبر GPS.

2. إنمارسات (INMARSAT):

يتميز هاتف IsatPhone 2 بجهاز صلب مصمم لتحمل أقسى ظروف الطبيعة (درجات حرارة قصوى، رياح قوية، عواصف...)، مع تسجيل سريع على الشبكة في أقل من 45 ثانية، وعمر بطارية يصل إلى 8 ساعات في وضع المكالمة وحتى 160 ساعة في وضع الاستعداد.

هاتف IsatPhone 2 مصمّم للعمل على شبكة الاتصالات الساتلية التابعة لـINMARSAT ، ويوفر مجموعة من الميزات الإضافية التي تتيح البقاء على تواصل في أقسى البيئات وأكثر المناطق نائية.

يلبي جميع الاحتياجات:

- اتصال آمن؛
- صوت عالي الجودة؛
- تصميم متين؛
- زر مساعدة وتتبع GPS؛
- بطارية طويلة العمر؛
- تنبيهات للمكالمات الواردة حتى مع طي الهوائي.

إنه هاتف ساتلي قوي وموثوق يوفر خدمات المكالمات عالية الجودة، البريد الصوتي، الرسائل القصيرة، والبريد الإلكتروني، كل ذلك في جهاز صلب بتصميم مريح. كما يحتوي على خدمات تحديد الموقع والتتبع وزر مساعدة لإبلاغ من حولكم بإحداثيات GPS الخاصة بكم. صمم بواجهة سهلة الاستخدام وشاشة كبيرة عالية الوضوح لضمان قراءة جيدة حتى تحت أشعة الشمس المباشرة.

3. ثوريا (THURAYA):

تم تصميم هواتف THURAYA للاستخدام المهني، فهي متطورة، ذات هيكل متين للغاية وبطارية طويلة العمر. مع هواتف THURAYA يمكن إجراء المكالمات وإرسال الرسائل أو البيانات عبر شبكة ساتلية واسعة تمتد إلى أكثر من 160 دولة (في أوروبا، إفريقيا، آسيا وأستراليا).

هذا يتيح البقاء على اتصال في أي وقت والاستفادة من اتصالات موثوقة، واضحة ودون انقطاع.

في حالات الطوارئ، تحتوي هواتف THURAYA على زر خاص SOS بالإضافة إلى وظائف الملاحة والتتبع المتقدمة، في جميع مناطق التغطية.

مميزات هواتف THURAYA:

- عمر بطارية طويل (9 ساعات في المكالمات)؛
- شاشة مضادة للانعكاس من GORILLA GLASS: شاشة زجاجية مقواة لمقاومة أفضل في الظروف الصعبة وعرض مخصص في الهواء الطلق لسهولة القراءة تحت أشعة الشمس مهما كانت شدة الإضاءة؛
- زر خاص SOS: لتشغيل الهاتف وتفعيل خدمة الطوارئ (مكالمة و/أو رسالة قصيرة) إلى الرقم المسجل مسبقا؛
- هيكل مضغوط ومتين وشبكة ساتلية قوية؛
- استقبال تنبيهات المكالمات حتى إذا كان الإشارة الساتلية ضعيفة جدا.

بالإضافة إلى وظائف إضافية مثل: مكبر صوت، دفتر عناوين، منبهات، آلة حاسبة، تقويم، سجل المكالمات، المؤتمرات الهاتفية، مجموعات جهات الاتصال، الاتصال السريع، ساعة توقيت، التوقيت العالمي، والمزيد من الميزات الأخرى.

رابعا: حلول إدارة الاسطول

1. إدارة الأسطول وتحديد المواقع الجغرافية:

توفر Algérie Télécom Satellite حلول تحديد المواقع الجغرافية وإدارة الأسطول باستخدام أجهزة تتبع متقدمة تسجل معلومات المركبة من خلال الاتصال مباشرة بحاسوب المركبة، بالإضافة إلى استخدام أجهزة استشعار خارجية.

خامسا: حلول M2M

للتمكين من تلبية الاحتياجات المتزايدة في مجال الاتصالات وتأمين البيانات، والحماية من جميع المشكلات المرتبطة بها، مثل قلة عرض النطاق الشبكي، تقدم Algérie Télécom Satellite حلولا للتحكم عن بعد تتيح إدارة الأصول دون الحاجة للتنقل.

تضمن حلول M2M اتصالات ثنائية الاتجاه آمنة في الوقت الفعلي للمراقبة والتحكم في المنشآت عن بعد، وتمكن من إرسال واستقبال البيانات الموثوقة بين أي جهاز وآخر، على مدار الساعة وطوال أيام الأسبوع، في أي مكان في العالم. فهي توفر البديل الأمثل من حيث التكلفة والكفاءة، باستخدام معدات مصممة للعمل باستهلاك منخفض جدا للطاقة، في أصعب البيئات ولمدة طويلة.

THURAYA M2M، INMARSAT M2M، VSAT M2M:

- شبكة اتصالات آمنة وموثوقة تتيح الحصول على بيانات فورية حول إنتاجية الأصول؛
- جهاز جمع بيانات متكرر للأحداث، مثل أعطال المعدات، لدعم التدخل والصيانة الوقائية؛
- التواصل مع المعدات المنتشرة على مختلف منصات التشغيل في جميع أنحاء العالم بسهولة
- مراقبة مثالية لجميع المواقع بشكل دائم؛
- نظام مراقبة وجمع بيانات يتيح تجنب التنقل وتقليل الخسائر والحوادث.

الفرع الثاني: الخصائص المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

أولا: رقم الاعمال

الجدول رقم (03-01): تطور رقم اعمال المؤسسة خلال الفترة 2020-2024.

السنة	رقم الاعمال	نسبة التغير
2020	5,430,743,765.39	-
2021	5,772,610,054.15	%6.30
2022	6,757,831,268.21	%17.07
2023	6,989,278,823.88	%3.42
2024	7,776,665,220.28	%11.27

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

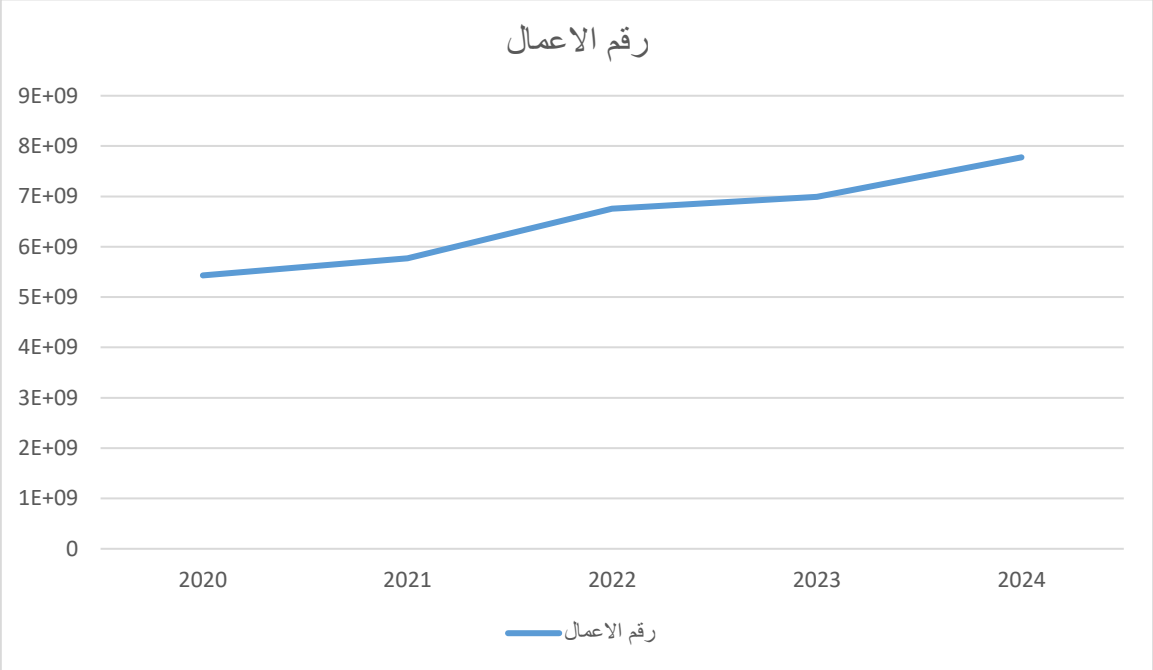
يبين الجدول تطور رقم الاعمال للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من سنة 2020 الى سنة 2024، حيث نلاحظ اتجاها تصاعديا في رقم الاعمال عبر مختلف السنوات، مما يعكس تحسن الأداء الاقتصادي للمؤسسة.

ففي سنة 2020 بلغ رقم الاعمال 5,430,743,765.39 دج، ليشهد في سنة 2021 ارتفاعا الى 5,772,610,054.15 دج، أي بنسبة نمو قدرها 6.30% مقارنة بالسنة السابقة. ويستمر هذا الارتفاع في سنة 2022 حيث وصل رقم الاعمال الى 6,757,831,268.21 دج مسجلا اعلى نسبة نمو خلال الفترة والمقدرة ب 17.07%، وهو ما يدل على توسع نشاط المؤسسة و تحسن مستوى الطلب على خدماتها.

اما في سنة 2023 فقد ارتفع رقم الاعمال الى 6,989,278,823.88 دج لكن بوتيرة نمو اقل بلغت 3.42%، ما قد يشير الى نوع من الاستقرار النسبي في النشاط. وفي سنة 2024 عاد رقم الاعمال الى الارتفاع بشكل ملحوظ ليصل الى 7,776,665.220.28 دج بنسبة نمو 11.27% مقارنة بسنة 2023.

وبالتالي يتضح من خلال المعطيات ان المؤسسة حققت نموا مستمرا في رقم الاعمال خلال الفترة المدروسة، رغم تباين نسب النمو بين سنة وأخرى، ويعود ذلك الى استمرار ظهور خدمات جديدة (تكنولوجيات جديدة) والتي يكون الاقبال عليها أكبر مما يؤدي الى ارتفاع مستمر في رقم الاعمال، وهو ما يعكس تحسن أدائها التجاري باستمرار وقدراتها على تعزيز نشاطها في السوق.

الشكل رقم (03-03): تطور رقم اعمال المؤسسة خلال الفترة 2020-2024.



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

ثانيا: النتيجة الصافية

الجدول رقم (03-02): تطور النتيجة الصافية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2020-2024.

السنة	النتيجة الصافية	نسبة التغير
2020	1,374,058,986.94	-
2021	1,449,199,532.88	%5.47
2022	1,998,304,645.10	%37.89
2023	2,199,682,803.90	%10.08
2024	2,566,662,768.01	%16.68

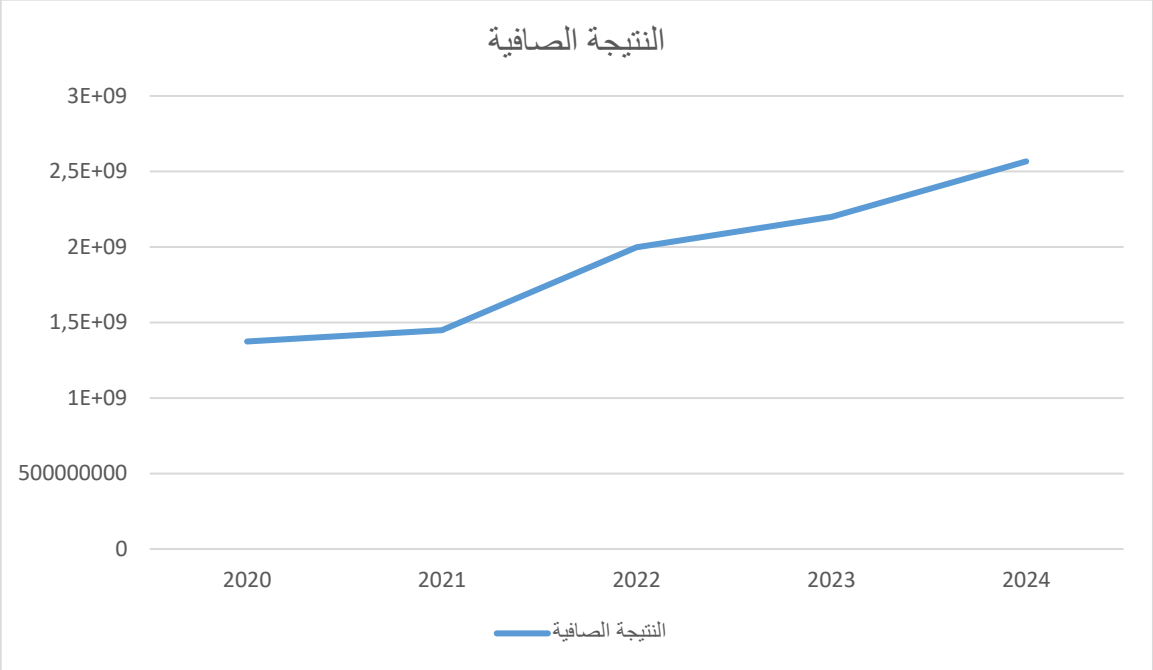
المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول تطور النتيجة المالية الصافية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2024، حيث نلاحظ اتجاها تصاعديا يعكس تحسن أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق أرباح متزايدة. فقد بلغت النتيجة الصافية سنة 2020 1,374,058,986.94 دج لترتفع سنة 2021 الى 1,449,199,532.88 دج بنسبة نمو قدرها 5.47% مقارنة بالسنة السابقة.

وفي سنة 2022 سجلت النتيجة ارتفاعا ملحوظا لتصل الى 1,998,304,645.10 دج بنسبة نمو 37.89%، وهي اعلى نسبة خلال الفترة المدروسة، ويرجع أساسا الى الزيادة في رقم الاعمال فقد ارتفع رقم الاعمال من 5,772,610,054.15 دج سنة 2021 الى 6,757,831,268.21 سنة 2022، وهو ما ساهم بشكل مباشر في تحسين نتيجة المؤسسة. واستمر هذا الارتفاع خلال سنتي 2023 و2024، حيث بلغت النتيجة الصافية 2,199,682,803.90 دج سنة 2023 بنسبة نمو 10.08%، ثم ارتفعت الى 2,566,662,768.01 دج سنة 2024 بنسبة 16.68%.

وبشكل عام، يعكس هذا التطور الإيجابي في النتيجة الصافية تحسن مردودية المؤسسة وتزايد قدرتها على تحقيق أرباح خلال الفترة محل الدراسة.

الشكل رقم (03-04): تطور النتيجة الصافية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2020-2024.



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

ثالثا: الهيكل المالي للمؤسسة

يقصد بالهيكل المالي للشركة (او التمويلي) مزيج مصادر التمويل التي تعتمدها من اجل تغطية استثماراتها، سواء كانت هذه المصادر قصيرة أو طويلة الاجل، وسواء تمثلت في أموال مقترضة (ديون)

او أموال ملكية.[1] وفي هذا الإطار سيتم تحليل وتقييم الهيكل المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية للفترة 2020-2024.

سيرتكز تحليل وتقييم الهيكل المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية على استخلاص مجموعة من المؤشرات والنسب المالية التي تعكس طريقة تمويلها.

الجدول رقم (03-03): نسب الهيكل المالي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية للفترة 2020-2024.

نسب الهيكل المالي	طريقة الحساب	2020	2021	2022	2023	2024
التمويل الدائم	الأموال الدائمة/الأصول غير الجارية	3.617	4.113	4.210	5.592	5.927
التمويل الخاص	الأموال الخاصة/الأصول الغير جارية	2.870	3.357	3.597	4.204	4.751
الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/ مجموع الديون	1.058	1.255	1.499	1.728	2.128
التمويل الخارجي (مديونية)	مجموع الديون/مجموع الأصول	0.485	0.443	0.400	0.366	0.319

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من المؤسسة.

1. التمويل الدائم:

تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأصول غير الجارية بالاموال الدائمة، ومن خلال الجدول نلاحظ ان نسبة التمويل الدائم عرفت ارتفاعا مستمرا خلال فترة الدراسة، حيث انتقلت من 3.617 سنة 2020 الى 5.927 سنة 2024، ما يدل على ان المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الأموال الدائمة في تمويل أصولها غير الجارية. كما ان هذه النسبة تفوق الواحد بكثير في جميع السنوات، وهو ما يعكس

[1] سليم مجلخ، وليد بشيشي، **محددات الهيكل المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية قياسية باستخدام اشعة الانحدار الذاتي VAR**، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة2، المجلد 6، العدد 1، 2019، ص 120.

قدرة عالية للمؤسسة على تغطية استثماراتها الثابتة بواسطة مواردها طويلة الاجل، بل وتوفر فائضا ماليا يستخدم في تمويل جزء من الأصول الجارية. مما يعكس وضعية مالية مريحة واستقرارا في هيكل التمويل، غير ان الارتفاع الكبير في هذه النسبة قد يشير الى عدم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مقارنة بحجم الاستثمارات المنجزة.

2. التمويل الخاص:

تعكس نسبة التمويل الخاص، المحسوبة بقسمة الأموال الخاصة على الأصول غير الجارية، مدى اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة في تمويل أصولها الغير جارية. ويتضح من القيم المسجلة خلال الفترة المدروسة أن هذه النسبة عرفت منحى تصاعديا مستمرا، حيث بلغت 2.870 سنة 2020، ما يدل على أن الأموال الخاصة كانت كافية لتغطية الأصول غير الجارية مع وجود فائض. ثم ارتفعت إلى 3.357 سنة 2021 وإلى 3.597 سنة 2022، وهو ما يعكس تعزيز دور الأموال الخاصة في تمويل الأصول الغير الجارية. كما واصلت هذه النسبة ارتفاعها خلال سنتي 2023 و2024 لتصل إلى 4.204 و4.751 على التوالي، وهو ما يشير إلى اعتماد كبير ومتزايد على الأموال الخاصة في تمويل الاستثمارات، الأمر الذي يعزز من متانة الهيكل المالي للمؤسسة ويقلل من حاجتها إلى اللجوء إلى مصادر التمويل الخارجية.

3. الاستقلالية المالية:

تبين نسبة الاستقلالية المالية، المحسوبة بقسمة الأموال الخاصة على مجموع الديون، مدى قدرة المؤسسة على تمويل نشاطها اعتمادا على أموالها الخاصة مقارنة بالديون. وقد سجلت هذه النسبة اتجاها تصاعديا واضحا خلال الفترة المدروسة، حيث بلغت 1.058 سنة 2020، ما يعني أن الأموال الخاصة كانت تفوق الديون بفارق طفيف. ثم ارتفعت إلى 1.255 سنة 2021 وإلى 1.499 سنة 2022، وهو ما يعكس تحسن قدرة المؤسسة على الاعتماد على أموالها الخاصة. واستمر هذا التحسن خلال سنتي 2023 و2024، حيث بلغت النسبة 1.728 ثم 2.128 على التوالي، وهو ما يدل على أن الأموال الخاصة أصبحت تمثل أكثر من ضعف الديون، الأمر الذي يعكس مستوى مرتفعا من الاستقلالية المالية.

4. التمويل الخارجي (المديونية):

تعكس نسبة التمويل الخارجي أو المديونية، المحسوبة بقسمة مجموع الديون على مجموع الأصول، درجة اعتماد المؤسسة على مصادر التمويل الخارجية. ومن خلال القيم المسجلة يتضح أن هذه النسبة عرفت اتجاها تنازليا مستمرا خلال الفترة المدروسة، حيث بلغت 0.485 سنة 2020، ما يعني أن ما

يقارب 48.5% من أصول المؤسسة كانت ممولة بالديون. ثم انخفضت هذه النسبة تدريجيا إلى 0.443 سنة 2021 وإلى 0.400 سنة 2022، وهو ما يشير إلى تراجع مستوى الاعتماد على التمويل الخارجي. كما استمر هذا الانخفاض خلال سنتي 2023 و2024 لتصل النسبة إلى 0.366 ثم 0.319 على التوالي، وهو ما يعكس توجه المؤسسة نحو تقليص مديونيتها وتعزيز الاعتماد على أموالها الخاصة، الأمر الذي يساهم في تحسين استقرارها المالي.

المطلب الثالث: الالتزامات الجبائية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

سنقوم في هذا المطلب بالتطرق الى الإطار الجبائي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية من خلال التعرف على على مختلف التزاماتها الجبائية

الفرع الأول: النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة

بما ان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية هي شركة ذات أسهم SPA فهي تخضع وفقا للنظام الحقيقي الى الالتزامات الجبائية التالية:

أولا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

بما ان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية هي مؤسسة خدماتية فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26%.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني TAP

قبل سنة 2022 كانت مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية بما انها مؤسسة خدماتية تخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 2%، وذلك لانه قبل سنة 2022 كان يحسب الرسم على النشاط المهني TAP بتطبيق معدل 01% بالنسبة لنشاط الإنتاج بدون الاستفادة من التخفيضات، معدل 02% بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات)، معدل 03% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الانابيب، تطبق هذه المعدلات على المداخيل المهنية او رقم الاعمال الخاضع بعد منح التخفيضات في الوعاء الضريبي المنصوص عليها قانونا.

اما بالنسبة لسنة 2022 و2023 فان المؤسسة خلال هاتين السنتين كانت خاضعة للرسم على النشاط المهني بمعدل 1,5%. وذلك لان قانون المالية لسنة 2022 نص على اعفاء الأنشطة الإنتاجية من الخضوع للرسم على النشاط المهني، وكذا تخفيض معدل 02% الى معدل 1,5% بالنسبة للانشطة

التجارية والخدماتية بما فيها نشاط الاشغال العمومية، مع الإبقاء على المعدل 03% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الانابيب.

اما بالنسبة لسنة 2024 فان المؤسسة لم تعد ملزمة بدفع الرسم على النشاط المهني لانه تم الغاء هذا الرسم وفقا لقانون المالية لسنة 2024.

تجدر الإشارة الى ان المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل حذفها بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2024، كانت تنص على ان الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني، فيما يخص الاشغال والخدمات وبيع الماء الصالح للشرب عن طريق هيئات التوزيع، يتكون من تحصيل الثمن كليا او جزئيا. اما فيما يتعلق بعمليات بيع السلع والمواد، المحققة تنفيذا لصفقة عمومية، فقد كان الرسم على النشاط المهني يستحق عند التحصيل الكلي او الجزئي لمبلغ المبيعات. وفي غياب التحصيل، كان الرسم على النشاط المهني مستحق الأداء بعد اجل سنة واحدة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني او المادي للبضاعة.

اما بالنسبة للحفلات والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها، فقد كان الحدث المنشئ لهذا الرسم يتكون. ان تعذر القبض، من التسليم التذكرة.

ووفقا لتعليمة اصدرتها المديرية العامة للضرائب بخصوص الغاء الرسم على النشاط المهني، فان عمليات البيع والخدمات والاشغال المذكورة أعلاه. والتي يكون الحدث المنشئ لها من التحصيل الكلي او الجزئي للثمن والمفوترة خلال السنة المالية 2023 وما قبلها (2022 و2021 و2019.....الخ)، تبقى خاضعة للرسم على النشاط المهني، اذ يتعلق الامر بحقوق مكتسبة لصالح المؤسسة. خلال سنة مالية، والذي كان رقم الاعمال المحقق المتعلق بها خاضعا للرسم على النشاط المهني.

في الواقع، فان الفارق القانوني بين تاريخ الفوترة وتاريخ تحصيل المبلغ المتعلق بها، بالنسبة لتصريح وتسديد هذا الرسم، لم يدرج الا على سبيل التخفيف على خزينة المؤسسات الخاضعة لهذا الرسم، والذي لا يمكن ان يترك مجالا للتساؤل، باي حال من الأحوال، حول اخضاع هذه العمليات للرسم على النشاط المهني، بما انها كانت محل فوترة.

بهذا الشأن، فان تكون جميع التحصيلات المستلمة خلال السنة المالية 2024 وما بعدها (2025 و2026 و2027.....الخ) والمتعلقة بفواتير او وضعيات اشغال او خدمات تم تنفيذها (تحقيقها) خلال

السنوات 2023 وما قبلها (2022 و2021 و2020....الخ)، يجب ان تكون محل تصريح وتسديد للرسم على النشاط المهني، في اليوم العشرين من الشهر الموالي لتحصيلها كحد اقصى.

وفي حالة التسبيقات المحصلة فان الرسم على النشاط المهني المسدد على التسبيقات المحصلة، خلال السنة المالية 2023 وما قبلها، فيما يخص صفقات الاشغال او أداء الخدمات، والتي تم الشروع في تنفيذها خلال سنة 2024، يبقى مكتسبا للخزينة العمومية وغير قابل للاسترداد، كون ان هذه التسبيقات تشكل جزءا من الثمن.

اما في حالة الأخطاء والاغفالات فان يتعين على المكلفين بالضريبة الذين كانو خاضعين للرسم على النشاط المهني، والذين لاحظوا اغفالات او أخطاء تتعلق بالسنوات المالية السابقة لسنة 2024، القيام بالتصحيحات اللازمة في هذا المجال، عن طريق التسوية الذاتية، وذلك بالتصريح ودفع المتبقي المستحق من هذا الرسم.

اما بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين في مجال الرسم على النشاط المهني، لنظام التسبيقات على الحساب، فانه يتعين عليهم ان يصرحوا ويدفعوا، دون انذار مسبق، رصيد تصفية هذا الرسم، قبل 20 ماي بالنسبة للمؤسسات التي تمارس أنشطة مصرفية او التامينات او النقل، وفي اجل أقصاه 20 فبراير 2024، بالنسبة للمؤسسات الأخرى. [1]

وفقا لما سبق سنرى ان المؤسسة تصرح وتدفع الرسم على النشاط المهني في سنة 2024 رغم انه تم الغاء هذا الرسم في هذه السنة، لان الرسم على النشاط المهني المصرح به خلال سنة 2024 يتعلق بخدمات تم اداؤها خلال السنوات 2023 وما قبلها (2022 و2021 و2020....الخ) وتحصيل ثمنها جزئيا او كليا كان سنة 2024، وذلك لكون مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية هي مؤسسة خدماتية وبالتالي فان الحدث المنشئ للتصريح ودفع الرسم على النشاط المهني يتمثل في التحصيل الكلي اوالجزئي للثمن.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة TVA

تخضع مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية للرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19% من رقم الاعمال.

[1] منشور متعلق بإلغاء الرسم على النشاط المهني،
https//:www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/actu-ar/circ-sup-tap-ar r, consulte le 23/11/2025, 14 :53.

رابعا: الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG

يتم حساب الضريبة على الأجور (IRG/S) عن طريق تطبيق الجدول التصاعدي الشهري على الاجر الخاضع للضريبة كما يلي:

جدول رقم (03-04): الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الأجور

شرائح الدخل	المعدل الضريبي	مبلغ الحقوق	مبلغ التراكم
أقل من 20.000 دج	%0	0	0
من 20.000 الى 40.000	%23	4.600	4.600
من 40.000 الى 80.000	%27	10.800	15.400
من 80.000 الى 160.000	%30	24.000	39.400
من 160.000 الى 320.000	%33	52.800	92.200
اكثر من 320.000	%35	/	/

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.

خامسا: الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين

يتعين على المؤسسة تخصيص مبلغ أدني يساوي 1% من الكتلة السنوية للأجور، كمساهمة في التكوين المهني المتواصل لمستخدميها، ومبلغ أدني يساوي 1% من الكتلة السنوية للأجور، كمساهمة في التكوين في التمهين. في حالة عدم قيام المؤسسة خلال السنة لاي مساهمة في التكوين المهني المتواصل و/ او التمهين وإنجاز جزئي لهذين النوعين من التكوين، يؤدي الى دفع الرسوم المتعلقة بهما. حيث يتمثل وعاء لكل رسم ب1% من الكتلة السنوية للأجور

1. عدم القيام باي جهد في مجال التكوين المهني المتواصل و/ او التمهين:

إذا لم تنجز الشركة خلال السنة أي مساهمة في التكوين المهني المتواصل والتمهين، فانها تصبح في هذه الحالة ملزمة بدفع كلي للرسمين بمعدل كامل نسبته 1% يتم حسابه من الكتلة الخامة للأجور.

2. انجاز جزئي للمساهمات في التكوين المهني المتواصل و/او التمهين:

في حالة انجاز جزئي للمساهمات في التكوين المهني المتواصل والتمهين، تقوم المؤسسات بدفع هذين الرسمين حسب فوارق المعدلات الممثلة لمساهمات في التكوين المهني المتواصل او التمهين غير المكتملة.

أ. بالنسبة للرسم على التكوين المهني المتواصل:

يتم حساب هذا المعدل:

من جهة من القسط الناتج عن المبلغين التاليين:

- في البسط: مبلغ النفقات السنوية الملتزم بها في إطار مساهمات التكوين المهني المتواصل.
- في المقام: كتلة الأجور السنوية.

النفقات المرتبطة بالتكوين المهني المتواصل = قسط % الجهد المبذول في التكوين
كتلة الأجور السنوية المهني المتواصل

ومن جهة أخرى، ناتج الفرق بين المعدل القانوني 1% والقسط الذي تم حسابه أعلاه.

معدل الاخضاع = 1%- قسط (%) الجهد المبذول في التكوين المهني المتواصل

في حالة ما إذا كان حاصل الفارق بين المعدل القانوني والقسط الوارد أعلاه، يساوي او يفوق 1%، تعفى المؤسسة من أي دفع بعنوان هذا الرسم.

بالمقابل إذا كان الفارق المسجل أدني من 1%، فان المؤسسة ملزمة بدفع هذا الرسم، حسب الفارق المحتسب.

ب. بالنسبة للرسم على التمهين:

يتم حساب هذا المعدل:

من جهة، من القسط الناتج عن المبلغين التاليين:

- في البسط: مبلغ النفقات السنوية الملتزم بها في إطار نشاطات التكوين المهني المتواصل.
- في المقام: كتلة الأجور السنوية.

النفقات المرتبطة بالتمهين = قسط الجهد المخصص للتمهين كتلة الأجور السنوية

ومن جهة أخرى، ناتج الفرق بين المعدل القانوني 1% والقسط الذي تم حسابه أعلاه.

تستعمل النسبة المئوية الناتجة عن هذه العملية في تحديد معدل الاخضاع الضريبي لهذا الرسم.

معدل الاخضاع = 1%- قسط (%) الجهد المخصص للتمهين

في حال ما إذا كان حاصل الفارق بين المعدل القانوني والقسط الوارد أعلاه، يساوي او يفوق 1%، تعفى المؤسسة من أي دفع بعنوان هذا الرسم.

بالمقابل إذا كان الفارق المسجل أدني من 1%، فان المؤسسة ملزمة بدفع هذا الرسم، حسب هذا الفارق.

❖ **إمكانية تخصيص باقي المبلغ المتعلق بمساهمات التمهين لفائدة مساهمات التكوين المهني المتواصل:**

في حالة عدم بلوغ نسبة 1% من الكتلة السنوية للأجور الواجب تخصيصها لمساهمات التمهين لاسباب مثبتة قانونا، يمكن تخصيص الفارق المحقق في مساهمات التكوين المهني المتواصل.

بالمقابل في حالة عدم بلوغ نسبة 1% من الكتلة السنوية للأجور الواجب تخصيصها لمساهمات التكوين المهني المتواصل، لا يمكن تخصيص الفارق المحقق في مساهمات التكوين. وبالتالي فان المؤسسة ملزمة في جميع الحالات بإنجاز مساهمات التكوين المهني المتواصل. غير انه للاستفادة من هذا التخصيص يجب على المستخدم ان يقدم شهادة تثبت العجز في بلوغ نسبة 1%، صادرة عن مصالح مديرية التكوين المهني المختصة إقليميا، اما خلال سنة النشاط المعنية او عند نهايتها.

ان باقي المبلغ غير المستعمل في التمهين، يستلزم تخصيصه بصفة كلية لمساهمات التكوين المهني المتواصل، حتى وان تجاوز المبلغ الإجمالي المخصص لهذه المساهمات النسبة المسقفة في حدود 1% من الكتلة الاجمالية (الخامة) للأجور.

غير انه يتم الاخضاع الضريبي بعنوان الرسم على التمهين، للفارق غير المستهلك من باقي المبلغ غير المخصص لمساهمات التكوين المهني المتواصل.

الفرع الثاني: الالتزامات الجبائية للمؤسسة في حالة التعامل مع مورد أجنبي

أولا: اقتطاع الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات

تعتمد شركة اتصالات الجزائر الفضائية في إطار نشاطها، على بنية تقنية متقدمة تتطلب استعمال تجهيزات وخدمات عالية التخصص، وهو ما يجعلها غير قادرة على الاعتماد الكلي على السوق المحلية. ونتيجة لذلك تلجأ المؤسسة بشكل مستمر الى التعامل مع متعاملين أجانب لتوفير خدمات غير متاحة في الجزائر.

ان الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة دائمة بالجزائر، عند تقديمها للخدمات لشركات وطنية او تستفيد منها شركات وطنية من خلال تقديم خدمات (تركيب معدات، صيانة، كراء نطاقات في الأقمار الصناعية، اتصالات هاتفية عبر الأقمار الصناعية.....)، او اتاوات (حقوق الاستعمال مثل برامج الاعلام الالي، تكوين لما يكون متخصص لنقل تكنولوجيا او معلومات اقتصادية او تجارية او صناعية) فان التعامل الجبائي يكون كما يلي:

أ. في حالة عدم وجود اتفاقيات جبائية

كل من الخدمات والاتاوات تخضع للاقتطاع من المصدر كضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30%.

ب. في حالة وجود اتفاقية جبائية بين الجزائر وبلد إقامة المؤسسة الأجنبية

- **في حالة الخدمات:**

يكون الخضوع للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19% TVA AUTO Liquidé في حين تعفى من الاقتطاع من المصدر فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

في حالة عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية لدى إدارة الضرائب تخضع المؤسسة الجزائرية الى الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30% مضاف لها الغرامات المصاحبة.

- **في حالة الاتاوات:**

يخضع مبلغ الاتاوة للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض يختلف من دولة لاخرى حسب الاتفاقيات المبرمة مثال فرنسا 12%، إنجلترا 10%، كندا 15%.

وبوجود معدل مخفض للضريبة على أرباح الشركات لا بد من اخضاع المؤسسة الأجنبية للرسم على القيمة المضافة بنسبة 19%.

في حالة عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية تخضع المؤسسة الجزائرية للاقتطاع بنسبة 30% مع الغرامات المصاحبة.

ثانيا: الرسم على التوطين البنكي

تخضع المشتريات من الخارج لرسم التوطين البنكي عندما تكون هذه المشتريات موجهة للبيع على الحالة حيث يقدر معدل الرسم 0,5% على ان لا يقل مبلغ هذا الرسم عن 20.000 دج.

اما حالة الشراء بهدف الاستعمال الخاص للمؤسسة فان المؤسسة تكون معفاة من الرسم شريطة ان تقدم تعهد بعدم بيع هذه المشتريات على الحالة، وان هذه المشتريات موجهة للاستعمال الخاص اما بالنسبة للخدمات فنفرق بين تقديم خدمات وبين الاتاوات، في حالة الاتاوات يكون رسم التوطين يقدر ب 5% ماعدا الاتاوات المتعلقة ببرامج الاعلام الالي (معفاة). اما في حالة تقديم خدمات فان هذا الرسم يقدر ب 4% من المبلغ المحول للخارج.

المبحث الثاني: اليات التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

يتجسد التسيير الجبائي داخل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية من خلال مجموعة من الممارسات التي تهدف الى التحكم في وضعيتها الجبائية في إطار التشريع المعمول به. ويعتمد هذا التسيير أساسا على الامتثال للتشريعات الجبائية من جهة، وعلى استخدام بعض الأساليب المحاسبية ذات الأثر الجبائي من جهة أخرى. وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق الى مختلف اليات التسيير الجبائي المعتمدة من طرف المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية.

المطلب الأول: التسيير الجبائي من خلال الامتثال للتشريعات الجبائية.

يعد الامتثال للتشريعات الجبائية أحد اليات التسيير الجبائي في المؤسسة، لتفادي الوقوع في الخطر الجبائي المتمثل في العقوبات والغرامات الجبائية التي تفرض في حالة الاخلال بالالتزامات الجبائية، وعليه سنقوم في هذا المطلب بعرض الالتزامات الجبائية للمؤسسة من ضرائب ورسوم خلال فترة الدراسة الممتدة من 2020-2024 وتقييم مدى امتثالها جبائيا.

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (03-05): الرسم على القيمة المضافة مبيعات

الرسم على القيمة المضافة مبيعات					
السنوات / الاشهر	2020	2021	2022	2023	2024
جانفي	133.972.985,00	155.628.657,00	134.954.102,00	136.185.826,00	31.571.012,00
فيفري	60.859.629,00	29.990.696,00	23.347.448,00	228.076.764,00	140.006.329,00
مارس	56.554.190,00	27.379.277,00	43.580.599,00	123.692.116,00	57.092.011,00
افريل	12.411.474,00	15.310.126,00	46.961.011,00	14.407,679.00	41.506.970,00
ماي	16.776.626,00	33.157.480,00	28.916.106,00	41.540.956,00	28.895.496,00
جوان	21.050.913,00	35.301.682,00	25.383.155,00	14.073.312,00	22.970.470,00
جويلية	30.469.788,00	17.629.465,00	25.150.152,00	26.841.116,00	43.220.247,00
اوت	32.809.931,00	20.075.403,00	27.798.368,00	22.973.967,00	36.697.412,00
سبتمبر	27.894.467,00	30.114.089,00	72.069.780,00	51.794.465,00	67.771.304,00
اكتوبر	18.999.832,00	27.769.938,00	29.910.152,00	32.365.419,00	41.779.270,00
نوفمبر	40.090.751,00	24.885.263,00	95.336.952,00	56.538.366,00	21.770.089,00
ديسمبر	45.867.792,00	43.995.488,00	111.997.621,00	89.364.636,00	43.317.167,00
المجموع	497.758.378,00	461.237.564,00	665.405.446,00	837.854.622,00	576.597.777,00

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين هذا الجدول قيمة الرسم على القيمة المضافة على مبيعات المؤسسة خلال سنوات الدراسة موزعا حسب الاشهر، اذ تمثل هذه القيم الضريبة التي تقوم المؤسسة بتحصيلها من الزبائن عند بيع السلع او الخدمات، وتلتزم المؤسسة بعد تحصيلها بالتصريح بها وتحويلها للإدارة الجبائية، من خلال المعطيات المسجلة في الجدول نلاحظ ان قيمة الرسم على القيمة المضافة تختلف من شهر الى اخر ومن سنة الى أخرى، وهو ما يرتبط أساسا بتطور رقم اعمال المؤسسة وحجم نشاطها خلال كل فترة. كما يعكس هذا التطور طبيعة نشاط المؤسسة الذي قد يعرف تذبذبا في حجم المبيعات خلال السنة، حيث كلما ارتفعت المبيعات ارتفعت قيمة الرسم على القيمة المضافة المحصلة، ويعتبر حسن التصريح بهذا الرسم واحترام اجال دفعه عنصرا مهما في التسيير الجبائي للمؤسسة، اذ يساهم في تجنب المخاطر الجبائية المرتبطة بالغرامات او العقوبات الناتجة عن التاخر او الأخطاء في التصريح.

الجدول رقم (03-06): الرسم على القيمة المضافة مشتريات

الرسم على القيمة المضافة مشتريات					
السنوات / الأشهر	2020	2021	2022	2023	2024
جانفي	16.088.052.00	40.862.285,00	24.685.328,00	25.807.386,00	82.692.860,00
فيفري	6.056.082.00	21.428.318,00	19.953.241,00	25.274.375,00	18.473.654,00
مارس	23.863.019.00	24.072.106,00	28.586.561,00	20.129.870,00	12.144.412,00
افريل	13.534.995.00	54.299.069,00	30.997.307,00	28.239.566,00	23.219.241,00
ماي	9.446.103.00	40.701.005,00	41.781.346,00	21.447.445,00	29.086.802,00
جوان	59.977.657.00	57.332.171,00	47.848.996,00	71.406.916,00	56.625.101,00
جويلية	50.897.435.00	38.004.887,00	49.703.862,00	41.692.661,00	52.511.813,00
اوت	661.136.00	23.649.145,00	17.125.276,00	64.497.543,00	26.409.607,00
سبتمبر	6.225.914,76	44.148.205,00	100.181.896,00	21.846.362,00	69.728.051,00
أكتوبر	24.309.045,59	43.934.284,00	116.343.561,00	40.515.790,00	78.457.632,00
نوفمبر	99.020.196.00	74.213.358,00	25.608.526,00	64.914,783,00	65.555.355,00
ديسمبر	18.151.379,00	29 958 769,00	71.569.792,47	32.715.834,00	85.999.738,00
المجموع	280.504.994,35	492.603.602,00	574.385.692,47	458.488.531,00	600.904.266,00

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يوضح هذا الجدول قيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات خلال فترة الدراسة، موزعا حسب الأشهر. وتمثل هذه القيم الضريبة التي تدفعها المؤسسة لمورديها عند شراء السلع او الخدمات، والتي يتيح لها التشريع الجبائي خصمها من الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات.

من خلال المعطيات المسجلة نلاحظ ان قيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات تختلف من شهر الى اخر ومن سنة الى أخرى، وهو ما يعكس تغير حجم المشتريات التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة تبعا لاحتياجات نشاطها. كما ان حسن إدارة خصم هذا الرسم يعد جزءا مهما من التسيير الجبائي، اذ ان الأخطاء في الخصم قد تؤدي الى خطر جبائي عند الرقابة الجبائية.

ومنه يتم تحديد الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه للإدارة الجبائية على أساس الفرق بين الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات والرسم على القيمة المضافة على المشتريات.

ويبرز من خلال هذا التحليل أهمية التسيير الجيد في متابعة عمليات التصريح والخصم المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، حيث ان أي خطأ في حساب الضريبة او في خصمها يؤدي الى خطر جبائي في حالة الرقابة الجبائية.

وفقا للتصريحات الجبائية الشهرية المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة خلال فترة الدراسة، لاحظنا التزام المؤسسة بايداع التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وتسديد مستحقاتها بانتظام، مع احترام الاجال القانونية، دون تسجيل اية أعباء جبائية إضافية. كما لاحظنا ان الرسم على القيمة المضافة على المشتريات مبرر بفواتير قانونية، وانه يوجد تطابق بين رقم الاعمال المصرح به ورقم الاعمال المفوتر، بالإضافة الى ان المؤسسة تعتمد معالجة صحيحة في خصم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات، مع تسجيل محاسبي منتظم ومطابق للعمليات المنجزة.

الفرع الثاني: الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم (03-07): الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني					
السنوات / الأشهر	2020	2021	2022	2023	2024
جانفي	16.601.166,00	18.096.056,00	12.635.889,00	13.521.217,00	5.543.278,00
فيفري	7.494.599,00	4.383.175,00	3.355.550,00	19.828.995,00	13.199.521,00
مارس	9.705.236,00	5.916.582,00	5.636.284,00	11.209.355,00	5.322.178,00
افريل	5.986.573,00	4.736.749,00	4.646.725,00	2.688.764,00	1.863.344,00
ماي	2.923.574,00	4.606.906,00	4.242.810,00	6.338.898,00	1.620.992,00
جوان	5.358.936,00	5.541.887,00	4.162.297,00	2.185.134,00	247.944,00
جويلية	9.881.019,00	4.288.316,00	3.025.919,00	3.940.877,00	720.729,00
اوت	8.402.162,00	3.493.523,00	3.149.825,00	3.006.312,00	569.352,00
سبتمبر	6.591.704,00	6.839.491,00	6.548.218,00	5.396.556,00	136.065,00
أكتوبر	1.640.039,00	4.711.421,00	4.856.761,00	4.328.246,00	333.043,00
نوفمبر	1.200.262,00	4.913.336,00	10.419.896,00	6.250.654,00	310.116,00
ديسمبر	3.566.269,00	7.511.383,00	10.587.443,00	9.436.567,00	297.942,00
المجموع	79.351.539,00	75.038.825,00	73.267.617,00	88 131 575,00	30.164.504,00

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول قيم الرسم على النشاط المهني خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2024، موزعا حسب الأشهر، من خلال المعطيات المسجلة في الجدول نلاحظ ان قيمة الرسم على النشاط المهني تختلف من شهر الى اخر ومن سنة الى أخرى، وهو ما يعكس التغير في مستوى رقم اعمال المؤسسة خلال سنوات الدراسة.

ويبرز هذا الرسم أهمية التسيير الجبائي داخل المؤسسة، حيث يتطلب التصريح به ودفعه بصفة دورية احترام القواعد الجبائية المعمول بها. واي خلل في حسابه او في التصريح به قد يعرض المؤسسة الى خطر جبائي يتمثل في الغرامات او العقوبات في حالة الرقابة الجبائية.

وفقا للتصريحات الجبائية الشهرية المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة خلال فترة الدراسة، لاحظنا التزام المؤسسة بايداع التصريحات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني وتسديد مستحقاتها بانتظام، مع احترام الاجال القانونية، دون تسجيل اية أعباء جبائية إضافية، إضافة الى الاحتساب الصحيح للرسم على أساس رقم الاعمال الخاضع للضريبة والتسجيل المحاسبي السليم للعمليات المتعلقة به.

الفرع الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور

الجدول رقم (03-08): الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والاجور

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والاجور					
السنوات / الأشهر	2020	2021	2022	2023	2024
جانفي	11.746.234,83	11.405.283,00	12.250.237,00	11.282.177,00	11.224.205,00
فيفري	11.552.854,00	11.874.096,00	10.572.044,00	11.170.112,00	11.339.410,00
مارس	11.596.318,00	11.883.506,00	10.566.112,00	11.191.717,00	11.310.902,00
افريل	11.474.444,00	12.037.559,00	10.923.432,00	11.253.395,00	11.374.721,00
ماي	11.910.815,00	11.794.480,00	11.077.327,00	11.274.348,00	11.143.514,00
جوان	11.979.091,00	11.938.304,00	11.015.870,00	11.247.183,00	12.521.469,00
جويلية	11.885.424,00	12.070.496,00	11.151.455,00	11.013.175,00	17.883.281,00
اوت	11.709.518,00	11.928.082,00	11.073.592,00	11.172.763,00	12.703.996,00
سبتمبر	11.402.928,00	11.981.957,00	11.085.751,00	10.996.473,00	12.742.645,00
أكتوبر	11.774.771,00	11.860.756,00	11.131.653,00	10.870.134,00	12.833.359,00
نوفمبر	11.790.582,00	12.196.595,00	11.203.098,00	10.917.682,00	12.871.326,00
ديسمبر	11.356.000,00	12.082.974,00	11.103.972,00	11.345.007,00	12.670.845,00
المجموع	140.178.979,83	143.059.088,00	133.154.543,00	133.734.166,00	150.619.643,00

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من الأجور خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2024، موزعة حسب الأشهر. وتمثل هذه الضريبة المبالغ التي تقوم المؤسسة باقتطاعها من أجور العمال وتحويلها الى الإدارة الجبائية، حيث تلعب المؤسسة في هذه الحالة دور الوسيط او المكلف بالاقتطاع من المصدر.

ومن خلال المعطيات المسجلة في الجدول نلاحظ ان قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور تعرف استقرارا نسبيا من شهر الى اخر، وهو ما يعكس استقرار كتلة الأجور داخل المؤسسة خلال سنوات الدراسة. كما يظهر من خلال المجموع السنوي ان قيمة هذه الضريبة عرفت تذبذب خلال سنوات الدراسة، وهو ما يعكس التغير النسبي في كتلة الأجور داخل المؤسسة، سواء من حيث عدد العمال او مستوى الأجور المدفوعة.

كما ان قيام المؤسسة باقتطاع هذه الضريبة من أجور العمال والتصريح بها وتحويلها الى الإدارة الضريبية في الاجال القانونية يعد من بين اهم الالتزامات الجبائية التي يجب احترامها في إطار التسيير الجبائي، حيث ان أي خطا في حسابها او تأخر في التصريح بها ودفعها يؤدي الى تعرض المؤسسة لخطر جبائي يتمثل في الغرامات والعقوبات الجبائية.

وفقا للتصريحات الجبائية الشهرية المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة خلال فترة الدراسة، لاحظنا التزام المؤسسة بايداع التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي وتسديد مستحقاتها بانتظام، مع احترام الاجال القانونية، دون تسجيل اية أعباء جبائية إضافية. كما ان المؤسسة تحرص على التطبيق الصحيح للاقتطاع المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور وفقا للتشريع الجبائي المعمول به، إضافة الى انه يوجد انسجام بين مبالغ الضريبة على الدخل الاجمالي المصرح بها لدى الإدارة الجبائية وتلك المسجلة محاسبيا.

الفرع الرابع: الضريبة على أرباح الشركات

الجدول رقم (03-09): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية

البيان		2020	2021	2022	2023	2024
النتيجة المحاسبية الصافية	ربح	1,374,058,986.94	1,449,199,532.88	1,998,304,645.10	2,199,682,803.90	2.566.662.768,01
	خسارة	/	/	/	/	/
الاستردادات						
حصة الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم		1,360,070.00	671,000.00	1,886,863.84	1,764,267.20	180.000.00
الاشتراكات والهدايا غير القابلة للخصم		98,000,000.00	/	1,000,000.00	1,000,000.00	/
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم " الرسم على التمهين وكذا الرسم على التكوين المهني"		19,075,532.00	15,046,704.05	12,769,886.39	37,183,641.68	5.760.802.00
المؤونات غير القابلة للخصم		6,692,148.90	227,067,421.35	86,164,447.68	47,850,581.65	61.503.468.58
الاهتلاكات غير القابلة للخصم		21,485,630.00	21,686,250.49	4,471,001.10	1,864,340.00	284,354.46
الضريبة على أرباح الشركات	الضريبة المستحقة على النتيجة	558,679,034.71	611,746,135.08	706,496,403.14	773,317,135.56	915.062.745.51
	تغيرات الضريبة المؤجلة	42,060,453.99	25,728,877.03	22,611,756.05	60,584,686.38	-12,609,420.25
الغرامات والعقوبات		603,005.57	201,239.06	1,684,793.31	792,886.55	1.152.736,65
استردادات أخرى		26,750,656.02	9,897,314.62	69,776,376.47	9,930,624.12	20.280.204,52
مجموع الاستردادات		774,706,531.19	912,044,941.68	906,861,527.98	813,118,790.38	991,614,891.47
الخصومات						
فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة		/	8,374,724.25	25,324,485,03	495,147.88	112.183,18
خصومات أخرى		/	/	162,547,829.83	38,009,771.15	38.693.378,19
اجمالي الخصومات		/	8,374,724.25	187,872,314.86	38,504,919.03	38.805.561,37

النتيجة الجبائية	ربح جبائي	2,148,765,518.13	2,352,869,750.31	2,717,293,858.22	2,974,296,675.25	3.519.472.098,11
	خسارة جبائية	/	/	/	/	/

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يظهر الجدول رقم 09 عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الصافية الى النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وذلك من خلال ادراج مختلف الادماجات (الاستردادات) والخصومات التي يفرضها التشريع الجبائي.

نلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة حققت نتيجة محاسبية موجبة خلال سنوات الدراسة، ما يعكس تحقيقها لارباح محاسبية. غير ان هذه النتيجة لا تمثل بالضرورة الوعاء الحقيقي للضريبة، حيث يتم تعديلها جبائيا بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم وطرح بعض الإيرادات الغير خاضعة للضريبة.

وتشمل الادماجات مجموعة من الأعباء التي لا يعترف بها التشريع الجبائي كمصاريف قابلة للخصم، وتتمثل الادماجات المسجلة من قبل المؤسسة في: حصة الهدايا الاشهارية، الاشتراكات والهدايا غير القابلة للخصم، الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم " الرسم على التمهين وكذا الرسم على التكوين المهني"، المؤونات غير القابلة للخصم، الاهتلاكات غير القابلة للخصم، الضريبة المستحقة على النتيجة، تغيرات الضريبة المؤجلة، الغرامات والعقوبات، بالإضافة الى استردادات أخرى كخسائر فروق الصرف. ويتضح من الجدول ان قيمة هذه الادماجات تتغير من سنة الى أخرى، حيث تعرف أحيانا ارتفاعا وأحيانا انخفاضا، وهو ما يعكس تغير حجم الأعباء غير المقبولة جبائيا التي سجلتها المؤسسة خلال سنوات الدراسة.

ويقابل الادماجات الجبائية مجموعة من الخصومات التي يسمح التشريع الجبائي بطرحها من النتيجة المحاسبية وتتمثل الخصومات المسجلة من قبل المؤسسة في: فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، يالاضافة الى خصومات أخرى كارباح فروق الصرف، وتظهر هذه الخصومات كذلك تذبذبا خلال سنوات الدراسة نتيجة اختلاف العمليات التي قامت بها المؤسسة، مثل عمليات التنازل عن بعض الأصول الثابتة.

وبعد الاخذ بعين الاعتبار مجموع الادماجات والخصومات يتم التوصل الى النتيجة الجبائية النهائية. ويتضح من الجدول ان المؤسسة سجلت أرباحا جبائية خلال سنوات الدراسة، ما يعني خضوعها للضريبة على أرباح الشركات.

كما نلاحظ ان النتيجة الجبائية تفوق النتيجة المحاسبية، ويرجع ذلك الى ارتفاع قيمة الادماجات مقارنة بالخصومات، وهو ما يؤدي الى توسيع الوعاء الضريبي للمؤسسة.

ومنه يتبين من خلال تحليل هذا الجدول ان تحديد النتيجة الجبائية يعتمد أساسا على التعديلات الجبائية المطبقة على النتيجة المحاسبية، حيث يؤدي إعادة الادماجات الى زيادة الوعاء الضريبي، في حين تسمح الخصومات بتقليصه. وبالتالي فان التحكم في هذه العناصر يمثل أحد اهم أدوات التسيير الجبائي داخل المؤسسة.

الجدول رقم (03-10): الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
النتيجة الجبائية	2,148,765,518.13	2,352,869,750.31	2,717,293,858.22	2,974,296,675.25	3,519,472,098.11
معدل الضريبة	%26	%26	%26	%26	%26
الضريبة على أرباح الشركات	558,679,034.71	611,746,135.135	706,496,403.14	773,317,135.565	915,062,745.51

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يظهر الجدول تطور الضريبة على أرباح الشركات خلال فترة الدراسة من 2020-2024، حيث نلاحظ ان الضريبة على أرباح الشركات عرفت ارتفاعا خلال سنوات الدراسة نتيجة ارتفاع النتيجة الجبائية للمؤسسة، اذ يتم حساب هذه الضريبة انطلاقا من النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة وفق المعدل المطبق على المؤسسات الخدماتية والمقدر ب 26% طبقا للتشريع الجبائي المعمول به.

ان قيام المؤسسة بحساب هذه الضريبة والتصريح بها وتحويلها الى الإدارة الضريبية في الاجال القانونية يعد من اهم الالتزامات الجبائية التي يجب احترامها في إطار التسيير الجبائي، حيث ان أي خطأ في حسابها او تأخر في التصريح بها ودفعها يؤدي الى تعرض المؤسسة لخطر جبائي يتمثل في الغرامات والعقوبات الجبائية.

وفقا للتصريحات الجبائية المقدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة خلال فترة الدراسة، لاحظنا التزام المؤسسة بايداع التصريحات المتعلقة بالربح الجبائي وبالضريبة على أرباح الشركات في الاجال القانونية، وتسديد الضريبة على أرباح الشركات عن طريق تسبيقات بانتظام مع احترام الاجال القانونية، دون تسجيل اية أعباء جبائية إضافية. كما لاحظنا ان الأعباء المسجلة من قبل المؤسسة تصرف في المصلحة المباشرة للاستغلال ومرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة، كما انها فعليه ومبررة بالمستندات الثبوتية المحررة قانونا، بالإضافة الى ان الأعباء تؤدي الى انخفاض صافي الأصول، ومقيدة محاسبيا ومدرجة في نتيجة السنة المالية المطابقة للالتزام بها، أي ان الأعباء تستوفي شروط الخصم التي وضعها القانون الجبائي. كما انها التزمت بالاسقف التي وضعها القانون الجبائي والتي لا يجب تجاوزها في قبول بعض الأعباء للخصم، وتستبعد بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة وفق ماهو محدد حسب التشريع الجبائي، الا اننا لاحظنا وجود خطأ في حساب فائض القيمة الغير خاضع للضريبة المتعلق بسنة 2024 حيث تم حسابه كما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-11): فائض القيمة الغير خاضع للضريبة.

البيان	فائض القيمة	معدل الخصم	يخصم
PACK LH MIX 4000	147.000,00	0,70	102.900,00
DRIVE MATE	6.147,80	0,70	4.303,46
CABLE 2M B7567/2 DRIVE MATE	7.113,88	0,70	4.979,72
المجموع	160.261,68	/	112.183,18

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ انه تم تطبيق معدل تخفيض قدره 70% بدلا من 65% بالنسبة للتثبيتات المحتفظ بها لمدة تفوق ثلاث سنوات، غير ان اثر هذا الخطأ بقي محدودا، اذ بلغ الفرق الناتج عن إعادة الاحتساب بتطبيق معدل 65% بدلا من 70% ب 8,013.09 دج (112,183.18-104,170.09) وهو مبلغ ضئيل، وبالنظر الى ان مبلغ الفارق اقل من 50.000 دج، فانه يترتب عنه تطبيق غرامة بنسبة 10% وفقا للتشريع الجبائي المعمول به، أي ما يعادل 801.31 دج وهو مبلغ غير معتبر.

الفرع الخامس: الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين

الجدول رقم (03-12): الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.	19,075,532.00	15,046,704.05	12,769,886.39	37,183,641.68	5,760,802.00

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة دفعت مبالغ مختلفة بعنوان الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2024، وهو ما يعكس درجة التزامها بجهود التكوين والتمهين. كما انه من خلال القيم المسجلة يتضح ان قيام المؤسسة بدفع مبالغ معتبرة بعنوان الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين يدل على عدم بلوغها النسبة القانونية المتمثلة في 1% من الكتلة السنوية للأجور.

وبالتالي فان هذه المبالغ التي تم دفعها كرسوم كان من الممكن استغلالها بشكل أفضل من خلال توجيهها لتمويل برامج التكوين. بما يسمح للمؤسسة بالاستفادة منها في تطوير مهارات مستخدميها وتحسين أدائها، بدلا من تحمله كعبء جبائي دون تحقيق قيمة مضافة.

وبالتالي فان توجيه هذه المبالغ نحو التكوين كان سيمكن المؤسسة من تقليص او الاعفاء من هذه الرسوم، وفي نفس الوقت تحقيق اهداف مزدوجة تتمثل في تحسين الكفاءة الداخلية وتقليل المخاطر الجبائية كون هذه الرسوم تمثل خطرا جبائيا لان المؤسسة تحملت هذا العبء لعدم قياما بمجهود التكوين والتمهين كما يعتبر تكلفة غير قابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية وهو ما يعكس قصورا في التسيير الجبائي.

ومن جهة أخرى، يعد الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين من بين الالتزامات الجبائية المفروضة على المؤسسة، حيث يتعين عليها التصريح بهما وتسديدهما ضمن الاجال القانونية المحددة، والمتمثلة في اجل أقصاه 20 فيفري من السنة الموالية للسنة التي أصبح فيها الرسم مستحق الدفع.

ومن خلال الاطلاع على تصريحات المؤسسة اتضح ان المؤسسة قامت باحترام هذا الالتزام، حيث قامت بدفع هذه الرسوم في الاجال القانونية، دون ان تتحمل غرامات او عقوبات جبائية ناتجة عن عدم التصريح، او التاخر فيه، او نقص في التصريح، او اللجوء الى مناورات تدليسية.

وعليه يمكن القول ان المؤسسة، رغم عدم استغلالها الأمثل لمبالغ التكوين والتمهين، الا انها احترمت التزاماتها الجبائية، مما يعكس درجة من الانضباط الجبائي ويجنبها مخاطر العقوبات والغرامات.

الفرع السادس: التصريح بأسعار التحويل

- **معلومات حول العمليات المنجزة من طرف المؤسسة المصرحة مع المؤسسات المرتبطة: سنة 2023:**

الجدول رقم (03-13): مبلغ العمليات المنجزة مع المؤسسات المرتبطة وطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة خلال سنة 2023

طبيعة العمليات	مجموع المشتريات/ النفقات	مجموع المبيعات	اسم المؤسسة المرتبطة	الدولة او الإقليم الجبائي	طبيعة العلاقة مع المؤسسة	سعر السوق المقارن	إعادة البيع	تكلفة+هامش الربح	الهامش الصافي	تقاسم الارباح
تموينات اخرى	26,169,431.75	207,381,400.75	اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	الجزائر	مؤسسة فرعية ضمن نفس المجموعة			نعم		
تموينات أخرى	41,681,714.23	2,080,325,736.04	اتصالات الجزائر موبايل (ALGERIE TELECOM MOBILE)	الجزائر	مؤسسة فرعية ضمن نفس المجموعة			نعم		

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(03-14): معلومات خاصة بالقروض والديون مع المؤسسات المرتبطة خلال سنة 2023

قرض او دين	اسم الشركة المرتبطة	الدولة او الإقليم الجبائي	رصيد الافتتاح	حركة السنة (الزيادات)	حركة السنة (النقصان)	رصيد الاقفال
قرض	مجمع اتصالات الجزائر	الجزائر	2,560,000,000.00	0	0	2,560,000,000.00

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

سنة 2024:

الجدول رقم (03-15): مبلغ العمليات المنجزة مع المؤسسات المرتبطة وطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة خلال سنة 2024

طبيعة العمليات	مجموع المشتريات/ النفقات	مجموع المبيعات	اسم المؤسسة المرتبطة	الدولة او الإقليم الجبائي	طبيعة العلاقة مع المؤسسة	سعر السوق المقارن	إعادة البيع	تكلفة+هامش الربح	الهامش الصافي	تقاسم الأرباح
تموينات اخرى	61,998,144.55	75,965,500.00	اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	الجزائر	مؤسسة فرعية ضمن نفس المجموعة			نعم		
تموينات اخرى	52,279,666.37	2,408,379,331.89	اتصالات الجزائر موبايل (ALGERIE TELECOM MOBILE)	الجزائر	مؤسسة فرعية ضمن نفس المجموعة			نعم		

المصدر: من اعدا الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

جدول رقم (03-16): معلومات خاصة بالقروض والديون مع المؤسسات المرتبطة خلال سنة 2024

قرض او دين	اسم الشركة المرتبطة	الدولة او الإقليم الجبائي	رصيد الافتتاح	حركة السنة (الزيادات)	حركة السنة (النقصان)	رصيد الاقفال
قرض	مجمع اتصالات الجزائر	الجزائر	2,560,000,000.00	0	497,777,777.77	2,062,222,222.23

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤستبين الجداول السابقة.

تبين الجداول السابقة ان التصريح السنوي لاسعار التحويل يظهر مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة المصرحة مع مؤسسات مرتبطة ضمن نفس المجمع، حيث يتضح من البيانات ان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية قامت بعمليات اقتناء وبيع مع شركتين مرتبطتين هما: ALGERIE TELECOM وALGERIE TELECOM MOBILE حيث ان طريقة تسعير التحويل المعتمدة هي طريقة MPRM أي التكلفة مضاف اليها هامش الربح، كما يتبين من خلال جدول المعلومات الخاصة بالقروض والديون وجود قرض داخلي بين المؤسسة المصرحة والمؤسسة الام.

ان التزام المؤسسة بهذا التصريح يعكس مستوى من الامتثال الجبائي ويجسد فعليا دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية، حيث مكنها هذا الالتزام من تفادي خطر جبائي مهم يتمثل في

التعرض لغرامة جبائية تصل الى 15.000.000 دج في حالة عدم التصريح، وهو ما يؤكد ان احترام هذا الاجراء يمثل وسيلة وقائية لحماية المؤسسة من العقوبات الجبائية وتعزيز امنها الجبائي.

المطلب الثاني: فعالية تسيير الملف الجبائي الخاص بالتعامل مع مورد الاجنبي كالية لتعزيز الامتثال الجبائي في المؤسسة

لتوضيح الكيفية العملية لمعالجة العمليات عند التعامل مع المورد الاجنبي، سنقوم بالتطرق الى بعض المؤسسات الأجنبية التي تتعامل معها شركة اتصالات الجزائر الفضائية، وذلك بهدف ابراز الية الاقتطاع من المصدر المطبقة عند تسديد مقابل الخدمات او تسديد اتاوات. حيث يتم اخضاع هذه المدفوعات لاقتطاع جبائي يتم على مستوى المؤسسة قبل تحويل المبالغ الصافية الى المتعامل الأجنبي، وذلك وفقا للتشريع الجبائي الساري والاتفاقيات الدولية المعمول بها.

وتكتسي هذه الالية أهمية خاصة في ضمان الامتثال الجبائي، اذ تندرج ضمن الإجراءات التي تنظم العلاقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية فيما يخص المعاملات مع الموردين الاجانب، بما يسمح بتفادي أي التزامات جبائية إضافية قد تنشأ عن معالجة غير السليمة لهذه العمليات.

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا والضريبة على أرباح الشركات

أولا: حالة وجود اتفاقية

1. في حالة الاتاوات:

ميكس تيلي ماتيكس (MIX TELEMATICS): (الاتاوة تتمثل في حق استعمال برامج اعلام الي) **سنة 2020:**

الجدول رقم (03-17): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 10%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	اقتطاع 10% الضريبة على أرباح الشركات IBS	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
MIX TELEMATICS	10577294	2020/10/22	€98002,00	€9800,20	151,754	1.487.219,55
	10577296	2020/10/22	€6750,00	€675,00	151,754	102.433,95
		المجموع	€104752,00		المجموع	1.589.653,50

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (03-18): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
MIX TELEMATICS	10577294	2020/10/22	€98002,00	€18620,38	152,4432	2.838.550,31
	10577296	2020/10/22	€6750,00	€1282,50	152,4432	195.508,40
		المجموع	€104752,00		المجموع	3.034.058,72

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المتعلقة بالمؤسسة الأجنبية MIX TELEMATICS لسنة 2020، يتبين ان شركة اتصالات الجزائر الفضائية قامت بتسديد خدمات مقابل مبالغ اجمالية قدرت ب 104752,00€. ونظرا لكون هذه المؤسسة واقعة في إنجلترا، فقد خضعت هذه المدفوعات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10% بعنوان الضريبة على أرباح الشركات وفقا لما تنص عليه الاتفاقيات الجبائية الدولية.

وقد بلغ مجموع الاقتطاعات المسددة 10475,20€، حيث تم اقتطاع هذا المبلغ مباشرة قبل تحويل المستحقات الى المتعامل الأجنبي. ويعكس ذلك التطبيق السليم لالية الاقتطاع من المصدر، والتي تمكن من تحصيل الضريبة على مستوى الدولة قبل تحويل الأموال الى الخارج.

ومن جهة أخرى، تظهر المعطيات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19% ان الوعاء الخاضع للرسم بلغ ما مجموعه 104752,00€، حيث تتولى المؤسسة عملية تصفية هذا الرسم والتصريح به وتسديده وفقا للتشريع الجبائي المعمول به في مجال استيراد الخدمات.

ويبرز من خلال هذا المثال ان الاقتطاع من المصدر لا يمثل عبئا مباشرا على المؤسسة الجزائرية، بقدر ما يعد الية لتحصيل الضريبة لفائدة الخزينة العمومية على حساب المتعامل الأجنبي، في حين تتكفل المؤسسة بدور الوسيط الجبائي في تنفيذ هذا الالتزام. كما ان تطبيق الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا يعكس خصوصية النظام الجبائي المرتبط باسترداد الخدمات.

وبالتالي فان هذه العمليات تندرج ضمن إطار تسيير جبائي منظم، يهدف الى ضمان الامتثال لمختلف الالتزامات الضريبية المرتبطة بالمعاملات مع الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة دائمة بالجزائر.

سنة 2021:

الجدول رقم (03-19): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 10%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	اقتطاع 10% الضريبة على أرباح الشركات IBS	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
MIX TELEMATICS	10577649	2020/11/19	€6768,00	€676,80	151,754	102.707,11
	10577648	2020/11/19	€98171,00	€9817,10	151,754	1.489.784,19
	10578680	2020/12/21	€102151,00	€10215,10	151,754	1.550.182,29
	10578681	2020/12/21	€6768,00	€676,80	151,754	102.707,11
		المجموع	€213858,00		المجموع	3.245.380,69

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (03-20): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
MIX TELEMATICS	10577649	2020/11/19	€6768,00	€1285,92	152,2919	195.835,20
	10577648	2020/11/19	€98171,00	€18652,49	152,2919	2.840.623,14
	10578680	2020/12/21	€102151,00	€19408,69	152,2919	3.134.664,53
	10578681	2020/12/21	€6768,00	€1285,92	152,2919	207.686,75
		المجموع	€213858,00		المجموع	6.378.809,62

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يتبين من خلال مقارنة معطيات سنتي 2020 و2021 المتعلقة بعمليات التعامل مع الموردين الأجانب، ان المؤسسة حافظت على نفس الالية الجبائية المتمثلة في الاقتطاع من المصدر بنسبة 10% وكذا تطبيق الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، ما يعكس استمرارية الامتثال للالتزامات الجبائية المرتبطة باستيراد الخدمات دون تغيير في المعالجة الجبائية المعتمدة.

غير ان سنة 2021 سجلت تنوعا أكبر في العمليات وقيما مختلفة مقارنة بسنة 2020، حيث شملت عدة فواتير بمبالغ متفاوتة، ما أدى الى تسجيل اقتطاعات من المصدر بلغت 676,80€ و9817,10€ و10215,10€.

وفيما يخص الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا، فقد عرفت سنة 2021 كذلك ارتفاعا نسبيا في القيم المسجلة نتيجة زيادة رقم المعاملات المرتبط باستيراد الخدمات، حيث تم تسجيل مبالغ TVA

معتبرة على نفس العمليات، اذ سجلت المؤسسة مبالغ TVA مختلفة بلغت 1285,92€، 18652,49€، 19408,69€، إضافة الى 1285,92€، مما يعكس استمرار تطبيق الية التصفية الالية بشكل منتظم دون اختلالات في التسوية الجبائية.

ويستخلص من خلال هذه المعطيات ان سنة 2021 عرفت استمرار نفس المعالجة الجبائية المعتمدة عند استيراد الخدمات، حيث يشكل الاقتطاع من المصدر وسيلة لضمان تحصيل الضريبة على الأرباح لفائدة الدولة، وبالتالي يتضح ان الفرق بين السنتين لا يكمن في طبيعة المعالجة الجبائية، وانما في حجم العمليات فقط، حيث واصلت المؤسسة نفس السياسة الجبائية القائمة على احترام نظام الاقتطاع من المصدر والتصفية الالية لل TVA.

2022:

الجدول رقم (03-21): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 10%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	اقتطاع 10% الضريبة على أرباح الشركات IBS	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
MIX TELEMATICS	10590090	2022/05/19	$117008,75	$11700,88	133,4549	1.561.539,10
	10590089	2022/05/19	$2068,00	$206,80	133,4549	27.598,47
		المجموع	$119076,75	$11907,68	المجموع	1.589.137,58

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (03-22): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
MIX TELEMATICS	10590090	2022/05/19	$117008,75	$22231,66	145,7472	3.240.202,56
	10590089	2022/05/19	$2068,00	$392,92	145,7472	57.266,99
		المجموع	$119076,75	$22624,58	المجموع	3.297.469,55

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يتبين من خلال معطيات سنة 2022 المتعلقة بعمليات التعامل مع المورد الأجنبي MIX TELEMATICS ان المؤسسة واصلت تطبيق مختلف الاليات الجبائية المرتبطة باستيراد الخدمات، والمتمثلة في الاقتطاع من المصدر بنسبة 10% وكذا الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة

19%، وهو ما يعكس درجة عالية من الامتثال الجبائي والتزام المؤسسة بتطبيق التشريع الجبائي المعمول به في اطار معاملاتها الدولية.

وفيما يخص الاقتطاع من المصدر، فقد تم تطبيقه عند تسديد المستحقات للموردين الذين لا يملكون إقامة دائمة، حيث سجلت المؤسسة اقتطاعات معتبرة تقدر ب 11700,88$ و206,80$. ويظهر هذا الاجراء الدور المحوري للمؤسسة بصفتها وسيطا جبائيا مكلفا بتحصيل الضريبة لفائدة الخزينة العمومية، حيث يتم تحويل هذا الاقتطاع مباشرة الى الإدارة الجبائية، ما يضمن للدولة تحصيل مستحقاتها الضريبية عند تسديد مستحقات المتعاملين الاجنبيين الذين ليست لديهم إقامة دائمة في الجزائر.

اما فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، فقد تم تطبيقه على نفس العمليات المتعلقة باستيراد الخدمات، حيث اسفرت هذه العمليات عن مبالغ معتبرة تم تسويتها من طرف المؤسسة في إطار نظام التصفية الالية، ويبرز هذا الاجراء فرض اليات رقابية مسبقة على العمليات الدولية، من خلال إلزام المؤسسة بالتصريح بالضريبة وتحصيلها ذاتيا، بما يضمن حماية الموارد الجبائية للدولة من أي تهرب محتمل.

وبالتالي فان سنة 2022 تعكس بوضوح استمرارية الامتثال الجبائي للمؤسسة تجاه التشريع الضريبي، من خلال التطبيق الفعال لالية الاقتطاع من المصدر والتصفية الالية لل TVA، كما تظهر العلاقة التكاملية بين المؤسسة والإدارة الجبائية، حيث تعمل المؤسسة كعنصر تنفيذ للالتزامات الجبائية، بينما تضمن الدولة من خلال ادارتها الجبائية تحصيل حقوقها الضريبية وحماية الموارد الجبائية اللدولة فيما يتعلق بالمعاملات مع المتعاملين الذين ليست لديهم إقامة دائمة في الجزائر.

2. حالة الخدمات:

مؤسسة عرب سات ARABSAT: (الخدمة تتمثل في كراء نطاقات في الأقمار الصناعية)

سنة 2020:

الجدول رقم (03-23): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
ARABSAT	20001188	2020/09/02	$14076,00	$2674,44	128,4176	343.445,17
					المجموع	343.445,17

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

سنة 2021:

الجدول رقم (03-24): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
ARABSAT	21000071	2021/01/01	$17712,30	$3365,34	132,1394	444.693,61
					المجموع	444.693,61

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

سنة 2022:

الجدول رقم (03-25): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
ARABSAT	21001594	2022/01/01	$28145,00	$5347,55	138,8451	742.481,11
					المجموع	742.481,11

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المرتبطة بالمؤسسة الأجنبية ARABSAT لسنة 2020، يتبين ان شركة اتصالات الجزائر الفضائية تحصلت على خدمات مقابل مبلغ اجمالي قدره 14076,00$. ووفقا لوجود اتفاقية جبائية بين الجزائر وبلد إقامة هذه المؤسسة، فان هذه الخدمات تخضع للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، في حين تعفى من الضريبة على أرباح الشركات المطبقة عن طريق الاقتطاع من المصدر.

وفي هذا الإطار، بلغ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 2674,44$، محسوب على وعاء قدره 14076,00$، دون تسجيل أي اقتطاع من المصدر يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، وهو ما ينسجم مع القواعد الجبائية المطبقة في حالة استيراد الخدمات في ظل وجود اتفاقية جبائية.

وفي سنة 2021، واصلت المؤسسة تطبيق نفس المعالجة، حيث بلغ مبلغ الخدمة 17712,30$، وبناء على هذا المبلغ تم تسجيل رسم على القيمة المضافة المصفى اليا قدره 3365,34$، مع استمرار غياب الاقتطاع من المصدر المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

اما في سنة 2022، بلغ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 5347,55$، محسوب على وعاء قدره 28145,00$ مع الحفاظ على نفس المعالجة الجبائية، اي دون تسجيل أي اقتطاع من المصدر يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، وهو ماينسجم مع القواعد الجبائية المطبقة في حالة استيراد الخدمات في ظل وجود اتفاقية جبائية.

ومن خلال المقارنة بين السنوات الثلاث، يتضح ان المؤسسة حافظت على نفس الالية الجبائية المطبقة على استيراد الخدمات في ظل وجود اتفاقية جبائية، والمتمثلة في اخضاع العمليات للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، مع الاعفاء من الاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

وبالتالي فان الاختلاف المسجل بين هذه السنوات لا يتعلق بطبيعة المعالجة الجبائية، وانما يعكس تطور قيمة الخدمات المستوردة من سنة الى اخرى، وهو ما يدل على استمرارية المؤسسة في الامتثال للتشريع الجبائي، من خلال التطبيق المنتظم والدقيق لمختلف الالتزامات المرتبطة باستيراد الخدمات.

ناخذ مثال اخر عن مؤسسة أخرى وهي:

مؤسسة EUTELSAT: (الخدمة تتمثل في كراء نطاقات في الأقمار الصناعية)

الجدول رقم (03-26): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
EUTELSAT	0020049443	2021/05/18	$60000,00	$11400,00	133,3917	1.520.665,38
				المجموع		1.520.665,38

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المتعلقة بالمؤسسة الأجنبية EUTELSAT، يتبين ان شركة اتصالات الجزائر الفضائية قامت باستيراد خدمات مقابل مبلغ اجمالي قدره 60.000,00$، ووفقا لوجود اتفاقية جبائية، فان هذه العملية تخضع للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، في حين تعفى من الضريبة على أرباح الشركات المطبقة عن طريق الاقتطاع من المصدر. وفي هذا الإطار بلغ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 11400,00$، وهو ما قامت المؤسسة بتصفيته والتصريح به وتسديده.

ويظهر هذا المثال ايضا تطبيقا منسجما مع القواعد الجبائية المرتبطة باستيراد الخدمات، من خلال اخضاع العملية للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا، مع احترام الاعفاء من الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات في ظل الاتفاقيات الجبائية.

كما تعكس هذه المعالجة اعتماد المؤسسة لنفس الالية الجبائية المطبقة في حالات مماثلة، الامر الذي يبرز وضوح منهجيا في التعامل مع هذا النوع من العمليات، خاصة من حيث تحديد النظام الجبائي المناسب وتطبيقه بدقة.

وبالتالي تندرج هذه العملية ضمن إطار تسيير الجبائي قائم على احترام التشريع الجبائي، من خلال التطبيق السليم لالية التصفية الالية للرسم على القيمة المضافة، بما يضمن الامتثال للالتزامات الضريبية المرتبطة باستيراد الخدمات.

ثانيا: حالة عدم وجود اتفاقية

ST ENGINEERING IDIRECT: (الاتاوة تتمثل في حق استعمال برامج اعلام الي)

تخفيض 30% يكون فقط لبرامج الاعلام الالي: (تجدر الإشارة الى انه قبل 2020 كان معدل الاخضاع للاقتطاع من المصدر هو 24% مع تخفيض 80% بالنسبة لبرامج الاعلام الالي، بعدها أصبح التخفيض يقدر ب30% بموجب قانون المالية لسنة 2020 في مادته 18 و21 أي ابتداء من جانفي 2020، وفي جوان 2020 بموجب قانون المالية التكميلي في مادته 10 اصبح معدل الاخضاع 30% مع بقاء التخفيض 30% بالنسبة لبرامج الاعلام الالي).

:2024

الجدول رقم (03-27): كشف الاقتطاعات من المصدر

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	اقتطاع 21%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
ST ENGINEERING IDIRECT	184692	2023/11/06	$1123,96	$236,03	135,7196	32.034,11
		المجموع	$1123,96	$236,03	المجموع	32.034,11

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (03-28): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
ST ENGINEERING IDIRECT	184692	2023/11/06	1123,96	213,55	134,7240	28.770,63
		المجموع	1123,96	213,55	المجموع	28.770,63

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المتعلقة بالمؤسسة الأجنبية ST ENGINEERING IDIRECT، يتبين ان شركة اتصالات الجزائر الفضائية تحصلت على حق استعمال برامج اعلام الي مقابل مبلغ قدره 1123,96$. وفي ظل عدم وجود اتفاقية جبائية، فان القاعدة العامة تقتضي اخضاع هذه العمليات

للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30%. غير انه ونظرا لطبيعة العملية المرتبطة بحق استعمال برامج الاعلام الالي، استفادت هذه العملية من تخفيض بنسبة 30%، مما أدى الى تطبيق معدل اقتطاع فعلي قدره 21% بدلا من 30%. وعليه بلغ مقدار الاقتطاع من المصدر 236,03$، وهو ما يعكس تطبيقا صحيحا للنظام الجبائي الخاص بهذا النوع من الخدمات في غياب الاتفاقيات.

ومن جهة أخرى ونظرا لكون معدل الاقتطاع المطبق هو معدل مخفض 21% اقل من المعدل المرجعي 30%، فقد خضعت العملية كذلك للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، حيث بلغ مبلغ هذا الرسم 213,55$ محسوب على وعاء قدره 1123,96$.

ويظهر هذا المثال خصوصية المعالجة الجبائية في حالة عدم وجود اتفاقية، حيث لا تقتصر العملية على الاقتطاع من المصدر فقط، بل قد تمتد لتشمل الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا عندما يكون معدل الاقتطاع معدل مخفض اي اقل من 30%. كما تعكس هذه المعالجة تحكما دقيقا في تطبيق القواعد الجبائية، من خلال:

- تطبيق النسبة القانونية 30% مع مراعاة التخفيض الخاص ببرامج الاعلام الالي؛
- تحديد الحالة التي تستوجب اخضاع العملية ل TVA؛
- احترام مختلف الالتزامات المرتبطة باستيراد الخدمات.

وبالتالي تندرج هذه العملية ضمن إطار تسيير جبائي قائم على التطبيق السليم للتشريع الجبائي في حالة غياب الاتفاقيات، مع مراعاة الخصوصيات المرتبطة بطبيعة الخدمات المستوردة.

مؤسسة SES NEW SKIES: (الخدمة تتمثل في كراء نطاقات في الأقمار الصناعية)

سنة 2020: (تجدر الإشارة الى انه قبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2020 كان معدل الاخضاع للاقتطاع من المصدر يقدر ب 24%).

الجدول رقم (03-29): كشف الاقتطاعات من المصدر بنسبة 24%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	اقتطاع 24%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار
SES NEW SKIES	1970020302	2019/11/11	$23684,18	$5684,20	118,3144	672.523,09
					المجموع	672.523,09

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المتعلقة بالمؤسسة الأجنبية SES NEW SKIES، يتبين ان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية قامت خلال سنة 2020 بتسديد مبالغ مقابل خدمات تتمثل في كراء نطاقات في الأقمار الصناعية، وهي خدمات تدخل ضمن إطار المعاملات المبرمة مع متعاملين ليست لهم إقامة دائمة في الجزائر، مما يستوجب اخضاعها للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

وكما ذكرنا سابقا انه قبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2020 كان معدل الاقتطاع من المصدر المطبق يقدر ب 24%، وهو المعدل الذي تم تطبيقه على العملية محل الدراسة، حيث بلغ مبلغ الفاتورة 23684,18$، في حين قدر مبلغ الاقتطاع من المصدر ب 5684,20$، أي ما يعادل 672.523,09 دج بعدل تحويله بالدينار الجزائري وفق سعر الصرف المعتمد.

ويظهر من خلال هذه العملية ان المؤسسة احترمت التزاماتها الجبائية من خلال تطبيق النسبة القانونية السارية في تاريخ العملية، ما يعكس امتثالا جبائيا صحيحا للتشريع المعمول به قبل تعديل النسبة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2020. كما يبرز هذا الاجراء الدور الذي تؤديه المؤسسة باعتبارها وسيطا جبائيا مكلفا باقتطاع الضريبة وتحويلها لفائدة الخزينة العمومية، بما يضمن للإدارة الجبائية تحصيل حقوق الدولة المرتبطة بالمعاملات الدولية

وتعكس هذه المعالجة كذلك أهمية التسيير الجبائي داخل المؤسسة، من خلال المتابعة الدقيقة للتعديلات التشريعية وتطبيق المعدلات الجبائية المناسبة حسب تاريخ العملية وطبيعة الخدمة المقدمة، خاصة في مجال الخدمات الفضائية وكراء النطاقات عبر الأقمار الصناعية، والذي يخضع لمعالجة جبائية خاصة مرتبطة بالمعلات مع المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر.

- **تغيير منطقة الإقامة الى منطقة أخرى لا توجد معها اتفاقيات:**

مؤسسة INTELSAT: (الخدمة تتمثل في كراء نطاقات في الأقمار الصناعية)

سنة 2021:

الجدول رقم (03-30): الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	الرسم على القيمة المضافة المصفى اليا 19%	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
INTELSAT	-107510 310227	2021/10/01	$33267,86	$6320,89	137,2886	867.786,61
		المجموع	$33267,86	$6320,89		867.786,61

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

سنة 2024:

الجدول رقم (03-31): كشف الاقتطاعات من المصدر

مورد	مرجع الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ المتضمن الرسم TTC	اقتطاع 30% الضريبة على أرباح الشركات IBS	سعر الصرف	المبلغ بالدينار الجزائري
INTELSAT Ventures S,à,r,l	1011775,01	2023/08/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1011775,02	2023/08/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1011775,03	2023/08/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1011775,04	2023/08/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1012613	2023/09/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1013464	2023/10/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1014365	2023/11/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1015185	2023/12/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
	1016046	2024/01/01	$23504,10	7051,23 USD	134,7342	950.041,83
		المجموع	$211536,90	$63461,07	المجموع	8.550.376,50

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المتعلقة بالمؤسسة الأجنبية INTELSAT لسنة 2021، يتبين ان شركة اتصالات الجزائر الفضائية قامت باستيراد خدمات مقابل مبلغ 33267,86$، حيث خضعت هذه العملية للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا بنسبة 19%، اذ بلغ مبلغ الرسم 6320,89$، دون تسجيل أي اقتطاع من المصدر يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

ويفسر ذلك بوجود اتفاقية جبائية مع بلد إقامة المؤسسة (جنوب افريقيا) خلال هذه السنة، حيث تخضع الخدمات في هذه الحالة للرسم على القيمة المضافة المصفى اليا فقط، مع الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الاقتطاع من المصدر.

غير انه وبالانتقال الى سنة 2024، فان المؤسسة غيرت مقرها الى منطقة (لوكسمبورغ) لا تربطها بالجزائر اتفاقية جبائية، وهو ما انعكس مباشرة على المعالجة الجبائية المطبقة. فقد أصبحت العمليات خاضعة للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30%، حيث بلغ مبلغ الاقتطاع 7051,23 USD لكل عملية، كما تظهر المعطيات تعدد العمليات خلال نفس السنة، حيث تكررت نفس القيم عبر عدة فواتير ليبلغ المجموع 211536,90$، مع تسجيل مجموع اقتطاعات قدره 63461,07$.

ويبرز من خلال هذه المعطيات ان تغيير مقر المؤسسة من دولة تربطها اتفاقية جبائية بالجزائر الى دولة لا توجد معها اتفاقية أدى الى انتقال المعالجة الجبائية من نظام يعتمد على الرسم على القيمة المضافة فقط، الى نظام يقوم أساسا على الاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30%، كما يعكس هذا التحول قدرة المؤسسة على تكييف تسييرها الجبائي حسب الاطار القانوني المطبق، من خلال الانتقال من تطبيق TVA المصفى اليا الى تطبيق الاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات وفق النسبة القانونية، بما يضمن الامتثال للتشريع الجبائي في مختلف الحالات. وبالتالي فان هذه الحالة تبرز بوضوح أثر العامل الجغرافي (مقر المؤسسة الأجنبية) على طبيعة المعالجة الجبائية، وتؤكد ان التسيير الجبائي الفعال يقتضي متابعة مستمرة للتغيرات المرتبطة بالمتعاملين الأجانب، وتكييف المعالجة الجبائية وفقا لها.

الفرع الثاني: الرسم على التوطين البنكي TDB

بالنظر الى تعدد العمليات والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة مع المؤسسات الاجنبية، يصعب ادراجها جميعا في هذه الدراسة، لذلك سيتم الاعتماد على معاملة واحدة كنموذج تطبيقي من اجل توضيح طريقة احتساب الرسم على التوطين البنكي.

الجدول رقم (03-32): الرسم على التوطين البنكي

المورد	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المبلغ الإجمالي	اقتطاع 2%	مبلغ صافي	سعر الصرف	المبلغ بالدينار	مبلغ الرسم 4%
MIX TELEMATICS	10608899	2024/09/25	49.532,93	990.66	48,542.27$	132,2044	6.417.501,87	256.700,07
	المجموع		49.532,93	990,66	$48.542,27		6.417.501,87	256.700,07

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يبين الجدول السابق معاملة قامت بها مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية مع المورد الأجنبي المتمثل في مؤسسة ميكس تيليماتيكس المتعلقة بخدمة الاتصالات عبر الأقمار الصناعية، حيث نلاحظ انه بتاريخ 25 سبتمبر 2024، تم تسجيل فاتورة بقيمة اجمالية تقدر ب 49.532,93 دولار. وحسب المادة 76 من قانون المالية لسنة 2018 فانه ينشأ اقتطاع من المصدر بنسبة 2%، على المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشات مهنية دائمة في الجزائر، عند كل عملية استيراد سلع وخدمات موجهة لاقامة واستغلال شبكات للمواصلات السلكية واللاسلكية، ثابتة ونقالة وفضائية. وبالتالي بما ان الخدمة مقدمة لمؤسسة تعمل في قطاع الاتصالات السلكية واللاسلكية، فان مبلغ الخدمة يخضع أولا لاقتطاع ضريبي بمعدل 2%. حيث بلغ مبلغ الاقتطاع 990,66 دولار، مما أدى الى الحصول على مبلغ صافي يقدر ب 48.542,27 دولار، بعد تحويل المبلغ الصافي الى الدينار الجزائري وفق سعر الصرف بتاريخ الفاتورة بلغ ما يعادله 6.417.501,87 دج، وباعتبار العملية تتعلق بالحصول على خدمة فان المبلغ الصافي يخضع لرسم التوطين بمعدل 4%، وهو مانتج عنه رسم يقدر ب 256.700,07 دج.

من خلال هذه المعاملة، يتبين ان المؤسسة قامت بتطبيق الرسم على التوطين البنكي بنسبة 4% وفقا لطبيعة الخدمة المقدمة، مع احترام الإجراءات المتعلقة بالتحويلات نحو الخارج من حيث التصريح والاحتساب. ويعكس ذلك جانبا من التسيير الجبائي داخل المؤسسة، حيث يظهر حرصها على الامتثال للتشريع الجبائي وتفادي أي انحرافات او عقوبات محتملة.

كما ان اعتماد المؤسسة على تحديد دقيق لطبيعة العملية (خدمات) وتطبيق النسبة المناسبة يدل على وجود متابعة جبائية منظمة، تساهم في ضمان حسن التسيير المالي والجبائي وتقليل المخاطر المرتبطة بعدم الامتثال او الأخطاء في التصريح.

وبالتالي فان هذه العملية تبرز ان التسيير الجبائي لا يقتصر فقط على دفع الضرائب، بل يشمل أيضا حسن تصنيف العمليات وتطبيق الاحكام الجبائية بشكل دقيق ومنتظم.

المطلب الثالث: التسيير الجبائي باستخدام الأساليب المحاسبية كالية لتحقيق وفورات ضريبية

يعد التسيير الجبائي باستخدام الأساليب المحاسبية من الاليات التي تعتمدها المؤسسة في إطار التحكم في وضعيتها الجبائية، من خلال توظيف بعض الاختيارات والمعالجات المحاسبية ذات الأثر الجبائي. ويهدف هذا الأسلوب الى التأثير على العبء الجبائي في حدود ما يسمح به التشريع الجبائي المعمول به. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى التسيير الجبائي باستخدام الأساليب المحاسبية.

الفرع الأول: فوائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات

الجدول رقم (03-33): الوفر الضريبي عن فائض القيمة المحقق خلال السنوات من 2020-2024.

السنوات / البيان	2020	2021	2022	2023	2024
فائض القيمة غير الخاضع للضريبة	-	8,374,724.25	25,324,485.03	495,147.88	112,183.18
الوفر الضريبي	-	2.177.428,31	6.584.366,11	128.738,45	29.167,63

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول ان المؤسسة استفادت من تخفيضات جبائية ناتجة عن فائض القيمة الغير خاضع للضريبة، وهو ما انعكس مباشرة في شكل وفر ضريبي معتبر. حيث انه وفقا للقانون الجبائي، يخضع فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات لمعالجة ضريبية تختلف حسب مدة حيازتها. حيث انه إذا لم يمض على اقتناء أو إنجاز التثبيتات أكثر من ثلاث سنوات، يحتسب 70% من فائض القيمة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، بينما يعفى 30%. أما إذا تجاوزت مدة الحيازة ثلاث سنوات، فإن 35% فقط من فائض القيمة يكون خاضعا للضريبة، في حين يعفى 65% منه. من خلال الجدول نلاحظ ان

المؤسسة حققت اكبر قيمة تخفيض خلال سنة 2022 بلغت 25,324,485.03 دج، مما مكنها من تحقيق وفر ضريبي قدره 6.584.366,11 دج، ويعود ذلك الى قيام المؤسسة خلال هذه السنة بالعديد من عمليات التنازل عن التثبيتات، مما أدى الى تحقيق فوائض قيمة معتبرة، كما ان معظم التثبيتات المتنازل عنها كانت المؤسسة قد احتفظت بها لمدة تفوق ثلاث سنوات، مما سمح لها بالاستفادة من تخفيض جبائي اكبر على فوائض القيمة المحققة، كما سجلت سنة 2021 تخفيضا بقيمة 8,374,724.25 دج نتج عنه وفر ضريبي قدره 2.177.428,31 دج، مما يؤكد وجود علاقة طردية بين قيمة التخفيض المحقق وحجم الوفر الضريبي. في المقابل ومع تراجع التخفيضات في سنة 2023 الى 495,147.88 دج ثم الى 112,183.18 دج في سنة 2024، انخفض الوفر الضريبي تبعا لذلك الى 128.738,45 دج و29.167,63 على التوالي، وهو ما يبرز تاثيره بشكل واضح على النتيجة الجبائية.

ومنه تتمثل العلاقة بين فائض القيمة والوفر الضريبي في ان الجزء المعفى من فائض القيمة يطرح من الوعاء الخاضع للضريبة، مما يؤدي الى تقليص الضريبة المستحقة، وبالتالي تحقيق وفر ضريبي (قيمة التخفيض × معدل الضريبة 26%). وعليه يتضح ان المؤسسة قد اعتمدت على هذا الأسلوب المحاسبي ضمن إطار التسيير الجبائي، من خلال استغلال الجزء من فائض القيمة الغير خاضع للضريبة أي الذي يعتبر كتخفيض لتخفيض الوعاء الضريبي، وهو ما ساهم في التحكم في العبء الجبائي خاصة في السنوات التي شهدت تخفيضات مرتفعة نتيجة استفادتها من نسب تخفيض اعلى بسبب احتفاضها بالاصول لمدة تفوق ثلاث سنوات.

الفرع الثاني: المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة

الجدول رقم (03-34): الوفر الضريبي عن المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة خلال السنوات من 2020-2024.

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024
المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة	1.079.221.306.08	775.014.170,56	780.841.922,70	906.338.663,76	483.863.227,50
المؤونات غير القابلة للخصم جبائيا	6,692,148.90	227,067,421.35	86,164,447.68	47,850,581.65	61,503,468.58
أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم	21.485.630,00	21.686.250,49	4.471.001,10	1.864.340,00	284.354,46
خسائر القيمة الغير قابلة للخصم	00	00	00	00	00
الوفر الضريبي	273.271.317,07	136.827.729,67	179.453.683,22	222.722.172,95	109.739.605,16

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يظهر الجدول تطور المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة خلال الفترة 2020-2024، حيث سجلت مستويات مرتفعة خاصة في سنتي 2020 و2023، قبل ان تنخفض بشكل واضح سنة 2024. غير ان اثر هذا التطور على الوفر الضريبي لا يرتبط باجمالي هذه الأعباء، بل فقط بالجزء القابل للخصم منها فالوفر الضريبي = (المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة – (المؤونات غير قابلة للخصم + أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم))× معدل الضريبة 26%، وتتشكل المؤونات وخسائر القيمة غير القابلة للخصم كون النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بتشكيل مؤونات اخطار واعباء لمواجهة اخطار مستقبلية محتملة الحدوث، كما ينص على ضرورة تشكيل خسائر قيم لعناصر الأصول اذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل اقل من قيمتها المحاسبية الصافية، وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، اما القانون الجبائي قد لا يقبل خصم تلك المؤونات وخسائر القيم المشكلة، فبالنسبة لخسائر القيم المطبقة على عناصر التثبيتات، فان القانون الجبائي لا يعترف بها أصلا بل يعترف بالاهتلاكات المطبقة وهو ما يعني إعادة دمجها في النتيجة المحاسبية، اما بالنسبة للمؤونات حتى تكون قابلة للخصم لا بد ان تتسم بالاحتمال وعدم اليقين وهناك مؤونات رغم انها مقبولة محاسبيا مثل تعويضات الإحالة على التقاعد الا ان المشرع الجبائي لا يقبلها لكونها تتسم باليقين، هذا اليقين مصدره الاتفاقية الجماعية التي تحدد تعويضات الإحالة على التقاعد والتي تربطها بالمدة التي بقي فيها العامل في المؤسسة الى يوم تقاعده وكملاحظة فان استقالة العامل من منصبه او طرده لا يكون له حق في هذه التعويضات. وبالتالي فان مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد (Provision de l’indemnité de départ à la retraite)

والتي تعتبر كمكفأة تمنح للعامل عند نهاية الخدمة، يعتبرها القانون الجبائي بمثابة أعباء غير مقبولة للخصم الا عند تحققها، الامر الذي ينجر عنه تشكيل ضرائب مؤجلة أصول في كل مرة يتم فيها تشكيل تلك المؤونات مع استرجاعها عند عملية الدفع الفعلي لتلك التعويضات، وكمثال اخر عن المؤونات غير القابلة للخصم المنحة المتغيرة لرئيس المدير العام او للاطارات المسيرة. تكون محددة بمجموعة من الشروط والاهداف التي يجب تحقيقها لنيل هذه المنحة منها رقم الاعمال، نتيجة محاسبية، معدل التحصيل، عند كل نسبة محددة تقابلها مبلغ المنحة المتغيرة وبهذا فان اليقين موجود من خلال هذا التحديد. نفس الشيء بالنسبة للعطل مدفوعة الاجر حيث ان فتح مرحلة العطل السنوية تبدأ في n/01/01 وهي تمس الفترة من n-1/07/01 الى n/07/01 ان الشطر الثاني من العطلة السنوية يشكل مؤونة هذه المؤونة يقينية وبالتالي يعاد ادماجها، وتكون تكاليفها قابلة للخصم من النتيجة عند تحقيقها في أي فترة من الفترات المقبلة. وبالنسبة لباقي عناصر المؤونات وخسائر القيم (مؤونة الأعباء، خسارة قيمة لحسابات المخزونات، خسارة قيمة لحسابات الغير)، فان خصمها من النتيجة الجبائية يبقى مرهون بتحديد مبلغها بدقة وكذا تبريرها جبائيا، وبالتالي في حالة عدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا، فانها تصبح غير مقبولة للخصم بصفة نهائية، الامر الذي يؤدي الى إعادة دمج مبلغها ضمن الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية. اما فيما يخص أقساط الاهتلاك غير قابلة للخصم فهي تخص الاهتلاكات الخاصة بالسيارات السياحية حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك المالي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج. غير ان هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتسجيل هذه الاهتلاكات محاسبيا من اجل تحديد النتيجة المحاسبية.

من خلال الجدول نلاحظ انه لا توجد خسائر قيمة غير قابلة للخصم، كما انه من خلال اطلاعنا على جدول حساب النتائج تبين ان المؤسسة لم تسجل خسائر قيمة خلال فترة الدراسة، وبالتالي لم تستفد من هذا العنصر كممارسة محاسبية ذات أثر جبائي في تخفيض الوعاء الضريبي. اما فيما يتعلق بالمؤونات واقساط الاهتلاك فنلاحظ ان جزء منها غير قابل للخصم وهو ما يلزم إعادة ادماجه مما يؤدي الى رفع الوعاء الضريبي وبالتالي زيادة العبء الجبائي، غير انه من ناحية أخرى نلاحظ ان المؤسسة استفادت من الجزء القابل للخصم في تحقيق وفورات ضريبية. وبالتالي فان ارتفاع الجزء الغير قابل للخصم يحد من الأثر الإيجابي لهذه الأعباء على النتيجة الجبائية، وبالتالي تقليص الوفر الضريبي، في

المقابل فان انخفاضها يساهم في تعزيز الاستفادة منها مما يسمح بالتخفيض من الوعاء الضريبي وهو ما يخفض من العبء الضريبي.

ناخذ سنة 2022 و2024 كمثال لتوضيح حالات المؤونات الغير قابلة للخصم:

2022:

الجدول رقم (03-35): المؤونات الغير قابلة للخصم لسنة 2022.

البيان	2022	2021	ادماج
Partie Variable 4ème Trim	1.477.844,03	1.510.184,86	32.340,83
Partie Variable Annuelle	8.867.064,18	9.065.807,26	198.743,08
Prime d'Interessement	116.590.964,59	116.590.964,59	_
Prime d'Interessement 16%	576.312,58	576.312,58	_
Prime d'Interessement 6%	791.208,79	791.208,79	_
Prime d'Interessement 3,5%	1.288.156,29	1.288.156,29	_
PRI-PRC2	90.994.838,78	30.117.388,80	60.877.449,98
PRI-PRC 16%	13.421.738,72	81.774,00	13.339.964,72
PRI-PRC 6%	4.606.613,72	105.381,00	4.501.232,72
PRI-PRC 3,5%	3.408.751,96	218.549,25	3.190.202,71
Indemnité de décès	4.486.681,45		4.486.681,45
المجموع	242.023.493,64	160.345.727,41	86.164.447,68

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول الخاص بالمؤونات غير القابلة للخصم لسنة 2022 ان المؤسسة قامت بتسجيل عدة مؤونات محاسبيا، غير ان جزءا مهما منها غير قابل للخصم جبائيا، مما أدى الى إعادة ادماجه ضمن النتيجة الجبائية. وقد بلغ اجمالي المؤونات غير القابلة للخصم خلال هذه السنة مبلغ 242.023.493,64 دج، منها مبلغ 86.164.447,68 دج تم تسجيله خلال سنة 2022، في حين يمثل مبلغ 160.345.727,41 دج ارصدة مؤونات مرحلة من سنوات سابقة ومازالت قائمة عند نهاية السنة.

وتتمثل اهم هذه المؤونات في المنح المتغيرة (Partie Variable) ومنح التحفيز (Prime d'intéressement) بمختلف نسبها، إضافة الى مؤونات مرتبطة ب PRI-PRC وتعويضات الوفاة. ويرجع عدم قبول هذه المؤونات جبائيا الى كونها تتسم باليقين، رغم قبولها محاسبيا وفقا لمبدأ الحيطة والحذر.

فبالنسبة للمنح المتغيرة الممنوحة للاطارات المسيرة او للرئيس المدير العام، فانها ترتبط بمجموعة من المؤشرات والاهداف المحددة مسبقا، مثل رقم الاعمال، والنتيجة المحاسبية، والمعدل التحصيل، حيث يقابل كل مستوى من الإنجاز مبلغ معين من المنحة. وبالتالي فان هذه الالتزامات تعتبر شبه مؤكدة وقابلة للتحديد بدقة، الامر الذي يجعلها تعتبر أعباء يقينية وليست احتمالية، ومن ثم يرفض خصمها جبائيا عند تكوين المؤونة، لكن عندما تدفع فعليا تصبح أعباء حقيقية وبالتالي تصبح قابلة للخصم جبائيا عند تحققها.

كما يظهر الجدول وجود مؤونات مرتبطة بمنح التحفيز (Prime d'intéressement)، وهي كذلك تعتبر من الأعباء التي يمكن تحديدها مسبقا استنادا الى الاتفاقيات الجماعية، مما يفقدها شرط عدم اليقين اللازم لقبول المؤونة للخصم، الا انها تصبح قابلة للخصم عند تحققها فعليا ودفعها للمستفيدين باعتبارها تمثل أعباء فعلية تخص نشاط المؤسسة.

كما تتضمن المؤونات غير القابلة للخصم مؤونات مرتبطة بمكافات المردودية الفردية والجماعية PRI-PRC، وهي مكافات تمنح للعمال وفقا لمستوى الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. ورغم قبولها محاسبيا في إطار احترام مبدأ الحيطة والحذر، الا انها جبائيا يرفض خصم المؤونات المشكلة بشانها عند تكوينها، لكون مبالغها تكون قابلة للتحديد مسبقا استنادا الى معايير ومؤشرات أداء محددة، مما يفقدها شرط عدم اليقين اللازم للاعتراف الجبائي بالمؤونة. غير انها تصبح قابلة للخصم عند تحققها فعليا ودفعها للمستفيدين.

إضافة الى ذلك تبرز مؤونة تعويضات الوفاة (Indemnité de décès) ضمن المؤونات غير القابلة للخصم، ويرجع ذلك الى ان القانون الجبائي يشترط وجود طابع احتمالي وغير مؤكد للمؤونة حتى نكون قابلة للخصم، في حين ان هذه التعويضات تكون غالبا محددة بموجب الاتفاقية الجماعية، الا انها تصبح قابلة للخصم عندما يتم دفعها فعليا.

وعليه فان هذه المؤونات رغم تسجيلها محاسبيا من اجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، الا ان رفض خصمها جبائيا أدى الى إعادة ادماجها ضمن النتيجة الجبائية، مما ساهم في رفع الوعاء الضريبي وتقليص الوفر الضريبي الذي يمكن ان تحققه المؤسسة.

سنة 2024:

الجدول رقم (03-36): المؤونات الغير قابلة للخصم لسنة 2024.

البيان	2024	2023	ادماج
IDR	309.169.050,76	292.981.710,21	16.187.340,55
Partie Variable 4ème Trim	1.477.844,03	1.477.844,03	0,00
Partie Variable Annuelle	8.867.064,18	8.867.064,18	0,00
Prime d'Interessement	143.650.845,80	122.217.336,12	21.433.509,68
PRI-PRC	122.424.550,66	120.084.222,50	2.340.328,16
Congé à Payer Ant	17.512.634.46	8.905.059,55	8.607.574,90
Congé à Payer 2024	45.711.496,19	32.776.780,90	12.934.715,29
المجموع	585.589.355,43	545.628.177,04	61.503.468,58

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين جدول سنة 2024 ارتفاع المؤونات المسجلة محاسبيا مقارنة بسنة 2022، حيث بلغ مجموعها 585.589.355,43 دج، منها مبلغ 61.503.468,58 دج مسجل خلال السنة، في حين يمثل مبلغ 545.628.177,04 دج ارصدة مؤونات مرحلة من سنوات سابقة ومازالت قائمة عند نهاية السنة.

وتتمثل اهم هذه المؤونات في مؤونة تعويضات الإحالة على التقاعد (IDR)، والمنح المتغيرة، ومنح التحفيز (Prime d'Intéressement)، إضافة الى مؤونات العطل المدفوعة الاجر (Congé à Payer) إضافة الى مؤونات مرتبطة ب PRI-PRC.

ففيما يخص مؤونة تعويضات الإحالة على التقاعد (Indemnité de Départ à la Retraite)، فان النظام المحاسبي المالي يسمح بتكوينها تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر باعتبار ان المؤسسة تتوقع تحمل هذا الالتزام مستقبلا تجاه العمال. غير ان المشرع الجبائي لا يعترف بها كمؤونة قابلة للخصم، لكون هذا الالتزام يتسم بدرجة كبيرة من اليقين وليس الاحتمال، خاصة وان الاتفاقية الجماعية تحدد مسبقا كيفية

حساب هذه التعويضات وفقا لمدة خدمة العامل داخل المؤسسة الى غاية تاريخ التقاعد. وبالتالي فان مبلغ التعويض يمكن تقديره بدقة، مما يفقد المؤونة شرط عدم اليقين. وبالتالي يتم إعادة ادماجها ضمن النتيجة الجبائية، غير انها تصبح قابلة للخصم جبائيا عند تحققها الفعلي ودفع التعويضات للعمال المحالين على التقاعد، وكما ذكرنا سابقا فان العامل لا يستفيد من هذا التعويض في حالة الاستقالة او الطرد، وانما فقط عند الإحالة على التقاعد.

كما سجلت المؤسسة مؤونات مرتبطة بالعطل المدفوعة الاجر (Congé à Payer)، وهي مؤونات تنتج عن كون فترة اكتساب العطلة السنوية تبدأ من n-1/07/01 الى n/07/01، وبالتالي فانه في نهاية السنة ولكون العامل لم يكتسب بعد كامل عطلته المقدرة ب 30 يوم يعني اكتسب فقط 15 يوم المحتسبة من n-1/07/1 الي n-1/12/31 بمعدل 2,5 يوم لكل شهر، فان الجزء الغير مكتسب المقدر ب15 يوم المحتسب من n/01/01 الى n/07/01 تسجله المؤسسة محاسبيا كمؤونة عند نهاية السنة المالية. غير ان هذه المؤونة تعتبر يقينية لان حق العامل في العطلة مكتسب فعليا، وبالتالي يتم رفض خصمها جبائيا وإعادة ادماجها ضمن النتيجة الجبائية، على ان تصبح قابلة للخصم عند تحققها خلال الفترات اللاحقة.

كذلك تواصل ظهور المؤونات المتعلقة بالمنح المتغيرة ومنح التحفيز ومكافات المردودية الفردية والجماعية ضمن المؤونات غير القابلة للخصم، ويرجع ذلك الى إمكانية تحديد قيمتها مسبقا وفقا لاهداف ومؤشرات أداء محددة، وهو مايجعلها مؤكدة وليست محتملة. على ان تصبح قابلة للخصم جبائيا عند تحققها الفعلي.

ومن خلال ذلك يتضح ان تسجيل مؤونات غير قابلة للخصم أيضا خلال سنة 2024 أدى الى زيادة عمليات إعادة الادماج الجبائي، وبالتالي رفع الوعاء الضريبي للمؤسسة وتقليص أثر الوفر الضريبي الناتج عن المؤونات المقبولة جبائيا. كما يعكس هذا الوضع وجود اختلافات معتبرة بين المعالجة المحاسبية والجبائية، نتيجة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي.

وفيما يلي ناخذ امثلة من المؤسسة لتوضيح كيفية حساب أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم المتعلقة بالسيارات السياحية. وذلك نظرا لامتلاك المؤسسة عددا كبيرا من السيارات السياحية، لا يمكن عرضها كلها، لذا اكتفينا باخذ عينة فقط، مع التأكيد على ان نفس الطريقة تطبق على بقية السيارات السياحية في حساب قسط الاهتلاك الغير قابل للخصم.

اخذنا سنة 2024 كمثال:

الجدول رقم (03-37): أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم

البيان	معدل الاهتلاك	تاريخ الاقتناء	القيمة	الاهتلاك المحاسبي	الاهتلاك الجبائي	الادماج
CITROEN ELYS	10	10/13/2013	1.235.000,00	123.500,00	300.000,00	-
SKODA OCTAVIA L&K	20	3/12/2019	4.290.000,00	858.000,00	600.000,00	258.000,00
PASSAT 2.0 CARAT	20	3/12/2019	5.399.000,00	1.079.800,00	600.000,00	479.800,00
HYUNDAI I40	20	7/16/2017	4.670.000,00	505.916,67	325.000,00	180.916,67
Mercedes MINI	20	8/27/2017	5.021.000,00	658.308,89	393.333,33	264.975,56
CADDY	20	12/11/2017	3.800.000,00	717.777,78	566.666,67	151.111,11

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول طريقة حساب أقساط الاهتلاك غير القابلة للخصم المتعلقة بالسيارات السياحية، حيث نلاحظ انه جبائيا تم حساب قسط الاهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحد قدرها 3.000.000 دج. اما محاسبيا فقد تم حساب قسط الاهتلاك على أساس قيمة الشراء الفعلية للسيارة السياحية ومنه فانه اذا كان قسط الاهتلاك المحاسبي اقل من قسط الاهتلاك الجبائي فان الاهتلاك المحاسبي يقبل جبائيا ولا تسجل أي عملية إعادة ادماج، كما هو الحال بالنسبة السيارة السياحية CITROEN ELYS حيث بلغ الاهتلاك المحاسبي 123.500,00 دج مقابل اهتلاك الجبائي قدره 300.000,00 دج، أي ان الاهتلاك المحاسبي بقي ضمن الحدود المقبولة جبائيا. اما بالنسبة لباقي السيارات، فيلاحظ ان اقساط الاهتلاك المحاسبية تفوق أقساط الاهتلاك الجبائية، نتيجة احتسابها على أساس القيمة الحقيقية للسيارات التي تتجاوز السقف المحدد قانونا، مما أدى الى تسجيل فروقات بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي، وتمت إعادة ادماج هذه الفروقات باعتبارها أعباء غير قابلة للخصم.

الفرع الثالث: فروق الصرف

في N/12/31، تقوم المؤسسة بتحيين الحسابات الدائنة (créances) والديون (dettes) بالعملة الأجنبية، حسب سعر الصرف في N/12/31، تطبيقا لمبدأ الصورة الصادقة، ومبدأ الحيطة بصفة أساسية. فالفروقات السلبية تسجل في حساب 666: خسائر الصرف، والفروقات الإيجابية في حساب 766: أرباح الصرف.

اما من الناحية الجبائية، لا يقبل خصم هذا النوع من الفروقات السلبية: ح666، فوجب إعادة استردادها في وعاء حساب النتيجة الجبائية، ولا يقبل خضوع هذا النوع من الفروقات الإيجابية للضريبة على الأرباح والمداخيل: ح766، فوجب خفضها من وعاء حساب النتيجة الجبائية.

وكملاحظة فان فروقات أسعار الصرف السلبية ح666 المسجلة خلال السنة، عند تحصيل الحسابات الدائنة، يقبل خصمها جبائيا، فلا نقوم باستردادها جبائيا réintégration في وعاء حساب النتيجة الجبائية، وفروقات أسعار الصرف الإيجابية المسجلة خلال السنة، عند تسديد الحسابات الدائنة، خاضعة للضريبة على الأرباح والمداخيل، فلا نقوم بخفضها déduction جبائيا عند وعاء حساب النتيجة الجبائية، ويستلزم من عملية الاستردادات والادماجات، التي قمنا بها والمتعلقة بتحيين الحسابات الدائنة والديون بالعملة الصعبة، في نهاية السنة، اللجوء للاستعمال تقنية الضرائب المؤجلة، لان هاته الاستردادات والتخفيضات، هي فروقات جبائية مؤقتة فقط (الاستردادات: ح/133 ضريبة مؤجلة أصول (مبلغ الاستردادات×نسبة IBS)، التخفيضات: ح/134 ضريبة مؤجلة خصوم (مبلغ التخفيضات× نسبة IBS).

ان عدم قبول استرداد خسائر الصرف جبائيا المسجلة في نهاية السنة، وعدم خضوع أرباح الصرف جبائيا، المسجلة في نهاية السنة، نتيجة تحيين الحسابات الدائنة والديون بالعملة الصعبة، اجراء جديد جاء به قانون المالية لسنة 2022.[1]

[1] https://sites.google.com/lagh-univ.dz/accounting-dz/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9-%D8%B3%D8%A4%D8%A7%D9%84-%D9%88%D8%AC%D9%88%D8%A7%D8%A8/%D8%B3%D8%A4%D8%A7%D9%84-%D8%B1%D9%82%D9%85-12-%D9%81%D9%88%D8%A7%D8%B1%D9%82-%D8%B3%D8%B9%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D8%B5%D8%B1%D9%81?authuser=0, accessed on 26/12/2025, 22 :13.

الجدول رقم (03-38): اجمالي خسائر وأرباح سعر الصرف.

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
أرباح سعر الصرف	16.538.059,70	9.369.059,54	44.159.225,49	26.200.851,60	9.187.956,02
خسائر سعر الصرف	57.989.097,72	46.962.528,83	32.037.563,52	7.497.959,50	17.512.200,90

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يظهر الجدول السابق تطور اجمالي أرباح وخسائر سعر الصرف التي سجلتها المؤسسة خلال سنوات الدراسة، ويقصد باجمالي أرباح وخسائر سعر الصرف تلك الناتجة عن إعادة التقييم في نهاية السنة المالية، إضافة الى الفروقات الناتجة عن التسديد الفعلي أي الفروقات المحققة.

حيث نلاحظ ان المؤسسة سجلت تقلبا واضحا في فروقات سعر الصرف خلال سنوات الدراسة، ويفسر هذا التقلب بعدة عوامل، أهمها تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، وحجم المعاملات بالعملة الصعبة، إضافة الى توقيت تسديد الديون بالعملة الأجنبية.

الجدول رقم (03-39): أرباح سعر الصرف المدرجة ضمن التخفيضات.

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
أرباح فروق الصرف باليورو	-	-	685.233,96	3.699.452,28	964.815,99
أرباح فروق الصرف بالدولار الأمريكي	-	-	18.571.896,16	22.501.399,32	717.453,34
المجموع			19.257.130,12	26.200.851,60	1.682.269,33

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (03-40): خسائر سعر الصرف المعاد ادماجها

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
خسائر فروق الصرف باليورو	-	-	1.283.515,12	1.607.981,34	10.896.377,82
خسائر فروق الصرف بالدولار الأمريكي	-	-	204.732,52	5.255.485,54	609.495,52
المجموع	-	-	1.488.247,64	6.863.466,88	11.505.873,34

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يبين الجدولان السابقان تطور أرباح وخسائر سعر الصرف الناتجة عن إعادة التقييم في نهاية السنة والتي سجلتها المؤسسة خلال سنوات الدراسة، حيث نلاحظ غيابها خلال سنتي 2020 و2021، لتظهر ابتداء من سنة 2022 بقيم متفاوتة. وذلك راجع الى ان عدم قبول خسائر الصرف المسجلة في نهاية السنة كاعباء قابلة للخصم جبائيا، وعدم خضوع أرباح الصرف المسجلة في نهاية السنة للضريبة، الناتجة عن تحيين الديون بالعملة الصعبة، يعد اجراء جديدا جاء به قانون المالية لسنة 2022.

فقد بلغت أرباح سعر الصرف الناتجة عن إعادة التقييم سنة 2022 مبلغ 19.257.130,12 دج، لترتفع بشكل ملحوظ سنة 2023 الى 26.200.851,60 دج، وهي اعلى قيمة مسجلة خلال فترة الدراسة، قبل ان تنخفض بشكل كبير سنة 2024 الى 1.682.269,33 دج.

وفي المقابل عرفت خسائر سعر الصرف الناتجة عن إعادة التقييم منحى تصاعديا، اذ انتقلت من 1.488.247,64 دج سنة 2022 الى 6.863.466,88 دج سنة 2023، لتبلغ 11.505.873,34 دج سنة 2024، وهو ما يعكس تاثر المؤسسة بتقلبات أسعار الصرف الناتجة عن تعاملاتها بالعملة الاجنبية.

ومن المنظور الجبائي، فان أرباح فروق الصرف الناتجة عن إعادة تقييم الديون بالعملة الأجنبية عند تاريخ اختتام الدورة المالية تعتبر أرباحا غير محققة، لذلك لا تخضع للضريبة خلال السنة المالية، مما يؤدي الى ادراجها ضمن التخفيضات الجبائية وطرحها من النتيجة المحاسبية، وبالتالي الغاء أثرها في رفع النتيجة الجبائية.

اما خسائر فروق الصرف، فرغم تسجيلها محاسبيا ضمن الأعباء وما ينجر عنه من تخفيض للنتيجة المحاسبية، الا انها لا تقبل جبائيا لكونها خسائر غير محققة فعليا، لذلك يتم إعادة ادماجها ضمن النتيجة الجبائية، مما يؤدي الى الغاء أثرها في تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي رفع الوعاء الضريبي وزيادة العبء الجبائي على المؤسسة.

ويظهر ذلك بوضوح اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لفروقات الصرف غير المحققة، الامر الذي يؤدي الى ظهور فروقات مؤقتة تستوجب اللجوء الى تقنية الضرائب المؤجلة، سواء في شكل أصول ضريبية مؤجلة بالنسبة لخسائر الصرف المعاد ادماجها، او خصوم ضريبية مؤجلة بالنسبة لارباح الصرف المدرجة ضمن التخفيضات الجبائية.

يظهر من خلال الجداول السابقة انه في حالة فروق الصرف المحققة فان المؤسسة قد استفادت من خصم خسائر سعر الصرف، وهو ما ساهم في تخفيض الوعاء الضريبي وتقليص العبء الجبائي. في المقابل فان ارباح سعر الصرف، أدت الى أثر عكسي تمثل في ارتفاع الوعاء الضريبي، مما زاد من الضريبة على المؤسسة. اما في حالة فروق الصرف الناتجة عن إعادة التقييم في نهاية السنة فان المؤسسة قد استفادت من أرباح سعر الصرف، حيث ساهمت هذه القيم في تخفيض الوعاء الضريبي وتقليص العبء الجبائي. في المقابل فان خسائر سعر الصرف، أدت الى أثر عكسي تمثل في ارتفاع الوعاء الضريبي، مما زاد من الضريبة على المؤسسة. وعليه يتضح ان فروق الصرف كان لها تاثير مزدوج على الوضعية الجبائية للمؤسسة. بين فترات استفادة جبائية وأخرى تميزت بارتفاع العبء الجبائي.

وفي اطار التسيير الجبائي، يمكن للمؤسسة الاستفادة من توقيت تسديد الديون بالعملة الأجنبية للتحكم في الأثر الجبائي لفروقات الصرف، وذلك من خلال تحويل بعض الفروقات من فروقات غير محققة ناتجة عن إعادة التقييم في نهاية السنة الى فروقات محققة ناتجة عن التسديد الفعلي، أي تحديد ما اذا كان التسديد سيتم قبل نهاية السنة المالية او بعد اقفالها، حيث انه اذا تم التسديد قبل نهاية السنة المالية يتحول الفرق الى فرق محقق (فالفروقات المحققة تعالج جبائيا بصورة عادية، حيث تكون خسائر الصرف قابلة للخصم، بينما تخضع أرباح الصرف للضريبة)، اما اذا تم تأجيل التسديد الى ما بعد اقفال السنة المالية، يبقى الفرق غير محقق (تأجيل اثر الضريبة الى سنوات لاحقة عند تحقق الفروقات فعليا، أي ان المؤسسة لا تدفع ضريبة اعلى في نفس السنة بسبب أرباح غير محققة يتم ادراجها ضمن التخفيضات (وفر ضريبي)، كما لا تستفيد من خصم خسائر غير محققة لانه يتم إعادة ادماجها)، وبالتالي فان تقديم او تأجيل التسديد يمكن المؤسسة من التحكم في السنة التي يظهر فيها الأثر الجبائي

للفروقات. الامر الذي يسمح للمؤسسة بالتاثير على النتيجة الجبائية من خلال اختيار توقيت التسديد المناسب، دون إمكانية الجزم بمدى اعتماد المؤسسة فعليا على هذا الأسلوب في التسيير الجبائي.

الفرع الرابع: الضرائب المؤجلة

بالرجوع الى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن ان نميز بين نوعين أساسيين احدهما يتعلق بالاصول (اصل ضريبي مؤجل كحق للشركة على عاتق إدارة الضرائب) والأخر يتعلق بالخصوم (التزام ضريبي مؤجل كدين على عاتق الشركة لصالح إدارة الضرائب)، ومنه فان الضرائب المؤجلة أصول هي عبارة عن مبلغ الضرائب على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين اضافتها (دمجها) الى النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من اجل تحديد النتيجة الجبائية، اما ضرائب مؤجلة خصوم فهي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين خصمها (تخفيضها) من النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من اجل تحديد النتيجة الجبائية.[1]

ويمكن التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-41): التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم

الفرق المؤقت عبارة عن:	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية
عبء	ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم
ايراد	ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول

المصدر: عيسى سماعين، مرجع سبق ذكره، ص204.

وفيما يلي عرض للضرائب المؤجلة أصول وخصوم التي سجلتها المؤسسة:

[1] عيسى سماعين، **جباية وحاسبة المؤسسة (تقنيات جبائية وحاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي SCF)**، مرجع سبق ذكره، ص 204.

الجدول رقم (03-42): الضرائب مؤجلة أصول وخصوم التي سجلتها المؤسسة

السنة	2020	2021	2022	2023	2024
الضرائب المؤجلة أصول	42.060.453,99	25.728.877,03	22.611.756,05		
الضرائب المؤجلة خصوم				60.584.686,38	12.609.420,25
اجمالي الضرائب المؤجلة	42.060.453,99	25.728.877,03	22.611.756,05	60.584.686,38	12.609.420,25

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يتبين من خلال الجدول السابق ان الضرائب المؤجلة في المؤسسة شهدت تطورا ملحوظا يعكس تغيرات في التسيير الجبائي عبر السنوات. ففي الفترة الممتدة من 2020 الى 2022، سجلت المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول فقط، حيث بلغت 42.060.453,99 دج سنة 2020 لتنخفض الى 25.728.877,03 دج سنة 2021 ثم الى 22.611.756,05 دج سنة 2022، وهو ما يدل على استغلال المؤسسة لفروقات مؤقتة قابلة للخصم مكنتها من تحقيق وفورات جبائية مستقبلية، مما يعكس تبني تسيير جبائي فعال يهدف الى تخفيف العبء الضريبي. غير انه ابتداء من سنة 2023، حدث تحول في وضعية الضرائب المؤجلة بظهور ضرائب مؤجلة خصوم بقيمة 60.584.686,38 دج بعد ان كانت منعدمة في السنوات السابقة، ما يشير الى نشوء التزامات ضريبية مستقبلية نتيجة فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة، وهو ما يعكس تراجعا نسبيا في فعالية التسيير الجبائي. وفي سنة 2024، انخفضت هذه الخصوم الى 12.609.420,25 دج، مما يدل على قيام المؤسسة بتسوية جزء من التزاماتها او التحكم في الفروقات المؤقتة، وهو ما يعكس محاولة إعادة التوازن وتحسين التسيير الجبائي لتقليل العبء الجبائي.

المبحث الثالث: تقييم التسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية

نهدف من خلال هذا المبحث الى تقييم التسيير الجبائي داخل المؤسسة، من خلال دراسة دوره في ترشيد القرارات المالية داخل المؤسسة باعتبارها تعكس مدى فعالية التسيير الجبائي، بالإضافة الى تقييمه بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي وإبراز مدى فعاليته، كما سيتم التطرق الى الأطراف الفاعلة في تسيير الخطر الجبائي ودورها في إدارة الوضعية الجبائية للمؤسسة.

المطلب الأول: تقييم التسيير الجبائي للمؤسسة من خلال دوره في ترشيد القرارات المالية في المؤسسة

يعد التسيير الجبائي من اهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة في تحسين أدائها المالي، حيث لا يقتصر دوره على الامتثال للتشريعات الضريبية فقط، بل يتعداه الى التاثير في مختلف القرارات المالية، من خلال حسن استغلال الخيارات المتاحة بما يسمح للمؤسسة بتخفيض العبء الجبائي بطريقة قانونية، مما ينعكس إيجابا على نتائجها.

وفي هذا الإطار يلعب التسيير الجبائي دورا أساسيا في ترشيد كل من قرار التمويل والاستثمار، من خلال توجيه المؤسسة نحو اختيار البدائل الأكثر ملاءمة من الناحية الجبائية. اذ يؤثر اختيار مصادر التمويل، سواء كانت داخلية كالتمويل الذاتي او خارجية كالقروض، على مستوى النتيجة الجبائية. كما ان قرارات الاستثمار بدورها ترتبط بإمكانية الاستفادة من الامتيازات الجبائية. وعليه سيتم من خلال هذا المطلب دراسة دور التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية، من خلال تحليل أثر مختلف البدائل على العبء الضريبي للمؤسسة.

الفرع الأول: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار التمويل

يعتبر قرار التمويل من القرارات الاستراتيجية التي تواجهها المؤسسة، اذ يتعلق بتحديد أفضل مصادر تمويل لنشاطها وضمان استمراريتها. ولا يقتصر هذا القرار على الجوانب المالية فقط، بل يتاثر أيضا بالاعتبارات الجبائية التي تلعب دورا حاسما في توجيهه.

فالتسيير الجبائي يسمح للمؤسسة بالمفاضلة بين مصادر التمويل المختلفة، من خلال تحليل أثرها على النتيجة الجبائية. حيث تساهم مصادر التمويل الداخلية، مثل الاهتلاكات والمؤونات، في تخفيض

الربح الخاضع للضريبة باعتبارها أعباء قابلة للخصم، في حين تسمح مصادر التمويل الخارجية كالقروض بخصم الفوائد مما يؤدي الى تقليص العبء الضريبي. ومن هنا تظهر أهمية التسيير الجبائي في ترشيد قرار التمويل.

أولا: مصادر التمويل الداخلية:

1. التمويل الذاتي:

قدرة التمويل الذاتي=الأرباح الغير موزعة +مخصصات الاهتلاك +مخصصات المؤونات

جدول رقم (03-43): قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024
النتيجة الصافية	1,374,058,986.94	1,449,199,532.88	1,998,304,645.10	2,199,682,803.90	2.552.206.674,97
الأرباح الموزعة	-	68.836.977,81	446.747.691,01	542.189.132,54	644.700,519,01
الأرباح الغير موزعة	1,374,058,986.94	1.380.362.555,07	1.551.556.954,09	1.657.493.671,36	1.907.506.155,96
مخصصات الاهتلاكات	478,238,012.17	540,283,040.08	504,341,176.70	516,909,342.77	458,810,394.37
مخصصات المؤونات	600,983,293.91	234,731,130.48	276,500,746.00	389,429,320.99	25,052,833.13
قدرة التمويل الذاتي	2.453.280.293,02	2.155.376.725,63	2.332.398.876,79	2.563.832.335,12	2.391.369.383,46
نسبة التغير (%)	-	%-12,14	%8,21	%9,92	%-6,73

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يبين جدول قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2024 مدى قدرة المؤسسة على توليد موارد مالية داخلية انطلاقا من نشاطها، دون اللجوء الى مصادر تمويل خارجية. ويتم احتساب قدرة التمويل الذاتي انطلاقا من الأرباح غير الموزعة مضافا اليها مخصصات الاهتلاكات ومخصصات المؤونات.

نلاحظ من خلال الجدول ان قدرة التمويل الذاتي عرفت تذبذبا خلال سنوات الدراسة، حيث بلغت سنة 2020 ما قيمته 2.453.280.293,02 دج اذ يلاحظ ان المؤسسة لم تقم بتوزيع أرباح خلال هذه السنة، ثم انخفضت سنة 2021 الى 2.155.376.725,63 دج بنسبة تغير قدرت ب 12,14-%، ويرجع ذلك أساسا الى انخفاض في مخصصات المؤونات.

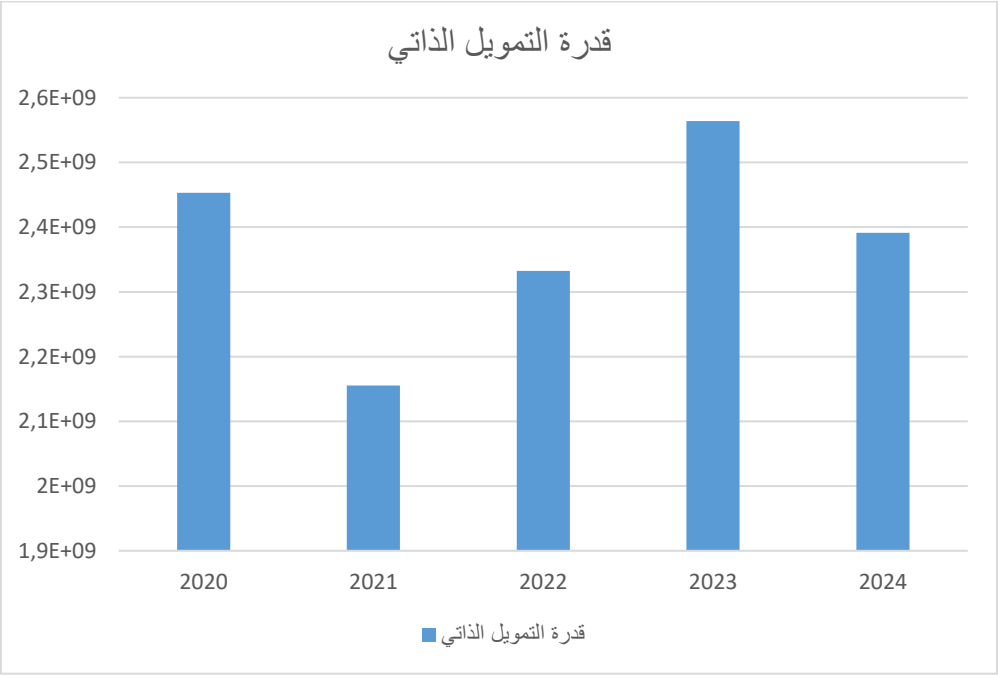
اما سنة 2022 فقد ارتفعت قدرة التمويل الذاتي الى 2.332.398.876,79 دج بنسبة نمو بلغت 8,21% مقارنة بسنة 2021، ويفسر ذلك بتحسن النتيجة الصافية وارتفاع الأرباح المحتجزة داخل المؤسسة، مما ساهم في تعزيز الموارد الذاتية المتاحة للتمويل.

وفي سنة 2023 واصلت قدرة التمويل الذاتي ارتفاعها لتصل الى 2.563.832.335,12 دج، محققة نسبة نمو معتبرة بلغت حوالي 9,92%، وهو ما يدل على تحسن الأداء المالي للمؤسسة وزيادة قدرتها على تمويل استثماراتها ذاتيا، خاصة مع ارتفاع في النتيجة الصافية والارباح الغير موزعة بالإضافة الى ارتفاع كل من مخصصات الاهتلاكات ومخصصات المؤونات.

غير ان سنة 2024 شهدت تراجعا في قدرة التمويل الذاتي الى 2.391.369.383,46 دج بنسبة انخفاض قدرت ب 6,73-% مقارنة بسنة 2023، ويرجع ذلك أساسا الى الانخفاض الكبير في مخصصات المؤونات، رغم ارتفاع النتيجة الصافية والارباح غير الموزعة.

وبصفة عامة يتضح ان المؤسسة تتمتع بمستوى جيد من قدرة التمويل الذاتي طوال فترة الدراسة، حيث بقيت القيم المحققة تفوق ملياري دينار، وهو ما يعكس قدرة المؤسسة على توفير موارد مالية داخلية تسمح لها بتمويل جزء معتبر من استثماراتها وتسديد التزاماتها وتقليل اعتمادها على مصادر التمويل الخارجية، مما يعزز استقلاليتها المالية ويحد من المخاطر المرتبطة بالمديونية.

الشكل رقم (03-05): تطور قدرة التمويل الذاتي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

أ. طريقة الاهتلاك المتبعة في المؤسسة:

تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية على طريقة الاهتلاك الخطي، وذلك لكونها تتناسب مع طبيعة نشاطها الذي يتميز بالاستقرار النسبي في الاستغلال على مدى سنوات طويلة أي ان نشاط المؤسسة يتسم بدرجة من الثبات والاستمرارية عبر الزمن، حيث لا يشهد تقلبات كبيرة او تغيرات حادة من سنة الى أخرى، بل يتميز بانتظام في الأداء وطبيعة الاستغلال. وبعبارة أخرى فان المؤسسة تمارس نشاطها بطريقة مستقرة نسبيا، من خلال تقديم خدمات مستمرة ومنتظمة مع وجود مستوى طلب شبه ثابت، كما ان اعتماد هذه الطريقة يسمح باعتبار الاهتلاك عبئا محاسبيا وقابلا للخصم جبائيا بتخفيض النتيجة الجبائية للمؤسسة بطريقة منتظمة، ويعزز من استقرار النتيجة الصافية من سنة الى أخرى، وبالتالي يدعم قدرتها على التمويل الذاتي بشكل مستقر.

ومنه يفسر اعتماد المؤسسة على طريقة الاهتلاك الخطي بكونها تسعى الى تحقيق نوع من الاستقرار في نتائجها المالية والجبائية، بدل تسجيل أعباء مرتفعة في السنوات الأولى ثم انخفاضها لاحقا. فهذه الطريقة تسمح بتوزيع عبء الاهتلاك بشكل متوازن على مختلف سنوات الاستغلال، وهو ما يؤدي الى تخفيض الوعاء الجبائي بطريقة مستقرة ومتوازنة بدل التركيز على تخفيض كبير في السنوات الأولى فقط، وبالتالي فان توزيعه بشكل ثابت يضمن للمؤسسة الاستفادة من وفورات ضريبية منتظمة، مع تجنب التقلبات الكبيرة في النتيجة الجبائية. وهذا ما يساهم في تحسين رؤية المؤسسة لالتزاماتها الضريبية على المدى الطويل، ويعزز قدرتها على التسيير الجبائي العقلاني.

كما ان طبيعة نشاط المؤسسة الذي لا يقوم على توسع سريع او تغيرات كبيرة في حجم الاستثمار على المدى القصير، تجعل من غير الملائم التركيز على تحميل التكاليف في بداية عمر الأصل، بل الأفضل توزيعها بشكل منتظم. وهذا ما يعزز وضوح الرؤية المالية ويسهم في تحقيق توازن في التدفقات والقدرة على التمويل الذاتي عبر الزمن.

ب. المؤونات:

في إطار مبدأ الحيطة والحذر تقوم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية بتكوين مؤونات لمواجهة مختلف المخاطر المحتملة التي قد تمس أصولها او حقوقها، مثل انخفاض قيمة بعض الحقوق غير المحصلة، او احتمال تحمل خسائر مستقبلية مرتبطة بالنشاط. وتعد هذه المؤونات بمثابة أعباء محتملة يتم تسجيلها محاسبيا، حيث إذا تحققت الخسارة فعليا يتم تحميلها على النتيجة، مما يؤدي الى تخفيض النتيجة الجبائية للمؤسسة. اما في حالة عدم تحقق الخطر، يتم إعادة ادماجها ضمن النتيجة.

وبذلك تلعب المؤونات دورا مزدوجا داخل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، فهي من جهة تعكس سياسة احترازية في التسيير المالي عبر مواجهة المخاطر المستقبيلة، ومن جهة أخرى تساهم في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة باعتبارها أعباء قابلة للخصم عند حساب الوعاء الضريبي وذلك عند توفر شروطها القانونية، مما ينعكس إيجابا على تعزيز قدرة التمويل الذاتي والاستقرار المالي على المدى الطويل.

ومنه يفسر لجوء المؤسسة الى تكوين المؤونات في إطار سعيها الى التحكم في وعائها الجبائي، وبالتالي فان اعتماد المؤسسة على المؤونات لا يقتصر على مواجهة المخاطر فقط، بل يعد أيضا أداة من أدوات التسيير الجبائي، من خلال التحكم في النتيجة الخاضعة للضريبة، كما ان المؤونات تعكس تسييرا قائما على الاستباق بدل المعالجة اللاحقة.

ثانيا: مصادر التمويل الخارجية

1. القروض:

الجدول رقم (03-44): القروض المحصل عليها من قبل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

السنوات	2020	2021	2022	2023	2024
القروض	00	00	00	2.560.000.000,00	2.038.647.576,64

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة لم تعتمد على القروض خلال السنوات 2020، 2021، 2022، وذلك لان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية تقوم بتمويل مشاريعها باموالها الذاتية، الا ان في اطار المشروع الوطني المتعلق بربط المستشفيات والمؤسسات التربوية بشبكة انترنت عن طريق الأقمار الصناعية وهو مشروع الدولة، أي انه ليس مشروع تجاري ولا ترجو منه المؤسسة الربح، قدمت المؤسسة الام تجمع اتصالات الجزائر GTA قرضا يقدر ب 2.560.000.000,00 دج بدون فائدة وبذلك فان الأعباء الناجمة عن هذا القرض هي معدومة (جدير بالذكر انه في المعاملات بين الشركة الام والفروع فانه في حالة منح قرض لا يشترط ان تكون هناك فوائد نظير القروض، اما في المعاملات بين فروع المجمع فانه في حالة منح احد الفروع قرض الى فرع اخر يجب ان يكون هناك فوائد نظير القروض بمعدلات فائدة لا تقل عن معدل الفائدة المطبق من قبل البنك المركزي، وفي حالة لم يشترط دفع فوائد فان الإدارة الجبائية تقوم بعملية تسوية جبائية بحيث تطبق معدل الفائدة المعتمد من طرف البنك المركزي، وتخضعه للضريبة على أرباح الشركات).

ان عدم اعتماد المؤسسة على القروض يحرمها من الاستفادة من المزايا الجبائية المرتبطة بخصم فوائد القروض لتخفيض الوعاء الضريبي، وبالتالي عدم تحقيق وفر ضريبي.

يظهر تحليل التسيير الجبائي للمؤسسة في مجال ترشيد قرار التمويل انها اعتمدت بشكل أساسي على مصادر التمويل الداخلية (التمويل الذاتي)، وهو ما يعكس توجها نحو الاستقلالية المالية وتقليل اللجوء الى المديونية.

وفي هذا الإطار قامت المؤسسة بتوظيف اليات محاسبية ذات اثر جبائي، والمتمثلة في الاهتلاكات والمؤونات، حيث تعد هذه العناصر أعباء قابلة للخصم جبائيا، مما ساهم في تخفيض الوعاء الضريبي بشكل منتظم وتعزيز قدرتها على التمويل الذاتي. فالاهتلاك الخطي سمح بتوزيع الأعباء بشكل متوازن، في حين مكنت المؤونات من تبني تسيير جبائي حذر قائم على استباق المخاطر.

غير ان هذا الاعتماد شبه الكلي على التمويل الذاتي حرم المؤسسة من الاستفادة من الوفورات الضريبية المرتبطة بالتمويل الخارجي، خاصة ما يتعلق بخصم فوائد القروض، وهو ما يشير الى محدودية في استغلال جميع اليات التسيير الجبائي المتاحة.

وعليه يمكن تقييم التسيير الجبائي للمؤسسة في ترشيد قرار التمويل بانه جيد من حيث استغلال التمويل الذاتي والاليات المحاسبية المرتبطة به (الاهتلاكات والمؤونات)، لكنه كان غير مكتمل بسبب عدم توظيف مزايا التمويل الخارجي.

الفرع الثاني: دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار الاستثمار

أولا: ترشيد اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة

يبرز تحليل دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار الاستثمار من خلال اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة، حيث ان اعتماد مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية (ATS) لشكل شركة ذات أسهم (SPA) يمنحها مزايا تتمثل في إمكانية الانضمام الى مجمع شركات، باعتبار ان هذا الشكل القانوني يعد شرطا أساسيا للاستفادة من النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

فانضمام المؤسسة الى مجمع GTA الذي يعتمد نظام الميزانية الموحدة، مما يسمح بتوحيد نتائج الشركات الأعضاء من خلال دمج حساباتها، وهو ما يساهم في تعويض الخسائر بالارباح بين مختلف الشركات، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي الإجمالي. كما تستفيد هذه المجمعات من امتيازات جبائية

أخرى المتمثلة في اعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة عندما تتم العمليات بين شركات تنتمي الى نفس المجمع، حيث لا تدرج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. الا انه في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية لم يتم تسجيل عمليات تنازل عن تثبيتات لفائدة شركات أخرى داخل نفس المجمع، مما حال دون الاستفادة من الامتياز الجبائي المتعلق باعفاء فوائض القيمة.

ومن جهة أخرى تستفيد المؤسسة من إعفاءات جبائية تتعلق بكل من الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP)، حيث لا تطبق هذه الرسوم على المعاملات التي تتم بين الشركات الأعضاء داخل نفس المجمع، وهو ما يساهم في تخفيض التكاليف الجبائية. وعليه يتضح ان اختيار الشكل القانوني للمؤسسة مكنها من الاندماج ضمن مجمع والاستفادة من مجموعة من الامتيازات الجبائية، غير ان مستوى الاستفادة الفعلية يبقى مرتبطا بحجم المعاملات داخل المجمع، وهو ما يستدعي تفعيل أكبر لهذه الاليات من اجل تحقيق فعالية جبائية اعلى في ترشيد قرارات الاستثمار. وفيما يلي سيتم عرض مختلف الإعفاءات التي استفادت منها المؤسسة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني خلال سنوات الدراسة الممتدة من 2020-2024:

1. الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (03-45): الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني خلال الفترة 2020-2024.

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
رقم الاعمال داخل المجمع	1.743.347.430,03	1.815.927.020,93	2.005.025.106,26	2.227.740.664,49	1.972.943.547,60
الرسم على النشاط المهني المعفى	34.866.948,60	36.318.540,42	30.075.376,59	33.416.109,97	29.594.153,21

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول ان رقم اعمال المؤسسة المحقق بينها وبين المؤسسات الأخرى التابعة لنفس المجمع عرف تطورا تدريجيا خلال الفترة 2020-2023، حيث انتقل من 1.743.347.430,03 دج سنة 2020 الى 2.227.740.664,49 دج سنة 2023، قبل ان يسجل انخفاضا نسبيا في سنة 2024 ليبلغ حوالي 1.972.943.547,60 دج.

وبالمقابل تطور مبلغ الرسم على النشاط المهني المعفى بشكل غير منتظم وهذا راجع الى التغير في معدل الرسم على النشاط المهني ففي سنة 2020 و2021 كان معدل الرسم على النشاط المهني

2% اما في السنوات من 2022 الى 2024 فمعدل الرسم على النشاط المهني اصبح 1,5% ، وهو ما يفسر ارتفاعه من 34.866.948,60 دج الى 36.318.540,42 دج بسبب ارتفاع رقم الاعمال، ثم انخفض سنة 2022 الى 30.075.376,59 دج رغم ارتفاع رقم الاعمال المحقق بين مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية والمؤسسات الأخرى التابعة للمجمع، ليعاود الارتفاع سنة 2023 الى 33.416.109,97 دج نتيجة ارتفاع رقم الاعمال مع بقاء معدل الرسم على النشاط المهني ثابت 1,5%، ثم انخفض مجددا الى 29.594.153,21 دج نتيخة الانخفاض في رقم الاعمال.

ومن الناحية الجبائية فان هذه الإعفاءات مكنت المؤسسة من تقليل عبئها الجبائي المرتبط بالرسم على النشاط المهني، خاصة وان هذا الرسم يفرض على رقم الاعمال. وبالتالي فان الاستفادة من هذا الاعفاء في إطار المجمع سمح للمؤسسة بتخفيض تكاليفها الجبائية، مما ينعكس إيجابا على نتيجتها الصافية.

الا ان عدم استقرار هذه الإعفاءات يعكس تاثرها بتطور حجم المعاملات داخل المجمع، وهو ما يدل على ان فعالية هذا الامتياز الجبائي تبقى مرتبطة بحجم المعاملات بين الشركات الأعضاء.

2. الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:

أ. في حالة البيع:

الجدول رقم (03-46): الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة على مبيعات خلال الفترة 2020-2024

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
رقم الاعمال داخل المجمع	1.743.347.430,03	1.815.927.020,93	2.005.025.106,26	2.227.740.664,49	1.972.943.547,60
الرسم على القيمة المضافة المعفى	331.236.011,71	345.026.133,98	380.954.770,19	423.270.726,25	374.859.274,04

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول ان مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعفى سجل ارتفاعا ملحوظا خلال الفترة المدروسة، حيث انتقل من 331.236.011,71 دج سنة 2020 الى 423.270.726,25 دج سنة 2023، قبل ان ينخفض في سنة 2024 الى 374.859.274,04 دج. كما يدل ارتفاع قيمة الإعفاءات على وجود حجم معتبر من المعاملات الداخلية بين شركات المجمع، وهو ما يعكس استغلالا فعالا

للامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار نظام المجمعات. غير ان الانخفاض المسجل في سنة 2024 يشير الى تراجع في حجم هذه المعاملات، مما أثر على مستوى الاستفادة من هذا الاعفاء.

ب. في حالة الشراء:

الجدول رقم (03-47): الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات خلال الفترة 2020-2024

البيان	2020	2021	2022	2023	2024
المشتريات من المؤسسات التابعة للمجمع	75.123.177,61	58.100.222,98	62.764.011,59	67.693.173,39	82.897.236,34
الرسم على القيمة المضافة المعفى	14.237.403,75	11.039.042,37	11.925.162,20	12.861.702,94	15.750.474,90

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول المتعلق بالاعفاءات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات في إطار المعاملات بين شركات مجمع اتصالات الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2024، نلاحظ ان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية قامت بإنجاز مشتريات معتبرة من المؤسسات التابعة للمجمع، حيث عرفت هذه المشتريات تذبذبا خلال سنوات الدراسة.

وقد ترتب عن هذه العمليات الاستفادة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، باعتبار ان المعاملات المنجزة بين شركات المجمع لا تخضع لهذا الرسم في إطار النظام الجبائي الخاص بالمجمعات. وقد بلغ مبلغ الرسم على القيمة المضافة غير المفروض مبالغ معتبرة طيلة فترة الدراسة، مما سمح للمؤسسة بتخفيض العبء الجبائي المرتبط بتسبيق هذا الرسم.

كما يتضح ان ارتفاع قيمة المشتريات من المؤسسات التابعة للمجمع يؤدي مباشرة الى ارتفاع قيمة الإعفاءات الجبائية المحققة، وهو ما يعكس سعي المؤسسة الى تعظيم الاستفادة من الامتيازات الممنوحة في إطار انتمائها الى المجمع.

ويبرز ذلك الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي داخل المؤسسة، من خلال استغلال الاحكام الجبائية القانونية التي تسمح بتحسين الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك عبر توجيه جزء من معاملاتها نحو الشركات التابعة للمجمع للاستفادة من الإعفاءات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

يعكس هذا التطور أهمية الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، رغم ان هذا الرسم يعد من الضرائب غير مباشرة التي لا تمثل عبئا نهائيا على المؤسسة، باعتبارها تؤدي دور الوسيط بين الخزينة العمومية والمستهلك النهائي، حيث تقوم بتحصيل الرسم على القيمة المضافة من الزبائن (TVA على المبيعات) وتخصم منه الرسم المدفوع على مشترياتها (TVA قابلة للاسترجاع) لتقوم بتحويل الفرق فقط الى الخزينة. غير ان الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة على العمليات المنجزة داخل المجمع يسمح بتحسين سيولة المؤسسة، من خلال تفادي تسبيق مبالغ هذا الرسم واستعمال الموارد المالية المتاحة في تمويل أنشطة أخرى.

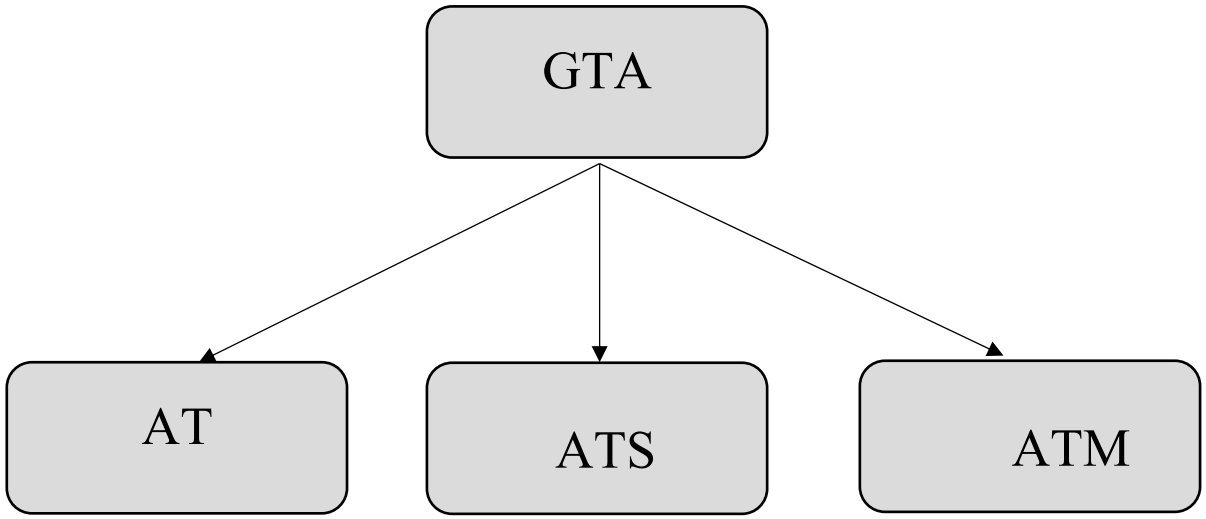
ولتفهم العملية أكثر يمكننا شرحها بانه في إطار المعاملات البينية داخل المجمع، يترتب عن الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة اثار جبائية مزدوجة. فمن جهة عند قيام المؤسسة بعمليات بيع لفائدة المؤسسات التابعة لنفس المجمع، فان هذه العمليات لا تخضع للرسم على القيمة المضافة، وبالتالي لا تسجل المؤسسة رسما على القيمة المضافة على المبيعات. غير ان المؤسسة لا تتعامل فقط مع المؤسسات التابعة للمجمع، بل تقوم أيضا بعمليات بيع وشراء مع أطراف خارج المجمع. وعليه ففي حالة اقتناء المؤسسة سلع او خدمات من خارج المجمع، تتحمل المؤسسة رسما على القيمة المضافة على المشتريات يكون قابلا للاسترجاع، لكن في ظل غياب الرسم على القيمة المضافة على المبيعات الناتج عن اعفاء العمليات البينية، قد يصبح الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع أكبر من الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات، مما يؤدي الى تشكيل قرض ضريبي، وهو ما يؤدي الى تجميد موارد مالية قد تستغلها المؤسسة في تمويل نشاطها.

اما في حالة قيام المؤسسة بعمليات شراء من شركات المجمع، فانها تستفيد من تحسن في السيولة المالية، لكون هذه العمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة، وبالتالي لا تضطر المؤسسة الى دفع هذا الرسم عند الشراء، مما يسمح باستعمال الموارد المالية المتاحة في تمويل أنشطة أخرى. غير ان المؤسسة، في هذه الحالة، لا تستفيد من رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع، باعتبار ان هذه العمليات معفاة أصلا. وبالتالي إذا قامت في نفس الوقت بعمليات بيع خارجية خاضعة للرسم، فان مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات يكون اعلى من الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وهو ما يؤدي الى ظهور رسم على القيمة المضافة واجب الدفع دون ان يشكل ذلك عبئا حقيقيا على المؤسسة، باعتبارها مجرد وسيط في تحصيل هذا الرسم لفائدة الخزينة العمومية.

وعليه فانه في إطار التسيير الجبائي، يتعين على المؤسسة تحقيق نوع من التوازن بين المعاملات الداخلية مع المؤسسات التابعة للمجمع والمعاملات الخارجية مع أطراف من خارج المجمع، قصد تحسين وضعية الرسم على القيمة المضافة وتفادي تشكل قرض ضريبي متراكم قد يؤدي الى تجميد جزء من سيولة المؤسسة.

❖ **الهيكل التنظيمي للمجمع:**

الشكل رقم (03-06): الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

ثانيا: ترشيد القرار الاستثماري من خلال التسيير الجبائي لعملية التنازل على التثبيتات

يعد التنازل عن التثبيتات من القرارات الاستثمارية الهامة التي لها انعكاسات جبائية معتبرة، حيث يمكن للمؤسسة من خلال التسيير الجبائي الفعال، ان ترشد هذا القرار عبر اختيار التوقيت المناسب للتنازل، واستغلال الإعفاءات الجبائية، مما يسمح بتقليل العبء الضريبي وتعظيم المردودية المالية للمؤسسة.

نظرا لتعدد عمليات التنازل عن التثبيتات التي قامت بها المؤسسة، يتعذر عرضها كاملة، لذلك سيتم فيما يلي الاكتفاء بتقديم بعض الحالات المختارة التي تمت خلال الفترة محل الدراسة قصد تحليل اثارها الجبائية بهدف تحليل دور التسيير الجبائي في ترشيد القرار الاستثماري في المؤسسة، وذلك من خلال دراسة مدى استغلالها للامتيازات الجبائية المرتبطة بفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن التثبيتات والمتعلقة بنسب التخفيض المحددة وفق مدة الاحتفاظ بالاصول:

سنة 2020: لم تسجل المؤسسة أي فائض قيمة خلال سنة 2020، لعدم قيامها باي عمليات تنازل عن التثبيتات خلال هذه السنة، وذلك في سياق الظروف الاستثنائية التي عرفتها هذه الفترة والمتمثلة في جائحة كوفيد-19.

الجدول رقم (03-48): التخفيضات الناتجة عن فائض القيمة المترتب عن التنازل عن التثبيتات خلال الفترة 2021-2024.

طبيعة التثبيت	فائض القيمة	تاريخ التنازل	مدة الاحتفاظ بالتثبيت	نسبة التخفيض	مبلغ التخفيض
WX12001.2M PRODELIN HIGH WIND	3.368.351,12	2021	أكثر من ثلاث سنوات	%65	2.189.428,22
BUC 16W KU	1.181.680,14	2021	أقل من ثلاث سنوات	%30	354.504,04
LOT EQUIPEMENTS CISCO	1.050.960,61	2021	أقل من ثلاث سنوات	%30	315,288,18
BERLINGO	270.000,00	2021	أكثر من ثلاث سنوات	%65	175.500
MODEM MDX 420 20MBPS	3.173.577,12	2022	أقل من ثلاث سنوات	%30	952.073,13
A-1000 C NETWORK ACCELER	911.922,83	2022	أقل من ثلاث سنوات	%30	273.576,84
IRIDIUM EDG SATELLITE TERMINAL	1.650.000,00	2022	أقل من ثلاث سنوات	%30	495.000
IRIDIUM EDGE HARNESS 5M A0009MT	148.500,00	2022	أقل من ثلاث سنوات	%30	44.550
SKODA OCTAVIA	1.309.105,00	2022	03 سنوات	%65	850.918,25
PACK LH MIX 4000	143.373,72	2023	أقل من ثلاث سنوات	%30	43.012,11
DRIVE MATE	434.794,86	2023	أقل من ثلاث سنوات	%30	130.438,45
CABLE 2M B7567/2 DRIVE MATE	484.383,09	2023	أقل من ثلاث سنوات	%30	145.314,92
MESUREUR DE CHAMP SATLINK WS-6980	245.647,74	2023	أكثر من ثلاث سنوات	%65	159.671,03
PACK LH MIX 4000	147.000,00	2024	أكثر من ثلاث سنوات	%65	95.550,00
DRIVE MATE	6.147,80	2024	أكثر من ثلاث سنوات	%65	3.996,07
CABLE 2M B7567/2 DRIVE MATE	7.113,88	2024	أكثر من ثلاث سنوات	%65	4.624,02

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

من خلال تحليل عمليات التنازل عن التثبيتات الواردة في الجدول، يتضح ان المؤسسة قامت خلال الفترة 2021-2024 بعدة عمليات تنازل على أصول مادية متنوعة ذات طبيعة تقنية وتجهيزية مختلفة، مع اختلاف في مدة الاحتفاظ بها. ويبين الجدول ان المؤسسة استفادت من نظام التخفيض على فائض القيمة وفق ما ينص عليه التشريع الجبائي، حيث يتم تطبيق نسبة 30% على التثبيتات المحتفظ بها لمدة تقل عن ثلاث سنوات، في حين تستفيد التثبيتات المحتفظ بها لمدة تساوي او تفوق ثلاث سنوات من تخفيض بنسبة 65%.

من خلال اطلاعنا على بيانات المؤسسة ومعاينتنا لكافة عمليات التنازل التي قامت بها المؤسسة خلال فترة الدراسة لاحظنا ان بعض التثبيتات تم التنازل عنها نتيجة عوامل مرتبطة بنهاية العمر الاقتصادي للتثبيت او انخفاض كبير في قيمتها الاستعمالية، حيث تشير بعض العمليات الى وصول قيمة المحاسبية الصافية للتثبيت الى مستويات منعدمة او شبه منعدمة، وهو ما يعكس انتهاء دورة حياته الاقتصادية داخل المؤسسة. ويفسر ذلك اما بالاهتلاك الكامل لهذه الأصول او بعدم قابليتها للاستعمال نتيجة تدهور حالتها، مما دفع المؤسسة للتنازل عنها واستبدالها بتجهيزات جديدة. او ان عملية التنازل مرتبطة بالتقادم التقني او الاستبدال التكنولوجي، خاصة بالنسبة للتجهيزات سريعة التطور، حيث يؤدي ظهور تجهيزات أكثر حداثة وكفاءة الى استبدال التجهيزات القديمة تدريجيا، حتى وان كانت لا تزال قابلة للاستعمال، وذلك بهدف تحسين الأداء التشغيلي ورفع الفعالية التقنية للمؤسسة. وبالتالي فان التنازل في هذه الحالة يكون من منطق التحديث والاستبدال التكنولوجي وليس بهدف تحقيق اهداف جبائية، وهو ما يعكس ان قرار التنازل لا يرتبط فقط بالاعتبارات الجبائية، بل أيضا بدورة حياة الأصل ومدى قابليته للاستعمال، إضافة الى التقادم التكنولوجي نتيجة التطور التكنولوجي.

وبناء على ذلك، يمكن القول ان المؤسسة تستعمل التسيير الجبائي بشكل جزئي في قرارات التنازل عن التثبيتات، من خلال الاستفادة من نسب التخفيض على فائض القيمة، الا ان هذا الاستعمال لا يبدو منهجيا او مخططا بشكل كامل، بل يتداخل مع عوامل تقنية واقتصادية مرتبطة بطبيعة الأصول (خصوصا الأصول التكنولوجية ذات التقادم السريع). وبالتالي فان التسيير الجبائي هنا يظهر كعامل مكمل في عملية اتخاذ القرار الاستثماري أكثر منه أداة رئيسية موجهة بشكل صريح نحو تعظيم الامتيازات الجبائية. خاصة وان بعض العمليات تخضع لاعادة تسوية الرسم على القيمة المضافة عند التنازل قبل إتمام مدة خمس سنوات، وهو ما يؤدي الى إعادة ادراج جزء من هذا الرسم ضمن تكلفة حيازة التثبيت.

ثالثا: لجوء مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية الى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار لقبول مشروعها ومنحها الامتيازات الجبائية

مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية كانت مقبلة على القيام بمشروع كبير في منطقة بوغزول، وفي هذا الإطار تقدمت الى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار من أجل قبول مشروعها ومنحها الامتيازات الجبائية، الا أنه نظرا للتغيرات التي عرفتها وكالة دعم الاستثمار، أدى الى تأخر في قبول هذا المشاريع، حيث أن الملف لم يدرس لدى الوكالة رغم أنه وضع منذ أكثر من سنة، وهو ما دفع بالمؤسسة الى التخلي عن هذه المشاريع، وبالتالي فان المؤسسة ضيعت على نفسها فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار دعم الاستثمار.

المطلب الثاني: قياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي في المؤسسة والتعرف على الأطراف الفاعلة في تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة.

يعد قياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي وسيلة تسمح بتقييم مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة، من خلال الاعتماد على مجموعة من المؤشرات التي تساعد على ابراز نتائج السياسات والممارسات الجبائية المعتمدة. كما أن فعالية التسيير تتأثر بمختلف الأطراف الفاعلة التي تتدخل في تسيير الوضعية الجبائية للمؤسسة. وعليه سيتم في هذا المطلب التطرق الى قياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي، والتعرف على الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي.

الفرع الأول: قياس التسيير الجبائي

أولا: معدل الضريبة الفعلي للمؤسسة

معدل الضريبة الفعلي= الضرائب المدفوعة / الربح قبل الضريبة

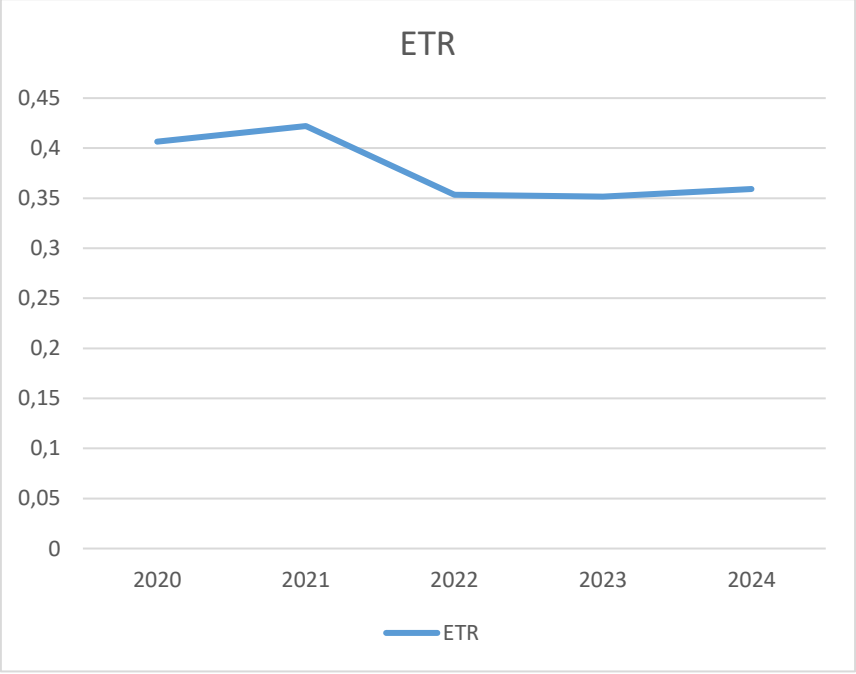
الجدول رقم (03-49): معدل الضريبة الفعلي

السنوات	معدل الضريبة الفعلي
2020	%40,66
2021	%42,21
2022	%35,35
2023	%35,16
2024	%35,65

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال المعطيات المحسوبة، يلاحظ ان معدل الضريبة الفعلي (ETR) لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية شهد تذبذبا خلال فترة الدراسة (2020-2024)، مع بقائه في معظم السنوات اعلى من المعدل القانوني المحدد ب 26%. ففي سنة 2020 بلغ معدل الضريبة الفعلي 40,66%، ليرتفع أكثر سنة 2021 الى 42,21%، وهي مستويات مرتفعة مقارنة بالمعدل القانوني، ما يعكس تحمل المؤسسة لعبء ضريبي يفوق المعدل القانوني. ويمكن تفسير ذلك بعدم الاستفادة من الخيارات الجبائية المتاحة. اما خلال سنتي 2022 و2023 فقد انخفض معدل الضريبة الفعلي الى 35,35% و35,16% على التوالي، وهو تراجع نسبي لكنه يبقى اعلى من المعدل القانوني، ما يعكس بقاء العبء الضريبي عند مستوى مرتفع. اما في سنة 2024 فقد بلغ معدل الضريبة الفعلي 35,65% مسجلا ارتفاعا طفيفا مقارنة بسنة 2023، وهو ما يؤكد ان المؤسسة لم تصل بعد الى مستوى التحكم في معدل الضريبة الفعلي بما يقارب النسبة المقررة قانونا. وبصفة عامة يمكن القول ان المؤسسة عرفت عبئا ضريبيا مرتفعا خلال كامل فترة الدراسة، حيث ظل معدل الضريبة الفعلي اعلى من المعدل القانوني، وهو ما يشير الى محدودية اعتماد اليات التسيير الجبائي الفعالة التي من شانها تخفيض هذا المعدل في اطار ما يسمح به القانون. ويعزى ذلك الى طبيعة المؤسسة كمؤسسة عمومية تتلقى الدعم المالي من طرف الدولة، ما يجعلها لا تهتم بتخفيض العبء الجبائي.

الشكل رقم (03-07): معدل الضريبة الفعلي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

ثانيا: حجم الادخار الضريبي للمؤسسة

يحسب بالفرق بين معدل الضريبة القانوني (معدل الضريبة على أرباح الشركات) ومعدل الضريبة الفعلي.

الجدول رقم (03-50): حجم الادخار الضريبي

السنوات	معدل الضريبة القانوني	معدل الضريبة الفعلي	معدل الادخار الضريبي
2020	%26	%40,66	%-14,66
2021	%26	%42,21	%-16,21
2022	%26	%35,35	%-9,35
2023	%26	%35,16	%-9,16
2024	%26	%35,65	%-9,65

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

من خلال المعطيات الخاصة بالفترة (2020-2024) يلاحظ ان معدل الادخار الضريبي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية كان سالبا خلال كامل سنوات الدراسة، حيث سجل القيم التالية 14,66-% سنة 2020، 16,21-% سنة 2021، 9,35-% سنة 2022، 9,16-% سنة 2023، 9,92-% سنة 2024.

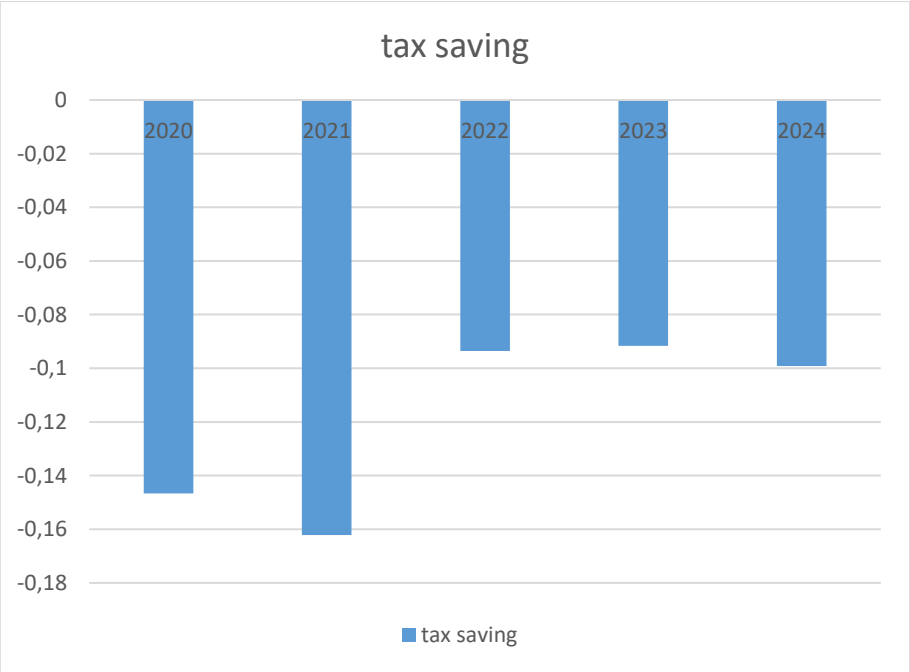
ويبين هذا التطور ان المؤسسة لم تحقق أي ادخار ضريبي خلال الفترة المدروسة، بل سجلت فارقا سلبيا مستمرا بين المعدل القانوني والمعدل الفعلي، مما يعني ان العبء الضريبي الفعلي كان يفوق المستوى القانوني المعتمد 26%.

كما يلاحظ ان أكبر قيمة سلبية سجلت سنة 2021 بنسبة 16,21-%، وهو ما يعكس اتساع الفجوة بين المعدلين خلال تلك السنة، بينما شهدت السنوات اللاحقة تراجعا نسبيا في هذا الفارق السلبي، خاصة خلال سنتي 2022 و2023 ما قد يدل على تحسن نسبي في التحكم في العبء الضريبي دون الوصول الى تحقيق ادخار فعلي.

وفي سنة 2024 سجل المعدل 9,65-%، وهو ما يعكس استمرار الوضع السلبي رغم بقائه اقل حدة مقارنة ببداية الفترة.

وبصفة عامة تؤكد هذه النتائج ان المؤسسة لم تتمكن من تحقيق أي ادخار ضريبي خلال فترة الدراسة، بل ظلت في وضعية عبء ضريبي إضافي مقارنة بالمعدل القانوني، وهو ما يعكس عدم استغلال الامتيازات الجبائية التي يتيحها القانون، وضعف التسيير الجبائي الموجه نحو تقليص العبء الضريبي.

الشكل رقم (03-08): حجم الادخار الضريبي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني: قياس المخاطر الجبائية بالاعتماد على مؤشر ETR

انطلاقا من القيم ETR المحسوبة سابقا الجدول رقم (03-49)، يلاحظ ان معدل الضريبة الفعلي (ETR) لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية خلال الفترة (2020-2024) بلغ: 40,66% سنة 2020، 42,21% سنة 2021، 35,35% سنة 2022، 35,16% سنة 2023، و35,65% سنة 2024، وهي مستويات تفوق المعدل القانوني المحدد ب 26% في جميع السنوات.

تعكس هذه النتائج ان المؤسسة تتحمل عبئا ضريبيا يفوق النسبة المقررة قانونا، وهو ما يمكن تفسيره بعدم اعتماد ممارسات تهدف الى تقليص الوعاء الضريبي بطرق غير قانونية. وبعبارة أخرى لا توجد مؤشرات على لجوء المؤسسة الى التهرب الضريبي، الامر الذي يساهم في تقليص مخاطر عدم الامتثال المتمثلة في العقوبات والغرامات.

غير ان هذه الوضعية رغم ايجابيتها من زاوية الامتثال، تكشف في المقابل عن نوع اخر من المخاطر، يتمثل في خطر الفرصة الضائعة، حيث يدل بقاء معدل الضريبة الفعلي اعلى من المعدل القانوني على عدم الاستغلال الكافي للتحفيزات والخيارات الجبائية المتاحة قانونا. والتي كان من شانها تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة.

ويتاكد هذا الطرح من خلال الفارق المستمر بين المعدلين، خاصة خلال سنوات 2020 و2021، ما يشير الى غياب توجه واضح نحو التسيير الجبائي الفعال، ورغم تسجيل تحسن نسبي خلال السنوات اللاحقة، الا ان المؤسسة لم تتمكن من تحقيق مستوى ضريبي يقارب بشكل فعلي الحد القانوني.

وعليه يمكن القول ان التسيير الجبائي داخل المؤسسة ساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بعدم الامتثال، لكنه في المقابل لم يكن فعالا بما يكفي في استغلال الفرص الجبائية، وهو ما يستدعي تعزيز البعد الاستراتيجي للتسيير الجبائي بما يسمح بتحقيق التوازن بين الامتثال وتقليص العبء الضريبي في إطار ما يسمح به القانون.

الفرع الثالث: الأطراف الفاعلة في تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة.

أولا: مجلس الإدارة

في إطار التسيير الجبائي، يعتبر مجلس الإدارة أحد الأطراف القاعلة في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية من خلال دوره في الرقابة العليا على مختلف الأنشطة. حيث يعمل على التأكد من ان التسيير الجبائي يتم في إطار من الامتثال للقوانين ووالتنظيمات المعمول بها، بما يحافظ على امن المؤسسة من أي تبعات جبائية او قانونية. كما يضطلع المجلس بدور رقابي من خلال متابعة تقارير التسيير والتقارير المالية المقدمة من الهيئات التنفيذية، والتي تتضمن بدورها مؤشرات حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، مما يسمح باتخاذ قرارات تصحيحية او توجيهية عند الضرورة. وبذلك يتمثل دور مجلس الادارة في الرقابة والمتابعة لضمان السير الحسن للمؤسسة واحترام الإطار القانوني والتنظيمي.

ثانيا: وظيفة الضرائب

يعد التسيير الجبائي داخل المؤسسة عملية تنظيمية تشاركية تتداخل فيها عدة أطراف فاعلة، على رأسها وظيفة الضرائب باعتبارها العنصر المحوري في متابعة الالتزامات الجبائية واستغلال الامتيازات والتحفيزات التي يقرها التشريع الجبائي. وفي هذا الإطار تضم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية قسما

خاصا بالجباية يعنى بمتابعة مختلف التشريعات الجبائية وما يطرأ عليها من تعديلات، خاصة ما يتعلق بمشاريع قوانين المالية، وذلك بهدف ضمان الامتثال الجبائي من جهة، وتحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة من جهة أخرى من خلال الاستفادة المثلى من الفرص المتاحة.

غير أن فعالية هذا القسم تبقى محدودة نتيجة بعض الاختلالات التنظيمية والهيكلية، حيث يلاحظ أن قسم الجباية وقسم التجارة الخارجية يشتركان في مكتب واحد، وهو ما يرجع الى نقص المرافق والمكاتب الشاغرة داخل المؤسسة، الأمر الذي قد يعيق نوعا ما استقلالية العمل وسلاسة التنسيق بين الوظائف المختلفة.

كما يلاحظ كذلك أن قسم الجباية لا يتكون حاليا الا من رئيس قسم فقط، في انتظار تدعيمه باطرات أخرى متخصصة، وهو ما يحد من قدرته على أداء جميع المهام المرتبطة بالتسيير الجبائي بكفاءة عالية، خاصة تلك المتعلقة بالمتابعة الدقيقة للتغيرات التشريعية وتحليل أثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة. وبالتالي فان هذا الوضع التنظيمي يبرز أن نجاح التسيير الجبائي لا يرتبط فقط بوجود وظيفة جبائية داخل المؤسسة، بل أيضا بمدى توفر الموارد البشرية الكافية، والتنظيم الهيكلي المناسب، الذي يسمح بتفعيل الدور الاستراتيجي للجباية داخل المؤسسة.

ثالثا: المسير الجبائي

يعد المسير الجبائي داخل المؤسسة فاعلا محوريا في التسيير الجبائي، وتنعكس كفاءته العلمية والمهنية على جودة أدائه. وفي مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، يتجسد هذا الدور في رئيس قسم الجباية الذي يعتبر المسير الجبائي في المؤسسة والذي يمتلك تكوينا أكاديميا عاليا في علوم التسيير، حيث انه متحصل على شهادة الدكتوراه في علوم إدارة الأعمال، مما يمنحه قدرة تحليلية وتسييرية تسمح له بفهم مختلف الجوانب المرتبطة بالجباية وتوظيفها بشكل فعال في خدمة أهداف المؤسسة.

ويتجسد الدور الفعال للمسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية في كونه يتوفر على مجموعة من المؤهلات الأساسية التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة عالية، حيث يجمع بين اتقان تقنيات التسيير التي تسمح له بالمشاركة في اتخاذ القرار وتحليل البدائل المتاحة وتقييم اثارها، والتحكم في الجباية من خلال المامه العميق بالنصوص والتشريعات الجبائية وما يترتب عنها من التزامات وحقوق، إضافة الى الالمام بالتقنيات المحاسبية باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومة المالية والجبائية داخل

المؤسسة، وأخيرا المعرفة القانونية التي تمكنه من فهم الاطار التشريعي العام الذي يحكم نشاط المؤسسة وتفسير مختلف الحالات ذات الأثر الجبائي.

وبالتالي فان توافر هذه المؤهلات مجتمعة في المسير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية تجعله عنصرا فاعلا في التسيير الجبائي، قادرا على الربط بين الجانب القانوني والمحاسبي والمالي عند اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

رابعا: التدقيق الجبائي

يعد التدقيق الجبائي أحد الأطراف الفاعلة في التسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، باعتباره الية رقابية تهدف الى التحقق من مدى احترام المؤسسة للالتزامات الجبائية ومدى صحة المعالجات الجبائية. ويقوم هذا النوع من الرقابة سواء كان خارجيا او داخليا بدور أساسي في تقييم مدى التزام المؤسسة بالقواعد التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

الا انه رغم التدخلات التي قام بها أعوان التدقيق الجبائي الداخلي لم يسفر عن تسجيل أي ملاحظات جوهرية تتعلق باهملات او أخطاء جبائية، ذلك ان قسم الجباية يقوم بعمله ويصلح اخطاؤه بنفسه.

كما ان الرقابة الخارجية ممثلة في محافظ الحسابات على مدار سنوات الدراسة لم يشر في تقاريره السنوية الى أي قصور في الجانب الجبائي. الامر الذي يعزز فكرة ان المؤسسة تعتمد مقاربة وقائية في التسيير الجبائي تقوم على المتابعة المستمرة والتصحيح الذاتي قبل تدخل أي جهة رقابية خارجية.

ومنه فان التدقيق الجبائي يعد من الاليات الداعمة للتسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، اذ يهدف الى مراقبة مدى احترام القواعد الجبائية والكشف عن الأخطاء او الاختلالات المحتملة في المعالجات الجبائية، بما يسمح بتصحيحها في الوقت المناسب وتفادي تعرض المؤسسة للعقوبات او الغرامات الجبائية. ويتخذ التدقيق الجبائي شكلين أساسيين: تدقيق داخلي تقوم به مصالح المؤسسة نفسها ضمن إطار الرقابة الذاتية، وتدقيق خارجي يمارسه محافظ الحسابات، بهدف ضمان مصداقية الوضعية الجبائية للمؤسسة وشفافية بياناتها المالية.

وبذلك فان التدقيق الجبائي لا يقتصر على كونه وسيلة رقابية فقط، بل يعتبر أداة وقائية تسهم في تحسين جودة التسيير الجبائي وتقليل المخاطر الجبائية التي قد تواجه المؤسسة.

خلاصة:

بناء على ما توصلت اليه الدراسة، يمكن القول ان مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية تعتمد أساسا على نهج جبائي محافظ يقوم على احترام صارم للتشريع الجبائي من خلال تقديم التصريحات في اجالها القانونية، وتسديد المستحقات الضريبية في الوقت المحدد، مع ضمان صحة ودقة التصريحات المقدمة، وهو مايعكس درجة عالية من الامتثال الجبائي.

غير ان هذا التوجه، رغم ايجابياته من حيث تقليل المخاطر الجبائية المرتبطة بالغرامات والتاخيرات، الا انه يظهر في المقابل محدودية في توظيف أدوات التسيير الجبائي، حيث لم يتم استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة بشكل فعال، كما لم يتم الاعتماد بالشكل الكافي على الأساليب المحاسبية والمالية التي من شانها تحسين الوضع الجبائي للمؤسسة وترشيد العبء الضريبي.

وبالتالي يمكن استنتاج ان التسيير الجبائي داخل المؤسسة يركز اكثر على جانب الامتثال والالتزام القانوني، على حساب الجانب الاستراتيجي الذي يهدف الى الاستفادة من الفرص الجبائية المتاحة، وهو ما يجعل دوره في هذه الحالة يقتصر على الحد من المخاطر الجبائية التقليدية دون الوصول الى مستوى التسيير الجبائي الفعال والمحسن للاداء المالي.

خاتمة

خاتمة:

تسعى المؤسسات اليوم إلى تحقيق أهداف متعددة تشمل الربح، الاستمرارية، النمو، والتوسع في نشاطها، وذلك ضمن بيئة أعمال تتسم بتنافسية عالية. هذا الواقع يضعها أمام تحديات كبيرة تتطلب منها تحسين استغلال مواردها المتاحة بشكل أمثل، مع العمل على التحكم في مختلف أعبائها، بما في ذلك الأعباء الضريبية. اذ تعد الضرائب واحدة من المتغيرات المحيطة بالمؤسسة والتي لا مفر منها. حيث ان افتقار المؤسسة للكفاءة في تسيير شؤونها الضريبية يؤدي إلى زيادة المسؤولية الضريبية مقارنة بمنافسيها، مما يضعف قدرتها التنافسية.

يؤكد العديد من الباحثين والمختصين في المجال الضريبي، مثل Shackelford، shevlin سنة 2001 و Jhon Graham سنة 2003، على الأهمية الكبيرة للضرائب في عملية اتخاذ القرارات المالية، كونها تعد تكلفة تؤثر مباشرة على قيمة الأرباح. ومن هذا المنطلق، يتوجب على المؤسسات تسيير شؤونها الضريبية بكفاءة عالية، من خلال الالتزام الطوعي بمتطلبات القوانين الجبائية وتجنب التكاليف الزائدة التي قد تنتج عن الجهل أو عدم الامتثال لتلك القوانين، علاوة على ذلك تنصح المؤسسات بالسعي نحو الاستفادة القصوى من الحوافز والامتيازات الضريبية التي يتيحها المشرع، بما يسهم في تخفيض الأعباء المالية وتعزيز الأداء العام للمؤسسة.

إن الإلمام بالنصوص الجبائية وفهم الخيارات المتاحة فيها، إلى جانب دمجها في عملية اتخاذ القرار، يمكن المؤسسة من ترشيد قراراتها وتحقيق أهدافها ضمن إطار قانوني بأقل تكلفة جبائية ممكنة. ومنه فان دراسة النصوص الجبائية ليست مجرد وسيلة لمعرفة الالتزامات، بل تتيح أيضا للمؤسسة المفاضلة بين الخيارات المختلفة، والاستفادة من الامتيازات التي يمنحها القانون، واستكشاف مجال الحركة الذي يوفره التشريع الجبائي، اذ أن وجود هذا المجال للحركة في النصوص الجبائية يمنح المؤسسات الفرصة لاختيار الوضعية الجبائية الأكثر ملاءمة، مع الالتزام بالشرعية والقانونية.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

اختبار صحة الفرضية الأولى: يساهم التسيير الجبائي في اتخاذ القرارات المالية من خلال تحليل مختلف الخيارات، واختيار البديل الذي يحقق أكبر قدر من المزايا الجبائية. تم اثبات صحة الفرضية، حيث يساهم التسيير الجبائي في قرار التمويل من خلال المفاضلة بين مختلف مصادر التمويل واختيار الهيكل التمويلي الأمثل الذي يحقق افضل مزايا ضريبية، وفي قرار الاستثمار من خلال التوجيه القطاعي والإقليمي للمشروع بالإضافة الى ترشيد اختيار الطبيعة القانونية للمشروع الاستثماري بما يحقق ادنى

عبء ضريبي، بالإضافة الى استغلال الامتيازات المرتبطة بإعادة استثمار الأرباح، والخيارات المرتبطة باعفاءات فوائض القيمة، اما بالنسبة لقرار توزيع الأرباح من خلال تجنب توزيع الأرباح عندما تكون الضرائب المفروضة على توزيعات الأرباح أعلى من الضرائب المفروضة على الأرباح الرأسمالية، اما أما إذا كانت الضرائب على الأرباح الرأسمالية أعلى فينبغي توزيع الأرباح.

اختبار صحة الفرضية الثانية: تتمثل أسباب ظهور المخاطر الجبائية في عدم امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية، وبالتالي تحمل أعباء جبائية إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات الجبائية، إضافة الى عدم استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة قانونا. تم اثبات صحة الفرضية حيث ان المؤسسة قد تتحمل تكاليف حبائية إضافية متمثلة في العقوبات والغرامات الجبائية بسبب نقص او تاخر في التصريح او التاخر في دفع مستحقاتها الجبائية كما ان جهل المؤسسة بالامتيازات الجبائية المتاحة يجعلها تتحمل خسارة مالية نتيجة عدم استفادتها منها.

اختبار صحة الفرضية الثالثة: يقاس التسيير الجبائي بمجموعة من المؤشرات التي تسمح بتحديد مدى فعاليته في تخفيض العبء الضريبي في المؤسسة. تم اثبات صحة الفرضية حيث يتم قياس التسيير الجبائي بمجموعة من المؤشرات أهمها معدل الضريبة الفعلي ETR الذي يسمح بتحديد العبء الضريبي الحقيقي الذي تحملته المؤسسة، ثم مقارنته بالعبء القانوني وهو ما يمكن من معرفة مدى تحقيق وفورات ضريبية للمؤسسة، إضافة الى انه يمكن من خلال هذا المؤشر التحقق من ان المؤسسة تعمل في إطار قانوني ولم تلجأ الى أساليب التهرب الضريبي لتخفيض عبئها الجبائي.

اختبار صحة الفرضية الرابعة: تتمثل اليات التسيير الجبائي في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية في الامتثال للتشريعات الجبائية، والاستفادة من التحفيزات الجبائية التي يتيحها القانون الجبائي. تم اثبات صحة الفرضية، فالمؤسسة لم تتعرض لعقوبات جبائية طيلة فترة الدراسة، كما انها حققت وفورات ضريبية من خلال الاستفادة من بعض التحفيزات الجبائية، غير ان هذه الاستفادة كانت محدودة مقارنة بمجمل التحفيوات التي كان بإمكانها استغلالها لتخفيض عبئها الجبائي.

ثانيا: نتائج الدراسة

أ. نتائج الجانب النظري:

- يساهم التسيير الجبائي في الخد من المخاطر الجبائية من خلال تحقيق الامتثال الجبائي للمؤسسة، وتعظيم استفادتها من التحفيزات والاعفاءات الجبائية التي يمنحها القانون؛

- ان التسيير الجبائي لم يعد خيارا ثانويا بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، بل أصبح ضرورة حتمية تفرضها تعقيدات النصوص القانونية وعدم ثبات التشريعات الضريبية. اذ ان اهمال التسيير الجبائي في المؤسسة يؤدي الى تعرض المؤسسة لمختلف اشكال المخاطر الجبائية، مما يؤثر سلبا على وضعيتها المالية واستمراريتها؛
- التسيير الجبائي يقوم على تحقيق التوازن بين الامتثال للالتزامات القانونية وتقليل العبء الضريبي قدر الإمكان؛
- التسيير الجبائي ممارسة قانونية يهدف الى تقليل التكاليف الجبائي في حدود ما يسمح به القانون؛
- يختلف التسيير الجبائي عن الغش الضريبي وذلك كون التسيير الجبائي لا يعتبر طريقة احتيالية للتفلت من الالتزامات الجبائية انما يقوم أساسا على الامتثال للالتزامات الجبائية، كما انه يعتبر حقا قانونيا ومسؤولية اجتماعية اذ يسهم في تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية؛
- ويختلف التسيير الجبائي عن التهرب الضريبي في كون انه في إطار التسيير الجبائي يتم الالتزام بالنصوص القانونية مع احترام روح القانون، في حين يرتكز تجنب الضريبة على استخدام الثغرات الموجودة في التشريع بهدف تخفيض العبء الضريبي. الا انهما يشتركان في كون كلا من التسيير الجبائي وتجنب الضريبة لا يرتبان عقوبات قانونية؛
- يتميز التسيير الجبائي بكونه قائم على استعمال الوسائل المشروعة قانونا وان القرارات الناتجة عن التسيير الجبائي تعكس اختيار المؤسسة بشكل طوعي وتعبر عن إرادتها وليست قرارات مفروضة عليها؛
- التسيير الجبائي لا يقتصر على المستوى المحلي بل انه يتم على مستوى دولي من خلال الممارسات التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسيات في سبيل تخفيض العبء الضريبي؛
- يمارس التسيير الجبائي في الشركات المتعددة الجنسيات من خلال الاعتماد على تقنيات متنوعة تتطلب معرفة دقيقة بالأنظمة الضريبية والمعاهدات الضريبية بين البلدان التي تعمل بها؛
- يستلزم ان يتوفر في المسير الجبائي مجموعة من المؤهلات للقيام بعمله بكفاءة من اتقان لتقنيات التسيير وتحكم في الجباية بالإضافة الى الالمام بتقنيات المحاسبة وكذا المعرفة القانونية؛
- في ظل تعقد التشريعات الجبائية والتغيرات المستمرة التي تعرفها القوانين الضريبية، أصبحت الحاجة ملحة الى وجود وظيفة متخصصة في الجباية داخل المؤسسة، وذلك لان وظيفة المحاسبة والمالية لم تعد وحدها قادرة على إدارة المسائل الجبائية بكفاءة وفعالية؛
- يتمثل الخطر الجبائي في التكاليف الجبائية الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم الامتثال للقوانين الجبائية او نتيجة عدم استغلال الامتيازات الجبائية المتاحة؛

- يعد غموض وتعقيد التشريعات الضريبية بالإضافة الى تغيرها المستمر عاملا أساسيا في ظهور المخالفات الضريبية؛
- ان ضعف الكفاءة والمعرفة ونقص التكوين في المجال الجبائي وغياب هياكل تنظيمية متخصصة تسهر على متابعة المستجدات التشريعية وانعدام الرقابة الذاتية نتيجة عدم وجود هياكل للرقابة الداخلية يؤدي الى اخلال المؤسسة بالتزاماتها الجبائية؛
- لا يقتصر تسيير الخطر الجبائي على جهة واحدة داخل المؤسسة، بل يعد عملية تشاركية تتدخل فيها مجموعة من الأطراف الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة، وظيفة الضرائب، وظيفة التدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، الإدارة التنفيذية، وأطراف خارجية متمثلة المستشارون الجبائيون والمقفون القانونيون؛
- تخضع المؤسسة لنظام جبائي يتحدد وفق شكلها القانوني، حيث يترتب عن اختلاف الشكل القانوني اختلاف في الضرائب والرسوم والالتزامات الجبائية المطبقة؛
- يشكل كل من التدقيق الجبائي والاستشارات الجبائية والحوكمة الجبائية أدوات داعمة للتسيير الجبائي، اذ تساهم في تعزيز فعاليته وتحسين عملية اتخاذ القرارات الجبائية والحد من المخاطر المرتبطة بها؛
- يمكن قياس التسيير الجبائي والخطر الجبائي من خلال عدة مؤشرات من أهمها معدل الضريبة الفعلي ETR.

ب. نتائج الجانب التطبيقي:

- تحرص مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية على ايداع تصريحاتها الجبائية في اجالها القانونية والتحقق من ان هذه التصريحات لا يشوبها أي نقص بالإضافة الى تسديد مستحقاتها الضريبية بانتظام مع احترام الاجال القانونية؛
- تستخدم المؤسسة بعض الأساليب المحاسبية ذات الأثر الجبائي لتخفيض العبء الجبائي والمتمثلة في الاهتلاكات والمؤونات، فائض القيمة، فروق الصرف، الضرائب المؤجلة؛
- مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية تمارس تسيير جبائي محدود الفعالية فمن جهة المؤسسة لم تتعرض للعقوبات الجبائية المتعلقة بعدم الامتثال أي لم تتعرض لخطر عدم الامتثال، الا انها تعرضت لخطر الفرصة لانها لم تعظم وفراتها الضريبية بسبب عدم الاستفادة من بعض الخيارات الجبائية المتاحة التي كان من شأنها تخفيض العبء الجبائي في المؤسسة؛
- دور التسيير الجبائي في ترشيد قرار التمويل في المؤسسة محدود حيث ان المؤسسة حققت وفورات ضريبية فقط من مصادر التمويل الداخلية المتمثلة في المؤونات والاهتلاكات ولم تستفد من الوفورات الجبائية التي تحققها مصادر التمويل الخارجية كالقروض التي تسمح بتحقيق وفر ضريبي من خلال خصم سعر الفائدة باعتبارها أعباء قابلة للخصم، او من التمويل بالايجار الذي

يسمح بادراج المبالغ المدفوعة من قبل المؤسسة ضمن الأعباء القابلة للخصم عند احتساب النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، علاوة على انه في حالة الاستئجار مع نقل الملكية بإمكان المؤسسة تطبيق الاهتلاك الجبائي على الأصل بعد شرائه، عندما يكون العمر الإنتاجي للاصل اكبر من مدة ايجاره او في حال تجديده. وبالتالي فان المؤسسة فوتت على نفسها وفورات ضريبية مهمة نتيجة عدم استغلالها لهذه البدائل التمويلية؛

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة (شركة ذات أسهم) مكنها من الانضمام الى المجمع وبالتالي الحصول على الامتيازات الجبائي التي تمنح في هذا الإطار؛
- المؤسسة ضيعت على نفسها فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار دعم الاستثمار؛
- لم تتعرض المؤسسة لرقابة جبائية وهذا مؤشر إيجابي يعكس درجة عالية من الامتثال الجبائي ودقة التصريحات الجبائية، كما يدل على انخفاض المخاطر الجبائية المرتبطة بالرقابة الجبائية؛
- يوجد ضمن هيكل مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية قسم الجباية وهو المسؤول عن تسيير الملف الجبائي للمؤسسة؛
- التسيير الجبائي في المؤسسة يركز أكثر على ان تكون التصريحات الجبائية صحيحة وتودع في اجالها وكذا دفع مستحقات الجبائية يكون ضمن الاجال القانونية ولا يهتم بتعظيم الوفورات الضريبية للمؤسسة من خلال استغلال أكثر للامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة قانونا؛
- من العيوب في المؤسسة أنه من ناحية الجانب المكاني يوجد قسمين في نفس المكتب (قسم التجارة الخارجية وقسم الجباية) نظرا لعدم وجود مكاتب شاغرة، كما ان قسم الجباية يتكون من رئيس القسم فقط في انتظار توظيف إطارات أخرى. بالإضافة الى أن الأرشيف الخاص بالتعليمات وتفسيرات الإدارة الجبائية موجود لكن غير منظم حسب المواد الضريبية ومسكه بطريقة تتعارض مع تنظيم الأرشيف؛
- يأخذ التسيير الجبائي مكانته في المؤسسة من خلال رؤية القائمين على إدارة المؤسسة للوظيفة الجبائية ويتجلى ذلك من خلال الإمكانات المادية والمعنوية المقدمة لها؛
- ان الجباية في المؤسسة لا تكون ضمن نظام معلوماتي، حيث أن المؤسسة تعمل على جلب نظام معلوماتي جديد لتواكب فروع تجمع اتصالات الجزائر وتدارك عيوب النظام المستعمل ERP SAGE، رغم السمعة الطيبة التي يتمتع بها بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الا انه نظرا لمرور فترة طويلة على حيازته دون ادخال إصلاحات عليه هناك مواد كالجباية لا تعمل ضمنه؛
- نظرا لكون مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية هي مؤسسة اقتصادية عمومية مملوكة ملكية تامة للدولة فان القائمين على تسييرها ليست لهم الحرية المطلقة في توظيف أموال مؤسستهم او

استثماراتها بالطرق التي يرونها مفيدة لكون ان توظيف أموال الدولة في مجال الاستثمارات الكبرى ترجع الى مجلس مساهمات الدولة وهو الذي يشرف على الاستثمارات الكبرى لهذه المؤسسات؛

- يعد التنازل عن التثبيتات قرارا استثماريا له اثار جبائية من خلال فائض القيمة الناتج عنه، غير انه لا يمكن لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية تعظيم الاستفادة من الامتيازات الجبائية المتعلقة به والتي تمنح وفقا لمدة الاحتفاظ بالاصل فلا يمكن للمؤسسة التحكم في توقيت التنازل عن التثبيت للحصول على تخفيض جبائي اعلى لانه في حالة التنازل على التثبيتات فان المؤسسة تلجا الى مجموعة من التدابير وذلك لمنع كل التأوبلات عن سبب التنازل عليها سواء بمحاضر ووثائق قانونية تبين صحة ضرورة التنازل عن هذه التثبيتات التي أصبحت تشكل عبء عليها او من خلال تشكيل لجان لمنع التواطؤ عن التنازل عن هذه التثبيتات؛
- تحرص المؤسسة على احترام الإجراءات المتعلقة بالتحويلات نحو الخارج من حيث التصريح والاحتساب لحفظ حقوق الدولة؛
- المسير الجبائي في المؤسسة يتابع كل المستجدات في التشريعات الجبائية باستمرار؛
- يتميز المسير الجبائي في المؤسسة بكفاءة عالية نظرا لمؤهلاته المتمثلة في اتقان تقنيات التسيير والتحكم في الجباية والالمام بالتقنيات المحاسبية والمعرفة القانونية؛
- يساهم التدقيق الجبائي في دعم التسيير الجبائي في المؤسسة من خلال التحقق من مدى احترام المؤسسة للالتزامات الجبائية ومدى صحة المعالجات الجبائية؛
- من خلال قياس التسيير الجبائي باستعمال مؤشر معدل الضريبة الفعلي توصلنا الى ان المؤسسة تتحمل عبء جبائي يفوق المعدل القانوني ويفسر ذلك بعدم الاستفاداة من الخيارات الجبائية المتاحة وهو ما يعكس عدم استغلال الامتيازات الجبائية التي يتيحها القانون، وضعف التسيير الجبائي الموجه نحو تقليص العبء الضريبي؛
- من خلال قياس التسيير الجبائي باستعمال مؤشر معدل الضريبة الفعلي توصلنا الى عدم لجوء مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية الى التهرب الضريبي، لان معدل الضريبة الفعلي يفوق المعدل القانوني أي ان المؤسسة تحملت عبء جبائي يفوق القانوني الامر الذي يساهم في تقليص مخاطر عدم الامتثال المتمثلة في العقوبات والغرامات.

ثالثا: الاقتراحات

- ضرورة تعزيز دور التسيير الجبائي داخل المؤسسة ليكون أداة استراتيجية لا تقتصر فقط على الامتثال الجبائي، بل تمتد الى الاستغلال الأمثل للتحفيزات والاختيارات الجبائية المتاحة قانونا؛

- ضرورة وجود تنسيق بين المصلحة الجبائية والمصلحة المحاسبية لضمان توظيف أكثر للاساليب المحاسبية والمالية التي تحقق وفورات ضريبية؛
- ضرورة اعتماد سياسة جبائية داخلية واضحة تهدف الى تقليل العبء الجبائي بطريقة قانونية؛
- ضرورة اخذ العامل الجبائي بعين الاعتبار عند اتخاذ أي قرار داخل المؤسسة؛
- توفير الشروط المادية والإمكانات البشرية الملائمة لتحقيق تسيير جبائي رشيد وعقلاني حيث ان من اهم الشروط المادية: الإضاءة، التهوئة، توسع المكان...الخ، والجانب البشري من حيث التكوين والتجربة العملية والانضباط الصارم والحفاظ على السر المهني والالتزام بواجب التحفظ؛
- على المؤسسات ان تستغل مبالغ الرسم على التكوين المهني والتمهين في تطوير مهارات مستخدميها وتحسين أدائهم خاصة وانه بإمكان المؤسسة تخصيص باقي المبلغ المتعلق بمساهمات التمهين لفائدة مساهمات التكوين المهني المتواصل بدل من تحمله كعبء جبائي؛
- ضرورة اهتمام المؤسسات العمومية بالمزايا الجبائية واستغلال كل الخيارات التي يتيحها لها التشريع الضريبي؛
- ضرورة وجود قسم للجباية في المؤسسة وعدم الاعتماد على قسم المالية والمحاسبة؛
- الجباية يجب ان تكون ضمن نظام معلوماتي لتسهيل جمع ومعالجة المعلومات الجبائية، بما يضمن دقة البيانات وسرعة الوصول اليها، ويساهم في تحسين عملية التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية؛
- العمل على تحقيق استقرار القوانين الجبائية والحد من الغموض الذي يعتريها، مع توضيح الإجراءات المرتبطة بها، بهدف تقليل التاويلات وضمان وضوح التطبيق.

رابعا: افاق الدراسة

- التسيير الجبائي في الشركات متعددة الجنسيات؛
- دور نظام المعلومات في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛
- دور الرقمنة في تحسين التسيير الجبائي.
- أثر الإصلاحات الجبائية على استراتيجيات التسيير الجبائي.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- امينة بن بوثلجة، **محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015.
- جورج اي رجدة، مايكل جي مكنمارا، **مبادئ إدارة الخطر والتامين**، دار حميثرا للنشر والترجمة، 2023.
- رضا السيد عبد العاطي، **التصالح في الجرائم الضريبية**، الطبعة الأولى، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2016.
- سميحة القليوبى، **الشركات التجارية**، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
- طارق عبد الرؤوف عامر، إيهاب عيسى المصرى، **صناعة واتخاذ القرار**، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، القاهرة، 2016.
- عاطف احمد عبد العال زيدان، **ظاهرة الاقتصاد الموازي وأثرها على التنمية الاقتصادية**، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2021.
- عبد الكريم بعداش، **المحاسبة العامة 2-محاسبة مالية وفق SCF**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2020.
- عبد الكريم قنوز، **التحوط وادارة الخطر (مخل مالي)**، ط1، E-Kutub Ltd، لندن، 2018.
- عيد احمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتامين**، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2022.
- عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة (تقنيات جبائية ومحاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي SCF**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2022.
- محمد أحمد الافندي، **مقدمة في اقتصاد الوقف الإسلامي**، مركز الكتاب الاكاديمي، 2020.
- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية**، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2020.
- منذر الداود، **دليلك المالي لادارة المؤسسة الناشئة خطواتك المالية في دراسة وتشغيل ونمو المؤسسة الناشئة**، 2023.

- نزار عساف، **مفاهيم ومصطلحات اقتصادية جديد**، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2023.
- الياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية الاحكام العامة للشركة**، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- يوسف حجيم الطائي، سنان كاظم الموسوي واخرون، **ادارة التامين والمخاطر**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2011.
- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، الطبعة 01، دار المحمدية للطباعة، الجزائر، 2008.

أطروحات الدكتوراه:

- بن عودة أمال، **دور التسيير الجبائي في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، اطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في محاسبة وجباية، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر،2022/2021.
- بوجاجة إبراهيم، **التسيير الجبائي للمؤسسات الأجنبية دراسة مقارنة مع المؤسسات الجزائرية للفترة : 2006-2021**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2024/2023.
- حسام بوحجر، **الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في الحقوق، تخصص قانون جنائي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة1- الحاج لخضر، الجزائر، 2017-2018.
- سمية فضيلي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2019.

- شعباني لطفي، **دور التحفيز الجبائي والادخال البورصي في تنشيط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014/2013.
- شيخي سلمة، **التدقيق الجبائي كاداة للحد من المخاطر الجبائية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهاة دكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)، قسم العلوم المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي مرسلي عبدالله تيبازة، 2023/2022.
- صابر عباسي، **دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وجباية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
- العايب فاطمة الزهراء، **التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمعات**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه ل م د طور ثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص جباية ومالية المؤسسة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2022/2021.
- عفاف بولحية، **دور التسيير الجبائي في توجيه السياسات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص جباية ومالية المؤسسة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2024/2023.
- فتحة اميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي والمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
- كويدمي محمد أمين، **التدقيق الجبائي كألية للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والجباية، تخصص المحاسبة والجباية، قسم العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2022/2021.

- محمد بوشوشة، **تأثير السياسات التمويلية على أمثلية الهيكل المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،** اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر–بسكرة، الجزائر، 2016.

- مزيمش اسماء، **دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية،** اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1.

- منال بومدين، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي واهداف التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،** اطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2020–2021.

- نورالدين بعيليش، **تحليل المزايا الاستراتيجية الجبائية في شركات المساهمة الجزائرية،** اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017/2016.

رسائل الماجستير:

- بوخاري محمد، **أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، الجزائر، 2017/2016.

- بوشبوط سيد علي، **دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية،** مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية، جباية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015–2016.

- حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية،** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.

- حورية بديدة، **تأثير سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة المسعرة في السوق المالي،** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية أسواق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011/2010.

- صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

- عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، **تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، قدمت هذه الاطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005/2004.

- عدمان فائزة، **سياسة توزيع الأرباح وأثرها على القيمة السوقية لاسهم المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في مالية المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017/2016.

- مجد عيسى قدادة، **أثر ضريبة الدخل على توزيعات الارباح في الشركات المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية،** قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2021.

- محمد حمر العين، **ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،** مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة اعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2011/2010.

- محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي واثاره على المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الاعمال، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003/2002.

- ميلي محمد لخضر، **فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة في ظل التشريعات الجبائية،** مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم المالية، شعبة المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2013/2012.

- وسيلة طالب، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية**، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، نوفمبر 2004.
- يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2007/2006.

المقالات:

- بريش عبد القادر، بدروني عيسى، **محددات سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الخاصة الجزائرية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة شلف، العدد 10، جوان 2013.
- بعيليش نور الدين، زرقون محمد، **اهمية الاستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة ورقلة، المجلد1، عدد01، 2015.
- بن تركية نجاة، بن محمد رابح، **التدقيق الجبائي الداخلي كآلية لتجنب الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة ابحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعريريج، المجلد10، العدد1، جوان 2023.
- بن عبيد سهام، **دور القانون 22-18 المتعلق بالاستثمار في تحسين مناخ الاستثمار في الجزائر**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة الأغواط، المجلد السابع، العدد الاول، 2023.
- بوبكر رحمة، **أثر سياسة توزيع الارباح على خلق وتوزيع القيمة: دراسة للمؤسسات التونسية خفية الاسم**، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد العاشر، العدد 01، جانفي 2024.
- دربال سهام، **احكام شركة التوصية بالأسهم في القانون الجزائري**، مجلة دفاتر الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي مغنية، المجلد3، العدد1، 2023.
- دريد موسى، بن براح سمير، **أثر تطبيق التدقيق الجبائي على فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد07، العدد01، 2023.

- زواق حواس، **أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية –العدد الاقتصادي، جامعة الجلفة، 33(02)، 2017.

- سماعين عيسى، **الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، جامعة شلف، المجلد 05، العدد02، جوان 2019.

- سهام كردودي، حكيمة بوسلمة، **مساهمة التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة 1، المجلد8، العدد4، ديسمبر 2018.

- صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 12، العدد 12، 2013.

- عائشة مرجال، **النظام القانوني لشركة المحاصة**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي بريكة، المجلد 05، العدد01، 2022.

- عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، **أثر الجباية على الاستراتيجية المالية للمؤسسة**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، المجلد09، العدد02، 2019.

- عماري خيري، **أثر سياسة توزيع الارباح على قيمة المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة الجلفة، المجلد: السادس، العدد: الثاني، اكتوبر 2022.

- فتحية مزهر، عبد الرضا القريشي، **الاقتراض والوفر الضريبي وأثرهما على قيمة المنشاة/ دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة كركوك، المجلد5، العدد2، 2015.

- فلة محتال، **المراجعة الجبائية الالكترونية الية ترفع من كفاءة التسيير الجبائي وتحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**، المجلة الجزائرية للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة سطيف 1، المجلد3، العدد1، 2023.

- قطيب عبد القادر، عنيشل عبد الله، **دراسة وتحليل الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي لافلو، المجلد 07، العدد01، 2023.

- كركودي سهام، كركودي صبرينة، **الضريبة وأثرها في ترشيد القرارات المالية دراسة تطبيقية لعينة من اراء المهنيين والأكاديميين لولاية بسكرة،** مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد5، العدد2، 2016.

- كويدمي محمد امين، بن عودة امال، **دور استراتيجية التسيير الجبائي في ترشيد القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية،** مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد12، العدد01، جوان 2023.

- كيموش بلال، بلخيري محمد سعد الدين، **دور الاستشارة االجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية،** مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية، جامعة خنشلة، المجلد03، العدد02، ديسمبر 2019.

- لمين عفاف، بن وارث حجيلة، **دور مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في ترشيد سياسة توزيع الارباح،** مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 08، العدد01، 2023.

- لواج عبد الرحيم، لواج منير، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات،** مجلة الاقتصاد والمناجمنت، مجلة تلمسان، المجلد 20، العدد 02، 2021.

- ميلي محمد لخضر، بن عمارة منصور، **أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF120 للفترة ما بين 2012-2015،** مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، جامعة شلف، المجلد 07، العدد02، 2012.

- نور الدين بعيليش، قداري زرباني، **فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،** مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة ورقلة، المجلد08، العدد 01، 2022.

- واضح صالح، ولهي بوعلام، **اثر الاصلاح المحاسبي على مخاطر التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سطيف خلال الفترة 2013-2016،** مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد الخامس، العدد1، جامعة بشار، 2019.

مداخلات:

- زرمان توفيق، مشري مبارك، **دوافع ومنافع اللجوء الى الاستشارة الجبائية– دراسة حالة اكتتاب التصريح Gn12**، الملتقى العلمي التكويني الدولي السادس حول أثر الاستشارة الجبائية في نجاعة التسيير الجبائي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 26–03.
- زواق حواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، 14–15 أفريل، 2009.

مواد قانونية:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2025.
- قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2025.
- قانون التسجيل لسنة 2025.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025.
- القانون التجاري الجزائري.
- القانون رقم 22–18 يتعلق بالاستثمار، المؤرخ في 24 يوليو سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، الصادرة في 28 يوليو سنة 2022.
- مرسوم تنفيذي رقم 22–299 يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات او التنازل عن الاستثمارات او تحويلها وكذا مبلغ وكيفيات تحصيل الاتاوة المتعلقة بمعالجة ملفات الاستثمار، المؤرخ في 8 سبتمبر سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، الصادرة في 18 سبتمبر 2022.
- المرسوم التنفيذي رقم 22–302 يحدد معايير تاهيل الاستثمارات المهيكلة وكيفيات الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكات التقييم، المؤرخ في 08 سبتمبر سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، الصادرة في 18 سبتمبر سنة 2022.
- المرسوم التنفيذي رقم 22–303 يتعلق بمتابعة الاستثمارات والتدابير الواجب اتخاذها في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتتبة، المؤرخ في 8 سبتمبر سنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 60، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر سنة 2022.

المراجع الأجنبية:

كتب:

- Armel LIGER, **La gestion fiscale des pmi : Un Mythe**, paris : Editions LGDJ, 1988.
- Beat Habegger, **The Internationl Handbook on Risk Analysis and Management,** (No Ed), center for security studies, Zurich, 2008.
- Christine collette**, gestion fiscale des entreprises**, Ellipse, paris, 1998.
- Dale Cooper and others, **Project Risk Management Guidelines**, Managing Risk in Large Projects and Complex Procurements, John Wiley & Sons,England, UK, 2005.
- David A. Guenther, Steven R. Matsunaga, Brian M. Williams,Tax Avoidance, **Tax Aggressiveness, Tax Risk and firm risk**, Lundquist College of Business, University of Oregon, Eugene, USA.
- Frank J. Fabozzi, Pamela Peterson Drake, Ralph S. Polimeni, **The Complete CFO Handbook From Accounting to Accountability**, Wiley, 2007.
- Frédéric Colasson, **Le patrimoine professionnel**, Presses Universitaires de Limoges-pulim, 2006.
- Jacques Duhem, Michel Jammes, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Editions EFE, paris, 1996.
- Jean-Louis Medus, **LBO, Buy-out et transmission d'entreprises**, BOD-Books on Demand, paris, 2021.
- Maysoun Bouzid, **L'Abus de droit en droit fiscal tunisien**, publibook, France, 2008.
- Mondher Bellalah, **Réflexions Sur La Politique Optimale de Dividendes en Présence de Couts D'information**, Cahiers de Recherche n°209, Université Paris IX Dauphine, 2000.
- Terje Aven, Ortwin Renm**, Risk Management and Governance : Concepts, Guidelines and Applications**, Springer Heideberg Dordrecht London New York, 2010.

- Tony Elgood, Tony Fulton, Mark Schutzman, **Tax Function Effectiveness**, CCH (a Wolters Kluwer business), United States of America, 2008.

- Vule Mizdrakovic, Maja Kljajic, Marija Slavkovic, **Corporate Tax reporting : Effective Tax Rate of Serbian Public Entities**, FINIZ, 2020.

اطروحات:

- Ines Menchaoui, **Identification et impact des pratique de gesion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteure en sciences de gestion (Université de franche-comté) et en sciences comptables (Université de tunis El Manar), 2015.

- Khaoula FTOUHI, **Planification fiscale, gouvernance et valeur de l'entreprise**, thèse de doctorat pour l'obtention du titre de docteur en sciences comptables, Institut Supérieur de Comptabilité &d'Administration des Entreprises, Université de la Manouba, Tunis, 2016-2017.

- Mohamed Ben Hadj Saad**, L'audit Fiscal Dans Les PME : Proposition D'une Demarche Pour Lexpert-Comptable**, Mémoire Pour L'obtention du Diplôme D'expert-comptable, Faculté Des Sciences Economiques et de Gestion, Université DE SFAX,2009.

- Mouna Guedrib Ben Abdelrrahmen**, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscle : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de franche-comté) et en sciences comptables (Université de tunis El Manar), 2013.

مقالات:

- Alan j.auerbach, michael p.devereux , michael keen, and john vella, **international tax planning under the destination-based cash flow tax**, national tax journal, Vol 70, Issue 4, december 2017.

- Christof beuselinck, jochen pierk**, on the dynamics between local and international tax planning in multinational tax planning in multinational corporations**, review of accounting studies, 2024.

- Diana Rimadani, Suhendro, Riana R Dewi, **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI EFFECTIVE TAX RATE**, JURNAL AKUNTANSI, Vol 9, No 2, 2020.

- Ftouhi Khaoula, Dabboussi Moez, **The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning : Evidence from European listed firms**, Borsa istanbul Review, vol 19, N04, 2019.

- GAO, **Corporate Income Tax Effective Tax Rates Can Differ Significantly from The Statutory Rate**, Report to Congressional Requesters, 2013.

- Grace Purity Elisabeth Simbolon, Lorina Siregar Sudjiman, **PENGARUH *TAX PLANNING* TERHADAP MANAJEMEN LABA PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR SUB-SEKTOR MAKANAN DAN MINUMAN DI BURSA EFEK INDONESIA TAHUN 2019-2021**, Journal Scientific of Mandalika (JSM), Vol. 3 No. 9 September 2022.

- Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, **Divergences comptabilité – fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis**. Comptabilities, économie et société, Montpellier, France, May 2011.

- Inna Vladimirovna Lipatova, Lyudmila Vladimirovna Polezharova, **International Tax Planning Methodology and Best Practices of Russian Economy Deoffshorization**, asian social science, vol 11, no 19, 2015.

- Jean Damascene Mvunabandi, Bomi Nomala, Ferina Marimuthu,**the effect of tax avoidance and tax evasion on the performance of south african economy**, international journal of economics and financial issues, 14(1), 2024.

- Khaoula ftouhi, **international tax planning techniques: a review of the literature,** journal of applied accounting research, vol 21, no2, 2020.

- Okerekeoti, Chinedu U, **Effect of Firm Complexity on Effective Tax Rate of Quoted Consumer Goods Manufacturing Firms in Nigeria**, International Journal of Research in Education and Sustainable Development, Vol 2, Issue 5, 2022.

- Repon Miah, **Corporate Statutory Tax Rate or Effective Tax Rate : A Study on Selected Listed Textile Companies in Bangladesh**, MTC Global Journal of Management and Entrepreneurship, Vol 4, Issue11, 2016.

- Susilo Haryanto**, analysis of tax avoidance and tax evasion forms(study on taxpayers in the trade sector in makassar city),** journal of entrepreneurship and financial technology, vol2, number1, 2023.
- Thérèse Mai Django Wambé**,** Abdias Tchimed, Oumar Tikire, **La gestion fiscale dans les petites et moyennes entreprises au Cameroun : État des lieux,** International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management& Economics, Volume 2, Issue 4 (July, 2021.
- Tilila Taj, Salaheddine Abdelmajid, **La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines,** revue du contrôle de la comptabilite et de l'audit, Numèro 6, 2018.
- Wanjiru Gachie, Project Risk Management : A Review of an Institutional Project Life Cycle, Risk Governance and Control : Financial Markets & Institution, Volume 7, Issue 4, Full2017.

مواقع الكترونية:

- أنواع المخاطر وأنواع إدارة المخاطر واستراتيجياتها، متوفر على الموقع https://bakkah.com/ar/knowledge-center/%D8%A3%D9%86%D9%88%D8%A7%D8%B9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AE%D8%A7%D8%B7%D8%B1, Accessed on 06 june 2025, 21 :53.
- الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، حقيبة المستثمر، https://aapi.dz/ar/mallette-de-linvestisseur-ar/, consulte le 10/06/2025, 22 :11.

- المديرية العامة للضرائب، أجهزة المساعدة على التشغيل (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر او الصندوق الوطني للتامين عن البطالة)، https://www.mfdgi.gov.dz/professionnels-ar/avantages-fiscaux-investissement-ar/investissement-et-emplois-ar/dispositifs-daide-a-lemploi-ar#2, consulte le 25/09/2025, 22 :45.

- المعهد المصرفي المصري، **إدارة المخاطر المؤسسية**، 2025/11/02، https://www.findevgateway.org/sites/default/files/publications/files/ar_rm_ebi.pdf, accessed on 14/10/2025, 14 :35.

- منشور متعلق بإلغاء الرسم على النشاط المهني،

https//:www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/actu-ar/circ-sup-tap-ar r, consulte le 23/11/2025, 14 :53.

- Corporate tax governance, avaible at https://www.pwc.nl/nl/tax/assets/documents/strategic-tax-governance.pdf, accessed on 06/04/2024.

- https://sites.google.com/lagh-univ.dz/accounting-dz/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9-%D8%B3%D8%A4%D8%A7%D9%84-%D9%88%D8%AC%D9%88%D8%A7%D8%A8/%D8%B3%D8%A4%D8%A7%D9%84-%D8%B1%D9%82%D9%85-12-%D9%81%D9%88%D8%A7%D8%B1%D9%82-%D8%B3%D8%B9%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D8%B5%D8%B1%D9%81?authuser=0, accessed on 26/12/2025, 22 :13.

الملاحق

الملحق رقم (1): الميزانية المالية لسنة 2020–جانب الأصول

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : Cyber Parc SIDI ABDALLAH - ZERALDA (ALGER)

BILAN ACTIF AU 31/12/2020

ACTIF	NOTE	31/12/2020			31/12/2019
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		15 791 281,84	14 462 381,57	1 328 900,27	2 483 522,06
Immobilisations corporelles		5 644 026 790,42	2 946 681 146,75	2 697 345 643,67	2 120 087 993,44
Terrains		236 781 753,29		236 781 753,29	236 781 753,29
Bâtiments		975 917 402,84	134 453 402,71	841 464 000,13	862 048 267,55
Autres Immobilisations corporelles		4 431 327 634,29	2 812 227 744,04	1 619 099 890,25	1 021 257 972,60
Immobilisations en concession		2 555 217,01	420 215,84	2 135 001,17	2 209 673,23
Immobilisations en cours		126 726 142,41		126 726 142,41	544 174 741,73
Immobilisations financières		139 998 780,84		139 998 780,84	124 787 845,46
Titres mis en équivalence-entreprise assciées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		139 998 780,84		139 998 780,84	124 787 845,46
Impôts différés actif		88 059 653,96		88 059 653,96	97 542 768,53
TOTAL ACTIF NON COURANT		6 017 157 866,48	2 961 563 744,16	3 055 594 122,32	2 891 286 544,45
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		739 110 130,43		739 110 130,43	716 682 252,82
Créances et emplois assimilés					0,00
Clients		4 354 946 521,53	116 466 840,94	4 238 479 680,59	4 218 405 971,91
Autres débiteurs		2 344 987 346,19		2 344 987 346,19	1 579 713 709,57
Impôts et assimilés		283 377 328,85		283 377 328,85	740 511 457,69
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		6 396 902 924,27		6 396 902 924,27	3 273 369 378,25
TOTAL ACTIF COURANT		14 119 324 251,27	116 466 840,94	14 002 857 410,33	10 528 682 770,24
TOTAL GENERAL ACTIF		20 136 482 117,75	3 078 030 585,10	17 058 451 532,65	13 419 969 314,69

الملحق رقم (2): الميزانية المالية لسنة 2020–جانب الخصوم

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : Cyber Parc SIDI ABDALLAH - ZERALDA (ALGER)

BILAN PASSIF AU 31/12/2020

PASSIF	NOTE	31/12/2020	31/12/2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6 158 000 000,00	6 158 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		1 190 901 314,71	282 845 785,68
Ecart de réévaluation		76 677 319,80	115 015 979,68
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		1 374 058 986,94	1 168 520 534,63
Autres capitaux propres-Report à nouveau		- 28 034 381,83	118 995 227,00
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		8 771 603 239,62	7 843 377 526,99
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		21 689 083,87	- 1 038 338,70
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 258 459 206,02	2 353 504 023,03
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		2 280 148 289,89	2 352 465 684,33
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 501 310 508,71	1 354 831 541,62
Impôts		548 905 014,32	990 084 059,48
Autres dettes		3 956 484 480,11	879 210 502,27
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		6 006 700 003,14	3 224 126 103,37
TOTAL GENERAL PASSIF		17 058 451 532,65	13 419 969 314,69

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (3): جدول حساب النتائج لسنة 2020

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : Cyber Parc SIDI ABDALLAH - ZERALDA (ALGER)

COMPTE DE RESULTATS
(Par Nature)

Du 01/01/20 au 31/12/2020

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	31/12/2020	31/12/2019
Ventes et produits annexes		5 430 743 765,39	5 423 938 556,23
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 430 743 765,39	5 423 938 556,23
Achats consommés		757 026 908,06	966 874 035,31
Services extérieurs et autres consommations		971 451 841,27	1 060 040 371,25
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 728 478 749,33	2 026 914 406,56
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3 702 265 016,06	3 397 024 149,67
Charges de personnel		848 342 409,89	841 877 285,09
Impôts, taxes et versements assimilés		318 516 796,28	355 692 431,43
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 535 405 809,89	2 199 454 433,15
Autres produits opérationnels		115 877 876,86	13 289 551,40
Autres charges opérationnalles		122 297 862,74	11 207 989,96
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		1 079 221 306,08	1 020 973 266,48
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		566 484 995,74	376 260 913,29
V-RESULTAT OPERATIONNEL		2 016 249 513,67	1 556 823 641,40
Produits financiers		16 538 059,70	5 744 270,36
Charges financières		57 989 097,72	6 838 851,79
VI-RESULTAT FINANCIER		-41 451 038,02	-1 094 581,43
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		1 974 798 475,65	1 555 729 059,97
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		558 679 034,72	458 610 555,92
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		42 060 453,99	-71 402 030,58
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 129 644 697,69	5 819 233 291,28
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 755 585 710,75	4 650 712 756,65
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 374 058 986,94	1 168 520 534,63
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 374 058 986,94	1 168 520 534,63
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (4): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2020

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE (ATS)
Activité : TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : CYBER PARC SIDI ABDALLAH MULTILOCATAIRE -ALGER-

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	1,374,058,986.94
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1,360,070.00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		98,000,000.00
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION PROFESSIONNELLES et D'APPRENTISSAGE"		19,075,532.00
Provisions non déductibles		6,692,148.90
Amortissements non déductibles		21,485,630.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	558,679,034.71
	Impôt différé (variation)	42,060,453.99
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		603,005.57
Autres réintégrations (*)		26,750,656.02
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		0.00
Total des réintégrations		774,706,531.19
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	2,148,765,518.13
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (5): الميزانية المالية لسنة 2021–جانب الأصول

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)
Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite
NIF : 000616097268506
Adresse : 27 Rue, Chemin Ahmed Kara - Bir Mourad Rais -

BILAN ACTIF AU 31/12/2021

ACTIF	NOTE	31/12/2021			31/12/2020
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		40 901 016,80	21 730 890,08	19 170 126,72	1 328 900,27
Immobilisations corporelles		5 909 848 522,97	3 450 914 346,22	2 458 934 176,75	2 697 345 643,67
Terrains		236 781 753,29		236 781 753,29	236 781 753,29
Bâtiments		1 071 455 020,35	156 403 642,79	915 051 377,56	841 464 000,13
Autres Immobilisations corporelles		4 601 611 749,33	3 294 510 703,43	1 307 101 045,90	1 619 099 890,25
Immobilisations en concession		2 615 050,83	499 522,59	2 115 528,24	2 135 001,17
Immobilisations en cours		144 684 843,54		144 684 843,54	126 726 142,41
Immobilisations financières		245 526 604,97		245 526 604,97	139 998 780,84
Titres mis en équivalence-entreprise associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		245 526 604,97		245 526 604,97	139 998 780,84
Impôts différés actif		59 037 529,56		59 037 529,56	88 059 653,96
TOTAL ACTIF NON COURANT		6 402 613 568,67	3 473 144 758,89	2 929 468 809,78	3 055 594 122,32
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		804 793 434,70		804 793 434,70	739 110 130,43
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 576 679 129,93	124 980 550,07	4 451 698 579,86	4 238 479 680,59
Autres débiteurs		4 727 154 376,05		4 727 154 376,05	2 344 987 346,19
Impôts et assimilés		368 178 459,59		368 178 459,59	283 377 328,85
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		4 390 678 878,51		4 390 678 878,51	6 396 902 924,27
TOTAL ACTIF COURANT		14 867 484 278,78	124 980 550,07	14 742 503 728,71	14 002 857 410,33
TOTAL GENERAL ACTIF		21 270 097 847,45	3 598 125 308,96	17 671 972 538,49	17 058 451 532,65

الملحق رقم (6): الميزانية المالية لسنة 2021–جانب الخصوم

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27 Rue, Chemin Ahmed Kara - Bir Mourad Rais -

BILAN PASSIF AU 31/12/2021

PASSIF	NOTE	31/12/2021	31/12/2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6 158 000 000,00	6 158 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		2 210 586 910,42	1 190 901 314,71
Ecart de réévaluation		38 338 659,92	76 677 319,80
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		1 449 199 532,88	1 374 058 986,94
Autres capitaux propres-Report à nouveau		- 21 125 960,44	- 28 034 381,83
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		9 834 999 142,78	8 771 603 239,62
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		11 064 303,08	21 689 083,87
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 201 963 367,18	2 258 459 206,02
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		2 213 027 670,26	2 280 148 289,89
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 359 105 243,82	1 501 310 508,71
Impôts		547 297 552,50	548 905 014,32
Autres dettes		3 717 542 929,13	3 956 484 480,11
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		5 623 945 725,45	6 006 700 003,14
TOTAL GENERAL PASSIF		17 671 972 538,49	17 058 451 532,65

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (7): جدول حساب النتائج لسنة 2021

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)
Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite
NIF : 000616097268506
Adresse : 27 Rue. Chemin Ahmed Kara - Bir Mourad Rais -

COMPTE DE RESULTATS
(Par Nature)
Du 01/01 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	12/31/2021	12/31/2020
Ventes et produits annexes		5,772,610,054.15	5,430,743,765.39
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**5,772,610,054.15**	**5,430,743,765.39**
Achats consommés		979,550,557.47	757,026,908.06
Services extérieurs et autres consommations		920,286,218.86	971,451,841.27
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**1,899,836,776.33**	**1,728,478,749.33**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**3,872,773,277.82**	**3,702,265,016.06**
Charges de personnel		860,324,282.73	848,342,409.89
Impôts, taxes et versements assimilés		332,017,914.11	318,516,796.28
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2,680,431,080.98**	**2,535,405,809.89**
Autres produits opérationnels		144,212,668.64	115,877,876.86
Autres charges opérationnalles		8,986,638.22	122,297,862.74
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		775,014,170.56	1,079,221,306.08
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		83,625,073.44	566,484,995.74
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**2,124,268,014.28**	**2,016,249,513.67**
Produits financiers		9,369,059.54	16,538,059.70
Charges financières		46,962,528.83	57,989,097.72
VI-RESULTAT FINANCIER		**-37,593,469.29**	**-41,451,038.02**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		**2,086,674,544.99**	**1,974,798,475.65**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		611,746,135.08	558,679,034.72
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		25,728,877.03	42,060,453.99
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6,009,816,855.77**	**6,129,644,697.69**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**4,560,617,322.89**	**4,755,585,710.75**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1,449,199,532.88**	**1,374,058,986.94**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1,449,199,532.88**	**1,374,058,986.94**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

ملحق رقم (8): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2021

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE (ATS)
Activité : TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE CHEMIN AHMED KARA-ALGER

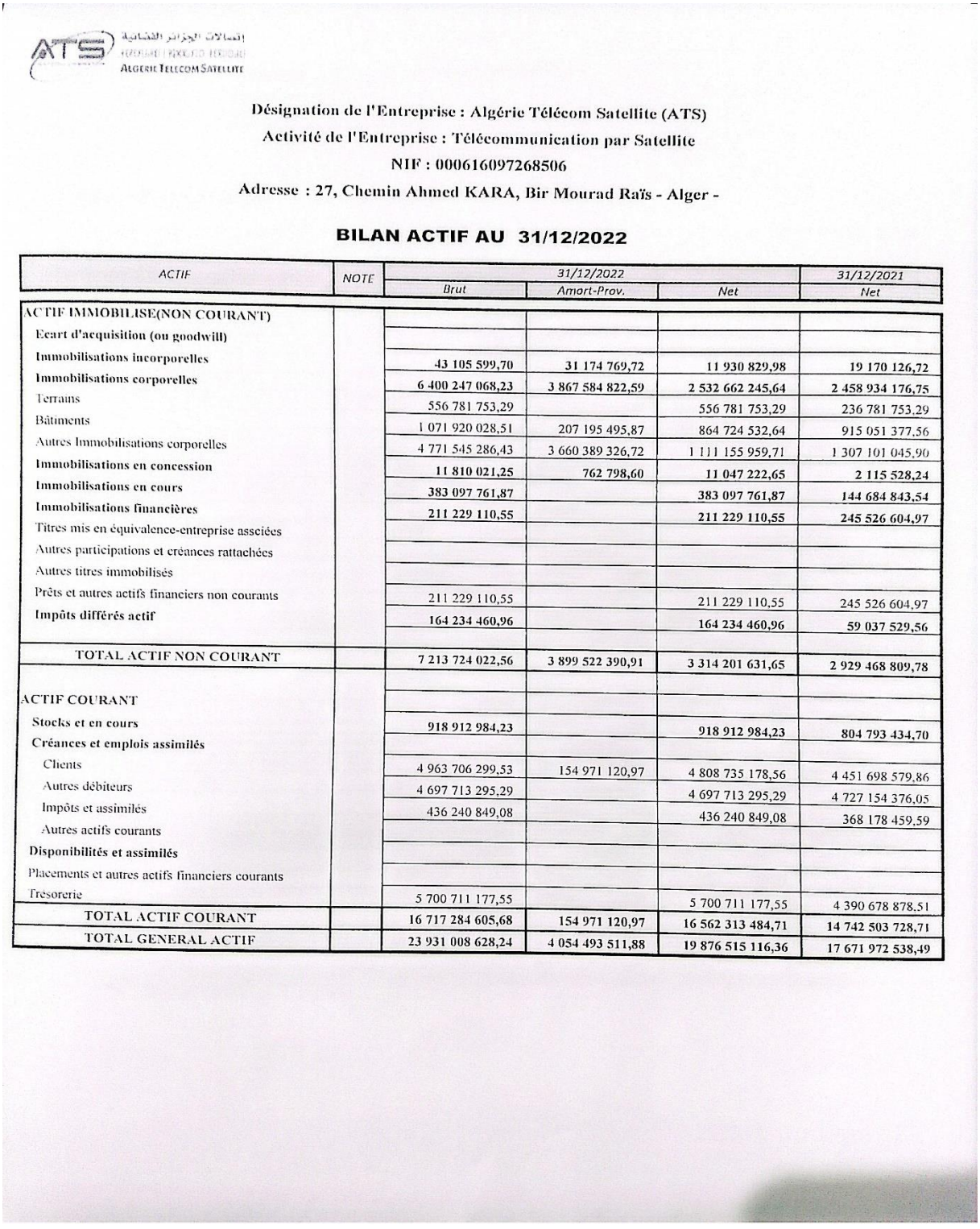
Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	1,449,199,532.88
	Perte	
II. Réintegrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		671,000.00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0.00
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION PROFESSIONNELLES et D'APPRENTISSAGE"		15,046,704.05
Provisions non déductibles		227,067,421.35
Amortissements non déductibles		21,686,250.49
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf art 27 de LFC 2018)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	611,746,135.08
	Impôt différé (variation)	25,728,877.03
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		201,239.06
Autres réintégrations (*)		9,897,314.62
Taxe sur véhicule qui dépasse 2.5 MDA		0.00
Total des réintégrations		912,044,941.68
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		8,374,724.25
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		
Total des déductions		8,374,724.25
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	2,352,869,750.31
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (9): الميزانية المالية لسنة 2022–جانب الأصول



Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)
Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite
NIF : 000616097268506
Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN ACTIF AU 31/12/2022

ACTIF	NOTE	31/12/2022			31/12/2021
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43 105 599,70	31 174 769,72	11 930 829,98	19 170 126,72
Immobilisations corporelles		6 400 247 068,23	3 867 584 822,59	2 532 662 245,64	2 458 934 176,75
Terrains		556 781 753,29		556 781 753,29	236 781 753,29
Bâtiments		1 071 920 028,51	207 195 495,87	864 724 532,64	915 051 377,56
Autres Immobilisations corporelles		4 771 545 286,43	3 660 389 326,72	1 111 155 959,71	1 307 101 045,90
Immobilisations en concession		11 810 021,25	762 798,60	11 047 222,65	2 115 528,24
Immobilisations en cours		383 097 761,87		383 097 761,87	144 684 843,54
Immobilisations financières		211 229 110,55		211 229 110,55	245 526 604,97
Titres mis en équivalence-entreprise associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		211 229 110,55		211 229 110,55	245 526 604,97
Impôts différés actif		164 234 460,96		164 234 460,96	59 037 529,56
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 213 724 022,56	3 899 522 390,91	3 314 201 631,65	2 929 468 809,78
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		918 912 984,23		918 912 984,23	804 793 434,70
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 963 706 299,53	154 971 120,97	4 808 735 178,56	4 451 698 579,86
Autres débiteurs		4 697 713 295,29		4 697 713 295,29	4 727 154 376,05
Impôts et assimilés		436 240 849,08		436 240 849,08	368 178 459,59
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		5 700 711 177,55		5 700 711 177,55	4 390 678 878,51
TOTAL ACTIF COURANT		16 717 284 605,68	154 971 120,97	16 562 313 484,71	14 742 503 728,71
TOTAL GENERAL ACTIF		23 931 008 628,24	4 054 493 511,88	19 876 515 116,36	17 671 972 538,49

الملحق رقم (10): الميزانية المالية لسنة 2022–جانب الخصوم

اتصالات الجزائر الفضائية
ALGERIE TELECOM SATELLITE

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)
Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite
NIF : 000616097268506
Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN PASSIF AU 31/12/2022

PASSIF	NOTE	31/12/2022	31/12/2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6 158 000 000,00	6 158 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		3 564 741 152,10	2 210 586 910,42
Ecart de réévaluation		337 685 508,55	38 338 659,92
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		1 998 304 645,10	1 449 199 532,88
Autres capitaux propres-Report à nouveau		- 135 641 972,73	- 21 125 960,44
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		11 923 089 333,02	9 834 999 142,78
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		91 215 006,97	11 064 303,08
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 938 028 646,09	2 201 963 367,18
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		2 029 243 653,06	2 213 027 670,26
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 451 621 860,76	1 359 105 243,82
Impôts		515 395 179,86	547 297 552,50
Autres dettes		3 957 165 089,66	3 717 542 929,13
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		5 924 182 130,28	5 623 945 725,45
TOTAL GENERAL PASSIF		19 876 515 116,36	17 671 972 538,49

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (11): جدول حساب النتائج لسنة 2022

اتصالات الجزائر الفضائية
ALGERIE TELECOM SATELLITE

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

COMPTE DE RESULTATS
(Par Nature)

Du 01/01/22 au 31/12/2022

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	31/12/2022	31/12/2021
Ventes et produits annexes		6 757 831 268,21	5 772 610 054,15
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 757 831 268,21	5 772 610 054,15
Achats consommés		1 437 014 748,34	979 550 557,47
Services extérieurs et autres consommations		1 010 452 671,53	920 286 218,86
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 447 467 419,87	1 899 836 776,33
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 310 363 848,34	3 872 773 277,82
Charges de personnel		828 080 711,03	860 324 282,73
Impôts, taxes et versements assimilés		381 224 126,45	332 017 914,11
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 101 059 010,86	2 680 431 080,98
Autres produits opérationnels		221 682 528,29	144 212 668,64
Autres charges opérationnalles		11 354 195,19	8 986 638,22
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		780 841 922,70	775 014 170,56
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		184 745 721,06	83 625 073,44
V-RESULTAT OPERATIONNEL		2 715 291 142,32	2 124 268 014,28
Produits financiers		44 159 225,49	9 369 059,54
Charges financières		32 037 563,52	46 962 528,83
VI-RESULTAT FINANCIER		12 121 661,97	-37 593 469,29
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		2 727 412 804,29	2 086 674 544,99
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		706 496 403,14	611 746 135,08
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		22 611 756,05	25 728 877,03
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 208 418 743,05	6 009 816 855,77
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 210 114 097,95	4 560 617 322,89
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 998 304 645,10	1 449 199 532,88
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 998 304 645,10	1 449 199 532,88
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (12): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية 2022

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE (ATS)
Activité :TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE CHEMIN AHMED KARA-ALGER

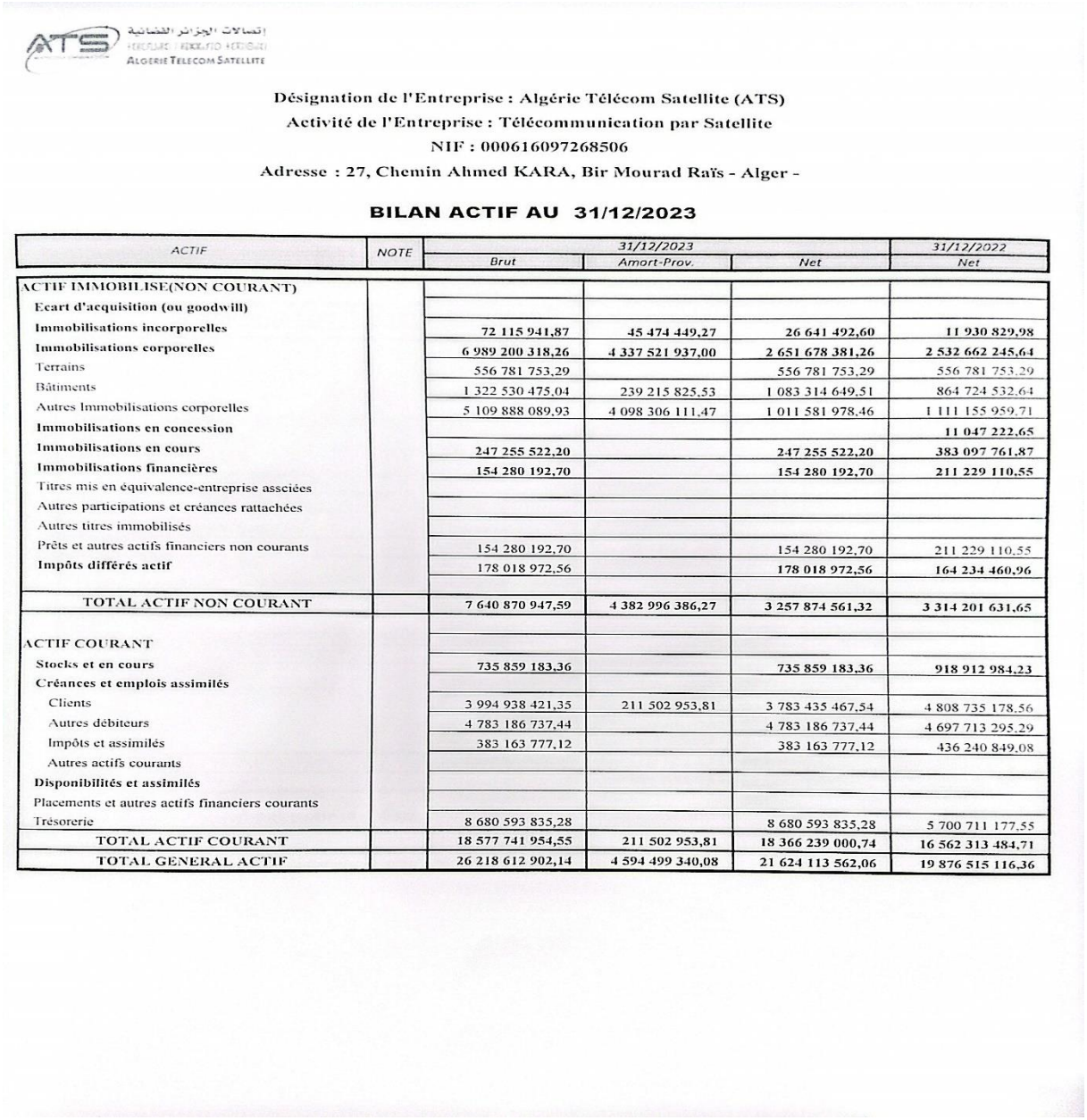
Exercice du 01/01/2022 au 31/12/2022

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	1,998,304,645.10
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		1,886,863.84
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		1,000,000.00
Cotisations et dons non déductibles		12,769,886.39
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION PROFESSIONNELLES et D'APPRENTISSAGE"		86,164,447.68
Provisions non déductibles		4,471,001.10
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	706,496,403.14
	Impôt différé (variation)	22,611,756.05
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		1,684,793.31
Autres réintégrations (*)		69,776,376.47
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		
	Total des réintégrations	906,861,527.98
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		25,324,485.03
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		162,547,829.83
	Total des déductions	187,872,314.86
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	2,717,293,858.22
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (13): الميزانية المالية لسنة 2023–جانب الأصول



اتصالات الجزائر الفضائية
ALGERIE TELECOM SATELLITE

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)
Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite
NIF : 000616097268506
Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN ACTIF AU 31/12/2023

ACTIF	NOTE	31/12/2023			31/12/2022
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		72 115 941,87	45 474 449,27	26 641 492,60	11 930 829,98
Immobilisations corporelles		6 989 200 318,26	4 337 521 937,00	2 651 678 381,26	2 532 662 245,64
Terrains		556 781 753,29		556 781 753,29	556 781 753,29
Bâtiments		1 322 530 475,04	239 215 825,53	1 083 314 649,51	864 724 532,64
Autres Immobilisations corporelles		5 109 888 089,93	4 098 306 111,47	1 011 581 978,46	1 111 155 959,71
Immobilisations en concession					11 047 222,65
Immobilisations en cours		247 255 522,20		247 255 522,20	383 097 761,87
Immobilisations financières		154 280 192,70		154 280 192,70	211 229 110,55
Titres mis en équivalence-entreprise associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		154 280 192,70		154 280 192,70	211 229 110,55
Impôts différés actif		178 018 972,56		178 018 972,56	164 234 460,96
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 640 870 947,59	4 382 996 386,27	3 257 874 561,32	3 314 201 631,65
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		735 859 183,36		735 859 183,36	918 912 984,23
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 994 938 421,35	211 502 953,81	3 783 435 467,54	4 808 735 178,56
Autres débiteurs		4 783 186 737,44		4 783 186 737,44	4 697 713 295,29
Impôts et assimilés		383 163 777,12		383 163 777,12	436 240 849,08
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		8 680 593 835,28		8 680 593 835,28	5 700 711 177,55
TOTAL ACTIF COURANT		18 577 741 954,55	211 502 953,81	18 366 239 000,74	16 562 313 484,71
TOTAL GENERAL ACTIF		26 218 612 902,14	4 594 499 340,08	21 624 113 562,06	19 876 515 116,36

الملحق رقم (14): الميزانية المالية لسنة 2023–جانب الخصوم

اتصالات الجزائر الفضائية
ALGERIE TELECOM SATELLITE

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)
Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite
NIF : 000616097268506
Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN PASSIF AU 31/12/2023

PASSIF	NOTE	31/12/2023	31/12/2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6 158 000 000,00	6 158 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		4 968 232 604,05	3 564 741 152,10
Ecart de réévaluation		329 832 357,19	337 685 508,55
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		2 199 682 803,90	1 998 304 645,10
Autres capitaux propres-Report à nouveau		41 652 082,25	- 135 641 972,73
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		13 697 399 847,39	11 923 089 333,02
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 560 000 000,00	
Impôts (différés et provisionnés)		89 236 812,30	91 215 006,97
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 870 051 627,50	1 938 028 646,09
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		4 519 288 439,80	2 029 243 653,06
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 573 472 727,53	1 451 621 860,76
Impôts		382 744 990,48	515 395 179,86
Autres dettes		1 451 207 556,86	3 957 165 089,66
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3 407 425 274,87	5 924 182 130,28
TOTAL GENERAL PASSIF		21 624 113 562,06	19 876 515 116,36

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (15): جدول حساب النتائج لسنة 2023

إتصالات الجزائر الفضائية
ALGERIE TELECOM SATELLITE

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

COMPTE DE RESULTATS
(Par Nature)

Du 01/01/2023 au 31/12/2023

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	31/12/2023	31/12/2022
Ventes et produits annexes		6 989 278 823,88	6 757 831 268,21
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 989 278 823,88	6 757 831 268,21
Achats consommés		902 331 080,10	1 437 014 748,34
Services extérieurs et autres consommations		1 319 250 546,90	1 010 452 671,53
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 221 581 627,00	2 447 467 419,87
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 767 697 196,88	4 310 363 848,34
Charges de personnel		833 438 732,15	828 080 711,03
Impôts, taxes et versements assimilés		347 731 947,09	381 224 126,45
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 586 526 517,64	3 101 059 010,86
Autres produits opérationnels		163 560 669,75	221 682 528,29
Autres charges opérationnalles		17 434 668,32	11 354 195,19
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		906 338 663,76	780 841 922,70
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		67 398 505,67	184 745 721,06
V-RESULTAT OPERATIONNEL		2 893 712 360,98	2 715 291 142,32
Produits financiers		26 200 851,60	44 159 225,49
Charges financières		7 497 959,50	32 037 563,52
VI-RESULTAT FINANCIER		18 702 892,10	12 121 661,97
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		2 912 415 253,08	2 727 412 804,29
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		773 317 135,56	706 496 403,14
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-60 584 686,38	22 611 756,05
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 246 438 850,90	7 208 418 743,05
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 046 756 047,00	5 210 114 097,95
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 199 682 803,90	1 998 304 645,10
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 199 682 803,90	1 998 304 645,10
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (16): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2023

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE (ATS)
Activité : TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE CHEMIN AHMED KARA-ALGER

Exercice du 01/01/2023 au 31/12/2023

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	2,199,682,803.90
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1,764,267.20
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		1,000,000.00
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION PROFESSIONNELLES et D'APPRENTISSAGE"		37,183,641.68
Provisions non déductibles		47,850,581.65
Amortissements non déductibles		1,864,340.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	773,317,135.56
	Impôt différé (variation)	- 60,584,686.38
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		792,886.55
Autres réintégrations (*)		9,930,624.12
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		
Total des réintégrations		813,118,790.38
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		495,147.88
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		38,009,771.15
Total des déductions		38,504,919.03
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	2,974,296,675.25
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (17): الميزانية المالية لسنة 2024–جانب الأصول

IMPRIMER DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 6 1 6 0 0 9 7 2 0 8 5 0 6 0 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE
Activité : TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE AHMED KARA

Exercice clos le 31/12/2024

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	121 106 235,43	59 287 513,30	61 818 722,13	26 641 492,60
Immobilisations corporelles	7 607 267 119,34	4 782 423 817,97	2 724 843 301,	2 651 678 381,26
Terrains	556 781 753,29		556 781 753,29	556 781 753,29
Bâtiments	1 601 964 953,08	333 726 711,38	1 268 238 241,	1 083 314 649,51
Autres immobilisations corporelles	5 348 520 412,97	4 448 697 106,59	899 823 306,38	1 011 581 978,46
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	187 173 387,97		187 173 387,97	247 255 522,20
Immobilisations financières	153 912 388,46		153 912 388,46	154 280 192,70
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	153 912 388,46		153 912 388,46	154 280 192,70
Impôts différés actif	181 372 988,80		181 372 988,80	178 018 972,56
TOTAL ACTIF NON COURANT	8 150 832 120,00	4 841 711 331,27	3 309 120 788,	3 257 874 561,32
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	850 153 358,05		850 153 358,05	735 859 183,36
Créances et emplois assimilés	4 632 709 520,08	169 725 554,01	4 462 983 966,	3 783 435 467,54
Clients	4 938 714 694,59		4 938 714 694,	3 740 394 337,33
Autres débiteurs	404 993 715,16		404 993 715,16	1 425 956 177,23
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	9 141 026 471,64		9 141 026 471,64	8 680 593 835,28
TOTAL ACTIF COURANT	19 967 597 759,52	169 725 554,01	19 797 872 205,51	18 366 239 000,74
TOTAL GENERAL ACTIF	28 118 429 879,52	5 011 436 885,28	23 106 992 994,24	21 624 113 562,06

الملحق رقم (18): الميزانية المالية لسنة 2024–جانب الخصوم

IMPRIMER DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 6 1 6 0 9 7 2 0 8 5 0 0 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE
Activité : TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE AHMED KARA

Exercice clos le 31/12/2024

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	6 158 000 000,00	6 158 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	6 663 425 416,48	4 968 232 604,05
Ecarts de réévaluation	321 979 205,83	329 832 357,19
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	2 566 662 768,01	2 199 682 803,90
Autres capitaux propres - Report à nouveau	12 139 308,03	41 652 082,25
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	15 722 206 698,35	13 697 399 847,39
PASSIFS NON COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	2 038 647 576,64	2 560 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)	83 980 917,77	89 236 812,30
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	1 766 933 785,20	1 870 051 627,50
TOTAL II	3 889 562 279,61	4 519 288 439,80
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 521 718 131,36	1 573 472 727,53
Impôts	562 457 870,58	205 779 091,84
Autres dettes	1 411 048 014,34	1 628 173 455,50
Trésorerie Passif		
TOTAL III	3 495 224 016,28	3 407 425 274,87
TOTAL PASSIF (I+II+III)	23 106 992 994,24	21 624 113 562,06

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d.états financiers consolidés.

الملحق رقم (19): جدول حساب النتائج لسنة 2024

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE (ATS)
Activité : TELECOMMUNICATION PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE .CHEMIN AHMED KARA-ALGER

DIRECTION FINANCES ET COMPTABILITE

Exercice : 01/01/2024 au 31/12/2024

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			729.130.287,59		611.805.081,51
Production vendue	Produits fabriqués		99.100,00		
	Prestations de services		7.046.808.832,69		6.376.903.742,37
	Vente de travaux				570.000,00
Produits annexes			627.000,00		
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**7.776.665.220,28**		**6.989.278.823,88**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			**7.776.665.220,28**		**6.989.278.823,88**
Achats de marchandises vendues		252.934.120,18		279.312.950,58	
Matières premières		39.076.784,94		22.302.437,36	
Autres approvisionnements		644.980.394,98			
Variations des stocks		39.963.802,94		578.348.758,14	
Achats d'études et de prestations de services				22.366.934,02	
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	1333.485.376,46		1.102.864.503,94	
	Locations	19.760.317,20		15.618.852,38	
	Entretien, réparations et maintenance	22.347.475,53		24.484.123,87	
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise	3.886.246,16		8.126.767,00	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	13.167.832,21		5.380.741,43	
	Publicité	29.187.459,33		26.411.349,71	
	Déplacements, missions et réceptions	127.394.830,73		136.364.208,57	
Autres services					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**2.525.563.639,03**	**5.251.101.581,25**	**2.221.581.627,00**	**4.767.697.196,88**
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)					
Charges de personnel		1.203.539.138,81		833.438.732,15	
Impôts et taxes et versements assimilés		293.494.085,03		347.731.947,09	
IV-Excédent brut d'exploitation			**3.754.068.357,41**		**3.586.526.517,64**
Autres produits opérationnels			176.580.529,31		163.560.669,75
Autres charges opérationnelles		45.848.740,91		17.434.668,32	
Dotations aux amortissements		458.810.394,37		516.909.342,77	
Provision		25.052.833,13		389.429.320,99	
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions			76.503.419,84		67.398.505,67
V-Résultat opérationnel			**3.477.440.338,15**		**2.893.712.360,98**
Produits financiers			9.187.956,02		26.200.851,60
Charges financières		17.512.200,90		7.497.959,50	
VI-Résultat financier			**-8.324.244,88**	**-18.702.892,10**	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)			**3.469.116.093,27**		**2,912.415.253,08**
Eléments extraordinaires (produits) (*)					
Eléments extraordinaires (Charges) (*)					
VIII-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats		915.062.745,51		773.317.135,56	
Impôts différés (variations) sur résultats		-12.609.420,25		-60.584.686,38	
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			**2.566.662.768,01**		**2.199.682.803,90**

Direction Générale des Impôts
Direction des Grandes Entreprises
Sous Direction de Gestion
ARRIVEE !
03 AVR. 2025

الملحق رقم (20): الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لسنة 2024

IMPRIMER DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 6 1 6 0 0 9 7 2 6 8 5 0 6 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM SATELLITE
Activité : TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE AHMED KARA

Exercice du 01/01/2024 au 31/12/2024

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	2 566 662 768,01
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		180 000,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		5 760 802,00
Provisions non déductibles		61 503 468,58
Amortissements non déductibles		284 354,46
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	915 062 745,51
	Impôt différé (variation)	-12 609 420,25
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		1 152 736,65
Autres réintégrations (*)		20 280 204,52
	Total des réintégrations	991 614 891,47
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		112 183 18
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		38 693 378,19
	Total des déductions	38 805 561,37
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	3 519 472 098,11
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.