الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باجي مختار – عنابة

BADJI MOKHTAR UNIVERSITY – ANNABA
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR - ANNABA

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

مخبر البحث في المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم

متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي وأهداف التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الشعبة : محاسبة

للطالبة الباحثة :منال بومدين

مدير أطروحة التخرج :أ.د. منصور بن عمارة أستاذ التعليم العالي جامعة باجي مختار – عنابة –

أمام أعضاء اللجنة :

رضا جا وحدو	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة باجي مختار – عنابة –
منصور بن عمارة	أستاذ التعليم العالي	مقررا	جامعة باجي مختار – عنابة –
كمال سماش	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة باجي مختار – عنابة –
بوبكر بحري	أستاذ محاضر–أ–	عضوا	جامعة الشاذلي بن جديد–الطارف–
شاكر قاسمي	أستاذ محاضر–أ–	عضوا	جامعة الشاذلي بن جديد–الطارف–
رقية بوشويشة	أستاذ محاضر–أ–	عضوا	جامعة سوق أهراس.

السنة الجامعية 2020–2021

جامعة باجي مختار – عنابة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

تخصص محاسبة

تصريح:

أنا الممضية أسفله الطالبة الباحثة : **بومدين منال** ، أصرح بشرفي أن هذا العمل البحثي المتمثل في أطروحة الدكتوراه الموسومة : " **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي وأهداف التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.**" ، والمقدم لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم المالية ، هو عمل أكاديمي خاص بي ، كما أنه غير مقدم ولا جزء منه أوكله لأية مؤسسة علمية أخرى بهدف نيل شهادة أكاديمية أو غير ذلك ، وأتحمل المسؤولية كاملة عن كل ما جاء في مضمونه.

المعني(ة) بالأمر:

بومدين منال

ملخص :

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة أهم الممارسات التسييرية التي قد تلجأ إليها مؤسساتنا الاقتصادية من أجل تخفيض الدخل الخاضع للضريبة دون أي متابعة قانونية، والتي قد تؤدي إلى اتساع الفجوة الضريبية نتيجة استغلال الفروقات الموجودة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أو نتيجة ممارسات تسييرية جبائية يتم من خلالها المفاضلة بين الخيارات المحاسبية المتاحة ضمن النظام المحاسبي المالي ***SCF*** من خلال اختيار البديل الأمثل ،والاستفادة من كافة الامتيازات والوفورات التي يمنحها القانون الجبائي.أو عن طريق ممارسات تسييرية عدوانية تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون كاللجوء لممارسات إدارة الأرباح و الملاذات الضريبية وأسعار التحويل ،والتي تعتبر من أشد الممارسات .

ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة الذي تم فيه استخدام البرنامج الإحصائي***Spss 25*** لتحليل نتائج الاستبيان الموزع على المهنيين المختصين في المحاسبة والجباية.

وقد تم التوصل إلى أن المؤسسات الاقتصادية تستخدم الفروقات المحاسبية و الجبائية نسبيا لتخفيض الدخل الضريبي نتيجة عدم تطبيق جميع التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، كما تلجأ أيضا لممارسات التسيير الجبائي عبر استغلال البدائل المحاسبية المتاحة و الامتيازات الجبائية التي يمنحها قانون الضرائب والرسوم وقانون الاستثمار ،وتلجأ كذلك لممارسات التسيير الجبائي العدواني لاسيما إدارة الأرباح وأسعار التحويل الداخلي لتخفيض الوعاء الضريبي دون اللجوء للملاذات الضريبية وقد أثبتت نتائج الدراسة أن ممارسات التسيير الجبائي العدواني هي الوحيدة التي تؤثر في حجم الفجوة الضريبية.

الكلمات المفتاحية :

الفروقات المحاسبية و الجبائية،الفجوة الضريبية،التسيير الجبائي ، التسيير الجبائي العدواني،إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل.

Résumé :

A travers cette étude, nous cherchons à découvrir les pratiques de gestion les plus importantes auxquelles nos institutions économiques peuvent recourir pour réduire le revenu imposable sans aucun suivi juridique, ce qui peut conduire à un élargissement de l'écart fiscal du fait de l'exploitation du les différences entre les règles comptables et fiscales, ou résultant de pratiques de gestion fiscale au cours desquelles la comparaison entre les options comptables disponibles au sein du système comptable financier du SCF en choisissant la meilleure alternative, et en bénéficiant de tous les privilèges et économies accordés par la loi fiscale, soit par des pratiques de gestion agressives qui respectent le texte de la loi et ne respectent pas l'esprit de la loi, comme le recours à des pratiques de gestion des profits, des paradis fiscaux et des taux de transfert, ce qui est considéré comme l'une des pratiques les plus sévères.

Afin d'atteindre l'objectif de l'étude, l'approche analytique descriptive et l'approche par études de cas ont été utilisées, dans lesquelles le programme statistique Spss 25 a été utilisé pour analyser les résultats du questionnaire distribué aux professionnels spécialisés en comptabilité et en collecte.

Il a été conclu que les institutions économiques utilisent des différences comptables et fiscales comparatives pour réduire les recettes fiscales du fait de la non-application de toutes les modifications apportées par le système de comptabilité financière. Elles recourent également à des pratiques de gestion fiscale en exploitant les méthodes comptables disponibles et les privilèges fiscaux accordés par la loi sur la fiscalité et les frais et la loi sur l'investissement, Elle utilise également les pratiques de gestion fiscale agressive, notamment la gestion des bénéfices et des taux de transfert interne, pour réduire l'assiette fiscale sans recourir aux paradis fiscaux. Les résultats de l'étude ont prouvé les pratiques de gestion fiscale sont les seules qui affectent l'ampleur de l'écart fiscal.

Mots Clés:

Différences Comptables Et Fiscales, Ecart Fiscal, Gestion Fiscale, Gestion Fiscale Agressive, Gestion Des Bénéfices, Paradis Fiscaux, Taux De Transfert.

Abstract :

Through this study, we aim to know the most important planning practices that our economic institutions may resort to in order to reduce taxable income without any legal follow-up, which may lead to a widening of the tax gap as a result of exploiting the differences between accounting and tax rules or as a result of fiscal management practices During which the comparison between the accounting options available within the SCF financial accounting system by choosing the best alternative, and benefiting from all the privileges and savings granted by the tax law, or through aggressive management practices that respect the text of the law and do not respect the spirit of the law, such as resorting to profit management practices, tax havens and transfer rates, Which is considered one of the most severe practices..

To achieve the aim of the study, the descriptive analytical approach and the case study approach were used in which the statistical program Spss 25 was used to analyze the results of the questionnaire distributed to professionals specialized in accounting and collection.

It has been concluded that economic institutions use comparative accounting and tax differences to reduce tax income as a result of not applying all the changes brought about by the financial accounting system. They also resort to tax management practices by exploiting available accounting alternatives and tax privileges granted by the tax and fees law and the investment law, It also uses the practices of aggressive tax management, especially the management of profits and internal transfer rates, to reduce the tax base without resorting to tax havens. The results of the study proved that aggressive tax management practices are the only ones that affect the size of the tax gap.

Keywords:.

Book Tax Differences, Tax Gap, Tax Planning, Aggressive Tax Planning , Earning Management, Tax Havens, Transfer Pricing.

الإهداء:

بسم االله، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلالك وعظيم سلطانك

والصلاة والسلام على خير عبادك محمد المبعوث رحمة للعالمين

أهدي هذا العمل المتواضع الذي هو ثمرة جهدي إلى:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمريهما....

إلى من ساندني وحفزني ودعم مسيرتي زوجي الغالي

إلى قرة عيني ابني محمد أمير

إلى والدي زوجي أطال الله في عمريهما

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى البراعم الصغار

إلى كل الأهل والأقرباء

إلى كل الأصدقاء والزملاء في المهنة.

منـــــال

تشكرات:

أتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل :بن عمارة منصور أستاذ التعليم العالي.

والذي كان لي نعم المشرف طيلة مشواري التعليمي في الجامعة ولم يبخل علي في وقته وجهده وأفكاره .

كما أتقدم بجزيل الشكر للأساتذة الكرام الذين قدموا لي الدعم:الدكتور قروي عبد الرحمن، الدكتور دعاس عز الدين و الدكتور عامر هشام.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر لأساتذة لجنة المناقشة لقبولهم قراءة ومناقشة هذا العمل

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنـــــوان الشكـــــل	رقم الصفحة
1 – 1	أساسيات المحاسبة.	4
1 – 2	معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم لسنتي (2015–2018).	13
1 – 3	إيرادات الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم سنة 2015.	14
1 – 4	الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي للمؤسسات الأمريكية (1991–1996).	28
1 – 5	الفروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي (1995–2001).	29
1 – 6	مصادر الضريبة المؤجلة.	35
1 – 7	هيكل المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر.	38
1 – 8	أهداف وصلاحيات المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	39
1 – 9	تطور المحاسبة في الجزائر.	40
1 – 10	نظام المعلومات الجبائي الجزائري.	54
1 – 11	الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر (2007– نوفمبر 2018) .	55
1 – 12	الضغط الضريبي خارج المحروقات (2007–نوفمبر 2018).	55
1 – 13	مرونة النظام الجبائي في الجزائر (2007–نوفمبر 2018).	56
1 – 14	الدور التمويلي للضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية والإنفاق العام والناتج المحلي.	58
1 – 15	تطور حاصل الضرائب المباشرة والضريبة على أرباح الشركات (2007–2018).	60
1 – 16	التطور النسبي للضرائب المباشرة والضريبة على أرباح الشركات.	60
1 – 17	الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .	63
2 – 1	الفجوة الضريبية الإجمالية والصافية في و.م.أ .	72
2 – 2	مسببات الفجوة الضريبية .	73
2 – 3	مسببات الفجوة الضريبية في و.م.أ .	75
2 – 4	الفجوة الضريبية في بريطانيا حسب السلوك.	75
2 – 5	مواقف دافعي الضرائب اتجاه الضريبة.	76
2 – 6	الوقت المستغرق لإعداد ودفع التقارير الضريبية.	77
2 – 7	الفجوة الضريبية الإجمالية حسب نوع الضريبة في و.م.أ .	79
2 – 8	الفجوة الضريبية الإجمالية حسب أنواع الضرائب في بريطانيا.	79
2 – 9	الإيرادات الضريبية التي تم فحصها –تدقيقها– لسنوات الجبائية (2002–2017).	82
2 – 10	متوسط نسبة اقتصاد الظل إلى الناتج المحلي الإجمالي في بعض الدول (1991–2015).	91
2 – 11	نسبة اقتصاد الظل من الأنشطة المشروعة في الاتحاد الأوروبي.	92
2 – 12	تطور حجم اقتصاد الظل في الجزائر من (2007–2015).	94
2 – 13	الفجوة الضريبية نسبة للناتج المحلي الإجمالي.	96
2 – 14	ردود الاستقصاء حول تقييم واختيار المشاريع الاستثمارية بعد الضرائب أو قبلها.	103
2 – 15	تصنيف الملفات المدروسة من قبل لجنة التعسف في استعمال الحق.	126
2 – 16	معدل الضريبة الفعلي في غانا.	133

قائمة الأشكال:

2 – 17	ردود الاستقصاء حول سؤال:"ما هو معدل الضريبة الأساسي الذي تستخدمه شركتكم في كل من التوقعات أو عمليات اتخاذ القرار.	**136**
3 – 1	مستويات سلوك إدارة الأرباح.	**146**
3 – 2	التلاعب المحاسبي.	**148**
3 – 3	استراتيجيات إدارة الأرباح.	**156**
3 – 4	أساليب إدارة الأرباح.	**161**
3 – 5	ترتيب الملاذات الضريبية حسب السرية المالية .	**170**
3 – 6	الأرباح المحققة لأكبر البنوك الأوروبية في الملاذات الضريبية.	**172**
3 – 7	إستراتيجية السندويتش الهولندي ل ***Google.***	**181**
3 – 8	تقديرات الخسائر الضريبية الناجمة عن تحويل الأرباح في الملاذات الضريبية.	**183**
3 – 9	تقديرات الخسائر الضريبية بالنسبة للناتج الداخلي الخام لدول الدخل المنخفض.	**183**
4 – 1	النموذج الافتراضي للدراسة.	**223**
4 – 2	منحنى التوزيع الطبيعي (الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي).	**244**
4 – 3	التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة.	**245**
4 – 4	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	**246**
4 – 5	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.	**247**
4 – 6	توزيع عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة.	**248**
4 – 7	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.	**249**
4 – 8	توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من الدورات التدريبية.	**250**
4 – 9	اعتدالية التوزيع الطبيعي للنموذج.	**292**
4 – 10	الرسم البياني ***P-P Plot.***	**292**

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1 – 1	استعمال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ***IFRS*** في القارات.	**5**
1 – 2	ترتيب الدول الأولى حسب مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة في السياسات الضريبية.	**12**
1 – 3	أهم الاختلافات بين التشريع الجبائي المصري والمعايير المحاسبية المصرية.	**34**
1 – 4	القواعد التي تحكم ضرائب الدخل المؤجلة.	**36**
1 – 5	الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي ***SCF*** .	**42**
1 – 6	درجة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ***IAS*** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	**46**
1 – 7	درجة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ***IFRS*** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	**47**
1 – 8	مصادر التشريع الجبائي الجزائري.	**52**
1 – 9	التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي.	**65**
1 – 10	الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في الجزائر.	**66**
2 – 1	أنواع الفجوة الضريبية التي يتم حسابها في دول ***TGPG***.	**78**
2 – 2	أساليب وطرق قياس الفجوة الضريبية.	**80**
2 – 3	الأساليب المستخدمة لحساب الفجوة الضريبية في بعض دول ***TGPG***.	**83**
2 – 4	تعريف اقتصاد الظل.	**85**
2 – 5	طرق تقدير اقتصاد الظل.	**88**
2 – 6	تطور حجم اقتصاد الظل والفجوة الضريبية في الاتحاد الأوربي (2011–2015).	**95**
2 – 7	التهرب الضريبي لدول الاتحاد الأوربي	**97**
2 – 8	المخاطر الجبائية.	**130**
2 – 9	معدل الضريبة الاسمي والفعلي لشركات بعض دول الاتحاد الأوربي.	**134**
2 – 10	المقارنة الدولية لمعدل الضريبة على أرباح الشركات.	**137**
3 – 1	ممارسات إدارة الأرباح.	**162**
3 – 2	دول الإعفاء الضريبي.	**169**
3 – 3	فضائح التسريبات العالمية.	**174**
3 – 4	الأرباح المحتجزة ل 30 شركة لشركة 500 ***Fortune*** وعدد شركاتها التابعة في الملاذات الضريبية .	**176**
3 – 5	الشركات الضريبية التابعة في الملاذات الضريبية المبلغ عنها للاتحاد الفدرالي ول ***Sec*** .	**179**
3 – 6	الخسائر الضريبية للشركات الأمريكية المحجوزة بالخارج.	**184**
3 – 7	إجراءات المدقق لردع ممارسات إدارة الأرباح.	**204**
3 – 8	نموذج ***Wilson***.	**211**
4 – 1	توزيع عينة الدراسة.	**224**
4 – 2	قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد في الدراسة.	**230**
4 – 3	طريقة تصحيح الاستبيان بفقراته الإيجابية والسلبية.	**230**
4 –4	مستويات المتوسط الحسابي المرجح من حيث الأهمية النسبية.	**230**

قائمة الجداول:

4 – 5	نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الثاني.	**233**
4 – 6	نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الثالث.	**235**
4 – 7	نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الرابع.	**238**
4 – 8	نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الخامس.	**241**
4 – 9	معاملات الارتباط بيرسون لمحاور الدراسة بالدرجة الكلية للاستبيان.	**242**
4 – 10	تحديد معامل ألفا–كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة.	**243**
4 – 11	تحديد معامل التجزئة النصفية لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة.	**243**
4 – 12	اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام ***Test de Kolmogorv-Simrnov à un échantillon.***	**245**
4 – 13	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	**246**
4 – 14	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.	**247**
4 – 15	توزيع عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة.	**248**
4 – 16	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	**249**
4– 17	توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من الدورات التدريبية.	**250**
4 – 18	العلاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي.	**251**
4 – 19	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**252**
4 – 20	العلاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة .	**252**
4 – 21	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**253**
4 – 22	العلاقة بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة.	**254**
4 – 23	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**255**
4 – 24	العلاقة بين المؤهل العلمي و الاستفادة من الدورات التدريبية.	**255**
4 – 25	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**256**
4 – 26	العلاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة.	**256**
4 – 27	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**257**
4 – 28	العلاقة بين التخصص العلمي وسنوات الخبرة.	**258**
4 – 29	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**259**
4 – 30	العلاقة بين التخصص العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية.	**259**
4 – 31	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**260**
4 – 32	العلاقة بين الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة.	**260**
4 – 33	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**261**
4 – 34	العلاقة بين الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية.	**262**
4 – 35	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**262**
4 – 36	العلاقة بين سنوات الخبرة والاستفادة من الدورات التدريبية.	**263**
4 – 37	اختبار مربع كاي للاستقلالية.	**264**
4 – 38	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة.	**265**

قائمة الجداول:

4 – 39	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الأول للمحور الثالث من الدراسة.	**269**
4 – 40	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني للمحور الثالث من الدراسة.	**271**
4 – 41	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث للمحور الثالث من الدراسة.	**273**
4 – 42	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الأول للمحور الرابع من الدراسة.	**274**
4 – 43	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني للمحور الرابع من الدراسة.	**277**
4 – 44	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث للمحور الرابع من الدراسة.	**279**
4 – 45	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الخامس من الدراسة.	**280**
4 – 46	اختبار ***One-Sample Test*** لمتوسط محاور الدراسة للفرضية الأولى.	**282**
4 – 47	نتائج تحليل التباين الأحادي***One-way Anova*** للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الثاني.	**283**
4 – 48	اختبار ***One-Sample Test*** لمتوسط محاور الدراسة للفرضية الثانية.	**284**
4 – 49	نتائج تحليل التباين الأحادي***One-way Anova*** للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الثالث.	**284**
4 – 50	اختبار ***One-Sample Test*** لمتوسط محاور الدراسة للفرضية الثالثة.	**285**
4 – 51	نتائج تحليل التباين الأحادي***One-way Anova*** للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الرابع.	**286**
4 – 52	اختبار ***One-Sample Test*** لمتوسط محاور الدراسة للفرضية الرابعة .	**287**
4 – 53	نتائج تحليل التباين الأحادي***One-way Anova*** للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الخامس.	**288**
4 – 54	الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.	**289**
4 – 55	المتغيرات التي تم ادخالها في النموذج.	**290**
4 – 56	المتغيرات التي تم استبعادها من النموذج.	**290**
4 – 57	اختبار جودة التوفيق للنموذج.	**290**
4 – 58	اختبار المعنوية الكلية للنموذج.	**291**
4 – 59	معاملات معادلة الانحدار.	**291**

قائمة المختصرات والرموز :

المختصرات	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
ATP	*Aggressive Tax Planning*	التسيير الجبائي العدواني
BEPS	*Base Erosion And Profit Shifting*	تآكل القاعدة الضريبية و تحويل الأرباح
BTD	*Book Tax Differences*	الفروقات المحاسبية و الجبائية.
CADF	*Comité De L'abus De Droit Fiscal*	لجنة التعسف في استعمال الحق
CBO	*Congressional Budget Office*	مكتب الميزانية للكونغرس
CEO	*Hief Executive Officer*	المدير التنفيذي
CIDTA	*Code Des Impôts Direct Et Taxe Assimilés*	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
CNC	*Conseil National De La Comptabilité*	المجلس الوطني للمحاسبة
CSC	*Conseil Supérieur De La Comptabilité*	المجلس الأعلى للمحاسبة
ETR	*Effective Tax Rate*	معدل الضريبة الفعلي
FATCA	*Foreign Account Tax Compliance Act*	قانون الامتثال الجبائي للحسابات الأجنبية
FMI	*Fond Monétaire Mondial*	صندوق النقد الدولي
GAFA	*Google-Apple-Facebook-Amazon*	/
GAO	*United States Government Accountability Office*	مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي
GATCA	*Global Account Tax Compliance Act*	قانون الامتثال الجبائي للحسابات الدولية
IAS	*International Accounting Standards*	معايير المحاسبة الدولية
IASB	*International Accounting Standards Board*	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	*International Accounting Standards Committee*	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IBS	*Impôt Sur Les Bénéfices Des Sociétés*	الضريبة على أرباح الشركات
IFRS	*International Financial Reporting Standards*	معايير التقارير المالية الدولية
IRS	*Internal Revenue Service*	مصلحة الايراد الداخلي
MTR	*Marginal Tax Rate*	معدل الضريبة الحدي
OCDE	*Organisation De Coopération Et De Développement Économique*	منظمة التعاون والتنمية االقتصادية
PCG	*Plan Comptable Général*	المخطط المحاسبي العام
PCN	*Plan Comptable National*	المخطط المحاسبي الوطني
SEC	*Securities And Exchange Comission*	لجنة تنظيم الأوراق المالية في البورصة
SSG	*Survey Sciences Group*	مجموعة مسح العلوم
STR	*Staturay Tax Rate*	معدل الضريبة القانوني
TEI	*Tax Executives Institute*	معهد المدراء التنفيذين للضرائب
TG	*Tax Gap*	الفجوة الضريبية
TP	*Tax Planning*	التسيير الجبائي

قائمة المختصرات والرموز :

جدول المواد:

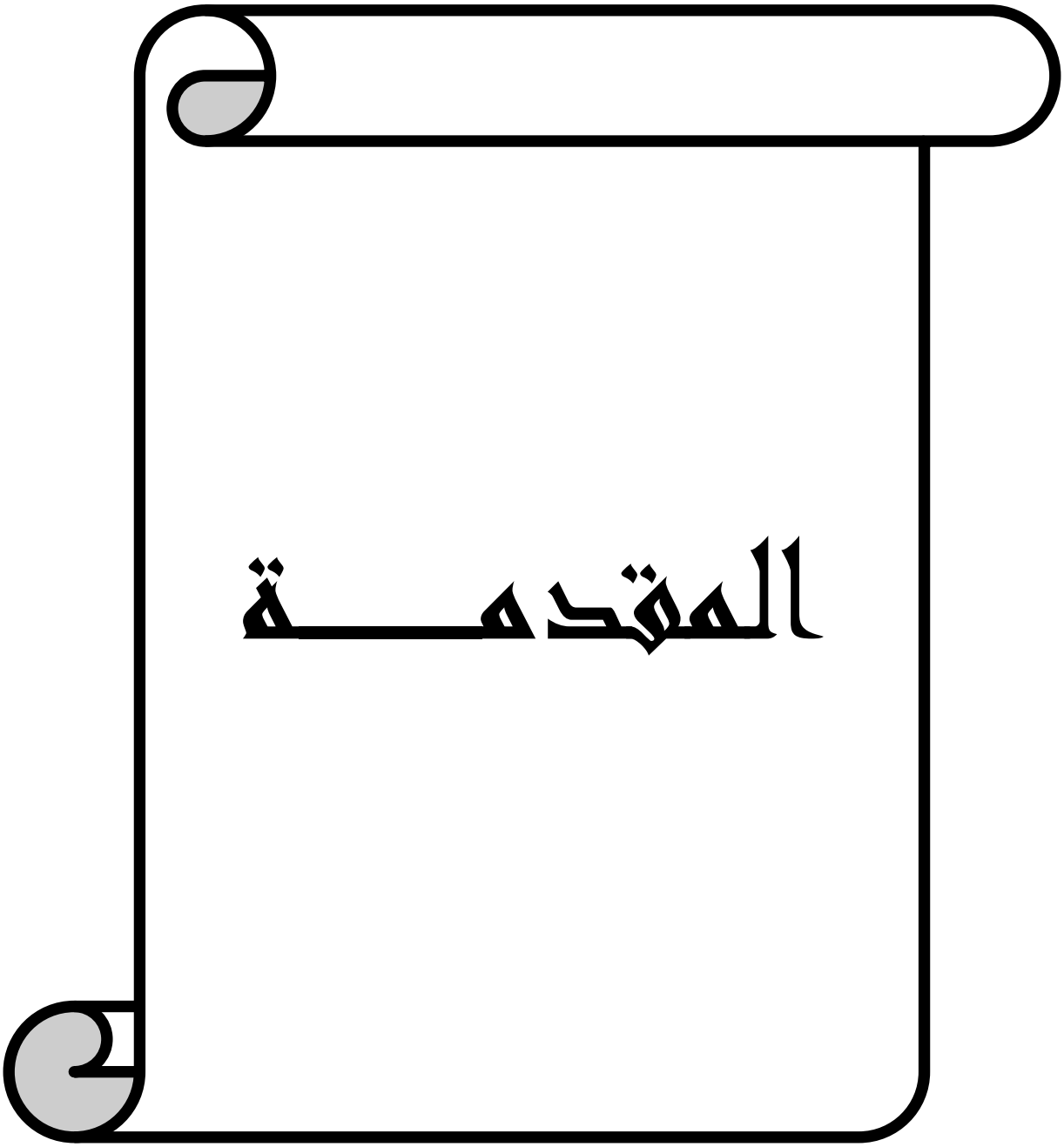
التعيين	الصفحة
التصريح.	
ملخص باللغة العربية.	
ملخص باللغة الفرنسية .	
ملخص باللغة الإنجليزية.	
الإهداء.	
التشكرات.	
قائمة الأشكال.	
قائمة الجداول.	
قائمة المختصرات والرموز.	
جدول المواد	
المقدمة	**أ – ك**
الفصل الأول :الفروقات المحاسبية والجبائية دوليا ومحليا.	**1-69**
تمهيـــد	**2**
المبحث الأول : مدخل الى المحاسبة والجباية.	**3**
المطلب الأول : خلفية عامة عن المحاسبة.	**3**
المطلب الثاني : أسس الجباية.	**8**
المطلب الثالث:تأثير الضريبة على أرباح الشركات على القرارات المالية ،الأداء المالي ،والقيمة السوقية للمؤسسة.	**15**
المبحث الثاني : الفروقات المحاسبية والجبائية دوليا.	**23**
المطلب الأول : علاقة المحاسبة بالجباية.	**23**
المطلب الثاني : الاختلافات(الفروقات) المحاسبية والجبائية بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.	**27**
المطلب الثالث:ضرائب الدخل المؤجلة كمدخل لتجاوز الاختلافات المحاسبية والجباية دوليا.	**35**
المبحث الثالث : الفروقات المحاسبية والجبائية محليا.	**38**
المطلب الأول : الإطار العام للمحاسبة في الجزائر.	**38**
المطلب الثاني : الإطار العام لنظام الجبائي الجزائري.	**51**
المطلب الثالث:علاقة المحاسبة بالجباية محليا.	**61**
خلاصة الفصل.	**68**
الفصل الثاني : إشكالية الفجوة الضريبية والتسيير الجبائي.	**69-140**
تمهيـــد	**70**
المبحث الأول : إشكالية الفجوة الضريبية وعلاقتها باقتصاد الظل.	**71**
المطلب الأول :مفاهيم أساسية عن الفجوة الضريبية .	**71**
المطلب الثاني :طرق قياس الفجوة الضريبية.	**79**

جدول المواد:

المطلب الثالث:اقتصاد الظل وحجم الفجوة الضريبية.	**83**
المبحث الثاني : أساسيات في التسيير الجبائي.	**98**
المطلب الأول : ماهية التسيير الجبائي.	**98**
المطلب الثاني: أهداف ومقومات التسيير الجبائي وأهميته.	**104**
المطلب الثالث: علاقة التسيير الجبائي ببعض المفاهيم وأهم ممارسته لتخفيض التكاليف.	**106**
المبحث الثالث : نظريات التسيير الجبائي وطرق قياسه.	**122**
المطلب الأول : نظريات التسيير الجبائي.	**122**
المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في التسيير الجبائي.	**126**
المطلب الثالث: قياس التسيير الجبائي.	**131**
خلاصة الفصل.	**140**
الفصل الثالث: ممارسات التسيير الجبائي العدواني داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	**141-217**
تمهيـــد	**142**
المبحث الأول : التسيير الجبائي باستخدام إدارة الأرباح.	**143**
المطلب الأول : تعريف إدارة الأرباح وتمييزها عن المفاهيم الأخرى،وأهم حوافزها.	**144**
المطلب الثاني : استراتيجيات إدارة الأرباح ،أدواتها ، مداخل ممارستها في في البيئة الاقتصادية الجزائرية.	**155**
المطلب الثالث:أساليب إدارة الأرباح وأهم ممارساتها.	**160**
المبحث الثاني : التسيير الجبائي العدواني للشركات متعددة الجنسيات.	**164**
المطلب الأول : التسيير الجبائي العدواني.	**164**
المطلب الثاني:التسيير الجبائي العدواني عبر الملاذات الضريبية .	**168**
المطلب الثالث:أسعار التحويل .	**185**
المبحث الثالث : آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتسيير الجبائي العدواني.	**194**
المطلب الأول : دور أخلاقيات المهنة والمراجعة،المسؤولية الاجتماعية ،والثقافة الضريبية .	**194**
المطلب الثاني : دور آليات الحوكمة والتدقيق الخارجي والمحاسبة القضائية .	**201**
المطلب الثالث:الجهود الدولية والمحلية المبذولة للحد من ممارسات التسيير الجبائي العدواني.	**208**
خلاصة الفصل	**217**
الفصل الرابع:الدراسة الميدانية.	**218-293**
تمهيـــد	**219**
المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة.	**220**
المطلب الأول : المنهج المستخدم وبيانات ومتغيرات الدراسة.	**220**
المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة ومحدداتها.	**223**

جدول المواد:

المطلب الثالث:الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية المستخدمة في الدراسة،وهيكل الاستبيان.	**225**
المبحث الثاني : الإجراءات المتبعة لاختبار الاستبيان وتحليل خصائص ونتائج عينة الدراسة.	**232**
المطلب الأول : صدق وثبات الاستبيان.	**232**
المطلب الثاني:تحليل خصائص ونتائج عينة الدراسة	**246**
المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة ،اختبار الفرضيات والنموذج الإحصائي للدراسة.	**265**
المطلب الأول : تحليل نتائج محاور الدراسة.	**265**
المطلب الثاني : اختبار الفرضيات ودراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة.	**281**
المطلب الثالث:اختبار الفرضية الرئيسية وعرض نموذج الدراسة باستخدام الانحدار المتعدد التدريجي.	**288**
خلاصة الفصل	**293**
الخاتمة	**294**
المراجع	**300**
الملاحق	**318**


المقدمـــة

1- تمهيد :

يعتبر النظام الجبائي من الأنظمة الهامة، لما له من أدوار فعالة في تحقيق المساواة والعدالة في جوانب عدة سواء الاقتصادية منها و الاجتماعية ، السياسية أو المالية، والذي أثبتته العديد من المناقشات الدائرة في مختلف أنحاء العالم، إذ لا يمكن تحقيق عدالة من خلال السياسة الاقتصادية وحدها بل تعتبر السياسة المالية والتي تعتمد على الإيرادات الضريبية كركن أساسي الركيزة الأساسية لتحقيق ذلك من خلال تحصيل الموارد المالية والإيرادات العادية لتمويل الميزانية العامة للدولة. وذلك بالاعتماد على سياسة جبائية محكمة تمكن من تنظيم وتطبيق اقتطاعات ضريبية طبقا لأهداف السلطات العمومية من جهة وزيادة الإيرادات الضريبية من جهة أخرى. فمن أجل زيادة الإيرادات لتمويل الإنفاق العام الذي يقع على عاتق الدولة مثل :الحماية الاجتماعية والصحية والتعليمية تقوم الدولة بتشجيع مصادر الدخل المختلفة والتي من أهمها تشجيع المؤسسات الاقتصادية على الاستثمار في مشاريع تعود عليها بالربح ومن ثمة تفرض عليها ضرائب تستخدمها في تلبية حاجيات مواطنيها.

ففي ظل نظام عالمي يتمتع بحرية انتقال رؤوس الأموال والأرباح ، والسعي نحو جذب الاستثمار الأجنبي ،و اشتداد المنافسة الدولية بين الشركات متعددة الجنسيات و الأسواق المالية التي أصبحت عالمية أكثر فأكثر، بقيت الأنظمة الجبائية محلية. مما أدى إلى تنوعها واختلافها فمن أجل الاستثمار في الأسواق الدولية ،يطلب من مديري ومسيري المؤسسات والمجموعات الأخرى المهتمة بالضرائب ولاسيما الذين يقومون بالمراجعة الجبائية معلومات أكثر دقة حول الأعباء الضريبية التي قد تنجم عن الاستثمار في بلد ما. ويرى العديد من المفكرين والباحثين في المجال الضريبي أمثال:***Shackelford,Shevlin*** سنة 2001 و ***Jhon Graham*** سنة 2003 ،أن الضرائب تلعب دورا كبيرا في اتخاذ القرارات المالية وذلك لاعتبار ها تكلفة تخفض من قيمة الربح.لذا يجب على المؤسسة تسييرها فوظيفة التسيير الجبائي مهمة وفعالة لكن عندما لا تتجاوز مبدأي التصرف الغير عادي للتسيير والتعسف في استعمال الحق ، فهي عملية مستمرة لا تتوقف على فترة محددة أو على معالجة بند معين، إنما تأخذ في الاعتبار كافة القرارات الإدارية والتي تعرف بالاستراتيجيات الضريبية، فهي لا تعني بالضرورة عدم دفع الضريبة أو العمل على تخفيضها بصورة مباشرة، فقد تكون عملية التسيير من خلال تخفيض القيمة الحقيقية للضريبة وذلك من خلال التأخر عن دفعها أو الاستفادة من القيمة الزمنية للنقود كتقسيط الضريبة المستحقة أو تأجيل سدادها للاستفادة من تغطية بعض المصاريف . فمن أجل تعظيم قيمة المنشأة و تفعيل أدائها المالي وتحقيق الربحية نجد المسيرين يسعون إلى تخفيض الضريبة لأدنى حد ممكن من خلال استغلال الفروقات و الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية الخاصة بكل دولة والناجمة عن اختلاف طبيعة العلاقة بينهما واستغلال الثغرات القانونية كتخفيض الإيرادات وزيادة التكاليف من

خلال معرفة الامتيازات والوفورات الضريبية التي يمكن تحقيقها عند اتخاذ قرار تمويلي أو استثماري دون الآخر في بلد ما والمتضمنة في قوانين الضرائب ، وقانون الاستثمار وكذا في السياسات المحاسبية والمالية والإدارية المطبقة.

لكن مع بداية القرن الواحد والعشرين كان هناك نقاش حاد في دول العالم ولاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية حول الفضائح المالية التي ألمت بشركاتها الكبرى ك..***Enron,World Com*** وغيرها نتيجة الاختلافات الموجودة بين المبالغ الخاضعة للضريبة والأرباح المعلن عنها في تقاريرها المالية . وقد ربط الباحثون أمثال : ***Goncharov***,2005 و ***Giroux***, 2004، حدوث هذا الفشل بعدة أسباب على رأسها الممارسات المفرطة لتلك المؤسسات للتسيير الجبائي العدواني–التجنب الجبائي العمدي– فلا غضاضة إذن أن يخطط الممول ضريبيا على نطاق واسع وللمدى الطويل ضمن إطار ما يسمى بالتسيير الجبائي المقبول وإنما يكون التحذير من التسيير الجبائي العمدي الضار بالخزينة العامة والهادف أساسا للإفلات من الضريبية والذي أصبح ظاهرة دولية استلهمت انتباه العديد من الباحثين والمنظمات الدولية لمكافحتها. فأصبح اللجوء إلى الأساليب السابقة الذكر ليس لديها وزن بالمقارنة بالطرق الحديثة التي أصبحت تلجأ إليها المؤسسات لتتجنب دفع الضرائب بطرق يصعب على المختصين إدراكها بسهولة لأن ليس فيها أي انتهاك للقانون وإنما لروح القانون والتي تسببت بدورها في اتساع حجم الفجوة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع نتيجة نقص الإيرادات الضريبية . وذلك من خلال استخدام أساليب غير أخلاقية كإدارة الأرباح الهادفة إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ،والتي تؤثر على درجة موثوقية بياناتها المالية المنشورة،أو نقل الأرباح إلى دول ذات المعدل الضريبي المنخفض أو الصفري أي الملاذات الضريبية والتي أصبحت من جهة مصدر لاستقطاب رؤوس أموال العديد من الشركات الأجنبية نظرا لما تمنحه من تخفيضات ضريبية وسرية في الإفصاح عن المعلومات الشخصية للمستثمر ، وعدم تبادل للمعلومات المالية، ومن جهة أخرى مصدر يهدد الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي المحلي والدولي نتيجة تحويل أرباح مالية ضخمة إلى الخارج باستخدام طرق قانونية ناجمة عن استغلال الثغرات القانونية دون التعرض لأي متابعة قانونية ،أو باستخدام أسعار التحويل .

والجزائر كغيرها من الدول ليست بمنأى عن هذه التغيرات العالمية فنظرا لأهمية النظام الجبائي ودوره في جذب الاستثمارات و تمويل الإنفاق العام مثل الحماية الاجتماعية والصحية ، والتعليمية ، وكذا المساهمة في الناتج الداخلي الخام ، فقد قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية إبتداءا من سنة 1992 م والتي مست القوانين والإجراءات الجبائية وعرفت بإصلاحات الجيل الأول ، وقد باشرت منذ سنة 2006 م إصلاحات أخرى عرفت بإصلاحات الجيل الثاني مست الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلتها وكذا محاولة وضع نظام معلومات جبائي يمكن من تسهيل عملية تحصيل مختلف الضرائب والرسوم. لاسيما نتيجة الزيادة المتصاعدة

للمطالب الاجتماعية للأفراد فزيادة الإيرادات أصبح من الوظائف الرئيسية للنظام الجبائي .كما قامت أيضا بإصلاح محاسبي لمواكبة المستجدات المحاسبية الدولية –المعايير المحاسبية الدولية – نجم عنه صدور النظام المحاسبي المالي والذي أصبح ساري التطبيق منذ سنة 2010 هذا الأخير جاء بقواعد تقييم ومعالجات محاسبية تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني كما أن قواعده مستقلة عن القواعد الجبائية مما أدى إلى وجود اختلافات بين الدخل المصرح به محاسبيا والدخل الخاضع للضريبة ، وبما أن مقدار الضرائب المحصلة في الواقع أُقل مما ينبغي بسبب عدم الامتثال الضريبي لاسيما من قبل المؤسسات الاقتصادية فانه يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

هل تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات التسيير لدوافع ضريبية تؤدي إلى اتساع الفجوة بين الدخلين المحاسبي والضريبي في ظل الخيارات المحاسبية المتاحة ل *SCF* و الالزامات التشريعية للنظام الجبائي ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

أ– ما هي أهم الفروقات المحاسبية و الجبائية وهل يمكن استغلالها لدوافع ضريبية ؟

ب–ما مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتسيير الجبائي الفعال؟

ج–وهل يمكن اعتبار ممارسات التسيير الجبائي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالعدوانية وهل الجهود المبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات كفيلة للحد منها ؟

ح– هل هناك فجوة ضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي ؟

2–فرضيات الدراسة: للوصول إلى هدف الدراسة فقد تم صياغة فرضية رئيسية وأربع فرضيات فرعية:

- ✓ **الفرضية الرئيسية: اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي يعود إلى طبيعة الفروقات بين الدخلين و إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال و العدواني.**

وذلك من خلال التأكد من أن :

- ✓ الانحدار معنوي أي أن المتغيرات المستقلة (الفروقات المحاسبية والجبائية ***BTD***، والتسيير الجبائي الفعال ***TP***، و التسيير الجبائي العدواني ***ATP***) تؤثر على المتغير التابع الفجوة الضريبية ***TG***.
- ✓ **الفرضية الأولى** : تساعد الفروقات المحاسبية والجبائية مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والإفصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية.
- ✓ **الفرضية الثانية** : تساعد ممارسات التسيير الجبائي الفعال في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي .

- ✓ **الفرضية الثالثة** : تساعد ممارسات التسيير الجبائي العدواني (إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.
- ✓ **الفرضية الرابعة** : توجد فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها و الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات.

3- منهجية الدراسة :

باعتبار منهج الدراسة يعبر عن الخطوات التي يتبعها الباحث لتحقيق أهدافها ، وبناءا على طبيعة مشكلة الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على:

أ- **المنهج الوصفي:**حيث تم من خلاله استعراض مختلف الأدبيات الخاصة بالموضوع والمتعلقة بالمحاسبة والجباية والفجوة الضريبية ، والتسيير الجبائي ،الخطر الجبائي، الحوكمة الضريبية، إدارة الأرباح ،التسيير الجبائي العدواني،الملاذات الضريبية وأسعار التحويل ...كما تم أيضا عرض مختلف طرق قياس الأداء المالي للمؤسسة وقيمتها السوقية ، وكذا طرق احتساب الفجوة الضريبية واقتصاد الظل ، والتسيير الجبائي ونماذج كشف ممارسات إدارة الأرباح...

ب- المنهج التحليلي: تم استخدامه لتحليل الإحصائيات المتحصل عليها حيث تم من خلاله تقييم إيرادات ومعدلات الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم ، وتقييم مدى تطبيق مؤسساتنا الاقتصادية الكبيرة لمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية (***IAS-IFRS***) ، ومحاولة معرفة فعالية النظام الجبائي الجزائري من خلال احتساب:الضغط الضريبي الإجمالي والضغط الضريبي خارج المحروقات ومدى مرونة النظام وذلك خلال الفترة (2007 -2018) و كذا قيمة الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوربي ومعدلات اقتصاد الظل ونسبة تطور هذا الأخير في الجزائر للفترة (2007-2015) ومعدلات الضريبة الفعلية والاسمية في بعض دول العالم....

ج- منهج دراسة حالة: وذلك من خلال الاعتماد على البرنامج الإحصائي ***SPSS 25*** ، لدراسة مختلف المتغيرات التابعة (الفجوة الضريبية) والمستقلة(الفروقات المحاسبية والجبائية،التسيير الجبائي الفعال،التسيير الجبائي العدواني) من خلال تحليل نتائج الاستبيان .

4- الأدوات المستخدمة :

أما الأدوات التي تم الاعتماد عليها فقد تمثلت في الكتب بلغات مختلفة -العربية والفرنسية والانجليزية -، رسائل الدكتوراه ،الجرائد الرسمية، قوانين المالية للسنوات من (2007-2018)، قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، بالإضافة إلى المجلات والمقالات باللغة العربية والفرنسية والانجليزي ، تقارير بنك الجزائر ومجلس المحاسبة ، المواقع الالكترونية الرسمية ... ،

وفي الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على : البرنامج الإحصائي ***SPSS 25*** .

5- أسباب اختيار الموضوع :

هناك أسباب موضوعية، وأسباب ذاتية دفعتنا للبحث في هذا الموضوع ونذكر منها:

أ- الأسباب الموضوعية: :

- ✓ قلة الدراسات التي تناولت موضوع الفجوة الضريبية والتسيير الجبائي ولاسيما العدواني على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ أهمية الضريبة وتأثيرها على اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة وأدائها المالي وقيمتها السوقية والتي قد تتسبب في انخراط المسيرين في ممارسات تسييرية عدوانية.
- ✓ معرفة أهم الممارسات التسييرية الجبائية وكيفية التفرقة بينها وضبط المفاهيم المتداخلة للتجنب الجبائي والتهرب الجبائي.
- ✓ تأثير ممارسات التسيير الجبائي العدواني على الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية وبالتالي عدم القدرة على تحقيق العدالة الضريبية.

ب-الأسباب الذاتية:

- ✓ ارتباط الموضوع بتخصص المحاسبة والجباية الذي زاولت فيه دراستي وبحثي لما بعد التدرج .
- ✓ الرغبة الشخصية والملحة في إحداث التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة المتخصص فيها والمجال المهني والتطبيقي لها في أرض الواقع.
- ✓ الرغبة في التعمق أكثر في مثل هذه المواضيع – التجنب الجبائي القانوني أو العدواني –كونها من القضايا المهمة محليا ودوليا ويصعب التحكم فيها وكشفها حتى من قبل المختصين وان تم كشفها يصعب إثباتها والحكم على مرتكبيها نظرا لاختلاف القوانين الجبائية بين الدول .

6- أهداف الدراسة :

نهدف من خلال دراستنا هذه إلى معرفة :

- ✓ أهم المستجدات المحاسبية و الجبائية دوليا ومحليا ومدى تأثير الضريبة على أرباح الشركات على القرارات المالية وبالتالي تأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة وقيمتها السوقية ، وأهم الفروقات بين القواعد المحاسبية و الجبائية وكيفية استخدامها لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة ؛
- ✓ مسببات الفجوة الضريبية وأنواعها وطريقة احتسابها وقيمتها القانونية وكذا أهم الممارسات التسييرية الجبائية لتخفيض الدخل الضريبي دون تجاوز لروح القانون من خلال استغلال الامتيازات والوفورات وبدائل القياس التي تمنحها القوانين والمعايير ؛

✓ أهم الممارسات التسييرية الجبائية العدوانية والمتمثلة في إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل والتي قد ينخرط فيها المسير لتحقيق دوافع معينة سواء شخصية أو لمصلحة الإدارة أو لمصلحة المساهمين وبالتالي التعدي على روح القانون وأخلاقيات المهنة والتي أصبحت تؤرق المصالح الضريبية والمهنيين المختصين لأنه يصعب إثباتها نظرا لاختلاف القوانين الجبائية بين الدول ؛

✓ الممارسات التسييرية الممارسة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وما تتميز به من عدوانية أو كفاءة في التسيير ومسببات الفجوة الضريبية من وجهة نظر المهنيين.

7- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من أهمية الموضوع في حد ذاته فهو موضوع الساعة على الساحة المحلية والدولية ،تسعى العديد من المنظمات والجهات الوصية بالضرائب إلى ردعه وضبطه في حدود المقبول لاسيما إذا تعدت عملية ممارسته روح القانون أي تتعدى ممارسات التسيير الجبائي الفعال لتصبح ممارسات تسيير جبائي عدواني. فهو يهدد الخزينة العامة للدولة واستقرارها فقد يؤدي بالإضافة إلى تجاوز روح القانون إلى تجاوز نص القانون من خلال اللجوء إلى ممارسات غير قانونية كالغش والسرقة لأن من وجهة نظر ممارسيه ليس هناك عدالة ضريبية .... والتي بدورها عوامل تؤدي إلى زيادة حجم الفجوة الضريبية.لذا ارتأينا توضيح أهم هذه الممارسات باختلاف أنواعها ودرجة قبولها.

8- الإطار المكاني والزماني للدراسة :

يتمحور موضوع الدراسة حول الخيارات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والالزامات التشريعية للنظام الجبائي وأهم الامتيازات والوفورات التي يمنحها هذا الأخير ، و الاختلافات الموجودة بين النظامين المحاسبي والجبائي وكثرة القوانين والتغير المستمر للمعايير والتي قد تؤدي كلها معا إلى ممارسات تسييرية فعالة أو ممارسات تسييرية عدوانية تساهم مباشرة في اتساع الفجوة الضريبية.أما فيما يخص حدود الدراسة فقد كان:

أ- **الإطار المكاني:** اقتصرت دراستنا على مجموعة من المهنيين المختصين في مجال المحاسبة والجباية في الجزائر وذلك في الولايات الأربع : ولاية الطارف ، ولاية عنابة ، ولاية قالمة ، ولاية باتنة.

ب- الإطار الزماني : تتحدد الفترة موضوع الدراسة من سنة 2007 إلى يومنا هذا ، حيث حاولنا دراسة النظام المحاسبي والنظام الجبائي للفترة الممتدة من 2007 إلى نوفمبر 2018 بصفة عامة أما الدراسة التطبيقية فقد امتدت من جانفي إلى مارس 2020.

9 – الدراسات السابقة :

أ– أطروحات الدكتوراه :

✓ **دراسة نرفانا أمين محمد الزكي ، 2016** ، بعنوان:"**قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة: دراسة ميدانية** ."هدفت هذه الدراسة إلى قياس وتوضيح أثر التخطيط الضريبي(التسيير الجبائي) على الأداء المالي للشركات بهدف تعظيم قيمة المنشأة . كما تناولت هذه الدراسة الكشف عن أثر التخطيط الضريبي على بعض مؤشرات الأداء المالي للشركات وذلك من خلال اختبار مدى تأثير استراتيجيات التخطيط الضريبي وغموض وثغرات قوانين الضرائب المصرية على الأداء المالي للشركات من خلال مؤشرات قياس الأداء الداخلي والخارجي والمؤشرات الحديثة. و قد استخدمت هذه الدراسة المنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري من الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي لتغطية الدراسة الميدانية. من خلال تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وزعت على مجتمع الدراسة المكون من أعضاء هيئة تدريس بالجامعات المصرية، والمسجلين بالشركات المسجلة بالبورصة المصرية، والمراجعين بمكاتب المراجعة (***BIG 4***)،العينة تمثلت في فرد172 من مجتمع الدراسة، وقد توصلت الدارسة إلى نتائج أهمها: يؤثر التخطيط الضريبي تأثيرا معنوياً على تعظيم قيمة المنشأة، وعلى ضوء ذلك أوصت الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من الاستشارات الضريبية المقدمة من ذوي الخبرة لمديري الحسابات بالشركة، والمزيد من الاهتمام بعملية التخطيط الضريبي لتخفيض الالتزامات الضريبية، وتحقيق المزيد من الوفورات الضريبية التي تساعد على المنافسة والاستثمار.

✓ **دراسة صابر عباسي ، 2016** بعنوان :"**دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات**"، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور مقاربة التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في اتخاذ القرارات المالية وإشكالية عدوانية السلوك في المؤسسات الاقتصادية، بالتركيز على محورين، الأول يتمثل في دراسة سلوك ممارسة إدارة الأرباح بواسطة محددات هذا السلوك، والثاني تسيير الخطر الضريبي، توصلت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الأجنبية تهتم بالضريبة كونها خطر وتحاول تسييرها، بينما هناك متغيرات تستعمل في عدوانية تسيير الضريبة. أما المؤسسات الجزائرية لم تكن فيها النتائج دالة لأسباب متعددة و توصي الدراسة بـ :ضرورة توعية قادة المؤسسات الكبيرة بالتكوين النوعي للمسيرين من أجل فهم خصائص مختلف –الأنظمة الجبائية، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان؛ توعية المسيرين بمخاطر إدارة الأرباح التي تتجاوز الحدود القانونية مما يدخل المؤسسات في إطار التهرب الضريبي والمتابعات القضائية؛ ضرورة انفتاح السلطات الضريبية على التجارب الدولية من أجل الاستفادة لتكريس قوانين هدفها، زيادة الشفافية وتوفير المعلومة لكافة المتعاملين؛ ضرورة التكوين التطبيقي للمسيرين من أجل كسب مهارات تسيير المخاطر للمشاريع بواسطة التربصات؛ إبراز أهمية المسؤولية

الاجتماعية اتجاه الضريبة، خاصة للمؤسسات الكبيرة، وأن الهدف من وجودها هو خلق القيمة للمجتمع، وبالتالي دفع الضريبة بطريقة صادقة هو مساهمة في المجتمع.

✓ **دراسة بوسنة حمزة، 2018: "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح :دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة."** هدفت هذه الدراسة إلى فحص العوامل المؤثرة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة ضمن مؤشر (***Tradable-All CAC***) خلال الفترة 2005-2014، ،وقد تم حصر العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في: خصائص مجلس الادارة، خصائص لجنة التدقيق وعوامل التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة. تم التعبير عن جودة الأرباح المحاسبية باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية المقاسة بنموذج (***Kothari,2005***)وبتطبيق نماذج البيانات الطولية، توصلت الدراسة إلى أن استقلالية لجنة التعيينات وارتباط المؤسسة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، كما توصلت الدراسة إلى أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة، استقلالية لجنة التعويضات، التخصص القطاعي للمدقق، وأتعاب الخدمات غير التدقيقية تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية. من جهة أخرى، لم تتوصل الدراسة إلى وجود أي تأثير معنوي لباقي متغيرات الدراسة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية.

✓ **دراسة *Irakli Ksovreli* بعنوان: *" Aggressive Tax Planning – Challenge of the Digital Era (Schemes, Problems Caused and Remedies)"*** (2015) مذكرة ماستر في ***European Business Law*** اعتمد فيها الباحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث تناولت هذه الدراسة موضوع التسيير الجبائي العدواني من خلال عرض تعريفه،مسبباته،وأساليب ممارسته لاسيما فيما يتعلق بالتجارة في الملكية الفكرية كما تم عرض الممارسات التي اتبعتها شركتي ***Apple & Google*** من أجل تجنب دفع الضرائب من خلال ما يعرف ب" ***Double Irish Dutch Sandwich" and "I-tax***" والتي تم رفع قضية ضدها لكن في الأخير لم تستطع إدارة الضرائب إثبات هذه الممارسات .

ب- المقالات :

✓ **دراسة *Nor Shaipah Abdul Wahab, & Kevin Holland,(June 2012)* بعنوان: *" Tax planning, corporate governance and equity value"*** تم نشرها في ***Journal of the British Accounting Review*** تناولت هذه الدراسة العلاقة بين التخطيط الضريبي (التسيير الجبائي) وحوكمة الشركات وقيمتها للشركات المتداول أسهمها في البورصة. ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع الشركات المدرجة في بورصة لندن. والبالغ عددها 196 شركة خلال فترة ثالث سنوات من 2005-2007 .وتوصلت الدراسة إلى أن التخطيط الضريبي يساهم بقدر كبير في تعظيم قيمة

الشركة من خلال تعزيز الأداء المالي لها، ولكن بشرط أن تكون الشركة طبقت قواعد الحوكمة لعدم تقديم معلومات ذات تباين بين المديرين والمراجعين الداخليين، كما أن التخطيط الضريبي (التسيير الجبائي) يحظى بتقدير المساهمين وأن هنالك عالقة سلبية ثابتة بين التخطيط الضريبي وقيمة الشركة. وعلى ضوء ذلك فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة الاهتمام بتطبيق استراتيجيات التخطيط الضريبي لكي تحقق المنشأة قفزات في الأداء المالي لتعزيز سهمها في السوق"

✓ **دراسة *Richard Phillips, Matt Gardner,Kayla Kitson,Alexandria Robins,Michelle Surka*(2016)**

بعنوان: " ***Offshore Shell Games The Use Of Offshore Tax Havens By Fortune 500 Companies*** " حيث قام الباحثون بدراسة الممارسات التي تقوم بها شركات ***Fourtune500***الأمريكية في الملاذات الضريبية باعتبارها من أكبر الشركات متعددة الجنسيات وقد تم التوصل إلى أن هذه الشركات تلجأ إلى الملاذات الضريبية لتجنب التزاماتها الضريبية وحجز أرباحها في الخارج وذلك من خلال شركاتها التابعة ومناورات الانقلاب وعدم إعلان عن جميع شركاتها ل ***SEC*** حيث تفقد السلطات الضريبية الأمريكية 717.8 مليار دولار أي ما نسبته 28.8 % من إيراداتها، وأن 58شركة من أصل 298 تصرح بالتزاماتها الضريبية وأن نسبة الضرائب المدفوعة فعلا ل28 شركة منها ضئيل جدا يقدر ب3.8%.

✓ **دراسة *Konrad Raczkowski & Bogdan Mroz* بعنوان":*The Tax Gap In The Global Economy*"**

: (***May 2016***)منشورةفي ***Argumenta Oeconomica*** حيث قام الباحثان بقياس حجم الفجوة الضريبية ل 35 دولة منها 28 دولة أعضاء في الاتحاد الأوروبي بالإضافة لسبعة دول أخرى وهي: أستراليا، كندا، اليابان، و.م.أ ،نيوزيلندا وتركيا وسويسرا وذلك كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي والقيمة الاسمية (بالدولار الأمريكي). بالإضافة إلى ذلك ، تحتوي الدراسة على تحليل الانحدار الخطي لتأثير معدل الضريبة الإجمالي (***TTR***) على قيمة المتغير التابع ، أي الفجوة الضريبية.(***TG***) .

مما سبق يمكن القول أن الدراسات السابقة قد ركزت على إبراز الممارسات التسييرية العدوانية التي قد تقوم بها الشركات كلا على حدى :إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية، أسعار التحويل ولم تكن شاملة لجميع مسببات الفجوة الضريبية،كما أنها دراسات لم يأخذ فيها رأي المهنيين كالمحاسبين المعتمدين والخبراء والمستشارين الجبائيين بصفتهم من الأشخاص الذين قد يستخدموا هذه الممارسات أو قد ينصحوا باستخدامها وهم من يستطيعون كشفها ، وبالتالي جاءت دراستنا: لمعرفة وتحديد جميع الممارسات التسييرية القانونية التي قد تلجأ أليها مؤسساتنا الاقتصادية سواء قانونية يحترم فيها نص وروح القانون أو قانونية لكن لايحترم فيها روح القانون ومن منها حسب رأي المهنيين يساهم في زيادة حجم الفجوة الضريبية.

10-هيكل الدراسة:

من أجل انجاز الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ، تم تقسيم الدراسة إلى (04) فصول ، بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة. تناولت المقدمة الإشكالية الرئيسية للدراسة وأسئلتها الفرعية ، وفرضيات الدراسة ، ومنهج وأدوات الدراسة وأهميتها وأهدافها وحدودها المكانية والزمانية ، أما الخاتمة فقد تضمنت نتائج اختبار الفرضيات بالإضافة إلى التوصيات والآفاق المستقبلية للدراسة.

أما الفصول فقد تم تقسيمها إلى 03 فصول نظرية وفصل تطبيقي حيث كان التقسيم على النحو التالي:

أ- الفصل الأول:الفروقات المحاسبية والجبائية دوليا ومحليا.

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالمحاسبة والجباية وأهم المستجدات على الساحة الدولية والمحلية ، وحدود العلاقة وأنواعها في بعض الدول ومدى تأثير الضريبة على اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة وبالتالي تأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة وقيمتها السوقية ، وأهم الفروقات المحاسبية والجبائية على الساحة الدولية وكيفية تجاوزها مع إعطاء أمثلة على ثلاث دول:فرنسا ،و.م.أ ، مصر ،كما تم التطرق أيضا إلى أهم هذه الفروقات في الجزائر وكيفية التعامل معها عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

ب-الفصل الثاني:إشكالية الفجوة الضريبية والتسيير الجبائي.

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى مشكلة خطيرة تهدد العديد من دول العالم وهي الفجوة الضريبية الموجودة بين الضرائب المتوقع الحصول عليها والضرائب المدفوعة فعلا وأهم مسبباتها سواء القانونية:التجنب الجبائي بشقيه المقبول والعدواني،أو الغير قانونية:كالتهرب الضريبي،الجريمة،السرقة... كما تطرقنا إلى طرق حسابها والتركيز على المسببات القانونية لها : سواء المسببات التي تجعل الفجوة في الحدود المقبولة :وهو التسيير الجبائي الفعال وحاولنا معرفة مختلف الأدبيات الخاصة به، وعلاقته ببعض المفاهيم كالحوكمة والأداء المالي وقيمة المؤسسة وتم التطرق أيضا إلى طرق حسابه.

ج- الفصل الثالث: ممارسات التسيير الجبائي العدواني داخل المؤسسات الاقتصادية.

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى مسببات الفجوة الضريبية القانونية لكنها عدوانية فيها احترام لنص القانون وعدم احترام روح القانون والتي تنقسم بدورها إلى ممارسات محلية تتمثل في إدارة الأرباح ، و أخرى دولية تلجأ إليها الشركات متعددة الجنسيات :كالملاذات الضريبية و أسعار التحويل .وقد حاولنا تحديد مختلف هذه الممارسات وطرق اكتشافها وكذا الجهود المبذولة للحد منها.

ح-الفصل الرابع :الدراسة الميدانية.

من خلال هذا الفصل حاولنا التحقق من وجود فروقات بين الدخلين المحاسبي والجبائي في الجزائر وكذا مدى لجوء مؤسساتنا الاقتصادية إلى مختلف الممارسات التسييرية السابقة الذكر .وذلك من خلال توزيع استبيان على المهنيين المختصين، وتحليل نتائج الإجابات المتحصل عليها باستخدام البرنامج الإحصائي ***Spss25***.

11-المفاهيم الأساسية:

✓ **الفجوة الضريبية:** الفرق بين الإيرادات المحتملة من الأنشطة الاقتصادية الأساسية والإيرادات الفعلية أو هي الفرق بين الضرائب المتوقع دفعها والضرائب المحصلة فعلا.

✓ **التسيير الجبائي** : يعرف بأنه آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي،في حدود مبدأي عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف الغير عادي للتسيير و يرتكز على ثلاث عناصر أساسية :"كل الأطراف ، وجميع الضرائب وجميع التكاليف"

✓ **التسيير الجبائي العدواني:** كل معاملة قانونية تتجاوز روح القانون ، يهدف إلى تخفيض الضريبة وتجنبها لكن عن سابق إصرار وترصد ، حيث يصبح هدف المكلف ليس تجاري بل ضريبي بحت .

✓ **إدارة الأرباح:** من الصعب وضع تعريف محدد لموضوع واسع النطاق مثل موضوع إدارة الأرباح ، فقد تكون إدارة أرباح ايجابية تعزز الشفافية في عرض القوائم المالية ، وقد تكون إدارة أرباح رمادية والمقصود منها التلاعب بالأرباح (زيادتها أو تخفيضها) للوصول إلى هدف محدد مسبقا من قبل الإدارة ، لمقابلة توقعات المحللين الماليين ،أو لزيادة مكافآت وحوافز الإدارة....كما قد تتعدى التلاعب بالأرباح لتصل إلى الغش الصريح والتحريف في قوائمها المالية وهي ما تعرف بإدارة الأرباح السوداء.

✓ **الملاذات الضريبية** : الدولة التي لا تفرض ضرائب على الأرباح المحققة أو تفرضها بمعدلات منخفضة ،وتفتقد آلية تبادل المعلومات فيها، كما تغيب الشفافية عنها.

✓ **أسعار التحويل:** السعر المحدد لتحويل أو بيع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين المركز الرئيسي (الشركة الأم) وفروعها في الأسواق الدولية.

12- صعوبات الدراسة :

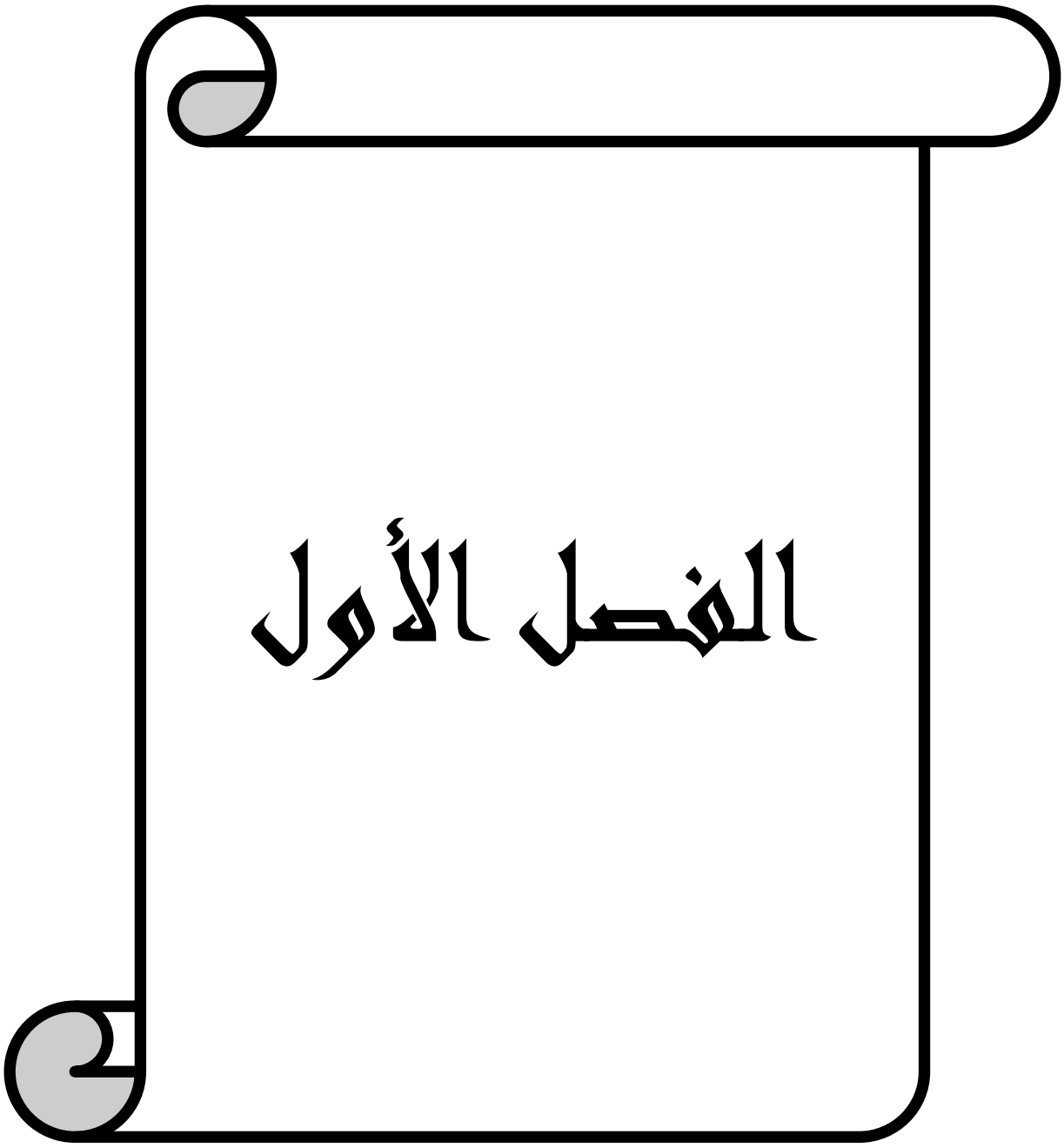
من بين الصعوبات التي عرقلت عملية الدراسة :

✓ قلة الدراسات التي تناولت الموضوع بكافة جوانبه إذ نجد أن بعض الدراسات الأكاديمية التي تم الاعتماد عليها تركز على جانب واحد: كإدارة الأرباح،التسيير الجبائي ....

✓ العدد الكبير من القوانين والتشريعات التي اقتضت طبيعة الدراسة البحث عنها بالإضافة إلى اتسامها في بعض الأحيان بالتعقيد والغموض مما استدعى بذل جهد لتفسيرها وفهمها؛

✓ إلمام الموضوع بعدة جوانب وتشعبه مما جعل عملية البحث فيه تمتاز بالصعوبة لأنه يتطلب التركيز والدقة للتفرقة بين المصطلحات الواردة فيه ؛

✓صعوبة استرجاع الاستبيانات الموزعة لأنها تصادفت مع مرحلة الحجر الصحي المقرر لمواجهة جائحة كورونا .


الفصل الأول

تمهيـــــد:

في السنوات الأخيرة كان هناك نقاش حاد في دول العالم ولاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية حول الفضائح المالية التي ألمت بشركاتها الكبرى ك(***Enron,World Com….***) نتيجة التناقضات الموجودة بين الدخل الخاضع لضريبة والأرباح المعلن عنها في تقاريرها المالية .مما دفع بالعديد من الباحثين الأمريكيين وغيرهم إلى الاهتمام بموضوع الاختلافات بين الدخلين المحاسبي و الجبائي ***BTD*** باعتباره من أهم أسباب هذه الفضائح. وبما أن الهدف الأساسي لمسيري المؤسسات هو تعظيم قيمة المؤسسة و تفعيل أدائها المالي من خلال تخفيض تكاليفها، وباعتبار الضريبة لاسيما الضريبة على الأرباح من أهم المتغيرات الموجودة في محيط المؤسسة والتي تؤثر على خياراتها عند اتخاذ القرارات المالية المختلفة:كقرار التمويل،والاستثمار،وتوزيع الأرباح فإننا نجد المسيرين يسعون لتخفيضها في حدود ما يسمح به القانون الجبائي وذلك من خلال استغلال الفروقات و الاختلافات المحلية والدولية الموجودة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية الخاصة بكل دولة.

المبحـث الأول:مدخـل إلى المحاسبة والجبايـــة.

قبل التطرق إلى علاقة المحاسبة بالجباية و الفرو قات الناجمة بينهما سنحاول أولا التطرق إلى كل من المحاسبة والجباية وأهم مستجد اتهما من الناحية الدولية.

المطلب الأول: خلفيـــة عامـــة عـــن المحاسبـــة.

إن قواعد المحاسبة المالية تطورت بشكل سريع عبر التاريخ من مجرد كونها سجلات تعود إلى آلاف السنين في الحضارات المصرية والفينيقية والرومانية ومفاهيم تقليدية مستمدة من القوانين التجارية والمالية إلى مجموعة من معايير التقارير المالية الدولية ***IFRS***–المعايير المحاسبية الدولية سابقا***IAS***–، المستخدمة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والتي تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الذي يساعد على: توفير أرضية مشتركة بين المنظمين والمراجعين للحصول على نفس المعلومات وتسهيل عملية التقييم ،إدارة الموارد بطريقة أفضل ،وتوفير معلومات قابلة للمقارنة مما يزيد من شفافية القوائم المالية.[1]

1-تعـريـف المحاسبـــة:

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بالمحاسبة ،ومما لا شك فيه أن المحاسبة كعلم اجتماعي لا بد أن يرتبط تعريفها بالبيئة والمحيط الاقتصادي والاجتماعي والقانوني بل والسياسي السائد في هذا الوقت أو ذاك[2]،ويمكن تعريفها كما يلي:

هي :"نظام للمعلومات المالية تمكن من تحليل وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالوحدة النقدية أكثر من مرة، وكذلك تجميع و تصنيف هذه العمليات، ثم عرض النتيجة في المكان المحـدد لها." [3]

كما يمكن تعريفها: "هي مجموعة من الفروض والقواعد والمبادئ المتعارف عليها التي تحكم عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية المتعلقة بمنشأة معينة اعتمادا على مجموعة من المستندات والدفاتر والقوائم المالية وذلك بهدف تحديد نتائج أعمال ونشاط المنشأة عن فترة معينة، وتصوير المركز المالي لها في تاريخ محدد ،وتعد المحاسبة وسيلة لتوفير المعلومات المالية للإدارة وللغير" .

من خلال التعريف السابق يتبين لنا أن للمحاسبة مجموعة من الفروض –فالباحث ينطلق من افتراضات عادة ما يتم قبولها على أساس اتفاق مع أهداف القوائم المالية، تشكل أساسا للاستدلالات اللاحقة– **والمبادئ –** وتمثل الدليل لحل مشكلة محاسبية طارئة –**وهي موجهة لمجموعة من المستخدمين والتي تم تلخيصها في الشكل الموالي:**

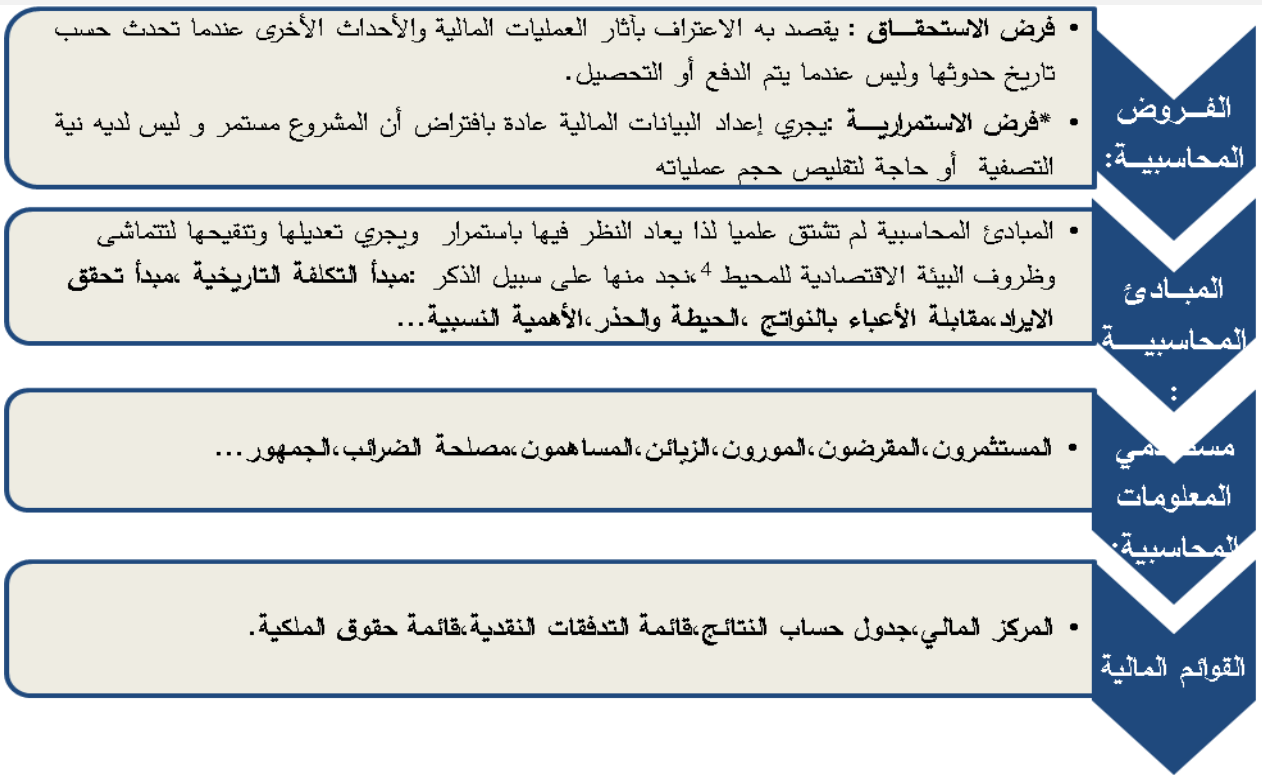
---

(1) Su Yue Chang,(October 2006): "An Analysis Of Globalization Of Accounting Standards-Based On Game Theory ", Vol 2, No. 10 ,Journal Of Modern Accounting And Auditing, , P 16.

(2) كمال عبد العزيز النقيب (2004) :"المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية" ، ط1،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن ، ص 34.

(3)Armend Dayan & Autres (2009) : " Manuel De Gestion",Volume 01 , Edition El Djazair/Ellipses ALGER, P 717 .

الشكل رقم(01/01): أساسيات المحاسبة



المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على :محمد أبو ناصر،محمود الخلايلة،(2005)"مبادئ المحاسبة"الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان-الأردن،ص:42.

2- التوافـــق المحاسبـــي الدولـــي:

أدى تنوع الأنظمة المحاسبية و اختلافها(**النظام المحاسبي الفرنكفوني** -الذي يعتمد على قواعد محاسبية مكتوبة ومحددة والدولة هي المخول الوحيد بالتشريع المحاسبي/ و**النظام الأنجلوسكسوني** الذي يعتمد على الهيئات المهنية في وضع القواعد المحاسبية)إلى وجود عوائق عديدة تتعلق بالتحاور المالي و المحاسبي لاسيما بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات من بينها صعوبة مقارنة للقوائم، والتكاليف الباهظة لتحويلها...مما تتطلب ضرورة التفكير في إحداث توافق محاسبي دولي ولغة اتصال موحدة.

أولا :مفهـــوم التوافـــق المحاسبـــي:

يرتبط مفهوم التوافق المحاسبي الدولي بمفهوم المحاسبة الدولية ، ويعبر التوافق -التقارب المحاسبي- عن عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية .

و تتضمن عملية التوافق المحاسبي تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ***IAS*** - وهي بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ، يحدد أسلوب القياس أو العرض صادرة عن لجنة معايير

المحاسبة الدولية***IASC*** والتي تأسست **1973**وتمت إعادة هيكلتها سنة **2000** لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية ***IASB*** والذي أصبح المسؤول عن إصدار المعايير سنة **2001**والتي تسمى الآن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ***IFRS*** – وتطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لتحقيق عالمية أسواق رأس المال ، وتحقيق الكفاءة والفعالية في تزويد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالمعلومات المحاسبية والمالية على المستوى الدولي.[1]

ثانيا:استعمـال المعايير الدوليـة لإعداد التقاريـر المالية *IFRS* وتجارب بعض الدول:

أ–استعمـال المعايير الدوليـة لإعداد التقاريـر المالية *IFRS* : الجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(01/01): استعمـال المعايير الدوليـة لإعداد التقاريـر المالية *IFRS* في القارات(150دولة.)

المنطقة	في المنطقـة	*IFRS*مطلوب لجميع الشركات والمؤسسات المالية المحلية المدرجة في البورصة	% تطبيق IFRS	*IFRS* مسموح بها على الأقل لبعض (ولكن ليس كل أو معظم) الكيانات المحلية المدرجة والمؤسسات المالية	*IFRS* غير مطلوب أو مسموح الكيانات بها المحلية المدرجة والمؤسسات المالية
أوربا	44	43	% 98	1	0
إفريقيا	23	19	% 83	1	3
الشرق الأوسط	13	13	% 100	0	0
آسيا	33	24	% 73	3	6
الأمريكتين	37	27	% 73	8	2
المجموع	150	126	% 84	13	11
% 100		% 84		% 9	% 7

Source : Paul Pacter(2017) : " Pocket Guide To IFRS® Standards- The Global Financial Reporting Language",Ifrs Foundation,London ,p6.

من خلال الجدول أعلاه يتبن لنا أنه من بين 150 دولة فان 126 منها تتطلب تطبيق ***IFRS*** لجميع أو معظم الشركات والمؤسسات المالية المدرجة المحلية أي ما نسبته 84 % وهناك 13 دولة أي ما نسبته 9 % تتطلب استخدام هذه المعايير لبعض الكيانات على الأقل[2] .وتعتبر دول الشرق الأوسط هي من أكثر الدول التي تلزم جميع مؤسستها المدرجة في البورصة ومؤسساتها المالية المحلية بتطبيق ***IFRS*** وذلك بنسبة تقدر ب **100 %** ثم أوربا بنسبة **98 %** أما إفريقيا فبنسبة **83 %** للشركات المدرجة ،وكذلك الحال بالنسبة لقارتي آسيا وأمريكا فهي ملزمة التطبيق بنسبة **73%** بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة والمحلية.

*تعتبر و.م.أ هي السباقة في وضع معايير محاسبية من خلال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA،ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الذي أصدر US.GAAP.

(1) مداني بلغيث،(2006) :" التوافق المحاسبي" مجلة الباحث ، العدد الرابع كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة ورقلة ، ص 117 –119 بتصرف

(2) Paul Pacter(2017) ,op.cit,p7.

وفي هذا الصدد يجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الباحثين الذين اهتموا بموضوع تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة أمثال: ***Hope Kristion & Kong Tony 2006,Theresa Dunne2008,Paul Pacter2016 ;2017...***

ب- تجـارب بعض الدول في تطبيـق المعايـير الدوليـة لإعداد التقارير الماليـة:

سنحاول تقديم باختصار تجارب بعض الدول في تطبيق ***IFRS*** وقد اخترنا دولة تعتمد النظام المحاسبي **الفرنكفوني(فرنسا)**،وأخرى **أنجلوسكسوني(و.م.أ)** ودولة **عربية(مصر)**.

✓ **التجربة الفرنسية:** في دراسة أوروبية من قبل ***Cabinet Français Mazars*** سنة 2005، تبين أن فرنسا هي البلد الأكثر مقاومة لعملية اعتماد ***IFRS***.كما تبين أن أهم الأسباب ترجع إلى اختلافات في المعالجات المحاسبية مردها إلى خصائص النظام المحاسبي الفرنسي، والى أسباب ثقافية ربما كان لها الأثر الأهم في مقاومة التغيير الخارجي.

إن تحديث ***PCG*** استمر وبوتيرة محددة للحفاظ على هدف حياد الضريبة حيث أشارت الحكومة الفرنسية وبصراحة أنه لا توجد نية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية فـي الحسابات الفردية أو الإطار القانوني الفرنسي ، لأن العلاقة قوية بين المحاسبة والضرائب، يعني هذا أنه لا وجود لتقارب كلي نحو ال***IFRS*** . فبعد الإبقاء على العلاقة بين الحسابات الفردية والضريبة، حددت معايير المحاسبة الدولية أهدافا للتقارب لا ترتكز على التكامل مع المخطط المحاسبي العام ***PCG***.[1]

فبالنسبة **للحسابات الموحدة للمؤسسات غير المدرجة:**هناك إمكانية إعداد حسابات موحدة اعتمادا على المرجعية الدولية. أما **المؤسسات المدرجة:** تعد حسابات موحدة وتنشرها وفقا للمرجعية الدولية، كبديل عن القواعد الفرنسية. **الحسابات الفردية:** تمنع من إعداد ونشر حساباتها وفقا للمرجعية الدولية. فالمؤسسات الفرنسية، مهما كان حجمها، سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا، يجب أن تستمر في تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي يتقارب تدريجيا نحو المرجعية الدولية، ومن المعايير التي تم التقارب معها:

- منذ : **1999** التغيير في الطرق المحاسبية***IAS 8*** ، العقود طويلة الأجل ***IAS 11*** ،الحسابات المرحلة ***34 IAS***.
- في : **2002** الاحتياطات (تقارب مع المعيار***IAS 37***)
- في : **2003** المعاشات(تقارب مع المعيار ***IAS 19***)

(1) تيجاني بالرقي ،وخالد جفال، نور الهدى حداد (2014)"دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية"الملتقى الدولي حول "دور معايير المحاسبة الدولية ***IAS-IFRS-IPSAS*** ـ في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات "، جامعة ورقلة،الجزائر يومي 25.24 نوفمبر 2014،ص49.

- في : **2005** الاهتلاكات،انخفاض القيمة للأصول ،المخزونات: ***IAS 16*** ،***IAS 2*** ،***IAS 38*** ، ***IAS23*** ،احتياطات الإصلاحات الكبرى /احتياطات الصيانة الكبرى(تقارب مع ***IAS 16*** و***IAS 37***).[1]

✓ **التجربة الأمريكية:**تعتبر و.م.أ دولة رائدة في إعداد المعايير الدولية، عن طريق ***FASB*** مجلس معايير المحاسبة المالية،والذي قام بإصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ***US. GAAP*** مع العلم أن هذه المرجعية موضوعة من طرف الموحدين الأمريكيين لخدمة الاقتصاد الأمريكي . لكن نتيجة فضائح الشركات التي اجتاحت الأسواق الأمريكية حتى سنة 2001 اقترح الكثير أن نظام حوكمة الشركات وإعداد التقارير المالية في حاجة إلى تحسين، منتقدين معايير المحاسبة الأمريكية المستندة على القواعد والتي تفتح الباب أمام تلاعبات محاسبية كبيرة من طرف الشركات كما حدث في : ***Worldcom*** و ***Enron*** هذه الفضائح أدت إلى التخوف من المعايير الأمريكية.

أدى هذا إلى ضرورة إحداث تقارب بين ال ***FASB*** و ***IASB*** لوضع معايير موحدة سنة 2002م،ونتيجة العولمة وانفتاح أسواق المال اهتمت الكثير من الدول بهذا التقارب لاسيما وأن الولايات المتحدة تمثل أكبر تجمع لرأس المال المتاح للمؤسسات في العالم، وكانت أسواق أسهمها هي أيضا الأكثر سيولة .نتيجة لذلك، كان يمكن للمؤسسات أن تزيد رأس مالها فيها بتكلفة أقل من أي مكان آخر، لهذا السبب تزايد عدد الشركات الأجنبية المدرجة في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل كبير .على سبيل المثال، كان هناك 26 مؤسسة للاتحاد الأوروبي مدرجة في بورصة نيويورك في عام 1999 وارتفع ليصل إلى 400 مؤسسة سنة 2007.

وقد بدأ مشروع التقارب في الولايات المتحدة الأمريكية في18سبتمبر 2002 ،من خلال قيام ***FASB&IASB*** بإصدار مذكرة تفاهم والذي فيه" يوافقان على التزامهما بتطوير معايير محاسبية متوافقة وذات جودة عالية والتي يمكن استعمالها في كل من التقرير المالي المحلي والدولي" لكن رغم مرور سنوات عديدة إلا أن الولايات المتحدة لازالت تطبق معاييرها في تقريرها المالية.

✓ **التجربة المصرية:** إن الإلزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مصر موجود بالفعل في قانون سوق المال في قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 من خلال إلزامه للمؤسسات وللمحاسبين بإعداد القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أو ما هو دولي فيما لم يصدر به معيار مصري ومراجعتها وفقًا لمعايير المراجعة الدولية.فمصر قامت بإصدار المعايير المحاسبية المصرية التي تبنت من خلالها المعايير المحاسبية الدولية وتراعي خصوصياتها.

(1) المرجع السابق، ص ص 40-41.

المطلب الثاني :أسس الجبايـــة:

تعتبر الجباية من الأنظمة الهامة، لما لها من أدوار فعالة في جوانب عدة سواء الاقتصادية منها أو الاجتماعية ، السياسية أو المالية،وتكمن هذه الأهمية في أنها من أكثر الوسائل التي تلجأ إليها الدولة لتحصيل الموارد المالية والإيرادات العادية لتمويل الميزانية العامة.

1- تـ عاريـ ف أساسية:

أولا :تعريف الجباية :

"هي مجموعة القوانين التي تتعلق بنظام اقتطاع الضرائب ،والتي غايتها تغطية مصاريف الدولة."[1] فالجباية اذا تعتبر محور مشترك بين المالية والمحاسبة والقانون وتعني الوفاء بالالتزامات الجبائية تجاه الإدارة الجبائية.

أو هي: "نظام يحدد كيفية بناء الدولة لمواردها العامة من خلال إعادة توزيع الدخل القومي عن طريق الضرائب والرسوم مقننة بمعايير تشريعية".[2]

ثانيا :تعريف السياســة الجبائيـــة:لقد تعددت التعاريف المقدمة للسياسة الجبائية ونذكر منها:

" السياسة الجبائية هي مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقا لأهداف السلطات العمومية."[3] أو:

"هي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة ،لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة ،وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع."[4]

ومن أجل تقييم مدى فعالية السياسة الجبائية لدولة ما فانه يجب قياس المرونة الجبائية الشاملة والتي تعبر عن مدى استجابة الإيرادات الجبائية للتغيرات النسبية في كل من القاعدة الضريبية(الناتج المحلي الوطني) والإجراءات الجبائية(زيادة معدلات الضريبة،توسيع الوعاء الضريبي،إدخال ضرائب ورسوم جديدة..).ويرى

(1)Bulletin Des Services Fiscaux(Mars 1996) ، La Direction Generale Des Impots Numero 14, P 9.

(2) عبد السلام فنغور ، (2017) ، « **تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992 : تقييم وآفاق** » ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد التنمية ، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة 1 ، ص 29 .

(3)Pierre Bel Trame(2014): "La Fiscalité En France" ,10 Aime Édition, Hachette Supérieur, Paris, P : 163

(4) سعيد عبد العزيز عثمان(2000) "النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)" ،الاسكندرية ،الدار الجامعية، ص13.

المهتمين والمختصين في المجال الجبائي أن المرونة الجبائية المرتفعة تسمح بتمويل التنمية عن طريق رفع العائد الجبائي دون الحاجة إلى اتخاذ إجراءات جبائية يصعب تقبلها من قبل المكلفين،في حين إذا كانت المرونة الجبائية منخفضة فهذا يتطلب اتخاذ قرارات وتدابير جبائية كرفع معدلات الضريبة مثلا.....فهي إذا تساعد في تحديد نقاط الضعف والقوة في الهيكل الجبائي .ولقياس المرونة الشاملة لبلد ما يتم الانطلاق من المعادلة التالية:

$$TR=\alpha Y^{\beta}\varepsilon$$

حيث TR تمثل الإيرادات الجبائية، Y القاعدة الضريبية ممثلة بالناتج الوطني الخام،وβ المرونة التي تقيس مدى استجابة الإيرادات الجبائية للتغير في القاعدة الضريبية وα الحد الثابت وε حد الخطأ.

كما يمكن قياس مرونة النظام الجبائي من خلال العلاقة التالية:

المرونة الضريبية=التغير النسبي للضرائب/التغير النسبي لناتج المحلي الوطني

فإذا كان ناتج القسمة > من 1 فهذا يعنى أن تلك الضريبة مرنة بالنسبة لقاعدتها الضريبية وإذا كان ناتج القسمة<1 فالعكس صحيح.

ومن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع دراسة ***Vincent.B /Jhon.N/B Ruud*** سنة **2014** والتي حاول فيها الباحثون قياس المرونة الشاملة لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من **1965-2012**.وتوصلت الدراسة إلى أن المرونة الشاملة للإيرادات الضريبية لا تختلف كثيرا عن الواحد في معظم البلدان في المدى القصير،أما في المدى الطويل فقد تجاوزت الواحد في معظم هذه الدول [1].كما توصلت أيضا إلى أن الإيرادات المتأتية من الضرائب على المؤسسات تستجيب بشكل كبير للتغيرات في القاعدة الضريبية لها.

بعد التطرق إلى مفهوم كل من الجباية والسياسة الجبائية،يجب التطرق إلى مفهوم الضريبة.

(1)حجماوي توفيق، بلمقدم مصطفى ،بن عاتق حنان(2015) "قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي للفترة (1993-2014)باستخدام نموذج تصحيح الخطأ"،مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية،العدد15،ص27.

2- الضريبة و العدالة الضريبية

أولا :تعريف الضريبة:

في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها:

"مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية" [1]

كما يمكن تعريفها بأنها :

"اقتطاع نقدي ، ذو سلطة ، نهائي، دون مقابل ،منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".[2]

من خلال التعاريف السابقة فان الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

- ✓ **الضريبة اقتطاع مبلغ من المال:**حيث تفرض الضريبة في العصر الحديث بصفة أساسية في صورة نقدية وذلك خلافا للنظم الجبائية القديمة التي كانت فيها الضريبة تدفع بصفة عينية .[3]
- ✓ **الضريبة تدفع جبرا:**تنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها وسعرها، والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق مسبق بين الدولة والممولين.[4]
- ✓ **الضريبة تدفع بصفة نهائية:**الأفراد المكلفون بدفع الضريبة يدفعونها إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها.
- ✓ **ليس للضريبة مقابل معين:**ذلك لأن المكلف بالضريبة وهو يدفعها لا ينتظر من الدولة مقابلا أو نفعا خاصا ،غير أنه يستفيد بطريقة غير مباشرة من الخدمات التي تقدمها الدولة لجميع المواطنين[5].

(1) Pierre Beltrame (1998) : "Le Fiscalité En France " Hachette Live ,6 éme Edition ,P12.

(2) Raymond Muzelle(1993) : "Finances Publique ", Edition Dalloz , 8éme Edition, P423

(3) بن عمارة منصور :"الضرائب على الدخل"(2010/2009)، منشورات جامعة باجي مختار عنابة،الجزائر ،ص15.

(4)Emmanauele Disle ,Jacques Saraf (2010-2011): " Gestion Fiscale",Tome 02 Edition Dunod ,Paris,P35.

(4) محمد عباس محرزي (2004) :"اقتصاديات الجباية والضرائب"،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر،ص17.

- ✓ **المنفعة العامة:**تعتمد في مفهومها على التقليديين في تغطية النفقات العامة والتي كانت تختصر في النفقات الإدارية العامة ونفقات الأمن والدفاع ،أما كتاب المالية المعاصرون فيرون أن الدفع هو أيضا القدرة على التحكم في تسيير وتوجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

وتقوم الضريبة على مجموعة من المبادئ والتي يمكن إيجازها على النحو التالي:

- ✓ **العدالة:** أي مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدراتهم المالية،فعلى جميع الخاضعين للضريبة أن يتحملوا عبئها دون تفضيل .–سيتم توضيحها أكثر–
- ✓ **مبدأ اليقين:**يعني أن تكون الضريبة يقينية وليست عشوائية،فسعرها ووعائها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها معلوم لدى المكلفين بها .
- ✓ **مبدأ الملائمة في الدفع** : يجب أن تكون للضريبة ميعاد دفع ملائم للقدرة المالية للمكلف والتخفيف قدر المستطاع من وقع ثقلها ودفعها وهذا يعني أن جباية الضريبة وتحصيلها يكون بعد الحصول على الدخل.
- ✓ **مبدأ الاقتصاد بالتحصيل:**أي أن ما يصرف من النفقات يجب أن يكون ضئيلا ومتدنيا إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها ،فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها.

ثانيا:العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبة من أهم مبادئ الضريبة التي لم تفقد أهميتها ومكانتها في الفكر المالي المعاصر، إذ يتصدر تحقيق المزيد من المساواة والعدالة الضريبية – وما يمكن أن تفعله الحكومات في هذا الصدد – المناقشات الاقتصادية والاجتماعية الدائرة في مختلف أنحاء العالم. وتحظى هذه الموضوعات بأهمية بالغة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا نظرا للضغوط القوية لتحقيق مزيد من الإنصاف في الحصول على الفرص الاجتماعية–الاقتصادية.[1]

وتدور العدالة الضريبية حول ضمان دفع جميع الأفراد والمؤسسات للمبالغ الصحيحة من الضرائب لضمان ديمقراطية مستدامة وفعالة ،إنها منوطة بتمكين الدول من جمع الإيرادات المحلية اللازمة لتوفير الاحتياجات الأساسية لمواطنيها ،ومعالجة عدم المساواة وتعزيز الرفاهية الاجتماعية . في الواقع تتعلق بكفاية دفع جميع المكلفين بالضرائب لحصتهم العادلة من الضرائب.[2]

والعدالة الضريبية نوعان، عدالة أفقية يستحيل تحقيقها لأن فيها يكون مستوى الرفاهية يساوي مستوى الضريبة المقدمة.وعدالة عمودية تعني معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة،

(1) أندرو جويل وماريو منصور، بريثا ميترا وكارلو سدرالفيتش (سبتمبر 2015):"العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا." مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي ، sdn/15/16 ،ص5.

(2) "العدالة الضريبية والشفافية الاستخراجية :وجهان لعملة واحدة." مقال منشور على الموقع الالكتروني: ***www.publishwhatyoupay.org***(2018/03/12)

فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا ضرائب أكثر والعدالة الضريبية بهذا تصبح جزءا من العدالة الاجتماعية وأداة أخرى لإعادة توزيع الدخول والثروات.

وتعتبر الضرائب التصاعدية التي تفرض على المؤسسات الكبيرة وعلى الأغنياء من أجل إعادة توزيع الموارد في المجتمع وضمان تمويل الخدمات العامة هي أداة أساسية في يد الحكومات من أجل تحقيق العدالة الضريبية ،وقد تم توثيق دورها هذا في كل من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وفي الدول النامية ضمن التقرير المالي لصندوق النقد الدولي في أكتوبر 2017.[1]

وفي إطار مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة والذي يصنف 157 دولة حول العالم لمراقبة سياسات الدول من قبل منظمة الأوكسفام ***Oxfam*** والمنظمة الدولية لتمويل التنمية ***Development Finance International*** في ثلاث مجالات–مؤشرات– رئيسية هم: مؤشر الإنفاق على الصحة والتعليم والحماية الاجتماعية،ومؤشر السياسة الضريبية التصاعدية،ومؤشر حقوق العمل والحد الأدنى للأجور. نجحت كوريا الجنوبية في احتلال المركز الثاني في أسفل دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وذلك من خلال زيادة معدل الضرائب على المؤسسات الكورية الكبيرة من 22% إلى 25 % مما أدى إلى زيادة العائدات بقيمة 2.3 مليار دولار سنويا، كما تم رفع ضريبة الدخل على أصحاب الدخول الأعلى وهي خطوة حظيت بدعم 86% من الكوريين .[2] والجدول الموالي يلخص لنا ترتيب بعض الدول من حيث مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة في السياسات الضريبية:

الجدول(02/01):ترتيب الدول الأولى حسب مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة في السياسات الضريبية

الرقم	الدولة	الرقم	الدولة	الرقم	الدولة	الرقم	الدولة	الرقم	الدولة
01	أستراليا	07	ملاوي	13	ايطاليا	19	المملكة المتحدة	25	/////////
02	الدنمارك	08	فنلندا	14	الأردن	20	زمبابوي	26	أيسلندا
03	جنوب إفريقيا	09	النمسا	15	تنزانيا	21	موزامبيق	27	الإكوادور
04	جورجيا	10	النرويج	16	كندا	22	فرنسا	28	غانا
05	بلجيكا	11	مالطا	17	تونس	23	اندونيسيا	29	ناميبيا
06	ألمانيا	12	السويد	18	كينيا	24	بوليفيا/ هندوراس	30	اليابان

المصدر:من إعداد الباحثة بتصرف : المنظمة الدولية لتمويل التنمية وأوكسفام (أكتوبر 2018) :"مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة"، ص 18–21 ملخص *Pdf* على الموقع الالكتروني:*https://oxfamilibrary.openrepository.com*(2018/10/28).

(1) المنظمة الدولية لتمويل التنمية وأوكسفام (أكتوبر 2018) :"مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة"، ص 3 ملخص ***pdf*** على الموقع الالكتروني:***https://oxfamilibrary.openrepository.com***(2018/10/28).

(2) المصدر السابق ، ص2،ص8.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن نجاح السياسة الضريبة المفروضة في هذه الدول جعلتها تحتل المراتب الأولي في تحقيقها للمساواة وما يلفت الانتباه احتلال بعض الدول العربية كالأردن وتونس المراتب الأولى وهي 14 و17 على التوالي فحسب إحدى الإحصائيات فان معدل الضرائب في الأردن أعلى بنسبة 2.1 % من المعدل العالمي أما في تونس فقد عمدت الحكومة التونسية إلى زيادة نسبة الضريبة على القيمة المضافة وكذا ضريبة الجمارك..

3- الضريبة على أرباح الشركات:

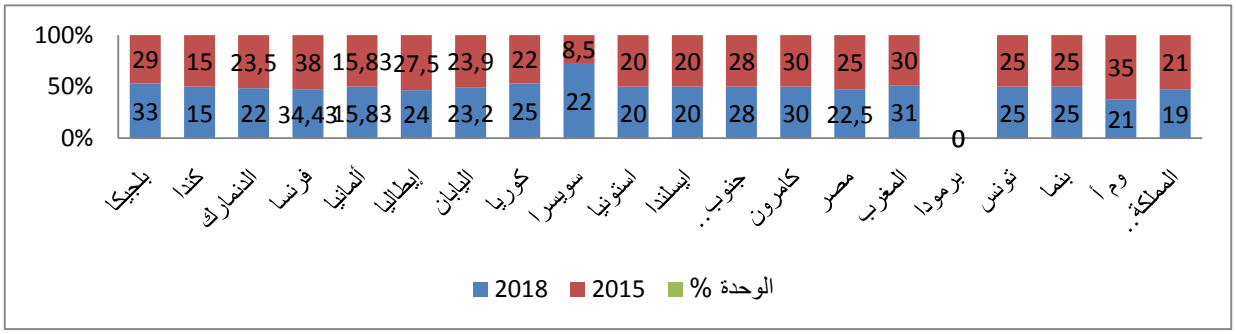
هناك العديد من أنواع الضرائب والرسوم في العالم (كالضريبة دخل الشركات،ضريبة الدخل الشخصي ،الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات عوض الضريبة على القيمة المضافة في عدد ضئيل من دول العالم،مبالغ الدفع على أساس الإيراد-تحويلات ضريبة الدخل الشخصي-) [1]لكن ما يهمنا في الدراسة هو الضريبة على أرباح الشركات باعتبارها من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة والتي أحدثت استجابة للانشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي خاص بالمؤسسات يكون متميزا عن النظام المتعلق بالأشخاص الطبيعيين.

أولا :تعريفهـا ومعدلهـا :

يمكن تعريفها على أنها ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها المؤسسات.أو هي عبارة عن نفقات سنوية تدفعها المؤسسات والشركات لخزينة الدولة.

ويختلف معدل الضريبة على أرباح الشركات من دولة إلى أخرى وهذا حسب السياسة الاقتصادية لكل دولة والشكل التالي يبين لنا معدل الضريبة لبعض الدول:

الشكل رقم(02/01): معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم لسنتي:(2018/2015)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

**https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_II1&lang=fr*

**Dlloitte, Corporate tax rate 2014-2018 https%//www2.delloitte.com(12/03/2018)*

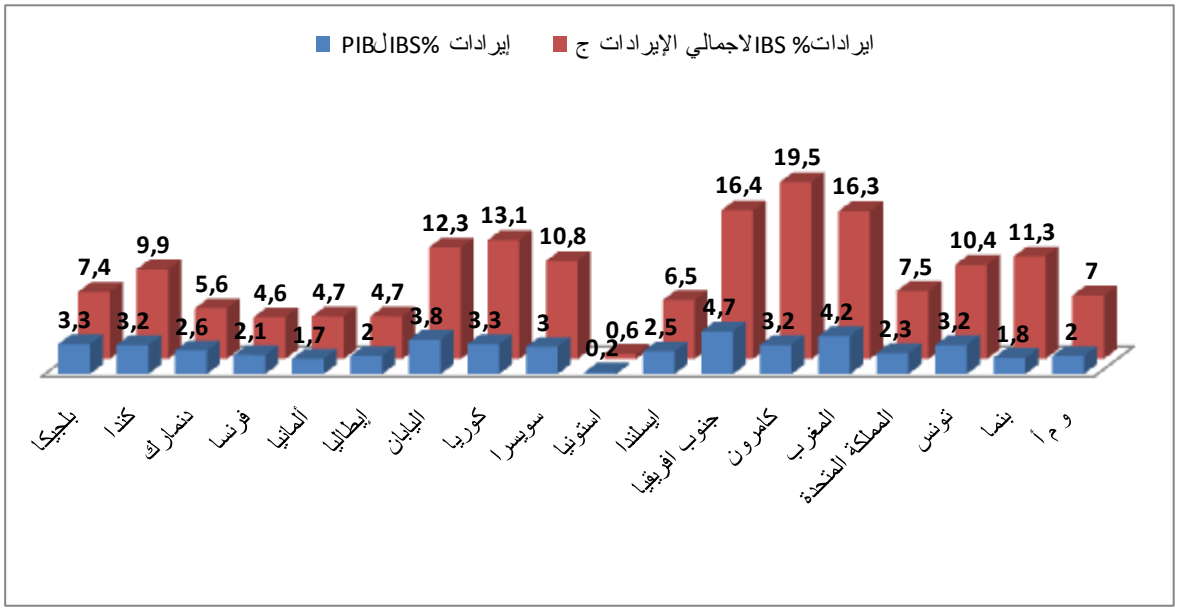
(1) دليل المقيمين الميدانيين "تادات"(نوفمبر 2015) ،أمانة تادات ،ص 10.

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن معدل الضريبة على أرباح الشركات يختلف من دولة إلى أخرى حيث وصل أقصاها إلى 34.43 % **في فرنسا** سنة **2018**،كما نلاحظ أن هناك دول لا تفرض ضريبة على مؤسساتها ذكرنا منها برمودا، وهناك دول بقي معدل ضريبتها ثابت: كالكامرون وجنوب إفريقيا، أيسلندا .ودول تغير في معدل الضريبة بالزيادة أو النقصان وذلك حسب السياسة الاقتصادية لكل منها.

ثانيا : إيرادات الضريبة على أرباح الشركات:

الشكل الموالي يوضح لنا إيرادات الضريبة على أرباح الشركات لبعض دول العالم بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي وبالنسبة لإجمالي الإيرادات الضريبية:

الشكل رقم(03/01): إيرادات الضريبة على أرباح الشركات لبعض دول العالم سنة 2015.



المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

**https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/data/statistiques-fiscales-de-l-ocde_tax-data-fr*

من خلال الشكل البياني السابق:يتبين لنا أن الإيرادات الضريبية المتأتية من الضريبة على أرباح الشركات في بعض دول العالم ضئيلة ومتذبذبة نسبة للايردات الضريبية الكلية حيث بلغ أقصاها 19.5%في الكامرون و 16.4%في جنوب إفريقيا و 16.3 % في المغرب وكذلك الحال بالنسبة لمساهمتها في الناتج الوطني الخام ب 4.7% في جنوب إفريقيا ،4.2 المغرب، أي في بعض الدول الإفريقية. في حين دولة عظمى باقتصادها وبورصتها العالمية ومؤسساتها الرقمية الكبرى –***GAFA (Google-Apple-Facebook-Amazon)***–كالولايات المتحدة كانت نسبة إيرادات الضريبة فيها ضئيلة مقارنة بالدول الأخرى7% ، وتكاد تنعدم في دول كاستونيا وأيسلندا ،ألمانيا.وبطبيعة الحال فان مساهمتها في الناتج الوطني تكون أيضا ضئيلة جدا.

المطلب الثالث: تأثير الضريبة على أرباح الشركات على اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة وأدائها المالي وقيمتها السوقية:

1- تأثير الضريبة على أرباح الشركات على اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة:

في حين أن الأسواق المالية تصبح عالمية أكثر فأكثر،تبقى الأنظمة الضريبية محلية، فهناك تنوع متزايد في الأنظمة الضريبية فمن أجل الاستثمار في الأسواق الدولية،يطلب من مديرو المؤسسات والمجموعات الأخرى المهتمة بالضرائب ولاسيما الذين يقومون بالمراجعة الضريبية معلومات أكثر دقة حول الأعباء الضريبية التي قد تنجم نتيجة الاستثمار في بلد ما.ويرى العديد من المفكرين والباحثين في المجال الضريبي أمثال:***Shackelford*** ***Shevlin*** سنة 2001 و ***Jhon Graham*** سنة 2003 ...أن الضرائب تلعب دورا كبيرا في القرارات المالية – قرارات إدارية تتخذ لمعالجة مشكلة مالية معينة –التي تتخذها المؤسسات فهي عبارة عن محور رئيسي من المحاور الإستراتيجية التي يجب على المؤسسة تسييرها وإدخالها ضمن منظومة التسيير على عدة مستويات منها ما يتعلق بالنواحي الإدارية ومنها ما يتعلق بالنواحي المالية [1]وذلك لاعتبار أنها تكلفة تشكل تدفقات نقدية خارجة ،تؤثر سلبا على سيولتها المالية .

وتتحكم في هذه القرارات مجموعة من المتغيرات(محددات) المختلفة: كنسب الرفع المالي ،المردودية المالية، المردودية الاقتصادية والضريبية، مخاطر الأعمال ،معدل النمو، حجم المؤسسة، حجم السيولة، مصادر التمويل، المنافسة، مردودية الفرص الاستثمارية المتاحة، محددات سوقية، الفرص البديلة..

أولا:تأثير الضريبة على أرباح الشركات على قرار التمويل :

قرار التمويل من أهم القرارات المالية في المؤسسة ،يتعلق بأنواع مصادر الأموال وكيفية الحصول عليها،والموازنة بين أنواعها المختلفة[2] بهدف تكوين هيكل مالي يحسن من أدائها ويعظم من قيمتها.[3]وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الدراسات ونظريات التي اهتمت بالهيكل المالي للمؤسسة كنظرية ***Modigliani&Miller*** **(1958-1963)** التي تفرض عدم خضوع دخل المؤسسة للضريبة و أن الاقتراض- مع الديون- لا يؤثر على قيمة المؤسسة وهيكلها التمويلي ،ونظرية الالتقاط ل ***Modigliani&Miller*** بعد صدور المقال التصحيحي سنة 1963 والتي تفترض أنه في ظل خضوع دخل المؤسسة للضريبة فان المؤسسة

(1)بعيليش نور الدين،زرقون محمد (2015) :"أهمية الاستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل –دراسة حالة مؤسسات اقتصادية مدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010-2013)،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية –عدد01،ص8

(2) زياد رمضان(2005): "مبادئ الاستثمار المالي الحقيقي"،دار وائل للنشر ،الطبعة الثالثة،عمان ،ص 9.

(3)Inés Zekri(May 2005): " L'impact De La Décision De Financement Sur La Performance De L'entreprise Mesurée Par La Valeur Économique Ajoutée (Eva) " , comptabilité et connaissances,France, pp.CD-Rom,(halshs-00581297), P2.

التي تعتمد على الديون إلى جانب مصادر التمويل الداخلي أفضل من التي تعتمد فقط على أموالها الخاصة للتمويل نظرا لتحقيقها وفرات ضريبية بقيمة المصروف المالي الناتج عن خدمة الدين مضروبا في معدل الضريبة ،بالإضافة لنظرية المفاضلة الديناميكية ل ***Fischer&Al*** سنة **1989**،والمفاضلة الاستاتيكية ل***Myres*** سنة 1977..[1]وعموما تعتمد المؤسسة في تمويلها على مصدرين هما :مصادر التمويل الذاتي(مخصصات الاهتلاكات +مخصصات المؤونات،+الأرباح غير موزعة) [2]، ومصادر التمويل الخارجي(الاقتراض أو الديون).وان حجم التدفقات النقدية الناجمة عن هذه المصادر تتدخل فيه السلطات العمومية عن طريق فرض سياستها الجبائية التي تسعى دائما إلى اقتطاع الضريبة من هذه التدفقات دون كبح وعرقلة نمو المؤسسة وتقدمها من خلال منحها إعفاءات ضريبية تؤدي إلى تحقيق وفر ضريبي للمؤسسة طيلة فترة الإعفاء مما تدفعها للمفاضلة بين مصادر التمويل أو اختيار المزيج منها.

فالوفر الضريبي هو :"المنافع التي تحققها المؤسسة من غير الفوائد ،كما أن قرار التمويل للمؤسسة يعتمد على مقدار الوفورات الضريبية المحققة"فمثلا:الاقتراض لتمويل الاستثمارات له فوائد ضريبية مقارنة مع قيام المؤسسة بإصدار أسهم جديدة للتمويل.[3]و ذلك لكون الاستثمارات من جهة قد تكون معفية كليا أو جزئيا من الضرائب وفوائد القروض من جهة أخرى من بين التكاليف التي يمكن تخفيضها عند حساب الضريبة على الأرباح.

كما أن تكوين مؤونة لمواجهة تدهور أو خسائر في المخزون ،تمثل تكلفة يتم تخفيضها من نتيجة الدورة ،وبالتالي إنقاصها من الوعاء الجبائي في حالة تحققها فهي بذلك تمثل وفر ضريبي نتيجة معاملتها كعبء قابل للتخفيض عند تحديد الضريبة .وترفع بها قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة في حالة عدم تحققها. وكذا الاهتلاكات والتكاليف المماثلة وتسمى مصادر التمويل الداخلي بالوفورات الضريبية من غير الديون(***NDTS –Non Debt Tax Shield***)[4]

وقد اهتمت العديد من الدراسات أيضا بقيمة الوفورات الضريبية للديون (الرفع المالي)أمثال ***Modigliani&Miller*** سنة 1963 واقترحوا أن قيمة الوفورات الضريبية تكون من خلال خصم الوفورات الضريبية للديون باستخدام معدل الخصم الذي يعكس مخاطر الديون.

---

(1) صابر عباسي (2016/2015) :"دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات"،رسالة دكتوراه منشورة ،بسكرة،ص 91-95.(لتفصيل أكثر)

(2)عبد الغفار حنفي (2000):"الإدارة المالية–مدخل اتخاذ القرارات– "الدار الجامعية،الإسكندرية،ص 353.

(3)كردودي سهام،كردودي صبرينة:"الضريبة و أثرها في ترشيد القرارات المالية ،دراسة تطبيقية لعينة من أراء المهنيين و الأكاديميين لولاية بسكرة"، مجلة بسكرة ،ص 216.

(4)عباسي صابر(2017)" جدل حول أثر الضريبة في اتخاذ القرارات المالية في ظل إشكالية عدوانية السلوك"،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،العدد12 ، ص35.

✓ ولقياس أثر الضريبة على قرار التمويل يتم الاعتماد على مقياسين هما: [1]

➢ مقياس ***SORENSEN&Kim*(1986)** :يتم قياسها بالعلاقة التالية: $\frac{T}{EBT}$ حيث ***T*** تمثل الضريبة على أرباح الشركات،و ***EBT*** الربح قبل الفائدة الضريبية.فكلما كانت النسبة عالية زاد تأثير الضريبة على قرار التمويل.

➢ مقياس ***Titman&Wessels*(1988)**:يهدف هذا المقياس إلى تقييم أثر الميزات الجبائية التي ليس لها علاقة بالديون على قرار التمويل، ويعتمد هذا المقياس على المعادلة التالية: $\frac{AMORT}{\Sigma ACTIF}$ أي $\frac{\text{الاهتلاكات}}{\Sigma\text{الأصول}}$.

✓ ومن محددات قرارات التمويل نجد:

➢ **نسب الرفع المالي**:يعبر عن مدى لجوء المؤسسة إلى القروض طويلة الأجل لرفع ربحية السهم.فالرفع المالي يقيس الأثر الإيجابي أو السلبي لمديونية المؤسسة على مرد وديتها المالية.[2]ويمكن قياس نسبة الرفع المالي بالعلاقة التالية: $Lev= \Sigma\frac{\Sigma DEBT}{\Sigma Passif}$ أي $\frac{\Sigma\text{الديون}}{\Sigma\text{الخصوم}}$

➢ **المردودية المالية والاقتصادية**:تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها.

وحسب ***Pierre Bramage*(2001)** هناك ثلاث أنواع لكن ما يهمنا:المردودية الاقتصادية التي تقيس الفعالية الاقتصادية في استخدام الأصول المتاحة للمؤسسة،أي تقيس قدرة الأصول الاقتصادية على تحقيق فوائض في إطار النشاط الاستغلالي،بعيدا عن تأثير التمويل.وتعطى وفق العلاقة الموالية:[3]

$$r_{ec} = \frac{RE(1-T)}{\Sigma ACTIF}$$

حيث r_{ec} تمثل المردودية الاقتصادية،و***RE*** تمثل نتيجة الاستغلال،و***T*** معدل الضريبة على الأرباح ،***Actif*** الأصول .

أما المردودية المالية وتسمى أيضا بمردودية الأموال الخاصة، وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة،فهي تقيس العائد المالي المحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة وتعطى بالعلاقة التالية: $r_f = \frac{RNet}{cp}$ ،

حيث r_f تمثل المردودية المالية،RN_{et} نتيجة الدورة الصافية و ***CP***الأموال الخاصة.

(1) محمد شعبان(2010/2009)"نحو اختيار هيكل تمويلي أمثل للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال-"مذكرة ماجستير ،البويرة ،ص115.

(2)حياة نجار(2016/2015) :"محاضرات في التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية" ،ص42.

(3)محمد شعبان،مصدر سابق،ص100.

➢ **حجم المؤسسة:**يعتبر الحجم وفقا ل***Aston*** (1962-1969)، ***Desreuneu*** 1992، ***Toress*** 1997 وغيرهم أهم عامل مؤثر من الناحية التنظيمية على المؤسسة ،فكلما زاد حجم المؤسسة أثر في هيكلها التمويلي،فالمؤسسات الكبرى تكون لها قدرة أكثر على تنويع أصولها وأنشطتها بالقدر الذي يمكنها من مواجهة مخاطر الإفلاس والتقلبات في التدفقات النقدية التي حققتها.

➢ **العمر**:يرى كل من ***Carpentier,Suret*** 1992أن عمر المؤسسة –تاريخ إنشائها إلى غاية تاريخ الملاحظة– من أهم محددات الهيكل التمويلي لأنه يساعد على رفع درجة استقرار المؤسسة وتحسين علاقتها مع الدائنين.

➢ **ثانيا :تأثير الضريبة على أرباح الشركات على قرار الاستثمار:**

تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم القرارات فيما يتعلق برأس المال التجاري نظرا لكونها تشمل قرارات الموقع والتمويل وكذا من أكبر التحديات التي تواجه المسيرين لأنها تتعلق بكيفية تحويل الأموال المالية إلى رأس مال حقيقي . وهو القرار الذي يقوم على صرف الإنفاق الفوري من أجل الاستفادة من ربح على عدة فترات.[1] وتؤثر الضريبة على أرباح الشركات على الإيرادات السنوية للمشاريع الاستثمارية إذا كان ترتيب البدائل قبل وبعد أخذها بعين الاعتبار يختلف ،لذا تقدم الدولة حوافز ضريبية لتشجيع الاستثمارات .

فالتحفيز الضريبي هو :"جملة من الإجراءات ذات صبغة ضريبية تتخذها الدولة لفائدة فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين لتوجيه نشاطهم بغرض ترقية قطاع أو منطقة جغرافية"

وللمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية المتاحة يتم الاعتماد على حساب ما يعرف بصافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية (***NBV*** بالإنجليزية)حيث تعطى بالعلاقة:

$VAN = \sum_i^n \frac{R-D}{1+T} - I$ **حيث:*VAN* تمثل** صافي القيمة الحالية،***R*** المداخيل السنوية للمشروع،***D*** الأعباء التي يتحملها المشروع،***I*** تكلفة الاستثمار المبدئي،***T*** معدل العائد، ***N*** العمر المتوقع للمشروع .

ولا يكون المشروع مقبولا إلا إذا كانت صافي القيمة الحالية موجب.وتتأثر هذه الأخيرة بالضريبة على أرباح الشركات فتؤدي إلى إنقاص قيمتها لذا تؤخذ الضريبة بعين الاعتبار عند اتخاذ أي قرار استثماري.

✓ ومن محددات القرار الاستثماري نجد على سبيل الذكر وليس التفصيل:

➢ **مخاطر الأعمال:** تشير مخاطر الأعمال إلى درجة التقلب أو التذبذب في عائد العمليات التشغيلية للمؤسسة والذي ينعكس على مقدار العائد المتوقع من الاستثمار.

ويتم حسابه كما يلي: $\frac{\sqrt{V(X)}}{REn}$ حيث $\sqrt{V(X}$ يمثل الانحراف المعياري لنتيجة الاستغلال.

(1)Patrick Piget(2011) : "Décision D'investissement Incertitude Et Information" ,Edition Economica ,P9.

ثالثا:تأثير الضريبة على أرباح الشركات على قرار توزيع الأرباح:

تتمثل سياسة توزيع الأرباح في معدل التدفق النقدي والغير النقدي الذي يتلقاه المساهمين كمردود ملموس على استثماراتهم في أسهم المؤسسة التي يحملونها[1].وتتأثر سياسة توزيع الأرباح في المؤسسة بعامل الضريبة فكلما ازدادت معدلات هذه الأخيرة كلما تجنبت المؤسسة توزيع أرباحها عن طريق رفع رأس مالها بإصدار أسهم جديدة مثلا، أو إعادة استثمارها نتيجة وجود إعفاء ضريبي ومن هنا يتبين لنا أن قرارات توزيع الأرباح من القرارات التي تحوي مضمون مزدوج فقد يكون قرار توزيع الأرباح قرار تمويلي،أو استثماري.

✓ **ومن محددات قرارات توزيع الأرباح نجد:**

➢ **معدل النمو:** بصفة عامة النمو هو الزيادة المتتالية التي تحدث لشيء خلال فترة زمنية معينة وهو هدف استراتيجي لأي مؤسسة [2].ويلعب هذا المعدل دورا كبيرا في تحديد نسب توزيعات الأرباح.فإذا كانت المؤسسة تحقق معدلات نمو كبيرة فهي تحتاج إلى مصادر تمويلية أكثر وبالتالي تكون نسبة توزيع الأرباح قليلة والعكس صحيح في حالة مؤسسات ناشئة وذلك بهدف جذب المستثمرين .ويمكن حساب معدل نمو المؤسسة كما يلي:

$Rg=Kc(b)$ حيث Rg يمثل معدل النمو،Kc معدل العائد على حقوق المساهمين ،وb نسبة الأرباح المحتجزة لدى المؤسسة.

➢ **التكلفة المرجحة للتمويل كمحدد بين قرار التمويل أو الاستثمار**:كما ذكرنا سابقا تعد قرارات توزيع الأرباح من القرارات التي تحوي مضمون مزدوج قرار تمويلي أو قرار استثماري، وتعد تكلفة التمويل المرجحة كمعيار لقبول أو رفض قرار استثماري ما وتحسب بالمعادلة التالية:

$$Wacc=Ke\frac{E}{(E+D)}+Kd(1-T)\frac{D}{(E+D)}$$

حيث Ke تكلفة الأموال الخاصة،E قيمة الأموال الخاصة،D الديون،Kdتكلفة الديون قبل استبعاد الوفورات الضريبية.

2- تأثير الضريبة على أرباح الشركات على الأداء المالي للمؤسسة و قيمتها السوقية:

(1)صابر عباسي "دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات"،مرجع سابق،ص100.

(2) نرفانا أمين محمد الزكي (2016) :"قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة،دراسة ميدانية"رسالة ماجيستير غير منشورة،مصر ص105.

يتمثل الأداء المالي في مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة (بين مواردها المالية واستخداماتها)،وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها ،وتحقيق مردودية جيدة مع تكاليف منخفضة .وهذا ليس من أجل تحسين أدائها من خلال تعظيم ربحيتها فحسب بل من أجل تعظيم قيمتها السوقية والاقتصادية،وذلك من خلال اتخاذ قرارات مالية سديدة (قرارات تمويلية،استثمارية..). تمكنها من تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المتضاربة.فخلق القيمة للمؤسسة لا يهدف إلى تعظيم قيمة المساهمين فقط (حسب ***Western*** تقتصر على ذلك) بل إلى تحقيق رضا أصحاب المصلحة من مسيرين وموظفين وعملاء وموردين،هيئات حكومية... مما يكسبها ميزات تنافسية ووسائل مالية متطورة.

وينظر إلى قيمة المؤسسة على أنها الترجمة المالية لأدائها حيث أي تحسن في هذا الأخير يصاحبه زيادة في قيمتها وأي قصور في أدائها يصاحبه انخفاض في قيمتها السوقية والاقتصادية.[1]

إذا خلق القيمة للمؤسسة يعتبر الهدف الأساسي الذي يسعى لتحقيقه المسيرون من خلال استثمار رأس مال المساهمين وتحقيق عوائد مالية تفوق معدل العائد المطلوب من طرف مانحيه على المدى القصير والطويل. وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على قيمة المؤسسة و على العائد المتوقع ودرجة المخاطرة وتعتبر الضريبة أحد أهم العوامل المؤثرة على مؤشرات قياس القيمة في المؤسسات الاقتصادية. حيث تهدف المؤسسة من وراء قياس القيمة إلى توفير معلومات أكثر للأطراف الخارجية، تدعيم قدرتها على الاستمرار والاستقرار في السوق من خلال الاندماج...

وبما أن المؤسسة تتكون عملياتها من مجموعة من الصفقات فان المسيرين يلجؤون إلى تقييم الصفقة من خلال إيجاد الفرق الايجابي الأكبر الذي سينجم من التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة الخاصة بالصفقة. وبما أن الصفقات قد تستمر لفترة زمنية طويلة لذا يجب على المسيرين الأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود وكذا التأثيرات الضريبية الحالية والمستقبلية على التدفقات النقدية للصفقة ،أي يجب حساب صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية الناتجة منها مع الأخذ في الاعتبار العبء الضريبي أو الوفورات الضريبية التي يمكن التحصل عليها من خلال الاختيار بين البدائل المتاحة،وكذا الآثار الضريبية التي قد تنجم عند تغيير قوانين الضرائب أو معدل الضريبة. فالتدفقات النقدية قبل الضريبة لا تفيد في اتخاذ القرارات السليمة التي تؤدي إلى تحسين قيمة المؤسسة.[2]

3 – مؤشرات قياس القيمة للمؤسسة:

---

(1) المرجع نفسه،ص 85.

(2) نرفانا أمين،مرجع سابق،ص ص 93–94.

قام الباحثون منذ 1985 بتطوير المؤشرات المالية ،وقد اتسمت نوعية المؤشرات آنذاك بالطابع المحاسبي والمالي حيث تهدف إلى قياس العوائد والأرباح .واستمرت إلى غاية سنة 1995 أين ظهرت مؤشرات تعكس مدى تحقيق القيمة للمؤسسة من قبل المدراء التنفيذيين(القيمة الاقتصادية المضافة***EVA***، القيمة السوقية المضافة ***MVA***) آخذة بعين الاعتبار الضوابط والوسائط الخارجية التي تواجهها المؤسسة...

أولا: مؤشرات قياس القيمة ذات البعد المحاسبي: من بين هذه المؤشرات نذكر:

✓ **معدل العائد على الأصول(ROA)** : يدل هذا المعدل على مدى كفاءة استغلال أصول المؤسسة ويحسب بالعلاقة: $ROA = \frac{NEAT}{NA}$ **حيث :$NEAT$:صافي الربح بعد الضرائب والفوائد،NA صافي الأصول.**

✓ **معدل العائد على حقوق المساهمين(ROE):** يمثل هذا المعدل ربحية كل سهم من الأموال المستثمرة من قبل المساهمين ويحسب كما يلي: $ROE = \frac{NEAT}{BV\ E}$ **حيث:$BV\ E$:القيمة الدفترية لحقوق المساهمين.**

✓ **معدل العائد على المبيعات(ROS):** يمثل ما تحققه المبيعات من صافي ربح المؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية: $ROS = \frac{NEAT}{NS}$ **حيث NS تمثل صافي المبيعات.** [1]

✓ **معدل العائد على الاستثمار(ROI):** يقيس معدل ربحية الأموال المستثمرة في الأصول ويعطى بالعلاقة التالية: $ROI = \frac{NEAT}{\Sigma A}$ **حيث: ΣA تمثل مجموع الأصول.**

✓ **عائد السهم*(EPS)*:** يمثل الحصة العائدة للمساهمين من صافي ربح المؤسسة ويعطى بالعلاقة:

$EPS = \frac{NEAT}{NS}$ **حيث NS:تمثل عدد الأسهم** ويشترط عند حسابه طرح توزيعات الأسهم الممتازة والآثار المترتبة عنها.

✓ **القيمة السوقية للمؤسسة إلى القيمة الدفترية*(MV/BV)*** :يستخدم للحكم على أداء وربحية المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية: ***Value Of Firms*** $= \frac{MV}{BV}$ **حيث *MV* القيمة السوقية للسهم،*BV* القيمة الدفترية للسهم(إجمالي حقوق المساهمين/متوسط عدد الأسهم المصدرة).**

ثانيا:مؤشرات قياس القيمة للمؤسسات الحديثة(ذات بعد اقتصادي وسوقي)

✓ **القيمة الاقتصادية المضافة *(EVA)*:**أداة إدارية حديثة تمكن من تحليل التدفقات النقدية لكل فترة مالية واتخاذ القرارات المالية الصحيحة بناءا على هذا التحليل وهي أكثر عمق من أي مقياس آخر وتعطى بالعلاقة التالية[2]: $EVA = NOPAT - (WACC * EMPLOYED\ CAPITAL)$

(1)نرفانا أمين،مرجع سابق ،ص100-106.

(2)نرفانا أمين،مرجع سابق،ص108.

القيمة الاقتصادية المضافة=صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة-(التكلفة المرجحة لرأس المال*رأس المال المستثمر) حيث:

- **صافي الأرباح عن عمليات التشغيل بعد الضريبة=المبيعات-مصاريف التشغيل-الفوائد والضرائب.**
- **رأس المال المستثمر=إجمالي الأصول -الالتزامات قصيرة الأجل.**

فإذا كانت $EVA \geq 0$ فالمؤسسة حققت ربح غطت به تكاليف التشغيل والضرائب وكل تكاليف التمويل أما العكس فهذا يعني تدهور قيمة المؤسسة.

✓ **القيمة السوقية المضافة:** MVA والتي تمثل القيمة الحالية لسلسلة القيم الاقتصادية المضافة المقدرة لحظة التقييم.

$MVA = \sum_{t=1}^{n} \frac{EVA}{(1+K)^t}$ حيث: K يمثل التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال المستثمر في الفترة t .

✓ **مؤشر *Topin's q*:** مؤشر يستخدم لقياس الأداء السوقي للمؤسسة(التنبؤ بالربحية المستقبلية لمشروع الاستثمار)ويحسب:(القيمة السوقية لحقوق المساهمين+القيمة الدفترية للالتزامات)/إجمالي القيمة الدفترية للأصول.

فإذا كانت النسبة >1 فانه يشير إلى أن القيمة السوقية للمؤسسة أكبر من قيمة موجوداتها(أصولها) فهناك فرصة أكثر للاستثمار فيها وبالتالي تعكس الأداء الجيد والربحية العالية للمؤسسة والعكس صحيح إذا كانت النسبة <1 فالمؤسسة ليس لها قدرة على التنافس لأنها أصبحت تعمل بأقل من قيمتها.

المبحـث الثـــــاني: الفروقات المحاسبية والجبائية دوليـــا :

قبل التطرق لهذه الفروقات سيتم التطرق قبلها إلى طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية.

المطلب الأول: علاقـــة المحاسبة بالجباية:

المحاسبة والجباية هما نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة، المحاسبة تسمح بقياس نتيجة المؤسسة عبر الأحداث والتدفقات الاقتصادية، فهي من أجل وصف وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق كشوف الذمة المالية وأيضا أداء المؤسسة، فالمحاسبة المالية تهدف لتلبية حاجات المستثمرين وحمايتهم من المخاطر وكذلك المساهمين والمقرضين الضريبة،فالاختلاف بين الجباية والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة، كما أن الاختلاف شديد وقابل للتدارك.[1]

1- تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية

إن الدراسات في العلاقات بين المحاسبة والجباية نادرة جدا في الآونة الأخيرة،ومهمة بحيث لا نجد أي نظرية تماثلها، إن تطبيق المحاسبة في القديم كان يعرض دون أي اختلاف مع الجباية بحيث كان عرض المحاسبة يصوب إلى المظهر الجبائي حيث تعتبر الجباية قلب ولادة مهنة المحاسبة[2]، تاريخيا تم اكتشاف أول مظاهر المحاسبة في ميدان التصرف في مخازن الحبوب العمومية في العراق في العهد البابلي والمخازن الحبوب هذه اليوم تعادل الخزينة العامة.وتطورت المحاسبة بعد ذلك لتلبية حاجيات التجار،وتم توثيق تقنيات المحاسبة التي نستعملها إلى يومنا هذا سنة 1494من طرف الفرنسي لوكا باسيولي في البندقية ،في كتاب طرح فيه ما توصل إليه العرب من تقدم في ميدان الحساب.

وبالتوازي كانت الجباية توظف بعدة طرق،ترتكز على الأشياء الملموسة،ومن النكت الجبائية التاريخية أنه تم في فرنسا في القرن التاسع عشر إقرار ضريبة على الأبواب والنوافذ ذلك أن المشرع ذلك الوقت كان يعتقد أن عدد الأبواب والنوافذ يعطي مؤشر عن دخل الفرد ورفاهية الشخص.وتم إلغاء هذا القانون لاحقا.

(1) Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri(2011) : "Divergences Comptabilité –Fiscalité, Gestion Des Résultats En Tunisien ", P02 https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hal.00646800, consulté le2017/02/15

(2) Jean-CAC rossignol "comptabilité et fiscalité" centre recherché fiscales Pol d'économie et gestion,***www.cairn.info/revue-comptabilité-controle-audit-1999-2page5htm,*** consulté le2016-03-15

وخلال القرن15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما. ففي سنة 1674 في فرنسا تم إصدار أوراق مختومة لأجل دفتر اليومية حيث كانت تسجل فيها العقوبات ثم ظهرت فكرة أخرى مشابهة سنة 1706 حيث تم خلق دواوين خاصة لتكمل هذه الشكليات، كل مرة هذه الأحكام كانت تصدر دون أن تنفذ لأن تطبيقها الخاطئ أقوى بكثير من القانون وتم استكمال انجاز سجلات دون طابع، العديد من الأفكار والأوامر لحقت هذه الفكرة حتى حلول الحرب العالمية الأولى، إذ أنه لم يكن للمحاسبة قبل سنة 1917 أي تقرير ضيق عن الجباية وذلك لحقيقة طبيعة الضرائب قديما، فالحرب العالمية الأولى أجبرت العديد من الدول على وضع أحكام جديدة لتمويل العجز العمومي وذلك بالضغط المتعدد لهذه الأحكام على المحاسبة ، حيث أصبحت العلاقة بين المحاسبة والجباية رسمية وذلك بسبب بروز الضريبة على الدخل.[1] في الأربعينيات من القرن العشرين ،بعدما سمح قانون الإيراد الداخلي (الضرائب) لـ لمؤ سـ سات باستهلاك تكاليف مرافق الطوارئ التي تعتبر حيوية للجهود الحربية على مدى 60 شهرا.وقد كان مجموعا أعباء الاستهلاك، خلال حياة الأصل هو نفسه بالنسبة للمحاسبة والجباية، لكن توزيع تكاليفها يختلف.

ونظرا لتركيز النظام الجبائي على المحاسبة لما لها من دور في ضبط قاعدة الأداء،لعبت الجباية الدور الأهم في نشر المحاسبة وتعميمها في الدول اللاتينية التي تترأسها فرنسا و ألمانيا.وفي نفس الوقت كان للبلاد الأنجلوسكسونية اتجاه مخالف بحيث أفردت المحاسبة لتلبية متطلبات الأسواق المالية للمعلومات التي يحتاج لها المستثمر في اتخاذ القرارات ولم تقم بتسخيرها لضبط قاعدة الأداء.[2]

2 –طبيعة العلاقـة بين المحاسبـة والجبايـة في الـدول:

هناك نظامين للمحاسبة مطبقين حاليا في دول العالم واللذان يعتبران الإطار المرجعي للمحاسبة على المستوى الدولي فالأول ممثل في التعليمات الصادرة عن هيئة التقارير المحاسبية الدولية ***FASB*** ، والثاني صادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ***IASB*** وهما :

أولا: النظام الأنجلوسكسوني:وفق هذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة فالمحاسبة من اختصاص ***FASB*** ،حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية.ويتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل: الولايات المتحدة الأمريكية ،بريطانيا،كندا...حيث تدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن

---

(1) بوسبعين تسعيديت(2010) :"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"المدرسة العليا للتجارة ،مذكرة ماجيستير،الجزائر،ص30.

(2)"محاسبة الشركات التجارية والجباية" على الموقع الالكتروني: www .profiscal.com /arab/ etud /compta_fisc.htm(2017/12/13)

توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر ،وتتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية .

أما الجباية فهي من اختصاص مصلحة الدخل الداخلي(***IRS (Internal Revenue Service***، فالمحاسب ليس من الضروري أن تكون لديه معرفة سابقة بالجباية وإنما معرفة بالمحاسبة وقواعدها التي تمكنه من الإفصاح عن معلومات محاسبية تتميز بالشفافية والمصداقية في القوائم المالية المنشورة.

لكن من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل هو غياب حجة الإلزام القانوني –في بعض الأحيان– والتي تعتبر أهم عنصر لتنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية لكن بانضمام المملكة المتحدة إلى الإتحاد الأوروبي ، أصبحت القواعد المحاسبية أكثر صلابة بوجود التوجيه 7 الذي يفرض الصورة الحقيقية كعنصر مفتاح في عرض القوائم المالية.

وبالتالي فان هذا النظام يقضي بالتفريق بين القوائم المالية المحاسبية،والجداول الضريبية فالعلاقة بين النظام المحاسبي والجبائي في هذه الدول هي **علاقة انفصال.**

ثانيا: النظام الفرانكفوني: يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط ،والتي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم وتبرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية الموحدة،وكنتيجة لذلك فان القوائم المالية تكون محددة بالقوانين ويتميز هذا النظام بتوجيه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة مثلا في فرض الضرائب والتأكد من مدى الامتثال للخطط الوطنية . فهو يقضي بإعداد سلسلة موحدة من القوائم المالية تنطلق منها عملية ضبط قاعدة الضريبة من خلال الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية عن طريق ما نسميه بجدول ضبط النتيجة الجبائية ونجد هذا النظام في كل من : ألمانيا ، فرنسا ، سويسرا ، ايطاليا ، اليونان ، رومانيا ، في هذه الدول يتم إعداد القواعد الجبائية والمحاسبية من طرف السلطات الحكومية ، وعليه فالعلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي هي **علاقة ارتباط** هذا الارتباط قد يكون:

- ✓ **ارتباط مباشر وقوي بين النظامين:**بحيث يتم فرض الضريبة مباشرة على الربح المحاسبي دون الحاجة إلى إحداث تعديلات خارج المحاسبة،وهذه العلاقة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي ومن بين هذه الدول:ألمانيا على سبيل المثال تكون فيها الحسابات الضريبية للمؤسسات مطابقة للحسابات المحاسبية والمالية ***(Alexander Et Al 2007***.[1])

(1)Christine Klug(2009) : "International Accounting Differences –Will National Differences Still Play A Role In The Future-" Level Thesis ,Faculty Of Economic Sciences,Karlstads Universitet,P 6.

- ✓ **ارتباط قوي وغير مباشر:** إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول، روسيا، سلوفانيا...الخ.
- ✓ **ارتباط وسيط:** حيث تنطلق فيه عملية حساب الضريبة من النتيجة المحاسبية ثم تدمج الأعباء الغير قابلة للخصم وتطرح منه الأرباح الغير خاضعة للضريبة لنصل إلى النتيجة الجبائية ومن الأمثلة:الجزائر ،فرنسا،....الخ.

ومن بين الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية نجد دراسة ***Lamb et al*** سنة 1998 حيث أجرى دراسة ميدانية بشأن ارتباط المحاسبة بالجباية في 04 دول (ألمانيا، فرنسا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث حدد 05 حالات من الارتباط بين المحاسبة والضرائب وقد تم إجراء التحليل بناءا على 15 عامل ،وقد خلصت الدراسة إلى أنه فيما يتعلق بالعلاقة بين المحاسبة والضرائب في حالة فرنسا وألمانيا فان الصلة قوية بينهما على العكس في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وتعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات بالإضافة إلى وجود دراسات أخرى ل ***Nobes And Schwencke (2006),Gee Et Al (2010)***...[1].

3 – عوامـل الاختلاف بين المحاسبـة والجبايـة:

<u>أولا</u>:اختـلاف فـي فئـة المستخدميـن والقواعـد والمفاهيـم والأهداف وتوقيـت إصدار كـل منهمـا:

✓ **المحاسبـة:**

قواعد المحاسبة تكون جزءًا من تنظيم سوق رأس المال، وهدفها تقديم أو إعطاء المستثمرين وحملة الأسهم الآخرين حقيقة الوضع المالي وتقييم الأداء والتدفق النقدي، إن التوجه الأساسي في هذا المجال هو مبدأ الإفصاح الشامل، وكذا الاعتماد على قواعد القياس بالقيمة العادلة (السوقية) [2] ،والاعتماد على الشفافية، الوضوح، وقابلية المقارنة و الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية مع تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في العمليات المالية والاستعانة بالتقديرات . فالتقارير المحاسبية تساعد المستثمرين،المساهمين والدائنين وأصحاب المصالح على اتخاذ القرارات، تخصيص الموارد و تقييم الإدارة.

✓ **الجبـايـة:**

تهدف الجباية إلى وضع أساس لحساب عادل للالتزامات الضريبية للمؤسسات والأفراد. عائدات الضرائب التي يتم جمعها تخدم لتمويل العمليات الحكومية. تقوم سلطات الضرائب بصياغة القواعد من أجل مساعدة

(1)Cuzdriorean Dan Dacian, Albu Cătălin Nicolae, Albu Nadia , (2012) , " The Relationship between Accounting and Taxation- The Romanian Accounting Invironment ", Working paper, Babes Bolyai University , P :894. Submitted on : steconomiceuroades.ro/anale/2012/n1/129.

(2) Glautier M. & Underdown, B.(1993) : "Accounting Theory, and practice", 7 th Edition, Prentice Hall , p04.

الحكومات على تنفيذ سياساتها المالية من خلال تزويد المؤسسات بحوافز للمشاركة بشكل خاص في الأنشطة مثل البحث والتطوير. وهذا الحافز غالبا ما يترجم إلى تخفيض الضرائب المستحقة.

وإن هناك سمات مميزة للقواعد الضريبية تتمثل في توقيت المسؤولية القانونية ضمن مبدأ السنوية والخسائر المؤجلة من سنوات سابقة والعطلات الضريبية وقياس الاهتلاكات بطرائق محددة والاهتلاكات المعجلة ... [1].

و يجدر الإشارة إلى أن اختلاف توقيت إصدار المعايير والقوانين الجبائية يلعب دورا في الاختلاف بينهما.

ثانيا: التسييـــر الجبائي وسياســة إدارة الأربــاح:

يعرف التسيير الجبائي على أنه مجموع الإجراءات التي تقلل من المسؤولية الضريبية ،ويعرف كذلك على أنه عملية قانونية تسمح بتخفيض العبء الجبائي حيث تقوم المؤسسة بالاختيار بين البدائل الجبائية المتاحة البديل الأقل خضوعا للضريبة،لكن في حدود ما يسمح به القانون ، أو عن طريق اللجوء أيضا إلى ممارسات التسيير العدوانية التي تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون .أو من خلال إتباع سياسة إدارة الأرباح التي تهدف إلى تعظيم إيرادات المؤسسة لتحسين وضعها المالي فقد يستغل المسير الفرصة وينتهزها لتحقيق فائدته الخاصة،عن طريق تسيير النتيجة المحاسبية باختيار السياسات المحاسبية الأقل خضوعا للضريبة ، ،مما يؤدي هذا إلى الاختلاف بين الدخلين المحاسبي و الجبائي.(سيتم التطرق في الفصول الموالية).

ثالثا :اختلافـــات أخرى متنوعـــة:

كاختلاف توقيت الاعتراف ببعض المصاريف والإيرادات و الإعفاءات الضريبية .....

المطلب الثاني :الاختلافات (الفروقات) المحاسبية و الجبائية بين الدخل المحاسبي والضريبي:

الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هما من مقاييس الأداء ، ويطلق على الاختلافات بينهما ب ***Book Tax Differences)BTD*)**. وان الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والأرباح المحاسبية المبلغ عنها (فروق دفتر الضرائب) ناجم عن اختلاف الخيارات و القواعد المحاسبية –الأهداف– عن الأغراض الضريبية . بحيث يمكن للمؤسسات استغلال هذه التناقضات من أجل تضخيم الأرباح التي تم الإبلاغ عنها مع تقليل الضرائب المدفوعة.

وتجدر الإشارة أن الاهتمام بموضوع هذه الاختلافات قد بدأ في تسعينيات القرن الماضي،لاسيما بعد الفضائح المالية لشركات الأمريكية الكبرى(***Xerox , WorldCom ,Enron , Tyco , Global Crossing ..***)نتيجة عدم دفعها لحصتها العادلة للضريبة على سبيل المثال ، من 1996 إلى 1999 ، ***Enron*** لم تدفع إلى

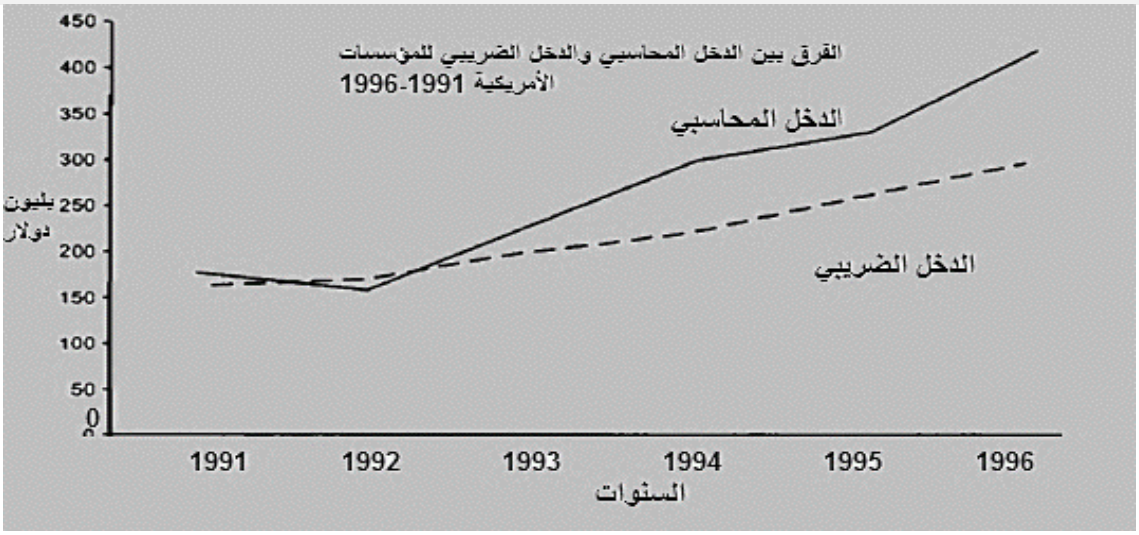
(1)Rosen S. Harvey(2004) : "Print preview - Taxation", U. S. A., p03.

السلطات الضريبية أي ضريبة في حين أنه تم الإبلاغ في تقاريرها عن 2.3 مليار دولار من الأرباح لأغراض المحاسبة. وبالمثل شركة ***WorldCom***.

و من الباحثين الأمريكيين الذين قاموا بدراسة العلاقة بين الدخل الخاضع للضريبة و جودة الأرباح المصرح بها نجد ***(Shackelford and Shevlin, 2001; Mills and Newberry, 2001; Joos, Pratt, and Young, 2002; Lev and Nissim, 2002; Philips, Pincus, and Rego, 2003; Hanlon, 2003)***.

وباحثون آخرون درسوا حجم واتجاهات الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي أمثال: ***Mihira-Desai*** سنة 2003 في دراسة بعنوان ***"The Divergence between Book Income and Tax Income "*** والذي درس من خلالها تطور العلاقة بين الدخل المحاسبي والضريبي للمؤسسات الأمريكية والتي انهارت خلال التسعينات بسبب التناقضات في حساب الاهتلاكات، وكذا الطبيعة المتغيرة لمعالجة تعويضات الموظفين،وقد كانت آنذاك عائدات خيارات الأسهم 27 % من التدفق النقدي التشغيلي من 1996–2000.وقد أدرج في دراسته تقرير صدر عن الخزانة الأمريكية يوضح الفرق بين الدخلين من 1991–1996 والشكل الموالي يوضح ذلك:

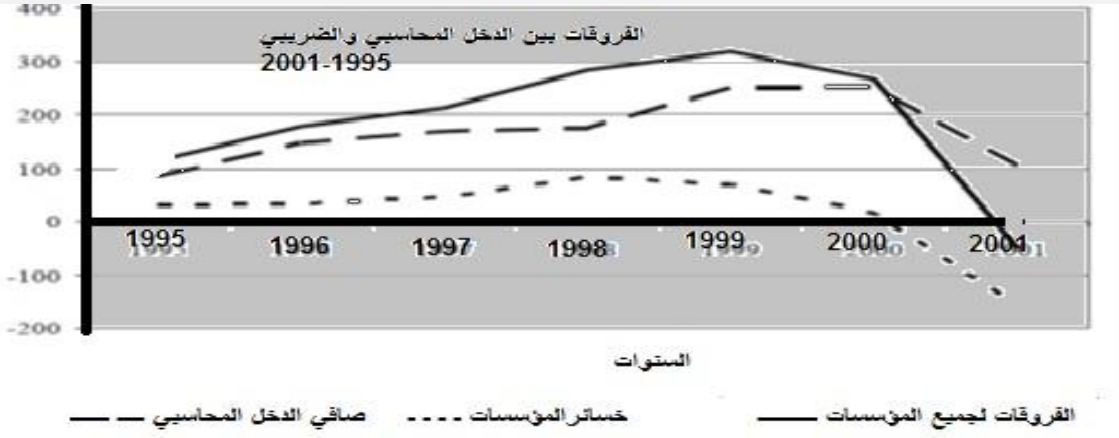
الشكل رقم (04/01): الفرق بين الدخل المحاسبي والضريبي للمؤسسات الأمريكية (1991–1996)



Source :Mihira-Desai (January2003): "The Divergence Between Book Income And Tax Income " The National Bureau Of Economic Research ,Volume Litle ;Tax Policy And The Economy,Volume17, ,P176.

كما أدرجت دراسة ***George A. Plesko*** سنة 2004 والتي تناول فيها مصادر الاختلاف بين الدخلين المحاسبي والضريبي وتأثير هذا الاختلاف على قرارت المستثمرين،المساهمين،والمدراء تقرير صدر عن الخزانة الأمريكية يوضح الدخل المحاسبي والدخل الضريبي للمؤسسات الأمريكية من 1995–2001 والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل رقم(05/01):الفروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي (1995-2001)



Source: George A. Plesko(September 2004):"Corporate Tax Avoidance and the Properties of Corporate Earnings", National Tax Journal Vol. LVII, No. 3, MIT Sloan School of Management, Cambridge ,p16.

من خلال الشكلين السابقين يتبين لنا أن هناك فارق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي للمؤسسات الأمريكية فنجد الشكل الأول قد حلل الفجوة بين المداخيل المحاسبية والضريبية للمؤسسات التي لديها أكثر من مليار دولار من الأصول،كما عرف آنذاك الدخل المحاسبي تراجع في معدل نموه من 1.4% إلى 1% على مدى 05 سنوات كما تجاوز الدخل الضريبي بحوالي 120 مليار دولار من 1992-1996 [1]. فهذه الفروقات بدأت منذ بداية التسعينات لتبلغ ذروتها في 1999 كما اتضحت لنا في الشكل الثاني في الخط الغليظ الذي بين مقدار الفروقات المحاسبية والضريبية لجميع المؤسسات لكن هذه الفروقات انخفضت منذ سنة 2000 ، وما يثير الدهشة أن هذا الانخفاض لم يكن بشكل كبير سنة2001 فحسب بل أيضا تشير التقديرات إلى أنها سلبية ، مما يشير إلى أن مبلغ الدخل الذي تم إبلاغه إلى سلطات الضرائب الفيدرالية قد تجاوز مبلغ الدخل الذي تم إبلاغه إلى المساهمين وذلك نتيجة استخدام الخسائر المالية التي تعرضت لها المؤسسات واستغلالها لتخفيض التزاماتهم الضريبية .

وحسب ***Revsine et al*** سنة 1999 فان:"زيادة اتساع فارق الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي... تمثل إشارة خطر محتملة والتي ينبغي التحقيق فيها ، لأنها قد تكون مؤشرا على تدهور جودة الأرباح"[2]ووفقا ل

(1)Mihira-Desai, op.cit , p177.

(2) Baruch Lev ; Doron Nissim (October 2004): "Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values " The Accounting Review, p1.

Schipper and Vincent (2002), لا وجود لأي معيار متفق عليه مخصص لتقييم جودة الأرباح ولا أسلوب مقبول عمومًا لقياس جودة التقارير المالية المعلن عنها ، وإنما يستخدم المستثمرون معايير مختلفة لتقييمها.[1]

وأكد ***Plesko*** في 2002 أن ***BTD(book tax differences)***،تنشأ عندما يتمكن المسيرون من زيادة الربح المحاسبي دون أن ترافقها زيادة في الدخل الضريبي.

وعلى غرار البحوث الأخرى، ***Hanlon (2005); Lev and Nissim (2002)*** يكون ***BTD*** مؤشر جيد لمدى جودة الأرباح، إذا احتوى على معلومات مهمة عن الأداء المستقبلي للشركات.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوعان من الاختلافات–الفروقات – وهما الفروقات الدائمة، و الفروقات المؤقتة.

1 – الفروقات –الاختلافات–الدائمة،و المؤقتة بين الدخلين المحاسبي والضريبي.

أولا: الفروقات الدائمة:

عرف كل من المعيار المحاسبي ***IAS12***، ومعيار المحاسبة الإنجليزي***APB11***، الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بأنها الفروق تنتج عن وجود بعض من بنود الإيرادات والمصروفات التي تؤخذ في الاعتبار عند قياس وتحديد الدخل المحاسبي أو الضريبي ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الدخل الآخر.

فالتشريعات الضريبة تتضمن تشريعات قد تنص على استبعاد إيراد من الخضوع للضريبة أو تسمح بخصم مصروف معين ،الأمر الذي يترتب عليه حدوث فروقات دائمة بين الدخلين ،مما يؤدي إلى اختلاف معدل الضريبة الفعلي ***(EFECTIVE TAX RATE)***عن القانوني***(STATUTORY TAX RATE)***.وما يميز هذه الفروق أن تأثيرها يكون خلال فترة حدوثها فلا تؤثر على فترات مالية أخرى، ولا ينجم عنها مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل المؤجلة ويمكن التخلص من أثارها سنة حدوثها.ويرتكز أثرها على قائمة الدخل فقط وقد تؤدي هذه الفروق إلى تخفيض العبء الضريبي في الحالات التي ينتج عنها وفوررات ضريبية،وقد تزيد العبء الضريبي في حالة وجود مصروفات أو إيرادات يسمح باستبعادها محاسبيا و لا يسمح بذلك جبائيا–حسب السياسة الجبائية لكل دولة–كاستبعاد جزء من الفوائد المدينة المحملة إلى قائمة الدخل في حالة عدم استفاء الشروط . وتعتبر الفروق الدائمة من أكثر الفروقات التي تستخدمها الـمؤ سـسات بطريقة انتهازية لغرض زيادة أرباحها وتخفيض التزاماتها الضريبية.

ثانيا :الفروقات –الاختلافات–المؤقتة:

(1) Manon Deslandes, Suzanne Landry(February 2007) : " Taxable Income, Tax-Book Differences and Earnings Quality "article available at ***https://www.researchgate.net/publication/32050009,p5.***

حسب المعيار المحاسبي ***IAS12*** الدولي ، ومعيار المحاسبة الإنجليزي ***APB11***،فان الفروقات المؤقتة هي تلك الاختلافات التي تحدث نتيجة وجود إيرادات ومصروفات تدرج في القوائم المالية المحاسبية خلال فترات محاسبية مختلفة عن الفترات التي تدرج فيها نفس الإيرادات والمصروفات في التقارير الضريبية.وينجم عن هذه الفروق التزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل، وبالتالي فهي لا تؤثر على فترة محاسبية واحدة بل تمتد إلى فترات مستقبلية كاهتلاك الأصول الثابتة مثلا.

2 – حساب الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي:*BTD*

قام كل من ***Mary Margaret Frank,Luann J Lynch,Sonja Olhoft Rego*** في دراسة سنة 2014 بحساب الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي من (1991–2003) حسب ***Hanlon*** 2003 كما يلي:[1]

$$BTDIFFjt=BIjt - TIjt$$

حيث:

BTDIFFjt = الدخل المحاسبي قبل الضريبة –الدخل الخاضع للضريبة

BIjt =الدخل المحاسبي قبل الضريبة للمؤسسة ***j*** في السنة***t*.**

TIjt = الدخل الضريبي للمؤسسة ***j*** في السنة***t*** والذي يساوي.ΔNOL***{(CFTE+CFOR)/STR}***

CFTEjt=النفقات الضريبية الوطنية الحالية للشركة.

CFOR = النفقات الضريبية الأجنبية الحالية للشركة.

STRjt=معدل الضريبة القانوني للشركة ***j*** في السنة***t*** .

$\Delta NOLjt$=التغير في صافي الخسارة من العمليات التشغيلية.

$$BTDIFFjt=TEMPDIFER+PERMDIFRE$$

BTDIFFjt= الفروقات الدائمة + الفروقات المؤقتة.

3– حالات عامة وخاصة عن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية :

<u>أولا</u>: حالات عامة عن الاختلافات بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية :

هناك بعض الحالات العامة التي يمكن أن تعطي رؤية أكثر واقعية ، عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دوليا ومنها: [2]

✓ **تجميع حسابات الفروع:**

(1) Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch , Sonja Olhoft Rego(October 2004) : " Does Aggressive Financial Reporting Accompany Aggressive Tax Reporting (and Vice Versa)?" ,p p 11-12. » article available at : ***scholar.google.com***

(2)La Commission Des Questions Fiscales : "Importantes différences entre règles fiscales et comptables", http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html. consulté le 2016/09/15

➢ **محاسبيـا:** تجمع نتائج فرع عالمي لوحدة اقتصادية،على أساس واحد للمبادئ المحاسبية،وذلك بافتراض أن الاتفاقيات والعلاقات الداخلية بين الفروع متجاهلة،فهناك قواعد خاصة تسمح بتحديد ما إذا كانت الوحدة يجب أن تجمع حساباتها على أساس نظرية المراقبة أم لا.

➢ **جبائيـا:**بصفة عامة فان الضريبة على فرو ع الوحدة الاقتصادية تتعلق بالنظام المستعمل في البلد.فهناك بلدان قليلة تسمح بجباية الفرع وفقا للفروع الأخرى، وبعض البلدان تسمح بتجميع الحسابات للفروع الوطنية حتى تضمن حساب الأرباح على أساس واحد.

✓ **حقـوق الملكيـة الفكريـة وفرق الاقتنـاء** :يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية و الجبائية المعتمدة :

➢ **محاسبيـا:** يجب أن تحمل حقوق الملكية الفكرية كالعلامات، الشهادات...الخ، لتكلفة الأصل عندما تتوفر شروط معينة كتوقع منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة عن استعمال الأصل .الأصول المعنوية المنتجة داخليا تعالج أيضا حسب القواعد السابقة، حيث تهتلك هذه الأخيرة على عدة سنوات. فرق الاقتناء والذي يعبر عن الفرق بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحددة وتكلفة اقتناءه يعالج بنفس القواعد المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية، كما يجب أن يخضع لاختبارات الخسارة في القيمة سنويا.

➢ **جبائيـا:** غالبا ما تكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة، فعملا بمبدأ الحيطة والحذر، التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي، كما لا يمكن خصمها جبائيا، ففرق الاقتناء الناتج عن اكتساب من طرف مؤسسة أخرى لا يمكن على الإطلاق خصمه من الضريبة في العديد من الدول.[1]

✓ **معالجـة الأصـول الماديـة والمعنويـة:**

➢ **محاسبيا:** تقيم عناصر الأصول المادية والمالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أولية للتسجيل المحاسبي، وبعدها يمكن التوجه نحو استعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول ولكن من أهم مميزات هذا المبدأ عدم احترامه لمبدأ التحقيق.

➢ **جبائيا:**غالبا ما يكون التقييم لهذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية أما إعادة التقييم فهي ممكنة أو مسموح بها فقط لبعض الأصول ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة فقط عندما يتحقق فعلا، أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق وهو كذلك بالنسبة للمؤونات حتى تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا.[2]

ثانيا : حالات خاصة عن الاختلافات المحاسبية والجبائية:

سنحاول تقديم بعض الفروقات المحاسبية والجبائية لثلاث دول: فرنسا، و.م.أ ومصر لكن حسب ما هو متوفر لدينا من معلومات:

✓ **فرنسا:**

---

(1) جاوحدو رضا، أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي– حالة الجزائر –جامعة باجي مختار عنابة –.ص 5.

(2) جا وحدو رضا،المرجع السابق ،ص4.

في فرنسا حسب المادة **38** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فانه:"يجب أن تمتثل المؤسسات للتعريفات الواردة في المخطط المحاسبي العام،بشرط ألا تتعارض مع القواعد المطبقة على القاعدة الضريبية."

وقد تم تأكيد الارتباط بين المحاسبة والجباية منذ بداية تطبيق المعايير في 2005/01/01 شريطة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية، أي أنه في حالة اختلاف قاعدة محاسبية عن قاعدة جبائية فانه يتم تطبيق القاعدة الجبائية من خلال القيام بتعديلات خارج المحاسبة. و يجدر الإشارة هنا إلى أن الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في فرنسا هي نفسها الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في الجزائر فيما يخص الاهتلاكات، والأخطاء المحاسبية وترجمة العملة .....لذا وتفاديا للتكرار سيتم التطرق لها لاحقا

✓ **الولايات المتحدة الأمريكية:** من أهم الفروقات الضريبية والمحاسبية نذكر:

➢ **الفروقات الدائمة:** هناك ثلاثة أنواع من الفروقات الدائمة:[1]

- **إيراد يعترف به محاسبيا ولا يؤخذ بعين الاعتبار جبائيا:**مثل متحصلات التأمين على الحياة المدفوعة للمؤسسة نظير مستخدم مؤمن عليه.
- **المصروفات التي يعترف بها محاسبيا لكنها غير قابلة للاستقطاع لأغراض ضريبية:**مثل علاوة التأمين المدفوعة للمستخدمين.
- **الاستقطاعات المسموحة لغرض الوصول إلى الدخل الضريبي ،لكنها لا تعد كذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما:**مثل نسبة الاستنفاد التي تزيد على استنفاد التكلفة المسموح به.

➢ **الفروق المؤقتة:** تحدث عند الاختلاف في توقيت الاعتراف بين الإيرادات والمصروفات نذكر منها:

- إدراج هامش الربح على المبيعات بالتقسيط عند نقطة البيع ،بينما يتم التقرير عنها عن تحصيل النقدية لأغراض ضريبية.
- تقدير تكاليف ضمانات المنتج يتم تسجيلها كمصروفات عند تاريخ بيع المنتج، لكن ضريبيا يتم استقطاعها لتحديد الدخل عند تكبدها في سنوات لاحقة.
- الإيجار يسجل لأغراض محاسبية وفقا لأساس الاستحقاق عند اكتسابه فقط،ويخضع للضرائب عند تحصيله.
- تخفيض الأساس الضريبي للأصول القابلة للاستهلاك بسبب الإعفاء الضريبي حيث تكون المبالغ المحصلة من الاسترداد المستقبلي لمقدار الأصل للأغراض المالية خاضعة للضرائب عند استرداد الأصل.....الخ.
- لا تسمح مصلحة الضرائب بحدوث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي بخصوص نموذج إعادة التقييم.

---

(1) ريتشارد شرويدر ،مارتل كلارك،جاك كاثي (2006) :"نظرية المحاسبة" دار المريخ للنشر،ص461.

- مصاريف البحث والتطوير تعالج على أنها نفقات ايرادية(في نفس سنة حدوثها) محاسبيا و يتم رسملتها على عدد معين من السنوات بغض النظر عن السنة التي تم إنفاقها فيها.

✓ **مصر**: الجدول الموالي يلخص لنا أهم هذه الاختلافات.

جدول رقم (03/01):أهم الاختلافات بين التشريع الجبائي المصري ومعايير المحاسبة المصرية.

وجه الاختلاف	المعالجة المحاسبية	المعالجة الضريبية	التكييف الضريبي
تعديل التقديرات المحاسبية المتعلقة بإهتلاك الأصول الثابتة	يظهر أثر التغير في التقديرات المحاسبية عند تحديد صافي الربح أو الخسارة في: (أ)الفترة التي حدث فيها التغير إذا كان التغير يؤثر في هذه الفترة فقط. (ب)الفترة التي حدث فيها التغير والفترات اللاحقة إذا كان التغير يؤثر في كليهما.	تطبق مصلحة الضرائب نسب الإهلاك السارية لديهـــا أو المستخدمة سابقًا بواسطة الممول .	تعديل الإقرار الضريبي عن السنة الحالية والسنوات المستقبلية للوصول لنسب الإهلاك التي تقبلها مصلحة الضرائب
معالجة خسائر العملة غير المحققة عن تقييم البنود ذات الطبيعة غير النقدية	يجب معالجة فروق أسعار الصرف الناتجة من تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية أو من عرض البنود ذات النقدية للمنشأة بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التي سجلت بها أصلا خلال الفترة .أو عرضت بها في القوائم المالية السابقة علي أنها إيراد أو مصروف في الفترة التي نشأت فيها	لا تعترف مصلحة الضرائب بخسائر العملة غير المحققة	يرد مأمور الضرائب خسائر العملة غير المحققة إلي الوعاء الضريبي علي أن يعاد قبولها عند تحققها
خسائر إعادة تقييم الأصول الثابتة وغير المعتمدة من الهيئة العامة لسوق المال	عندما تنخفض صافي القيمة دفتريًا للأصل فان هذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف .ومع ذلك فإن الانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل وبحد أقصي قيمة الفائض في هذا الحساب.	لا تعترف مصلحة الضرائب بالجزء المحمل كمصروف عن خسائر تقييم الأصول الثابتة وغير المعتمدة من الهيئة العامة لسوق المال	ترد خسائر التقييم للوعاء الضريبي في إقرار ويستمر إهلاك الأصل الثابت ضريبيًا علي الأساس المحاسبي المتبع في السنوات السابقة للتقييم.
إيراد عقود التأجير التمويلـــي في دفاتـــر المؤجـــر	تسجيل إيرادات عقود التأجير التمويلي علي أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافًا إليه مبلغ يعادل قسط الاهتلاك الدوري ويجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية في حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافي القيمة الدفترية للمال المؤجر عند انتهاء العقد.	تأخذ مصلحة الضرائب فقط بالإيجار المستحق عن الفترة بموجب عقد الإيجار	يرد الإيراد المحسوب طبقا لمعيار المحاسبة إلى الوعاء الضريبي في الاقرار ويضاف الإيراد طبقا لعقد الإيجار.

مصروف الإيجـار التمويلي في دفاتـــر المستأجر	إذا قام المستأجر في نهاية العقد باستخدام حق شراء المال المستأجر يثبت هذا المال كأصل ثابت بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق عليه طبقًا للعقد ويتم إهلاكه علي مدار العمر الإنتاجي المتبقي المقدر له وفقًا للسياسات والمعدلات التي يتبعها المستأجر للأصول المماثلة.	لا تعتد مصلحة الضرائب بمبلغ الإيجار السنوي إذا مارس المستأجر حق شراء المال.	في حالة ممارسة حق شراء المال تقوم مصلحة الضرائب برد المصروف السنوي المتمثل في الإيجار المدفوع وتعامل إجمالي المدفوع كقيمة الأصل الثابت وتعترف بقسط الإهلاك السنوي طبقًا للمعدلات المعمول بها..

The Main Differences between Egyptian Tax Legislation/Implementation and Egyptian "(2004) Center for International Private Enterprise
www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp(12/05/2017) **available at 5P، "Accounting Standards**

المطلب الثالث:ضرائب الدخل المؤجلة كمدخل لتجاوز الاختلافات المحاسبية و الجبائية دوليا :*IAS12*

لقد طرأ على هذا المعيار منذ 1992 العديد من التغييرات وسوف نستعرض أهم ما جاء فيه:

1- **تعريف الضرائب المؤجلة:** تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية ،تسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

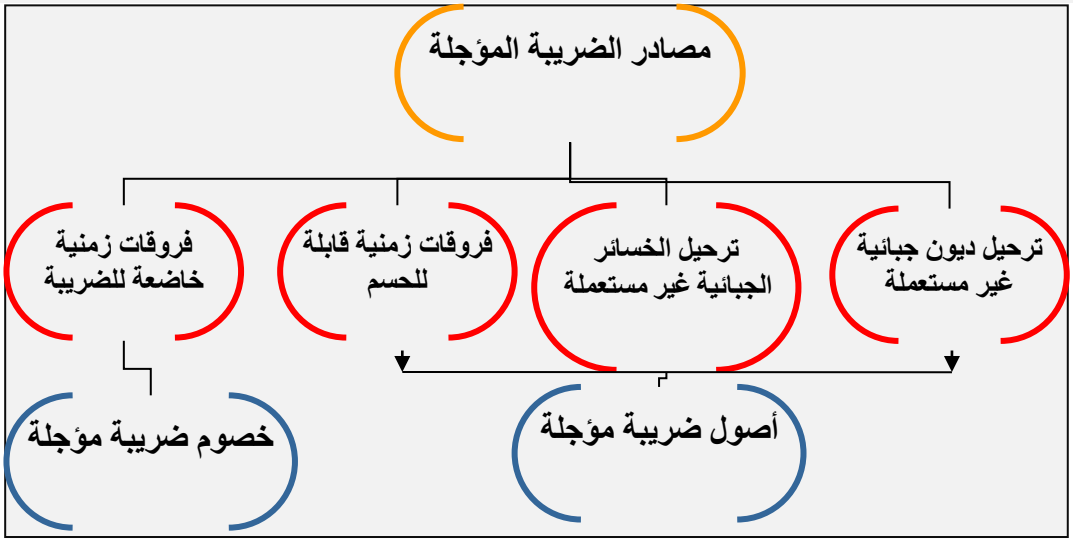
أ-اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان للنتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

ب-عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

ج- ترتيبات ،وإقصاء ،وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

والشكل الموالي يلخص مصادر الضريبة المؤجلة.

الشكل رقم (06/01): مصادر الضريبة المؤجلة



Source:Odile Barbe-Dandon & Laurent Didelot,:(2006) " Maitriser Les IFRS" Groupe Revue Fiduciaire 2eme Édition Paris،p 289

2- القواعد التي تحكم الضرائب المؤجلة :

يمكن تلخيص القواعد التي تحكم الضريبة المؤجلة في الجدول التالي:

الجدول رقم(04/01):القواعد التي تحكم ضرائب الدخل المؤجلة

القواعد العامة	✓ أصول و خصوم الضريبة المؤجلة يجب أن لا تحين. ✓ الضريبة المؤجلة يجب أن تسجل ضمن العوائد أو الأعباء و تكون متضمنة في النتيجة الصافية للدورة، إلا إذا نشأت عن: ➢ صفقة أو حدث سجل مباشرة في الأموال الخاصة، ➢ تجمع مؤسسات ***« IFRS 3 » regroupement d'entreprises.***
قواعد متعلقة بخصوم الضريبة المؤجلة	يسجل خصم ضريبة مؤجلة من أجل كل الفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة، إلا إذا نشأت عن: ➢ التسجيل الأولي للشهرة ***goodwill***. ➢ التسجيل الأولي لأصل أو خصم خلال صفقة و التي هي: ✓ ليست تجمع مؤسسات. ✓ لا تؤثر على الربح المحاسبي و لا على الربح الخاضع للضريبة عند تاريخ الصفقة..
قواعد متعلقة بأصول الضريبة المؤجلة	يسجل أصل ضريبة مؤجلة من أجل كل الفروقات الزمنية القابلة للحسم، بحيث أنه من المرجح تحقيق ربح خاضع للضريبة يمكن أن تقتطع منه هذه الفروقات، إلا إذا كان أصل الضريبة المؤجلة قد نشأ عن التسجيل الأولي لأصل أو خصم خلال صفقة و التي هي: ✓ ليست تجمع مؤسسات. ✓ لا تؤثر على الربح المحاسبي و لا على الربح الخاضع للضريبة عند تاريخ الصفقة. ✓ يسجل أصل ضريبة مؤجلة من أجل الترحيل المستقبلي للخسائر الجبائية و الديون الجبائية الغير مستعملة، بحيث أنه من المرجح تحقيق ربح خاضع للضريبة مستقبلي يمكن أن تقتطع منه هذه الخسائر و الديون.

Source : Odile Barbe-Dandon & Laurent Didelot (2006) :" Maitriser Les IFRS" Groupe Revue Fiduciaire 2eme Édition Paris p286.

و الضريبة المؤجلة تحسب بالفرق بين القاعدة المحاسبية و القاعدة الجبائية لأصل أو خصم ما وقد تكون هذه الفروق فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو فروق مؤقتة مستردة، القاعدة الجبائية هي المبلغ الذي ينسب أو

يعزى لإحدى الأصول أو الخصوم من أجل غايات جبائية، وتنشأ الفروق المؤقتة عندما يدخل مصروف أو دخل في احتساب الربح المحاسبي في فترات ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترات مختلفة مثل:[1]

✓ دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الاختصاص يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم التحصيل النقدي ،فالقاعدة الضريبية لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العمومية بخصوص هذه الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد التحصيل النقدي.

✓ الاهتلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي ، الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل لأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الاقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموح من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات المستقبلية،لذلك يظهر فرق مؤقت خاضع للضريبة ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة أما إذا كان الاستهلاك الضريبي أبطأ من الاستهلاك المحاسبي فينشأ فرق مؤقت قابل للاقتطاع مما ينجم عنه أصل ضريبي .

✓ تكاليف التطوير يمكن أن تطفأ خلال فترة قادمة لتحديد الربح المحاسبي في حين يمكن أن تقتطع في فترة لاحقة لتحديد الربح الضريبي فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لا شيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لا شيء.

✓ يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك إلى الأصول والخصوم محددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة بدون إدخال تعديلات معادلة لغايات ضريبية.

✓ يتم إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات معادلة لغايات الضريبة.

✓ تنتج شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج.

✓ تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له.

إذن المعايير المحاسبية تعترف بهذه الاختلافات وأكثر من ذلك أن المعايير نفسها تطالب في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بعدم الخلط بين الربح المحاسبي والربح الضريبي إذن في هذه الجزئية يوجد توافق تام بين الاثنين، وجوانب الاختلاف لا مجال للمناقشة فيها[2] .لأنه يمكن تجاوز الفروقات بينهما وفق المعيار 12، من خلال تسجيل الفرق بين الدخل المحاسبي والجبائي في أصول أو خصوم مؤجلة.

---

(1)بن اعمارة منصور"الضرائب على الدخل"،ص ص303-304.

(2) "The Main Differences between Egyptian Tax Legislation/Implementation and Egyptian Accounting Standards " op.cit p p2-4.

المبحـــث الثـــالـث:الفروقات المحاسبيـــة و الجبائيـــة محليـــا

المطلـب الأول: الإطار العـــام للمحاسبـــة في الجـــزائر :

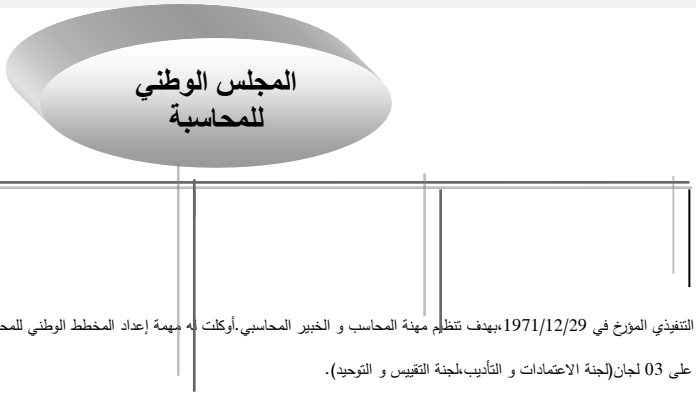
1- هيئـــات التشريـــع المحاسبـــي فـــي الجزائـــر:

من المعروف أنه في كل دولة هناك هيئة تتولى الإشراف على عملية وضع المعايير المحاسبية ، وفي الدول المتقدمة والتي لها ثقافة محاسبية عريقة ، تستند هذه المهمة إلى هيئة غير حكومية ، وتتشكل من الأطراف المهتمة بهذه المعايير. بالنسبة للجزائر فان الأمر يختلف كثيرا باعتبار أن الهيئات المهنية ليست لها حرية المبادرة في التشريع،لذا سنحاول التطرق باختصار إلى أهم الهيئات العمومية المسؤولة عن التشريع المحاسبي في الجزائر.

أولا: المجلـــس الوطنـــــي للمحاسبـــةCNC:

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة دستورية حديثة النشأة حيث تم إنشاؤه سنة 1996، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر1996 ،خلفا للمجلس الأعلى للمحاسبة ***CSC*** *. مقره بالجزائر وحددت مهمته كجهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك وهذا حسب المادة 02 من نفس المرسوم .يخضع لسلطة وزارة المالية، مهمته هي التنسيق والتحليل و البحث في المجال المحاسبي بشكل عام. وقد تمت إعادة هيكلته بموجب المرسوم التنفيذي 10-02 المؤرخ في 2010/08/26والذي تم بموجبه إصلاح القانون السابق والشكل الموالي يوضح هيكل المجلس الوطني للمحاسبة.

الشكل رقم(07/01):هيكل المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر.



* تم انشاؤه بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1971/12/29،بهدف تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي.أوكلت له مهمة إعداد المخطط الوطني للمحاسبة PCN خلفا للمخطط المحاسبي العام، كان يتكون من 18 عضو يتم تعيينهم من قبل وزارة المالية،مقسمين على 03 لجان(لجنة الاعتمادات و التأديب،لجنة التقييس و التوحيد).

المصدر:من إعداد الباحثة اعتمادا على المادة 05 من المرسوم التنفيذي 10-02.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أنه يتكون من 05 لجنات :لجنة مراقبة النوعية،لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة التكوين، لجنة الاعتماد، لجنة التقييس والممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ويجدر الاشارة هنا أن لكل لجنة مهام خاصة بها.

ثانيا :المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:والشكل الموالي يلخص ذلك :

الشكل رقم (08/01): أهداف وصلاحيات المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	المجلس الوطني لمصف للخبراء المحاسبيين	المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
بموجب المرسوم التنفيذي رقم 26/11المؤرخ في 2011/01/27،يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره،نصت المادة 03 منـه على أن هذا المجلس يتشكل من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	بموجب المرسوم التنفيذي رقم 25/11المؤرخ في 2011/01/27،يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وصلاحياته وقواعد سيره.نصت المادة 03 منـه على أن هذا المجلس يتشكل من 09 أعضاء منتخبين ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة الوطني	بموجب المرسوم التنفيذي رقم 27/11،يهدف إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها وقواعد سيرها،نصت المادة 03 منـه على أن هذا المنظمة تتشكل من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،العدد رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02ص 7-10.

✓ **ملاحظة:يتم تمثيل هذه المجالس في المجلس الوطني للمحاسبة من قبل 03 أعضاء من كل مجلس.**

✓ ومن بين مهام المجالس السابقة الذكر، نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

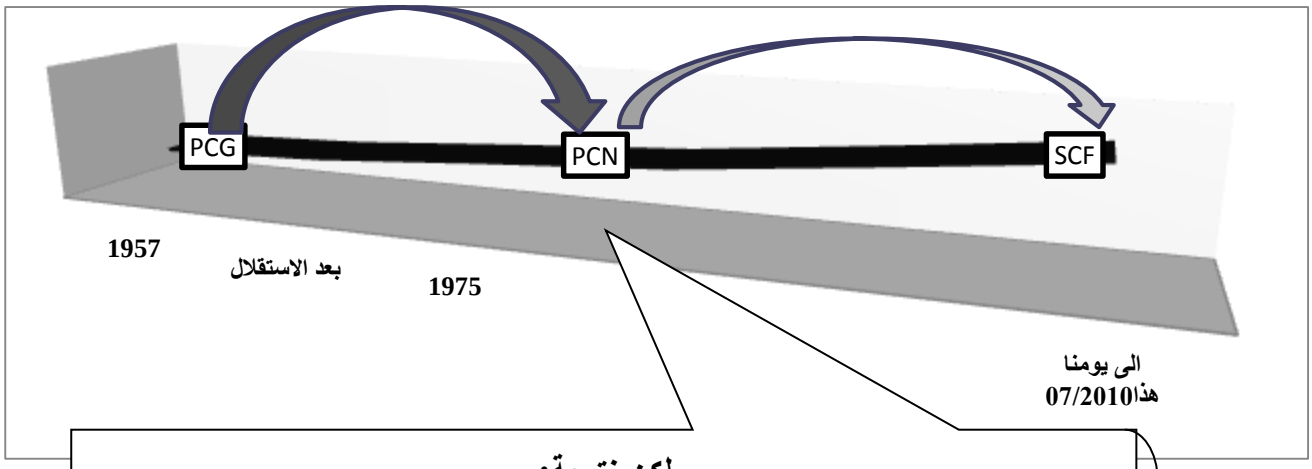
- إدارة وتسيير مختلف الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجالس وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية السنة وعرضها على الجمعية العامة السنوية .
- تحصيل الاشتراكات المهنية من قبل الجمعية.
- تنظيم ملتقيات تكوين تخص المهنة.
- الانخراط في كل المنظمات جهوية ، دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل هذه المجالس لدى المنظمات الدولية....الخ.

2 – التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر وأهم مستجداتها:

أولا: التطور التاريخي للمحاسبة و أسباب وأهداف الإصلاح المحاسبي:

إن موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر لم يكن من أولويات السياسة الاقتصادية للدولة بعد الاستقلال .فلم تول الدولة الجزائرية اهتماما كبيرا به بالرغم من أهميته على الساحة الدولية إلا بعد أن فرض نفسه نتيجة التغيرات الاقتصادية الدولية منها و الوطنية، فباشرت الجزائر كغيرها من الدول إحداث إصلاحات محاسبية .والشكل الموالي يبين مراحل التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر:

الشكل رقم (09/01): تطور المحاسبة في الجزائر .



لكن نتيجة:

أدى هذا إلى

- ✓ انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق.
- ✓ تحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص، وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر (حتى وان كان نشاطها شبه منعدم)
- ✓ الاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- ✓ نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني

الانتقال إلى ***SCF***

- ✓ تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية ،والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام،وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح.
- ✓ إفرازات العولمة التي تقضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي،هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية،وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- ✓ محاولة جذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية . مع ضمان حرية التجارة الدولية.
- ✓ يستلزم الانفتاح الاقتصادي العالمي ،استعمال معلومات صحيحة،موثوقة،وموحدة،معدة وفق IFRS وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

المصدر :من إعداد الباحثة

من خلال الشكل أعلاه يتبين لنا أن التطور التاريخي للمحاسبة عرف تطبيق ثلاث (03)مراجع محاسبية:

- **المرجعية الفرنسية(المخطط المحاسبي العام "*PCG*")** خلال فترة الاستعمار وبعد الاستقلال والذي يرجع تاريخ إعداده لسنة 1947 [1]. لكن نتيجة (جموده،وعدم توافقه مع توجيهات الاقتصاد الجزائري –الذي يحتاج إلى معلومات تسهل عملية التخطيط مثل القيمة المضافة تكوين رأس مال ثابت– ،غياب التجانس في اتجاه الأرصدة وضعف محتواه....) أدى هذا إلى الانتقال ل:
- **المرجعية الوطنية (المخطط المحاسبي الوطني "*PCN*")**: في 29 أفريل 1975 ، وهو جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجيهات اقتصاد البلاد من جهة ثانية[2] ، وذلك وفقا للقرار رقم 35–75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1976،لكن نتيجة الأسباب السابقة الذكر والموضحة في الشكل السابق ظهرت مرحلة الإصلاحات الفعلية في الجزائر والت تعتمد أساسا على :
- **المرجعية الدولية (التوافق مع *IAS-IFRS*)**:من خلال إصدار ***SCF*** ومواكبة للتحولات الاقتصادية الدولية منها ومن أجل الاندماج في الاقتصاد الدولي،وجذب المستثمرين الجدد وتوفير المناخ الملائم للاستثمار الأجنبي لابد لها من إعادة إصلاح نظامها المحاسبي من أجل تلبية حاجات أصحاب المصلحة من المعلومات المالية والمحاسبية .

لذلك فقد تم إقرار ضرورة إعادة النظر في المخطط المحاسبي وإعداد مخطط يتماشى مع التغيرات العالمية .من خلال تبني إستراتيجية توافق محاسبي تأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ، والمعايير الدولية للتقارير المالية ***IAS/IFRS***مع الاحتفاظ بما هو جيد في المخطط المحاسبي الوطني.فرغم أن فكرة الإصلاح المحاسبي كانت منذ سنة 1982 تاريخ إصلاح ***PCG*** في فرنسا،إلا أن الانطلاق الفعلي لعملية الإصلاح بدأت سنة

(1) حمادي نبيل(13 –15 أكتوبر 2009):"محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام" ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS ،جامعة سعد دحلب ،الجزائر ،ص 02.

(2) شبايكي سعدان(1992):" تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،ص08

1998، وفي2001 قام البنك الدولي بتقديم هبة للجزائر كمساعدة للمشروع خاصة وأنه جاء استجابة لتوصيات صندوق النقد الدولي لمشروع الإصلاح في الجزائر سنة 1994[1].

وقد تم تقديم المشروع النهائي للسلطة المعنية في شكله النهائي سنة 2004،شرع بعدها المشرع الجزائري في تقنين النظام بصدور القانون07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي***SCF*** وقد تم تطبيقه فعلا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية 2010/01/01 وهناك قوانين وتشريعات أخرى تم اصدارها وقد تم تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(05/01)الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

المرجع القانوني	تاريخ	مضمون المرجع القانوني
القانون رقم 07- 11	**2007/11/25**	يحدد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص ***المحاسبة المالية*** وشروط وكيفيات تطبيقه .
المرسوم التنفيذي رقم 08- 156	**2008 /05/26**	يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد المذكورة أعلاه من القانون 07- 11 التي تم تأجيل تطبيقها إلى وقت لاحق .
الأمر رقم 08- 02	**2008/07/24**	يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، حيث جاء في المادة 62: تحديد سريان مفعول النظام المحاسبي المالي ابتداء من 01 جانفي 2010
الأمر رقم 08 – 71	**2008/07/26**	يحدد قواعد التقييم ، التسجيل المحاسبي، محتوى وعرض القوائم المالية ، إضافة إلى مدونة وقواعد سير الحسابات .
المرسوم التنفيذي 09- 110	**2009/04/07**	يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي .

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على :

***الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة الرابعة والأربعون، 25 نوفمبر 2007 الموافق لـ: 15 ذو القعدة 1428 هـ، ص ص 03- 06.**

*** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة الخامسة والأربعون، 28 ماي 2008 الموافق لـ: 22 جمادى الأولى 1429 هـ، ص ص 11- 12.**

*** الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة الخامسة والأربعون، 27 جويلية 2008 الموافق لـ: 24 رجب 1429 هـ، ص 19.**

*** Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant la première application du système comptable financier 2010.**

✓ **و هدف هذا الإصلاح إلى تحقيق ما يلي:**

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛[2]
- نشر معلومات وافية، صحيحة موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر،تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات،وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين[3]؛

(1) N.Hadj-Ali(2009), "Système Comptable Financier", Belkeise Edition, Alger, p 05.

(1)كتوش عاشور "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(*IAS/IFRS*) في الجزائر" مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،العدد السادس،ص 120.

(2)مصطفى عوادي (2012):"المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (دراسة حالات)" جامعة الدراسات الاقتصادية والمالية،جامعة الوادي ،العدد 05،السنة الخامسة،ص 121.

- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية الدولية.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير ؛
- تخفيض التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية نظرا للوجود برامج معلوماتية تتوافق **SCF**.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛

ثانيا: مستجدات النظام المحاسبي المالي *SCF*

من التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و التي تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها:

✓ **المفاهيم و المبادئ:**لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بمفاهيم و مبادئ ، لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني فقد استحدث النظام المحاسبي المالي مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ،هذا المبدأ كان له تأثير واضح في المعالجة المحاسبية لاسيما عقود الإيجار التمويلي.

✓ **الأصول الثابتة المعنوية:**

- تسجل شهرة المحل ضمن الأعباء في ظل النظام الجديد في حين كانت تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية سابقا.
- تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن الأصول الثابتة في حين كانت تعتبر كل نفقات البحث والتطوير كتكاليف في ظل المخطط المحاسبي الوطني.
- تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف في حين كانت تسجل كالمصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات،
- يمكن لمدة الاستهلاك أن ترتفع ، حتى 20 سنة وهذه القاعدة مطبقة على كافة الأصول الثابتة المعنوية أما في المخطط المحاسبي الوطني سابقا فتحدد مدة الاهتلاك ب 5سنوات كحد أقصى، وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط.

✓ **الأصول الثابتة المادية:**

➢ تقيم الأصول الثابتة المادية حسب المخطط المحاسبي الوطني بتكلفتها التاريخية عند حيازتها أو إنتاجها[1]،وكذلك الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي إلا أن الفرق يكمن في أن المصاريف العامة والمصاريف الإدارية وكذلك مصاريف انطلاق النشاط لا تدرج ضمن تكلفة الأصل الثابت ومن جهة أخرى إضافة تكلفة تفكيك الأصل عند انقضاء مدة الانتفاع منه وكذلك تكلفة تجديد الموقع وإعادة تهيئة المحيط إلى تكلفة إنتاج الأصل الثابت المعني.

➢ كما تعالج مكونات أصل ما ضمن النظام المحاسبي المالي كما لو كانت عناصر منفصلة،إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة(مثلا الطائرة يمكن الفصل بين مكوناتها كالمحرك والهيكل والمقاعد لأن لديها مدة انتفاع أو منفعة مختلفة) وهذه المعالجة لا نجدها في المخطط المحاسبي الوطني سابقا.

➢ عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي، فان كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها في حين سابقا(وفق المخطط المحاسبي الوطني) يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية.

➢ تعتمد مدة وطرق الاستهلاك على العوامل الاقتصادية فقط في ظل النظام المحاسبي المالي وينص هذا الأخير على أن المبلغ القابل للاستهلاك يتمثل في تكلفة الحيازة منقوصا منها القيمة المتبقية لهذا الأصل عند نهاية مدة منفعته كما يجب إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاستهلاك، في حين تتأثر مدة وطرق الاستهلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية سابقا.

➢ في نهاية كل دورة يستوجب على المؤسسة تقدير وتفحص فيما إذا كان هناك أصل من أصولها قد فقد قيمته، وإذا وجد مؤشر على ذلك يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل، والتي تقيم بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الممكن الحصول عليه والقيمة النفعية التي تعبر عن القيمة الحالية للتدفقات المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها

✓ **المخزونات:** لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة ***FIFO***الوارد أولا صادر أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في حين كانت توجد 3 طرق لتقييم المخزونات : ***FIFO*** الوارد أولا صادر أولا ، الوارد أخيرا صادر أولا***LIFO*** والتكلفة الوسطية المرجحة.

➢ كما أنه يمكن للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي أن تحتوي على عناصر غير مادية (خدمات)،فمثلا مؤسسة خدماتية في نهاية السنة إذا لم تنته من خدماتها ولم تعد فواتيرها بعد، هذه الخدمات تعتبر كمخزونات

(1) القرار الوزاري المؤرخ في 23 جوان 1975،الجريدة الرسمية رقم 101 ،ص96.

وذلك بجعل ح /34 خدمات قيد الإنتاج مدينا مقابل جعل ح /72 الإنتاج المخزن دائنا،على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي يستوجب أن تكون عناصر المخزونات مادية حتى يتم تسجيلها.

✓ **ضرائب الدخل المؤجلة(تم تناولها)**

✓ **ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية:** حسب النظام المحاسبي المالي فان الأصول المشتراة بالعملة الصعبة تحول إلى العملة الوطنية وذلك بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس السعر الجاري ليوم إتمام المعاملة،هذه القيمة يحتفظ بها في الميزانية إلى غاية استهلاك التنازل عن الأصل.

➢ الحسابات الدائنة أو الديون المقيمة بالعملة الصعبة يتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين على العملية إذا تعلق الأمر بالعمليات التجارية أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية

✓ **تغيير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء:** حسب النظام المحاسبي المالي واستثناءا لمبدأ دوام الطرق المحاسبية،فانه يجب أن يعدل:

➢ آثار التغيير في التقديرات المحاسبية المؤسسة على معلومات جديدة تسمح بالحصول على أفضل معلومة .

➢ إذا كانت التغييرات في الطرق المحاسبية تخص التعديلات في المبادئ ،الأسس ،المصادرات ،القواعد،والممارسات الخاصة المطبقة من قبل المنشأة لإعداد وعرض قوائمها المالية.

ومن بين هذه التغييرات نجد:

– **تغييـر الطرق المحاسبية:** هي تلك التي تخص طرق وقواعد التقييم،وطرق وقواعد عرض الحسابات والتي لا يسمح بها إلا في إطار التنظيم الجديد،أو أنه يسمح بتحسين في عرض القوائم المالية للمنشأة المعنية[1]،ويتم عرض أثر التغيير على نتائج الدورة الحالية والدورات السابقة.

– **تغيير التقديرات المحاسبية:** هو تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو المصروف والناتج عن اعادة تقدير المنافع والالتزامات المتعلقة بهم وذلك على اثر معلومات جديدة أو خبرة أفضل،ويتم الاعتراف بأثر التغيير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة لفترة التغيير أو فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

– **تصحيـح الأخطـاء:** يقصد بها الأخطاء التي تتعلق بالاعتراف بعناصر البيانات المالية أو قياسها ، عرضها أو الإفصاح عنها.

(1)– هوام جمعة، (2009–2010):"المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية " ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،ص209.

وحسب النظام المحاسبي المالي فان أثر التغيير يجب عرضه ،بعد المصادقة عليه من قبل الهيئات المسيرة المخولة إليها ،كتعديل في الرصيد عند افتتاح النتائج غير الموزعة(التحميل على مبلغ **مرحل من جديد ح/11** للدورة،وإلا على حساب الاحتياطي المناسب للنتائج غير الموزعة)وبدون تسجيل في حساب النتائج.

✓ **المؤونات** : لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف النظام المحاسبي المالي في حين يسمح المخطط الوطني بذلك سابقا،بالإضافة إلى أنه لا يمكن سابقا في ظل المخطط المحاسبي الوطني تكوين مؤونات للتقاعد والخدمات المماثلة لكن في ظل النظام المحاسبي المالي فهي تؤخذ بعين الاعتبار.

3- النظـام المحاسبي المالي بعد التطبيق الفعلـي والصعوبات الميدانية لتطبيقه والاتجاه نحو تحيينه:

أعقب صدور القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي 07-11 جملة من التغييرات والتعديلات من أجل ضمان التطبيق الفعال لهذا النظام والذي تم فعلا ابتداء من 2010/01/01 ،سنحاول معرفة مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من المؤسسات الاقتصادية ،مهنة المحاسبة والنظام الجبائي.

أولا: النظـام المحاسبي المالي بعد التطبيق الفعلـي

أ- المؤسسات الاقتصادية

كما نعلم فان المعايير الدولية للتقارير المالية ***IFRS*** تتميز بالديناميكية المستمرة،والمشكلة لا تكمن في المصادر التي تشرح كيفية تطبيقها،فقد تراكم عدد هائل من المعلومات التطبيقية لهذه المعايير في عدة دراسات ومراجع عربية أو أجنبية،وإنما تكمن في كيفية ترتيب وتوظيف هذه المعلومات من أجل تحقيق الحركية والتنمية المستدامة في الاقتصاد من خلال جذب المستثمرين ،وكما نعلم أيضا فان الدراسات التطبيقية للنظام المحاسبي المالي في مؤسساتنا الاقتصادية، أثبتت جموده إذ منذ تطبيقه الفعلي سنة 2010 لم تقع عليه أي تغييرات فأصبح بذلك مثيل المخطط المحاسبي الوطني .أما فيما يخص الآثار التطبيقية للنظام المحاسبي المالي فلا يوجد هناك أثر ملموس أو تطبيق كلي للنظام حتى في كبريات المؤسسات المدرجة بالبورصة لأن التغييرات التي جاء بها لا تنطبق على البيئة الاقتصادية الجزائرية، ففي ظل غياب سوق عادلة وبورصة نشطة كيف يمكن تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي وما يترتب عنه من إعادة تقييم للممتلكات....والجدولين المواليين يثبتان ذلك.

جدول رقم(06/01): درجة تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةIAS في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

IAS17	IAS19	IAS20	IAS36	IAS12	IAS18	IAS1	IAS7	
0%	90%	0%	70%	100%	90%	80%	0%	SONATRACH
0%	90%	0%	70%	80%	90%	100%	100%	SONALGAZE
0%	90%	0%	70%	80%	100%	100%	100%	AURASSI
0%	90%	0%	70%	80%	90%	100%	100%	PORT D ALGER
0%	90%	0%	70%	80%	90%	100%	100%	AIR ALGERIE
0%	90%	0%	70%	80%	100%	100%	100%	SAIDAL

المصدر:شنوف شعيب(سبتمبر 2014) :"مدى توافق النظم المحاسبية العربية مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية،دراسة حالة الجزائر" مؤتمر كلية التجارة جامعة القاهرة المحاسبة في عالم متغير ،ص11.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا التفاوت الحاصل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الاقتصادية، وكذا انعدام تطبيق معايير أخرى:كالمعيار المحاسبي الخاص بالإيجارات، ومعيار المحاسبة عن المنح الحكومية، والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

جدول رقم(07/01): درجة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

IFRS8	IFRS7	IFRS6	IFRS5	IFRS4	IFRS3	IFRS2	IFRS1	
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	60%	SONATRACH
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%	SONALGAZE
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%	AURASSI
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	60%	PORT D ALGER
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	50%	AIR ALGERIE

المصدر: شنوف شعيب(سبتمبر 2014) :"مدى توافق النظم المحاسبية العربية مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية،دراسة حالة الجزائر" مؤتمر كلية التجارة جامعة القاهرة المحاسبة في عالم متغير ص11.

أما فيما يخص تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي فنجده قد اقتصر في تطبيق المعيار الأول فقط وبتفاوت،وهذا حسب ما بينه الجدول السابق.

ب- المهنة المحاسبية

إن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، لم تقتصر على وضع نظام محاسبي يتوافق مع المرجعية الدولية***(IAS/IFRS)*** فقط، بل تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر باعتبارها المحور الأساسي لإحداث أي تغيير.وقد تم ذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية ولعل أهمها:القانون رقم 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظي الحسابات حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا تفكيك "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"إلى ثلاث مجالس وذلك بموجب مجموعة من المراسيم التنفيذية تم التطرق إليها مسبقا- هيئات التشريع المحاسبي في الجزائر- فضلا عن وضع إطار تنظيمي يحد حرية تسيير المهنة من طرف المهنيين.هذه الإصلاحات أثارت غضب بعض المهنيين الذين اعتبروا أن لها نتائج وخيمة على الاقتصاد الوطني وقد عبر رئيس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين عن هذا

الموقف في المؤتمر الدولي حول "المعايير المالية والمحاسبة الدولية بين إلزامية التطبيق وتحديات المحيط"المنعقد بتاريخ 29-30 نوفمبر 2010 في سيدي بلعباس حيث قال:

« Nos entreprises algérienne sont des victimes de cette réforme... »[1]

هذا الموقف وغيره يدفعنا للتساؤل حول الهدف المرجو من وراء إصلاح المهنة المحاسبية هل هو لمواكبة الإصلاحات فقط أم فعلا من أجل تحسين مهنة المحاسبة وان كان الهدف الأخير هو المرجو فما تفسير ردت الفعل هذه.

ج-البيئـــة الجبائيـــة

إن مخرجات أي نظام محاسبي لديه العديد من الاستخدامات ،فمن دون النتيجة المحاسبية(الموجودة في جدول حساب النتائج)لا يمكن أن يتم تحديد النتيجة الجبائية .وفي الجزائر كما نعلم فقد ارتبط الاهتمام بالمحاسبة منذ الاستقلال ،بقياس الربحية التي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبي وتحديد بعض المؤشرات التي تدخل مباشرة في الحسابات الوطنية المجمعة.لكن نتيجة الإصلاحات الجذرية التي قامت بها الجزائر وبعد تطبيقها للنظام المحاسبي المالي الذي يعتمد بالدرجة الأولى على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني أدى هذا إلى اعتبار خدمة الأهداف الجبائية أمرا ثانويا مقارنة بخدمة المستثمر مما نجم عنه استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي فأدى هذا إلى وجود العديد من نقاط التباعد والاختلاف بين النظامين فالتساؤل المطروح هنا هل تمكنت الإدارات الضريبية من تجاوز الاختلافات بين الدخل المحاسبي والضريبي وتحديد النتيجة الجبائية بدون صعوبات وان تحقق ذلك فهذا يعني أن التباعد بين النظامين أمر لا بد منه ولا يوجد إشكال فيه وإنما هناك عوامل أخرى تزيد من عمق الاختلاف فما هي؟

سنحاول إبراز أهم نقاط الاختلاف والتباعد الناجمة عن استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي لاحقا وذلك بعد التطرق إلى النظام الجبائي الجزائري وكذا أهم التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي.

ثانيا: الصعوبـــات الميدانيـــة التي تواجـــه تطبيـــق النظـــام المحاسبـــي المالـــي:[2]

- ✓ **غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة:** التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. وهو مالا يتحقق في حالة بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء اصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.
- ✓ **عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى:** فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة

(1) Hamdi Mohamed Lamine, "La Réforme Comptable En Algerie, IFRS Entre L'application Obligatoire Et Les Défis De L'océan", Université De Elias Jilali, Sidi Bel Abbès.

(2) عمار بن عيشي.(01 ديسمبر , 2014 .)معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية. جامعة بسكرة، المحرر المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 89،01-90.

بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط. كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75%من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصرا هامشيا ***Résiduel*** فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

- ✓ **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا مالا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية .
- ✓ **غياب نظام معلومات اقتصادي وطني يتميز بالمصداقية والشمولية:** فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.
- ✓ **وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة:** والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي.
- ✓ **ضوابط النظام المحاسبي الوطني خاصة الاعتبارات الجبائية:** التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق .
- ✓ **الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية:** مقابل الإخبار بتأثير التغيير على النتيجة، وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير.
- ✓ **القيام بإصلاحات للعديد من القطاعات:**إن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يأتي مبتغاه إلا من خلال القيام بإصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من حيث تكوين الموارد البشرية

ثالثا: الجزائـــر نحو تحييـــن النظـــام المحاسبـــي المالـــي:[1]

بعد مرور عشر سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي كان لزاما على السلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة إجراء عملية تقييمية للنظام ومراجعة ما جاء فيه ومحاولة تحيينه و

(1)سيليني جمال الدين،عنون فؤاد،عارجي خالد (2019) :"تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد 10 سنوات من التطبيق." مجلة الدراسات الجبائية،المجلد 8،العدد 2 ص36-38.

جعله يتماشى مع التطورات الاقتصادية والمحاسبية ونخص بالذكر المعايير المحاسبة الدولية***IFRS/IAS***، باعتبار النظام يستمد مبادئه المحاسبية من المعايير والتي بدورها عرفت العديد من التغيرات وباستمرار بإلغاء البعض وتعديل البعض الآخر أو إصدار معايير جديدة.

الندوة الوطنية الأولى لتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي :

يعتبر تاريخ 21 جانفي 2019يوم تاريخي في تاريخ المحاسبة الجزائرية بحيث قررت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية وبمساهمة المجلس الوطني للمحاسبة ***CNC*** انطلاق عملية تقييم النظام المالي المحاسبي من خلال عقد الندوة الوطنية الأولى في هذا التاريخ تحت عنوان "**ندوة انطلاق أعمال تقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي**"وبمشاركة أعضاء من المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وممثلين عن القطاع الاقتصادي وأساتذة أكاديميين وذلك بفندق الأوراسي بالجزائر العاصمة .تم افتتاح الندوة من طرف السيد وزير المالية، ثم تلاه عرض تقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي، المنهجية والتقييم والصيغة النهائية مقدم من طرف السيد رئيس فرقة العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي. تم عرض تقييم أحكام النظام المالي المحاسبي وواقع الحال وأعمال لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة، ثم بعده قام السيد عضو فريق العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي بتقديم عرض حول تطور المعايير المحاسبية المالية الدولية، تم عرض واقع الحال لتطبيق النظام المالي المحاسبي، مقدم من طرف السيد عضو فريق العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي وبعد نهاية هذا العرض تم اختتام الندوة من طرف المدير العام للمحاسبة بوزارة المالية والأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة .خريطة الطريق لمجموعة العمل المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي : حيث يكون عملها وفق ثالثة مراحل التالية

أ- المرحلة الأولى:

- ✓ تقييم وتشخيص وضعية النظام المالي المحاسبي ومدى تطبيقه في المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المالي المحاسبي
- ✓ تحديد الصعوبات التي تم مواجهتها خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف القطاعات والأنشطة خلال المرحلة الأولى للتحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي بما فيها تلك التي تم رفعها للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- ✓ تحديد مختلف المعايير الدولية التي لم تدرج في النظام المالي المحاسبي أو تلك التي تضمنها النظام ولكن تحتاج إلى شروحات.

✓ الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التي تم إصدارها من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية .

✓ الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي للأشخاص الطبيعيين المهنيين والأشخاص المعنويين والهيئات والمؤسسات من خلال تنظيم أيام دراسية حتى تكون المراجعة مبنية على أسس سليمة تسمح بإصدار معلومة مالية ذات جودة وملائمة تستعمل في المجالات الاقتصادية والجبائية والاجتماعية.

ب- المرحلة الثانية : إحصاء المعايير الدولية الجديدة الملغاة والمعدلة، مقارنة مع تلك التي تبناها النظام المالي المحاسبي

✓ **المجال الأول** :إحصاء المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تم تغييرها أو إلغاؤها وذلك من أجل تحيين النظام ومطابقته مع المعايير الجديدة .

✓ **المجال الثاني** :إحصاء المعايير الدولية التي تم اعتمادها بعد إعداد النظام المالي المحاسبي منذ 2004 إلى يومنا الحالي باعتبار أن النظام المالي المحاسبي تم إعداده وفق المعايير الدولية التي كانت سائدة خلال سنة2004 و تبني المعايير الدولية الجديدة وفق الواقع الجزائري بشرط عدم مصادماتها مع المصالح الجزائرية و ألا تكون عائق للتنمية الوطنية والقرارات الاقتصادية المتخذة وذلك بغية اجتناب كل تأثير سلبي

ج- المرحلة الثالثة:

✓ تحيين النصوص التشريعية من قانون ونصوص تطبيقية.

✓ عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

✓ إصدار المشروع النهائي للنظام المالي المحاسبي.

المطلب الثاني :الإطـــار العـــام لنظـــام الجبائـــي الجزائـــري.

1- مفهوم ومراحل تطور النظام الجبائي:

أولا: مفهـوم النظـام الجبـائـي وأهم مصادره:بالنسبة للنظام الجبائي – الضريبي – يوجد مفهومان:

✓ **مفهوم ضيق** يتمثل في :"مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة".[1]

✓ **مفهوم واسع** يتمثل في :"كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين،وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية".

(1) ناصر مراد (2003): "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"دار هومة،الجزائر ،ص ص 17 -18.

أو "النظام الجبائي هو مجموعة من مكونات وتتمثل في الهدف والتقنية والتنظيم"[1] ومن ثم يعتبر النظام الجبائي :"هو إحدى فروع القانون الذي يحتوي على مجموعة من القواعد والممارسات التطبيقية للضرائب."[2]

- و النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي ، وتحفيزي حيث طبقت السياسة التحفيزية في الجزائر عن طريق منح إعفاءات كلية وأخرى جزئية لبعض أنواع الضرائب والرسوم،والتي تتجلى مثلا في قانون الاستثمار .
- ويعتمد في بناء قواعده على المصادر التالية :

جدول رقم(08/01): مصادر التشريع الجبائي الجزائري.

المصادر	السلطة الموافقة	البعد
القانون	تشريعية	يطبق على المكلفين بالضريبة.
المراسيم والتنظيمات	تنفيذية	يطبق على الإدارة والمكلفين .
الأحكام القضائية	القضاء	يطبق على أطراف النزاع.
الاتفاقيات الجبائية	سياسية(دول)	يطبق على الدول المتعاقدة.

المصدر: محمد عباس محرزي (2004)،"اقتصاديات الجباية والضرائب"،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر،ص 55.

ملاحظة:يتجسد **القانون** في قانون الضرائب المباشرة،قانون الضرائب الغير مباشرة،قانون الرسم على رقم الأعمال ،قانون الطابع والتسجيل. قانون الإجراءات الجبائية.

والاتفاقيات الجبائية: تستلهم الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول الصناعية ،نموذجها من ذلك الموضوع من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية،بينما تخضع الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول السائرة في طريق النمو للنموذج المقترح من طرف هيئة الأمم المتحدة.كما توجد اتفاقيات أخرى متعددة الأطراف تخص جانب المساعدة الإدارية والمراقبة الجبائية[3] ،وبفعل توسع التجارة الخارجية ،زاد عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة عبر العالم ،حيث وقعت الجزائر قرابة 25 اتفاقية جبائية من هذا النوع .

ثانيا:لمحة تاريخية مختصرة عن التطور التاريخي للنظام الجبائي الجزائري:

لقد امتاز النظام الجبائي الجزائري بتطوره بالتماشي مع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تشهدها الدولة الجزائرية ولقد مر هذا النظام ب (03) ثلاث مراحل :

- ✓ **مرحلة الاستعمار الفرنسي:** أثناء الاستعمار بقت التشريعات التركية سارية المفعول إلى غاية سنة 1949 بدأت بعدها مرحلة جديدة تتسم بسيطرة النظام الجبائي الفرنسي بالجزائر.
- ✓ **مرحلة ما بعد الاستقلال:** اتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ماعدا التي تمس بالسيادة الوطنية. وظل هذا النظام سائرا إلى غاية 1976سنة أين وضعت الدولة عدة أوامر وقوانين تمت المصادقة عليها.

(1)Fellah Mohammed (2008): "Problématique Du Choix Du Système Fiscal Entre Efficacité Economique Et Equité Sociale", Université Mohamed Khider -Biskra, p 53

(3) Christine Noel (2009) : "Droit Fiscal ,2009 " Edition Gaulino ,P26.

(3) Emmanauele Disle ,Jacques Saraf (2010):" Gestion Fiscale ",Tome 01,10 Edition Dunod ,Paris,P15.

✓ **مرحلة الإصلاحات الجبائية الفعلية:**يمكن تقسيم هذه المرحلة الهامة إلى مرحلتين:

➢ **مرحلة الجيل الأول للإصلاحات الجبائية:** تم الإصلاح الجبائي في 1991 والمقصود بالإصلاح به هو :"إحداث تغييرات جذرية للقوانين الجبائية بغية تكييفها مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وبهدف خلق مردودية جبائية كافية"[1].ومن أهم العوامل التي دفعت إلى إحداث هذا الإصلاح:

-**ضعف الجهد الجبائي:**إن معظم دول العالم الثالث تعاني ضعفا في جهدها الضريبي،والذي يمكن قياسه من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية عن الطاقة الضريبية المحتملة.

-**ضعف الجهاز الإداري:**نقص في المعلومات والبيانات المالية وسوء تنظيم عملية التحصيل الجبائي مما أدى إلى ازدياد التهرب الضريبي والفساد الإداري.

-**اختلال الهيكل الجبائي:** ، بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه، ويضاف إلى ما ذكر مشكلة الضغط الضريبي المرتفع كنتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، هذا الضغط قدر سنة 1986 محسوبا على أساس كل الاقتطاعات الضريبية بمعدل 45,6 %، و46 % سنة 1987 مما يعني الثقل الكبير للاقتطاعات الضريبية.

-**عدم مرونة النظام الجبائي:** إذ يمتاز بالتعقد وكثرة الضرائب،

-**تشوه بنية النظام الضريبي :**(جباية عادية– جباية بترولية،..).

وقد بدأت هذه المرحلة حيز التنفيذ في 01 أفريل 1992 حيث تم وضع برنامج إصلاحي محدد بجملة من النصوص القانونية وقد مس الضرائب المباشرة والغير مباشرة.

➢ **الجيل الثاني للإصلاحات الجبائية** :عصرنة النظام الجبائي الجزائري والمقصود به عصرنة الإدارة الجبائية وطرق التسيير .

-**عصرنة الإدارة الجبائية:** باعتبارها السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم.وذلك من خلال إعادة هيكلتها على أساس أهمية المكلفين،وفقا لتوصيات صندوق النقد الدولي وذلك باعتماد التقسيم العمودي بدلا من التقسيم الأفقي،من خلال إنشاء هياكل جديدة:مديرية كبريات المؤسسات،المراكز الضريبية والمراكز الضريبية الجوارية في إطار تعميم مفهوم الشباك الوحيد[2]. وقد بدأ تنفيذ هذا المشروع سنة2002 ،لكن بالرجوع للواقع العملي نلاحظ أن هناك تأخر في تجسيدها فمديرية كبريات المؤسسات الاقتصادية مثلا تم تجسيدها سنة 2006.

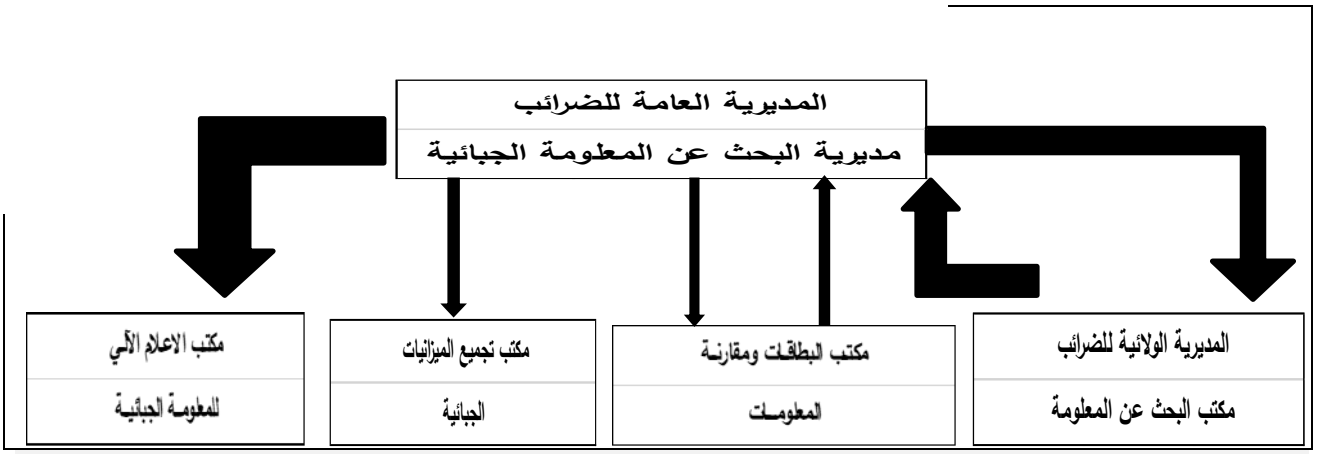
-**وسائل التسيير:**و ذلك من خلال إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال،خاصة فيما تعلق بنظام المعلومات الجبائي. والذي يضمن المعالجة السريعة والفعالة للكم الهائل من التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة في آن واحد.وقد قامت الإدارة الجبائية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي اسباني ***Indra-Sitemas***

(2) بن اعمارة منصور"الضرائب على الدخل"،مرجع سابق ،ص40.

(2)Raoya Abderrahmane(2013) :" Simplification Des Démarches Administratives - Vers Une Reforme Du Service Public "Lettre De La Direction Générale Des Impôts Ministère Des Finances N°69 ,P 03

[1]قصد اقتناء نظام معلوماتي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية.والشكل الموالي يعطينا تصور حول نظام المعلومات الجبائي:

الشكل رقم(10/01):نظام المعلومات الجبائي الجزائري.



المصدر :محمد قاسمي"فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة(2006-2016)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية،المجلد:08،العدد:01،ص 221.

لكن بالرغم من أهمية هذه الآلية-نظام المعلومات الجبائي- في النظام الجبائي الجزائري إلا أنه شهد تأخرا في تجسيده و لا يزال لوقتنا هذا.

2-تقييم النظام الجبائي الجزائري(2007-نوفمبر 2018) والدور التمويلي للضرائب المباشرة:

أولا: تقييم النظام الجبائي الجزائري(2007-نوفمبر 2018)

هناك العديد من المؤشرات التي يتم اعتمادها لتقييم أي نظام جبائي سنحاول التركيز باختصار على مؤشرين وهما:الضغط الضريبي-الجبائي- (الإجمالي -وخارج المحروقات)كإحدى مؤشرات المردودية المالية، والمرونة الضريبية-الجبائية- كإحدى المؤشرات الاقتصادية.

أ-حساب الضغط الضريبي-الجبائي-:يعتبر من أهم المؤشرات الكمية للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني ،فهو يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر حصيلة ممكنة، دون إحداث أي ضرر في الاقتصاد الوطني. وحسب الاقتصادي الأسترالي ***Colin-Clark*** فان نسبته المثلى **25%** لكن ليس في كل الاقتصاديات .لذا سنحاول معرفة نسبة الضغط الضريبي في الجزائر مثلى أم لا من خلال حساب :

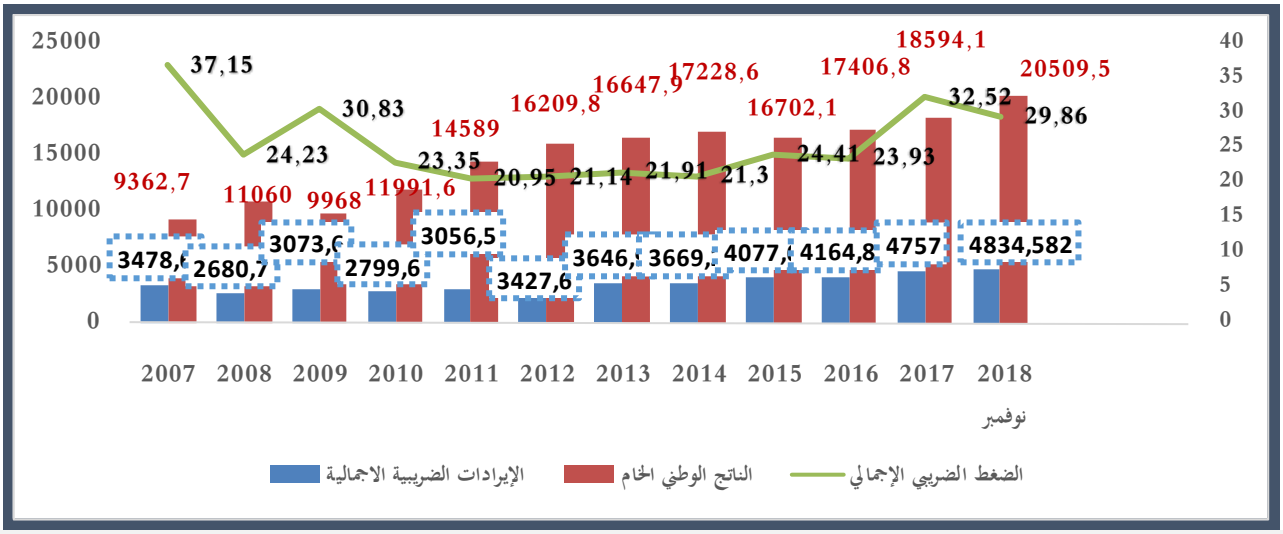
- **الضغط الضريبي الإجمالي=(الإيرادات الضريبية الاجمالية/الناتج المحلي الخام الإجمالي)*100**
- **الضغط الضريبي خارج المحروقات=(الإيرادات الضريبية خارج المحروقات/الناتج المحلي الخام خارج المحروقات)*100**

(1)Raouya Abderrahmane(2014) " Le Système D'information- Vers Une Administration Électronique ",Direction Générale Des Impôts , Ministère Des Finances, Bulletin D'information N° :73, P 02.

والشكلين المواليين يوضحان مستوى الضغط الضريبي (الإجمالي-خارج المحروقات) للفترة(2007-نوفمبر 2018) في الجزائر.

الشكل رقم(11/01):الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر للفترة:(2007/نوفمبر 2018)

الوحدة مليار دج



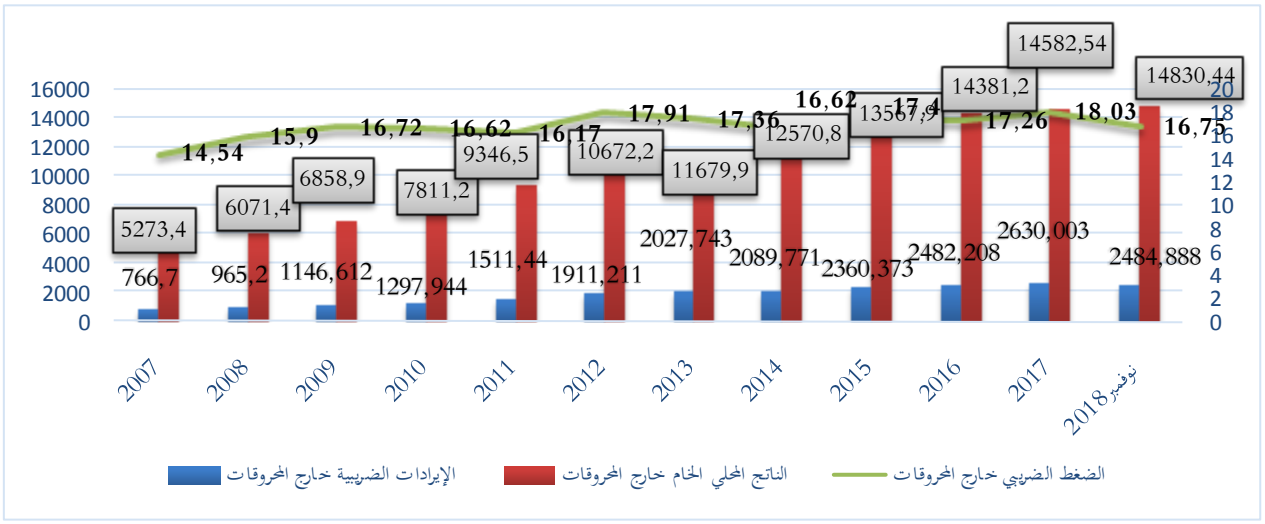
المصدر:حسابات الطالبة اعتمادا على إحصائيات: * إحصائيات سنتي 2018/2017 على الموقع الالكتروني:*Dgpp-mf.gov.dz* (2018/12/13)

*الديوان الوطني للاحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2007-2009) نشرة 2010 رقم 40،ص 53،ص61.على الموقع الالكتروني:http://www.ons.dz

* الديوان الوطني للاحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2014-2016) نشرة 2017 رقم 47،ص68،ص75.

الشكل رقم (12/01):الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر (2007/نوفمبر 2018)

الوحدة مليار دح.



المصدر:حسابات الطالبة اعتمادا على :

*إحصائيات سنتي 2018/2017 على الموقع الالكتروني:*Dgpp-mf.gov.dz* (2018/12/13)

*الديوان الوطني للاحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2007-2009) نشرة 2010 رقم 40،ص 53،ص61.على الموقع الالكتروني:http://www.ons.dz

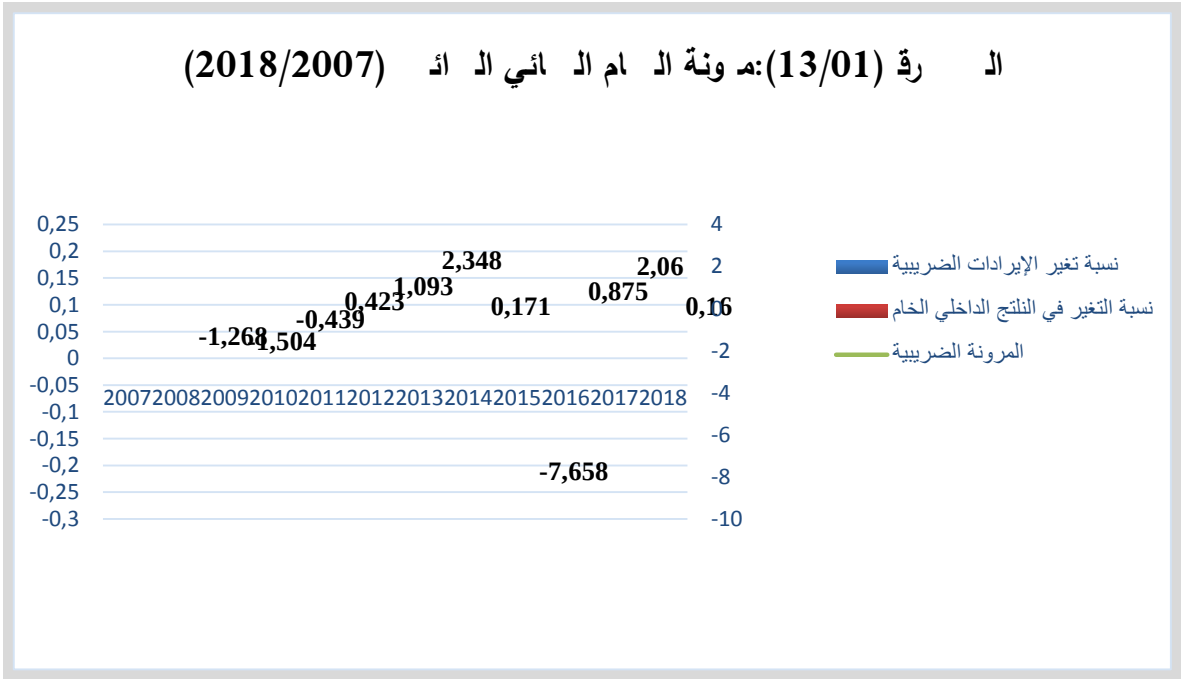
* الديوان الوطني للاحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2014-2016) نشرة 2017 رقم 47،ص68،ص75

ملاحظة :يجدر الإشارة أن الناتج الخام خارج المحروقات لسنتي 2017،2018 تم حسابهما انطلاقا من معدل النمو وهو 1.4%،1.7 % على التوالي.

من خلال الشكلين السابقين يتبين لنا جليا أن نمو الإيرادات الضريبية الإجمالية ضئيل جدا وقد بلغ في المتوسط:3638.9 مليار دح،ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات الضريبية خارج المحروقات حيث يبلغ متوسطها:1806.17مليار دح أي أن نصف الإيرادات الضريبية هي إيرادات بترولية ،بل أكثر بقليل.

أما عن مستوى الضغط الضريبي في الجزائر فقد سجل خلال فترة الدراسة مستويات مقبولة كما هو موضح في الشكل رقم 12، إذ قدرت نسبته في المتوسط 25.96% .لكن نعلم أن الضغط الضريبي خارج المحروقات أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ولقد قدرت نسبته في المتوسط 16.77%ويعتبر ضعيفا مع المستوى الذي حدده ***COLIN-CLARK*** .ويرجع هذا إلى : ثنائية بنية الإيرادات الضريبية :بترولية وعادية ،وعدم ظهور الإيرادات الموجهة للجماعات المحلية في الإيرادات الجبائية.

ب-مرونة النظام الجبائي: لقد ذكرنا سابقا أن المرونة الضريبية-الجبائية- تمثل قسمة التغير النسبي للضرائب على التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام والشكل الموالي يوضح لنا مدى مرونة النظام الجبائي:



المصدر :حسابات الطالبة بالاعتماد على :

*إحصائيات سنتي 2018/2017 على الموقع الالكتروني:*Dgpp-mf.gov.dz* (2018/12/13)

*الديوان الوطني للإحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2007-2009) نشرة 2010 رقم 40،ص 53،ص61.على الموقع الالكتروني:http://www.ons.dz

* الديوان الوطني للإحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2014-2016) نشرة 2017 رقم 47،ص68،ص75

من خلال هذا الشكل يتبين لنا جليا عدم مرونة النظام الجبائي في جل فترة الدراسة حيث وصلت إلى أقصاها سنة 2015 فأخذت قيمة 7.658- عدا سنتي 2012-2017 على التوالي وسنة 2017.وان تدني معامل المرونة يدل على أن التغير في الناتج الداخلي الخام بوحدة نقدية واحدة سيؤدي إلى نقصان الحصيلة الضريبية 0.34-% وهذا معناه أن الإصلاحات الضريبية والتدابير المتخذة لم تكن ناجعة بقدر كاف من أجل إيجاد أوعية ضريبية جديدة (زيادة التهرب الضريبي، الاقتصاد الغير رسمي..) -لم يتم احتساب سنة 2018 والتعليق عليها لأن إحصائياتها ليست نهائية-.وهذا ما أثبتته الدراسة التي قام بها كل من **حجماوي توفيق،بلمقدم مصطفى و بن عاتق حنان حول"قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي الجزائري للفترة 1993-2014 باستخدام نموذج تصحيح الخطأ *ECM*** واعتمدت الدراسة على طريقة المربعات الصغرى وقد توصلت الدراسة أن أي زيادة في الناتج الداخلي الخام ب1% ينتج عنها في المدى القصير زيادة أقل من الواحد(0.93%) في إجمالي الإيرادات الضريبة العادية.

ثانيا :الدور التمويلي للضرائب المباشرة .

النظام الجبائي الجزائري مقسم إلى قسمين:**ضرائب مباشرة ،وضرائب غير مباشرة.**[1]

- ✓ **الضرائب المباشرة:** هي التي تفرض مباشرة على رأس مال الفرد أو على دخله والتي يدفعها المكلف بنفسه وبدون وسيط وهو يعلم قيمتها وطبيعتها ويمكن له الطعن فيها بنفسه،مثل : الضريبة على الدخل،الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الأملاك.
- ✓ **الضرائب الغير مباشرة:**هي ضرائب ورسوم تفرض بصورة غير مباشرة على الأفراد نتيجة الاستهلاك اليومي للمواد والسلع والخدمات وهي التي لا يدفع فيها الممول الضرائب بنفسه ولكن عن طريق الوسيط ولا يحق له الطعن فيها[2]،مثل: ،رسم المرور،الرسم العقاري،رسم التطهير ،الرسم على القيمة المضافة،حقوق التسجيل ،حقوق الطابع ،ضريبة على الاستهلاك..

و يجدر الإشارة أن ما يهمنا في الدراسة هي الضريبة على أرباح الشركات(الضرائب المباشرة) لكن قبل التطرق لها سيتم إبراز الدور التمويلي للضرائب المباشرة .

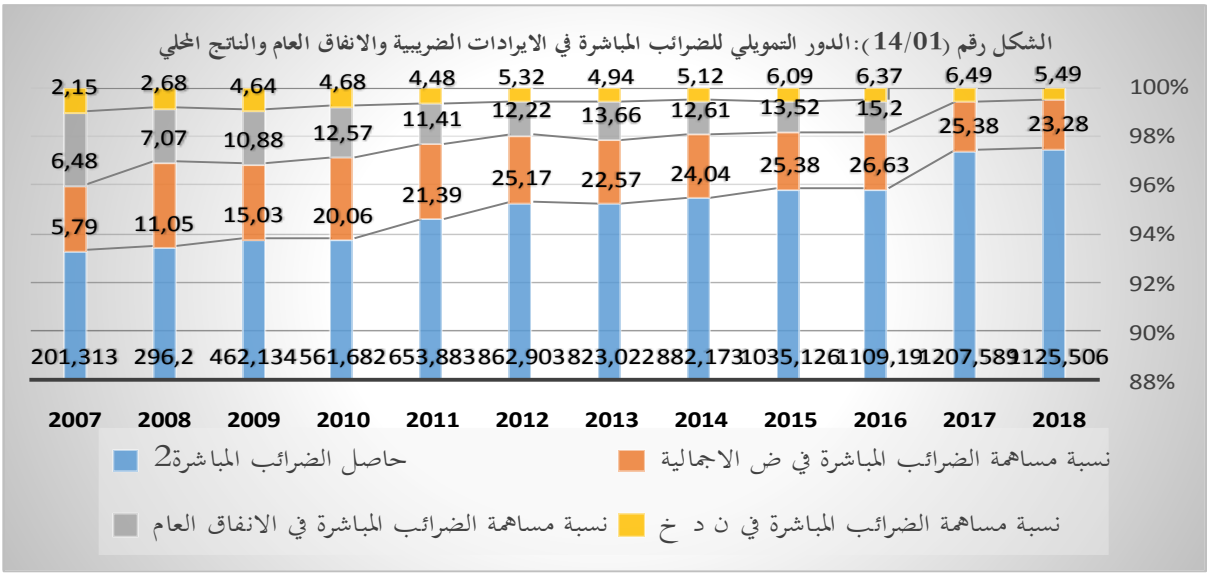
وإن تبيان الدور التمويلي للضرائب المباشرة يتجلى في إبراز ما تشكله هذه الضرائب من أهمية بالنسبة للإيرادات العامة والإيرادات الضريبية من جهة ومدى مساهمتها في تمويل الإنفاق العام والناتج المحلي الإجمالي

(1) عبد الباسط جراد (26 سبتمبر 2004):"الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي"،المؤتمر الضريبي الرابع"أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية"،ص2.

(2) بن اعمارة منصور"الضرائب على الدخل"،مرجع سابق ،ص31.

من جهة أخرى نظرا لكونها من أهم مصادر الإيرادات الضريبية لما تتميز به من سمات العدالة والتصاعدية واتساع في أوعيتها الضريبية وهذا ما يلخصه الشكل الموالي:

الشكل رقم (14/01):الدور التمويلي للضرائب المباشرة في الايرادات الضريبية والانفاق العام والناتج المحلي



المصدر:حسابات الباحثة بالاعتماد:

***إحصائيات سنتي 2018/2017 على الموقع الالكتروني:*Dgpp-mf.gov.dz* (2018/12/13)**

***الديوان الوطني للاحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2007-2009) نشرة 2010 رقم 40،ص 53،ص61.على الموقع الالكتروني:http://www.ons.dz**

*** الديوان الوطني للاحصائيات:"الجزائر بالأرقام"نتائج (2014-2016) نشرة 2017 رقم 47،ص68،ص75**

3-الضريبـــة على أربـــاح الشركـــات:*Impôt Sur les Bénéfices des Sociétés (IBS)*

أولا: تعريف الضريبة على أرباح الشركات:

تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي :

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136"، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات".[1]

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقق. ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،ص32 .

القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تتلاءم أكثر مع المؤسسات وهي تعمل على عصرنة جباية المؤسسات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.[1]

ثانيا :معدل الضريبة على أرباح الشركات ومجال تطبيقها:

✓ **معدل الضريبة على أرباح الشركات:** طبقا لقانون المالية لسنة 2017 تحدد نسبة **IBS** كما يلي:

- 19% بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة للأنشطة البناء و الأشغال العمومية والري، كذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى .

ملاحظة:يطبق معدل 26% أيضا في حالة عدم احترام مسك محاسبة منفصلة، بالنسبة للأشخاص الذي يمارسون العديد من الأنشطة.

✓ **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.**

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:

- المؤسسات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

-مؤسسات الأشخاص ومؤسسات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه المؤسسات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

-الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات أسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

- هيئات توظيف جماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهذا العمل.

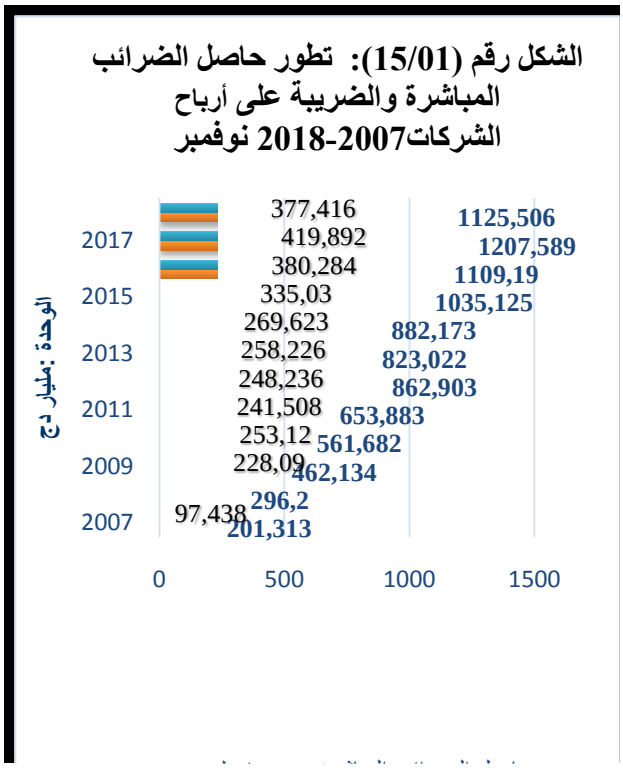
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري يخضعون بدورهم إلى هاته الضريبة.
- المؤسسات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة.
- المؤسسات التعاونية والاتحاديات التابعة لها باستثناء المؤسسات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

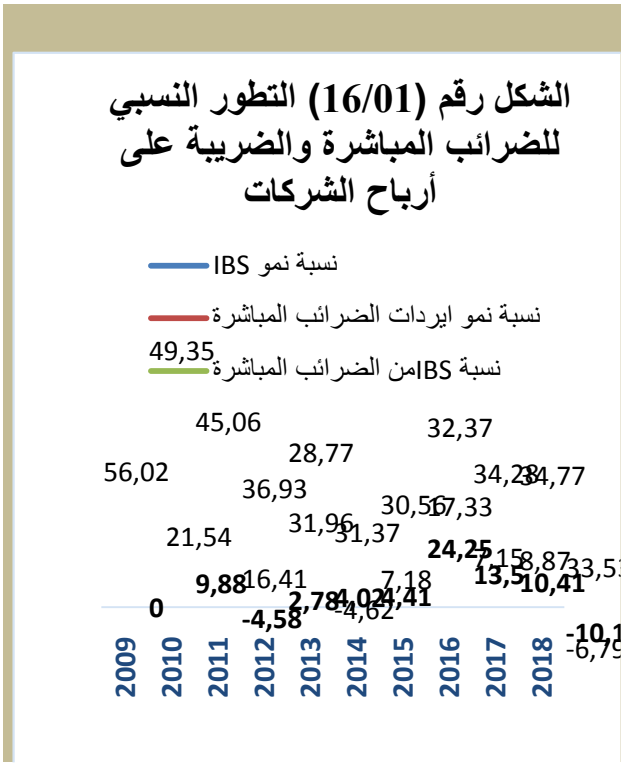
ولتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة يجب أن يأخذ رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة

(3) Bulletin Des Services Fiscaux N◦12(1995)Ministère Des Finances , DGI, , P23.

ثالثا :إيرادات الضريبة على أرباح الشركات:

✓ **إيرادات الضريبة على أرباح الشركات:** الشكلين المواليين يوضح لنا تطور إيرادات الضرائب المباشرة والضريبة على أرباح الشركات ونسبة نموها:





المصدر:حسابات الباحثة اعتمادا على المصادر التالية:

*الموقع الالكتروني:www.dgpp.com.(2018/12/13)

*قانون المالية 2007 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد85 الصادرة في 2006/12/27 ، ص33.

*قانون المالية التكميلي لسنة 2008 العدد42الصادرة في 27/يوليو 2008، ص20.

من خلال الشكل السابقين يتبين لنا أن إيرادات الضرائب المباشرة والضريبة على أرباح الشركات عرفتا نمو متذبذب وصلت إلى أدناها سنة 2010 بالنسبة للإيرادات الضريبية(4.58 –) وسنة 2013 بالنسبة للضريبة على الأرباح ب (4.62–) .أما بالنسبة لمدى مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في الضرائب المباشرة فقد بلغ متوسطها 35.98% خلال الفترة 2009–2016، أما متوسط الإيرادات الضريبية المباشرة فقد بلغ خلال مدة الدراسة 688.7625 مليار دح

✓ **الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات:**

إن الربح الخاضع للضريبة هو ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة ما ، بما في ذلك على الخصوص التنازلات على أي عنصر من عناصر الأصول، يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام

وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة وتخصم منها الزيادات المالية وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركات خلال هذه الفترة .

تحسب الضريبة على أرباح الشركات على الربح الجبائي والذي يختلف عن الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حساب النتائج.

ويحدد الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية. أما الربح الضريبي فهو ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات خارج المحاسبة.

المطلـب الثالـث: علاقـــة المحاسبـــة بالجبـاية محليـــــا:

1 – علاقـــة المحاسبـــة بالجبايـــة ارتبـــاط،انفصـــال:

في ظل المخطط المحاسبي الوطني كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة، وكان يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصين جيدين في القانون الجبائي.أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك ،فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة فهي عبارة عن معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرار ،والمحاسب ليس اختصاصيا في المسائل الجبائية .

كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي ،لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية التي يهدف إلى تحقيقها بشكل كامل[1]. وعليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم انطلاقا من قوانين وقواعد القانون رقم 11/07 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة بتاريخ 2007/11/25 ، وليس بالاعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وقد أكد كذلك قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضوح على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي،وذلك من خلال نص المادة 06 :تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 02 وتحرر كما يلي:

"**يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة**".[2]

من خلال نص المادة السابق يتبين لنا أنه يجب على المؤسسات احترام القواعد والنصوص التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي.[3]

(1) DUCASSE.E Et Autre,(Novembre 2009) :"Normes Comptables Internationales IAS/IFRS". Pages Bleues Internationales, Bouira, Algérie P 74.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية(25 يوليو 2009) ،العدد 44 ،ص 5.

(3)TAZDAIT Ali,(Octobre 2009) : " Maitrise Du Système Comptable Financier" Editions ACG, Première Edition. Alger, P44

وبالتالي فان المؤسسات التي تختار تسيير جبائي شفاف تجد نفسها تائهة بين الالتزام بالقواعد الجبائية ومتطلبات توفير معلومات مالية دقيقة.فالتكريس التشريعي الذي جعل المحاسبة القاعدة التي تحدد وفقها الأسس الضريبية ،ألزم المؤسسات بقبول القواعد المحاسبية،هو ذاته الذي يلزمها بعدم التقيد بتلك القواعد إذا تعلق الأمر بتضارب بينها وبين قاعدة جبائية فالانحياز هنا يكون للقاعدة الجبائية ،والجدير بالذكر هو أن وجود تلك الاختلافات لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة والجباية،إذ أن نقطة الانطلاق لتحيد النتيجة الجبائية تبقى دائما النتيجة المحاسبية وتسوى الاختلافات بينهما على النحو التالي:

أولا: عندما تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع قاعدة أخرى ناتجة عن أحكام جبائية محددة يتم تطبيق مبدأ الاستقلالية،بمعنى معالجة المعيار المحاسبي بتصحيحات خارج المحاسبة لتحديد النتيجة الجبائية.

ثانيا :وعندما لا تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع أي قاعدة أخرى من الأحكام الجبائية تعتبر كقاعدة مشتركة بينهما.

فالصلة بين المحاسبة والجباية بالرغم من استقلالهما إلا أنها تبقى صلة وثيقة،فالنتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية الخاصة[1]،والأمر الذي يثير جدلا في هذا السياق سببه ما يلي ذكره:

- ✓ المحاسبة هي نظام للمعلومات الذي يوزع وبشكل جيد المعلومات الرقمية من أجل وصف وضعية المؤسسة وتقييمها وتوضيح التوقعات التي يمكن أن تحدث لتسهيل اتخاذ القرارات.
- ✓ على العكس من ذلك فالجباية هي وسيلة مشروعة لاقتطاع جزء من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة لتمويل نفقات الدولة حيث يحدد التشريع الجبائي قواعد ومبادئ تقييم الأسس الضريبية وكيفية وكذا شروط اقتطاعها.
- ✓ تستند القاعدة المحاسبية على مبدأ الإفصاح عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة الأمر الذي يتطلب مرونة كافية بعبارة أخرى يمكن القول أن القاعدة المحاسبية تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني[2]
- ✓ تستند القاعدة الجبائية على مبدأ الشرعية ،بمعنى أن المصدر الوحيد والقانوني للضريبة هو السلطة التشريعية ،وعدم إمكانية سريان القوانين بأثر رجعي ،بمعنى أن القاعدة الجبائية تستند على كل ما هو قانوني وتتجاهل الجوهر الاقتصادي ،حيث أن ذلك يتضح جليا في النموذج الجبائي لسعر التكلفة،حيث يتم قبول فقط الالتزامات المستحقة فعلا ورفض الأعباء والخسائر التي تعزى إلى أحداث محتملة.

(1) Armend Dayan & Autres, Op.Cit P 717

(2) Odile Dandon ,Laurent Didelot(2007) : "Maitriser Les IFRS Groupe ",Revue Fiduciaire 3Eme Édition Paris,P 26.

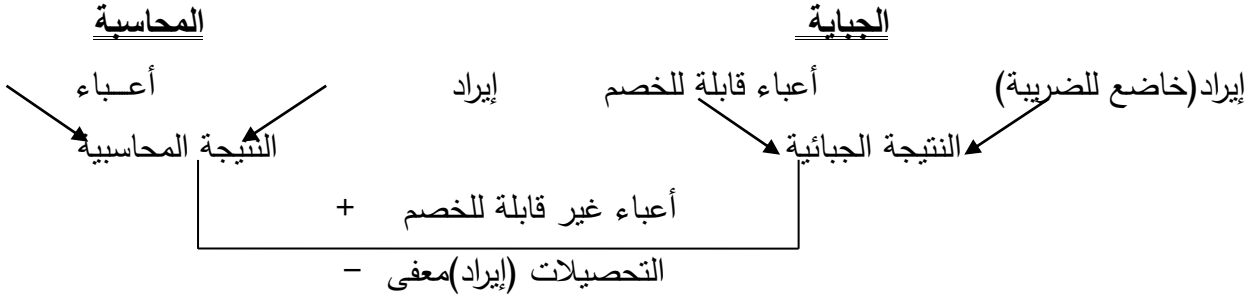
وسنحاول معرفة أهم الاختلافات المتواجدة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في الجزائر لكن قبل ذلك سنحاول تبيان كيفية احتساب النتيجة الجبائية(الدخل الجبائي–الضريبي–) في الجزائر.

2 – تحديد النتيجـــة الجبائيـــة:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية +الأعباء المدمجة–التخفيضات–خسائر السنوات السابقة.

الانتقال إلى النتيجة الجبائية يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(17/01): الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



Geravais Morel,(2003) : **"Fiscalité Des Entreprises", Paris, P162**

أولا: التكاليف القابلة للخصم

حسب نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف والتي تتضمن :

- ✓ المصاريف العامة من أية طبيعة كانت ،وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ،ونفقات المستخدمين واليد العاملة مع مراعاة أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2017
- ✓ يمكن أن يقيد في المحاسبة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة قيمة مواد التجهيز وقطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع وبإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف من جهة أخرى قيمة المواد المستوردة وبدون دفع والمخصصة للنشاطات التي يرخص مجلس النقد والقرض بمزاولتها.
- ✓ الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعلامات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال.
- ✓ كل الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية.
- ✓ لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها،والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة.

✓ عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وفي حالة كون هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن هذا العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

ثانيا :التكاليف غير الواجب خصمها

وهذا حسب المادة 168 و169 من قانون الضرائب المباشرة لسنة2017:[1]

✓ الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية، أو زوج شريك أو زوج حائز على أسهم في الشركة مقابل اشتراكه الفعلي في ممارسة النشاط إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل.

✓ مختلف الأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المختصة مباشرة للاستغلال.

✓ الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دح والإعانات والتبرعات، عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغها سنويا مائتي ألف دينار (1.000.000 دح) ؛

✓ مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها

✓ يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية شريطة إثباتها في حدود نسبة 10%من رقم الأعمال للسنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين في حد أقصاه 30.000.000 دح.

✓ بالنسبة للسيارات السياحية فيحسب قسط الاهتلاك في حدود مبلغ أقصاه 1.000.000 دح باستثناء المؤسسات التي تشكل هذه السيارات استثماراتها الأساسية مثل مؤسسات النقل بالسيارات الخفيفة،مؤسسات الإسعاف ومؤسسات تأجير السيارات المادة141 ق.ض.م

✓ تحديد المعالم الأثرية والمناظر التاريخية وتجديدها ورد الاعتبار لها.

✓ يخصم مبلغ نفقات الهبات المترتبة على عمليات البحث العلمي، أو التقني من أرباح السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف المادة170 ق.ض.م

✓ تخصم من الربح الخاضع للضريبة في حدود 10% من مبلغ هذا الربح ،في حدود سقف يساوي 100.000.000دج النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة المادة171 ق.ض.م.

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة2017 ، ص ص35-43.

3-التعديلات التي قام بها المشرع لمعالجة بعض العمليات وأهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري:

أولا: التعديلات لمعالجة بعض الحسابات:

جدول رقم (09/01):التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي

العملية	محاسبيا	جبائيا
متابعة العقود طويلة الأجل.	**حسب المادة 133 *SCF*تعتمد على:** **-طريقة التقدم:** في معالجتها المحاسبية،حيث تدرج الأعباء والنواتج الخاصة بكل دورة. **- طريقة الانجاز:** ليس لها أثر على حساب نتيجة الدورة الحالية.	**المادة 04 من ق .م.ت 2009 :** تؤكد استخدام طريقة التقدم(التسبيق) اجباريا،لأن الربح الناجم عن هذه العقود يخضع للضريبة.كما يتطلب ضرورة وجود محاسبة تحليلية.
مؤونة المخزونات	**حسب المادة 125 من *SCF* :** المؤونة التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين و فقدان القيمة بالنسبة للحقوق والمخزونات تكون له مؤونة بصفة إجبارية.	**المادة 05 من ق.م.ت 2009:** تقبل هذه المؤونات باستقاء الشروط: - من ناحية الموضوع:(محددة فعلا،مبررة،محتملة الوقوع)،و - الشكل: مسجلة في دفتر خاص.
خروج المصاريف الإعدادية	**حسب *SCF* فان:** المصاريف التي لا تستوفي شروط التسجيل ضمن الأصول تسجل كأعباء.	**حسب المادة 08 ق.م.ت 2009:** المصاريف تسجل لكن مع دخول***SCF*** حيز التطبيق وكإجراء وقائي،سيتم استبعادها من النتيجة الجبائية وذلك بإتباع خطة إطفاء أولية لمدة 05 سنوات.
الأعباء ضعيفة القيمة.	**حسب المادة 121(4) من *SCF* :** تعتبر العناصر ضعيفة القيمة مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها ،ولا تعتبر تثبيت.	**حسب المادة 05 من ق.م.ت 2009:** حدد المشرع مبلغ العناصر ذات القيمة الضعيفة ب 30000 دج.
اعادة تقييم الاستثمارات.	**حسب المادة 121(21) من *SCF* :** القيمة المعاد تقييمها لأصل تساوي قيمته العادلة،يتم تحديدها من قبل مهنيين مختصين، وفارق اعادة التقييم=القيمة العادلة> القيمة المحاسبية الصافية. والفائض يسجل في ح/105 فرق اعادة التقييم	**حسب المادة 10 من ق.م.ت 2009:** يخضع فائض اعادة التقييم الاستثمارات للضريبة على أرباح الشركات ويتم إدماجها في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات.

Source :CNC (2007) : "Fiscalité Et Norms Internationals Ias /Ifrs Séminaire Des 15/16 Décembre,Paris,P7.

وسنحاول إبراز الاختلافات الجوهرية بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية الجزائرية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(10/01):الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في الجزائر.

أوجه الاختلاف	
قواعد النظام المحاسبي المالي	قواعد النظام الجبائي الجزائري
الاهتلاك وخسائر القيمة	
يعرف بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية ويتم حسابه كعبء الا اذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة	هو التدني في قيمة الأصل ،والهدف منه استرجاع تكلفة الأصل
طريقة حساب الاهتلاك يجب أن تعكس بشكل أفضل وزن استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبليةوتتمثل في:طريقة الاهتلاك الثابت، المتناقص،المتزايد،وطريقة وحدات الإنتاج.	يطبق بقوة القانون طريقة الاهتلاك الثابت على كل التثبيتات، كما توجد أحكام تسمح بتطبيق على بعض الحالات طريقة الاهتلاك المتناقص،والمتزايد(المادة 174 ق.ض.م.ر.م)
مدة الاهتلاك تعكس مدة الانتفاع بالأصل(المدة الحقيقية لاستعماله)	مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل(تبعا للاستخدام المتعلق بالطبيعة الصناعية،التجارية أو التشغيلية(المادة 141(03)ق.ض.م)
المبلغ القابل للاهتلاك للأصل هو القيمة الاجمالية مطروح منها القيمة المتبقية المتوقعة.	المبلغ القابل للاهتلاك هو القيمة الاجمالية المعتمدة محاسبيا لكن لا يتم انقاص القيمة المتبقية وذلك حسب المادة 174 ق.ض.م
في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما اذا كان هناك أي مؤشر داخلي أو خارجي يدل على نقصان قيمة أصل معين. فتقدر القيمة القابلة للتحصيل،ويتم اثبات خسارة القيمة ان وجدت عن طريق ادراجها كعبء في الحسابات.	يعتبر أن انخفاض قيمة التثبيتات هي أصلا محسوبة في الاهتلاك فالنظام الجبائي الجزائري لا يعترف بها
التغييرات في الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء	
يجب تحميل الآثار الناجمة عن أي تغيير محاسبي سواء في الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء ضمن حساب الأموال الخاصة في ح/11الترحيل من جديد أو ح/106 الاحتياطات وبدون تسجيلها في حساب النتائج.	حسب القانون التجاري فان فرضية دوام الطرق معبر عنها في الفقرة التالية"عرض الحسابات السنوية كالطرق المحاسبية لا يمكن تعديلها من دورة لأخرى
مؤونات أعمال الصيانة الكبرى	
لا يسمح النظام المحاسبي المالي بتكوين مثل هذا النوع من المؤونات	يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات
عقود الايجار التمويلي	
تسجل عقود الايجار التمويلي كأصل مع تسجيل الاهتلاكات الخاصة به	لا تعترف الا بالملكية القانونية للأصل ،وتركز على تحول الأصل
تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية	
يتم تسجيل الربح أو الخسارة الناجم عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في الأعباء في ح/666أو النواتج في ح/766	يسمح للمؤسسات تسجيل خسارة التحويل فقط ويعتبر هذا امتياز
التقييم بالقيمة العادلة	
يسمح محاسبيا بتقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة	لا يسمح بذلك يقوم النظام الجبائي على أساس التكلفة التاريخية.
الضرائب المؤجلة	
ان عبء الضريبة يساوي إلى المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد نتيجة الدورة الصافية	النظام الجبائي بالتحقيق الفعلي لهذه التكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة.

المصدر:من إعداد الباحثة اعتمادا على المصادر التالية:

KPMG,"Guide Investor En Algérie" ,Edition 2015,P151.

- كتوش عاشور(2011) "المحاسبة العامة-أصول ومبادئ سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي-" ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ،ص118.

CNC (2007) : "Fiscalité Et Norms Internationals Ias /Ifrs Séminaire Des 15/16 Décembre,Paris,P7.

* **ملاحظة حول الضرائب المؤجلة:**عرفت في المادة 134-2 من ***SCF*** **بأنها** عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع(ضريبة خصوم مؤجلة)أو قابل للتحصيل(ضريبة أصول مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية.

✓ **الأصل الضريبي المؤجل:**تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال فترات لاحقة:كالخسارة المحققة خلال الدورة، العطل المدفوعة الأجر وتسجل في ح/133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا إلى ح/692 فرض ضريبة مؤجلة أصول.

✓ **الخصم الضريبي المؤجل:**تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال فترات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات دورات سابقة.تسجل في ح/134 ضرائب خصوم مؤجلة دائنة وح/693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم مدينة.

يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية من خلال مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية فإذا كانت :

- القيمة المحاسبية **أكبر** من القيمة الجبائية يترتب عليه **التزام** ضريبي مؤجل.
- القيمة المحاسبية **أصغر** من القيمة الجبائية يترتب عليه **أصل** ضريبي مؤجل.

خـلاصـة:

من خلال ما سبق يتبين لنا أن علاقة المحاسبة بالأنظمة الجبائية دوليا ومحليا تختلف من دولة إلى أخرى حيث تعود قوة العلاقة بينهما إلى صناع القرار في أي بلد وقد تكون (علاقة مباشرة،غير مباشرة،لا توجد علاقة...) ومهما كانت قوة العلاقة بين النظامين فالاختلاف بينهما أمر حتمي في غالبية دول العالم فإمكانية وضع معايير محاسبية دولية لا تعني بالضرورة إمكانية وضع معايير جبائية دولية لأن هذه الأخيرة ترتبط بالسياسة الداخلية للدولة فالتباعد بين المحاسبة والجباية موجود منذ الأزل .وقد تم التوصل إلى أنه تم تجاوز جميع الاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجباية دوليا من خلال المعيار الدولي الثاني عشر:ضرائب الدخل المؤجلة ،ومحليا من خلال المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي تنص على أنه يجب على المؤسسات احترام القواعد والنصوص التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي.و يتم استغلال هذه الاختلافات من قبل مسيري المؤسسات من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وزيادة مستوى أداء المؤسسة وقيمتها السوقية، مما قد يؤدي إلى زيادة الفروق بين الضرائب المتوقع دفعها وبين ما تم دفعه فعلا أي يؤدي إلى اتساع الفجوة الضريبية عند الإفراط في استغلالها . فإذا كانت الاختلافات بين الدخلين المحاسبي و الجبائي تعود إلى طبيعة كل منهما فهل يرجع اتساع الفجوة الضريبية بينهما إلى وجود هذه الاختلافات فقط أم يرجع إلى أسباب أخرى كممارسات التسيير الجبائي الفعال أو ممارسات التسيير الجبائي العدواني (التخطيط الضريبي العدواني).

الفصل الثاني

تمهـيـــــد:

حتى تتمكن المؤسسة من زيادة ربحيتها وتعظيم قيمتها السوقية، فانه يجب على مسيريها استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال ومحاولة تخفيض تكاليفها إلى أدنى حد ممكن. ففي حين أن الضرائب تعتبر من جهة ضرورية لزيادة الإيرادات الحكومية وتحقيق العدالة والمساواة في تمويل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية إلا أنها من جهة أخرى تشكل عبء على دافعي الضرائب يفضل تخفيضه.فنظرا لما تتميز به من مخاطر تعددها وعدم استقرار قوانينها،وتأثيرها المباشر على القرارات المالية داخل المؤسسة فان تسييرها أصبح أمر حتمي وذلك من خلال استغلال الخيارات المتاحة في القانون الجبائي من إعفاءات وحوافز وكذا استغلال المرونة في الاختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية التي يؤدي ممارسة بعض منها إلى التخلص من الضريبة من خلال تجنبها بطرق قانونية–التسيير الجبائي المقبول–. لذا فليس من المستغرب أن يؤدي هذا إلى اتساع الفجوة الضريبية بين الضرائب التي تقوم المؤسسة بدفعها فعلا وفق تصريحاتهم والضرائب التي يجب أن يسددوها على أرباحهم الحقيقية.

المبحث الأول:إشكـــالية الفجـــوة الضريبيـــة وعلاقتهـــا باقتصـــــاد الظـــــل.

إن زيادة إيرادات لتمويل الإنفاق العام مثل الحماية الاجتماعية والصحية ،والتعليمية.. من الوظائف الرئيسية للضرائب. ومع ذلك فان مقدار الضرائب المحصلة يكون في الواقع أقل مما ينبغي فعدم الامتثال هذا له أسباب عديدة كاقتصاد الظل الشبه قانوني–التجنب الجبائي– .وكثيرا ما يشار إلى خسارة الإيرادات الضريبية بسبب عدم الامتثال باسم:"**الفجوة الضريبية**" والتي لها تأثير كبير على المالية العامة وكذا على تصور الأفراد للعدالة الضريبية ،كما قد يكون لها تأثير على المعنويات الضريبية حيث أن أولئك الذين يمتثلون لالتزاماتهم الضريبية قد يرون أنها مبرر لعدم الالتزام. وتلعب الإدارة الضريبية لبلد ما الدور الرئيسي في تقليص الفجوة الضريبية من خلال دعم عمليات صياغة السياسات الضريبية والاقتصادية بالإضافة إلى تحليل المخاطر أو مراجعة الضرائب التي ساهمت بالفعل في ميزانيات الدولة .

المطلـــب الأول: مفـــاهيـــــم أساسيـــــة عن الفجـــــوة الضريبيـــــة:

1– استخدام مصطلح الفجوة الضريبية ،تعريفها .

إن تحديد بداية استخدام مصطلح الفجوة الضريبية ليس بالأمر السهل ويرجع البعض استخدامه إلى الثمانيات ،ففي عام 1982 م ذكر مفوض مصلحة الإيراد الداخلي في ***Roscoe L.Egger IRS*** هذا المصطلح في تصريحه عندما قال :"**إن توقعات الفجوة الضريبية ستستمر في الزيادة إن لم يكن هناك تحسينات في قانون الضرائب وسوف تصل إلى 100 مليار دولار في 1985م..**" كما استخدمه المفوض ***Lawrence*** بطريقة غير مباشرة عندما قال :"**كلنا نعرف أن هناك ثغرات في مجال المعلومات حول عدم الامتثال**" ،كما تم استخدام هذا المصطلح في مجلة القانون في 1983 م . وقد استخدم بعد ذلك مصطلح الفجوة الضريبية من قبل العديد من الباحثين حيث وجد بحث ل ***Lexis Nexis Academic*** سنة 2007 م أكثر من 112 عنوانا رئيسيا تضمن مصطلح الفجوة الضريبية وكان ذلك في منشور ضريبي ليوم واحد. [1]

وهناك تعاريف مختلفة للفجوة الضريبية معتمدة لدى السلطات الضريبية للدول،والعديد من الطرق لقياسها أيضا.

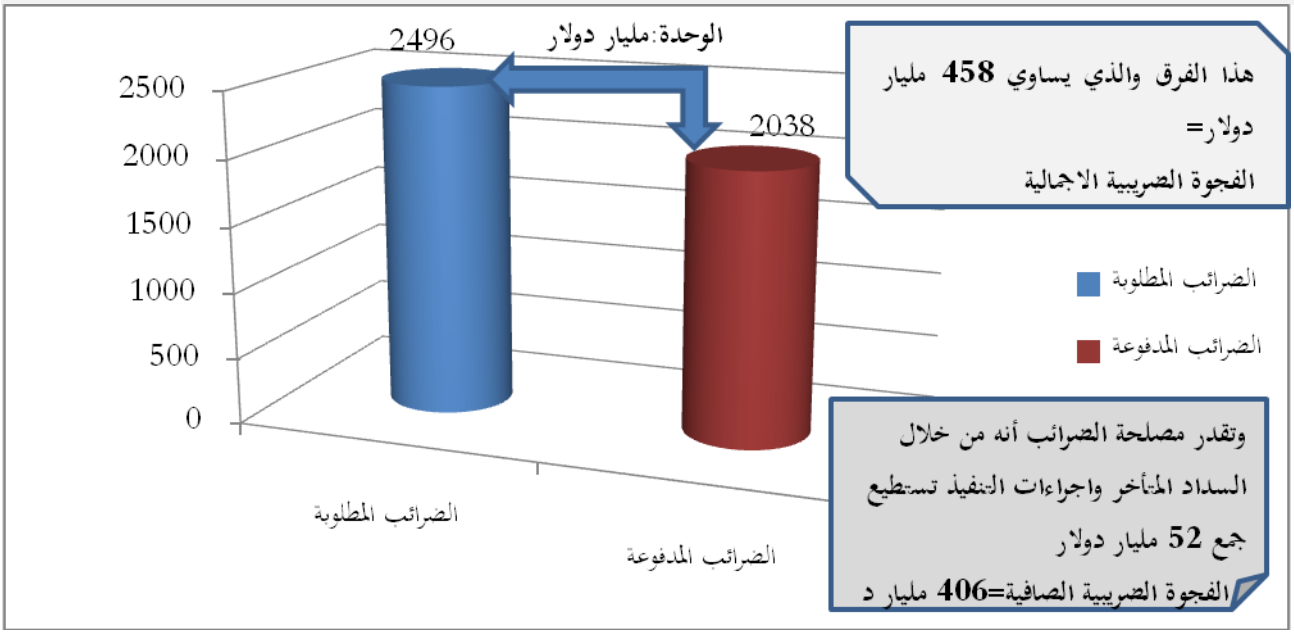
فحسب التعريف العام المقدم من قبل **IRS** الأمريكية فان الفجوة الضريبية تتمثل في فجوة عدم الامتثال و تنقسم إلى فجوة ضريبية إجمالية ***"GROSS GAP"*** وهي:" الفرق بين الضرائب المستحقة التي كان يجب على دافعي الضرائب دفعها في غضون فترة زمنية محددة ومقدار الضرائب التي ساهمت بالفعل في ميزانية الدولة."[2] وفجوة ضريبية صافية "***Net Tax Gap*** " وهي :"جزء من الفجوة الضريبية الإجمالية التي من المستحيل

(1)Richard B .Malamud & Richard O.Parry(2008) : "It's Time To Do Something About The Tax Gap " ;Houston Business &Tax Law Journal Vol IX , pp2-3.

(2)Konrad Raczkowski & Bogdan Mroz(May 2016) : " The Tax Gap In The Global Economy " Article In Argumenta Oeconomica,P1.

استردادها بعد خصم الضرائب التي يمكن استردادها من خلال إجراءات التنفيذ والدفعات المتأخرة ."[1] والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01/02):الفجوة الضريبة الإجمالية والصافية في و. م .أ



Source :United State Goverment Accountability Office(GAO) ,(October 2017): " Tax Gap :IRS Needs Specific Goals And Strategies For Improving Compliance "Report To The Committee On Finance ,US Senate, P3.

كما تعرفها ***HMRC*** البريطانية بأنها:" الفرق بين الضريبة المستحقة نظريا ،وما يتم جمعه فعليا" وهو ما يتوافق مع تعريف ***IRS*** .

وفي إطار عمل برنامج تحليل الفجوة –إدارة الإيرادات لصندوق النقد الدولي: " ***Ra-Gap*** " فإنها تعرف على أنها:" الفرق بين الإيرادات المحتملة من الأنشطة الاقتصادية الأساسية والإيرادات الفعلية" من خلال هذا التعريف الواسع يمكن تحليل الفجوة إلى مكونين أساسين فجوة عدم الامتثال ،وفجوة خيارات السياسة الضريبية.[2]

وحسب ***Konrad Raczkowski*** فان الفجوة الضريبية:" هي الدرجة التي يتهرب دافعي الضرائب من الضرائب ، مما يؤدي إلى تخفيض غير ضروري في القاعدة الضريبية وانخفاض في المساهمات المستحقة لميزانية الدولة."[3]

كما تستند تعريفات الفجوة الضريبية التي قدمها مؤلفون آخرون أمثال ***Giles1997*** إلى استخدام مفاهيم اقتصاد الظل–سيتم التطرق للعلاقة بينه وبين الفجوة لاحقا– حيث تم تعريفها على أنها مقدار الدخل الخفي

(1) Fiscalis2020 Tax Gap Project Group(March 2016): " The Concept Of Tax Gaps Report In Vat Gap Estimations " Brussels , P20.

(2)Junji Ueda,(August 2018): " Estimating The Corporate Income Tax Gap :The Ra-Gap Methodology " Ifm Report, Fiscal Affairs Departement, , P7.

(3) Konrad Kruczkowski & Bogdan Mroz : Op.Cit P4.

مضروبًا في معدل ضريبي مناسب ولاحظ ***N. Gemmell and J. Hasseldine*** أن التعريفات التي استخدمتها السلطات الضريبية في مختلف البلدان هي ثابتة في طبيعتها ، متجاهلة المتغيرات السلوكية (تقلب سلوكيات دافعي الضرائب) والتي تؤثر بدورها على نمو حجم الفجوة الضريبية، وتركز بشكل أساسي فقط على مفهوم الدخل المفقود بسبب دافعي الضرائب المتعثرين على التزاماتهم إلى السلطات الضريبية.

وتعود مهمة تقليص الفجوة الضريبية إلى السلطات الضريبية لدولة ما ، لكن الوصول إلى فجوة ضريبية صفرية لا يمكن تحقيقها عمليا فالحد الأدنى للفجوة هو 5% من الناتج المحلي الإجمالي . وإن نمو حجم الفجوة الضريبية يعتبر إشارة إلى أن السياسة الاجتماعية والاقتصادية خاطئة ويجب أن تكون ثابتة بحيث يمكن لنشاط الأعمال أن يستعيد طبيعته الاقتصادية والقانونية.

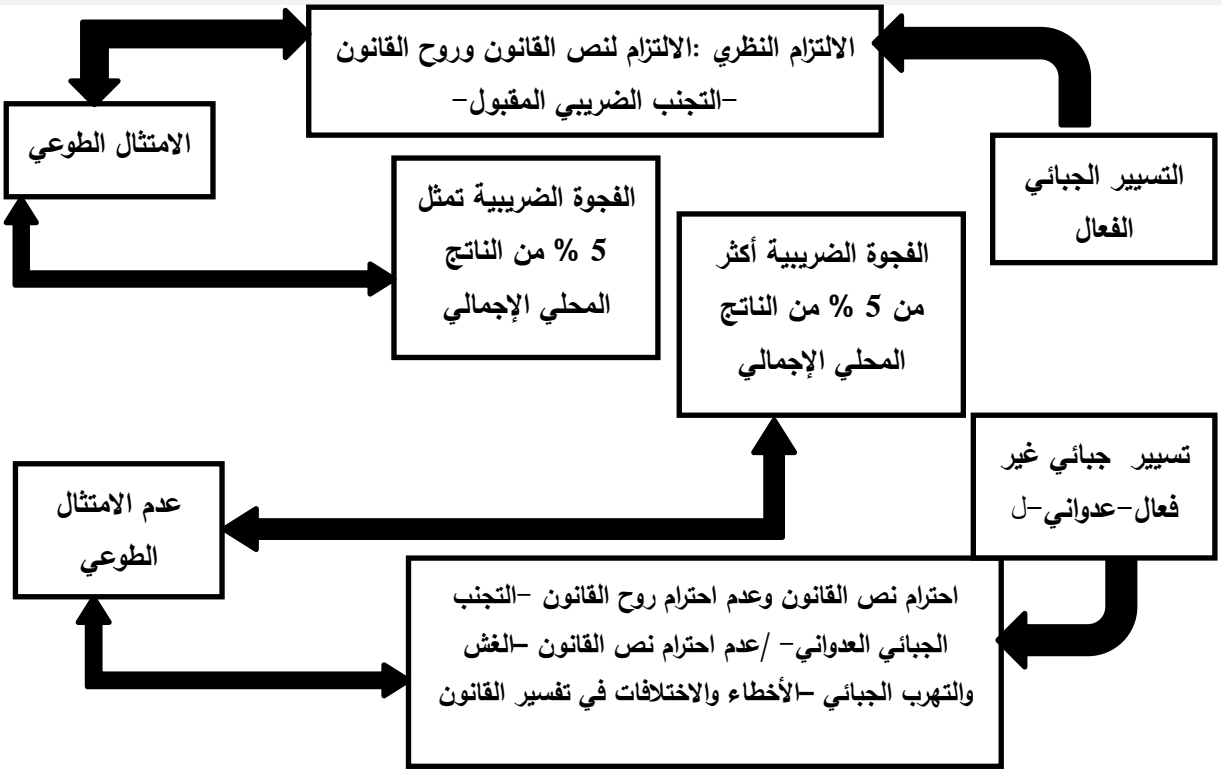
2- مسببات الفجوة الضريبية،وأسباب اللجوء إليها.

سنحاول

أولا: مسببات الفجوة الضريبية:

يمكن تلخيص أهم مسببات الفجوة الضريبية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (02/02): مسببات الفجوة الضريبية



My Own Work According To:

Mick Thackray,(January 2012) : " The Uk Tax Gap "HMRC,P3

من خلال الشكل السابق يتبين لنا بأن مسببات الفجوة الضريبية تعود ل:

أ-**التجنب الجبائي:** أصبح التجنب الجبائي شائعا في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية وقد شاع في سبعينات القرن الماضي،وظهر لأول مرة في القضاء الأمريكي عام 1986 .

وقد عرفه ***Martinez Gean Claud*** بأنه:"فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون ." وكما عرفه ***Delahaye Thomas***"هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخترق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك"

كما يعرف التجنب الجبائي على أنه : "يشمل استخدام آليات غير قانونية ، يمنعها صراحة كل من القانون والاجتهادات القضائية (لاسيما التعسف في استعمال الحق، الممارسات غير العادية للتسيير وتقنيات أخرى التي يمكن وصفها على أنها غش جبائي الذي يعاقب عليه القانون) والاستخدام المفرط للآليات القانونية التي يحتمل أن تكون ضارة ومخالفة للمصلحة العامة ، وهذه الآليات التي يستخدمها الأفراد والمؤسسات تعتمد على الثغرات التشريعية في الدول عن طريق التركيب المعقد الذي يسمح بالإفلات من الضريبة[1]."

ويتم ذلك بإتباع إحدى الوسيلتين:

- ✓ **الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الجبائي** :وذلك بالاستغلال الذكي للنقائص الموجودة في التشريع الجبائي قصد تخفيض وتجنب العبء الجبائي. عن طريق استغلال الامتيازات والإعفاءات الجبائية....
- ✓ **عدول المؤسسات عن ممارسة النشاط الذي تخضع أرباحه للضريبة**:كأن يرفض الممول استراد سلعة تفرض عليها ضرائب مرتفعة.

و يجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن هناك نوعان من التجنب الجبائي،وهما التجنب الجبائي المقبول من خلال القيام بممارسات تسييرية تحترم نص وروح القانون وتجنب جبائي عدواني من خلال احترام نص القانون فقط أي القيام بممارسات تسييرية عدوانية .-سيتم التركيز عليها في الدارسة – وهناك من يطلق عليه ب **التحسين الجبائي *Tax Aviodance*** : والذي يتمثل في الاستفادة من الإمكانيات التي يمنحها التشريع ، باستخدام الثغرات القانونية أو عدم التحديد من أجل تخفيض المادة الخاضعة للضريبة دون أن يكون هناك خرق صريح للقانون مع خرق صريح لروح القانون.

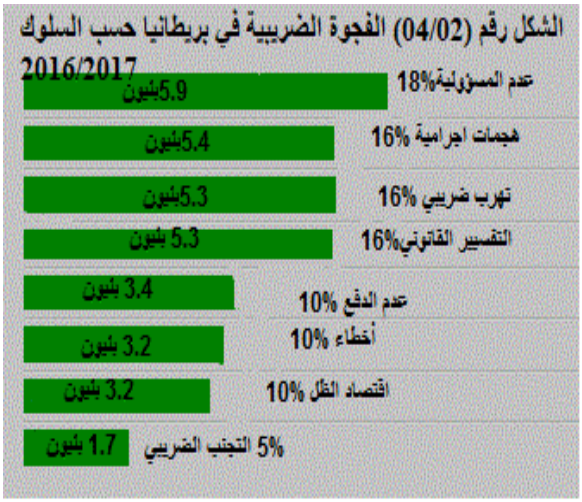
ب-التهرب الجبائي: عرف التهرب الجبائي على أنه المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها و تزويرها بهدف تقليل الضريبة،أو هو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجرى إما عن طريق إنكار وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء

(1)Antoine Dulin , (16 Décembre 2016) , "Les mécanismes d'évitement fiscal , Leurs impacts sur le consentement à l'impot et la cohésion sociale ", Journal officiel de République Francaise, Conseil Economique social et environnemental , P : 06 .

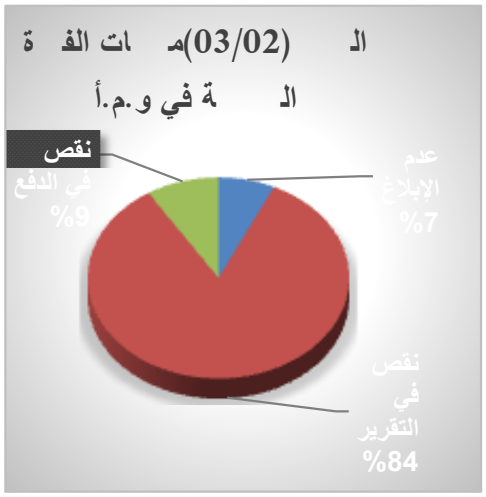
فهو إجراء متعمد وغير قانوني للمكلف بالضريبة بهدف التهرب من الالتزامات الجبائية ،أو التصريح بمبالغ أقل من قيمتها الحقيقية.[1] فإذا قامت مثلا إحدى الشركات متعددة الجنسيات ببناء فرع في دولة أخرى ذات معدل ضريبي منخفض فنحن هنا بصدد تجنب ضريبي أما إذا قامت بفتح حساب مصرفي سري فنحن بصدد تهرب ضريبي.

ج-عدم الامتثال الجبائي :أي عدم الإيداع للتقارير الضريبية –عدم الإبلاغ عن الالتزامات الضريبية في الوقت المناسب"***non-filing gap*** " ،و نقص في مبلغ التقرير المبلغ عنه"***undereporting gap*** " ،أو النقص في الدفع "***underpayement*** " أي الضرائب المبلغ عنها والتي لم يتم دفعها في الوقت المناسب –[2]حسب ***Plumley*** -2005

وحسب تقرير مكتب المساءلة الحكومية في الولايات المتحدة الموجه للجنة مجلس الشيوخ حول الأهداف والاستراتيجيات المتخذة لتحسين الامتثال فقد حددت أسباب الفجوة الضريبية كما حددته ***HMRC*** البريطانية كما يلي:



Source :HMRC 2018 " Measuring Tax Gaps 2018 Edition " An Official Statistics Release ;P11.



United State Goverment Accountability Office(GAO) ,(October 2017): " Tax Gap :IRS Needs Specific Goals And Strategies For Improving Compliance Report To The Committee " On Finance ,US Senate p8.

من خلال الشكلين يتبين لنا أن لكل دولة طريقتها في تحديد مسببات حدوث الفجوة الضريبية ففي و.م.أ نجدها تركز على الدخل المفقود من عدم الامتثال بأنواعه من قبل دافعي الضرائب (نقص في الإبلاغ ب 32 مليار دولار،نقص في التقرير 387 مليار دولار،ونقص في الدفع ب 39 مليار دولار) ويتبين لنا كذلك أن

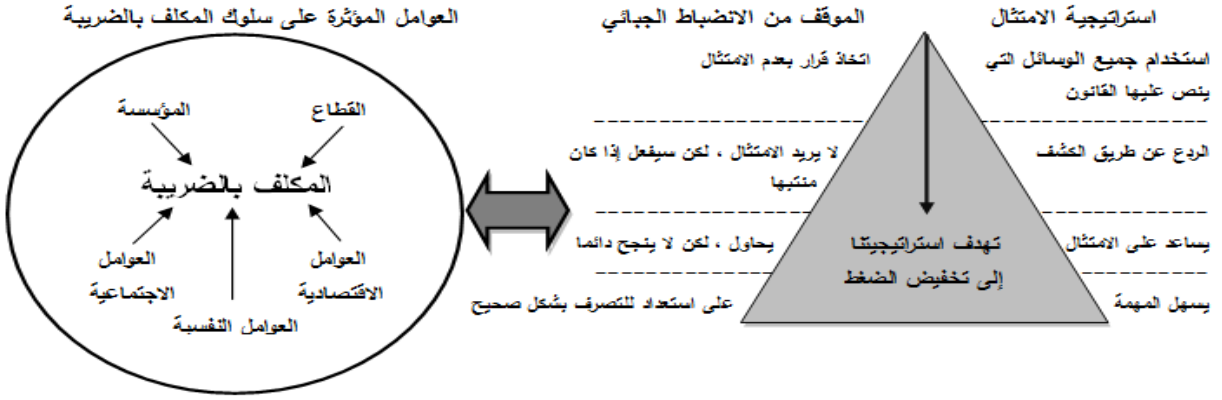
(1)شكر محمود مصطفى،مثنى روكان جاسم،(2016) :"مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة-دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديمين والمهنيين في جامعة تكريت-كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة تكريت،ص26.على الموقع الالكتروني ***https://www.iasj.net/iasj*** تاريخ الاطلاع 2017/03/25).

(2)GAO ,op.cit p3.

النقص في التقرير يأخذ النسبة الأكبر. في حين في بريطانيا نجدها تولي الاهتمام إلى سلوكيات دافعي الضرائب (الإجرام،التجنب ،التهرب الجبائي،الأخطاء...).

فليس من السهل تحديد الأسباب التي قد تدفع بالمكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي لعدم الامتثال فحسب الأبحاث التي قامت بها ***Valerie Braithwaite*** في أستراليا فان العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية تتحد بحيث يتبنى المكلف بالضريبة مجموعة من القيم ، والمعتقدات والمواقف التي يمكن وصفها بأنها **موقف تحفيزي** ، هذه المواقف اثنان منها تمثل عدم الامتثال الجبائي في المقام الأول ، والاثنان الآخران يتعلقان بالامتثال الجبائي، وهذه المواقف تميز علاقة المكلف بالضريبة بالسلطة الجبائية والنظام الجبائي الذي تديره وهي ملخصة في الشكل أدناه :

الشكل (02-05) :مواقف دافعي الضرائب اتجاه الضريبة



Source :OCDE , (Septembre 2004) , « Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale », Forum sur l'administration de l'impot , Sous groupe sur la discipline fiscale, Note d'orientation , Comité des affaires fiscales, Centre de politique et d'administration fiscales , P : 45 .

ثانيا: أسباب اللجوء إلى مسببات الفجوة الضريبية:

هناك العديد من الأسباب التي تساهم في ذلك فحسب ***Konrad Kruczkowski*** تتمثل في:

✓ عدم كفاءة سلطات الدولة (أو تكتلات التكامل الإقليمي) فيما يتعلق بالدعم الشامل للعمليات الاجتماعية والاقتصادية والنمو الاقتصادي وسياسات الاقتصاد الكلي المعنية.

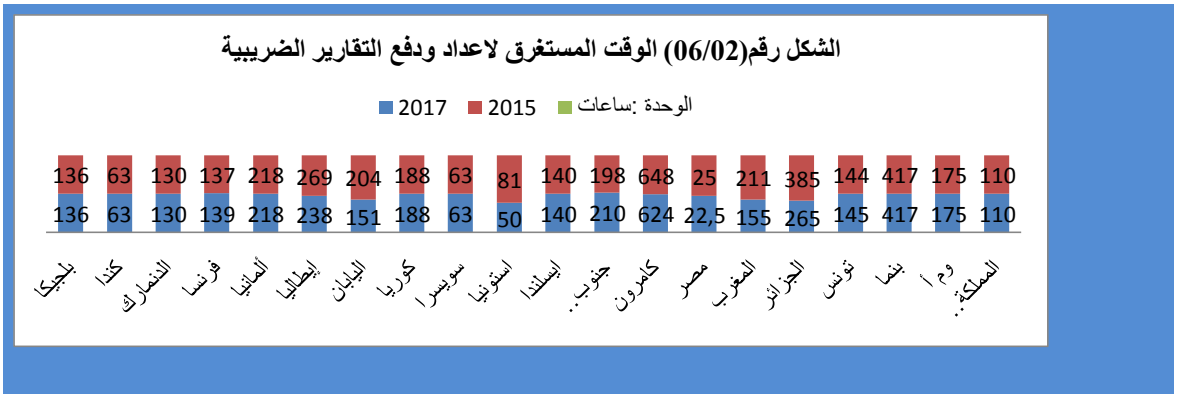
✓ العولمة المالية وعدم تبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين مختلف السلطات الضريبية ، الأمر الذي يتيح للكيانات الاقتصادية الكبرى إمكانية تجنب الضرائب التي غالبا ما تتخذ شكل التهرب الجبائي .

✓ الطابع العابر للحدود والتنقل الاستثنائي للاقتصاد السري ، الذي يستغل ببراعة الفرص التي يتيحها التطور المذهل لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات الجديدة لأغراض التوسع في أسواق جديدة وصناعات مربحة جديدة.

✓ ارتفاع معدل الضريبة وتعدد أنواعها وإشكالية الازدواج الضريبي، فهناك رابط بين الضرائب المستحقة وسلوك المكلفين بالضريبة ، فعلى سبيل المثال : إذا كان مالك المؤسسة مدين بضريبة يمكن دفعها بسهولة ، فمن المحتمل أن يكون على استعداد للقيام بالتزاماته الضريبية ، لكن إذا كانت الضريبة الواجبة الدفع مرتفعة

القيمة، فمن المحتمل أن تعرض مصداقية المؤسسة للخطر، ويمكن أن تتهرب من دفع الضريبة أو تحاول تعديل المعلومات المعلن عنها عند التصريح بالضرائب ليكون المكلف بالضريبة مسؤولا عن ضريبة أقل (ضعيفة جدا) لكن غير دقيقة.

✓ كما أن الوقت المستغرق لإعداد التقارير الضريبية ودفع الضرائب يعتبر من أهم أسباب نقص عدم الامتثال الجبائي والشكل الموالي يبين الوقت المستغرق لدى بعض الدول لإعداد ودفع تقاريرها الضريبية:



Source :owen works according to *https://data.worldbank.org/* see :15/12/2017

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن هناك دول لم تعرف أي انخفاض في حجم الساعات الذي تستغرقه عملية إعداد الإقرارات الضريبية(بلجيكا، كندا، الدنمارك،...)وهناك دول عرفت انخفاض ملاحظ في الحجم الساعي المستغرق (اليابان، استونيا ،المغرب) في حين أن هناك دول عرفت ازدياد في الوقت المستغرق(فرنسا، جنوب إفريقيا) ،وهذا كله إنما يرجع إلى مدى تفعيل الخدمة العامة لإدارات الضرائب في بلد ما.

✓ الإحساس بعدم العدالة الضريبية فهناك من المكلفين من يعتقد أن النظام يعاملهم بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين ، وأن الحكومة لا تفعل سوى القليل بالإيرادات التي تتحصل عليها.

3- أنواع الفجوة الضريبية :

تستند غالبية طرق البحث ووسائل قياس الفجوة الضريبية إلى حساب الفجوة الضريبية الإجمالية ولا تأخذ في الاعتبار ، على سبيل المثال ، وجود أنواع مختلفة من الضرائب. بشكل عام ، تركز طرق القياس على محاولة تقدير إجمالي الإيرادات التي فقدتها السلطات الضريبية.[1]وقد طور الباحثون والإدارات الوطنية الضريبية والمؤسسات الدولية عدة طرق لتقدير خسارة الإيرادات وتبادل المعلومات والخبرات.فقد تم تأسيس مجموعة مشروع الفجوة الضريبية***TAX GAP PROJECT GROUP " TGPG*** " في إطار برنامج ***Fiscalis2020***ضمت مجموعة من الخبراء الوطنيين ل 16 دولة عضو:(**بلجيكا،بلغاريا،جمهورية التشيك، الدنمارك، ألمانيا، اسبانيا، إيطاليا، لاتيفيا، ليتوانيا ،وهنغاريا، هولندا، بولندا، البرتغال، سلوفاكيا ،فنلندا ،السويد**)[2] . ركزت المجموعة في

(1) Konrad Kruczkowski & Bogdan Mroz ,Op .Cit P4.

(2) Fiscalis2020 Tax Gap Project Group(,july 2018): " The Concept Of Tax Gaps Report II :Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies "Brussels,Pp9-10.

البداية على حساب فجوة الضريبة على القيمة المضافة حيث قامت بنشر تقرير في 2016 عن تقديرات الفجوة للضريبة على القيمة المضافة.وركزت فيما بعد على حساب الفجوة الضريبية المباشرة :الضريبة على دخل الشركات،،ضريبة الدخل الشخصي ومساهمات الضمان الاجتماعي.وقد عقدت سبعة اجتماعات لمناقشة مختلف المنهجيات المتاحة للاستفادة من العروض المقدمة من الأعضاء المشاركين والخبراء الخارجيين(من الأوساط الأكاديمية والمنظمات الدولية) ،والجدول الموالي يلخص أهم الفجوات الضريبية التي يتم احتسابها في بعض الدول الأعضاء في ***TGPG***.

الجدول رقم(01/02):أنواع الفجوة الضريبية التي يتم حسابها في بعض دول *TGPG*.

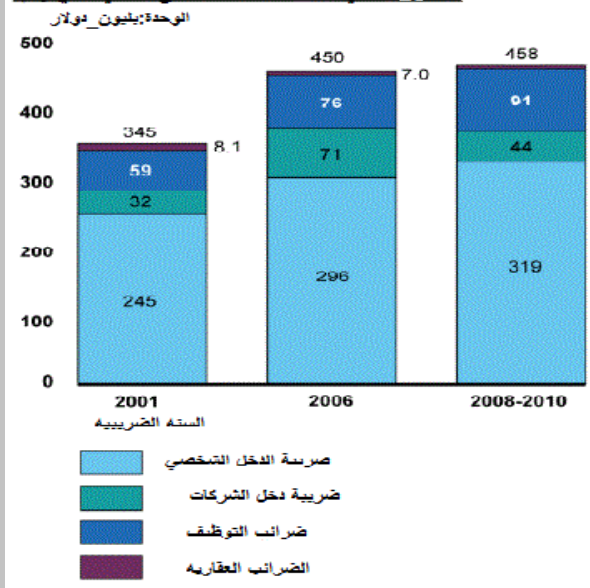
الدول	تقديرات الفجوة الضريبية			
	ضريبة الدخل الشخصي	ضريبة دخل الشركات	مساهمات الضمان الاجتماعي	الرسم على القيمة المضافة
بلجيكا	/	/	/	/
جمهورية التشيك	/	/	/	نعم
استونيا	نعم	/	نعم	نعم
فنلندا	/	/	/	نعم
فرنسا	/	/	/	نعم
ألمانيا	/	نعم	/	نعم
ايطاليا	نعم	نعم	/	نعم
لاتيفا	نعم	/	نعم	نعم
ليتوانيا	/	/	/	/
بولندا	/	/	/	نعم
البرتغال	/	/	/	نعم
سلوفاكيا	/	/	/	نعم
سلوفينيا	/	/	/	نعم
اسبانيا	/	/	/	/
بريطانيا	نعم	نعم	نعم	نعم
عدد الدول التي تقوم بتقدير الفجوة	4	3	3	12

Source : Fiscalis2020 Tax Gap Project Group: "The Concept Of Tax Gaps Report In Vat Gap Estimations " Brussels,p22.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن تقدير الفجوة الضريبية للرسم على القيمة المضافة قد قامت به العديد من الدول،في حين نجد أن هناك عدد قليل من الدول التي قامت بدراسات تقديرية للأنواع الأخرى من الضرائب والشكلين المواليين يبينان تقديرات الفجوة الضريبية حسب نوعها في بريطانيا و و.م.أ:

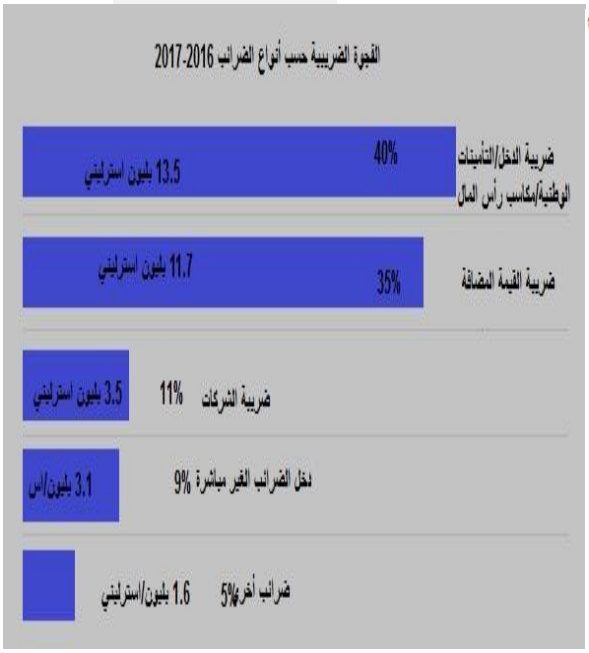
الشكل رقم (07/02):

الفجوة الضريبية الاجمالية حسب نوع الضريبة في و.م.أ:



United State Goverment Accountability Office(GAO) ,(October 2017): " Tax Gap :IRS Needs Specific Goals And Strategies For Improving Compliance Report To The Committee " On Finance ,US Senate, P5.

الشكل رقم (08/02):



Source :HMRC 2018 " Measuring Tax Gaps 2018 Edition " An Official Statistics Release,P5

من خلال الشكلين يتبين لنا أن لكل دولة تصنيفها الخاص للضريبة وطريقتها الخاصة لحسابها فنجد في بريطانيا أن ضريبة الدخل الشخصي والضريبة القيمة المضافة هي التي تشكل النسبة الأكبر في الفجوة في حين في و.م.أ فان ضريبة الدخل الشخصي وضرائب التوظيف هي التي تشكل النسبة الأكبر.

المطلب الثاني:طرق قياس الفجوة الضريبية والأساليب المستخدمة في بعض الدول:

في 2005 قال ***Max Baucus*** في جلسة مجلس الشيوخ :"...**لقد تحدث الجميع عن الفجوة الضريبية منذ عقود لكن الآن حان الوقت للتوقف عن الكلام والبدء في فعل شيء حيال ذلك..**" [1] أي العمل على إيجاد طرق لقياس هذه الفجوة وحسابها وإيجاد الحلول لتقليلها وتخفيضها .ولقد طور الباحثون كما ذكرنا سابقا العديد من الطرق لحساب الفجوة الضريبية و اعتمادا على تقرير مجموعة مشروع الفجوة الضريبية***TGPG*** في إطار برنامج ***Fiscalis2020*** الصادر في **جويلية** سنة **2018** فانه يوجد هناك أسلوبين لقياس الفجوة الضريبية والجدول الموالي يقدم تلخيص لهذين الأسلوبين:

(1)Richard B .Malamud & Richard O.Parry , Op .Cit P 3.

الجدول رقم(02/02):أساليب وطرق قياس الفجوة الضريبية

الطرق الجزئية(المباشرة-الدقيقة)	الطرق الكلية(الغير المباشرة)
المناهج القائمة على التدقيق/الامتثال	طرق نموذج الماكرو(المستخدمة لتقدير اقتصاد الظل)
استطلاعات دافعي الضرائب	إحصاءات الحسابات القومية إحصاءات القوى العاملة منهج المعاملات منهج الطلب على النقود منهج المدخلات المادية(استهلاك الكهرباء) طريقة النماذج(النموذج الينامكي متعدد المؤشرات ومتعدد الأسباب MIMIC)

Source : Konrad Raczkowski & Bogdan Mroz(May 2016) : " The Tax Gap In The Global Economy " Article In Argumenta Oeconomica P5.

ويطلق على الطرق الجزئية بأسلوب من الأسفل إلى الأعلى،أما الطرق الكلية فيطلق عليها أسلوب من الأعلى إلى الأسفل وسنحاول تقديم باختصار بعض المعلومات عن الأسلوبين.

1- أسلوب من الأعلى إلى الأسفل:

يعتمد هذا الأسلوب على مؤشرات الاقتصاد الكلي أو بيانات الحسابات القومية والمالية للدولة لتحديد حجم الإيرادات الضريبية المفقودة على المستوى الكلي ، ولا تعطي هذه الطريقة بيانات مفصلة لمقدار الفجوة الضريبية لقطاع معين،أو منطقة أو مؤسسة ما. وتتطلب هذه الطريقة توفر شرطين أساسيين:[1] أن تكون البيانات كافية، وموثوق فيها (بيانات الحسابات الوطنية كالناتج الوطني الإجمالي)،و مستقلة نوعا ما عن البيانات التي تجمعها الإدارة الضريبية لكي يعتمد عليها. وكذا القدرة على تحويل هذه البيانات إلى التزامات ضريبية نظرية ومقارنتها فيما بعد بالإيرادات الضريبية الفعلية.

ويمكن تقسيم هذا الأسلوب إلى طريقتين:

أولا:طريقة الحسابات القومية

هذه الطريقة تستند على المعلومات الواردة من الحسابات المالية والغير مالية، وذلك من خلال احتساب الالتزام الضريبي النظري والذي يتم بعد ذلك مقارنتها بالإيرادات الضريبة الفعلية، ويتم احتساب الالتزام الضريبي النظري من خلال تطبيق جدول معدل الضريبة على القاعدة الضريبية النظرية(إجمالي فائض التشغيل***GOS***) .هذه الطريقة تركز على احتساب عدم الامتثال الجبائي للاقتصاد المرصود في الحسابات القومية دون الأخذ بعين الاعتبار تأثير الاقتصاد الغير المرصود-بما فيها اقتصاد الظل- لذلك صمم المكتب الإحصائي للمجموعة الأوروبية ***EUROSTAT*** منهج لتحديد المصادر المحتملة للتقليل من تقديرات الناتج الوطني الإجمالي بسبب

(1) Fiscalis2020 Tax Gap Project Group « The Concept Of Tax Gaps Report II :corporate income tax gap estimation methodologies » op.cit p20.

إغفال بيانات: غير مسجلة، غير مشمولة بالمسح ،إبلاغ خاطئ وأوجه القصور الأخرى. ويجب الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي يعتمد على هذه الطريقة عند تحديد الفجوة الضريبية.[1]

ثانيا:طريقة نماذج الماكرو

تستخدم طرائق الماكرو لتقدير الاقتصاد الغير مرصود- اقتصاد الظل- وهي وسيلة بديلة لحساب الفجوات الضريبية. تستخدم هذه النماذج مؤشرات الاقتصاد الكلي مثل المتغيرات النقدية،استهلاك الكهرباء والقوى العاملة ...وقد وجهت لهذه الطرق العديد من الانتقادات ،بالإضافة إلى الطرق السابقة هناك طريقة أخرى وهي نموذج متعدد المؤشرات ومتعدد الأسباب (***MIMIC***)[2]والتي سيتم تناوله لاحقا.

ومن خلال ما سبق يتبن أن طريقة من الأعلى إلى الأسفل هي طريقة شاملة تقدم تقريرا واحدا وتستخدم بيانات متاحة للجمهور ولا تتطلب إمكانيات أو موارد مالية وبشرية كثيرة.لكنها تتطلب في المقابل بيانات مستقلة وموثوق فيها.

2-أسلوب من الأسفل إلى الأعلى:

تتميز الطرق الدقيقة أو المباشرة بتحديد حجم عدم الامتثال من البيانات التي تم الحصول عليها مباشرة من الملاحظة لمكونات محددة للضريبة،إما مجموعات دافعي الضرائب أو نماذج عدم الامتثال، ويتم تطبيق العديد من الأساليب والتقنيات الإحصائية والاقتصادية للوصول إلى النتائج[3](معلومات دافعي الضرائب،سجلات المخاطر،مطابقة البيانات،عمليات التدقيق -لعينات مختارة عشوائيا أو ناجمة عن النشاط التشغيلي لإدارة الضرائب-الاستطلاعات ،ضوابط الامتثال،الاستبيانات...).حيث يتم تقدير إجمالي الفجوة الضريبية عن طريق تجميع المكونات المختلفة لتلك الضريبة وتعتمد القدرة على القيام بذلك على مدى تمثيل العينة لمجتمع الدراسة .ومن المناهج المعتمدة في هذا الأسلوب منهج التدقيق القائم على المراجعة العشوائية وعمليات التدقيق المستندة على المخاطر.

أولا: عمليات المراجعة العشوائية

تشمل عينات مختارة عشوائيا من دافعي الضرائب لكي تكون ممثلة لمجتمع الدراسة.لكن من دون وجود مصادر معلومات إضافية ومستقلة من الصعب معرفة مدى تمثيل العينة لمجتمع الدراسة، ويتمثل العيب الأساسي لعمليات المراجعة العشوائية في كونها مكلفة للغاية.وتبدأ من دافعي الضرائب المسجلين فهي لا تكشف الأنشطة التي يقوم بها دافعي الضرائب الغير مسجلين،وتتطلب الكثير من الوقت والموارد ومع ذلك فقد توفر

(1) idem p21.

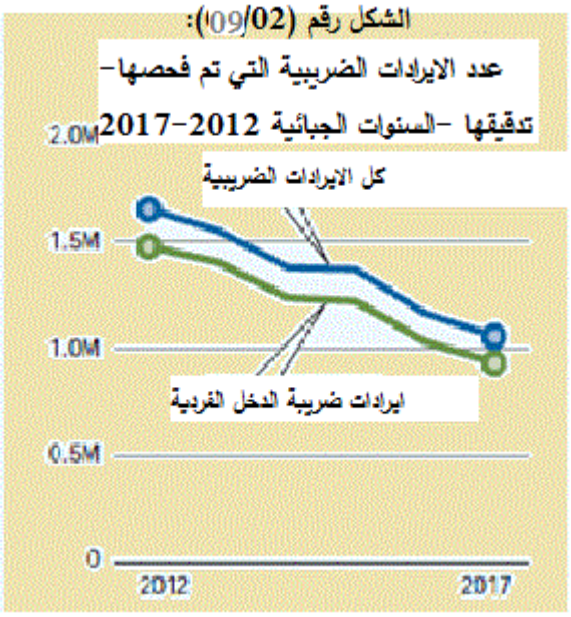
(2)idem p 28.

(3)idem p36.

طريقة المراجعة العشوائية نتائج دقيقة لأنها تركز بعمق على عنصر معين من الضريبة وتؤدي إلى معرفة أسباب عدم الامتثال بدقة.

ففي و.م.أ تستخدم ***IRS*** عدة آليات لاحتساب الفجوة الضريبية لكن أكثر ما يخشاه دافعو الضرائب هو التدقيق، والشكل الموالي يبين لنا مقدار الإيرادات الضريبية التي يتم فحصها من قبل مصلحة الضرائب الأمريكية :

الشكل رقم (02/09):



Source :Tara Fisher : « Closing Tax Gap After Reform » 30 Mai 2018 Article Available :https://www.beckerpinnacle.com

من خلال الشكل السابق أن مصلحة الضرائب الأمريكية تقوم فقط بتدقيق 1% من جميع الإيرادات الضريبية،وقد انخفضت في السنوات الأخيرة إلى 0.6% من عائدات ضريبة الدخل الفردية،و 1% من عائدات ضريبة أرباح الشركات .

ثانيا:عمليات التدقيق القائمة على المخاطر:

تركز هذه العملية على دافعي ضرائب ذوي مخاطر عالية لعدم الامتثال محددين ومختارين .هذه الطريقة أقل تكلفة من الطريقة السابقة الذكر.

ومن خلال ما سبق يتبين لنا أن الأساليب المباشرة تؤدي إلى نتائج دقيقة في المقابل تتطلب توفر الوقت والموارد المالية والبشرية.

3-الأساليب المستخدمة في بعض الدول:

يمكن تلخيص الأساليب المستخدمة لاحتساب الفجوة الضريبية في بعض الدول وبالتحديد دول الاتحاد الأوربي في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03/02):الأساليب المستخدمة لحساب الفجوة الضريبية في بعض الدول*TGPG* .

الدول	الطريقة المعتمدة
بلجيكا	من الأسفل الى الأعلى
جمهورية تشيك	/
استونيا	غير متوفرة
فنلندا	من الأسفل الى الأعلى
فرنسا	غير متوفرة
ألمانيا	/
ايطاليا	الطريقتين
لاتيفيا	تخطط لقياس الفجوة
ليتوانيا	تخطط لقياس الفجوة
بولندا	/
البرتغال	تخطط لقياس الفجوة
سلوفاكيا	من الأعلى الى الأسفل
سلوفانيا	/
اسبانيا	/
السويد	من الأسفل الى الأعلى

Source : Fiscalis2020 Tax Gap Project Group " The Concept Of Tax Gaps Report II :corporate income tax gap estimation methodologies " Brussels, p60-61.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن هناك دول لازالت تخطط لحساب حجم الفجوة الضريبية (لاتيفيا، ليتوانيا،البرتغال) كما أن الدول التي قامت بقياسها استخدمت طريقة من الأسفل للأعلى ماعدا سلوفاكيا أما ايطاليا فقد استخدمت الطريقتين من الأسفل للأعلى ومن الأعلى للأسفل في حين فرنسا واستونيا فالمعلومات غير متوفرة.

المطلب الثالث :اقتصاد الظل وعلاقته بحساب حجم الفجوة الضريبية :

1 –اقتصاد الظل ،تعريف، أسباب والآثار على الاقتصاد الرسمي :

ازداد الحوار حول اقتصاد الظل–الاقتصاد الغير رسمي– منذ اكتشاف المفهوم في بداية السبعينيات في إفريقيا على يد عالم الإنسانيات ***Keith Hart*** في مؤتمر حول البطالة في المناطق الحضرية في إفريقيا، وكذا من خلال مقاله الذي نشر في مجلة دراسات إفريقيا الحديثة في 1973 بعنوان:"مزايا الدخل الغير رسمي والعمالة الحضرية في غانا"،وقد اعترفت منظمة العمل الدولية في 1972 بوجود القطاع الهامشي،الغير منظم في الاقتصاد والذي سمي منذ ذلك الحين بالقطاع الغير رسمي.ومن بين الاقتصاديين السابقين الذي قام بتقدير حجم هذه الظاهرة هو ***Peter .Gutmann*** سنة 1977 في بحثه الذي نبه فيه صراحة إلى خطورة المعاملات الاقتصادية التي لا يتم تسجيلها ضمن حسابات الناتج الوطني ،[1] فقدر آنذاك حجم اقتصد الظل في و.م.أ ب

(1)محمد زعلاني (ديسمبر 2011):"شمولية ظاهرة الاقتصاد الموازي بالإشارة إلى الاقتصاد الجزائري(تأصيل المعنى–بحث في الأسباب والآثار)،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،العدد العاشر، ص195.

10 % من الناتج المحلي الإجمالي. وبتطور هذه الظاهرة وانتشارها في كل البلدان ،كان لابد من الاهتمام بها وتحديد تعريفها بسبب تداخل التعابير المستعملة في تحديد معناها، ،حيث أحصى مقال الاقتصاد والإحصاء 30 تسمية [1] للاقتصاد الغير رسمي انطلاقا من مقاربات اقتصادية مختلفة أنجلوسكسونية، فرنسية،اسبانية..كاقتصاد الظل–المصطلح الذي سيتم استخدامه– ،الاقتصاد الغير ملاحظ،الاقتصاد الموازي،الاقتصاد الخفي،الاقتصاد التحتي،الغير منظم،الغير مرئي،الاقتصاد الأسود، السري.....

أولا:تعريف اقتصاد الظل

يمثل اقتصاد الظل ظاهرة تشترك فيها كافة دول العالم المتقدم منها والنامي،وقد قام العديد من الباحثين بالعديد من الدراسات لقياس حجم اقتصاد الظل لكن في مقابل ذلك وجدوا هناك صعوبة كبيرة في تحديد تعريف واحد له،[2] لأنه يتطور باستمرار حسب التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي واللوائح التنظيمية.

فنجد الاقتصادي ***Smith Philip*** قد عرف هذا الاقتصاد على أنه إنتاج السلع والخدمات سواء بطرق مشروعة أو غير مشروعة دون الكشف عن التقديرات الرسمية للناتج الداخلي الخام.

كما عرفه صندوق النقد الدولي ***IFM*** كالآتي" يسمى اقتصاد الظل بالاقتصاد الخفي، أو الاقتصاد غير الرسمي، أو الاقتصاد الموازي، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يبلغ عنها و المتحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة .ومن ثم فإن الاقتصاد غير الرسمي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية."

كما عرفه ***Vito Tanzi*** على أنه: "تلك الدخول المكتسبة والغير مبلغ عنها للسلطات الضريبية والغير واردة في الحسابات القومية."

وحسب***F.Schneider & Lenardo Medina& Andrease Buehn*** (2007/2017/2018)هو :"جميع الأنشطة الاقتصادية الغير مسجلة والتي من شأنها أن تساهم في الناتج الوطني الإجمالي المحسوب(المرصود) إذا تم ملاحظتها"

ومن خلال التعريفات السابقة فان اقتصاد الظل هو:" مجموعة الأنشطة الاقتصادية والغير اقتصادية التي تحقق دخولا ولا تخضع للضريبية ،كما لا تسجل ضمن الحسابات القومية لكنها تسيير بالموازاة مع الاقتصاد الرسمي المهيكل إداريا،[3]فهو يمتاز بالسرية واللاعلنية والذي ينقسم إلى أنشطة مشروعة–قانونية –وأنشطة غير مشروعة– غير قانونية–" والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

---

(1) المرجع السابق،ص 195.

(2)Friedrich Schneider & Andreas Buehn(2018) : " Shadow Economy :Estimation Methods ,Problems, Results And Open Questions " ;Open Economic ,p2.

(3) محمد زعلاني،مرجع سابق ص 197.

الجدول رقم (04/02):تعريف اقتصاد الظل

نوع النشاط	المعاملات النقدية	المعاملات الغير نقدية
أنشطة غ مشروعة	التجارة بالسلع المسروقة،تناول المخدرات وتصنيعها،القمار،التهريب،التزوير...	المقايضة بالمخدرات أو السلع المسروقة، إنتاج وتعاطي المخدرات للاستخدام الخاص.
أنشطة مشروعة	التهرب الجبائي:دخل الأعمال الحرة الذي لا يتم الإبلاغ عنه، المرتبات والأجور التي يحصل عليها الفرد عن الأعمال الغير مبلغ عنها.	المقايضات بالسلع والخدمات القانونية
	التجنب الجبائي.	جميع العمليات التي يقوم بها الفرد لمصلحته.

Source : Friedrich Schneider & Andreas Buehn : " Shadow Economy :Estimation Methods,Problems,Results And Open Questions" ; Open Economic; p2.

من خلال الجدول يتبين لنا أن هناك نوعان من اقتصاد الظل :حيث يطلق على التعامل بالسلع المحرمة الاستخدام كالسرقة،المخدرات،الأسلحة ... بالاقتصاد الأسود،أو اقتصاد الجريمة ،ويطلق على منع التعامل بالسلع المسموحة بالاقتصاد الغير رسمي.

ثانيا:أسبابه و آثاره على الاقتصاد الرسمي

أ-أسباب اقتصاد الظل:

هناك العديد من الأسباب والعوامل ساهمت في انتشار اقتصاد الظل ويمكننا إيجاز هذه الأسباب في العناصر التالية:

- ✓ **ارتفاع معدلات الضرائب والرسوم الملحقة بها واشتراكات الضمان الاجتماعي:**في جميع الدراسات تم التأكيد على أن الأعباء الضريبية والمساهمة في الضمان الاجتماعي هي من أهم الأسباب الرئيسية لوجود اقتصاد الظل[1] .إذ يعد ارتفاع مستوى العبء الضريبي حافزا للأفراد والمؤسسات للانخراط في اقتصاد الظل وهذا ما أثبتته دراسة ***Vito Tanzi*** وقبله دراسة ***Kaldor*** سنة 1956 في الهند ذلك لأن الأنشطة فيه غير مسجلة .و أي زيادة في نسبة الضريبة يؤدي إلى تخفيض الحصيلة الضريبية وتشير دراسة ***Cebula*** في 1997 في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة الدخل الفردي الفيدرالية بنسبة نقطة مئوية واحدة، أدى ذلك إلى نمو اقتصاد الظل بنسبة 1.4 نقطة مئوية في حالة ثبات العوامل الأخرى، كما أن الإبقاء على المعدل الحدي الأقصى لضريبة الدخل عند مستوى محدد يحول دون نمو اقتصاد الظل.[2]وقد أسفرت

(1)Friedrich Schneider & Andreas Buehn(october 2009) : " Shadow Economy and corruption all over the world :revised estimates for 120 countries ",economics :the open –access,open –assessment e journal, ,p3.

(2)فريديرك شنايدر،دومنيك انستي(2002):"الاختباء وراء الظلال،نمو الاقتصاد الخفي"سلسلة قضايا اقتصادية رقم 30،صندوق النقد الدولي ،ص7.

العديد من الدراسات على وجود أدلة قوية على تأثير النظام الجبائي على اقتصاد الظل ففي النمسا كان لعبء الضرائب المباشرة بما فيها اشتراكات الضمان الاجتماعي أقوى أثر على نمو اقتصاد الظل،كما أثبت المسح الذي قام بها ***F.Schneider*** في ألمانيا من 1996-2003 أن زيادة معدلات الضرائب وحصص الضمان الاجتماعي تؤثر في اقتصاد الظل ب35 إلى 38 % [1] . ومن الباحثين الذين وجدوا أدلة ذات دلالة إحصائية على ذلك التأثير: ***Schneider (1994b, 2000, 2004, 2005,) and Johnson, Kaufmann and Zoido-Lobatón (1998a, 1998b)*** وذلك في أستراليا والدول الإسكندنافية (الدنمارك ،النرويج،السويد)...وقبلهم ***G. Kirchgaessner (1983, 1984)***

- ✓ **ندرة السلع** :نقص عرض السلع الاستهلاكية و الكمالية ما يؤدي إلى التحول نحو الاقتصاد الخفي من أجل توفير و إنتاج هذه السلع للوفاء باحتياجات الطلب عليها.
- ✓ **الفساد الإداري**:حيث أشارت دراسة كل من ***Johnson*** في ***1998*** و ***Dreher*** في *2009*الى أن الشعور بالثقة لدى الأفراد في المؤسسات الحكومية يقلل من حجم اقتصاد الظل فنجده يتناقص في المؤسسات التي الحكومية التي تتسم بالقوة والكفاءة في تطبيق القانون والعكس صحيح.
- ✓ **كثرة اللوائح الحكومية**:يمكن أن تؤدي اللوائح الحكومية إلى زيادة كبيرة في تكلفة العمالة التي تتحملها المؤسسات في الاقتصاد الرسمي ومن بينها اشتراطات الترخيص،لوائح سوق العمل ،الحواجز التجارية،القيود المفروضة على عمل الأجانب ،وحين تقوم جهات العمل في الاقتصاد الرسمي بنقل عبء معظم التكاليف إلى العاملين فهي تعطيهم حافزا قويا للانتقال إلى اقتصاد الظل فوفق المسح السابق ل ***F.Schneider*** في ألمانيا فان كثرة اللوائح تؤثر بنسبة من 8 إلى 10% في اقتصاد الظل.ومن الباحثين الذين وجدوا دليلا شاملا على تأثير الأنظمة العمالية على اقتصاد الظل في ألمانيا ***Johnson, Kaufmann, and Zoido-Lobatón (1998b)***
- ✓ **دور المشروعات الصغيرة:** تستخدم المشروعات الصغيرة النقود السائلة في إجراء معاملاتها، هذا ما يسهل ممارسة الأنشطة الخفية و التهرب من دفع الضريبة، بالإضافة إلى عدم الإعلان عن الدخول الناتجة عنها.

ب-آثار اقتصاد الظل: يمكن تلخيص الآثار المترتبة على نمو اقتصاد الظل كما يلي:

- ✓ **الآثار الإيجابية:** يمكن تلخيص هذه الآثار في:

➢ اقتصاد الظل يتفوق على الاقتصاد الرسمي في كفاءته وقدرته على المنافسة ،وبالتالي فأي زيادة فيه تؤدي إلى تنشيط النمو الاقتصادي ومن المؤكد أن الدراسات قد أظهرت أن ما لا يقل عن ثلثي الدخل المكتسب في

(1) Friedrich Schneider(july 2007) : " Shadow Economy and corruption all over the world new estimated for 145 countries , " available at:: https://www.researchgat.net/publication/23755510, p14.

اقتصاد الظل تم إنفاقه بسرعة في الاقتصاد الرسمي،ففي ألمانيا والنمسا تبين أن ثلثي القيمة المضافة التي تتحقق في اقتصاد الرسمي ما كان لها أن تتحقق لولا اقتصاد ظل.

- الأثر على تخفيض معدل البطالة وتأهيل العمال وزيادة العرض السلعي. [1]
- الاستجابة السريعة لتغيرات السوق وتخفيض الفروق في توزيع الدخل.
- تخفيض معدلات الجريمة والهجرة.

لكن بالرغم من وجود آثار إيجابية لاقتصاد الظل إلا أن آثاره السلبية أكثر .

✓ **الآثار السلبية:**

- التأثير سلبا على المؤشرات النقدية فمعظم المعاملات تتم نقدا في اقتصاد الظل ،وبالتالي فان زيادة النشاط فيه تؤدي إلى زيادة الطلب على النقود.
- انخفاض معدلات العمالة في الاقتصاد الرسمي نظرا لتزايد عدد العاملين في اقتصاد الظل ،مما قد يؤدي إلى استغلال الفئات الضعيفة في هذا المجال كالأطفال والنساء مما يؤدي أيضا إلى انتشار الجهل وعدم الرغبة في التعليم.
- فقدان الحصيلة الضريبية وتشوه المعلومات لاسيما عندما تكون نسبة اقتصاد الظل في بلد ما كبيرة فهذا يؤدي إلى إضعاف نمو الناتج الوطني وعدم القدرة على الاعتماد على البيانات الرسمية المعلن عنها.
- انتشار الجريمة وعدم الأمان والاستقرار نتيجة مزاولة الأنشطة الغير مشروعة.

2 – طرق تقدير اقتصاد الظل ونتائج قياسه

أولا : طرق قياس اقتصاد الظل

لقد طور الباحثون العديد من الطرق والأساليب لقياس وتقدير حجم اقتصاد الظل وليس هناك طريقة تقدير مثلى ،لذا يمكن أن تتباين تقديراته حسب الطريقة المتبعة فلكل منهج جوانب قوة وضعف و تنقسم هذه المناهج إلى :المنهج المباشر و الغير مباشر ومنهج النماذج والتي سيتم تلخيصها في الجدول الموالي:

(1)نسرين يحياوي(ديسمبر 2016):"الاقتصاد الموازي في الجزائر :الحجم،الأسباب والنتائج"،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية،العدد السادس ،ص 294.

الجدول رقم(05/02) :طرق تقدير اقتصاد الظل

الطريقة	المنهج المعتمد	وصف الطريقة ومميزاتها	العيوب	الدراسات التي تناولتها
المسح بالعينة	المنهج المباشر المدخل الجزئي	تتم من خلال دراسات مسحية أو عينات مختارة ومصممة بشكل جيد ،تتم من خلال استمارة استقصاء تمكن من تحديد خصائص مجتمع العينة وكذا الحصول على معلومات تفصيلية حول هيكل اقتصاد الظل.	تردد المتعاونين في تقديم إجابات صحيحة وعدم اعترافهم بارتكاب سلوك احتيالي.	***Fed & Tarsen(2005,2008,2009) Haigner Et Al (2013),Enste and Schneider*** في ألمانيا
تدقيق الحسابات الضريبية	المنهج المباشر	يتم اختيار عينة من دافعي الضرائب مشكوك فيهم ثم يتم إخضاعهم للفحص الدقيق وتحليل التناقضات بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي ويتم بعد ذلك تعميم النتائج المتحصل عليها على المستوى الكلي.	النتائج المتحصل عليها غير ممثلة لمجتمع الدراسة لأن العينة لم يتم اختيارها بطريقة عشوائية.	دراسة لدخل 50000 فرد في و.م.أ بينت أن إخفاء مستوى الدخل الحقيقي وصلت ل 60% والمشكل أن اختيارهم لم يكن بطريقة عشوائية وإنما لكونهم الأشخاص الأكثر تهربا.
طريقة إحصاءات الحسابات القومية	المنهج الغير مباشر	يتم احتساب الناتج القومي الإجمالي ***GNP*** حسب :طريقة الدخل أو طريقة الإنفاق ومن المفروض أن تتساوى نتيجة الطريقتين.ويظهر اقتصاد الظل هنا عندما يكون الناتج القومي الإجمالي حسب طريقة الدخل أقل من ***GNP*** حسب الإنفاق لأن الشخص الطبيعي أو المعنوي لا يرغب في الإفصاح عن دخله المتبقي لكن إذا سئل عن نفقاته فانه يعمد لتسجيلها بدقة فهذه الطريقة تستند إلى التناقضات بين إحصائيات الإيرادات والنفقات في المحاسبة الوطنية وتعطي تقدير جيد.	الأخطاء في الحسابات القومية تؤدي إلى أخطاء في الإحصائيات المقدمة مما يؤدي إلى تقديرات غير موثوقة.	دراسة ***Lippert & Walker*** في1997 لنسبة اقتصاد الظل في ألمانيا لسنوات 1980/1975/1970 حيث بلغ فيها مستوى اقتصاد الظل النسب التالية على التوالي:11،10.2،13.4 %
إحصاءات القوى العاملة الرسمية	المنهج الغير مباشر	تقدير انخفاض مشاركة اليد العاملة في الاقتصاد الرسمي على أساس زيادة نموها في اقتصاد الظل على افتراض ثبات مشاركة القوى العاملة في الاقتصاد	يمكن لشخص أن يكون له وظيفة في الاقتصاد	دراسة ***Langfeldt*** في 1983 في ألمانيا حيث بلغ نسبة اقتصاد الظل من الناتج المحلي للسنوات (1980/1975/1970) على

			الرسمي وكذا في اقتصاد الظل	التوالي 23،38.5،34 %
طريقة المعاملات	المنهج الغير مباشر	تم وضعه من قبل ***Feige*** في ايطاليا على أساس افتراض أن هناك علاقة ثابتة بين حجم المعاملات والناتج القومي الرسمي (الفعلي) .ويتم تقدير اقتصاد الظل من خلال الفرق بين الناتج الوطني الرسمي والناتج الوطني الاسمي مع افتراض وجود سنة أساس لا يوجد فيها اقتصاد الظل	صعبة التطبيق نتيجة افتراض سنة لا يوجد فيها اقتصاد الظل .	دراسة كل من ***Feige&Lang*** في ألمانيا حيث بلغ نسبة اقتصاد الظل (1970/1975/1980/1985) %(17.2/22.3/29.3/31.4)
الطلب على النقود	منهج غير مباشر	تقدير حجم اقتصاد الظل من واقع الطلب على النقود ،على افتراض أن المعاملات تتم نقدا .	لا تتم جميع المعاملات نقدا.	دراسة ***Schneider & Enste*** في ألمانيا سنة 2000 حيث بلغت نسبة اقتصاد الظل 14.7%
استهلاك الكهرباء	منهج غير مباشر	تقدير نمو اقتصاد الظل من واقع استهلاك الكهرباء ،على افتراض أن استهلاك الكهرباء أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل،ثم يتم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق إلى اقتصاد الظل.	يمكن استخدام أنواع أخرى للطاقة	دراسة ***Filipec*** في 2011 في جمهورية تشيك حيث بلغت نسبة اقتصاد الظل للفترة ما بين (1990–2008) في المتوسط 4.46 % من الناتج المحلي الإجمالي.
النموذج الديناميكي متعدد المؤشرات ومتعدد الأسباب *DYMIMIC*	منهج النماذج	قام بتصميم هذا النموذج ***Zelner*** سنة 1970 ويقوم هذا النهج على تقدير اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على اقتصاد الظل كمتغير كامن ولكنه مرتبط بمتغيرات ومؤشرات قابلة للمشاهدة والقياس :كمعدل البطالة،التضخم،الاستهلاك الحكومي ،التوجه الاقتصادي،سعر الصرف ..	مدى فاعلية الأسباب والمتغيرات في تفسير اقتصاد الظل	تم تطبيقها في العديد من الدراسات ففي ألمانيا طبقت من قبل ***Frey & Weck 1983,Pickard & Sarda 2006,Shnieder 2005/2007…***

Source :

***Friedrich Schneider & Andreas Buehn : " Shadow Economy :Estimation Methods,Problems,Results And Open Questions " ;** Open **Economic p 6p10.**

***Friedrich Schneider & leandro medina : " Shadow Economies around the world ,new results for 158 countries over 1991-2015 " ,working paper no 6430,pp 7-11.**

***Friedrich Schneider & leandro medina(january 2018) : " Shadow Economies around the world, what did we learn over the laste 20 years " ifm working paper 18/17,pp9-14.**

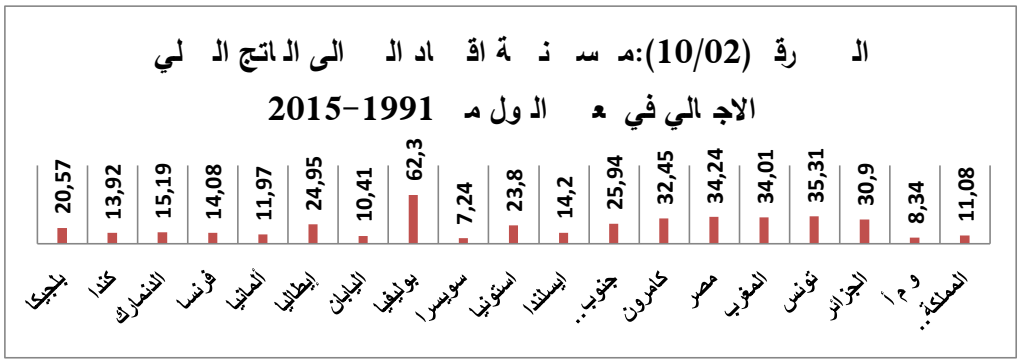
ومن خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن هناك العديد من الطرق المستخدمة لحساب حجم اقتصاد الظل لكن من أكثر الطرق استخداما نجد طريقتي الطلب على النقود (***The Currency Demand Approach-CDA***)والنموذج الديناميكي متعدد المؤشرات ومتعدد الأسباب ***(DYMIMIC)*** ،وهذه الطرق كما ذكرنا سابقا قد تؤدي إلى نتائج مختلفة وهذا ما أثبتته دراسة كل من ***Fridrich Schneider,Andreas Buehn*** بعنوان:"**اقتصاد الظل،طرق التقدير المشاكل،النتائج والأسئلة المفتوحة**" والتي قاما فيها بعرض مختلف الطرق المستخدمة في تقدير اقتصاد الظل ونقاط القوة والضعف في كل طريقة وكذا التباين الملحوظ في اختلاف النتائج بين الطرق المطبقة وكذا اختلافها بين الباحثين الذين طبقوا نفس الطريقة. فدراسة ***Kirchgassner*** في1983 بألمانيا وجدت أن نسبة اقتصاد الظل سنة 1983 تساوي 3.1 % في حين دراسة ***Langfeldet*** سنة 1983 وجدت نسبة اقتصاد الظل لنفس السنة تساوي 12.1 % أما دراسة ***Schneider and Enste*** في سنة 2000م وجد أن نسبة اقتصاد الظل لألمانيا في 1983 تساوي 4.5% وذلك رغم استخدامهم نفس الطريقة وهي طريقة الطلب على النقود.ونفس الدراسة وجدت اختلاف في النتائج حسب طريقة ***DYMIMIC*** حيث توصل الباحثان ***Pickardt and Sarda*** سنة 2006الى أن نسبة اقتصاد الظل في ألمانيا سنة 2000 يساوي 16.3% في حين توصلت دراسة ***Schneider*** (2005, 2007) إلى أن نسبته تقدر ب 16% .[1]كما تم استخدام هتان الطريقتان من قبل ***Mai Hassan&Friedrich Schneider*** في دراسة بعنوان: "**نمذجة اقتصاد الظل المصري،نموذج *MIMIC* ونموذج الطلب على النقود**" والتي اعتبرت أول دراسة لاقتصاد الظل في مصر للفترة مابين 1976و2013 وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة اقتصاد الظل قد انخفضت من 35% سنة 1976 إلى 21%سنة 2013 من الناتج المحلي الإجمالي أي نسبته في المتوسط هو 30%من الناتج حسب نموذج ***MIMIC*** في حين حسب طريقة ***CDA*** فان نسبة اقتصاد الظل في المتوسط تتراوح بين 15% إلى 20% من الناتج المحلي الإجمالي وهذا ما يثبت التباين في النتائج بين الطرق. كما قام صندوق النقد الدولي بعرض ورقة بحث في جانفي 2018 بعنوان: "**اقتصاد الظل حول العالم،وما يجب معرفته خلال 20سنة سابقة**" من إعداد الباحثين ***Leandro Medina and Friedrich Schneider*** –

ثانيا : نتائج قياس اقتصاد الظل في بعض الدول :

بجدر الإشارة إلى أن ***Friedrich Schneider*** قد قدم العديد من الأبحاث والدراسات في حجم اقتصاد الظل سنة 2007 ل120دولة،وفي سنة 2018 ل143 دولة..–، حيث قدما نتائج عن نسبة اقتصاد الظل في 158 دولة من (1991–2015) والتي بلغت في المتوسط 31.9 % من الناتج المحلي الإجمالي وكانت القيمة

(1) Friedrich Schneider & Andreas Buehn : "Shadow Economy :Estimation Methods, Problems ,Results And Open Questions " ;op. cit p16

الأكبر في زمبابوي ب60.6% وبوليفيا ب 62.3% أما القيمة الأصغر فكانت في أستراليا ب 8.9% وسويسرا ب 7.2 % أما الجزائر فان نسبة اقتصاد الظل مرتفعة ب 30.9% والشكل الموالي يبين متوسط نسبة اقتصاد الظل لبعض الدول في العالم من 1991-2015.



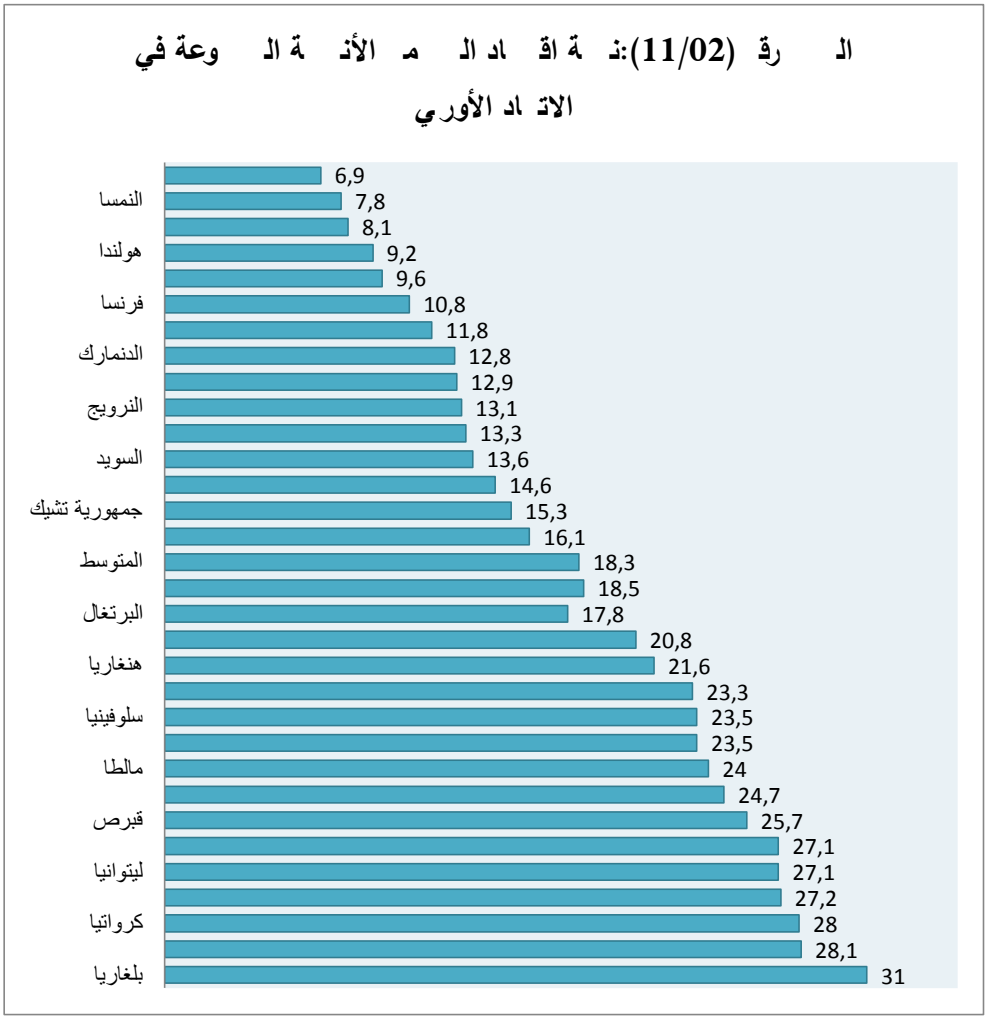
الـ رقـ (10/02):مـ سـ نـ ـة اقـ ـاد الـ الى الـ اتج الـ لي

الاجـ الي في عـ الـ ول مـ 1991-2015

Source :My Own Work According To Friedrich Schneider & Leandro Medina : « Shadow Economies Around The World,What Did We Learn Over The Laste 20 Years " , IFM Working Paper 18/17,P50-54

من خلال الشكل يتبين لنا أنه كلما كان اقتصاد الدولة قوي كلما كانت نسبة اقتصاد الظل قليلة كما في سويسرا7.24 %،و.م.أ 8.34 %وهما من أكبر الدول التي يلجأ لهما المستثمرين لتحويل أرباحهم –الملاذات الضريبية –والعكس صحيح في بوليفيا وغيرها من الدول حيث أن أكثر من نصف الناتج المحلي ناجم عن ممارسات اقتصاد الظل بنسبة 62.3 %، أما الجزائر فقد قدرت نسبة اقتصاد الظل لها ب 30.9% كمتوسط لفترة (2015/1991) وهي أقل من تونس،ومصر والمغرب لكن بقليل لأن النسب متقاربة .فالدولة تلعب اذا الدور الرئيسي في تقليص نسبة اقتصاد الظل من خلال الاجراءا ت السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تتخذها.

أما عن نسبة اقتصاد الظل من الأنشطة المشروعة في الاتحاد الأوربي فتعتبر الدراسة التي قام بها كل من ***Bogdan Mróz ,Friedrich Schneider, Konrad Raczkowski*** بعنوان:"**اقتصاد الظل،والتهرب الضريبي في الاتحاد الأوربي**" سنة 2015 في مجلة ***Money Laundering Control*** ل 32 دولة من أهم الدراسات لأنها الدراسة الوحيدة التي قام من خلالها الباحثين بتقدير نسبة اقتصاد الظل الناجم عن الأنشطة المشروعة فقط دون احتساب الأنشطة الغير المشروعة – الإجرام والسرقة –كما في الدراسات السابقة الذكر والتي تم الاعتماد عليها لحساب الفجوة الضريبية والشكل الموالي يلخص لنا ذلك:



Source : Bogdan Mróz ,Friedrich Schneider, Konrad Raczkowski(January 2015) : " Shadow Economy And Tax Evasion In The Eu "Journal Of Money Laundering Control ;Vol 18 , ,P44.

من خلال هذا الشكل يتبين لنا أن متوسط اقتصاد الظل في دول الاتحاد الأوروبي هو 18.3 %و أعلى قيمة لاقتصاد الظل في تصدرتها بلغاريا ب 31 % ثم رومانيا وكرواتيا وليتوانيا .... وأدنى قيمة له في سويسرا ب 6.9 % وهذه النسب رغم كونها منخفضة نوعا ما إلا أن لها تأثير كبير على إيرادات الدولة لأنها ناجمة عن ممارسات التجنب الجبائي القانونية والتي لا يمكن إثبات ممارستها في أرض الواقع لاسترجاع الأموال الناجمة عنها.

ثالثا: اقتصاد الظل في الجزائر:

أ- **العوامل المؤدية لتنامي اقتصاد الظل في الجزائر:** يعود ظهور اقتصاد الظل إلى ثمانيات القرن الماضي،ولو أن البعض يرجع ظهوره إلى بداية الاستقلال.وان استفحال هذه الظاهرة ناجم على العوامل التي يمكن اختصارها فيما يلي :

✓ **توسع سوق السلع والخدمات الموازية** :من خلال الباعة الجائلون ،والأسواق الأسبوعية.... ....حيث بلغ سنة 2012 عدد الأسواق الموازية في سبع مدن 377 سوق موازي في كل من (الجزائر العاصمة بنسبة 39 % وبومرداس ب 16.71 %، وهران ب 13.79%، قسنطينة ب 8.22 %، بسكرة 7.69 %،الشلف 7.42%،البليدة 7.16%) كما بلغ عدد الناشطين بها 33979 ناشط وذلك حسب النسب التالية(18.11.% في الجزائر العاصمة، وبومرداس ب 4.94 %، وهران ب 40.46%، قسنطينة ب 8.12 %، بسكرة 12 %،الشلف 5.66%،البليدة 10.68%)

✓ **توسع سوق العمل الموازي** حيث أن طلبات العمل وصلت سنة 2015 إلى 1005506 طلب عمل في حين كانت عروض العمل المسلمة 441812 منها دائمة ب 19204 و مؤقتة ب 318917 أي أن نسبة عروض العمل المسلمة تقدر ب 43.93 % وعروض العمل الدائمة تقدر نسبتها ب 1.9% من إجمالي طلبات العمل.[1]فبالرغم من المجهودات المبذولة والتسهيلات المقدمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،إلا أن فئة البطالين حسب المكتب الدولي للعمل بلغت 1337000 بطال، وبلغ بذلك معدل البطالة 11.2% على المستوى الوطني. مما أدى ب 41% منهم إلى الاتجاه إلى اقتصاد الظل سنة 2014.

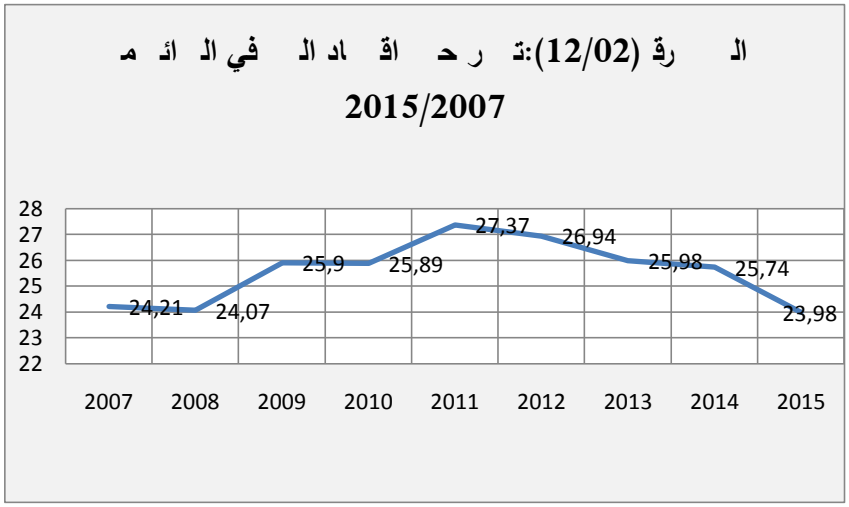
✓ **توسع سوق الصرف الموازي:** تشكل كل من تيزي وزو ،وهران،الجزائر العاصمة ،قسنطينة نقاط أساسية لبيع وشراء العملة الصعبة في السوق الموازية ويرجع تنامي سوق الصرف الموازي إلى عجز البنك المركزي على تلبية رغبات طالبي العملة الصعبة .وقد بلغ سعر الصرف الموازي لسنة 2014 146 في حين سعر الصرف الرسمي 108.

✓ و يجدر الإشارة إلى أن هناك عوامل أخرى تؤدي لتفعيل اقتصاد الظل :كالفساد الناجم عن الرشوة والاختلاسات –حسب مؤشر منظمة الشفافية العالمية فالجزائر تحتل مراتب عالية في مؤشرات الفساد بلغ سنة 2014 المؤشر 6- وكذا تبييض الأموال...

ب- تطور اقتصاد الظل في الجزائر (2015/2007):

أما عن تتطور نسبة اقتصاد الظل في الجزائر من سنة 2007-2015 فقد كانت كالتالي:

(1)الديوان الوطني للإحصائيات(2018) : "الجزائر بالأرقام نتائج (2015-2017)" ، نشرة 2018 رقم 48،ص 11.



Source :My Own Work According To: Friedrich Schneider & Leandro Medina : " Shadow Economies Around The World ,What Did We Learn Over The Laste 20 Years " IFM Working Paper , IFM Working Paper 18/17,P 69.

من خلال الشكل البياني يتبين لنا أن نسبة اقتصاد الظل في الجزائر عرفت تذبذبا في نموها فوصلت إلى أقصى درجة لها سنة 2011 ثم تراجعت نسبيا إلى أن وصلت في سنة 2015 إلى 23.98 % وهذا يرجع إلى الإصلاحات التي مست العديد من الإدارات ولاسيما الإدارة الضريبية وعصرنتها.

المطلب الثالث : اقتصاد الظل و حجم الفجوة الضريبية:

ينظر إلى الفجوة الضريبية على أنها ذلك الجزء الصغير من اقتصاد الظل القانوني والمشروع والذي يعتبر حافزا للنمو الاقتصادي إذا كان في الحدود المقبولة والتي لا تتجاوز قيمتها كما ذكرنا سابقا نسبة 5% .ويتم احتساب الفجوة الضريبية انطلاقا من اقتصاد الظل لكونها جزء منه وذلك حسب القاعدة التالية:

$$TG = \frac{SE(\%)r}{GDPn} * \frac{TTR(\%)}{GDPn} = \frac{SE(\%)r}{100\%} * TTR(\%)$$

بحيث: ***TG***:تمثل الفجوة الضريبية،***SE***: يمثل اقتصاد الظل(حسب دراسة ***Raczkowski*** وغيره السابقة الذكر) ***TTR***معدل الضريبية الإجمالي. ***GDP***هو الناتج المحلي الاسمي بالدولار الأمريكي.

وقد قام ***Bogdan Mróz*** و***Raczkowski*** بقياس الفجوة الضريبية ل 35 دولة منها 28 دولة أعضاء في الاتحاد الأوروبي بالإضافة لسبعة دول أخرى وهي: أستراليا، كندا، اليابان، و.م.أ ،نيوزيلاندا وتركيا وسويسرا وذلك في دراسة بعنوان:"***TAX GAP IN GLOBAL ECONOMY***"في ماي 2016 وهي نفس الدراسة التي أعيد نشرها في ديسمبر 2018 في ***Journal Of Money Laundering Control*** وذلك بتطبيق القاعدة السابقة وقد توصلت الدراستين إلى نفس النتائج الملخصة في الجدول الموالي:

الجدول (06/02): تطور حجم اقتصاد الظل والفجوة الضريبية في الاتحاد الأوروبي(2011-2015)

الوحدة *SE :%*

بليون دولار أمريكي: *TG*

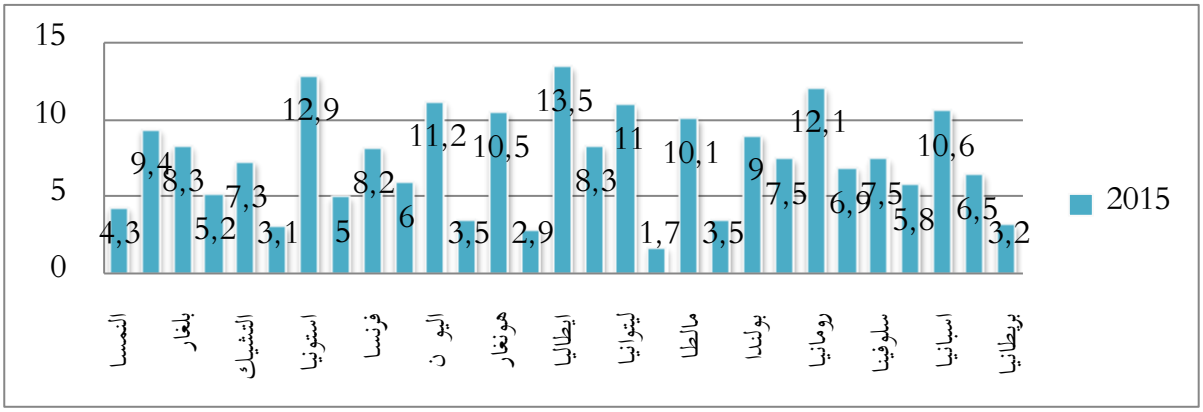
الدول	2011		2012		2013		2014		2015	
	SE%	*TG*	*SE%*	*TG*	*SE%*	*TG*	*SE%*	*TG*	*SE%*	*TG*
النمسا	7.9	17.73	7.6	16.23	7.6	16.89	7.5	17.02	8.2	18.64
بلجيكا	17.1	51.47	17.4	49.98	16.8	50.61	16.4	50.56	16.2	50.06
بلغاريا	32.3	4.9	32.6	4.75	31.9	4.69	31.2	4.69	30.6	4.57
كرواتيا	29.5	4.02	29.8	3.67	29	3.29	28.4	3.05	27.7	2.98
ج.التشيك	16.4	17.93	16.7	16.61	16	16.04	15.5	15.45	15.1	15.22
الدنمارك	13.8	12.44	14	12.18	13.4	11.84	13	11.56	12	10.76
استونيا	28.6	3.77	29.3	4.44	28.2	3.48	27.6	3.52	26.2	3.34
فنلندا	13.7	14.62	14	14.59	13.3	14.2	13	14.08	12.4	13.5
فرنسا	11	206.87	11.3	201.49	10.8	202.13	9.9	186.54	12.3	233.92
ألمانيا	13.7	234.39	13.9	225.42	13.3	243.6	13	244.41	12.2	229.28
اليونان	24.3	32.21	25.4	27.95	24	25.58	23.6	27.98	22.4	26.4
هونغاريا	22.8	16.53	23.3	14.71	22.5	14.8	22.1	14.54	21.9	14.32
ايرالندا	12.8	7.73	13	7.33	12.7	7.58	12.2	7.77	11.3	7.11
ايطاليا	21.2	326.96	21.8	306.27	21.6	303.71	21.1	295.9	20.6	291.63
لاتيفيا	26.5	2.81	27.3	2.78	26.1	2.82	25.5	2.85	23.6	2.62
ليتوانيا	29	5.44	29.7	5.47	28.5	5.65	28	5.75	25.8	5.27
لوكسمبورغ	8.2	0.96	8.4	0.95	25.3	1.01	8	1.01	8.3	1.04
مالطا	25.8	1.55	26	0.96	25.3	1.01	24.3	1.01	24.3	1.02
هولندا	9.8	34.68	10	32.27	9.5	32.03	9.1	30.86	9	30.87
بولندا	25	51.78	25.4	50.16	24.4	49.42	23.8	50.47	23.3	49.45
برتغال	19.4	20.33	19.2	17.45	19.4	18.46	19	18.5	17.6	17.25
رومانيا	29.6	23.51	29.8	21.86	29.1	23.83	28.4	24.41	28	24.07
سلوفاكيا	16	7.43	16.4	7.18	15.5	7.12	15	7.28	14.1	6.88
سلوفينا	24.1	4.18	24.3	3.81	23.6	3.67	23.1	3.65	23.3	3.66
قبرص	26	1.55	26.2	1.45	25.6	1.39	25.2	1.36	24.8	1.31
اسبانيا	19.2	107.89	19.4	99.15	19.2	151.92	18.6	152.02	18.2	151.04
السويد	14.7	43.13	15	42.51	14.3	43.17	13.9	39.18	13.2	37.42
بريطانيا	10.5	98.25	10.7	97.93	10.1	93.59	9.7	96.17	9.4	92.77
المتوسط	19.6	54.17	19.9	51.99	19.3	51.65	18.8	51.87	18.3	50.69

Source : Konrad Kruczkowski & Bogdan Mroz : " The Tax Gap In The Global Economy " Article In Argumenta Oeconomica, p14.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن القيمة الاسمية للفجوة الضريبية بالدولار الأمريكي مرتفعة جدا لاسيما في ايطاليا،فرنسا ،ألمانيا ،اسبانيا ،ويقدر متوسط الفجوة الضريبية لدول الاتحاد الأوروبي ب 50.69بليون دولار سنة 2015 وبنسبة تطور تقدر ب 0.066- % عن سنة 2011 أي أن هناك انخفاض طفيف جدا في حجم الفجوة الضريبية ويرجع ارتفاع حجم الفجوة إلى عدم الامتثال الضريبي و لجوء غالبية الشركات متعددة الجنسيات إلى تحويل أرباحها إلى مناطق ذات المعدل الضريبي المنخفض أي إلى الملاذات الضريبية واستخدام أسعار التحويل ... من أجل تجنب دفع الضريبة على أرباحها بطرق قانونية ،وأيضا إلى ممارسات اقتصاد الظل فنسبة اقتصاد الظل مرتفعة حيث وصل متوسط اقتصاد الظل سنة 2015 في الاتحاد الأوربي إلى 18.3 % سنة 2015 وقد عرف انخفاض يكاد يكون غير ملموس يقدر ب – 0.068% مقارنة بسنة 2011.

أما عن نسبة الفجوة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي في الاتحاد الأوربي فيبينها الشكل الموالي:

الشكل رقم (13/02): الفجوة الضريبية نسبة للناتج المحلي الإجمالي.



Source: Konrad Raczkowski, B. M. (may,2016). The Tax Gap In The Global Economy Article In Argumenta Oeconomica, p 10.

من خلال هذا الشكل البياني يتبين لنا أن مستوى الفجوة الضريبية يرتبط ارتباطا عكسيا بالناتج المحلي الإجمالي للدولة فكلما كان مستوى الناتج مرتفعا كانت نسبة الفجوة أقل ولاسيما في الدول ذات الاقتصاد القوي والعكس صحيح وقد بلغت نسبة الفجوة الضريبية الأكبر في ايطاليا ب13.5 **%** وتعبر الفجوة الضريبية للدول مثل:كرواتيا ، ليتوانيا،اسبانيا، هنغاريا،مالطا،بلجيكا،بولندا،بلغاريا،لاتيفيا،فرنسا،البرتغال،سلوفينيا ،التشيك،سلوفاكيا،السويد،ألمانيا،قبرص عن وجود سياسات جبائية خاطئة في بعض الدول الأوروبية.(فاقت 5**%**) وقد بلغ متوسط الفجوة الضريبية لدول الاتحاد الأوروبي 7.7**%**.وذلك ناجم كما ذكرنا سابقا عن اللجوء إلى الملاذات الضريبية واستخدام أسعار التحويل .

وعلى الرغم من أن مقدار الضريبة التي تم التهرب منها في الاتحاد الأوروبي قد انخفض بنسبة 12 **%** إلى 16 **%** منذ عام 2009 ،إلا أنها لا تزال مرتفعة للغاية وفقا لدراسة أجرتها جامعة لندن مؤخرا حيث خسرت دول الاتحاد الأوربي ما قيمته 824 مليار يورو من أموال الضرائب (50 إلى 190 مليار يورو)وفقا لخبير الضرائب ***Richard Murphy*** . وحسب ***Murphy*** فان ايطاليا تتصدر دول الاتحاد الأوربي تليها ألمانيا وفرنسا وبريطانيا .....والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول(07/02) : التهرب الضريبي لدول الاتحاد الأوروبي

الدولة	التهرب الضريبي	الدولة	التهرب الضريبي
ايطاليا	190.9	فنلندا	11
ألمانيا	125.1	هنغاريا	10.7
فرنسا	117.9	التشيك	9.1
بريطانيا	87.5	ايرلندا	8.8
اسبانيا	60	سلوفاكيا	6.9
بولندا	34.6	بلغاريا	5.4
بلجيكا	30.4	كرواتيا	3.8
هولندا	22.2	ليتوانيا	3.5
النمسا	19.9	سلوفينيا	3.1
الدنمارك	17.5	لاتيفيا	2.6
السويد	16.9	القبرص	1.7
رومانيا	16.2	لوكسمبورغ	1.6
برتغال	12.9	استونيا	1.4
		مالطا	0.9

Source : Armstrong, m. (2019/ 02/ 22). tax evasion costs EU countries billions. Consulté le 03 2019, 15, sur statita.com

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن مقدار الضرائب المتهرب من دفعها مرتفع جدا في دول الاتحاد الأوروبي مما يفقد الدول أهم مصدر من مصادر تمويل الخزينة العمومية.

وقد قام الباحثان ***Foly Anonou&Georges Vivien*** في 2015 بتقديم دراسة بعنوان " ***Exploring The Dynamic Of The Tax Gap In Africa*** " حاولا من خلالها معرفة تطور أو ثبات نسبة الفجوة الضريبية أي ديناميكية الفجوة داخل بعض البلدان الإفريقية المتماثلة في مستوى اقتصادها (إثيوبيا وموزنبيق،مصر وجنوب إفريقيا،توغو وزمبيا،تشاد ومالي،بنين وأوغندا،غابون والجزائر)خلال العقد الماضي وقد توصلت الدراسة إلى ثبات نسبة الفجوة وذلك يرجع إلى عدم صرامة القوانين وكذا عدم فعالية السياسات الضريبية المتبعة،أما إحصائيات الفجوة الضريبية في الدول الأخرى بالنسبة للناتج الوطني فهي غير متوفرة.

من خلال مل تم تقديمه فان: الفجوة الضريبية هي جزء لا يتجزأ من أي اقتصاد وقد تم تعريفها سابقا بأنها الجزء المفقود من الضرائب نتيجة عدم الامتثال الناجم عن ممارسات التجنب الجبائي أو ممارسات التهرب الجبائي والإشكال هنا لا يكمن في ممارسات التهرب الجبائي–الغش – لأنها مضادة للقانون وواضحة وإنما في ممارسات التجنب الجبائي التي يصعب إثباتها حتى من قبل المختصين وذلك من خلال إما ممارسات التسيير الجبائي الفعال التي تحترم نص وروح القانون والالتزام بها يجعل الفجوة في الحدود المقبولة أو ممارسات التسيير الجبائي العدواني التي تحترم نص القانون فقط مما يجعل الفجوة تتعدى حدها القانوني وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الدراسة وهي ممارسات التسيير الجبائي الفعال والعدواني التي تؤدي إلى تخفيض الضريبة لأدنى حد ممكن دون أي متابعة قانونية.

المبحث الثاني: أساسيات في التسيير الجبائي:

المطلب الأول : ماهية التسيير الجبائي:

1- تعريف التسيير الجبائي ومميزاته:

قبل التطرق إلى التسيير الجبائي سنحاول أولا تعريف التسيير .

أولا:تعريف التسيير:

لقد قدم العديد من الباحثين تعريفات للتسيير باعتباره من أهم الوظائف داخل المؤسسات الاقتصادية فقد عرفه **هنري فايول** بأنه:"مجموعة من الوظائف الإدارية متمثلة في التنبؤ،التخطيط،التنظيم ،إصدار الأوامر"

كما عرفه **فريدريك تايلور** بأنه:"التسيير هو:أن تعرف بالضبط ماذا تريد ،ثم تتأكد من أن الأفراد يؤدون بأحسن طريقة وبأقل تكلفة ممكنة."[1]

فالتسيير إذن هو قيادة وتنسيق ورقابة عدد من الأشخاص والذي يطلق عليهم المسيرين لانجاز هدف أو غرض معين ،حيث يهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.فهو إذن يهدف إلى تخفيض التكاليف ومن التكاليف التي تهمنا في موضوع دراستنا والتي تؤثر في القرارات المالية المختلفة داخل المؤسسة هي الضريبة والتي يمكن تخفيضها من خلال ممارسات التسيير الجبائي.

و يجدر الإشارة إلى أن التسيير الجبائي يترجم لدى الفرانكفونيين بالعديد من المصطلحات منها التسيير الجبائي،التسيير الضريبي :***la gestion fiscale ,l'optimisation fiscale*** ولدى الأنجلوسكسونيين ب :التخطيط الضريبي:***tax planing*** . وهناك العديد من الباحثين الذين اهتموا بموضوع التسيير الجبائي أمثال: ***Shevlin ،...&Porter, Graham, ,Wilson***

ثانيا :تعريف التسيير الجبائي (التخطيط الضريبي):

التسيير الجبائي –الضريبي – فرع من فروع التسيير المالي ويرجع تاريخ ممارسات التسيير الجبائي إلى سنة 1947م في قضية المفوض نيومان الخامس***(Comissioner,V.Newman)*** على يد القاضي أشار أنه:لا يوجد شيء مسيء في ترتيب الشؤون المالية من خلال الحفاظ على أدنى مستوى ممكن من الضرائب.[2]

ولقد وردت العديد من التعريفات للتسيير الجبائي نذكر منها:

عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ***OCDE*** بأنه:"ترتيب الفرد لتجارته أو الأعمال الخاصة به من أجل تقليل مبلغ الضريبة المستحقة."

---

(1)غول فرحات(2012)"مداخل التسيير"،الجزائر،دار الخلدونية للنشر والتوزيع،ط1 ،ص14-15.

(2)صابر عباسي،غالم عبد الله (جوان 2015): "أهمية نظرية التسيير في الرفع من قيمة المؤسسة"،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،العدد السابع عشر ،ص154.

وحسب ***KPMG*** هو:"تلك الإجراءات والخطط التي يتبعها المكلف لتنظيم شؤون نشاطه،بما يمكنه من التعامل مع التشريعات الضريبية، من قوانين ولوائح وقرارات،بأقل عبء ضريبي ممكن"[1]

وحسب ***Christine Collette*** فان:"التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة ، وأن تصبح متغيرا فعالا في استراتيجياتها، إذ بدلا من السلبية اتجاه الضريبة ،يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها" [2]

وحسب ***Mourice Cozian*** فانه يعرف التسيير الجبائي على أنه :"الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.وهو مزيج بين السلوك القانوني و الجبائي وعلم التسيير،يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها والذي هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني".

أما ***Hoffman*** ومن خلال نظريته المتعلقة بالتسيير الجبائي فقد أبرز أربع نقاط مهمة ،أولها أنه حتى وفي حالة التعامل معه بشكل صحيح فان التسيير الجبائي ليس بالعملية البسيطة،وأنه سيتم الحصول على الكثير من المكاسب إذا ما نفذ التسيير باعتباره إجراءا رسميا . كما أن الكثير من المسيرين الجبائيين لا يمارسونه لتحقيق أكبر فائدة ممكنة ،وأخيرا التسيير الجبائي يمكن العديد من دافعي الضرائب من الاستفادة من مزايا متنوعة لكن القلة يدركونها.

كما يعرف بأنه "الاختيار بين الخيارات الضريبية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار:[3]النصوص التشريعية الضريبية،خصوصيات كل مؤسسة،درجة الخطر الضريبي."

أو هو:"عملية هيكلة شؤون المؤسسة من أجل تأجيل،تقليل أو حتى القضاء على مبلغ الضريبة المستحقة للحكومة."[4]

كما يعرف بأنه:"تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية لملائمة الأهداف المالية، ويعتبر الغرض منه هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات المالية."[5]

وحسب كل من ***M.Scholes et M. Wolfson*** **1996** فانه:"يتعلق بالنظر إلى أحسن أداء للمؤسسة،والذي يبحث في تقليل جميع التكاليف ،بما فيها التكاليف الجبائية وتكاليف المعاملات".

من خلال التعريفات السابقة الذكر يتبين لنا أن للتسيير الجبائي تصورين:

(1) Kpmg (January,2009):" Aggressive Tax Planing ",Working Paper , Finances Quebec, ,P3.

(2) Christine Collette(1998) : " Gestion Fiscale Des Entreprise ",Paris , Edition Ellipses, P22.

(3) Jaque Duhem Et Michel Jammes(1996) : "Audit Et Gestion Fiscale De L' Entreprise ",Editions Efe,Paris,P10.

(4) Sabli,Nurshshamimi& Noor,Rohaya(2012) ": Tax Planing And Corporate Governance "University Technology,Malaysia,P3.

(5)Weinstein,Mar (2005): " Individual And Business Tax Planing Libraries ",Cpa Technologes Advisor,Vol 15,P37.

أ- **التصور الفرانكفوني:** والذي يعرف التسيير الجبائي بأنه آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي،في حدود مبدأي عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف الغير عادي للتسيير.

هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع.[1]

ب- التصور الأنجلوسكسوني:والذي يرى أن التسيير الجبائي يجب أن يعتمد على هيكل مفاهيمي يرتكز على ثلاث عناصر أساسية :"كل الأطراف ،وجميع الضرائب وجميع التكاليف" وهذا حسب ***Scholes&Wolfson*** سنة 1992 فهو يهتم بكل الأطراف المتعاقدة من:مساهمين، مدراء ،مراجعين، مقرضين، إدارة الضرائب، المجتمع...الخ،المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)،بالإضافة إلى أنه يهتم بجميع الضرائب الصريحة والضمنية، وجميع التكاليف فبالإضافة للتكاليف الضريبية هناك تكاليف أخرى كتكاليف المعاملات، والتكاليف الإدارية، وتكاليف إعداد التقارير المالية، تكاليف الحوكمة... وله نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة المؤسسات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة،ومن جهة أخرى فان التسيير الجبائي يهدف إلى المساهمة في خلق القيمة للمؤسسة فنجد ***Wilson*** 1993 يرى أن"مسيري الضريبة يجب أن يضحوا أحيانا بالمزايا الضريبية لاعتبارات غير الضريبة...،فالتسيير الجبائي يعتبر كهدف إداري لتعظيم قيمة المؤسسة"[2] فزيادة الضرائب تؤدي إلى مستوى أعلى للالتزام الضريبي وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة بدلا من إنقاصها.

ومن أجل تسيير جبائي فعال يجب مراعاة خصائص كل مؤسسة :حجم المؤسسة،الرافعة المالية(مدى الاعتماد على الاقتراض)،الربحية،كثافة رأس المال....

ثالثا:مميزات التسيير الجبائي:يتميز التسيير الجبائي بما يلي:

- ✓ التأثير المستمر للضريبة على جميع العمليات المالية في المؤسسة ومحاولة عدم الوقوع في المخالفات الضريبية.
- ✓ البحث على أحسن الطرق للتحكم في المخاطر الجبائية-سيتم تناولها لاحقا- وذلك من خلال:
  - ➢ معرفة القواعد الأساسية للضريبة والتي تساعد على تحديد الحدث المنشأ لها، وكذا الوعاء الضريبي، المعدل، التصريح، التسديد...
  - ➢ استعمال الوسائل المشروعة قانونيا ،فالتسيير الجبائي يفترض إيجاد تحليل عقلاني للتشريعات من أجل المفاضلة بين مختلف الخيارات الضريبية التي يمنحها المشرع ضمن الإطار القانوني بعيدا كل البعد عن

(1)محمد عادل عياض(2003):"محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات"،مذكرة ماجستير،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،ورقلة،الجزائر،ص1.

(2)صابر عباسي "دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات"،مرجع سابق ص 56.

الممارسات الغير قانونية الأخرى كالغش الجبائي من أجل تخفيض التكاليف الضريبية (كاختيار الشكل القانوني ،اختيار طريقة الاهتلاك،طريقة تقييم المخزون...).

✓ القرار الطوعي للتسيير الجبائي حيث يقوم على حرية المكلف في البحث عن الاختيار الضريبي الأمثل فعملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة تتضمن وجود بديلين أو أكثر وللمكلف الحرية في اختيار البديل المناسب لاستراتيجياتها الضريبية.

2- أنواع التسيير الجبائي :

تتعدد أنواع التسيير الجبائي بتعدد مداخله والنماذج المعتمدة فيه ومن حيث مداه و عليه يمكن النظر إلى أنواعه من عدة زوايا:

أولا:من حيث مداخل التسيير الجبائي: هناك نوعان

✓ **التسيير الجبائي المحلي:** وهو التسيير الذي يقتصر على المؤسسات التي تزاول نشاطها محليا ولا يتعدى الأمر خارج البلد[1].والتي تهدف من خلاله إلي توليد حجم كبير من الوفورات الضريبية ،لأن الهدف الأساسي للمستثمرين هو تعظيم أرباحهم وذلك من خلال تقليل النفقات الضريبية للمؤسسة بشكل عام لأن من مصلحتها تقليل الضرائب المستحقة ،لكن لا يعتبر التقليل من العبء الضريبي الهدف الأساسي للمؤسسة بل إنها تسعى إلى تحسين الوضع الاقتصادي من خلال تعظيم الربح والحفاظ على استمرارية العمليات والأنشطة التجارية وذلك عن طريق تقليل النفقات الضريبية إلى أدنى حد وبما يسمح به القانون[2].

✓ **التسيير الجبائي الدولي:** و هو التسيير الذي يتعلق بالمؤسسات التي تزاول نشاطها خارج الحدود الجغرافية للدول أي تمارسه الشركات متعددة الجنسيات وذلك من خلال استغلال الاختلافات في الظروف الاقتصادية ،وفي النظم الضريبية والقوانين لتحقيق الأهداف المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة فهدفها تعظيم الأرباح كوحدة واحدة وليس كل على حدى(من خلال اللجوء إلى دول الملاذ الضريبي أو بتحويل الأسعار.-سيتم تناولها في الفصل الموالي-).فالتسيير الجبائي للمؤسسات الدولية معقد ومتعدد الأوجه يتطلب تنفيذ استراتجيات مناسبة لتعظيم قيمة المؤسسة وذلك من خلال تقييم العوائد من الخيارات الضريبية المتاحة واختيار الأنسب منها من أجل الحفاظ على تنافسياتها مع المؤسسات الأخرى.

---

(1)نرفانا أمين محمد زكي:"قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة"،مرجع سابق،ص 72.

(2)H.C.Multotto ,H.Jacob (2006): " Internatonal Tax Planing In Era Of Ict,Anne Schafer Internatinal Company Taxation In The Era Of Information "D.U.V Gabler Edition Wissenschaft,Pp 47-50.

ثانيا:من حيث نماذج التسيير الجبائي: هناك نوعان من النماذج التي يمكن تمييزهما:[1]

✓ **نموذج التسيير الجبائي بالمعنى الضيق:**والذي يعتمد على دمج الضرائب في صنع القرار لاختيار البديل بين الفرص الاستثمارية المتاحة،فالمؤسسة تسعى لتحقيق قدر من التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب وذلك لتعظيم منفعتها،فهي تختار الفرصة التي تولد أعلى تدفق نقدي بعد خصم الضرائب أي:

$$(cash\ flow)cf - tax = max$$

✓ **نموذج تقليل الضرائب إلى أدنى حد:**وهو قيام المؤسسة بتنفيذ مشروع استثماري اعتمادا على العائد المتوقع منه دون الأخذ بعين الاعتبار الضرائب،وعند فرض الضرائب في نهاية السنة تلجأ المؤسسة إلى استشارة خبراء الضرائب لمساعدتها على تقليل العبء الضريبي إلى أدنى حد (أي الحد من المسؤولية الضريبية) وعليه:

$$(cash\ flow)cf = (ثابتة)ثابتةconstant\ ,\ tax = min$$

ولفهم النموذجين نورد المثال التالي:

المشروع الاستثماري	التدفقات النقدية قبل الضرائب	الضرائب	التدفقات النقدية بعد الاستثمار
1	8	1	7
2	10	4	6
3	12	7	4

المصدر : نرفانا أمين محمد زكي:"قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة"،مرجع سابق،ص 71.

فالمستثمر إذا طبق النموذج الأول فانه يختار المشروع رقم (01) أما إذا طبق النموذج الثاني فانه يختار المشروع (03) لأن فيه أكبر تدفق نقدي قبل الضرائب وعند فرض الضرائب في نهاية السنة المالية يجد نفسه يلجأ إلى خبراء في الضريبة لتقليلها وحتى وان تمكن من تقليل الضريبة فقد زاد عليه تكلفة استشارة الخبير .

وتعتبر الدراسة التي قام بها كل من ***John R.,Graham &Michelle,Hanlon &Terry,Shevlin&Nemit*** سنة 2014 بعنوان"معدلات الضريبة والقرارات المالية" من خلال مسح للسؤال عن الضرائب في سياق اتخاذ القرارات المالية موجهة للعديد من الباحثين الأكاديميين بدعم من معهد التنفيذيين للضرائب ***(TEI/PWC)*** وبدعم مجموعة مسح العلوم ***SSG*** "***Survey Sciences Group***"وهي شركة استشارات أبحاث استقصائية موجهة ل 500 مدير ضريبي تنفيذي من أجل إثبات مدى أهمية اتخاذ الضريبة بعين اعتبار وخصمها من التدفقات النقدية قبل اتخاذ أي قرار استثماري حيث كانت ردود الاستقصاء حول السؤال :"**عندما تتوقع المؤسسات تدفقات نقدية مستقبلية (الأرباح) من الاستثمارات المحتملة، بما في ذلك الاحتياجات التمويلية للاستثمار لمؤسستك ،تستخدم التوقعات قبل الضرائب أو بعد خصم الضرائب في عملية صنع القرار**" موضحة في الشكل التالي:

(1) نرفانا أمين محمد زكي،مرجع سابق،ص 70

المصدر:صابر عباسي "دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات"،رسالة دكتوراه منشورة بسكرة ،ص 105.

من خلال الشكل أعلاه يتبين لنا أن المستجوبين يرون أن المؤسسات بمختلف أنواعها تستخدم التدفقات النقدية بعد خصم الضريبة في عملية صنع قراراتها،وهو الهدف الأسمى للتسيير الجبائي تعظيم العائد بعد خصم الضرائب حسب كل من ***Scholes&Wolfson*** [1]

ثالثا:من حيث مدى التسيير الجبائي : نجد

✓ **التسيير الجبائي قصير الأجل:**يتم تخطيط وتنفيذ التخطيط في نهاية سنة الدخل،للحد من الدخل الخاضع للضريبة بطريقة قانونية.[2]

✓ **التسيير الجبائي طويل الأجل:** حيث يتم وضع خطة في بداية السنة ،يكون واجب إتباعها على مدار السنة،هذا النوع من التخطيط لا يساعد على الحصول على المزايا الضريبية على الفور لأنه يعمل على تنظيم أوضاع المكلف من خلال استراتجيات بعيدة المدى.

3- مراحل التسيير الجبائي : تمر عملية التسيير الجبائي بالمراحل التالية:

أولا: تشخيص المشكلة وتحديد الهدف:تعتبر الخطوة الأولى للمشكل المطروح.

ثانيا:جمع البيانات وتحديد الخيارات الممكنة: تهتم هذه المرحلة بجمع كل المعلومات التي لها آثار ضريبية على موضوع اتخاذ القرار لاكتشاف الخيارات الضريبية الممكنة والتي ينجم عنها امتيازات .

ثالثا :دراسة قابلية الخيارات للتطبيق : حيث يتم في هذه المرحلة تحديد المزايا والعيوب لكل خيار فعلى المسير الجبائي أن يتحلى بمقدرة التقييم والتنبؤ بالمستقبل والتشخيص ليوضح رؤيته الإستراتيجية.

رابعا: إدماج كل قرار قابل للتنفيذ في دالة القرار الكلية: في هذه المرحلة يتم دمج كل خيار قابل للتطبيق في دالة القرار فنتحصل على عدة دوال ، وبعد ذلك يقوم بدراسة مدى تجانس أهداف المسير والإستراتيجية العامة ،ثم حساب إيرادات وتكاليف كل دالة .

(1) Jaque Duhem Et Michel Jammes ,Op Cit,p23.

(2)محمد أمين سالم ثابت(2017): "أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية" ،رسالة ماجستير،جامعة الأزهر –غزة،فلسطين،ص 45

خامسا :اتخاذ القرار:وهو عبارة عن الاختيار الأفضل الذي يحقق الهدف المرجو منه ،وهنا يقع إشكال من هو المسؤول عن اتخاذ القرارات ،في المؤسسات الكبرى ترجع عملية اتخاذ القرار إلى مجلس الإدارة وقد أكدت ***OECD*** ضرورة مشاركة مجلس الإدارة في الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة.وبالتالي فعلى المجلس إضافة القيمة من خلال اكتشاف الفرص،والامتثال للقوانين والتشريعات،وعليه كذلك النظر في تأثيرات الضريبة على العوامل الداخلية :عمليات الشراء والبيع،توفير الخدمات والإنتاج،الرسوم الجمركية،والعوامل الخارجية:تطوير السوق،موقف المنافسين،تطلعات العملاء ...[1]

المطلب الثـــــاني :أهداف ومقومـــــات التسييـــــر الجبائـــــي وأهميتـــــه:

1- أهداف التسيير الجبائي:

إن الهدف العام للتسيير الجبائي هو تقليل معدل الضريبة الفعلي للمؤسسة[2]. ومن أهم أهدافه نذكر:

أولا:تحقيق الأمن الجبائي: فالمسير ملزم على إبقاء المؤسسة في وضعية قانونية اتجاه الضريبة وزيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية واستراتجياتها وتقييمها.

ثانيا:التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي والتحكم في العبء الضريبي: وذلك من خلال معرفة آثار الضريبة على أسعار السلع والإنتاج ، وتساهم هذه الأعباء الضريبية في الرفع من تكاليف الإنتاج وبالتالي يمكن التحكم فيها من خلال تخفيض الضريبة،أو تأجيل دفعها من أجل الاستفادة من الوفورات الضريبية.

ثالثا:مساعدة الإدارة و أصحاب المؤسسة على تحقيق الفعالية الجبائية :وذلك من خلال تزويدهم بمعلومات لها أهمية في تطبيق التسيير الجبائي والتي ستؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية .وبالتالي تحقيق الفعالية الجبائية من خلال استغلال الفرص والمزايا التي يمنحها القانون والتشريعات، والمفاضلة بينها فالفعالية الجبائية ترتبط بمدى إدراك المؤسسة وتمتع مسيريها الجبائيين بالأفق واسع ، والدراية الكافية التي تسمح لهم بادراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الجبائية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الجبائي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الجبائي المعمول به.[3]

رابعا: اكتشاف المشاكل مبكرا :والتعامل معها في ضوء طبيعة وظروف المؤسسة والنشاط الذي تزاوله وتشخيص المشاكل ذات الطبيعة الإستراتيجية والتوصيات المقترحة للتعامل معها ،مع وضع إستراتيجية ضريبية مناسبة للمؤسسة تتوافق مع طبيعة المخاطر التي قد تتعرض لها.

2- مقومات التسيير الجبائي وأهميته:

أولا:مقومات التسيير الجبائي : تتطلب عملية التسيير الجبائي توفر العناصر التالية:

(1) صابر عباسي "دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات"،مرجع سابق ص59.

(2)James H Barrett,Steven Hadj&Sean Tevel (01/01/2013): " The Benefits Of Tax Planing As Part Of The Acquisition Of An International Bussiness" ,Journal Of Flovida Bar,Vol87,p40-44.

(3)صالح حميداتو(2012) :"دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي"مذكرة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة ،الجزائر،ص95

أ- **نظام معلومات جبائي:**إن التسيير الجبائي الفعال يتطلب توفير نظام معلومات جبائي على مستوى المؤسسة يعتمد على تكنولوجيا المعلومات ،يمكنها من تجسيد الإستراتيجية الجبائية –والتي يجب التركيز عليها من أجل معرفة الضرائب التي سوف تدفعها و الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تتحصل عليها أي تحديد أهداف جبائية ذكية بالنسبة لأنشطة الأعمال ليتم التركيز عليها،ومناقشة هذه الإستراتيجية مع مجلس الإدارة ،وامتلاك قاعدة بيانات تساعد على توثيق المعلومات الجبائية وبالتالي تحقيق الأهداف المرتبطة بالجباية على مدى حياة المشروع عند اتخاذ أي قرار مالي سواء كان قرار تمويلي أو استثماري ،أو قرار توزيع الأرباح ،والتي تهدف من خلال هذه القرارات إلى تعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها السوقية على المدى الطويل، مما يكسبها ميزات تنافسية ووسائل مالية متطورة، لأنها تأخذ بعين الاعتبار النمو، والأبعاد الكمية والمالية والنوعية.[1] و تسيير التقارير الضريبية في إطار ما يسمح به القانون، ويمثل ذاكرة لها فيما يتعلق بالوثائق فيساهم بذلك في خلق رقابة جبائية داخلية من خلال إمكانية استرجاع البيانات وتقديمها عند الطلب،وكذا وسيلة اتصال مالي تساعد على إعطاء معلومات صادقة وواضحة عن الوضعية الجبائية.فمن ناحية بيئة الأعمال الدولية فقد تم تجسيد هذه الأنظمة واستخدامها نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ***(...Planitax,Corptax :Tax Stream)*** في الولايات المتحدة الأمريكية يتم من خلالها تقديم معلومات محاسبية و جبائية مختلفة ويتم نشرها في الانترنت.

ب- الوظيفة الضريبية:تعتبر الوظيفة الضريبية هي أحد أهم خلية داخلية معنية بقيادة وتسيير المسائل الضريبية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.ووظيفة الضرائب من أهم هذه الوظائف وفق استقصاء موجه ل 166 مدير في الجباية قسم الادراة المالية لمجمعات المؤسسات الفرنسية موزع على شبكة الانترنت قام به مكتب المراجعة العالمي ***Ernst&Young*** سنة **2005** احتلت فيه الوظيفة الضريبية–الجبائية المركز الثاني بنسبة 42% بعد الوظيفة المالية والتي تحصلت على نسبة 52% ،أما الوظيفة المحاسبية فقد كانت نسبتها ضئيلة تقدر ب 4% وما نسبته 2% للوظائف الأخرى.

ونظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها وظيفة الضرائب أصبح المساهمون وأصحاب المؤسسات لا يستغنون عنها من أجل الاستفادة من المزايا الضريبية وتحديد الخيارات الضريبية الأمثل وهنا يظهر دور المسير الجبائي باعتباره المسؤول الأول عن تحديد البيئة الضريبية لأي قرار تسييري،لذا يجب أن يكون دائما على علم تام

(1) Cappelletti Laurent, Khouatra Djamel,(2002) : "La Mesure De La Creation De Valeur Organisationnelle : Le Cas D'une Entreprise Du Secteur De La Gestion De Patrimoine, " Technologie Et Management De L'information : Enjeux Et Impacts Dans La Comptabilité, Le Contrôle Et L'audit, France P2-8.

ببدائل الوفورات الضريبية في السلوك اليومي لأعمالهم أي المطلب الرئيسي للتسيير الجبائي الفعال وجود الوعي الضريبي من جانب متخذي القرار وليس الخبرة الضريبية من جانب مهنيي الضرائب.[1]

ج-المراجعة الجبائية :وتعنى برقابة مدى احترام القواعد الضريبية في الإطار التسييري ، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من أمن جبائي،وتحكم في العبء الضريبي.وحسب ***J.F.Costa Et A.Mikol*** المراجعة الجبائية هي اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية إضافة إلى احترام القواعد الجبائية .وهي نوعان داخلية يقوم بها موظف من داخل المؤسسة مختص في المجال الجبائي ،وخارجية يقوم بها مهني مختص من خارج المؤسسة.

والمراجعة الجبائية يمكن القيام بها من حين لآخر أو بشكل دوري،وهي تخص كل أو بعض من الضرائب التي تدفعها المؤسسة وتبرز أهميتها في حماية المؤسسة من المخاطر الجبائية وتساعدها عند اتخاذ القرارات المالية.

3- أهمية التسيير الجبائي :

أدت الأزمة العالمية إلى تجديد الاهتمام بالتسيير الجبائي ليس على المستوى المحلي فحسب بل على المستوى الدولي وترجع أهمية التسيير الجبائي إلى :

- ✓ يساعد على التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنبه من خلال الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة.
- ✓ يفيد في زيادة قدرة المؤسسة على استغلال أصولها بصورة كفء وذلك عن طريق وضع خطة شاملة للأمور الضريبية والمالية.
- ✓ يضمن سهولة الرقابة على سير الخطة والعمل وتحديد أوجه الخلل والعمل على تصحيحها بالطرق الأنسب.
- ✓ يعمل على تشجيع الاستثمار ويساعد الإدارة على تحقيق التوازن في استثماراتها سواء كانت استثمارات في الأصول المادية أو المالية.
- ✓ الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها القانون الجبائي،أو قانون الاستثمار....
- ✓ يساعد الشركات المحلية أو الشركات المتعددة الجنسيات على توجيه استثماراتها في المجالات التي تحقق وفورات ضريبية أكبر.

المطلب الثالث : علاقة التسيير الجبائي ببعض المفاهيم و أهم ممارساته لتخفيض التكاليف الجبائية:

1 - علاقة التسيير الجبائي بالأداء المالي للمؤسسة وقيمتها:

(2)سعيد عبد المنعم محمد(2010):"أساسيات الضرائب والتخطيط الضريبي، الضرائب العقارية المصرية"،موسوعة الضرائب المصرية المعاصرة،الجزء الأول،الطبعة الأولى،ص23.

يرى ***Anastasou Poulos J.P***أن المؤسسات الرائدة في الأداء هي تلك التي تستطيع نمذجة مستقبلها بناءا على أهداف واضحة،وفي ظل توزيع مواردها في المجال والوقت المناسب بشكل يعمل على تدنئة عدم التأكد في بيئتها بفضل أساليب وقررات منهجية وسليمة [1]تعزز بها قيمتها.

وبما أن الضريبة تؤثر على مختلف القرارات المالية للمؤسسة، أصبح دمج المتغير الجبائي في جميع مراحل نشاط المؤسسة أمر ضروري لتحقيق أهدافها المالية،فالتسيير الجبائي يعتبر أداة فعالة في التأثير على مؤشرات الأداء المالي المختلفة.

ففي مرحلة الاستغلال مثلا يؤثر التسيير الجبائي إيجابيا على وضعية التدفقات النقدية للمؤسسة إذا أتقنت وتحكمت هذه الأخيرة في مواعيد استحقاق مختلف الضرائب المفروضة عليها، وتمكنت من سدادها في أجلها، لضمان توفير السيولة اللازمة لها وتفادي حدوث تراكم للالتزامات الضريبية والغرامات التي قد تترتب عنها.

أما في مرحلة التمويل فقد توصلنا في الفصل الأول إلى أن هناك مصدرين للتمويل(مصادر تمويل داخلية،ومصادر تمويل خارجية).ويبرز دور التسيير الجبائي هنا في اختيار المصدر التمويلي الأقل في تكلفته الجبائية .حيث أن اختيار مصادر التمويل التي تعتمد على الاستدانة إلى جانب مصادر التمويل الداخلي يمكن المؤسسة من تحقيق وفورات ضريبية أفضل من الاعتماد على الأموال الخاصة فقط وذلك لاعتبار أن المصاريف المالية الناجمة عن الاقتراض تخفض من النتيجة الخاضعة للضريبة (حسب ***Modlginer&Miller*** بعد إصدار المقال التصحيحي و***Brealy &Myers***) أي أن هناك علاقة إيجابية بين الاستدانة والوفورات الضريبية وهذا ما أثبتته الدراسة التطبيقية التي قام بها كل من ***Bradley ,Jarrell,Kim*** سنة 1984 على عينة من المؤسسات الأمريكية وكذا دراسة ***Titman & Wessels*** سنة 1986، لكن دراسة ***Bowen*** و آخرين سنة 1982،ودراسة ***Sorensen &Kim*** سنة 1986 بينت أنه كلما زادت الوفورات الضريبية أحجمت المؤسسة عن الاستدانة،لأنها تستخدم تلك الوفورات في التمويل.[2]

كما أنه يجب مراعاة عدم تعدي المؤسسة الحد الأمثل للاستدانة وهو أن يكون العائد الصافي للدائنين بعد الضريبة يفوق العائد الصافي للمساهمين ،بالإضافة إلى مراعاة تكاليف الإفلاس لأن هذه الأخيرة تؤدي إلى إلغاء الميزة الجبائية للديون ، وهذا ما يفسر تفضيل بعض المؤسسات الأخرى الوفورات الضريبية من غير الديون(الاهتلاكات، المؤونات ،توزيع الأرباح...)لأن هذه الأخيرة تتطلب دفع فوائد على الديون، وما ينجم عنها من تكاليف إضافية كتكاليف المعاملات، وإبرام العقود للحصول على الدين ،والتي يمكن أن تتسبب في مراحل

(1)دادن عبد الغني(2006) ،مرجع سابق ،ص43.

(2)العايب ياسين العايب،(شعبان 1435هـ -يونيو2014م) :"تحليل هيكل استدانة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة بالجزائر"،مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية،المجلد11،العدد01، ،ص113.

لاحقة إلى إفلاس المؤسسة .لذا يجب على المؤسسة حساب نسبة الرفع المالي ***lev*** لقياس الأثر الايجابي والسلبي للاستدانة .

أما في مرحة الاستثمار فيظهر أثر التسيير الجبائي جليا عند الاختيار بين المشاريع الاستثمارية،إذ يجب أن يكون المسير الجبائي على دراية كافية بسياسة التحريض الجبائي التي تتبعها الدولة (من إعفاءات ضريبية تمنح لبعض المشاريع، تخفيضات ،إجراءات تقنية تتمثل في بعض المعالجات المحاسبية :كاختيار طريقة الاهتلاك المناسبة، طريقة ترحيل الخسائر،إعادة استثمار الأرباح...).ويتم الاعتماد على حساب صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية ***VAN*** مع الأخذ بعين الاعتبار مؤشر مخاطر الأعمال.

ونظرا لتقلبات الظروف المحيطة بالمؤسسات يعتبر العديد من الباحثين أن اعتماد المؤشرات المالية الحديثة(***EVA*** القيمة الاقتصادية المضافة،***MVA*** القيمة السوقية المضافة) يساهمان في فعالية التسيير الجبائي ، لأن من خلالهما يمكن استدراك الهفوات والأخطاء المحاسبية،وهذا ما أثبتته الدراسة التي قام بها ***Stewart*** سنة 1990 على عينة مشكلة من 698 مؤسسة أمريكية،وكذا كل من ***Lenh*** و***Makhija*** سنة 1987-1993 ل241 مؤسسة أمريكية،حيث أثبتا أنهما من أفضل المؤشرات المالية وأفضل بكثير من المؤشرات التقليدية(**العائد على الأصول*ROA*،العائد على المبيعات*ROS*** ...) .[1]

هناك العديد من باحثين آخرين اهتموا بدراسة علاقة التسيير الجبائي بالأداء المالي للمؤسسة وقيمتها وكيفية الاستفادة من الحوافز المالية التي يتيحها القانون ومن هؤلاء الباحثين على سبيل المثال لا الحصر نجد دراسة ***Christopher*** سنة 2012[2] بعنوان:" **الحوافز الضريبية لأغراض التخطيط الضريبي**" والتي تناولت مسح شامل لكل شركات الاستشارات في المملكة المتحدة وتعرضت الدراسة لقياس الأداء المالي للشركات المدرجة بالبورصة والتي توصلت إلى أن الشركات التي تستفيد من الحوافز الضريبية هي من أكثر الشركات تداولا بالبورصة. كذا دراسة ***John Et Al*** سنة 2014 بعنوان"**حوافز التخطيط الضريبي وتجنبه:شواهد من الميدان**" حيث تم تحليل ما يقارب 600 استبيان تم توزيعه على مدراء التسيير الجبائي في الشركات الأمريكية وقد توصلت الدراسة أن الحوافز المحاسبية والمالية تلعب دورا هاما في التسيير الجبائي بنسبة 84وكذا دراسة ***Qgundajo &Onakoya*** سنة 2016 بعنوان: "**التسيير الجبائي والأداء المالي في الشركات الصناعية النيجيرية** "والتي هدفت إلى قياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي ل 10مؤسسات نيجيرية مدرجة في البورصة مختارة من أصل 28 مؤسسة مدرجة تحت قطاع السلع هذه المؤسسات لم تستفد من كامل المزايا التي

(1) العايب ياسين العايب،مرجع سابق،ص43-44.

(2) نرفانا أمين محمد زكي،مرجع سابق،ص 22.

يمنحها القانون النيجيري،وأوصت بضرورة ممارسة التسيير الجبائي لزيادة الأداء المالي. كما أثبت كل من ***Desai & Dharmapala*** سنة 2006 أن المديرين يمكنهم استخدام التسيير الجبائي لتحقيق مصالحهم الخاصة مما يؤدي إلى وجود ارتباط سلبي بين التسيير الجبائي وقيمة المؤسسة.[1]

كما تناولت بعض الدراسات العربية هذا الموضوع كدراسة **نرفانا زكي** بعنوان:"**قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة**" والتي هدفت إلى توضيح أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمنشآت المصرية من خلال استبيان تم توزيعه على172 فرد من هيئات تدريس بالجامعات المصرية،والمسجلين بالشركات المدرجة بالبورصة ،والمراجعين،وقد توصلت إلى أن التسيير الجبائي له تأثير معنوي على قيمة المنشأة.

2-علاقة التسيير الجبائي بحوكمة المؤسسات:

أولا:خلفية تاريخية ونظرية عن حوكمة المؤسسات:

تعود جذور حوكمة المؤسسات –الشركات–إلى كل من ***Berle &Means*** سنة 1932 م فهما أول من تناولا موضوع فصل الملكية عن الإدارة وسلطا الضوء على مدخل الوكالة .وقد أكد ذلك كل من ***Jensen& Mekling*** سنة 1976 في مقالهما الذي عالج تضارب المصالح بين المساهمين الداخليين والخارجيين وبين المساهمين والملاك [2]، والذي قد أدى إلى ظهور مشكلة الوكالة الناجمة عن تعرض ملاك المؤسسة للخسارة نتيجة أخلاق وتصرفات مجلس الإدارة في غير مصلحتهم–المديرين–بصفتهم ممثلين عن المالكين وذلك نتيجة عدم قدرة الأخير على ممارسة الرقابة على مجلس الإدارة ، وكذا عدم تماثل المعلومات المقدمة لهم.

فحسب كل من ***Stiglitz & Edin*** سنة 1992المدرين أو المسيرين لديهم معلومات أكثر مما عند الملاك،فالمسيرين الغير مالكين من خلال تصرفاتهم الانتهازية يمكنهم الوصول إلى وضعية جيدة ومريحة في سلطة اتخاذ القرار عند تملك جزء من ثروة الملاك.

وهذا ما أشار إليه كل من ***Jensen&Murphy*** سنة 1990 عندما قالا:"**إن مقارنة الأداء الإداري بواسطة أسعار سوق الأوراق المالية يوفر حل واحد لمشكلة الوكالة الإدارية،الحل الغالب هو تعويض المدراء التنفيذيين على أساس الأسهم.وهذا لتحقيق توافق بين مصالحهم ومصالح أصحاب المؤسسات**"،وقد أكد ذلك ***Hallak*** سنة 2011.ومن الدراسات التي أكدت تأثير المكافآت على اتخاذ القرارات الإستراتيجية داخل المؤسسات نجد أيضا دراسة ***Taekjin Shin*** سنة 2012 حول المكافآت المالية الممنوحة للمديرين التنفيذيين والتوجه نحو التسيير بالقيمة للمساهمين في المؤسسات الأمريكية الكبرى، والتي مست 290 مدير تنفيذي من 1996-2006.

(1) Nor Shaipah Abdul Wahab, & Kevin Holland,(June 2012) "Tax planning, corporate governance and equity value", Journal of the British Accounting Review, Vol. 44, ,. *www.elsevier.com/locate/bar*

(2)Robert Cobbaut(1997) : " Théorie Financière "Edition Economica,Paris,4eme Edition,p339.

لكن إذا تصرف أطراف مصالح الوكالة(المساهمين-المالكين-،مجلس الإدارة-المدير التنفيذي،مدير عام الأقسام أو القطاعات...-،أصحاب المصالح الآخرين-الدائنين،الموردين،العمال..-)حسب مصالحهم الذاتية،هنا تنشأ مشكلة الوكالة،مما يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف الوكالة من أجل مراقبة المديرين وضبط تصرفاتهم الانتهازية،والتي تشمل:

- ✓ **تكاليف الإشراف** :التي يلتزم بها المساهمين لتأمين الرقابة على نشاطات المديرين،ومنع تصرفاتهم الاستغلالية.
- ✓ **تكاليف الالتزام**:تتعلق بالمديرين المسيرين والموجهة لوظيفة تشكيل إنذار إيجابي للعمل وفق المصالح المحددة من طرف المساهمين.
- ✓ **تكاليف الفرص البديلة**:والناتجة عن التعارض المستمر للمصالح بين المتعاقدين في علاقة الوكالة ،كالتخصيص السيئ للموارد والاختيار الاستراتيجي غير الأمثل.[1]

ثانيا :تعريف الحوكمة ، مبادئها،آلياتها:

أ-تعريف الحوكمة :

حسب ***OCED*** فقد تم تعريف حوكمة -المؤسسات -الشركات بأنها:[2]"النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال اعتمادا على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في المؤسسة المساهمة،مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح،واستنادا إلى القواعد والأحكام اللازمة لترشيد القرارات الادراية ،وعلى ذلك فالحوكمة تعطي اهتماما للهيكل التي تستطيع من خلاله المؤسسة تحديد أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء .كما أنها مفهوم ضروري لتطوير وتحسين العلاقة فيما بين المؤسسة والعديد من المهتمين بأمورها،مثل المستثمرين،الموردين،الموظفين،المدققين،وأسواق المال وغيرهم،وتحليل درجة تأثيرهم على الوضع الاقتصادي للمؤسسة المساهمة وعلى المجتمع ككل."

كما عرفها ***De Almeida Et Al*** ;2010 على أنها:" عملية الإشراف والرقابة ....التي تهدف إلى ضمان أن

إدارة المؤسسة تعمل من أجل تحقيق مصالح المساهمين.."[3]

(1)نبيل قبلي(2017) :"دور مبادى الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين"،أطروحة دكتوراه،جامعة حسيبة بن بوعلي،قسم العلوم الاقتصادية،ص15.

(2)OCDE (May 2004) : "Principles Of Corporate Governance ",p11 .Available at ***:http://www.oced.org****(12/05/2015)*

(3)De Almeida, José Elias Feres., De Lima, Gerlando Augusto Sampaio Franco. and Lima, Iran Siqueira., (2010): "Corporate Governance And ADR Effects On Earnings Quality In The Brazilian Capital Markets", Working Paper, p 2, Available at: *http://fipecafi.org/downloads/artigos/artigo-corporate-governance-and-adr-effects-on-earnings-qualityin-the-brazilian-capital-markets.pdf(12/04/2017)*

إذا تعد الحوكمة من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل المؤسسات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذا للوفاء بمختلف الالتزامات والتعهدات ، فهي تمكن المؤسسات من تخفيض تكاليفها في إطار قانوني ،وتساهم في تقليل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها وذلك من خلال التزامها ب:

ب-مبادئ الحوكمة :

وهي تلك المبادئ الصادرة عن الكونغرس الأمريكي استجابة لدعوة هيئة الأوراق المالية ***SEC*** في قانون ***(Sarbanes And Oxley :2002)*** والذي يحتوي على عشرة مبادئ يقوم عليها نظام الحوكمة للشركات الأمريكية وقد صدر هذا التشريع اثر التحقيقات التي أعقبت انهيار بعض الشركات الأمريكية العملاقة أمثال: ***Global Crossing,Enron..***والتي نذكر منها باختصار:

- ✓ **حفظ حقوق المساهمين:**وذلك بجعل المساهمين على دراية كاملة بما يحدث داخل المؤسسة ،كما ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
- ✓ **المعاملة المتساوية للمساهمين:**أي المساواة بين جميع المساهمين في الدفاع عن حقوقهم القانونية،وإبداء رأيهم في القرارات الأساسية من خلال التصويت وكذا الاطلاع على كافة المعاملات دون التمييز بين درجة مساهمتهم.
- ✓ **دور أصحاب المصالح بالمؤسسة** : حيث تحديد دور كل طرف له مصلحة داخل المؤسسة.
- ✓ **الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية:**أي الإفصاح عن جميع المعلومات المالية والغير المالية التي تخص المؤسسة وفي الوقت المناسب، وقد تم تطوير معيار الشفافية وتبادل المعلومات من قبل ***OECD*** في نموذج معاهدة الضرائب في 2010،وحسب ***OWENS*** ينبغي أن تشمل الشفافية :الوضوح،البساطة والموثوقية وليس تبادل المعلومات فقط وقد أضاف ***Ring*** الإفصاح ويرى كل من ***Schoueri and Bardosa*** أنه "**يجب توسيع فكرة الشفافية لتشمل الدولة وتغطي النظام الضريبي ككل**" . ويرى ***Desai & Dharmapala*** 2006 أن افتقار التخطيط الضريبي للشفافية يوفر للمدراء غطاء لإخفاء إجراءات الخدمة الذاتية.[1]
- ✓ **مسؤولية مجلس الإدارة:**من خلال تحديد واضح لهيكل مجلس إلادارة ومختلف مسؤولياته .

ومن أجل التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة ومن أجل حماية مصالح المساهمين والمستثمرين والأطراف ذوي العلاقة يتبين لنا أنه يجب الاعتماد على مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية لتحقيق ذلك .

ج-آليات الحوكمة الداخلية والخارجية :يمكن تلخيصها في

- ✓ **مجلس الإدارة:** يجب بناء مجلس إدارة فعال يتكون من المديرين الداخلين –وهم من لديهم معلومات كافية واطلاع واسع عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة– (كالرئيس التنفيذي، والمدراء التنفيذين ، رؤساء القطاعات

(1) Nor Shaipah Abdul Wahab& Kevin Holland, Op cit p4.

في المؤسسة،العضو المنتدب ،العضو الغير التنفيذي...) .والمديرين الخارجين (كالمديرين التنفيذيين المستقلين) –مهمتهم زيادة فعالية الرقابة على الإدارة، والمديرين التابعين (مكاتب التدقيق،المستشارين،الموردين...). ويعتبر مجلس الإدارة نقطة البداية في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة باعتباره السلطة الأعلى في المؤسسة الذي ترجع إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق مصلحة المساهمين وصياغة إستراتيجية المؤسسة من جهة وتخفيض التكاليف الناشئة عن فصل الملكية عن اتخاذ القرار والحرص على عدم تضارب المصالح بين المدراء التنفيذيين والمساهمين من جهة أخرى.

كما أن الحجم الأمثل لمجلس الإدارة هو أن لا يتجاوز 07 أو 08 أعضاء وذلك سنة 1992 حسب الباحثين ***Lipton and Lorsch*** . ففي الدراسة التي قام بها دراسة ***John Et Al*** سنة 2014 السابقة الذكر والتي تم من خلالها تحليل ما يقارب 500 استبانة تم توزيعها على مدراء التسيير الجبائي في الشركات الأمريكية حول مدى تأثير سمعة المؤسسة عند ممارسة التسيير الجبائي ،فقد توصلت الدراسة إلى أن سمعة المؤسسة أمر مهم بنسبة 69% للمدراء وهذا يعني أن مديري مجلس الادراة على دراية بأهمية الجانب الضريبي في المؤسسة وهذا ما أثبته سابقا المسح الذي قام به مكتب المراجعة ***KPMG*** سنة 2006 بنسبة تقدر ب72%.

✓ **لجنة التدقيق** :نشأت فكرة لجان التدقيق وتم تنفيذها في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1977،وعرفت بأنها لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء الغير تنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة .وتجتمع لجان التدقيق كل ربع سنة ويجب أن يكون لها خط اتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي.وتسعى هذه اللجنة إلى مساعدة مجلس الإدارة في تلبية مسؤولياته القانونية وأداء مهامه الرقابية وتدعيم جودة أعمال التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.[1] ويجب أن تتمتع لجنة التدقيق بالخبرة المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق والاستقلالية التي تزيد من موضوعية وكفاءة الرقابة الداخلية.

✓ **لجنة التعيينات** : تقوم بتعيين المديرين أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتساعد المجلس على القيام بمهامه من خلال تحديد احتياجات المؤسسة، مراقبة تشكيلة مجلس الإدارة، ووضع معايير العضوية ضمن المجلس، وتقييم كفاءات أعضاء مجلس الإدارة، بالإضافة إلى التوصية بتعيين أو الاستغناء عن خدمات المديرين....

(1) علاء حسن كريم الشرع(2017):" دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات ادارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية–دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية–."مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ،المجلد 07،العدد 01 ،ص 28.

✓ **لجنة التعويضات:** تتكون من المديرين المستقلين الغير تنفيذيين مهمتها السيطرة على سلوكيات المديرين التنفيذيين من خلال صرف تعويضات سخية تتلاءم مع طموحاتهم .

ثالثا:علاقة الحوكمة بالتسيير الجبائي :

من خلال المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة والأهداف التي تسعى لتحقيقها يمكن القول أن هناك علاقة موجبة بين تطبيق الحوكمة في المؤسسات والتسيير الجبائي لأن من أهم مبادئ الحوكمة نجد: إثبات مسؤولية مجلس الإدارة اتجاه المساهمين من خلال حماية ممتلكاتهم وتحقيق القيمة للمؤسسة عن طريق اتخاذ قرارات مالية سواء تمويلية أو استثمارية سليمة وتخفيض جميع التكاليف بما فيها التكاليف الضريبة. فالمدراء التنفيذيين ووكلائهم هم الذين تعود إليهم سلطة اتخاذ القرار وتسيير المؤسسة وقد اهتم العديد من الباحثين بالحوكمة أمثال ***Frederik Zimmer*** من النرويج وآخرون من خلال إنجازه لمشروع "***DeSTaT***" :"**الحوكمة الضريبية المستدامة في البلدان النامية من خلال الشفافية العالمية للضرائب**" بصفته رئيسا للمشروع والذي يهدف من خلاله إلى استكشاف الفرص والتحديات التي تواجهها البلدان النامية(البرازيل ،أوغندا، الأوروغواي، جنوب إفريقيا،كولومبيا)في ظل تطبيق الشفافية المالية ،ووضع توصيات تهدف إلى إيجاد حوكمة جيدة ومستدامة للضرائب[1] من خلال استبيانات في موضوعات معينة يتم معالجتها في ندوات محلية، وقد أثبتت الدراسة التي قام بها بعنوان " **الأدوات المستخدمة من قبل البلدان النامية لمواجهة التخطيط الضريبي العدواني في ضوء الشفافية**" أن التدابير والقواعد المتخذة من قبل البلدان النامية لا تتسق مع معايير الشفافية فيما يخص الضرائب. فالتطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة يزيد من فعالية التسيير الجبائي وبالتالي يحقق أداء مالي جيد ويرفع من قيمة المؤسسة ومن الدراسات التي أثبتت ذلك على سبيل الذكر نجد أن بعض الباحثين يرون أن تقييم المساهمين لنشاط التسيير الجبائي مشروط بتطبيق مبادئ الحوكمة وهذا ما أثبتته دراسة ***Nor shaipah et al*** سنة 2012 بعنوان:"***Tax Planning ,Corporate Governance And Equity Value***"،من خلال استبيان تم توزيعه على 196 شركة مدرجة في بورصة لندن خلال الفترة من 2005-2007 وتوصلت الدراسة إلى أن التسيير الجبائي يساهم بقدر كبير في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تعزيز الأداء المالي لها ولكن بشرط أن تكون قد طبقت مبادئ الحوكمة لعدم تقديم معلومات متباينة بين المديرين والمساهمين والمراجعين الداخليين.[2]كما أثبت دراسة **إسراء أحمد وعلام حمدان** بعنوان:" ***The Impact Of Corporate Governance On Firm Performance-Evidence From Bahrain Stock Exchange*** " سنة 2015 وهي دراسة قياسية لمجموعة من المؤشرات للشركات البحرينية المدرجة في البورصة تضمنت 42 شركة بحرينية من أصل 48 شركة خلال الفترة (2011/2007) والتي أثبتت أن 61.2% من السوق المالي البحريني يطبق مبادئ حوكمة الشركات كما أثبتت أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أداء

(1) Frederik Zimmer ,Addy Mazz,Natalia Cruz et al : " Tools Used By Developing Countries To Conteract Aggressive Tax Planning In The Light Of Transparency " pp1-2.

(2) Nor Shaipah Abdul Wahab And Kevin Holland(June 2012) : Op cit ,P2.

الأسهم في السوق البحريني يصل إلى مستوى دلالة α=0.594 كما أن زيادة الأداء المالي بنسبة 53% والأداء التشغيلي بنسبة 16 %يعود لتطبيق مبادئ الحوكمة.[1]

3-ممارسات التسيير الجبائي الفعال لتخفيض التكاليف الضريبية عبر استغلال مزايا وثغرات القانون(التجنب الضريبي المقبول):

إن تعدد الامتيازات والإعفاءات التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاستثمار،وكذا تعدد البدائل المحاسبية في معالجة بعض العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات والتي تتيحها القواعد المحاسبية لمعالجة نفس الحدث الاقتصادي فتح المجال أمام المسيرين من أجل تخفيض الضريبة أو تأجيلها وذلك من خلال إتباع ممارسات التسيير الجبائي المقبول التالية الذكر:

أولا: التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

امتاز قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الجزائر بمنح العديد من المزايا الضريبية لجميع المكلفين بغض النظر عن قطاعاتهم الاقتصادية،وذلك لتشجيعهم في دفع التزاماتهم الضريبية دون الحاجة إلى التماطل في تسديدها.ويمكن لمسيري المؤسسات الاقتصادية الاستفادة منها عن طريق التسيير الجبائي وذلك على النحو التالي:

✓ **مسك الدفاتر المحاسبية كما تحدده القوانين والأنظمة المعمول بها:** يلزم القانون أصحاب المؤسسات بمسك الدفاتر بصفة أصولية ويتم محاسبتها ضريبيا بناءا على هذه الدفاتر وبناءا على تصريحاتهم التي قاموا بتقديمها، فحسب المادة : 148 يخضع الأشخاص المعنويون المشار إلىهم في المادة 136 وجوبا للنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق. و يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين 152 و153 .[2]

✓ **تغيير الشكل القانوني:** وذلك من خلال القيام بدمج مؤسستين أو أكثر أو إنشاء فروع للمؤسسة،أو تحويل المؤسسة من مؤسسة أشخاص إلى أموال... مما يجعل المؤسسة تستفيد من وفورات ضريبية أكثر ومن مزايا الإعفاء الضريبي الذي توفره التشريعات الضريبية لبعض الدول .ففي القانون الجزائري وحسب المادة 138 مكرر من ***(CIDTA)*** :".... في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات،يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19 % في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق.وفي الحالة العكسية ،يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال." وعليه فهي تحقق وفر ضريبي من خلال تطبيقها لمعدل مخفض.

(1) Esra Ahmed,Allam Hamdan(2015) : "The Impact Of Corporate Governance On Firm Performance-Evidence From Bahrain Stock Exchange ",International Management Review,Vol 11,No.2,P 21.

(2) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق،ص 35.

والمقصود بالتجمع في القانون الجبائي " كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أس‌هم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة من‌ها "الشركة الأم "تحكم الأخرى المسماة" الأعضاء "تحت تبعيت‌ها بامتلاك‌ها المباشر ل % 90 :أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلك كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة % 90 أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكن‌ها أخذ طابع الشركة الأم.

يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المف‌هوم الجبائي مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري. "[1] و يسمح التشريع ا□بائي للمؤسسة الأم بأن تصبح الوحيدة المكلفة بالضريبة باسم المجمع نيابة عن المؤسسات التابعة.

✓ **تقديم التصريحات الضريبة في الآجال القانونية لتجاوز الغرامات المالية في حالة التأخير** :فحسب المادة 151 -1 :"يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له في مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها،تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة."وفي حالة وجود نقاط غامضة يجوز للإدارة الجبائية طلب التوضيحات والتبريرات.

✓ **إمكانية دفع الضريبة على أرباح الشركات بالتقسيط:** يتضمن نظام الدفع التلقائي في قانون المالية لسنة 2016 ضمن المادة 06 ثلاثة أقساط وقتية والتي يمكن من خلالها تسديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات حيث تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة للسنة السابقة باعتبارها سنة مرجعية ويجب دفع ما تبقى بعد اختتام السنة المالية حيث تقدر نسبة القسط 30 % من ربح السنة المرجعية ،أما فيما يخص المؤسسات الحديثة فان نسبة القسط تساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 5 % من الرأسمال الاجتماعي المسخر. وهذا ما يتيح للمؤسسات الوقت اللازم للدفع .

✓ **المفاضلة بين استئجار أو امتلاك العقارات:** فحسب المادة 141 -1 " يحدد الربح الخاضع للضريبة...المصاريف العامة من أية طبيعة كانت وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة.." فللمؤسسة حرية الاختيار بشأن اللجوء إلى شراء التثبيتات أو اللجوء للإيجار التمويلي.فالإيجار التمويلي للتثبيتات له تأثير أفضل من الناحية الضريبية لأن الاستقطاعات الضريبية ستكون أكبر ولا تكون متاحة في حالة حيازة التثبيت ،لأن قسط الإيجار يتضمن قسط الاهتلاك المحدد حسب المادة 141-03 "...في إطار عقد القرض الايجاري يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري."،وسعر الفائدة على قيمة الأصل المستأجر،إضافة إلى كل مصاريف التشغيل والصيانة الخاصة به .

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المادة 138،ص 31.

✓ **إطالة فترة المناقشة والتدقيق** :في حالة شك الإدارة الجبائية في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة فان هذه الأخيرة ستتعرض للرقابة الجبائية ويتم تصحيح مبلغ الضريبة هنا يلجأ المسير إلى رفض مبلغ التصحيح واللجوء إلى النزاع في المحاكم مما يؤدي إلى تأجيل دفع الضريبة إلى غاية صدور الحكم .

✓ **سياسة التقدير الذاتي عند إعداد الحسابات المالية:** والمقصود بها تمتع المؤسسات بشخصية مستقلة تمكنها من تحديد النشاط الذي تمارسه،وكذا المعدل الضريبي الذي سيفرض عليها حسب النشاط المزاول.فحسب المادة 136 من قانون ***(CIDTA)*** فان معدل الضريبة على أرباح الشركات يختلف حسب النشاط المزاول (19% أو 23% أو 26% كما تم إدراجها في الفصل الأول) .

✓ **استثمار المؤسسات لفوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن التثبيتات:**والمقصود بفوائض القيمة الربح الذي حققته المؤسسة عند التنازل عن أي تثبيت عيني أو معنوي أو مالي . فتعمل إدارة المؤسسات الحكيمة في الدول على اختيار وتوزيع تلك الفوائض في مجالات استثمارية جديدة لكي تستفيد من الوفورات ضريبية .فحسب المادة 173من قانون ***(CIDTA):*** "لا تدخل فوائض القيم الناجمة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة،ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها،إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء ثلاث سنوات ،ابتداء من اختتام هذه السنة المالية،مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها."[1]

✓ **تنزيل الخسارة من الدخل الخاضع للضريبة:**في أغلب الدول تسمح التشريعات الضريبية للمؤسسة على ترحيل الخسائر أو تنزيلها من الأرباح حيث تنزل الخسارة التي لحقت بالمؤسسات في سنة ضريبية من الربح المحقق خلال السنة الموالية وفي حالة عدم تغطية الربح للخسارة فإنها تحول مثلا للسنوات اللاحقة لمدة أربع 04 سنوات وذلك حسب ***(CIDTA)*** الجزائري في المادة 147

✓ **تنزيل الخسائر اللازمة عن إتلاف البضاعة والديون المعدومة :** فقد ترغب المؤسسة في إتلاف بضاعتها في حالة فسادها لكن يجب عليها أن تتفق مع الجهات الضريبية المسؤولة من أجل الاستفادة من وفورات ضريبية حيث يتم صياغة هذه الخسائر كمصاريف تخفض من الدخل الضريبي،أما بالنسبة للديون المعدومة وهي أموال لن تعود للمؤسسة –وفاة المدين ،اختفائه،سفره لمدة طويلة– يمكنها إثباتها بقرار من المحكمة يمكنها من اعتبارها مصروف يخفض من الدخل الضريبي للسنة المعنية.وقد نصت المادة 141(5) على ذلك.

✓ **تجنب تأخير دفع الالتزام الضريبي:** يجب على المسيرين الحرص على معرفة مواعيد تسديد الضريبية وعدم التأخير في تسديدها لتجنيب المؤسسة غرامات مالية هي في غنى عنها حيث يترتب على ذلك في القانون الجزائري و حسب المادة 192 من قانون ***(CIDTA)***[2] :

(1)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(2017) ،ص43.

(2)قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(2017)،مرجع سابق ص48.

- فرض تلقائي للضريبة على الأرباح الشركات في حالة عدم تقديم تصريح سنوي ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.
- إذا لم تقدم المؤسسة التصريح السنوي للإدارة الجبائية خلال 30 يوم من تاريخ الإبلاغ تطبق زيادة ب 35 %.
- في حالة عدم تقديم بعض الوثائق المطلوبة والمرفقة مع التصريح السنوي تفرض عليه غرامة جبائية ب 1000دج في كل مرة يسجل فيها إغفال أو عدم صحة الوثائق المقدمة.
- وفي حالة عدم تقديم الوثائق الناقصة خلال 30 يوم من تاريخ الإنذار تفرض على المؤسسة ضريبة تلقائية ويضاعف مبلغ الحقوق إلى 25 % .

✓ **إتباع طريقة اهتلاك معينة للتثبيتات:** عند القيام بعملية التسيير الجبائي يتوافر أمام المسير عدة طرق لاهتلاك التثبيتات (الاهتلاك الثابت،المتناقص،المتزايد) ولكل طريقة مزايا وعيوب لكن ما يهمنا هو اختيار الطريقة المثلى من وجهة نظر صانع القرار والتي تؤثر مباشرة على قيمة الضريبة المستحقة،ويمكن ملاحظة أن طريقة المتناقص من أفضل الطرق لأنها تحقق وفورات ضريبية أكثر من الطرق الأخرى لأن قسط الاهتلاك المنتاقص الذي يعتبر كمصروف يخفض من الدخل الضريبي يكون أكبر من قسط الاهتلاك حسب الطرق الأخرى، وهو يناسب المؤسسات حديثة النشأة ،أو تلك التي تعتمد على كثافة التكنولوجيا ،أما طريقة الاهتلاك المتزايد فهي تناسب أكثر المؤسسات التي تسعى إلى التوسع التدريجي،أو التي اعتمدت في تمويل استثماراتها على الديون .أما الاهتلاكات الثابتة فهي تناسب المؤسسات التي تتمتع بالاستقرار.

وقد نص ***SCF*** على هذه الطريقة أيضا، وكذا المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.كما يمكن أن يستفيد المسير هنا من الاختلافات في المعالجة بين القواعد المحاسبية و الجبائية للاهتلاكات ويستفيد من التزام ضريبي مؤجل.

ثانيا :التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من الإعفاءات والامتيازات التي يمنحها قانون الاستثمار:

في إطار التنمية قامت الجزائر في مسيرتها الاقتصادية بجملة من الإصلاحات ، مست عدة قوانين وعلى وجه الخصوص قانوني الضرائب والاستثمار ، للعلاقة المميزة التي تربط بينهما. فاحتوت قوانين الاستثمار على عدة تحفيزات وبرامج تنموية ، تهدف إلى ترقية الصادرات وامتصاص البطالة، بالإضافة إلى بعث التنمية في المناطق المعزولة ، عن طريق تهيئة المناخ الملائم لاستثماراتهم من خلال التأثير على أهم محدداته المتمثلة في تدنئة تكاليف الاستثمار والتي من أهمها الضرائب . وفي هذا الصدد سنحاول ذكر فقط أهم القوانين المتعلقة بتحفيز الاستثمار بعد الإصلاحات الاقتصادية سنة 1988 دون تفصيلها:

*قانون رقم 25/88 المؤرخ في 1988/01/12 والذي تزامن مع الإصلاحات الاقتصادية ،

*قانون رقم 12/93 المؤرخ في 1993/10/05 المتعلق بتشجيع وترقية الاستثمار،

*الأمر الرئاسي رقم 03/01 المؤرخ في 2001/08/20 المتعلق بتطوير الاستثمار،

*المرسوم التنفيذي رقم 355/06 المؤرخ في 2006/10/09 المتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيلته وتنظيمه وسيره،

*المرسوم التنفيذي رقم 365/06 المؤرخ في 2006/10/09 يتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية للاستثمار.

وفي آخر تحديث نشرته الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار بتاريخ 2017/04/17 تم تقسيم الحوافز والإعفاءات الضريبة الممنوحة من طرف المشرع الجزائري للمستثمرين سواء الجزائريين أو الأجانب الطبيعيين أو المعنويين إلى ثلاثة مستويات:

أ-المزايا المشتركة للاستثمارات المؤهلة:

✓ **مرحلة الإنجاز:**

- الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار ،
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار،
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني ،
- الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري و مبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح.
- تخفيض بنسبة % 90 من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار ،
- الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، ابتداء من تاريخ الاقتناء ،
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأسمال .

✓ **مرحلة الاستغلال:**

- إعفاء لمدة ثلاثة (03) سنوات بالنسبة للاستثمارات المحدثة حتى مائة (100) منصب شغل إبتداءا من بدء النشاط و بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار بطلب من المستثمر:
- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات ***(IBS)***،

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني ***(TAP)***.

✓ **الاستثمارات المنجزة في الجنوب والهضاب العليا،و المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة.**

- **مرحلة الإنجـاز:**

– الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار،

– الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني ،

– الإعفاء من حقوق التسجيل و مصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. تطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز،

– الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداء من تاريخ الاقتناء ،

– الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأسمال،

– التكفل الكلي أو الجزئي من طرف الدولة بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة،

– التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة، بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية :

* بالدينار الرمزي للمتر المربع الواحد خلال فترة عشر (10) سنوات، وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التابعة للهضاب العليا ، وكذا المناطق الأخرى التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة ،

* بالدينار الرمزي للمتر المربع الواحد لفترة خمس عشرة (15) سنة وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في ولايات الجنوب الكبير.

➢ **مرحلة الاستغلال لمدة عشر (10) سنوات:**

- إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات،
- إعفاء من الرسم على النشاط المهني،
- تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة .

➢ **مزايا إضافية لفائدة الأنشطة المتميزة أو تخلق مناصب شغل :**

يتعلق الأمر في المقام الأول، بالتحفيزات الجبائية و المالية الخاصة المقررة من طرف الأنظمة المعمول بها لصالح النشاطات السياحية، الصناعية و الفلاحية. هذه المزايا لا يمكن جمعها مع تلك المنصوص عليها في منظومة قانون ترقية الإستثمار، و في الحالة يتم تطبيق التحفيز الأكثر تشجيع.

أما النوع الثاني من المزايا الإضافية، فهو يخص المشاريع التي تخلق **أكثر من 100 منصب شغل دائم،** و المنجزة في المناطق التي تستدعي التنمية، و تستفيد هذه المشاريع من مدة إعفاء جبائي يقدر ب **5 سنوات** على مرحلة الإستغلال.

✓ **المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني:**

➢ **مرحلة الإنجاز**

- كل المزايا المشتركة المتعلقة بفترة الإنجاز
- منح إعفاء أو تخفيض ، طبقا للتشريع المعمول به، للحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي و الإعانات أو المساعدات أو الدعم المالي، و كذا كل التسهيلات التي قد تمنح.
- إمكانية تحويل مزايا الإنجاز، بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار، محل تحويل للمتعاقدين مع المستثمر المستفيد، و المكلف بإنجاز الاستثمار لحساب هذا الأخير.

➢ **مرحلة الإستغلال**

- تمديد مدة مزايا الاستغلال لفترة يمكن أن تصل إلى عشر **(10) سنوات،**
- تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسوم ، المواد والمكونات التي تدخل في إنتاج السلع المستفيدة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة،

من خلال ما سبق يتبين لنا أن معظم المزايا التي يحتويها قانون الاستثمار هي ذات امتيازات جبائية والتي يمكن للمؤسسات من خلالها أن تخطط ضريبيا من خلال:[1]

* الحصول على إعفاءات من الرسوم الجمركية، وذلك بأن تحاول الحصول على صفة المشروع الاقتصادي، بما يتوافق مع متطلبات قانون تشجيع الاستثمار،

* الاستفادة من إعفاءات الضريبة على الأرباح ، والعمل على ترتيب أوضاعها للحصول على هذه الصفة، وبالتالي الحصول على تلك الإعفاءات وتحقيق وفوارت ضريبية.

* قيام المؤسسة بالمطالبة بإعطائها فترة إنتاجية تجريبية، حيث يمكن أن تعمل على زيادة مدة الإعفاء عن طريق المطالبة بفترة إنتاجية تجريبية بعد تاريخ ، بداية الإنتاج فالهدف هو محاولة الحصول على أكبر فترة إعفاء بدلا من أن تحسب هذه الفترة الضائعة من فترة الإعفاء.

* سعي المؤسسة للحصول على إعفاءات ضريبية في حالة التوسع.

ثالثا: التسيير الضريبي من خلال الاستفادة من الإجراءات المحاسبية والمالية والإدارية:

من أهم التقديرات المحاسبية والمالية التي يتبعها المسيرون داخل المؤسسة من أجل تخفيض الضريبة أو تأجيلها نذكر:

✓ **سياسة تقييم المخزون:**

هناك العديد من الطرق لتقييم المخزون وقد أثبتت الدراسة التي قام بها ***Cushing And Leclere*** في 1992بعنوان:"دليل المراجعة الحسابية على تحديد اختيار سياسة المخزون" أن المؤسسات تستفيد من وفر ضريبي أكثر في حالة ارتفاع الأسعار والثبات النسبي للمخزون عند تطبيق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا***Lifo*** بدلا من طريقة ***Fifo*** الوارد أولا صادر أولا.لكن هذه الطريقة تم إلغاؤها بموجب المعيار المحاسبي ***IAS2*** كما أن ***SCF*** في المادة 123-6 استبعد هذه الطريقة في التقييم.

✓ **من خلال الاستفادة من الاختلافات التي تنجم من المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض العناصر:**

إن اختلاف المعالجة المحاسبة لعنصر ما عن معالجته الجبائية أمر وارد ،نتيجة اختلاف القواعد والقوانين لكل من المحاسبة والجباية.وينجم عن هذه الاختلافات إما التزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل وعليه فان المسير الجيد هو الذي يستطيع استغلال هذه الاختلافات بما يخدم نشاط المؤسسة كاستغلال مثلا وقت رسملة تكاليف فترة الإنشاء والتجريب وكذا تحويل الحقوق والديون بالعملة الصعبة،عقود الإيجار التمويلي،التقييم بالقيمة العادلة ،تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء...فيما يخص الجزائر فقد وضحنا بعض هذه الاختلافات وتأثيرها في الفصل الأول.

(1)محمد أمين سالم ثابت (2017)،مرجع سابق ،ص70.

المبحث الثالث :نظريات التسيير الجبائي وطرق قياسه.

المطلب الأول : نظريات التسيير الجبائي.

1-مبادئ وحدود التسيير الجبائي.

أولا: مبادئ التسيير الجبائي :

إن التسيير الجبائي مؤسس على مبدأين متعارف عليهما ،ومحل إجماع جميع القوانين وهما :مبدأ حرية التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير.

✓ **مبدأ حرية التسيير:** هذا المبدأ ينص على أنه لكل فرد الحرية في إقامة مشروع تجاري،وممارسة النشاط الذي يختاره وبالتالي فهو يتمتع بالسلطة التقديرية لتحديد السياسات التشغيلية والمالية ،وهو مبدأ يشجع المستثمرين على الإبداع والإنتاج. و يجدر الإشارة هنا أنه لا يوجد هناك قانون صريح يتضمن هذا المبدأ، لكن نتيجة اداراك المشرع لأهمية الحرية في مجال التجارة ومن أجل تحقيق التنمية الاقتصادية فقد كرس هذا المبدأ من خلال مضامين بعض المواد فنجد مثلا في القانون الفرنسي قام مجلس القضاء بتكريس هذا المبدأ في قانون صدر في 07 جويلية 1957 ،كما أكد الدستور التونسي ذلك في 1959،أما في الجزائر فنجد ذلك في القانون رقم (89-01)المؤرخ في 1989/02/07 في المادتين 04 و05 حيث نص على ما يلي:"يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للمالك، وذلك من خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب استخدام الوسائل اللازمة لذلك.

وفي الواقع إن البحث عن الطريق الأقل خضوعا للضرائب هو هدف أي مسير يطمح لتحقيق مصلحة المؤسسة،ووفقا لهذا المبدأ فللمسير حرية الاختيار بين البدائل المتاحة من أجل تحقيق ذلك وتتجلى حرية التسيير في حرية اختيار السياسة المالية والتجارية للمؤسسة المسؤول عنها.

✓ **مبدأ عدم التدخل في التسيير:**لا تعتبر الإدارة الضريبية وحدة تحكم إدارية في المؤسسات فلا يمكن للإدارة الضريبة التدخل في القرارات التي يتخذها المسير كما يقول ***Maurice Cozian*:**"الإدارة لا تمارس مهمة المراقبة على التسيير "،إذن فالقرارات التسييرية غير قابلة للنقد من طرف مصلحة الضرائب ما دامت تراعي أحكام القانون .وكمثال عن ذلك يمكن للمؤسسة أن تلجأ للاستدانة حتى وان كانت أموالها الخاصة كافية للتمويل. وقد قيد المشرع الجزائري تدخل الإدارة الضريبية في شؤون المؤسسة في أربع نقاط: الاطلاع ،الرقابة ،التحقيق، المعاينة.

لكن: بالرغم من أن المشرع منح للمؤسسات هامشا معتبرا من الحرية في التسيير فإننا نجد أنه من غير المنطقي أن نتلقى قيود –حدود–على هذه الحرية لكن في الواقع نجد بعض القواعد القانونية التي بدلا من أن تمنع

ممارسات معينة ،فإنها تفضل بمهارة أكثر الحد منها ،وذلك بهدف ضبط السلوكات الغير متوقعة للمكلفين بالضريبة والمسيرين لها ،لذا تعتبر حرية التسيير غير مطلقة ولها حدود تتمثل في: الممارسات الغير عادية للتسيير ،والتعسف في استعمال الحق، والتي سيتم تناولهما.

2-حدود التسيير الجبائي :

أولا : نظرية الممارسات الغير عادية للتسيير:

إن نظرية الممارسات الغير عادية للتسيير تم تطويرها من قبل القاضي الجبائي الفرنسي ،وقد كانت بداياتها بصدور القانون 1958/07 ،وقد تطورت بعد قرار ***Loiseau*** 10/17/ 1997 ،وهي موجهة بصفة أساسية للمؤسسات .تسعى هذه النظرية إلى منع تآكل المواد الخاضعة للضريبة عن طريق تقييد حرية التسيير التي تتمتع بها المؤسسات من حيث المبدأ[1].وتقوم هذه النظرية على تقييم الطبيعة العادية والغير العادية للمعاملات التي تقوم بها المؤسسات، فالفعل الغير عادي هو ذلك الفعل الذي يكون ضد مصلحة المؤسسة لصالح طرف آخر. فالمؤسسات في إطار علاقاتها المالية والتجارية مع أطراف أخرى يمكنها أن تمنح تخفيض لعميل معين ،أو تتنازل عن دين لصالح مؤسسة صديقة ...كل هذه الممارسات التسييرية وغيرها تؤدي إلى تخفيض نتيجة المؤسسة(الربح)،وبالتالي تخفيض الضريبة ، ولهذا السبب القاضي الجبائي لا يمكنه أن يتجاهل تماما كيف يمكن للمؤسسة أن تنفق أموالها أو تتنازل عن بعض أرباحها دون متابعتها.

وانطلاقا مما سبق فانه يمكن اعتبار فعل التسيير عادي إذا ساهم في مصلحة المؤسسة،وعلى العكس من ذلك إذا كان العبء تلتزم به ولا تستفيد منه بل يستفيد طرف آخر سوف يعتبر غير عادي وبالتالي سوف يتم دمجه في الأرباح الخاضعة للضريبة، وعليه يمكن تعريف الممارسات الغير عادية بأنها :"الفعل الذي يحمل نفقة أو خسارة على المؤسسة أو تنازل عن ربح دون أن يكون له ما يبرره من مصالح وذلك بدون انتهاك أي التزام قانوني". لكن يجدر الإشارة إلى أن المعيار المعتمد عليه لتصنيف فعل على أنه غير عادي –مصلحة المؤسسة–من الصعب تقييمه بشكل موضوعي[2] لذا تظهر الذاتية في الحكم على فعل على أنه عادي أو غير عادي ، فقد يقوم المسير بفعل يراعي فيه مصلحة المؤسسة ومصلحة أطراف أخرى هنا يتم تقييم الفعل عادي أو غير عادي بالرجوع إلى الغرض من الفعل –النية– والنتيجة أي أثرها الاقتصادي ،ومقارنتها مع أعمال مؤسسات أخرى في نفس الوضع.

ومن أمثلة عن الممارسات الغير عادية للتسيير:

- ✓ تمويل المؤسسة للنفقات الشخصية لرئيس المؤسسة أو أفراد عائلته.

(1)Martin Collet(2007) : " Droit Fiscal ",Press Universitaires de France,1reedition , p227.

(2)Idem p 230.

- ✓ الأجور الزائدة والتعويضات المفرطة للموظفين حيث يجب أن تكون المكافآت متناسبة مع العمل الذي قام به ،ومع الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ إقراض المال لفرع تابع للمؤسسة ثم مسح الديون هنا تقوم الشركة بإنقاذ خزائن الفرع وفي الوقت ذاته تخفيض أرباحها الخاضعة للضريبة.
- ✓ تقديم هدايا بجميع أنواعها لصالح شخص ليس له علاقة بالمؤسسة.
- ✓ منح سلفيات بدون فوائد للشركاء.
- ✓ بيع المؤسسة لممتلكاتها بسعر أقل من السوق.

وبالنسبة لنظرية الممارسات الغير عادية للتسيير في القانون الجبائي الجزائري ،ليس هناك أي نص قانوني يتكلم عنها ،لكن يجدر الإشارة بأن المشرع الجبائي قد حدد المصاريف القابلة للخصم والقيمة القصوى لها.

ثانيا :نظرية التعسف في استعمال الحق.

التعسف في استعمال الحق هو التلاعب في الآليات القانونية،حيث يترك القانون مجالا لمزيد من الطرق للحصول على نفس النتيجة، وهو التعسف في استخدام الخيارات القانونية ،وهو لا يعتبر خرق للقانون و إنما لروح القانون ،وقد عرفته المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية لفرنسا،كما عرفه ***M.Cozian*** :"هو شكل من أشكال التلاعب من طرف أولئك الذين يلعبون بالقانون".

أما في القانون الجزائري فقد تطرق إليه المشرع الجبائي في المادة 217 من قانون ض.م.ر.م الصادر في 1976 ،كما ذكر في المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019:" خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة، حق، رسم و إتاوة، لايجوز التحجج بالمستندات المشكلة **لتعسف في استعمال القانون** لدى الإدارة الجبائية التي يحق لها استبعادها و أن تعيد لها طابعها الحقيقي. و هذه المستندات، سواء كانت تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة غايتها الأولى هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية، التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر، التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته و أنشطته الحقيقية. كذلك هو الحال عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانونا، وجود مستندات تشكل تعسفا في استعمال القانون يخص وعاء كل ضريبة، حق، رسم أو إتاوة و تصفيتها و تسديدها. "[1]

ومن خلال هذه المادة يتبين لنا أن التعسف في استعمال الحق يظهر في حالتين رئيسيتين وهما:

(1) قانون الإجراءات الجبائية (2019) ،ص 10.

أ- **حالة التعسف الصوري:** وهي أعمال مصممة لخداع السلطات الضريبية مثل: انجاز عقد إيجار دون الدفع الفعلي للإيجار،فهو يشمل مستندات وهمية تخفي النية الحقيقية للأطراف.[1]

ب-حالة التعسف عن طريق الاحتيال: على الرغم من مشروعيتها هي أقرب للاحتيال على القانون، فهو يشير إلى تحريف القانون و إعادة تفسيره لصالحه. وذلك من خلال ممارسة أنشطة معينة بهدف الاستفادة من الامتيازات وتخفيض الضريبة،فيصبح الهدف من النشاط ليس اقتصادي بل ضريبي بحت.

كما تنص نفس المادة السابقة الذكر على أنه في حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح، يعرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون في أجل ثلاثين يوما (30) ابتداء من استلام الإخطار، و ذلك بناء على طلب من المكلف بالضريبة.قبل إعداد الجدول، يمكن للإدارة الجبائية الاستعانة باللجنة و إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك.

ووفقا لهذه المادة فانه يجب إنشاء لجنة لدراسة حالات التعسف في استعمال الحق في القانون الجبائي لدى المديرية العامة للضرائب للفصل، بناء على طلب يقدمه المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، في تصنيف بعض المستندات على أنها تشكل أو لا تشكل تعسفا في استعمال القانون الجبائي .تتشكل اللجنة من (مدير التشريع و التنظيم الجبائيين، مدير الأبحاث و التحقيقات، مدير المنازعات، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب- حسب الحالة-،مدير فرعي من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر، خبير محاسبي، موثق.)

و يجدر الإشارة هنا أن في القانون الفرنسي تم إنشاء لجنة التعسف في استعمال الحق ***CCRAD*** في 13 جانفي 1941 وهي لجنة استشارية مستقلة،[2] تقوم بتقديم تقرير سنوي عن الملفات التي تم معالجتها ،وقد ورد في تقريرها لسنة 2016 النتائج التالية:

(1) بوفطيمة فاروق(2018):"مستجدات قانون المالية سنة 2018 " ،في يوم دراسي حول قانون المالية لسنة 2018 عنابة.

(2)Patrick Michaud (September 2010) : " Historique Du Régime De L'abud De Droit Fiscal. " Le Cercle Des Fiscalité , p7.

Source : Comité De L'Abus De Droit Fiscal : « Rapport Annuel 2016 » P4.

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن عدد الملفات المدروسة هو 49 ملف منها 36 ملف ممارسة للتعسف(منها 29في ضريبة الدخل،و 3 ضريبة أرباح الشركات،4 رسوم التسجيل والطابع)و 14 منها غير ممارس للتعسف(10ضريبة الدخل،و4 رسوم التسجيل والطابع).

ويجب الإشارة إلى أن عدم احترام مبدأي الممارسات الغير عادية للتسيير والتعسف في استعمال الحق يوقع المؤسسة في الخطر الضريبي ، الازدواج الضريبي،الضغط الضريبي الذي يرفع من تكاليفها بدلا من تخفيضها وهذا ما سيتم تناوله في الجزء الموالي.

المطلب الثاني : العوامـــل المؤثـــرة في التسييـــر الجبـــــائي:

سنحاول ذكر أهم العوامل التي قد تؤثر على التسيير الجبائي والتي يمكن إيجازها في عاملين أساسين وهما:

1 –الخطر الجبائي:

بعد الفضيحة المالية ل***Enron*** في و.م.أ وفي الآونة الأخيرة فضيحة ***Parmalat*** في إيطاليا قامت و.م.أ بإدخال كما ذكرنا سابقا قانون ***Sabanes-Oxley*** لتدارك الأمر،ومع تزايد العولمة قامت العديد من الدول بإصدار قوانين وممارسات مماثلة لمواجهة هذه الأزمات والمخاطر التي قد تتعرض لها ،فأصبح لدى المؤسسات وعي بأهمية المخاطر ولاسيما الجبائية منها .

<u>أولا</u>: تعريف الخطر الجبائي :

لقد أصبح الخطر اليوم يمثل الشغل الشاغل للمسيرين، وسواء تعلق الأمر بالمجال التجاري (خطر تقادم المنتج، خطر منافسة، خطر سعر...) أو المالي (خطر معدلات الفائدة، خطر الصرف،...) أو الاجتماعي (خطر الحراك المهني، خطر التغيب، خطر النزاع،...) أو الإنتاجي (خطر العطب، خلل،...) فإنه يتعين إدراج الخطر في كل قرار (مهما كانت طبيعته أو مجاله أو مداه أو مستواه) يعتزم المسير اتخاذه. [1]

و ينبع الخطر أساسا كناتج لحالة عدم تأكد الفرد من نتيجة قراراته بصفة عامة، هذه الحالة من عدم التأكد تجعله في حالة قلق وخوف من نتيجة تلك القرارات وهذا يسمى الخطر. أي أن الخطر هو عبارة عن حالة تلازم الفرد أو الجماعة عند اتخاذه أو اتخاذهم لقرار معين نتيجة عدم التأكد من نتيجة تلك القرارات.

(1)مداني بن بلغيث، عبد الله إبراهيمي(2004):" تسيير الخطر في المؤسسة –تحدي جديد-"، مجلة الباحث، العدد 03 ،ص: 79.

و عرف مكتب المراجعة ***Young & Ernst*** الخطر على أنه " التهديد الذي يجعل حدث أو إجراء يؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية وخلق قيمتها[1]."

فالعمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى مجالات مختلفة من عدم اليقين منها [2] والتي يعبر عنها بالمخاطر، ويرى العديد من الاقتصاديين أن المخاطر الجبائية هي مجموعة فرعية منفصلة من المخاطر المالية لأن الضريبة جزء لا يتجزأ من التمويل .ويعرف الخطر الجبائي على أنه :"درجة الخطر أو عدم اليقين من الاستدامة الكاملة للموقف الضريبي للمؤسسة" أي أن الخطر الجبائي يتولد نتيجة عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع أو نتيجة عدم الفهم الجيد للقوانين.

عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الخطر الجبائي سنة 2004 على أنه : " الخطر المرتبط بعدم احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية التي تتمثل في : التسجيل في النظام ، الإنتاج المفيد في الوقت للتصريحات والمعلومات ، تأسيس معلومات كاملة ودقيقة (بما فيها المسك الصحيح للوثائق المحاسبية) ودفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد "[3]

وحسب ***Neuman,Omer And Schmidt*** فان :"الخطر الجبائي يشير لاحتمال أن إجراء أو نشاط تم اختياره يمكن أن يؤدي إلى نتيجة جبائية مختلفة عما كان مخطط له أصلا."[4]

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

ومن جهة أخرى فقد اهتم كل من : ***Lacroque et Alpin & Russ*** سنة 2008 في تعريفهم للخطر الجبائي على فحص أصل أو مورد هذا الخطر (القوانين والتعليمات الجبائية ، حقائق محددة ونظام المؤسسة ...) ، واعتبر ***Russ*** سنة 2008 أن الخطر الجبائي هو عدم اليقين المرتبط بـ :

- ✓ تطبيق القواعد الجبائية على حقائق معينة ؛
- ✓ قدرة أنظمة المؤسسة على تحديد النتائج الجبائية الناتجة عن النشاط والعمليات ؛
- ✓ التغيرات في القوانين الجبائية وتفسير الحقائق من قبل القضاة والسلطات الجبائية .

ثانيا :أنواع الخطر الجبائي :

(1)Franck Moreau(2002) : "Comprendre et gérer les risques", Editions d'organisation, P : 222

(2)Tony Elgood ;Ian Paroissien & Larry Quimy(2004) : " Tax Risk Management "Price Water House coopers,p3.

(3) Mouna Guedrib Ben Abderrahmen , (12 juin 2013) , "Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : 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) , p : 32

(4) David A.Geunther,Steven R.Matsunaga,Brian M.Williams ,(August 2013) :"Tax Avoidance ,Tax Aggressiveness,Tax Risk And Firm Risk" ,Lundquist College Of Business,University Oregon,Eugene,Or 97403 Usa ,p:2.

(5)Jacques Duhem,Michel Jammes,(1996) :"Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise ",Edition Efe,Paris ,p75.

بناء على أعمال ***Coopers Waterhouse Price*** فإن المخاطر الجبائية يمكن تقسيمها إلى سبعة أنواع والتي تشكل في مجملها محفظة المخاطر الجبائية الخاصة بالمؤسسة[1] :

✓ **مخاطر المعاملات:** كل ما تميزت العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالتعقيد كل ما أنجر عنها حالة عدم التأكد من ناحية المعاملة الجبائية لهذه العملية، وبالتالي تحقق الخطر الجبائي .فبعض العمليات غير الشائعة تنجم عنها الخضوع لعملية رقابة جبائية على سبيل المثال: عملية الاندماج، تصفية شركة...الخ، في حين غيرها من المعاملات ينظر إليها بعين الريبة من طرف إدارة الضرائب على سبيل المثال: المعاملات مع الشركات الزميلة، الحسابات الجارية للشركاء، سداد الأتعاب المهنية...الخ، و تكون المؤسسات أكثر عرضة لمخاطر التحويلات في الحالات التالية :غياب الكفاءات المهنية والمعرفة من الناحية الجبائية عند القيام بعملية معينة؛ غياب إطار في السياسة العامة للمؤسسة الذي يحدد ما هو مقبول وما هو غير مقبول عند القيام بعملية معينة؛ انعدام المعرفة بالمعاملات الإدارية؛ قلة إدراك المخاطر المرتبطة بالعملية.

✓ **مخاطر الوضعية**: الخطر الجبائي مرتبط بمدى تأثيره واحتمال وقوعه الذي يعتمد على الفعل و ردة فعل الإدارة الجبائية خلال وضع معين، ويزداد احتمال وقوعه عندما :تنشط المؤسسة في قطاع يمتاز بسمعته السيئة، أو أن المؤسسة نفسها لها سمعة سيئة؛ أهمية المؤسسة؛ المؤسسة تقوم بإيداع تصريحات تحتوي على نقائص وتناقضات تم اكتشافها خلال عملية الرقابة، وجود فوارق بين ثروة المؤسسة والدخل المصرح به.

✓ **المخاطر التشغيلية**: تمثل مخاطر الخسارة الناجمة عن عدم كفاية أو فشل العمليات الداخلية أو الأشخاص...

✓ **مخاطر عدم الامتثال:** وهي المخاطر الناتجة عن عدم احترام القوانين الجبائية، حيث يمكن فقدان الإيرادات إن تخلفت المؤسسات عن الإيفاء بالالتزامات دافعي الضرائب(التسجيل في النظام الضريبي،تقديم الإقرارات الضريبية،سداد الضرائب في الوقت المحدد،الإبلاغ الكامل والدقيق عن المعلومات في الإقرارات)[2]،مخاطر عدم الامتثال تشير إلى إساءة تطبيق القوانين سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ أو نتيجة إصدار قوانين جديدة إلى جانب التعقيد المتزايد للأحكام الضريبية.[3]

وقد أثبتت نتائج المسح لعام 2014 لشركة ***EY*** حول المخاطر الجبائية لعينة متكونة من 962 مسؤول تنفيذي للضرائب منهم 130 مسؤول مالي رئيسي في 27 دولة أن 41% من المستجوبين أكدو أن الوظيفة الضريبية قد زادت بنسة 49 % داخل مؤسساتهم خلال ثلاث سنوات الأخيرة و أن أكبر خمس دول عرفت زيادة

(1)فتحة أميرة،(2017-2018):"دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس-باتنة-" رسالة دكتوراه،محاسبة ،جامعة محمد خيضر ،ص 77-78.

(2) صندوق النقد الدولي:"دليل المقيمين المدنيين" تادات ،نوفمبر 2015،ص 48.

(3) Talya SEGAL & Warren Maroun ;op cit p377.

في وظائفها الضريبة هي ألمانيا ب 71 %،هولندا 66%،الهند 57 %، و 63% في سنغافورة،و 60% في كندا،وأن السبب في زيادة حجمها يعود بنسبة 57% لمواجهة المخاطر الضريبية.

✓ **مخاطر مرتبطة بالمحاسبة:** تعتبر المحاسبة الأداة الأساسية لتحديد الوعاء الجبائي، فهي القاعدة التي تعتمد عليها عملية الرقابة الجبائية، وبالتالي فالمحاسبة تعتبر المصدر الأول للتهديد للمؤسسة. الجبائي، غير أنها تعتبر أداة لإضفاء الطابع الرسمي على الخيارات التي تعتبر فرصة بين كل من المحاسبة والجباية من شأنها تقليل المخاطر الجبائية ذات المصدر المحاسبي. إن القيام بإجراءات فعالة لإدخال المعلومات، تحليل، وتبرير الكتابات المحاسبية وإجراء مقاربة .

✓ **خطر التسيير:** عدد قليل من المؤسسات تقوم بتوثيق وإضفاء الطابع الرسمي على عملية تسييرها للمخاطر الجبائية، وفي هذه الحالة الخطر الأساسي يكمن في الحقيقة أن عملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها أشخاص ذوي خبرة في المؤسسة، إذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة إيصال كيفية تسيير الخطر الجبائي لمن يخلفهم، كذلك فقدان القدرة على اغتنام الفرص خلال فترة التربص، يجعل المؤسسة في وضعية صعبة .، بالإضافة إلى تسهيل عملية تكوين وتدريب المستخلفين. فالاستعانة بأهل الاختصاص من خارج المؤسسة بالإضافة إلى الكفاءات الداخلية يوفر الاستقرار

✓ **خطر السمعة:** السمعة الجيدة تعتبر من الأصول القيمة التي تمتلكها المؤسسة، ففي مجال تضمن لها انحياز ايجابي من طرف الإدارة الجبائية. فالسمعة الجيدة هي نتيجة امتثال المؤسسة للقوانين والقواعد الضريبية المفروضة، حيث يتم تحديد مواقفنا دائما بسمعة الشخص أو الهيئة التي نتعامل معها: موردين، عملاء وكل المتعاملين مع المؤسسة.

✓ كما نجد أيضا ***Tony Elgood et al*** قد صنفوا المخاطر الجبائية إلى 07 أنواع تم تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول (08/02): المخاطر الجبائية.

نوع الخطر الجبائي	الأحداث النموذجية التي تؤدي إلى نشوء المخاطر الجبائية
مخاطر المعاملات	**عمليات الاستحواذ ، الاندماج ، المعاملات المالية ، الضرائب المدفوعة من المعاملات عبر الحدود ، إعادة التنظيم الداخلي .**
المخاطر التشغيلية	**مشاريع تجارية جديدة ، نماذج تشغيلية الجديدة تعمل في مواقع جديدة ، الهياكل التشغيلية الجديدة(مثل المشاريع المشتركة)، تأثير التطورات التكنولوجية (مثل التداول عبر الانترنت).**
مخاطر الامتثال	**عدم وجود الإدارة السليمة ، ضعف السجلات المحاسبية أو المراقبات ، سلامة البيانات، عدم كفاية الموارد ، التغييرات في الأنظمة ، التغييرات في التشريع ، تحقيقات مصالح الدخل ، الرسوم الجمركية على مواقع محددة في الدولة ، المناهج و التركيز في الامتثال .**

مخاطر المحاسبة المالية	التغييرات في التشريع، التغييرات في الأنظمة المحاسبية، التغييرات في السياسات المحاسبية ومعايير *IFRS /GAAP* .
مخاطر المحفظة	مزيج بين أي من هذه الأحداث .
مخاطر التسيير	التغييرات في الموظفين – في كل من الضرائب و الأعمال –، مغادرة الأشخاص ذوي الخبرة الجبائية ، مغادرة رأس المال الفكري مع معرفته التسييرية ، موارد جديدة تنقصها الخبرة .
مخاطر السمعة	مداهمة ،تحقيقات مصالح الدخل ، التعليق الصحفي ، جلسات المحكمة / الإجراءات القانونية ، التطورات السياسية.

Source: Tony Elgood , Ian Paroissien , Larry Quimby: "Tax Risk Management " , Price Water House coopers, P : 35

2-الازدواج الضريبي:

لا يعتبر الازدواج الضريبي فقط من أهم العوامل التي تؤثر على التسيير الجبائي للمؤسسات سواء المحلية أو متعددة الجنسيات، بل انه يزيد من حدته فإذا كان هدف المسيرين أساسا هو تخفيض قيمة الضرائب المدفوعة بأساليب قانونية(التجنب الضريبي بمختلف طرقه) إلى أدنى حد عند خضوعها لضريبة واحدة فما بالك عندما تخضع المؤسسة لأكثر من ضريبة في آن واحد أي تكون تحت وطأة ظاهرة الازدواج الضريبي.

تعرف ظاهرة الازدواج الضريبي بأنه:"خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه والشخص نفسه والفترة الزمنية نفسها" أو هو :"فرض دولتين نفس الضريبة على ذات الوعاء الضريبي ويتحملها الممول نفسه عن فترة زمنية واحدة المحصل عنها الضريبة ،أو أنه ذلك الازدواج الذي يحدث عندما يخضع الممول لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وجود وحدة الواقعة المنشأة"[1]،من خلال التعريف يتبين لنا أن هناك نوعان من الازدواج الضريبي وهو الازدواج الضريبي المحلي –وفق التعريف الأول–والازدواج الضريبي الدولي–وفق التعريف الثاني–

وينجم الازدواج الضريبي نتيجة عدم الصياغة المحكمة للقوانين الجبائية،أو نتيجة تطبيق الدول للتشريعات الضريبية والمالية المختلفة وممارسة حقوقها وسيادتها الضريبية،وكذا تعتبر العولمة و مظاهر التجارة الدولية من أهم أسباب ظهوره أو يمكن أن تكون لدولة ما الرغبة في زيادة الحصيلة الضريبية مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة.

وللازدواج الضريبي آثار سلبية تدفع بالمسيرين إلى البحث عن الطرق لتجنب الضريبة وقد يتعدى ذلك إتباع الطرق القانونية –التجنب الضريبي– إلى اللجوء إلى الطرق المخالفة للقانون من أجل عدم دفع الضريبة مرتين وعليه فيجب مكافحة هذه الظاهرة من خلال إبرام اتفاقيات جبائية دولية توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد وطرق لتنظيم العلاقات الضريبية بينها ،وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية،فنجد الجزائر قد

(1)سامي محمود مراد،(2018): "دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي"مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة،المجلد03،العدد01، ص 94-95.

أبرمت العديد من الاتفاقيات الجبائية مع الدول مثل جنوب إفريقيا في 2008/04/28،النمسا في 2003/06/17،بلجيكا في 1998/10/25،كندا 1999/02/22،البحرين،فرنسا ،إيطاليا.....

المطلـــــب الثالـــــث : قيـــاس التسييـــر الجبائـــــي:

لغرض قياس التسيير الجبائي ،يتم اختيار معدل الضريبة الفعلي ***Effective Tax Rate*** كمقياس ***Proxy*** للتسيير الجبائي للمؤسسات والمستخدم في العديد من الدراسات والبحوث الضريبة في دراسة كل من ***Repon*** في 2016 ***Michel Hanlon &John Graham*** في 2014، ***David Nguyen & Christoph Strupat*** في 2012، ***Rohaya Md Noor et al*** في 2010، ***Cook Et Al*** في 2008، ***Gubti & Newberry*** 1997....وذلك من خلال التطرق للجوانب المهمة ل ***ETR*** من حيث تعريفها،الفرق بينها وبين معدل الضريبة الاسمي أو القانوني ***STR(Statuary tax rate)*** ومعدل الضريبة الهامشي ***MTR(Marginale tax rate)***،بالإضافة إلى أهم محددات ***ETR*** و طرق قياسه والتي من خلالها يتم قياس فعالية التسيير الجبائي.

1- تعريف معدل الضريبة الفعلي *ETR* ومحدداته:

يعتبر معدل الضريبة الفعلي مقياس منتظم لحساب حجم الضريبة للمؤسسات،وتقييم فعالية التسيير الجبائي ***Li Et Al 2016,Waston 2015,Philips 2004*** [1] وممارسات التهرب الجبائي كما أنه يلخص الآثار التراكمية للحوافز الضريبية المختلفة.[2]

ويختلف معدل الضريبة الفعلي جوهريا عن معدل الضريبة القانوني أو الاسمي ***STR*** فوفقا ل ***Selmrod & Bakija*** في 2017 فان معدل الضريبة الاسمي محددا قانونا ويطبق على الدخل الخاضع للضريبة مما يسمح بتحديد تحصيل الضرائب[3](النسبة المئوية التي تظهر في قانون الضرائب)[4]وحسب ***Bretschger E Hettich*** سنة 2002 فان العولمة والمنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي من العوامل الرئيسية التي تؤثر على انخفاض معدل الضريبة القانوني وذلك على اثر دراسة قام بها ل 14 دولة في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ***OECD*** بين عامي 1967-1996.ولا يعكس معدل الضريبة القانوني وحده حساب العبء الضريبي النهائي لأن النظم الضريبة لها العديد من الميزات والتي لا تؤخذ بعين الاعتبار في معدل الضريبة القانوني. وحسب **Sherlock** في 2014 فان ***STR*** :"هو المعدل المفروض قانونا على الدخل الخاضع للضريبة والذي لا يمكن من خلاله تحديد مقدار ما تدفعه المؤسسات فعلا بسبب الخصومات،الإعفاءات... لذا غالبا ما يكون ***STR*** أكبر

(1)Paulo Jorge ;Pedro Migue (2018): " The Relationship Between The Effective Tax Rate And The Nominal Tax Rate ",Access Article Under The cc by –nc-sa(https://creativecommons.org/licenses /by-nc-sa/4.0/), p 4.

(2) منى عبد الفتاح أحمد،محمد علي إبراهيم العامري،(2015):"أثر حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي دراسة تطبيقية"،مجلة دراسات محاسبية ومالية،المجلد العاشر،العدد30 الفصل الأول،ص18.

(3) Paulo Jorge ;Pedro Migue , Op Cit p3.

(4)Carmen Bachmann&Martin Baumann : " Effictive Tax Rate :The Role Of Tax Rates In Investment Decisions ",Journal Of Business Cases And Application ,p3.

من ***ETR***.." وقد أيد ذلك كل من ***Levely & Coffey*** في 2014و[1] ***Repon Miah*** في 2016 في دراسة بعنوان :"معدل الضريبة القانوني أو معدل الضريبة الفعلي:دراسة لشركات النسيج المدرجة المحددة في بنغلاديش" حيث تم اختيار 9 شركات مدرجة من بين 45 شركة من أجل مقارنة معدل الضريبة القانوني مع الفعلي وتقييم الأداء الضريبي وقد توصلت الدراسة إلى أن معدل الضريبة الفعلي ***ETR*** هو 8.92 % في حين أن متوسط معدل الضريبة القانوني هو 15 % وهذا دليل على أن للشركات القدرة على إدارة نتائجها وتخفيض مقدار الضرائب المدفوعة.[2]

وقد أثبتت الدراسة التي قام بها كل من ***Paulo Jorge & Pedro Migue/*** سنة 2017 حول " ***The Relationship Between The Effictive Tax Rate And The Nominal Tax Rate*** " على عينة تكونت من 1530 شركة من بلدان الاتحاد الأوربي (الدنمارك ب394 شركة،سلوفينيا ب 40 شركة، فنلندا ب 259 شركة، لوكسومبورغ 37 شركة،والمملكة المتحدة ب 80 شركة) للفترة 2012الى 2014 أن هناك علاقة إيجابية بين معدل الضريبي القانوني والفعلي فعند زيادة معدل الضريبة القانوني بنسبة مئوية واحدة فان معدل الضريبة الفعلي يزيد ب 0.71 %.[3]

وعليه فان معدل الضريبة الفعلي ***ETR*** حسب تقرير مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي ***GAO*** في 2013 و 2016 يهدف إلي قياس الضريبة المدفوعة نسبة للدخل الاقتصادي في حين معدل الضريبة القانوني ***STR*** يشير إلى مقدار الالتزام الضريبي نسبة للدخل الخاضع للضريبة والذي تم تعريفه وفقا لقانون الضرائب .كما صرح ***GAO*** مسبقا سنة 2008 بأن:"**معدلات الضريبة القانونية لا توفر مقياسا كاملا للعبء الضريبي الذي يفرضه نظام ضريبة دخل الشركات بسبب العديد من الجوانب التي يتميز بها النظام مثل: الإعفاءات، الحوافز، الالتزامات الضريبية المؤجلة... ويعتبر معدل الضريبة الفعلي هو الذي يعكس الآثار المجمعة لجميع هذه الجوانب**.."[4]فمعدل الضريبة الفعلي يشمل جميع المؤثرات على القاعدة الضريبية.

وقد أعرب ***Gravelle*** في 2014 على أن معدل الضريبة الفعلي يشمل المزايا الضريبية ،مما يقلل من الضريبة المدفوعة لكل دولار من الأرباح.وحسب دراسة أجراها ***David Nguyen & Strupat*** في 2012 في غانا وجدوا أن مجموعة كبيرة من الحوافز الضريبية تؤدي إلى اختلاف كبير في متوسط معدلات الضريبة الفعلية ،حيث بلغ متوسط معدل الضريبة الفعلي بين سنتي 2003و2007 5 %بالنسبة للشركات التي تتمتع بحوافز ضريبية واسعة وهو أقل بالنسبة ل جنوب إفريقيا والتي بلغ متوسط معدل الفعلي فيها 20 % كما عرفت كينيا

(1) Repon Miah(2016) : "corrporate Statutory Tax Rate Or Effective Tax Rate :Study On Selected Listed Textile Companies In Bangladesh " Global Journal Of Management And Entrepreneurship,Vol 4, p3.

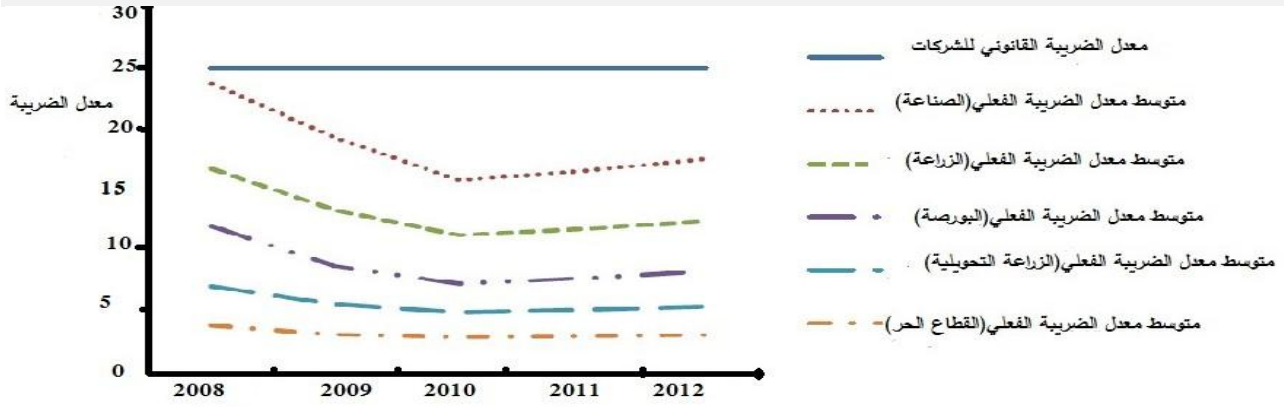
(2)Repon Miah ;op cit p 6/p16.

(3) Paulo Jorge ;Pedro Migue , Op Cit pp10-14

(4) Repon Miah ;op cit p2.

وزمبيا زيادة في متوسط معدل الضريبة الفعلي خاصة خلال سنتي 2005 و2007[1].كما بينت نفس الدراسة اختلاف في متوسط معدل الضريبة الفعلي لقطاع الصناعة،الزراعة،البورصة،القطاع الحر في غانا والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل رقم(15/02) :معدل الضريبة الفعلي في غانا



Source : David Nguyen & Strupat : " Is The Burden Too Small !Effective Tax Rate Vin Ghana " ; RUHR Economic Papers Germany P18.

من خلال الشكل البياني يتبين لنا أن متوسط معدل الضريبة الفعلي بلغ 20% في القطاع الصناعي كأقصى حد و 3% في القطاع الحر كأدنى حد .

كما أثبت دراسة ***Willem Buijinik Et Al*** سنة 1999 سابقا ل عينة متكونة من مجموعة شركات في 15 دولة في الاتحاد الأوروبي في الفترة مابين 1991 و1996 وجود اختلاف بين معدل الضريبة الاسمي ومتوسط معدل الضريبة الفعلي لهذه الشركات وذلك لكون هذا الأخير يعتبر مقياس أكثر شمولا لتقدير أثر الجوانب المختلفة للنظام الضريبي وقد أخذ بعين الاعتبار الإعفاءات الدائمة فقط والجدول الموالي يبين لنا ذلك:

الجدول رقم(08/02):معدل الضريبة الاسمي والفعلي لشركات بعض دول الاتحاد الأوربي:

(1) David Nguyen & Strupat(2012) : " Is The Burden Too Small !Effictive Tax Rate Vin Ghana "RUHR Economic Papers Germany, P21.

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
ألمانيا	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

Source : Willem Buijinik & Boudewijn Janssen,Yvonne Schols ,(1999): " Corrporate Effictive Tax Rate In The European Unio "MARC, P3.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن دول مثل :النمسا،بلجيكا،ألمانيا،اليونان،إيطاليا،برتغال ،اسبانيا عرفت اختلاف كبير بين معدل الضريبة الفعلي والقانوني في حين أن دول مثل :الدنمارك ،فنلندا، فرنسا،ايرلندا،هولندا والمملكة المتحدة عرفت مستوى متوسط في الاختلاف بين المعدلين،أما المستوى الأقل في الاختلاف فقد كان في لوكسومبورغ و السويد وهذا راجع للحوافز الضريبية التي تمنحها هذه الدول.

كما يختلف معدل الضريبة الفعلي عن معدل الضريبة الهامشي أو الحدي ***Marginal Tax Rate (MTR)*** والذي يعرف على أنه التغير في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المدفوعة إلى السلطات الضريبية نتيجة لكسب دولار إضافي واحد من ضريبة الدخل في الفترة الضريبية الحالية.

حسب ***Adhikari Et Al*** في 2006 تتأثر ***ETR*** بالعديد من العوامل منها حجم الشركة ***Size*** ،العائد على الأصول***ROA*** ،والرافعة المالية ***LEV*** وكثافة رأس المال ***CAPINT*** وهذا ما أثبته سابقا الباحثين(***kim& Limpaphayom في 1998، Gupta & Newberry في 1997، Spooner في 1986، Stickney &Mc Gee في 1982)*** وقد أظهرت دراسات كل من ***Kim& Limpaphayom في 1998 و Rego في 2003،و Derashid***

Zhang & في 2003 بأن حجم الشركة يؤثر سلبا على ***ETR*** فالشركات الكبيرة الحجم تتحمل عبئا ضريبيا أقل وذلك حسب نظرية السلطة السياسية وقد أثبتت دراسة منى عبد الفتاح أحمد و محمد علي إبراهيم العامري بعنوان:"أثر حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي دراسة تطبيقية" والتي أجرياها على عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2008-2012 ذلك حيث توصل الباحثان إلى أن الشركات العراقية لا تعاني من التكاليف السياسية[1] التي قد تقع فيها الشركات الكبيرة والمزدهرة نتيجة الإجراءات التنظيمية والقانونية التي تفرضها الدولة على الشركات الكبيرة وهذا وفقا لنظرية التكلفة السياسية التي أيدها ***Zimmerman*** في 1983،وعلى العكس من ذلك وجد ***Belz Et Al*** في دراستهم سنة 2015 أن هناك علاقة إيجابية بين ***ETR*** وحجم الشركة. كما توصل كل من ***Stickney &Mc Gee*** في 1982 إلى وجود علاقة سلبية بين ***ETR*** و الرافعة المالية وكثافة رأس المال [2] والعائد على الأصول(***Derashid & Zhang في 2003 و Adhikari Et Al في 2006***) وهذا يعني أن المؤسسات التي لديها ديون أكبر لديها ***ETR*** أقل نتيجة خصم مصاريف الفائدة (***Gupta & Newberry في 1997 ،Buijink& Janssen في 2000...***)[3]

2-معدل الضريبة الفعلي ودوره في اتخاذ القرارات المالية:

بعد تقديم المفاهيم العلمية المختلفة لمعدلات الضريبة القانونية والفعلية والحدية فإننا سنحاول معرفة ما هو المعدل الضريبي الأفضل الذي يجب استخدامه عند اتخاذ القرارات المالية داخل الشركات وبما أن الضرائب تمثل تكلفة كبيرة -كما رأينا في الفصل الأول- بالنسبة لمعظم الشركات الاقتصادية فهي تؤثر في العديد من القرارات المالية ،فمن أجل الحصول على تقييم غير متحيز للاستثمار في بلد ما ،فمن الضروري للشركات وخاصة متعددة الجنسيات منها أن تأخذ الضرائب بعين الاعتبار(***Shackelford و Graham في 2003، Hanlon وHEITZMEN في 2010...***).وهناك العديد من الدراسات التي تناولت حساب معدلات الضريبة مثل دراسة ***Feldstein*** في 1995... ولقياس العبء الضريبي للاستثمار في بلد ما فان غالبية الدراسات اعتمدت على النهج التقليدي ل ***King&Flleron*** في 1984 والذي طوره ***DEVEREUX& Griffith*** في 1999. ووفقا للنظرية ،فان معدل الضريبة الهامشي ***MTR*** المحدد بالقيمة الحالية للضرائب الإضافية المدفوعة على دولار إضافي واحد من الدخل المكتسب هو المعدل المناسب للاستخدام لتقييم قرارات الشركة المختلفة(***Brealey ;Myers &Allen في 2014 Schols Et Al في 2014....***)وعليه فان ***MTR*** مرتبطة

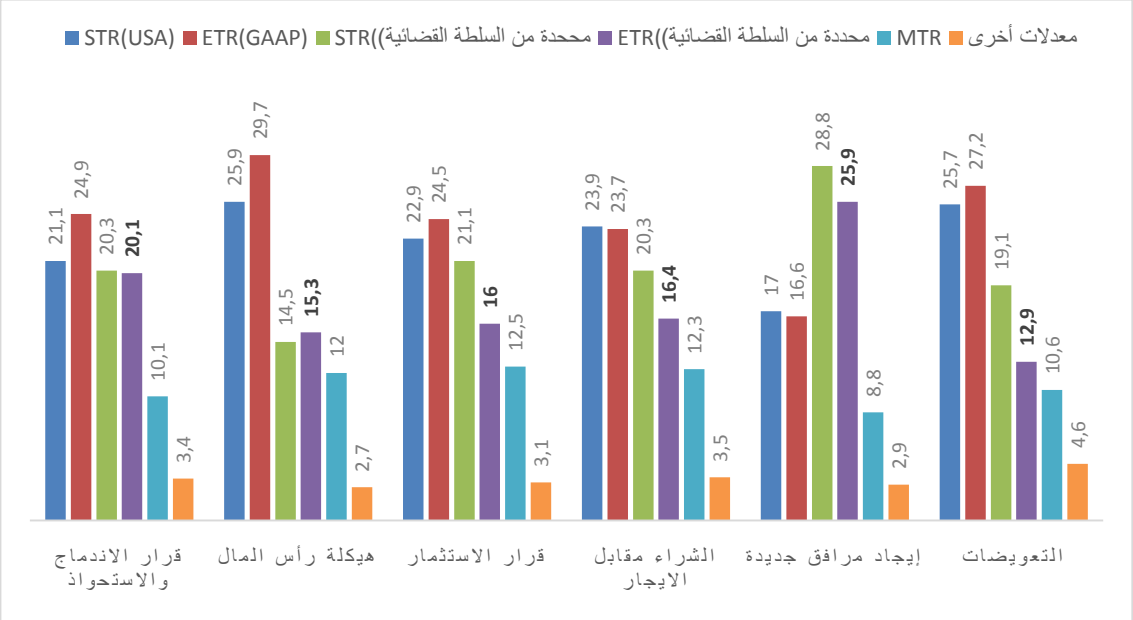
(1) منى عبد الفتاح أحمد،محمد علي إبراهيم العامري، مرجع سابق ص 19.

(2) Paulo Jorge ;Pedro Migue , Op Cit pp 6-7

(3)Rohaya Md Noor & Nur Syazwani,M.Fadzillah & Nor' Azam Mastuki (August 2010): " Corporate Tax Planning :A Study On Corporate Effictive Tax Rates Of Malaysian Listed Companies ",International Journal Of Trade ,Economics And Finance,Vol 1,No2, ,p190.

بقرارات هيكل رأس المال في الشركة. لكن أثبتت الدراسة التي قام بها كل من ***John R.,Graham Michelle,Hanlon &Terry,Shevlin&Nemit*** سنة 2014 والمذكورة سابقا في ردود الاستقصاء حول السؤال :"**ما هو معدل الضريبة الأساسي الذي تستخدمه شركاتكم في كل من التوقعات أو عمليات اتخاذ القرار**" وذلك بالنسبة للقرارات التالية:قرارات الاندماج والاستحواذ،هيكلة رأس المال،قرار الاستثمار،قرار الشراء مقابل الإيجار،التعويضات،العثور على مرافق جديدة وقد كانت النتائج كالتالي:

الشكل رقم(16/02):ردود الاستقصاء حول السؤال :"ماهو معدل الضريبة الأساسي الذي تستخدمه شركاتكم في كل من التوقعات أو عمليات اتخاذ القرار"



Source :Michelle Hanlon & Jhon Graham,Terry Shevlin & Nemit Shroff (November 2018): " Tax Rate And Corporate Decision Making " Columbia Law School, ,P54.

من خلال الشكل البياني السابق يتبين لنا أن هناك تقارب في استخدام معدل الضريبة القانوني والفعلي عند اتخاذ القرارات المالية لكن الأكثر استخداما هو معدل الضريبة القانوني وذلك مابينته ردود الاستقصاء الموضحة أعلاه في قرارات الاستثمار،الشراء مقابل الإيجار،إيجاد مرافق جديدة،التعويضات.

كما أثبتت دراسات أخرى أن متوسط معدل الضريبة ***ATR***(هذا المعدل يعطينا نسبة معدل الضريبة الحالي المطبق على الدخل الخاضع للضريبة ويختلف عن ***STR*** لأنه قد يشمل تطورات معدل الضريبة)،ومتوسط معدل الضريبة الفعلي ***EATR*** (يقيس النسبة من قيمة المشروع التي يتم دفعها من الضرائب) –سيتم تناول لاحقا طريقة قياسهم– من أهم العوامل المحددة لاستثمار الشركات(***DEVEREUX& Griffith*** سنة 2003...)[1]

(1)صابر عباسي "دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات"،مرجع سابق ،ص 79،ص80.

وقام ***CBO*** (مكتب الميزانية للكونغرس)الأمريكي بتقديم تقرير في مارس 2017 بعنوان :'المقارنة الدولية لمعدل الضريبة على أرباح الشركات" وقد كانت المعدلات على النحو التالي:[1]

الجدول (02-09):المقارنة الدولية لمعدل الضريبة على أرباح الشركات

STR		ATR		ETR	
و.م.أ	**39.1**	الأرجنتين	37.3	الأرجنتين	22.6
اليابان	37.0	اندونيسيا	36.4	اليابان	21.7
الأرجنتين	35.0	و.م.أ	**29.0**	المملكة المتحدة	18.7
جنوب افريقيا	34.6	اليابان	27.9	و.م.أ	**18.6**
فرنسا	34.4	ايطاليا	26.8	برازيل	17.0
البرازيل	34.0	جنوب افريقيا	25.6	ألمانيا	15.5
الهند	32.5	برازيل	23.5	الهند	13.6
ايطاليا	31.4	روسيا	22.3	مكسيكو	11.9
ألمانيا	30.2	كوريا الجنوبية	21.3	أندونيسيا	11.8
أستراليا	30.0	مكسيكو	20.4	فرنسا	11.2
مكسيكو	30.0	فرنسا	20.3	أستراليا	10.4
كندا	26.1	تركيا	20.0	الصين	10.0
الصين	25.0	الصين	19.5	جنوب افريقيا	9.0
اندونيسيا	25.0	أستراليا	19.1	كندا	8.5
كوريا الجنوبية	24.2	كندا	17.0	السعودية	8.4
المملكة المتحدة	24.0	ألمانيا	16.2	تركيا	5.1
روسيا	20.0	المملكة المتحدة	14.5	روسيا	4.4
السعودية	20.0		10.1	كوريا الجنوبية	4.1
تركيا	20.0			ايطاليا	-23.5

Source: Congressional Budget Office, using data from KPMG International, the Organisation for Economic Co-operation and Development, the Internal Revenue Service, and the Oxford University Centre for Business Taxation.

Source : Congressional Budget Office : " International Comparisons Of Corporate Income Tax Rates ", P 2.

3- قيـــــاس التسييـــــر الجبائـــي:

كما ذكرنا سابقا فانه سيتم اعتماد معدل الضريبة الفعلي لقياس التسيير الجبائي لكن يجب الإشارة إلى أن هناك العديد من الطرق المتبعة لقياس معدلات الضريبة الفعلية والتي سيتم التطرق إلى طريقتين فقط لكن قبل ذلك يجب توضيح أنه إلى جانب معدل الضريبة الفعلي فانه يوجد.

STR : يتم تحديده قانونيا.

ATR: ***Tax Burden/Tax Base = (Average Tax Rate)***حيث:[2]

ATR:متوسط معدل الضريبة.

Tax burden :العبء الضريبي

(1)Congressional Budget Office ,March 2017 : " International Comparisons Of Corporate Income Tax Rates ', P 2.

(2) Carmen Bachmann&Martin Baumann ;Op Cit P 5.

Tax base:القاعدة الضريبية.

EATR =PVT /PV حيث:

EATR : متوسط معدل الضريبة الفعلي.

PVT : صافي القيمة الحالية لضرائب الشركة.

PV : القيمة الحالية للأرباح قبل خصم الضرائب.

أما معدل الضريبة الفعلي فيتم قياسه على النحو التالي:

ETR=(Current Tax +Defrred Tax)/Net Income Before Tax.[1]

حيث:

Current Tax: الضرائب الحالية، ***Defrred Tax***: الضرائب المؤجلة، ***Net Income Before Tax***: الدخل الصافي قبل الضريبة.(***Repon Miah*** في ***2016***، ***Paulo Jorge Et Al*** في ***2018 ...)***

$$*ETR_t = \beta 0+\beta 1\ size_t + \beta 2\ ROA_t + \beta 3 LEV_t + \beta 4\ CAPINT_t + \beta 5\ INIVINT_t$$[2]

حيث أن:

ETR_t: معدل الضريبة الفعلي.

$size_t$: حجم الشركة ويقاس بإجمالي لوغاريتم المبيعات.

ROA_t :معدل العائد على الأصول=الدخل قبل الضريبة/مجموع الأصول.

LEV_t: الرافعة المالية=إجمالي الديون/إجمالي الأصول

$CAPINT_t$:كثافة رأس المال=الأصول الثابتة/إجمالي الأصول

$INIVINT_t$:كثافة المخزون=إجمالي المخزون/إجمالي الأصول

$$*TP = STR_{uk} \times (PD + TD) + STR\ DIF$$

$$=PBT \times (STR_{uk}_CTE / PBT)$$[3]

$$*TP = STR - ETR$$

حيث أن:

TP :التخطيط –التسيير–الضريبي

STR_{uk} :معدل الضريبة القانوني(نسبة الضريبة بموجب القانون الضريبي الذي تفرضه الدولة)

(1)Paulo Jorge ;Pedro Migue , Op Cit P 7 Bangladish P7

(2)Rohaya Md Noor & Nur Syazwani,M.Fadzillah & Nor' Azam Mastuki ,Op Cit P190

(3)منى عبد الفتاح أحمد،محمد علي إبراهيم العامري، مرجع سابق ص 8.

CTE:مبلغ الضريبة الحالي ،***PBT***:الربح قبل الضريبة،***PD***: الفروقات الدائمة التي تنشأ خلال الفترة الجارية بين الربح المحاسبي ولا تنعكس في فترات لاحقة،***TD***:الفروقات المؤقتة،***STR DIF*** :يعبر عن سعر الضريبة الأجنبي التفاضلي وهي الاختلافات بين معدل الضريبة في البلد ومعدل الضريبة الأجنبية ويستخرج بالمعادلة:

$$STR\ DIF = (STR_{uk} - STR_{os}) * Tp_{os}$$

STR_{os}:يمثل متوسط معدل الضريبة القانوني في الخارج.

Tp_{os}:الدخل الخاضع للضريبة في الخارج.

وبعد أن تم التطرق إلى الخلفية النظرية والحسابية للتسيير الجبائي فإننا نجد أنه إلى جانب الآثار الإيجابية للتسيير الجبائي والتي تتجلي في تخفيض الضريبة المدفوعة من قبل المؤسسات الا أنه من جهة أخرى يعتبر من المسببات الرئيسية للفجوة الضريبية إذا أصبح عدواني .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى إشكالية الفجوة الضريبية التي يعاني منها جميع الدول في العالم وهذا من خلال تعريفها ومعرفة مسبباتها والتي تتمثل أساسا في التجنب والتهرب الضريبي –اقتصاد الظل– وكذا طرق قياسها وحجمها . فلا توجد لدى أي دولة تساوي بين الضرائب المنتظر دفعها فعلا و الضرائب المحصلة مهما كانت قوة اقتصادها وهذا ما أثبتته الإحصائيات المتحصل عليها فبالرغم من القوة الاقتصادية لدول الاتحاد الأوروبي إلا أن مقدار الفجوة قد فاق في المتوسط النسبة المقبولة ألا وهي 5 % ب 2.7% وهذا ما يهدد فعلا الميزانية العامة للدولة من خلال فقدانها لحصيلة ضريبية مهمة تمكنها من ضبط الظروف الاقتصادية لمجتمعها في حال تم تحصيلها. وكذا يهدد الظروف الاجتماعية وذلك من خلال تعمد المكلف بالضريبة اللجوء إلى الأنشطة التجارية الغير القانونية –التهريب،المتاجرة في المخدرات ....–

مما يزيد من عدم الانضباط أو الامتثال الضريبي الطوعي من قبل المكلف وذلك نتيجة عدم وجود قوانين وسياسات جبائية رادعة لهذه الممارسات لاسيما القانونية منها والتي يصعب إثباتها في الواقع . لكن هذا لا يمنع المؤسسات من قيامها بالتسيير الجبائي الفعال والذي تم التطرق إلى تعريفه ومزاياه وطرق قياسه وأهم ممارساته التي تمكن من تخفيض الالتزامات الجبائية دون خرق صريح لنص وروح القانون من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القانون والإعفاءات والامتيازات الممنوحة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و في قانون الاستثمار وكذا الخيارات المحاسبية الموجودة في النظام المحاسبي والبدائل المتاحة .فالإشكال هنا لا يكمن في الممارسات التسييرية الفعالة وإنما في الممارسات التسييرية العدوانية للضريبة والتي سيتم التطرق إليها في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

تمهـيد:

في ظل اشتداد المنافسة الدولية بين الشركات متعددة الجنسيات والعولمة السريعة،والتطورات في القوانين الضريبية والتغيرات المتعددة في المعايير المحاسبية الدولية ،ومطالبة السلطات الضريبية المكلفين بضرورة الالتزام بالامتثال الطوعي والشفافية الضريبية .أدى هذا إلى زيادة الضغوطات على المسيرين لتسيير الضريبة مع الالتزام بمختلف القوانين والمعايير . مما نجم عنه ظهور قضية دولية خطرة تهدد الموارد المالية والعدالة الضريبية في دول العالم ، والتي أصبحت مؤخرا في جدول الضرائب الدولية. وهي التسيير الجبائي العدواني المحلي أو الدولي عبر استخدام ممارسات إدارة الأرباح أو اللجوء إلى دول الإعفاء الضريبي–النسبي أو الكلي – أي إلى الملاذات الضريبية أو باستخدام أسعار التحويل المحلية أو الدولية.والذي تلجأ إليه الشركات لاسيما متعددة الجنسيات منها عبر مسيريها لتخفيض التزاماتها الضريبية وتجنبها بطرق قانونية تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون –غير أخلاقية– والتي يصعب استكشافها حتى من قبل المختصين من خلال استخدام :المنشأة ثابتة ، الشركات تابعة وتحويل الأرباح و الديون أو ترخيص الملكية الفكرية... فاعتبرت بذلك الملاذات الضريبية وأسعار التحويل ومنهم من أضاف إدارة الأرباح من أشد ممارسات التسيير الجبائي ،فالتمييز بين التهرب الجبائي القانوني–التجنب الجبائي – والتهرب الجبائي الغير قانوني واضح من الناحية النظرية ،لكن من الناحية العملية يكون الفرق أكثر دقة في "التسيير الجبائي العدواني".وقد حاولت العديد من الدول من خلال منظماتها الحد من الممارسات التسييرية العدوانية من خلال سن مجموعة من التشريعات الجبائية الرادعة .

يمكن للشركات القيام بعمليات التسيير الجبائي لغرض تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليها باللجوء لاستخدام استراتيجيات مختلفة ومن استراتيجيات–ممارسات– التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية نجد:[1]

أولا: استراتيجيات–ممارسات– التسيير الجبائي المحلي :

✓ عن طريق ممارسات إدارة الأرباح.(أحيانا يتم إدراجها ضمن ممارسات التسيير الجبائي العدواني) لأنها تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون.

ثانيا:استراتيجيات التسيير الجبائي الدولي العدواني (العمدي،التعسفي،الحاد)(لاسيما بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات)***Aggressive Tax Planning*** ويتم ذلك من خلال الاستراتيجيات التالية:

- ✓ التسيير الجبائي عن طريق اللجوء للملاذات الضريبية[2].
- ✓ التسيير الجبائي عن طريق أسعار التحويل.

في هذا الفصل سنحاول التركيز على مختلف ممارسات التسيير الجبائي المحلي والدولي العدواني والجهود المبذولة لمكافحتهما لاسيما أن ممارسات التسيير الجبائي العدواني أصبحت ظاهرة دولية تلجأ إليها المؤسسات لاسيما متعددة الجنسيات لتتجنب دفع الضرائب بطرق يصعب على المختصين إدراكها بسهولة لأن ليس فيها أي انتهاك للقانون وإنما لروح القانون(غير أخلاقية) .

المبحث الأول: التسيير الجبائي باستخدام ممارسات إدارة الأرباح:

يعتبر الربح المحاسبي أهم بند في التقارير المالية لأغراض قياس فاعلية وكفاءة إدارة المؤسسة اذ يستخدم الربح الحالي للتنبؤ بالربح المستقبلي. وهو الموجه الرئيسي لمختلف القرارات الاقتصادية (قرار الاستثمار، التمويل ، توزيع الأرباح..) ويتم استخدامه كمؤشر من طرف المساهمين والمستثمرين على حد سواء عن حسن الأداء المالي للمؤسسة وكذا لتقدير العوائد المستقبلية للأسهم ومستوى المخاطر التي يمكن أن يتعرضوا لها. إلا أن الفضائح المالية للشركات الأمريكية والأوروبية في بداية القرن 21 والمذكورة سابقا أبرزت ضعف المحتوى المعلوماتي لهذه الأرباح وانخفاض جودتها مما زعزع ثقة الأطراف ذوي العلاقة في إدارات هذه المؤسسات حيث انخفضت ثقة المستثمرين من 73 % إلى 45 % بعد انهيار ***Enron*** . وذلك نتيجة تلاعب هذه المؤسسات بحساباتها لفترات طويلة بسبب تعدد المصالح –رغم تعارضها– إلى جانب المرونة المتاحة للإدارة في اتخاذ القرارات فأصبحت عمليات التلاعب المحاسبي معروفة جيدا في الأدبيات المحاسبية فظهرت تحت عدة مسميات :إدارة الأرباح ***Earning Management***،المحاسبة الإبداعية***Creative Accountig*** ، لعبة الأرقام ***Financial***

(1)Wiliams,Micheal G,John S,Levine,Carolynb (March 2001) ," Infuence Of Capital Tax Policy On Credibility Of Unverified Disclosures " ,The Accounting Review ,Vol85 ,Pp719-743.

(2)Klassen ,Kenneth & Lisowsky,Petro & Mescall,Devan ,(February2013); " Transfer Pricing :Strategies,Practices And Tax Minimization ," University Of Waterloo ,p12.

Numbers Game ، تمهيد الدخل ***Incom Smoothing*** ، محاسبة التخلص من كل الخسائر مرة واحدة ***Big ….Bath Book***

المطلب الأول :تعريف إدارة الأرباح وتمييزها عن المصطلحات الأخرى(المفاهيم الأخرى)وأهم حوافزها:

ظهر مصطلح إدارة الأرباح منذ ثمانيات القرن الماضي عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت آنذاك .تطلبت من الإدارة حسب قول ***Mc Kenzie*** في 1998"إذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فانك تستطيع على الأقل أن تبتدعها"[1] وقد أشار ***Mard*** في 2005 أن المرونة المتاحة للإدارة في اتخاذ القرارات–نتيجة نظرية الوكالة– تتيح لها تشكيل وصياغة التقارير المالية وفق تصوراتها وأهدافها. وقد بين ***Mulford & Comisky*** (2002 ;2005) أن إدارة الوحدات الاقتصادية قد تسيء استخدام هذه المرونة لتغيير المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وهو ما ينتج عنه تشويه للأرباح المحاسبية وتخفيض جودتها[2] . مما أدى إلى اعتبار إدارة الأرباح مصدر قلق للعديد من المنظمات الحكومية والمهنية ومن أهم أسباب الاهتمام المتزايد بهذا السلوك هو صعوبة اكتشافه من طرف المدققين والأطراف ذوي العلاقة داخل المؤسسة وحسب 2013 ***Naida & Patel*** فان قياس إدارة الأرباح تعتبر إشكالية في حد ذاتها لأن العديد من نماذج القياس المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى نتائج مختلفة.[3]

في هذا الإطار أكد ***Dechow Et Al*** سنة 1996 عدم وجود إجماع بين الباحثين في مجال المحاسبة على تعريف سلوك إدارة الأرباح ومن بينها نورد ما يلي:

1- تعريف إدارة الأرباح:

عرفها ***Michael Et Al*** في 2007 بأنها:"محاولات الإدارة المقصودة للتلاعب أو التأثير في الأرباح المعلن عنها، من خلال استخدام المرونة في الاختيار من بين الطرائق المحاسبية أو تأجيل أو تعجيل الاعتراف

(1) Mc Kenzie, Wendy (1998): "Guide To Using & Interpreting Company Accounts" ,second Edition ,Financial Times ,Prentice Hall ,London.p140.

(2)جبر ابراهيم الداعور ،(يونيو،2013):" أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من ادارة الأرباح–دراسة ميدانية" مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية،المجلد الحادي والعشرون،العدد الثاني،ص 116.

(3) Naidu, Dharmendra, Patel, Arvind., (2013) :" A Comparison of Qualitative and Quantitative Methods of Detecting Earnings Management: Evidence from two Fijian Private and twoFijian State-owned Entities " Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 7, Issue 1, p 80

بعمليات الإيراد أو المصروف أو استخدام أي طرائق أخرى للتأثير في الأرباح المفصح عنها في المدى القصير".[1]

أو هي: "التحريف المقصود للأرباح الأمر الذي ينتج عنه أرقام محاسبية تختلف عن الأرقام المحاسبية في حالة عدم وجود التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية ، بل بهدف تغيير رقم الأرباح" حسب ***Mohanram*** في2003.

وكما ورد في دراسة ***Beneish*** سنة 2001 فان :"إدارة الأرباح تعني عملية اتخاذ خطوات مدروسة من خلال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للوصول إلى مستويات مرغوبة ."

وحسب ***Healy & Wahlen*** ،1999 فان:"إدارة الأرباح تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية ،وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل البيانات المالية إما بتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة،أو لإبرام تعاقدات باستخدام الأرقام المحاسبية"[2].

كما عرفها ***Patricia M*** ،2000:"ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة".[3]

وهناك العديد من التعاريف الأخرى المقدمة من قبل الباحثين أمثال: ***Ronser ;Goel & Thakor*** 2003، ***Mckee*** في 2005 و ***Scot &Ritman*** وكما قلنا سابقا أن إدارة الأرباح ظهرت في الثمانيات وقد عرفت آنذاك من قبل ***Schipper*** في 1989 بأنها:"عملية التدخل من جانب الإدارة والتي تستهدف التلاعب في التقارير المالية،والقصد منها تحقيق المنافع الخاصة بها".[4] كما عرفها ***Davidson Et Al*** آنذاك بأنها :"العملية التي تقوم على اتخاذ خطوات متعمدة متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما للحصول على المستوى المرغوب من الأرباح التي يتم التقرير عنها."

وعرفها ***الفتلاوي*** في 2011 "هي التلاعب بالأرباح (زيادتها أو تخفيضها) للوصول إلى هدف محدد مسبقا من قبل الإدارة ،فقد يكون ذلك لمقابلة توقعات المحللين الماليين ،أو لزيادة مكافآت وحوافز الإدارة ،أو لتخفيض التكاليف السياسية أو الضريبية ،وذلك في حدود ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو تعديلها."

---

(1)جابر ،ناظم شعلان،(2016) :"دوافع ووسائل تبني الادارة لممارسات ادارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها– دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية " ،مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 6،العدد 01،ص 10.

(2)سمير كامل محمد عيسى ،(2008):"أثر المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية." مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،الإسكندرية،مصر ،العدد 2،المجلد رقم 45،ص 13.

(3) Patricia M. Dechow and Douglas J. Skinner, (2000) : "Earnings Management Reconciling The Views of Accounting Academics", Practitioners, and Regulators, Accounting Horizons, Vol.14.

(4)بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،(2012):' المداخل المعتمدة في قياس إدارة الأرباح وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها." ،مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق ، السنة 35،عدد 93 ،ص29.

ومن خلال التعاريف المقدمة سالفا فانه يتبين لنا الخاصية التالية المتمثلة بأن السياسة المحاسبية تعد المحور الأساس الذي تدور حوله ممارسات إدارة الأرباح،وهي تلك القواعد والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب في مجال عمله.

ويرى كل من ***Ronen& Yaari*** سنة 2008 في إطار تعريف إدارة الأرباح أنه من الصعب دائما وضع تعريف مفيد لموضوع واسع النطاق مثل موضوع إدارة الأرباح [1] لذلك قام بتلخيص التعريفات المختلفة التي تناولت إدارة الأرباح إلى ثلاث مستويات كالتالي:

الشكل رقم(01/03):مستويات سلوك إدارة الأرباح

ا لمصدر:من إعداد الباحثة اعتمادا على:

Ronen, Joshua. and Yaari, Varda., (2008): " Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research ", Springer Edition, New York, p 25

كما أشار ***Beneish*** سنة 2001 إلى أنه يمكن تصنيفها أيضا من حيث نية الإدارة إلى:

✓ **إدارة أرباح معلوماتية:** وهدفها هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية ،عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وعندئذ يكون الدافع كفاءة المؤسسة.أو هي التدخل في التقارير المالية بهدف تحسين ما يتم تقديمه من معلومات متعلقة بأرقام الربح المعلنة.

(1) Ronen, Joshua. and Yaari, Varda., (2008): " Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research ", Springer Edition, New York, p .42

✓ **إدارة أرباح انتهازية:** والهدف منها هو تضليل الأطراف ذات العلاقة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية لها بغرض تحقيق منافع ذاتية للإدارة. و قد تم إعلانه من قبل ***Holthausen& Leftwich*** في 1983.

2- التمييز بين إدارة الأرباح والمصطلحات الأخرى المرادفة لها(ذات العلاقة):

ورد في الأدب المحاسبي العديد من المصطلحات التي تشير إلى ممارسات التلاعب في الأرقام المحاسبية والتي قد تكون مرادفة لمصطلح إدارة الأرباح(المحاسبة الإبداعية،تمهيد الدخل...)،أو شكل من أشكالها أو أحد مقاييسها.ويرى أحد الباحثين بأن التلاعب المحاسبي هو المضلة التي تنطوي تحتها جميع ممارسات الإدارة في تدخلها لتغيير رقم الربح المقرر عنه .[1]

أولا :تعريف التلاعب المحاسبي:

يعرف ***Stowlowy & Breton*** سنة 2003 التلاعب المحاسبي على أنه :"استخدام الإدارة حقها في حرية التصرف في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية ،وكذلك القرارات التي تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات للتأثير على انتقال الثروة بين الشركة وأطراف المصلحة أو العلاقة[2].

وعرفه ***حماد*** سنة 2007:"بأنه القدرة على زيادة أو تخفيض رقم الربح المفصح عنه في القوائم المالية"

كما عرف ***Balaciu*** سنة 2008على أنه :"تعمد الإدارة تحريف البيانات المالية التي بحوزتها لتعكس الصورة التي يفضلونها لأدائهم المالي في الشركة التي يديرونها"[3]

ويقوم التلاعب المحاسبي على أساسين وهما تضارب المصالح بين الأطراف نتيجة نظرية الوكالة وكذا مبدأ انتقال الثروة ما بين الأطراف والذي يقوم على أساسين وهما: نصيب السهم من الأرباح،و نسبة الديون إلى حقوق الملكية.

---

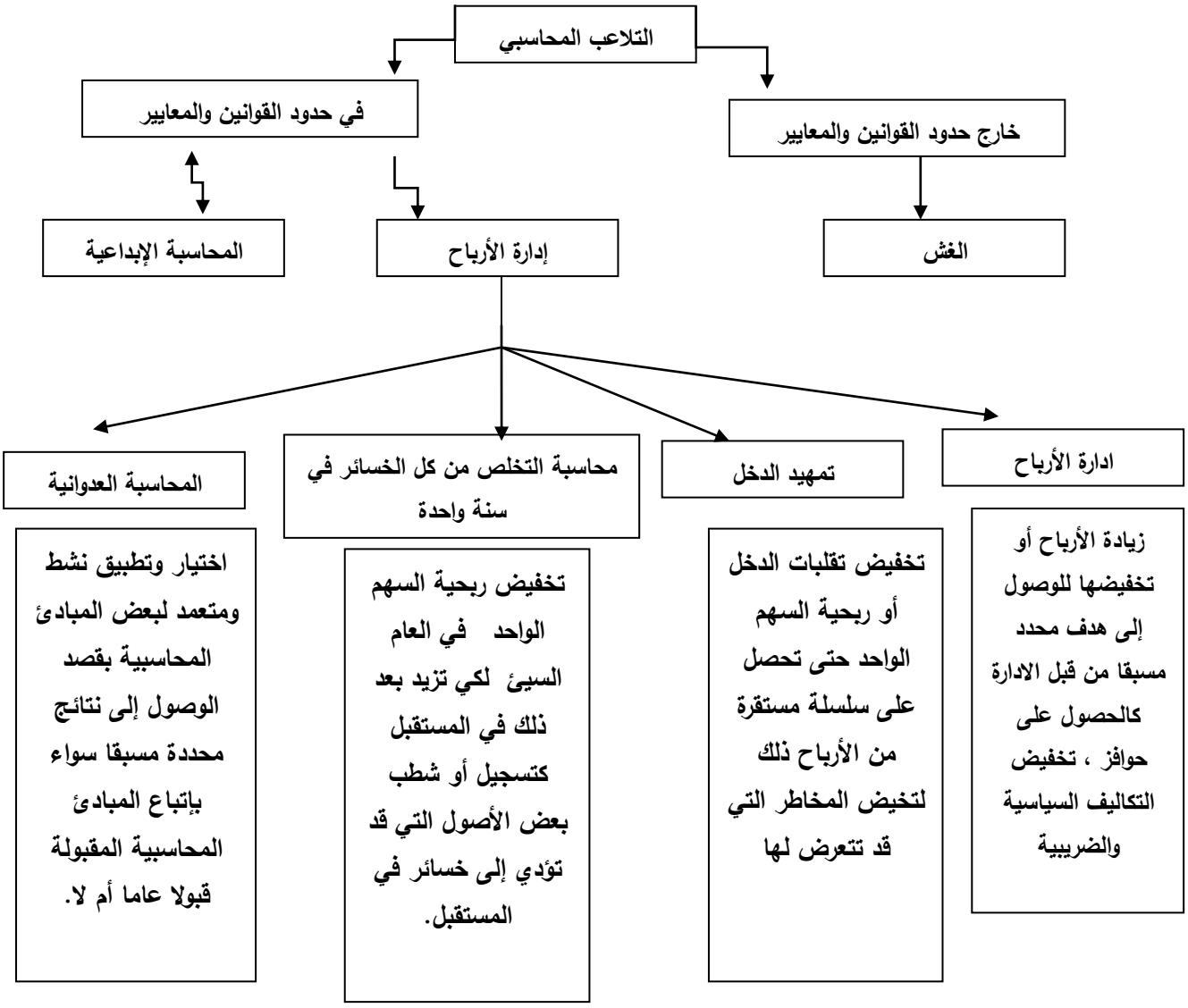
(1) بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،(2012):"المداخل المعتمدة في قياس ادارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها "، مجلة الادارة والاقتصاد،السنة الخامسة والثلاثون–عدد ثلاثة وتسعون ،ص 29.

(2) Stolowy, H. and Breton, G. (2003) "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", available on-line at: ***http://www.emeraldinsight.com*** ,p3.

(3)Balaciu, Diana. (2008) "Is Creative Accounting A form of manipulation" University of Oradeor, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSISCategory B+, Tom xvII,– volume III, p. 936

وفي هذا السياق قام كل من ***Stowlowy & Breton*** سنة 2003 في دراستهما بتصنيف ممارسات التلاعب المحاسبي إلى صنفين أساسيين و الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(02/03):التلاعب المحاسبي.



Source : Stolowy, H. and Breton, G. (2003) "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", available on-line at: *http://www.emeraldinsight.com* ,p35.

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن الباحث قام بتصنيف التلاعبات المحاسبية إلى تلاعبات قانونية تحترم المعايير المحاسبية وأخرى غير قانونية عمدية ،كما أنه فصل بين المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح في حين يصنف باحثين آخرين إدارة الأرباح على أنها من أهم صور المحاسبة الإبداعية، ومنهم من يجد أنها كلها تمثل تلاعبات يستخدمها المحاسب في الحدود التي يمنحها له القانون. حيث عرفها ***Anderson*** في 2002 "المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح) بأنها مصطلح يعود إلى إتباع الشركة مقاييس متنوعة لزيادة أرباحها المفصح عنها في

فترة زمنية أو خفض الديون المفصح عنها .ويضيف أن بعض هذه المقاييس مع أنها تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما إلا أنها تبقى مضللة".

ثانيا :تعريف جودة الأرباح:

تزايد اهتمام المستثمرين بجودة الأرباح المعلن عنها واعتماد العديد من الأطراف عليها في اتخاذ قراراتهم(***dechow,1994***) وهو ما أكده ***Bagava***,2006 .

و يختلف تعريف جودة الأرباح باختلاف الأطراف المهتمة بها :كالإدارة،المساهمون والمقرضون،المستثمرون ،الموردون والجهات الحكومية...الخ.فالبعض يستخدم الاستمرارية كمقياس لجودتها حيث بين ***Altamuro & Beatty*** في 2006 أن استمرارية الأرباح تشير إلى مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية.وهذا ما أكده سابقا ***Solan*** سنة 1996 "إن جودة الأرباح تعني استمرارية التدفقات أكثر من استمرارية المستحقات"، في حين عرفها ***Dechow Et Al*** في 2010 "الأرباح ذات الجودة الأعلى هي التي تقدم معلومات أكثر عن مظاهر الأداء المالي للشركة والتي ترتبط بقرارات محددة يتم اتخاذها من قبل متخذي قرارات محددين."[1]

وتعتبر التعاريف المقدمة من قبل الباحثين ***Schipper & Vincent*** 2003 و ***Bellovary Et Al*** ,2005 من أكثر التعاريف وضوحا وشمولا ،حيث تعتبر الأرباح المحاسبية ذات جودة إذا كانت الأرباح المعلنة تقترب من الأرباح الحقيقية للمؤسسة ،بدون وجود أي تدخل من طرف الإدارة التنفيذية في عملية التقرير المالي ،وهو ما يجعل الأرباح المحاسبية تتميز بالملائمة والمصداقية،بشكل يجعل المعلومات المستقاة من الأرباح المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات من طرف مستخدمي التقارير المالية.[2]

وقد أكدت دراسة ***Yib Et Al*** في 2011 أن سلوك إدارة الأرباح يؤدي إلى تخفيض جودة الأرباح مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين ،كما أكدت دراسة ***Bugshan*** 2005 أن المؤسسات التي تمارس إدارة الأرباح بشكل أقل من المحتمل أن تتميز أرباحها بديمومة أكبر.

3-حوافز أو دوافع إدارة الأرباح :

حسب ***Vernon*** سنة 2000 فان ممارسة إدارة الأرباح ترجع إلى عدم تماثل المعلومات بين معدي القوائم المالية ومستخدميها الذين لا يمكنهم ملاحظة أداء الإدارة فحسب دراسته فان درجة ميل المنشأة نحو ممارسة إدارة الأرباح تزداد مع زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات مما يشجع اعتقاد الإدارة بأنه لا يمكن اكتشاف هذه

(1)Dechow,P. Ge ,W. & Schrand ,C .(2010): Understanding Earnings Quality:A Review Of The Determinants And Their Consequences , Journal Of Accounting And Economics 50(2010),P 344.

(2) بوسنة حمزة ،(2018):"العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح :دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة." أطروحة دكتوراه ،جامعة قاصدي مرباح- ورقلة- الجزائر ،ص8.

الممارسات من قبل المستخدمين . والمتتبع للأدب المحاسبي لإدارة الأرباح يلاحظ بأن أساليب إدارة الأرباح لا تمثل غاية في حد ذاتها ،بل إنها تنبع من حوافز ودوافع ذاتية وخارجية،ولم تحظى هذه الدوافع باهتمام المنظمات المهنية ذات الصلة إلا في مطلع تسعينيات القرن الماضي،وقد أثبتت دراسة ***Dechow &Sweeney ;1996*** في دراسة قاموا بها ل 92 نشرة من نشرات المحاسبة والتدقيق 1978–1990 ،وجدوا نشرة واحدة فقط فسرت دوافع إدارة الأرباح .[1]وقد قسم كل من ***Fieds et al*** في 2001 الدوافع التي تتحكم باختيار الطريقة المحاسبية إلى : دوافع تعاقدية(تتعلق بعقود التعويضات الإدارية ومواثيق الديون) ،ودوافع قيمية (تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول) ،ودوافع نظامية(تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية).[2]

ونجد أيضا الباحثان ***Dechow & Skinner*** في 2000، قسما العوامل التي تدفع إلى ممارسة إدارة الأرباح إلى عوامل متعلقة بسوق رأس المال مثل أسعار الأسهم وتوقعات السوق،وعوامل متعلقة بإدارة الشركة مثل التعويضات الإدارية والتعهدات المالية والتكاليف السياسية. وفي نفس السياق أشار ***Ben Othman & Zeghal ;***2006 أن أهم الدوافع يمكن حصرها في العناصر السابقة الذكر:خطط التعويضات للإدارة ، شروط عقد الدين،دوافع تنظيمية....ومما سبق سنحاول التطرق إلى أهم هذه الدوافع:

أولا : الدوافع التعاقدية : يشير ***Jackson & Pitman*** ;2001 إلى أنه عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية فانه يكون للإدارة دافع لإدارة الأرباح للحصول على زيادة في المكافآت والتعويضات ، وموافقة شروط عقود الدين وتحقيق الأمان الوظيفي للإدارة.[3]

أ- المكافآت والتعويضات الإدارية:

يتمثل الهدف في منح المكافآت والحوافز الإدارية في تحقيق نوع من التقارب والتوافق في مصالح الأطراف المختلفة للوحدة الاقتصادية وخاصة المساهمين والإدارة فهذه الأخيرة تسعى دائما إلى تعظيم منفعتها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين ولتجنب هذا يقوم المساهمين بإبرام عقود الحوافز مع الإدارة تتضمن تحقيق مستوى أداء معين مقابل الحصول على حوافز نقدية،أو منح الإدارة حصة من أسهم المؤسسة.

وفي هذا الصدد تعد دراسة ***Healy*** ,1985 من أولى الدراسات التي اهتمت بمسألة الحوافز الإدارية كدافع لممارسة إدارة الأرباح حيث أثبتت هذه الدراسة أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح للحصول على الحوافز كما تحدد

(1) عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،(2015):"ادارة الأرباح،عوامل نشوئها و أساليبها وسبل الحد منها."،جامعة بغداد،كلية الادارة والاقتصاد،الطبعة الأولى ،ص 41. متاحة على الموقع الالكتروني: ***https://www.researchgate.net/publication/323511898***

(2)ميسون بنت محمد بن علي القري ،(أفريل 2010):"دوافع و أساليب المحاسبة الابداعية في ششركات المساهمة في المملكة العربية السعودية،دراسة ميدانية." بحث مقدم كجزء من متطلبات درجة الماجستير،جامعة الملكة عبد العزيز،كلية الاقتصاد والإدارة،ص 28.

(3) Jackson, Scott B. and Pitman, Marshall K., (2001). "Auditors and Earnings Management," The CPA Journal, Available from: ***http://archives.cpajournal.com/2001/0700/features/f073801.htm***, date of access:25/04/2017.

إستراتيجية إدارة الربح في ضوء مستوى الحوافز المتوقعة.كما أثبتت دراسة ***Guan Et Al*** ;2005 أن العلاقة بين إدارة الأرباح والتسريح(الفصل) الإجباري للمديرين التنفيذيين في الشركات الأمريكية في الفترة مابين 1990-1998 كانت نتيجة لجوء المديرين المفصولين إلى ممارسة إدارة الأرباح لزيادة الدخل في السنة التي تسبق انتهاء خدمته.

كما أثبتت دراسة ***Cheng & Warifield***,2005 إلى أن جعل مكافآت المديرين على أساس أسهم الشركة يعد من الحوافز الهامة لإدارة الأرباح.وقد استنتج كل من ***Iatridis & Kadrinis*** ;2009 أن المديرين في الشركات البريطانية يمارسون إدارة الأرباح لتحسين أداء الشركة وللحصول على مكافآتهم الإدارية.[1]

ويجب الإشارة هنا أنه حسب ***Xie Et Al*** ;2001 أن هدف الإدارة من سلوك إدارة الأرباح ليس مقتصرا على الحوافز المالية ،وإنما قد يمتد لمجموعة حوافز غير مباشرة وهي:الاحتفاظ بالمركز الوظيفي ،السمعة المهنية الحسنة والمكانة المرموقة.فالأداء السيئ داخل المؤسسة يزيد من احتمال تخلي مالكي المؤسسة عن الإدارة.

ب- عقود الدين:بالنسبة لعقود الدين أوضح ***Watts & Zimmerman***,1986 أنها تكاد تكون من المسلمات على وجود حافز لإدارة الأرباح.ففي ظل اتفاقيات الديون غالبا ما يضع الدائنون بعض القيود (مثل قيود على التوزيعات المدفوعة،إعادة شراء الأسهم،إصدار ديون إضافية...)والتي غالبا ما يعبر عنها بنسب و أرقام محاسبية(مثل مستويات رأس مال العامل ، معدل تغطية الفوائد ، صافي حقوق الملكية...) .لذا فان الإدارة في المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية تلجأ إلى الطرق والسياسات(إدارة الأرباح) التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.وقد أيد هذا الاتجاه دراسة ***Sweeny*** 1990.. ***Healy & Palepu***,1994.[2]

كما أثبتت دراسة كل من ***Iatridis & Kadorinis*** ;2009 في دراستهما للمعلومات المالية المنشورة لمؤسسات المدرجة في سوق لندن المالي خلال عام 2007 والتي اقتربت من الإخلال بمواثيقها . وذلك من خلال قياس العلاقة بين الاستحقاقات الاختيارية والتدفقات النقدية التشغيلية،أن هذه الشركات تلجأ للممارسة إدارة الأرباح.وعلى النقيض من هذا لم يستطع كل من ***Deanglo Et Al*** ;1994 ***والسهيلي*** ،2006 من تحديد أي تأثير نسبي للدوافع المتعلقة بمديونية المؤسسة في ممارسة إدارة الأرباح.

(1)Iatridis, George. And Kadorinis, George., (2009):"Earnings Management And Firm Financial Motives: A Financial Investigation Of UK Listed Firms.", International Review Of Financial Analysis, Vol 18, Issue 4, P 164.

(2) عماد سعيد الزمر ،(يناير 2009):"دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي."مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية –جامعة الإسكندرية،العدد رقم (1) ،المجلد رقم (46) ،ص ص 6-7.

وقد أثبتت كذلك دراسة ***Spyros*** ;2004 من خلال استبيان وزع على الممارسين من مراجعين ومحاسبين للإجابة عن لماذا؟والى أي مدى؟...تمارس إدارة الأرباح في اليونان فأشارت النتائج إلى أن الشركات الكبيرة في اليونان تضخم الأرباح بدافع الحصول على التمويل الخارجي.

ثانيا:الدوافع (الحوافز) السياسية و التنظيمية: ونذكر منها:

أ-التكاليف السياسية:تتمثل التكاليف السياسية في الأعباء التي تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة ،كالقوانين المتعلقة بزيادة أجور العاملين و تحسين ظروف العمل،أو ممارسة الرقابة السعرية على المنتجات...وهي حسب –التكاليف السياسية– لديها قدرة التأثير على إعادة نقل وتوزيع الثروة داخل المجتمع.وبالتالي هذه التكاليف تدفع الإدارة إلى تخفيض الدخل بهدف تجنبها ويرجع السبب إلى وجود دخل مرتفع بشكل غير اعتيادي يزيد من احتمالات التعرض لضغوط وتدخلات خارجية في شؤون المؤسسة الاقتصادية.[1]ففي دراسة ***Han & Wang*** ;1998 اتضح أن مؤسسات النفط في فترة حرب الخليج في 1990نتيجة الارتفاع المتزايد لأسعار النفط في أعقاب هذه الأزمة لجأت إلى إدارة الأرباح لتجنب التكاليف السياسية والتنظيمات الحكومية .[2]كما أثارت النقاشات التي طرحت حول الرعاية الصحية خلال حكم "بن كلينتون" حسب دراسة ***Jackson & Pitman*** انتباه الزعماء السياسيين نحو الأرباح الخيالية التي تحققها مؤسسات صناعة الأدوية،وهو ما دفع بمديري هذه المؤسسات إلى تخفيض الأرباح خلال هذا الفترة لتفادي أي تدخل سياسي ،كما أن المؤسسات التي تنشط في مجال الاستيراد تلجأ إلى تخفيض الأرباح من أجل الحصول على إعانات الاستيراد من طرف لجنة التجارة الدولية الأمريكية.[3]

ب-حجم المؤسسة: حسب ***Patricia*** ,1996; 1990 ***Watts & Zimmerman*** فان المؤسسات الأكبر حجما تميل إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح لأن ذلك يؤدي إلى تحقيق منافع متعددة لهذه المؤسسات سواء أكانت في صورة وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي ،لأن المؤسسات كبيرة الحجم تتعرض عادة إلى ما يعرف بمفهوم الحساسية السياسية لأنها محط أنظار الحكومات والرأي العام.عكس

(1) عباس فاضل علي (2019/04/07):" ادارة الأرباح في المصارف الخاصة وأثرها على القيمة السوقية –بحث تطبيقي على المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية." مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية،جامعة الفرات الأوسط التقنية ،ص 43.

(2) عماد سعيد الزمر ،(يناير 2009)."،مرجع سابق ،ص 7.

(3) Jackson, Scott B. and Pitman, Marshall K., (2000),op cit .

المؤسسات صغيرة الحجم.[1] وهذا ما لا يتوافق مع دراسة ***Kim Et Al*** سنة 2003 والتي أشار فيها إلى أن المؤسسات صغيرة الحجم تمارس إدارة الأرباح بغرض تجنب التقرير عن خسائر أكثر.

ثالثا: الدوافع الضريبية:

تعد الدوافع الضريبية أحد الأسباب التي جعلت المؤسسات منذ ظهورها تلجأ إلى التلاعب بالأرباح من أجل تقليل مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة ،وبالتالي التهرب منها أو تجنبها.وفي هذا السياق توصلت دراسة ***Scott***;2003 إلى أن المؤسسة التي تلجأ إلى تخفيض الربح يكون دافعها سداد ضرائب أقل ،حيث يرى العديد من الباحثين أمثال ***Newberry & Mills,***2001 أن الافتراض الأساسي عند إعداد القوائم المالية هو ممارسة المديرين التقديرية لإدارة دخل محاسبي تصاعدي دون الزيادة في الدخل الضريبي ،فالمسيرين يقدمون سنويا تقريرين على الأقل الأول عن القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية والثاني للأغراض الضريبية وفقا للتشريع الجبائي السائد فالمسير الناجح هو الذي يتمكن من زيادة الربح المحاسبي من دون زيادة الدخل الخاضع للضريبة بل تخفيضه قدر الإمكان .فحسب 2004; ***Mills***يمكن للمؤسسات أن تستخدم الضريبة لتلبية أو تجاوز توقعات المحللين الماليين في جميع الفصول الأربعة من السنة[2].وقد قام كل من ***Badertsher And Others***;2009 بدراسة عمليات التلاعب الضريبية والغير ضريبية لإدارة الأرباح قبل الضريبة في سجلات مجموعة من الشركات،وقام بفحص السجلات المتوافقة مع الضريبة والغير متوافقة معها ووجد أن الفرق ناجم عن ممارسة إدارة الأرباح لغرض تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.كما أكدت دراسة 2004; ***Barlalexis*** أن المؤسسات صغيرة الحجم تأخذ إدارة الأرباح بعين الاعتبار عندما يتعلق الأمر بالضرائب ،إذ تسعى إلى ممارسات إدارة الأرباح لتحقيق بعض الوفورات الضريبية[3].كما أن الشركات الماليزية الكبيرة تتجه مع ارتفاع معدلات الضريبة إلى تخفيض أرباحها الظاهرة في القوائم المالية والتي تؤثر على المدفوعات الضريبية.[4]

كما يرى **الداعور وعابد** (2009) أن الضرائب المؤجلة تعطي للمؤسسات فرصة الانغماس في إدارة الأرباح لأنها يجب أن تصدر قرارا حول ما إذا كان يتوقع من فروقات التوقيت أن تولد مطلوبات مستقبلية .وللقيام بهذا فيجب على المؤسسات أن تدرس خططها المستقبلية لكي تقيم مطلوبات الضريبة المستقبلية المحتملة.

رابعا :دوافع سوق رأس المال:

تمثل الدوافع المتعلقة برأس المال الرغبة في تحسين شكل القوائم المالية قبل الاكتتاب العام في أسهم المؤسسة والرغبة في تجنب هبوط الأسعار في السوق المالي. فحسب 2001; ***Kothari***، فان البحث المحاسبي

---

(1) صبيحة برزانا لعبيدي(2016):" العوامل التي تؤدي الى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجين وطرق تضييق تلك الفجوة." مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العدد الثامن والأربعون ،ص190.

(2) عباسي صابر،شعوبي محمد فوزي،(ديسمبر 2018) :"ادارة الأرباح بواسطة الضريبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائري،دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية،مجلة أبحاث اقتصادية وادارية،العدد24 ص62

(3) الهلالي، ضياء زامل خضير(2012):" دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الادارة لادارة الأرباح"، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي لمدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ص 26.

(4) Adhikari, A., Derashid C. and Zhang H (2005):"Earnings Management to Influence Tax Policy: Evidence from Large Malaysian Firms", Journal of International Financial Management & Accounting, p163

على مدى الأربع عقود الأخيرة من القرن الماضي أنتج حجما كبيرا من العمل الذي يظهر أن ردود فعل السوق تكون ايجابية على الأخبار الايجابية للأرباح.[1]وقد أكدت أيضا دراسة ***Jackson & Pitman*** ;2001 أن الحوافز المتعلقة بسوق رأس المال تنشأ نتيجة وجود علاقة بين الأرباح المعلنة وقيمة الأسهم بالبورصة.وفي هذا السياق أكد كل من ***Dechow &Skinner*** ;2000 أنه على اللأكاديمين ضرورة التركيز على حوافز السوق المالي لإدارة الأرباح بشكل أكبر والتي نذكر منها:

أ-عروض الأسهم: إن زيادة أرباح المؤسسة يؤثر إيجابا على أسعار أسهمها في البورصة ويزيد من قيمتها السوقية،مما يدفع الإدارة إلى التدخل في البيانات المالية للتقرير عن الأرباح المحققة من أجل التأثير على سلوك المستثمر في سوق المال.وقد أكدت دراسة***Jackson & Pitman*** ;2001 أن المؤسسات التي أعلنت عن سلسلة مستمرة من الأرباح تكافئ من طرف البورصة ،حيث يكون العائد على أسهمها أعلى مقارنة بالمؤسسات الأخرى.[2]كما أشارت دراسة ***Cheng & Warfield*** ;2005 إلى أن الإدارة تلجأ للتلاعب بالأرباح المحاسبية للتأثير على أسعار الأسهم في البورصة على المدى القصير ،كما أن اعتماد سوق رأس المال على الأرباح الحالية لتشكيل التنبؤات حول الأرباح المستقبلية من أهم العوامل التي تحفز الإدارة على التلاعب بالأرباح.[3] كما أكدت دراسات كل من ***Teoh Et Al***;1998 ,1998; ***Rangan*** أن المؤسسات تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح قبل القيام بإصدار أسهم جديدة وذلك بهدف زيادة أسعارها،عند الطرح الأولي للأسهم ***Intial Public Offerings(IPOS)*** حيث لا يكون هناك سعر سوقي سابق لها فتعمل الإدارة على زيادة السعر الأولي.وقد أوضحت دراسة ***Toeh Et Al*** ;1998 أن 62 % من المؤسسات في سوق الإصدار الأولي لديها مستحقات غير متوقعة أكبر من غيرها،كما أثبتت دراسة ***Nelson Et Al*** ;2002 والتي تضمنت استقصاء 253 من الشركات والمديرين في مكاتب المراجعة الخمس الكبار ،أوضحت الدراسة وجهات نظر المراجعين حول دوافع المديرين لإدارة الأرباح وقد تبين أن 19.3 % من محاولات المديرين لإدارة الأرباح تم بغرض التأثير في سعر السهم .كما تناولت دراسات أخرى الانعكاسات السوقية على سعر السهم عندما تكتشف ممارسات إدارة الأرباح ،فعلى سبيل المثال دراسة ***Dechaw Et Al*** ;1996 أثبتت أنه حدث انخفاض بنسبة 9 % في سعر السهم إحدى المؤسسات عندما تم الإعلان عن ممارسات إدارة الأرباح فيها.[4]

ب-التوافق مع تنبؤات المحللين الماليين والمستثمرين : إن لدى الإدارة الدافع لتحقيق أرقام ربح تنسجم مع توقعات المحللين والمستثمرين،مما يجنبها الوقوع لعقوبات السوق المالي إذا ما تم الإعلان عن نتائج غير

(1)Kothari,S.(2001) : " Capital Market Research In Accounting ",Journal Of Accounting And Economics ,N31,P 105.

(2) Jackson, Scott B. and Pitman, Marshall K., (2001),op cit .

(3) Prevost, Andrew K., Skousen, Christopher J. and Rao, Ramesh P., (2008). "Earnings Management and the Cost of Debt, Working Paper", p 3, Available from: ***http://ssrn.com/abstract=1083808***, date of access:25/04/2016.

(4)عماد سعيد الزمر،(يناير 2009)، مرجع سابق ،ص 8.

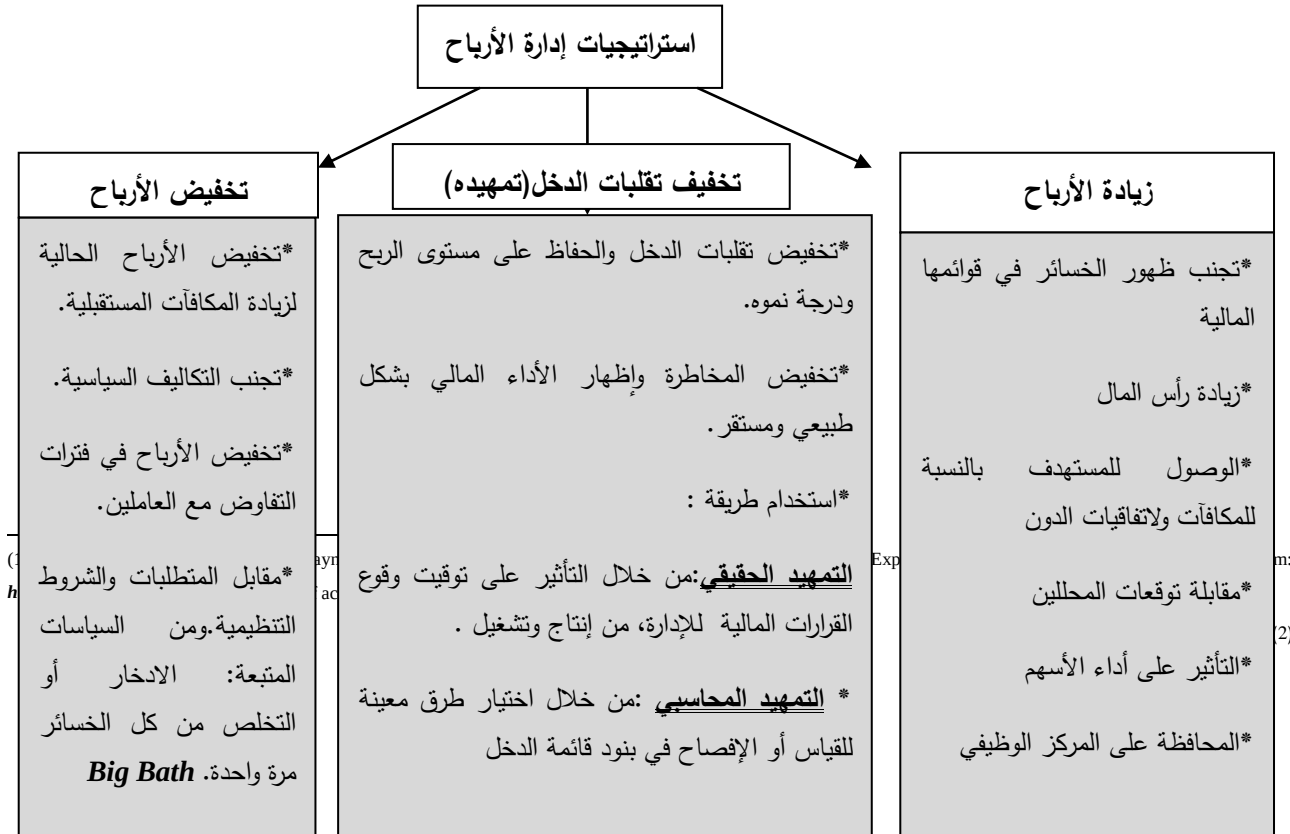
مرغوب فيها أو الإعلان عن نتائج سلبية.[1] و قد أشارت دراسة ***Healy & Wahlen*** ;1999 , ***Abrbanell*** ;1998 ***&Lehary*** أن المؤسسات التي لديها معلومات عن توقعات المحللين الماليين بالشراء أكثر ميلا لإدارة الأرباح لمقابلة توقعاتهم ،بينما المؤسسات التي لديها توقعات من المحللين الماليين بالبيع أكثر ميلا لإدارة الأرباح لتوضيح أن توقعاتهم سلبية.[2]مما يؤدي إلى مكافأتهم من قبل السوق المالي نتيجة تجاوزهم توقعات المحللين الماليين فيصبح عائد السهم لمؤسساتهم أعلى بالمقارنة مع المؤسسات التي فشلت في تحقيق أو تجاوز توقعات المحللين نظرا لمعاقبة السوق المالي لها وهذا حسب دراسة ***Bartov Et Al*** ;2000. وفي دراسة ***Nelson Et Al*** ;2002 تبين أن 57.1% من محاولات المديرين لإدارة الأرباح تم بغرض مقابلة توقعات المحللين الماليين .

المطلب الثاني:استراتجيات إدارة الأرباح وأدواتها ومداخل ممارساتها في البيئة الاقتصادية الجزائرية :

1- استراتجيات إدارة الأرباح:

هناك ثلاث استراتيجيات تلجأ إليها الإدارة عند ممارستها لإدارة أرباح مؤسساتها وهذه الاستراتجيات ملخصة في الشكل التالي:

الشكل رقم (03/03):استراتيجيات إدارة الأرباح.



من إعداد الباحثة بالاعتماد على:فداوي أمينة(2014/2013) :"دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر *SBF*250" أطروحة دكتوراه،جامعة باجي مختار عنابة،ص 138–بتصرف.

2– أدوات إدارة الأرباح:

سيتم التطرق إلى الأدوات التي من خلالها يتم تنفيذ الاستراتيجيات السابقة(لاسيما إستراتيجية تخفيض الربح) حيث تتعدد تلك الأدوات وتستخدم في التأثير في رقم الربح المتحقق لتحقيق أهداف الإدارة المحددة مسبقا وهذه الأدوات هي:[1]

أولا:المستحقات المحاسبية: يعد أساس الاستحقاق هو الأساس الذي يعتمد عليه في إعداد القوائم المالية للمؤسسات حسب المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية باستثناء قائمة التدفقات النقدية .فتحمل كل دورة مصاريفها وإيراداتها الخاصة بها .ووفقا لهذا الأساس فان يتم الاعتراف بالمصاريف والإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية دون الانتظار أو الحاجة إلى أن يتم الدفع أو القبض.فالمستحقات المحاسبية تعزز قدرة الربح المحاسبي على التعبير عن أداء المؤسسة ,فالربح المحاسبي يتكون إذن من تدفقات نقدية ومستحقات محاسبية.ويؤكد ***Kaplan's*** ;1985 أن المستحقات تنتج بشكل أساسي من خلال التقديرات والأحكام التي تتبناها الإدارة والتغيير في الظروف الاقتصادية للمؤسسة[2]. ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر (تخفيضها أو زيادتها) مايلي[3](***Scott And Pitman*** ;2005):

- ✓ تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بنسبة التقدم في انجاز الأعمال وتكلفة الانجاز ويمكن للمديرين استخدام تقديرات غير متفائلة للتقدم في الانجاز لتخفيض الربح.

(1)بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي (2012) مرجع سابق ،ص32.

(2)خالد عريج،محمد حمود حميدات،محمد سليم العيسى(2015):" العوامل المؤثرة على تسويات الاستحقاق الخاضعة لسيطرة الإدارة– دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان."،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،المجلد 11،العدد3،ص729.

(3)سمير كامل محمد عيسى ،(2008):"أثر المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية." مرجع سابق،ص16.

✓ يتطلب احتساب الاهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة لاهتلاك،وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا هذه التقديرات لزيادة مصاريف مخصصات الاهتلاكات وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة أو العكس.

✓ يجب أن يظهر حساب العملاء بقيمته الصافية القابلة للتحقق ،وبالتالي يمكن للمديرين أن يخفضوا من القيمة القابلة للتحصيل بغرض زيادة الديون المشكوك فيها ، ومن ثمة تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

✓ يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع،وهنا يمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول المالية أو الثابتة.

✓ يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة الغير عادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة،ويمكن للمديرين هنا اعتبار المصروف الرأسمالي للصيانة كمصروف عادي لتخفيض الربح والعكس صحيح.

✓ يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر المحاسبية على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيمة سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون ،وممارسة إدارة الأرباح.

وهناك العديد من التقديرات الأخرى التي يمكن استخدامها في إدارة الأرباح.

ويشير كل من ***Ronen & Yaari*** ;2008 إلى أن المستحقات المحاسبية تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة.وتتكون المستحقات الكلية ***Total Accruals*** من نوعين من المستحقات:

أ-مستحقات اختيارية *(Discretionary Accruals)*:تنشأ من المعاملات أو المعالجات التي يتم اختيارها لغرض إدارة الأرباح كزيادة أو تخفيض المستحقات المتعلقة بالحسابات تحت التحصيل(كحساب العملاء،الديون المشكوك في تحصيلها،حسابات المخزون،مؤونة انخفاض المخزون،حساب الذمم الدائنة،الإيرادات المؤجلة،الالتزامات مستحقة الدفع،المصاريف المدفوعة مسبقا...)[1]

ب-مستحقات غير اختيارية:وهي التي تحدد اقتصاديا دون تدخل الإدارة وتكون ناتجة عن نشاط تشغيلي ،كعمليات البيع والشراء النقدية.[2]

(1) Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Ali Butt & Arshad Hasan (2009): "Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies", European Journal of Scientific Research, Vol : 26, N°:4, Republic of Seychelles, p 633.

(2)خالد عريج،محمد حمود حميدات،محمد سليم العيسى(2015):" العوامل المؤثرة على تسويات الاستحقاق الخاضعة لسيطرة الإدارة- دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان."،مرجع سابق ،ص 727.

ويعد التلاعب من خلال المستحقات أهم من تغيير في الطرق والمعالجات المحاسبية، فتأثير قرارات الإدارة من خلال المستحقات يعتبر أقل وضوحا ويصعب اكتشافه من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات،لاسيما التلاعب في المستحقات الاختيارية،وفي هذا الإطار اكتشف الباحثون أن المستحقات الكلية هي التي يمكن من خلالها كشف ممارسات إدارة الأرباح حيث أن:

المستحقات الكلية= المستحقات الغير اختيارية + المستحقات الاختيارية

وقد أشارت الدراسات إلى وجود مدخلين يتم استخدامهما لتقدير قيمة المستحقات الكلية وهما :

✓ **مدخل الميزانية:** والذي اعتمد عليه العديد من الباحثين في دراساتهم:1991 ***Dechow Et Al ;1995, Jones***

ويتم احتساب المستحقات الكلية كالتالي:[1]

$$TA_{i,t}= (\Delta CA_{i,t} -\Delta Cash_{i,t})-(\Delta CL_{i,t}+\Delta DCL_{i,t})-DEP_{i,t}$$

حيث أن:

$TA_{i,t}$:اجمالي مستحقات المؤسسة i خلال الفترة t.

$\Delta CA_{i,t}$: التغير في الأصول الجارية للمؤسسة i خلال الفترة t.

$\Delta Cash_{i,t}$:التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة i خلال الفترة t.

$\Delta CL_{i,t}$: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة i خلال الفترة t.

$\Delta DCL_{i,t}$: التغير في الديون المستحقة للمؤسسة i خلال الفترة t.

$DEP_{i,t}$: الاهتلاكات والمؤونات للأصول للمؤسسة i خلال الفترة t.

✓ **مدخل التدفقات النقدية:** يتم احتساب المستحقات الكلية كما يلي:

$$TACCtt_{i,t}=(NI_{i,t}-CFO_{i,t})$$

حيث :

$NI_{i,t}$:صافي ربح للمؤسسة i خلال الفترة t.

$CFO_{i,t}$:التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة i خلال الفترة t.

ثانيا :التغير في السياسات و التقديرات المحاسبية:

يعد التغيير في السياسات ،التقديرات،من الأدوات التي تمكنت الإدارة من استغلالها للتأثير في أرباح المدة التي يتم فيها التغيير وقد يتعدى أثر ذلك إلى الفترات السابقة لمدة التغيير ،فتعدد البدائل المحاسبية مكن الإدارة من حرية الاختيار فيما بينها تحقيقا لأهداف معينة ومرغوبة.[2]

(1)Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Ali Butt & Arshad Hasan, Op .cit, p 633.

(2) بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي (2012)،مرجع سابق ،ص32.

ثالثا: اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية: عندما يصدر معيار محاسبي جديد ،فانه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق.ومع ذلك فانه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد،ويتاح للمؤسسات هنا فرصة التطبيق أو الانتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق.

3 – مداخل ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الاقتصادية الجزائرية:

يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام قواعد القياس والإفصاح بما يتماشى إنتاج معلومات مالية ذات جودة الشيء الذي يمكن معدي القوائم المالية من استغلال الثغرات التي قد تكون واستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسات ويمكن تلخيصها في :

أولا:أساس الاستحقاق: وفقا لهذا الفرض يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث المحاسبية فور التعهد بها،ويتم إثباتها بوثيقة محاسبية وتسجل محاسبيا وقد جاء هذا الفرض في المادة 06 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي تنص على :" **تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات والأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.**" من خلال هذا الفرض يتمكن المسيرين داخل المؤسسات الاقتصادية من تطبيق ممارسات إدارة الأرباح المختلفة وذلك من خلال استغلال الثغرات التي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف.

ثانيا:تغيير التقديرات والطرق المحاسبية: بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي ينص على مبدأ ثبات طرق التقييم وذلك وفق المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08 من أجل جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة ،إلا أنه ومن أجل تحسين نوعية القوائم المالية فانه يتيح للمؤسسات تغيير التقديرات والطرق المحاسبية والتي من خلالها يمكن التلاعب في الأرباح وذلك وفق المواد (37-40) من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

- ✓ يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية،
- ✓ يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير ،أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر،
- ✓ تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي تطبقها المؤسسة
- ✓ لا يتم التغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية ،ويجب إيضاح هذه التغييرات للأطراف المعنية.

✓ دمج المعلومات في القوائم المالية حسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي:"**يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.**" هذا الدمج يتيح لمعدي القوائم المالية تحديد البنود ذات الأهمية النسبية التي يمكن دمجها بتقديرهم الشخصي حيث يمكن هنا تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حد ممكن .

المطلب الثالث :أساليب إدارة الأرباح وأهم ممارساتها .

1-أساليب إدارة الأرباح:

بما أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية فنجدها تلجأ إلى إتباع طرق من شأنها التأثير على الأرقام المحاسبية المعلنة. دون أن تتنافى مع المبادئ المحاسبية المقبولة وبطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي للشركة بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات ،وتقسم ممارسات إدارة الأرباح إلى:

أولا :إدارة الأرباح الحقيقية: ترتبط بشكل كبير بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات وذلك من خلال استخدام ثلاثة طرق وهي:

أ-إدارة الأرباح من المبيعات والمشتريات: وذلك من خلال التدخل في بيع أصول المؤسسة ، فقد توصلت دراسة ***Herrmann Et al*** ;2003 إلى قيام مديري المؤسسات اليابانية ببيع الأصول الثابتة والأوراق المالية عندما يكون الدخل التشغيلي المحقق أقل من الدخل التشغيلي المتوقع من الإدارة.[1]

ب-إدارة الأرباح من خلال المصاريف الاختيارية: وذلك إما بزيادتها أو تخفيضها مثل(نفقات البحث والتطوير،مصاريف الصيانة) ولاسيما إذا كانت هذه النفقات لا تساهم في تحقيق الدخل في الفترة الحالية.

ج- **إدارة الإنتاج:**وذلك من خلال تسريع الإنتاج مما يؤدي لتخفيض التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض متوسط تكلفة الوحدة ، وفي نفس الوقت أي زيادة في الإنتاج يترتب عليها زيادة في المخزون وبالتالي زيادة تكلفة التخزين واحتمال تعرض المخزون للتلف إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه.

د-إدارة الأرباح المحاسبية:يمكن توضيح أساليب إدارة الأرباح التي تقوم على الأساليب المحاسبية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04/03) :أساليب إدارة الأرباح.

	البدائل المحاسبية ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة *GAAP*
المحاسبة المتحفظة	-الإفراط في تكوين المخصصات والاحتياطيات.

(1) Gunny, Katherine., (2005). What Are the Consequences of Real Earnings Management?, Working Paper, p 5-6, Available from: http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/spring2005/Gunny_paper.pdf, date of access:15/03/2018

	-المغالاة في مصاريف البحث والتطوير.
	-المبالغة في تكاليف إعادة الهيكلة وانخفاض قيمة الأصول.
المحاسبة المحايدة	-الأرباح التي تنجم عن عمليات محايدة.
المحاسبة التعسفية	-التخفيض من مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.
	-تخفيض المخصصات والاحتياطات بطرقة تعسفية مبالغ فيها.
	- تنحرف عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما *GAAP*
المحاسبة الاحتيالية(الغش)	-تسجيل عمليات البيع قبل اكتمالها.
	-تسجيل عمليات بيع صورية غير حقيقية.
	-تضخيم المخزون من خلال تسجيل مخزون وهمي غير موجود

Source : Patricia M. Dechow and Douglas J. Skinner, (2000) : "Earnings Management Reconciling The Views of Accounting Academics", Practitioners, and Regulators, Accounting Horizons,p 239

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن ***Dechow & Skinner,2000*** قد قسما إدارة الأرباح التي تستخدم إلى:أساليب ضمن المبادئ المحاسبية،وأخرى احتيالية تنتهك المبادئ المحاسبية.

2- ممارسات إدارة الأرباح :

إن ممارسات إدارة الأرباح لا يمكن إحصاؤها لذا سنحاول تلخيص أهم هذه الممارسات التي يكون الهدف منها تخفيض الربح الخاضع للضريبة في الجدول التالي:

الجدول(01/03) ممارسات إدارة الأرباح.

نوع الممارسات	أساليب التلاعب
ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالإيرادات	✓**التلاعب في الاعتراف بالإيراد .** -تأخير الاعتراف بالإيرادات بغرض تخفيض النتيجة الخاضعة للضريبة وكذا تخفيض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية -تسجيل إيرادات بيع بضاعة سليمة على أساس أنها تالفة لتخفيض الإيراد. -عدم تسجيل إيرادات عن بضاعة الأمانة.(أمانة أغلفة محصلة) -تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقيات سرية بحيث يتم فيها تخفيض سعر البيع من خلال المغالاة في منح التخفيضات . -تسجيل إيرادات عمليات بيع حالية على أنها تخص فترة مستقبلية. -زيادة مردودات المبيعات.

	-تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها.
ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالمصاريف	**✓التلاعب في الاعتراف بالمصروفات:** - اعتبار بعض المصاريف والعمولات الرأسمالية مصاريف عادية وتحميلها إلى قائمة الدخل بدلا من إضافتها لتكلفة التثبيتات أو رسملتها. -تسجيل مصاريف وهمية عن عمليات شراء مزيفة . -تسجيل مصاريف عن فترة محاسبية سابقة أو لاحقة على أنها تخص فترة حالية لتخفيض النتيجة. - التخفيض من قيمة الأصول الثابتة نتيجة إعادة تقييمها وطرح خسائر إعادة التقييم . - زيادة التكاليف الرأسمالية-الصيانة- الخاصة بالتثبيتات مما يؤدي إلى زيادة مصروف الاهتلاك الخاص بها. -احتساب اهتلاك بعض الأصول الثابتة رغم أنها توقفت عن الإنتاج وكذا احتساب التكاليف المصاحبة لها كأجور العاملين عليها و المصاريف الأخرى مما يؤدي إلى تخفيض الربح. -تحميل مصاريف خاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أكبر وفترة اهتلاك أقل . -التلاعب في تقييم التثبيتات المالية . **✓تخفيض قيمة المخزون :** -من خلال اختيار طرائق تقييم من شأنها أن تظهره بأقل قيمة. -زيادة الخسائر في المخزونات نتيجة تلفها(المؤونات) يؤدي إلى تخفيض قيمة المخزون. -عدم وجود نظام تكاليف دقيق لتوزيع التكاليف يؤدي إلى احتساب زيادة في تكلفة المنتجات المباعة وبالتالي تخفيض صافي نتيجة النشاط. - تسجيل استحقاق بعض المصاريف للفترة المستقبلية. - تحميل بعض المصاريف الخاصة بعقود أعمال منتهية خلال الفترة الحالية على عقود أعمال أخرى مازالت تحت التنفيذ. -إدراج بضاعة سليمة على أساس أنها بضاعة تالفة لزيادة المصاريف. ***التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة وتشمل:** -المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات التي تحقق فيها المؤسسة أرباحا مرتفعة وتخفيضها في فترات الأرباح القليلة أو المتوسطة. -استخدام مخصصات مكونة في فترات سابقة لتغطية مصاريف تشغيلية تخص الفترة الحالية.
ممارسات ادارة الأرباح الخاصة بالمعاملات غير النقدية والمعاملات بشروط خاصة.	✓ زيادة قيمة الديون المشكوك في تحصيلها بطريقة تؤدي إلى تخفيض الربح ،أو عدم احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيله. ✓ **المعاملات الغير نقدية:** -في بعض الأحيان تقوم الشركة بعمليات تبادل غير نقدية تقدم فيها سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات أخرى دون أن يتم السداد أو التحصيل النقدي باجمالي قيمة السلع والخدمات محل التبادل،وتتطلب معايير المحاسبة تسجيل هذه المعاملات بالقيمة العادلة ،فإذا لم تكن هذه السلع متداولة في السوق يكون من الصعب تحديد قيمتها مما يمكن الادارة من زيادة أو تخفيض قيمتها

	لحقيق الربح أو تخفيض الربح. ✓**المعاملات بشروط خاصة:** وهو أن تقوم المؤسسة ببيع سلع للعملاء مقابل تعهدها بشراء سلع من عندهم ،وعند البيع مقابل الشراء لا يتم الاعتراف بالإيراد لتخفيض الدخل رغم تحقق شرط البيع ،أو الاعتراف فورا بالإيراد لزيادة الربح رغم عملية الشراء لم تتم من قبل المؤسسة والإيراد لم يتحقق بعد.
ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بعمليات الاندماج	✓**التلاعب في تقييم أصول المؤسسة المندمجة:** –تقوم المؤسسة الدامجة بالتلاعب في تقييم الأصول وتسجيلها بقيمة أقل من قيمتها العادلة أو قيمتها الدفترية لتخفيض الربح المحقق.
ممارسات إدارة الأرباح بين المؤسسة الأم وفروعها	– تحويل جزء من محفظة القروض والديون المشكوك في تحصيلها من المؤسسة الأم إلى المؤسسات ذات الغرض الخاص مقابل مبالغ نقدية والمغالاة في إظهار هذه التحويلات في الميزانية –المغالاة في تسجيل خسارة تقييم موجودات المؤسسة بالعملة الأجنبية .

المصدر :جبار ،ناظم شعلان،(2016):"دوافع ووسائل تبني الادارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها،دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية."،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية،المجلد 6،العدد الأول،ص 14.

المبحـث الثانـــــي :التسييـــــر الجبائـــــي العدوانـــــي للشركات متعددة الجنسيـــات :

المطلب الأول : التسيير الجبائـــــي العدوانـــــي*ATP* :

قد يكون التمييز بين التهرب الجبائي القانوني–التجنب الجبائي– والتهرب الجبائي الغير شرعي واضحا من الناحية النظرية ،لكن من الناحية العملية يكون الفرق أكثر دقة في "التسيير الجبائي العدواني".[1]والذي أصبح مؤخرا قضية في جدول الضرائب الأوربي والدولي تلجأ إليه الشركات متعددة الجنسيات حيث تحاول هذه الأخيرة تجنب التزاماتها الضريبية ،مما يؤثر في النهاية على اقتصاديات بعض الدول التي تلحق بها الضرر على المدى الطويل .تم تصميم قانون الضرائب الدولي لتجنب الازدواج الجبائي بهدف فرض ضريبة على الدخل مرة واحدة فقط، لكن الأدلة السردية تثبت أنه في بعض الحالات لا تؤدي قوانين الضرائب الوطنية والدولية الحديثة

(1)James Alm,(February 2014): " Does An Uncertain Tax System Encourage Aggressive Tax Planning? ", Tulane Economics Working Paper Series,Working Paper 1403,p2.

إلى القضاء على الازدواج الضريبي فحسب ،بل وتمكين دافعي الضرائب أيضا من عدم دفع الضرائب على الإطلاق من خلال التسيير الجبائي العدواني.[1]

ولقد اهتم العديد من الباحثين بموضوع عدوانية التسيير الجبائي أمثال : (***Hanlon & Heitzman,2010***

Wilde & Wilson, 2017) ولم يقتصر الاهتمام على السلطات الضريبية فقط بل نال هذا الموضوع اهتمام الجمهور مثل المديرين والمستثمرين والجهات التنظيمية الأخرى أمثال: (***Beng Wee Goh, Jimmy Lee, Chee Yeow Lim & Shevlin, 2016.***)[2] ،وقد ورد في إعلان قادة المجموعة العشرين***G20*** أن:"**التجنب الجبائي والتهرب الجبائي عبر الحدود يهدمان مواردنا المالية وثقة شعبنا في نزاهة النظام الجبائي ،اليوم اعتمدنا خططا لمعالجة هذه المشكلات والتزمنا باتخاذ خطوات لتغيير قواعدنا للتعامل مع تجنب الضرائب والممارسات الضارة و التسيير الجبائي العدواني**"[3] فالتسيير الجبائي العدواني مشكلة خطرة فما المقصود به.

1-تعريف التسيير الجبائي العدواني:

إن مفهوم التسيير الجبائي العدواني أستخدم لأول مرة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ***OECD*** وهناك عدة مصطلحات أخرى تم إطلاقها عليه مثل: التعسفي ،الحاد، الإبداعي....وهو من قبيل التجنب الجبائي لكنه يقترب من التهرب الجبائي ، وعلى الرغم من أنه لا يوجد تعريف دقيق ل***ATP*** إلا أنه غالبا ما ينظر إليه على أنه معاملة إبطال ضريبي يتوافق مع متطلبات القانون ، ولكنه يختلف واقعيا مع روح القانون والغرض منه.[4] مثال ذلك تعمد إنشاء كيانات أو معاملات لا تهدف إلى تحقيق مصالح تجارية ،بقدر ما تهدف إلى التخلص من الضريبة أو تعمد تجنبها ،أو الاقتراض الدائم بدلا من زيادة رأس المال بالتمويل الذاتي، الإسراف في شراء أصول غير منتجة[5]...

وقد عرفت المفوضية –اللجنة– الأوروبية سنة 2012 ***ATP*** **بأنه:"** الاستفادة من الجوانب الفنية للنظام الجبائي أو عدم التطابق بين نظامين جبائيين أو أكثر بغرض الحد من الالتزامات الضريبية."[6]

(1) Ksovreli, Irakli ,(2015): " Aggressive Tax Planning – Challenge Of The Digital Era (Schemes, Problems Caused And Remedies) " , Faculty Of Law Lund University ,2015,p5 .

(2)Martinez, antonio Lopo,(2017): " Tax Aggressiveness: A Literature Survey " ,Journal of Education and Research in Accounting, p .108, Available from: *Https://Www.Researchgate.Net/Publication/321709290;* date access 3 /3/ 2019,

(3) Ksovreli, Irakli ,(2015),op cit p4.

(4) James Alm, op.cit ,p3 .

(5)منى عبد الفتاح أحمد،محمد علي إبراهيم العامري،(2015)،مرجع سابق،ص5.

(6)European Comission, (2017) " Tax Planning Indicators,Final Report ",Taxation Papers,Working Paper N 71-2017,p.23 .

وعادة ما يتم وصف ***ATP*** على أنه مخطط ضريبي يقلل من معدل الضريبة الفعلي ***ETR*** لنوع معين من الدخل إلى مستوى أقل من المستوى المطلوب في السياسة المالية لهذا الدخل."[1]

كما يعرف أيضا بأنه: "كل معاملة قانونية تتجاوز روح القانون" وفي إطار هذا النوع من التسيير نجد أن المكلف مصمم رسميا على الاحتيال ضد القانون دون الإحساس بأي مسؤولية اجتماعية اتجاه المجتمع .ويتميز التسيير الجبائي العدواني بالخصائص التالية:

- ✓ الاعتماد على التقيد في ممارسة تقنيات التسيير الجبائي على النصوص القانونية ،لكن مع الانحراف عن المقصد من القانون والغرض من هذا التشريع.
- ✓ يعتمد على العمليات المعقدة والمتطورة نسبيا والاستخدام المكثف للأدوات القانونية والمالية.[2]

وفي هذا الصدد من ضروري تحديد الفرق بين المفاهيم الأساسية للتسيير الجبائي والتسيير الجبائي العدواني والتجنب الجبائي والتهرب أو الغش الجبائي التي غالبا ما تكون غير محددة في العديد من الدول نظرا للتقارب الواضح بين هذه المفاهيم فكل منهم يهدف إلى تخفيض الضريبة وتجنبها لكن بطريقة غير متعمدة ولمدى قصير في التجنب الجبائي وعن سابق إصرار وترصد في التسيير الجبائي العدواني حيث يصبح هدف المكلف ليس تجاري بل ضريبي بحت في حين أن التسيير الجبائي الفعال يهتم بجميع أطراف العقد ،وجميع التكاليف بما فيها الضرائب الصريحة أو الضمنية وهذا وفق إطار عمل (***So-Called Scholes-Wolfson***)،أما الغش الجبائي فهو الامتناع عن دفع الضريبة بطريقة غير شرعية.

2-محددات التسيير الجبائي العدواني:

أولا: خصائص المؤسسة.

لقد تناولت العديد من الدراسات والأبحاث المتعلقة بالتسيير الجبائي العدواني العلاقة بين خصائص المؤسسة والعدوانية المالية في المسائل الضريبية مثل:(***Armstrong,Blouin &Larker2012***) و (***Jagolinzer &*** ***Larcker, 2015;***) وقد اقترح ***Wilde & Wilson*** سنة 2017 مجموعة من الخصائص تمثل محددات العدوانية الضريبية مثل:[3] خصائص المؤسسة حيث تعتبر من أهم المحددات التي تؤثر في عدوانية الضريبة نجد منها

(1) James Alm, op.cit ,p4 .

(2) صابر عباسي ،(2015-2016):"دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات." مرجع سابق ،ص167.

(3)Martinez, antonio Lopo,(2017),op cit p 108.

حجم المؤسسة فحسب ***Shuping Chen Et Al*** ;2010 فان المؤسسات العائلية أقل عدوانية من الضرائب من نظيراتها الغير عائلية فهم على استعداد للتخلي عن المزايا الضريبية من أجل تحمل تكلفة خصم سعر محتمل يمكن أن ينشأ عن قلق الأقلية من المساهمين[1] .تكاليف التخطيط والعمليات الدولية حسب (***Desai&Dharmapala, 2006, 2009; Dyreng, Hanlon & Maydew, 2008***)،وجودة البيئة المعلوماتية للشركة(***Gallemore&Labro 2015***)والتأخر في نشر البيانات المالية ،كفاءة آليات الرقابة الداخلية،وكفاءة الأعمال في استخدام الموارد(***Paste Junior,2017***)القيود المالية التي تخضع لها الشركات(***Law & Mills,2015***, ***Edwards, Schwab & Shevlin***2016المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة (***Davis Et Al ;2016,Hoi,Wu &***

(***Zhang ;2013***. كل هذه الدراسات سعت إلى تحديد خصائص المؤسسة التي تؤدي إلى درجة أكبر أو أقل من العدوانية الضريبية.

ثانيا :الخصائص البيئية.

تعد السمات البيئية التي تعمل بها المؤسسة من العوامل المحددة ل ***ATP*** مثل المنافسة في سوق المنتجات (***Kubick,Lynch,Mayberry & Omer ;2015***) تركيز العملاء ***(Huang,Lobo,Wang &*** ***Xie*** ;2016)وهناك أدلة على وجود روابط بين **ATP** والتكاليف السياسية المحتملة ***(Shevlin,Thornock & :*** ***Wiliams ;2017***).وكذا آثار العفو الضريبي .

ثالثا:الحوافز.

على الرغم من أن الكثير من الأبحاث ركزت على تأثير الحوافز النقدية على زيادة عدوانية الضريبة أو تخفيضها إلى أن سمعة المؤسسة تؤثر في ***ATP*** لكن الأدلة محدودة في بعض الدراسات فقط ***(Graham,Hanlon,Shevlin & Shroff ;2014)*** وفي استبيان مطبق على المديرين التنفيذيين الدوليين تبين أن 69 % يرون أن سمعة المؤسسة مهمة في التسيير الجبائي في حين أن 84 % يجدون أن الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة أهم و 54% يرون أن زيادة ربحية السهم هو الأهم.

رابعا:سلوك المدراء.

إن الأسلوب الإداري وخصوصيات وحوافز المديرين تؤثر أيضا على عدوانية الضريبة.نظرا لوجود ارتباطات بين العديد من الصفات الفردية للمدير و***ATP*** كالخبرة العسكرية(***Law & Mills 2017***)التوجه السياسي،تدين المدير ،النرجسية– يقصد بها الصفات الشخصية المرتبطة بالشعور بالتفوق والميل إلى ممارسة

(1) Shuping Chen, , Xia CHEN ,Qiang CHENG ,Terry Shevlin ,(November 2008): " Are Family Firms More Tax Aggressive Than Nonfamily Firms? ", Research Collection School of Accountancy, ,pp1-6 .

سلوكيات مشكوك فيها لشعورهم أنهم فوق القانون ويتعاملون بعدوانية في متابعة ما يعتقدون أنه حقهم- (***Olsen & Stekelberg ;2016***)المهارات والقدرات الإدارية،والمعاشات والحوافز التنظيمية ،وخصائص مجلس الإدارة حيث أن إدراج نسبة أعلى من الأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة يقلل حسب ***Richardson & Lanis,2011*** من نسبة عدوانية الضريبة.

و يجدر الإشارة أن وجود إدارات ضريبية داخلية وتوظيف مستشاري ضرائب متخصصين يؤدي إلى زيادة ***ATP*** كما أن وجود نقابات وسلطات ضريبية يساهم في ردع ***ATP***.

3-دوافع التسيير الجبائي العدواني :

✓ قوانين الضرائب المعقدة التي يواجهها الأفراد والمؤسسات والصعوبات في تفسير هذه القوانين يولد عدم اليقين في السياسات الجبائية في العديد من المصادر،أحد المصادر الواضحة هو التغييرات المتكررة والعشوائية في السياسات الجبائية والتي تجعل الالتزامات الضريبية غير مأكدة وتخضع للتلاعب فمجرد نقاش الهيئات التشريعية الحكومية حول التغييرات الضريبية المحتملة يقدم بعض عناصر المخاطرة لدى المؤسسات(مخاطر القاعدة الضريبية،مخاطر معدل الضريبة،مخاطر التنفيذ).إذ يتعين على المؤسسات التي تخطط لشؤونها المالية معرفة ما إذا كانت التغييرات الضريبية ستغير العائد من الأرباح عن طريق تغيير قواعد الاهتلاك ،الائتمانات الضريبية-هو المبلغ الذي يمكن تعويضه مقابل الالتزام الضريبي ويمكن طرحه من الضرائب المستحقة- ،خصومات الفائدة،معدلات الضريبة على الأرباح...

✓ وجود الثغرات القانونية نتيجة عدم وجود معايير جبائية دولية يتم استخدامها من قبل الشركات متعددة الجنسيات بطرق تجعل فاتورة الضرائب الخاصة بها أصغر ما يمكن ، فإجراءات تخفيض الضريبة أكثر مرونة من التدابير المضادة التي يستخدمها المشرعون محليا ودوليا،ففي ظل التكنولوجيا وعولمة الأعمال أصبحت القوانين الضريبية المتبعة قديمة.

✓ اختلاف معدلات الضريبة وأسس فرضها من دولة إلى أخرى فنجد بعض الدول قد يصل معدل الضريبة على الأرباح فيها إلى أكثر من40 % في حين دول أخرى يكون معدل الضريبة صفري-ملاذات ضريبية سيتم تناولها- كما تختلف الدول في القاعدة الضريبية .فمثلا في بلجيكا معدل الضريبة 33.99% على أرباح الشركات قد يبدو هذا المعدل أقل فائدة مقارنة بدول ذات معدل منخفض إلا أن أي مؤسسة تعلن ربحيتها في بلجيكا تتمتع باقتطاعات مقابل الفائدة ،وقد تم إدخالها منذ 2006وعليه يبقى المشهد الجبائي الدولي معقد للغاية وبما أن الضريبة على الأرباح التي تسعى الشركات متعددة الجنسيات إلى تخفيضها يتم احتسابها استنادا إلى متغيرين وهما :القاعدة الضريبية ،ومعدل الضريبة وبما أن هذا الأخير يكون عادة محدد وفق القانون،فان آليات

التسيير الجبائي تتضمن عادة تخفيض القاعدة الضريبية و ذلك من خلال حجز أو تحويل الأرباح أو خسائر عن طريق تحويل أنشطتها المدرة للدخل في نطاق سلطة ضريبية منخفضة أو إنشاء مدفوعات قابلة للخصم أي اللجوء للملاذات الضريبية،أو استخدام أسعار التحويل فهما من أهم الآليات المستخدمة .

المطلب الثاني :التسيير الجبائي العدواني عبر الملاذات الضريبية:

1- تعريف الملاذات الضريبية وخصائصها:

أولا :تعريف الملاذات الضريبية.

لقد تعددت التعاريف المقدمة للملاذات الضريبية ،وفي تعريف لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (***OECD***)[1] الملاذ الضريبي هو :"الدولة التي لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة ،وتفتقد آلية تبادل المعلومات فيها، كما تغيب الشفافية عنها" أو يمكن تعريفها كما يلي :

"الملاذ الضريبي هو ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدًّا أو معدومة وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد إخفاء أمواله وعائداته ،حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الأصلي الوصول إلى معلومات عنها"[2].وشعارها هو :"**الأرباح لنا والخسائر لكم**" .

ثانيا:خصائصها.

تقدم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أربع سمات يمكن التعرف بها على الملاذات الضريبية وهي:

أ-إعفاء ضريبي أو فرض ضرائب منخفضة: فنجد بعض الدول لا تفرض ضرائب عند فتح حساب في إحدى بنوكها وتسمى بدول الإعفاء الضريبي والجدول الموالي يعطي بعض الأمثلة عن دول الإعفاء الضريبي:

(1) Organization For Economic Development And Cooperation (1998), "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", p23.

(2) Mihir A.Desai, C. Firtz Foley And James, R.Hines Jr , (2005):"The Demands For Tax Haven Operations ,"Us.Departement Of Commerce, p 11.

الجدول رقم (02/03):دول الإعفاء الضريبي

الدول	البنك	الفائدة المحققة(مليون أورو)	معدل الضريبة
النمسا	Santander	43	0
برمودا	HSBC	79	0
جزر الكايمان	BNP- Paribas	134	0
جزر الكايمان	Crédit –Agricole	38	0
هونغ غونغ	Barclays	83	0
موناكو	BNP	23	0
سنغافورة	Société –Générale	57	0
جزر بحر الكاريبي	BNP- Paribas	22	0

Source : Oxfam International, (March 2017) ″The Use Of Tax Haven By Europe's Biggest Banks, p 33.

من الجدول أعلاه ، يتبين لنا أن هناك العديد من الدول تتمتع بإعفاء ضريبي تام للمبالغ المالية التي يتم وضعها في البعض من بنوكها.فنجد مثلا جزر الكايمان تحتل المرتبة الأولى من حيث الفائدة المحققة تليها هونغ غونغ....

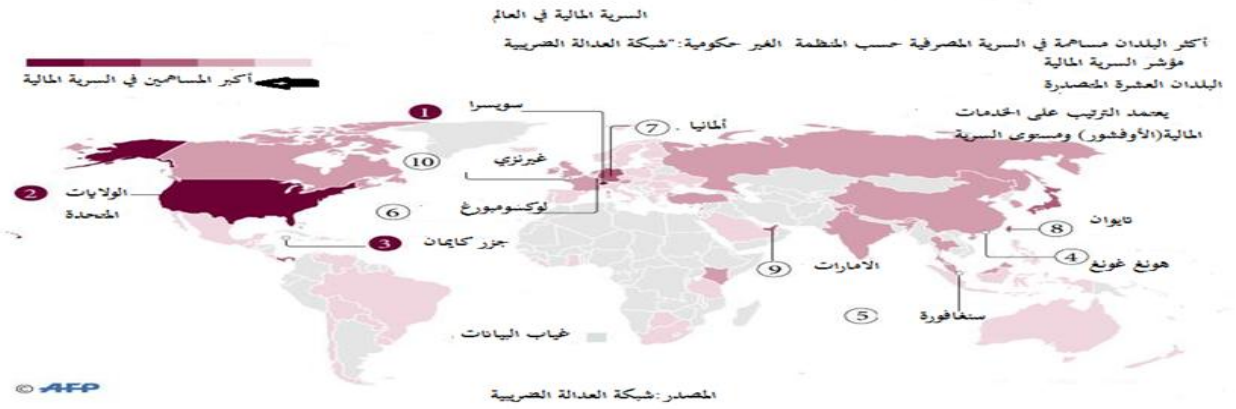
كما نجد أيضا أن هناك دول سعت إلى إحداث تخفيض معتبر في معدلات الضرائب لاسيما الضريبة على أرباح الشركات سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية ،فعلى مدى عقدين ماضيين عرفت المعدلات العليا المطبقة على دخل الشركات انخفاض كبير منذ عام 1980 –2015بمتوسط 20% تقريبا. لكن لا تزال الإيرادات الضريبية ثابتة في البلدان النامية بينما زادت الإيرادات في البلدان المتقدمة – ربما نتيجة ارتفاع نسبة رأس المال في الدخل القومي لأسباب غير ذات صلة – أو أن الحكومات المتقدمة ماهرة في إيجاد وسائل للتلاعب بالكثير من الجوانب الأخرى لنظمها الضريبية من أجل جذب الاستثمار والأرباح الدفترية[1]

ب–السرية المصرفية: وذلك وفقا لقانون السويسري لسنة 1934 (المادة 47) حيث تعتبر وفقا لهذا القانون السرية المصرفية مبدأ أخلاقي عام تم وضعه لاحترام خصوصيات الأفراد الطبيعيين أو المعنويين[2]، وحماية أسرارهم المهنية ومنذ منتصف التسعينيات، أطلقت عدة مبادرات ضد السرية المصرفية في المراكز المالية الخارجية . والشكل الموالي يبين لنا ترتيب الدول من حيث السرية المالية.

(1)مايكل كين ،(سبتمبر 2017):" أرباح زائفة –التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات. والمنافسة الضريبية بين الحكومات يدفعان نحو النظر في النظام الضريبي الدولي"، مجلة التمويل والتنمية ،ص11.

(2)Jane G. Gravelle,Tax Havens,(2015):" International Tax Avoidance and Evasion , Congressional Research Service, pp 724-753.

الشكل رقم(05/03): ترتيب الملاذات الضريبية حسب السرية المالية.



المصدر: القدس العربي ،السرية المالية في العالم،*http://www.alquds.co.uk*

من خلال الشكل أعلاه يتبين لنا ترتيب الدول من حيث السرية المالية حيث تأتي سويسرا ،والولايات المتحدة وجزر الكايمان في المراتب أولى الدول التي تتمتع بمؤشر عالي للسرية مالية وما يلفت الانتباه وجود دولة عربية ضمن قائمة الترتيب : الإمارات في الرتبة 09،أما لبنان التي كانت في المركز 7 والبحرين في المركز 9 سنة 2016 فقد خرجا من الترتيب.

ج- غياب شفافية النظام الجبائي: يقصد بشفافية النظام حسب صندوق النقد الدولي: "اطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة، حسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة" .وهذا ما لا نجده في الملاذات الضريبية إذ هناك غياب للشفافية في العمليات التشريعية والقانونية ،وكذا الإدارية التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسيات التي تكتنز نسبة كبيرة من السيولة خارج الولايات المتحدة .

د- غياب التبادل الفعال للمعلومات الجبائية بين الدول: حيث نجد هناك غياب تام عن تبادل المعلومات المالية وهذا يرجع في الأساس إلى غياب الشفافية في النظام، علما أن هناك مجهودات دولية مبذولة من أجل تفعيل تبادل المعلومات الجبائية وقد بادرت لذلك الولايات المتحدة الأمريكية من خلال إصدار **قانون الامتثال الضريبي على الحسابات الأجنبية *FATCA*** سنة 2010.والذي يوجب جميع المؤسسات المالية الخارجية الدخول في اتفاقيات إفصاح عن عملياتها المالية إلى ***IRS*** دائرة الإيرادات الداخلية.

ووفقا للخصائص السابقة فان (***OECD***) قامت بتصنيف الدول إلى ملاذات ضريبية وفق ثلاث قوائم وهي:

- ✓ **القائمة البيضاء:** وتضم البلدان التي تلتزم بمعايير الجودة المتفق عليها.
- ✓ **القائمة الرمادية:** وهي الدول التي التزمت هذا المعيار ولم تنفذ التغييرات اللازمة.

✓ **القائمة السوداء:** وهي الدول التي لم تلتزم بهذه المعايير ولم تنفذها، والجدير بالذكر أنه يوجد بعض الدول المتقدمة لها بعض خصائص الملاذات الضريبي و قد اعتمد الاتحاد الأوربي قائمة سوداء جديدة للملاذات الضريبية يوم 12 مارس 2019 حيث أضاف 10دول جديدة وأصبح عدد الدول المصنفة في قائمة السوداء 15 دولة وهم على التوالي :**ساموا الأمريكية، وساموا، غوام ،ترينيداد ،توباغو وجزر فيرجن، أروبا، بليز، برمودا، فيجي ،عمان ،فانواتو، دومينيكا، بربادوس ،الامارات العربية المتحدة وجزر مارشال.**

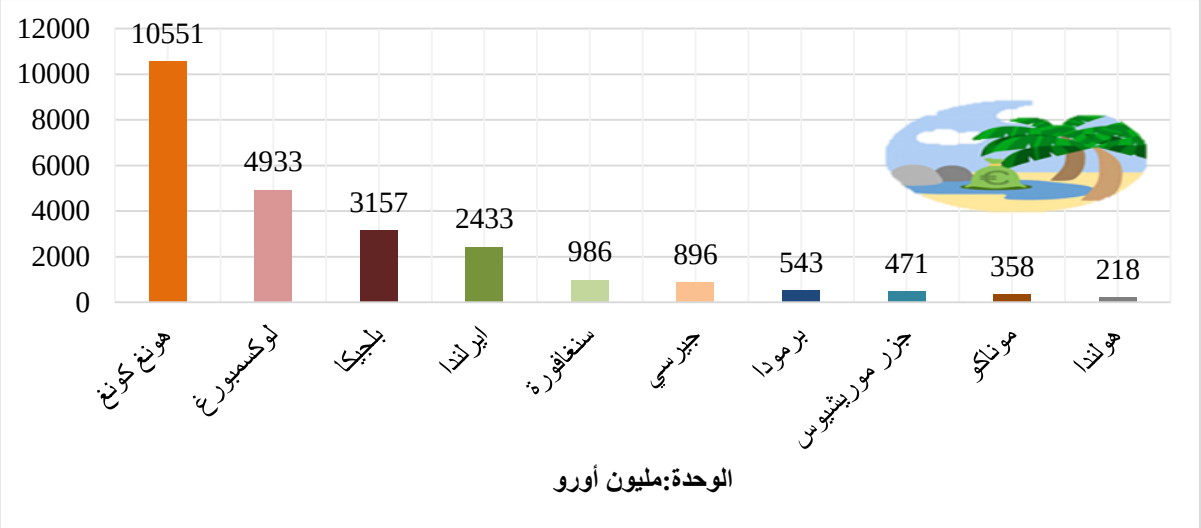
2-آليات استخدام الملاذات الضريبة وفضائح التسريبات العالمية :

أولا :آليات استخدام الملاذات الضريبة.

هناك آليات متعددة للملاذات الضريبية تقوم بها الشركات المتعددة الجنسيات حيث تلجأ الكثير منها إلى تملك فرع من شركاتها في ملاذ ضريبي بهدف التلاعب في حساباتها بحيث تظهر أغلبية أرباحها في الشركة المسجلة في الملاذ وتختفي من الفرع المسجل في الدولة التي تشتغل بها فعليا وذلك من خلال :

أ- **نظام مالي مصرفي:(الأوفشور)**وهو كيان اقتصادي يتم تأسيسه في دولة أجنبية يمكنك من فتح حساب خارج بلد الإقامة من أجل إيداع الأموال في الحسابات المصرفية ، تابع لملاذ ضريبي معين ،يتمتع بقوانين سهلة، ضرائب متدنية، وسرية مصرفية حيث يسمح بفتح حساب مصرفي لا يحتوي الاسم الحقيقي لصاحبه ويتم الإشارة له برقم سري أو رمز معين وذلك بغية حماية الثروة من الضرائب. لكن نتيجة تنفيذ توصيات **40+9** التي قدمتها مجموعة الدول العشرين ***G20*** لمكافحة غسيل الأموال فانه إذا كنت مثلا تحمل الجنسية الأمريكية ،وفتحت حساب مصرفي سويسري مرقم فانه وفقا لتوصيات السابقة فان البنك يجبرك على توقيع وثيقة للإفصاح عن حسابك ل ***IRS*** .وحسب قاعدة بيانات الأوفشور فان إجمالي الثروة العالمية تقدر ب95.5 ترليون دولار منها 7.6 تريليون في مناطق الأوفشور وتقدر بريطانيا قيمة 18 مليار جنيه إسترليني عوائد في الأوفشور. والشكل الموالي يبين العوائد التي يحققها بعض البنوك الأوروبية في الملاذات الضريبية .

الشكل رقم (06/03): الأرباح المحققة لأكبر البنوك الأوروبية في الملاذات الضريبية(مليون أورو)



Source : Genik, Claire :"Paradis Fiscaux Les Banques Européennes", Sur Statita: Https://Fr.Statista.Com/Infographie/8692/Paradis-Fiscaux-_-Les-Banques-Europeennes-Passees-Au-Crible/27/Mars Consulté(05/08/2017).

ب- المنشأة الثابتة[1]: إن مشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتفاديا للازدواج الجبائي استقر الفقه الجبائي الدولي على مبدأ مهم:"ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم يسمى بالمنشأة الثابتة."ووفق نظرية تحقيق الدخل فانه يقصد بالمنشأة الثابتة هي المنشأة التي تمارس نشاطا يسهم إسهاما مباشرا في تحقيق الربح.

وحسب ***OCDE*** يجب أن يكون للمنشأة الثابتة تموقع مادي أو إقامة أعمال وأن تكون الإقامة دائمة على الأقل سنة كاملة ،وأن تمارس النشاط مكان إقامتها .ويتم في الغالبية إنشاؤها في الملاذات الضريبية أما إذا تم إنشاؤها في بلد ذو ضريبة مرتفعة و لا يقدم امتيازات فانه يتم تقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشط معين(إنتاج،توزيع،تسويق...)بحيث لو أخذت كل منها منفردة فلا يمكن اعتبارها منشأة ثابتة،[2]وبالتالي لا تخضع أرباحها للضريبة.

أما في التشريع الجبائي الجزائري فيقصد بالمنشأة الثابتة من الناحية القانونية ، مكان ثابت للأعمال التجارية ، حيث تمارس المؤسسة جزء أو كامل النشاط عن طريق وسيط ، ومنذ اعتبار المؤسسة منشأة ثابتة في الجزائر ، فإنها سوف تخضع للضريبة بموجب شروط القانون العام ، ما لم تنص الاتفاقية على خلاف ذلك . يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة أساسا بالفترة التي يبقى فيها المكان الثابت للأعمال التجارية قيد التشغيل ، فعلى هذا النحو ، لا يمكن اعتبار مواقع البناء على سبيل المثال كمنشأة ثابتة إلا إذا تجاوزت فترة 12 شهرا ، حيث يتم

(1) زهرة حبو (2011) :"التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد27، العدد الأول ،ص424.

(2)المرجع نفسه ص 429 .

حساب هذه المدة ابتداء من تاريخ بداية النشاط إلى تاريخ انتهاء الأعمال أو التخلي عن العمل ، و بما أن الشركة لديها منشأة ثابتة، فهي تخضع للضريبة على مجمل نشاطاتها المنتشرة في الجزائر.

ج- إنشاء شركات تابعة: يوجد العديد من الأنواع نذكر منها شركات تابعة مفصح عنها و أخرى تنشأ لأغراض خاصة من أجل الاستثمار السري الدائري ،وشركات ورقية يتم من خلالها تأسيس فرع أو أكثر في الملاذات الضريبية ويتم تحويل الأرباح بشكل اصطناعي على الورق فقط إلى ولاية قضائية منخفضة الضريبة ،وشركات واجهة لها مقر وعنوان وليس لها غرض تجاري ونجد منها الكثير حيث نجد مقر واحد للعديد من الشركات ففي جزر الكايمان يوجد مبنى يسمى "**أوجلاند هاوس**" في شارع "ساوث ستريت"وهو مبنى مكون من أربع طوابق ولكنه يحتوي على 19000 شركة مسجلة فيه[1]. مهما تكن التسمية فهي تلعب دور الوساطة ومركز لمداخيل منظمي هذه التعاملات .يتم توجيهها والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين من قبل الشركة الأم .

ووفقا لما نشره معهد "الضرائب والسياسة الاقتصادية" الذي قام بتحليل قائمة شركات ***Fortune 500*** سنة 2016 وبحسب التقرير، فإنه ما لا يقل عن 367 شركة أي 73% منها لها فروع تابعة في الملاذات الضريبية بما لا يقل عن 10366 .والشركات الثلاثين الأولى لها 2509 فرع .وتعتبر هولندا هي المأوى الأفضل لهذه الشركات بنسبة 58 % كما لها فروع في برمودا وجزر الكايمن-ملاذات سيئة السمعة- كما تمثل ايرلندا أيضا ملاذ ضريبي آمن.

ثانيا: فضائح التسريبات العالمية: يمكن تلخيص أهم هذه التسريبات في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03/03): فضائح التسريبات العالمية

Offshore-Leaks(ب 260 Gb سنة 2013)	***Panama-Papers (ب 2.6Tb سنة 2016):***	***Paradis- Papers(ب 1.4 Tb سنة 2017)***

(1) Arnaud Bourgain,(2015) ":Vers La Fin Du Secret Bancaire Dans Les Centres Financiers Offshore :Une Question D'étique Et De Concurrence Fiscal" ,La Revue D'économie Financière ,pp 1-3.

* من خلالها تم فتح خفايا الأوفشور والصفقات المالية السرية والشركات الخفية التي تتستر على المليارات من الدولارات في 10 جزر ضريبية:جزر فيرجن البريطانية،وجزر الكايمان.. ***محتواها:**من الشخصيات التي وردت أسماؤهم ، أمين صندوق الحملة الانتخابية للرئيس الفرنسي "فرنسوا هولاند جان جاك أوجبيه والذي تبيّن أنه يملك أسهما في شركات «أوف شور» في جزر الكايمان، ورئيس أذربيجان إلهام علييف، أرزو وليلى، والذي أنشا 3 شركات في 2008 في الجزر العذراء البريطانية باسم إبنتيه.	***تاريخها و مصدرها:** يقول **جيرالد رايل** أن هذه السريبات"أكبر ضربة يتلقاها عالم الأوفشور" نظرا لكمية المعلومات الواردة فيها –2.6 تيرا بايت– حيث تحتوي على 11.5 مليون وثيقة تم الحصول عليها من شخص مجهول من مكتب " ***Mossack Fonseca*** " .حصلت عليها الصحيفة الألمانية زود دويتشي تسايتونج ،وتم نشرها في 2016/04/03 والتي شاركتها مع الاتحاد الدولي للمحققين الصحفيين ،تاريخها يرجع الى سنة 1977–2015. ***محتواها:** تضم معلومات عن 214.000 شركة خارجية،و143 سياسيا من بينهم 12 من قادة العالم. وكشفت وثائق بنما أبرز الشركات التي تتولى تهريب الأموال والتي يديرها رئيس وزراء أيسلندا، ورئيس وزراء باكستان، وملك السعودية.	* **تاريخها ومصدرها:**جاءت تسريبات أوراق الجنة في 2017/11/07 تتعلق الوثائق بشركات وهمية أسسها مكتب برمودا تحت اشراف شركة راعية في سنغافورة وتضم 19 ملاذا ضريبيا. ***محتواها:**وحوت على 120.000 شخص وشركة ،وقد تم الحصول عليها من قبل نفس الصحيفة الألمانية المذكورة في تسريبات بنما.تشمل هذه الوثائق 13.4 مليون وثيقة من العديد من الشركات على غرار أبلبي و أسياستي.ومن بين الشركات التي تم تناولها في هذا التسريب (فيسبوك،آبل،ميكروسوفت،نايك...)، بالإضافة إلى عمالقة البيع والشراء:ماكدونلدز

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد :

***https://en.wikipedia.org/wiki/Panama_Papers,consulté25/08/2017 .**

***https://www.icij.org/investigations/paradise-paper25/08/2017**

3- آليات التسيير الجبائي العدواني في الملاذات الضريبية وتكلفتها.

أولا: آليات التسيير الجبائي العدواني في الملاذات الضريبية بالإشارة إلى الشركات متعددة الجنسيات الأمريكية: من الطرق التي يتم اعتمادها نذكر:

أ-**تحويل الأرباح أو الديون** : يتيح التطور التكنولوجي وعولمة الأعمال للشركات متعددة الجنسيات لاختيار الأماكن التي تدير منها أنشطتها الأجنبية دون تغيير المسار الرئيسي للأعمال.وبالتالي فإنها تخلق فرصة لاختيار دولة منخفضة الضريبة كمكان لتلقي الدخل[1] .ويتم استخدام طرق مختلفة لتحويل الأرباح نذكر منها:

✓ **حجز الأرباح بالخارج في فروع تابعة:** يمكن للشركات تجنب دفع الضرائب عن طريق حجز الأرباح في ملاذ ضريبي لأن قوانين الضرائب الدولية وبالخصوص الأمريكية تسمح بتأجيل دفع الضرائب على الأرباح التي تبلغ عنها مكتسبة في الخارج حتى تعيد الأموال إلى موطنها .إذ تقوم العديد من الشركات بممارسة هذا النظام من خلال استخدام ثغرات تسمح لها بإخفاء الأرباح المحققة في الولايات المتحدة مثلا كأرباح أجنبية تجنيها الشركات التابعة في الملاذات الضريبية.وقد خلقت الحيل المحاسبية الخارجية من قبل الشركات متعددة الجنسيات انفصالا بين مكان تحديد الشركات لقوتها العاملة و استثماراتها،من ناحية وحيث تدعي أنها حققت ربح من ناحية أخرى،وبذلك تستفيد هذه الشركات من استقرار النظام المالي في الولايات المتحدة مع تجنب دفع الضرائب على أرباحها التي لا تزال تحجز رسميا في الخارج لأغراض ضريبية.[2]

وقد وجدت خدمة الكونغرس في تقريرها لسنة 2008 أن الشركات الأمريكية متعددة الجنسيات قد جمعت بشكل جماعي 43 % من أرباحها في خمس دول تمثل ملاذ ضريبي:**برمودا،ايرلندا،لكسمبورغ،هولندا،سويسرا** في حين أن استثمارها في هذه الدول يمثل7% وتمثل القوى العاملة ما نسبته 4 % .على النقيض من ذلك تبلغ استثماراتها في الدول مرتفعة الضريبة مثل **اسبانيا ،ألمانيا ،المملكة المتحدة وكندا،المكسيك** ما نسبته 34 % و40 %من القوى العاملة وتمثل أرباحها في هذه الدول 14 %فقط وحسب تقرير ***IRS*** سنة 2012 فان 59 % من أرباحها تم كسبها في عشر (10) ملاذات ضريبية.[3]

وقد تضاعفت قيمة الأرباح المحجوزة في الخارج لأغراض ضريبية بين عامي 2009 و2015 فنجد مثلا أن أرباح شركة ***Fortuune 500*** ل 298 شركة قد بلغت بحلول سنة 2015 2.49 ترليون دولار وقد تم إعادة استثمارها بشكل دائم وتمثل 30أكبر شركة ما نسبته 66 % من هذه الأرباح.

ويجدر الإشارة إلى أن زيادة الأرباح المحجوزة لا تعني بناء مصانع،أو بيع المزيد من المنتجات للعملاء الأجانب أو القيام بنشاط تجاري حقيقي.

(1) Ksovreli Irakli ,(2015),op cit p5.

(2) Richard Phillips, Matt Gardner,Kayla Kitson,Alexandria Robins,Michelle Surka, (October2016)" Offshore Shell Games 2016 The Use Of Offshore Tax Havens By Fortune 500 Companies ", Citizens For Tax Justice, Institute On Taxation And Economic Policy And U.S,Pirg Education Fund ,p.6

(3) Idem ,p17.

ومن أجل تشجيع الشركات متعددة الجنسيات على إرجاع الأرباح المحتجزة في الخارج فقد اقترح ترامب تخفيض الضريبة على الأرباح المعادة من 35 % إلى 20 % وهذا من أجل تحقيق تدفقات نقدية كبيرة للدولة من جهة ،وإعادة ضخ الأموال التي تم ترحيلها للخارج إلى اقتصاد البلاد .والجدول الموالي يبين لنا قيمة الأرباح المحتجزة لنا قيمة الأرباح المحتجزة ل 30 شركة أمريكية تابعة ل ***Fortune 500*** والشركات التابعة لها في الملاذات الضريبية :

الجدول (04/03): الأرباح المحتجزة ل 30 شركة ل *Fortune 500* وعدد شركاتها التابعة في الملاذات الضريبية.

اسم الشركة	الأرباح المحتجزة	الشركات التابعة في الملاذات الضريبية	اسم الشركة	الأرباح المحتجزة	الشركات التابعة في الملاذات الضريبية
Apple	214900	3	***Pepsico***	40200	135
Pfizer	193587	181	***J.P Morgan Chase & Co***	34600	385
Microsoft	124000	5	***Amgen***	32600	9
General Electric	104000	20	***Coca-Cola***	31900	15
International Business machines	68100	16	***United Technologies***	29000	31
Merck	59200	125	***Qualcomm***	28800	3
Google	58300	1	***Goldman Sachs Group***	28550	987
Cisco Systems	58000	56	***Gilead Sciences***	28500	12
Johnson& Johnson	58000	62	***Intel***	26900	13
Exxon Mobil	51000	35	***Eli Lilly***	26500	33
Procter & Gamble	49000	35	***Walmart***	26100	
Hewlett-Packard	47200	95	***Abbvie Inc***	25000	38
Chevron	45400	8	***Bristol-Myers Squibb***	25000	23
Citigroup	45200	140	***Danaher***	23500	31
Oracle	42600	5	***Philip Morris International***	23000	7
المجموع				1648637	2509

Source : Richard Phillips, Matt Gardner,Kayla Kitson,Alexandria Robins,Michelle Surka, (October2016)" Offshore Shell Games 2016 The Use Of Offshore Tax Havens By Fortune 500 Companies ", Citizens For Tax Justice, Institute On Taxation And Economic Policy And U.S,Pirg Education Fund ,p15.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن شركة ***Apple*** تحتل المرة الأولى من بين شركات ***Fortune 500*** من حيث قيمة الأرباح المحتجزة في الخارج في حين أن لديها 03 شركات تابعة فقط أما شركة ***Goldman Sachs Group*** فهي تحتل المرتبة الأولى من حيث عدد الشركات التابعة في الملاذات الضريبية ب 987 شركة ، كما أن قيمة الأرباح المحتجزة ل28 شركة قد بلغ 1648637 يفقد الدولة مداخيل ضريبية ضخمة. .

✓ **تجريد الأرباح من خلال مناورة الانقلاب:** تلجأ إليها الشركات عند تحويل الدخل بهدف تجنب الضريبة وذلك من خلال دمج شركة أمريكية مقرها الولايات المتحدة مع شركة أجنبية تكون محل الشركة الأم للمجموعة –عادة مقرها في دولة منخفضة الضريبة – يتم من خلالها تغيير عنوان المقر الرئيسي للشركة الأمريكية على الورق يطلق على هذه العملية مناورة الانقلاب.هذا الانقلاب يمكن الشركة المتواجدة في أمريكا مثلا من استغلال الثغرات الموجودة نتيجة الاندماج ،من الناحية النظرية يتعين على الشركة الأمريكية دفع ضرائب وبمجرد إعادة دمجها تصبح الشركة الأجنبية مطالبة بدفع ضريبة على الأرباح التي تجنبها في الولايات المتحدة.وللتقليل من مقدار الضرائب المستحقة تلجأ الشركة الأم الأجنبية إلى ما يعرف ب :**تجريد الأرباح** يتم من خلال هذه الطريقة تقديم قرض من قبل الشركة الأجنبية للشركة التابعة الأمريكية مقابل دفع هذه الأخيرة مبالغ الفائدة عن القرض للشركة الأجنبية مبالغ فيها فيتم تخفيض الدخل الخاضع للضريبة تحت ستار مدفوعات الفائدة المعفاة من الضرائب على الدين الداخلي[1].وكمثال على ذلك تقوم الشركة الأجنبية (المسيطرة) بتقديم قرض لشركة تابعة لها في و.م.أ لتغطية نفقات التشغيل (مثلا قيمة القرض 4000000 دولار بنسبة فائدة 10%) بعد ذلك تقوم الشركة التابعة(و.م.أ) بدفع فائدة مفرطة على قيمة القرض كل سنة للشركة الأم (ما قيمته 400000) ويتم خصم هذه المدفوعات من اجمالي أرباحها (نفترض أنها حققت ربح ب 500000)وبالتالي تقلل من الضريبة المدفوعة فعلا(الضريبة المدفوعة= 500000–400000 =100000 هو الدخل الخاضع

(1) Idem,p17.

للضريبة بنسة 34% اذن ستدفع ما قيمته 34000 دولار أي ستدفع فعلا مانسبته % 6.8 وليس 34 % (34000/500000

✓ **عدم الإفصاح عن الشركات التابعة في الملاذات الضريبية لرأي العام:**[1] تكمن المشكلة هنا في أن لجنة الأوراق المالية والبورصة تطلب فقط من الشركات الإبلاغ عن جميع الشركات التابعة المهمة أي الكبيرة فقط ،مما يخلق إمكانية التلاعب لأن تجنب الإفصاح يتطلب ببساطة تقسيم شركة تابعة هامة إلى عدة فروع فرعية صغيرة.وقد أرجع بعض الباحثين إلى أن توقف الشركات عن الإفصاح عن جميع فروعها يرجع لهذا السبب .ومن الشركات متعددة الجنسيات التي تلجأ إلى هذه الطريقة نجد:

➢ شركة ***Walmart*** **:** أبلغت عن تشغيل شركات تابعة لها في الملاذات الضريبية عام 2015 .على الرغم من ذلك أبلغ تقرير أصدره الأمريكيون عن العدالة الضريبية أن الشركة تدير ما يصل إلى 75 شركة تابعة في الملاذات الضريبية،لم يتم الإبلاغ عنها في ملفات ***SEC*** الخاصة بها سنة 2014 وقد نمت أرباحها من 8.7 مليار إلى 26.1 مليار دولار من سنة 2006 إلى سنة 2015.

➢ **شركة *Google*** :أبلغت عن تشغيل 25 شركة تابعة سنة 2009 لكن في عام 2010 أبلغت فقط عن فرعين في ايرلندا،لكن الاعتقاد بأن ***Google*** اما أغلقت جميع فروعها أو قامت بدمجها خاطئ وفق تحليل أكاديمي سنة 2012. كما أن أرباحها المحتجزة في الخارج زادت من 12.3 مليار دولار إلى 58.3 مليار دولار .وفيما يلي جدول يبين مقارنة بين البيانات الفرعية المبلغ عنها إلى الاتحاد الفدرالي ول ***SEC*** ل 27 مؤسسة مالية:

(1)Idem,p18.

الجدول رقم (05/03): الشركات التابعة في الملاذات الضريبية المبلغ عنها للاتحاد الفدرالي ول *SEC*

اسم الشركة	الشركات التابعة المصرح بها للاتحاد الفدرالي	الشركات التابعة المصرح بها ل *SEC*	الشركات التابعة للملاذات الضريبية المصرح بها للاتحاد الفدرالي	الشركات التابعة للملاذات الضريبية *SEC* والمصرح بها ل
Ally Financial	74	10	4	0
American Express	369	136	32	24
Bank Of America	1487	98	109	22
Bank Of New York Mellon	828	49	188	6
Bb&T	172	113	2	3
Capital One Financial	190	2	0	0
Charles Schwab	48	4	5	0
Cit Group	207	205	53	55
Citigroup	1117	116	140	21
Citizens Financial Group	41	0	0	0
Discover Financial Services	36	25	2	2
Fiffth Third American	937	50	2	4
Goldman Sachs Group	3057	76	987	17
J.P Morgan Chase & Co	2051	43	385	4
Keycorp	97	1	2	0
Macy's	56	24	3	2
Morgan Stanley	2763	788	669	189
Nordstrom	29	3	1	0
Northern Trust	63	73	29	32
Pnc Financial Services Group	807	15	92	0
Ra4y3mond James Financial	117	121	4	3
Regions Financial	29	48	0	0
State Street	209	36	64	10
Suntrust Banks	73	16	1	0
U.S Bancorp	95	97	6	11
Wells Fargo	1333	72	52	5
المجموع	16389	2279	2836	410

Source : Richard Phillips, Matt Gardner,Kayla Kitson,Alexandria Robins,Michelle Surka, (October2016)" Offshore Shell Games 2016 The Use Of Offshore Tax Havens By Fortune 500 Companies ", Citizens For Tax Justice, Institute On Taxation And Economic Policy And U.S,Pirg Education Fund ,p19.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن :عدد الشركات التابعة المبلغ عنها للاتحاد الفدارالي ل 27 شركة مالية ل ***Fortune 500*** قد بلغ 16389 شركة تابعة،و 2836 شركة تابعة في الملاذات الضريبية ،في حين تم الإبلاغ عن 2279 شركة تابعة و410 شركة تابعة في الملاذات الضريبية فقط ل ***SEC***.أي يتم الإبلاغ ل ***SEC*** عن 0.139 % من إجمالي الشركات التابعة وعن 0.14 % فقط من اجمالي الشركات التابعة للملذات الضريبية وهي نسبة ضعيفة جدا لأن أغلب الشركات لا يتم الإفصاح عنها.فشركة ***Ally Financial*** مثلا تفصح عن 0.05% من شركاتها ل ***SEC*** أما شركة ***American Express*** تفصح فقط عن 0.08 % فقط....

ب- ترخيص الملكية الفكرية:لقد غير التقدم التكنولوجي والعولمة طرق تحقيق الربح وأصبحت الملكية الفكرية مصدر الدخل الرئيسي للعديد من الشركات ،حيث مكن تطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الشركات من بيع خدماتها وسلعها دون وجود فعلي داخل الدولة .وبالتالي يتم تلقي الدخل من السلعة التي يسهل نقلها،مما يجعل تحويل الأرباح سهلا جدا.فقد تمكنت الشركات متعددة الجنسيات في و.م .أ مثل ***GOOGLE ,APPLE ,FACEBOOK*** من الحفاظ على معدل ضريبة فعلي ب 2 % للدخل الذي تم استلامه من المبيعات عبر الانترنت خارج الولايات لأنه يصعب تتبع الموقع الجغرافي لتلقي الدخل لفرض ضريبة عادلة عليه .ويتم استخدام ***IP(Intellectual Property)*** من خلال تخصيص حق اقتصادي على الأصول الغير الملموسة في دولة منخفضة الضريبة-ملاذ ضريبي- ويتم ذلك إما من خلال تنفيذ جزء كبير من البحث والتطوير في إطار اختصاص ضريبي منخفض أو باستخدام اتفاقية تقاسم التكاليف أو دفع إتاوات ضريبية تمنح حق الاستخدام. وتعد إستراتجية ***GOOGLE*** مثالا جيدا لإثبات أن المشكلات النظرية الموضحة أعلاه تستخدم بنجاح في أرض الواقع وهي :

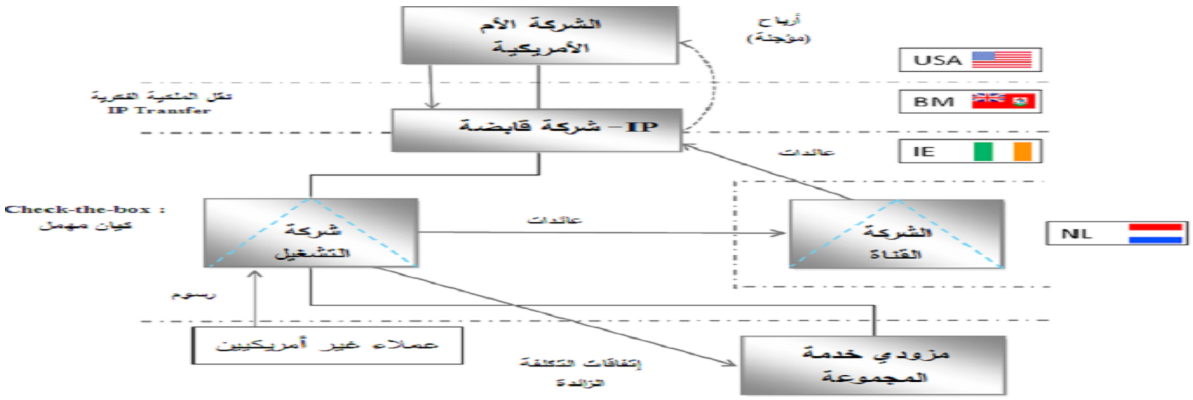
✓ **استراتيجية *Google* السندويتش الهولندي** الايرلندي المزدوج ***DOUBLE IRISH DUTCH SANDWICH*** **:**حيث قامت شركة ***Google .Inc*** باستخدام الكيانات المختلطة لإنشاء دخل عديم الجنسية وتعيين حق غير ملموس لسلطة ضريبية منخفضة وتحويل إتاوات إلى ملاذ ضريبي وما إلى ذلك، ففي سنة 2003 أبرمت ***Google.Inc*** اتفاقية تقاسم التكاليف في ايرلندا مع شركة قابضة ***Google.Holding*** التابعة لها والمملوكة بالكامل لشركة ايرلندية بناء على الاتفاقية حصلت ***Google.Holding*** (تضم 05 موظفين فقط)على حق اقتصادي لأصل غير ملموس من طرف ***Google.Inc*** على تقنيات البحث والإعلانات ... وهذا بالمناطق التي تضم أوربا والشرق الأوسط وإفريقيا،وقد قامت الشركة القابضة ***Google.Inc*** بدفع الاشتراك في الوقت المحدد،وقد كانت التكاليف التي تتحملها ***Google.Holding*** القابضة متناسبة مع المنطقة مقارنة بسوق الولايات المتحدة الأمريكية.وبالتالي تمكنت ***Google.Inc*** من تحويل جزء كبير من ربحها إلى ايرلندا والتي تقدر نسبة الضريبة فيها ب 12.5% .ولكي تتمكن ***Google.Inc*** من تجاوز الضريبة الايرلندية قامت بتحويل الفرع

الايرلندي إلى كيان مختلط تم تأسيسه في ايرلندا،لكن تتم إدارتها المركزية في برمودا.[1] (بدون ضرائب).فلأغراض القانون الأمريكي تم اعتبار ***Google.Holding*** غير مقيمة في و.م.أ لأن القانون الضريبي الأمريكي ينظر إلى الشركة على أنها مقيمة في بلد إنشاء القيمة،ولأغراض القانون الضريبي الايرلندي فهي مقيمة في برمودا وليس ايرلندا لأنه ينظر إلى الشركة على أنها مقيمة في البلد الذي يتم إدارتها منها.فأصبحت بذلك ***Google.Holding*** غير مقيمة في و.م.أ وغير مقيمة في ايرلندا أي بلا جنسية.

كما تمتلك ***Google.Holding*** بدورها فرع في هولندا ويحمل اسم ***Google.Bv*** وفرعا آخر في ايرلندا ***Google.Limeted*** (يضم 3000عامل)حيث تتنازل ***Google.Holding*** ل ***Google.Bv*** عن حقوق ملكيتها الفكرية وفي المقابل تتنازل ***Google.Bv*** عن نفس الحقوق ل ***Google.Limeted*** –هذا الفرع الأخير هو من يمارس نشاطا فعليا .–مقابل دفع أتاوي تمثل 72 % من رقم أعمالها المحصل للفرع الهولندي ***Google.Bv*** ،وبما أن هذه الأتاوي تحول إلى دولة داخل الاتحاد الأوربي فهي لا تخضع للاقتطاع من المصدر ،ويخضع الباقي 28% للضريبة على أرباح الشركات في ايرلندا بنسبة 12.5% وهو معدل جد محفز.وبعد تحصيل ***Google.Bv*** للأتاوي يحول 99.8 منها إلى الشركة الأم في برمودا مقابل حصوله على حق الملكية الفكرية وبالتالي تخضع ***Google.Bv*** لضريبة على الأرباح تقدر ب 25 % على وعاء قدره 0.2 % .[2]

وقد قام ***Clemens Et Al ,July2013*** في دراستهم بعنوان: ***"Profits Shifting And Aggressive Tax Planning By Multinational Firms:Issues And Options For Reform."*** بتوضيح استراتيجية السندويش الهولندي الايرلندي المزدوج في الشكل التالي:

الشكل (07/03):إستراتيجية السندويتش الهولندي ل *Google* .



Source :Clemens Fuest, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost Heckemeyer, and Hannah Nusser:" Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform ."Discussion Paper No. 13-044 Available from: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13044.pdf, date accseesM18/12/2019.

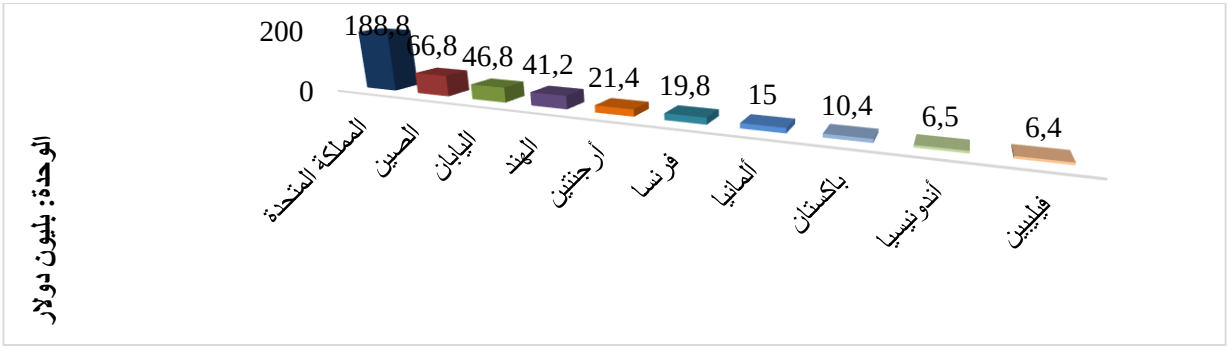
(1) Ksovreli Irakli ,(2015),op cit pp16-17.

(2) ايمان بوقروة، منصور بن اعمارة،(2017) ."أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات–اشارة لحالة google–inc – مجلة الباحث الاقتصادي،جامعة سكيكدة، العدد الثامن،ص 124–125.

ثانيا :الخسائر الضريبية الناجمة عن تحويل الأرباح للملاذات الضريبية :

بالنظر إلى الطبيعة السرية للملاذات الضريبية فانه يصعب تقدير الثروات المخفاة فيها ،ويوجد تباين كبير في التقديرات لكن الأرقام كبيرة في جميع الحالات إذ يقدر أحد التقارير أن مبلغ 7.6 تريليون دولار (8 % من الثروة المالية العالمية للأسر المعيشية)كان يحتفظ بها في نهاية سنة 2013 –مع عدم تسجيل 80% من هذا المبلغ –،بينما حدد تقرير آخر قيمة الثروة المحتفظ بها في الخارج ب 8.9 تريليون دولار لنفس السنة ،ويوجد تقرير أحدث لسنة 2015 من الأوكسفام حدد الثروة المتواجدة في الملاذات بأنها تتراوح بين 24–36 تريليون دولار عام 2015.وهناك اتفاق بين التقارير بأن الثروة العالمية المحتفظ بها في الخارج قد ازدادت بنسبة 28% مع نهاية سنة2008–2013.وتعاني البلدان النامية من ذلك إذ تقدر ثروة هذه الدول والمحتفظ بها في الخارج ب 20–30% ويقدر باحثو صندوق النقد الدولي ***Crivelli et al*** (2015؛ 2016) خسارة الضرائب السنوية ب 600 بليون دولار ، والتى تقسم تقريبا إلى 400 بليون دولار من خسائر بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي و 200 بليون دولار في أماكن أخرى .وحسب تقرير الذي أعده الأونكتاد للبلدان النامية بسبب الاستثمار الأجنبي المباشر عن طريق الملاذات الضريبية؛ تقدر الخسائر الضريبية السنوية ب 100 بليون دولار والتي قدرها تقرير الاستثمار العالمي لعام 2015 . وما يتراوح بين 100 و 240 بليون دولار أمريكي على مستوى العالم يقدره الباحثون في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي . وتناولت ورقة جديدة نشرها المعهد العالمي لبحوث اقتصاديات التنمية التابع للأمم المتحدة نظرة عن كثب على المسألة على الصعيد القطري، حيث خلصت إلى أن الولايات المتحدة تفقد كل عام ما قيمته 189 بليون دولار في ضريبة الشركات، أي حوالي 1.13 %من إجمالي الناتج المحلي. وتحتل الصين ثانى أكبر خسائر سنوية من حيث القيمة المطلقة حيث تبلغ 66.8 بليون دولار بينما تأثرت اليابان ايضا ب 47 مليار دولار. وأفاد صندوق النقد الدولي أن بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تفقد ما يقرب من 2 إلى 3 في المائة من إجمالي عائداتها الضريبية السنوية في حين تفقد البلدان ذات الدخل المنخفض 6–13 .%والشكل الموالي يعطي بعض الإحصائيات لبعض الدول الأجنبية:

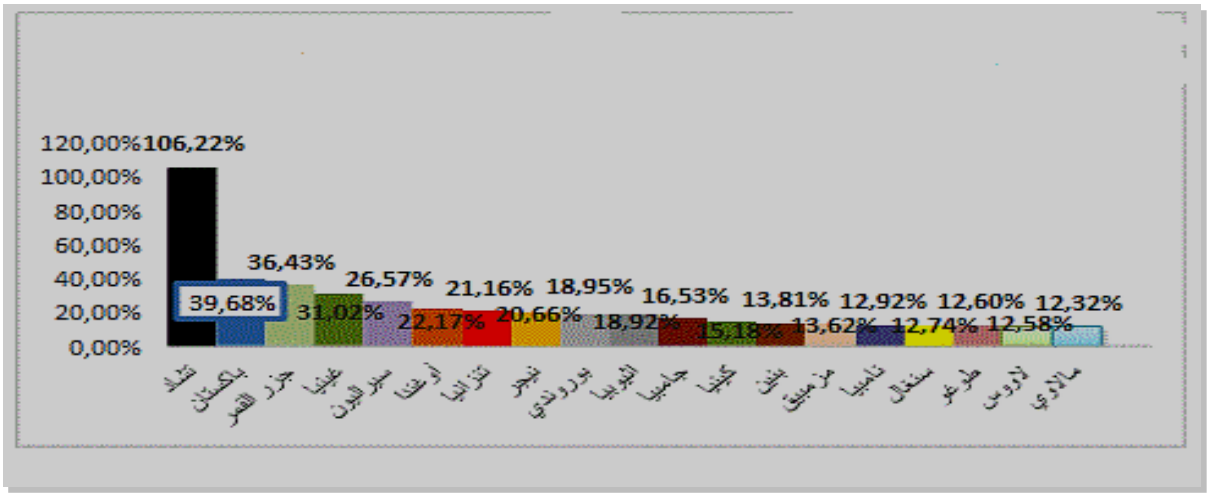
الشكل رقم(08/03):تقديرات الخسائر الضريبية الناجمة عن تحويل الأرباح في الملاذات الضريبية.



Source : Gobham Alex, Estimating Tax Avoidance :New Questions, Tax Justice Net Work at : https://www.taxjustice.net 22/03/2017.

أما بالنسبة لدول الدخل المنخفض فان نسبة الخسائر الضريبية إلى إجمالي الناتج المحلي الناجمة عن تحويل الأرباح للملاذات الضريبية يبينها الشكل التالي:

الشكل رقم (09/03):تقديرات الخسائر الضريبية بالنسبة للناتج الداخلي الخام لدول الدخل المنخفض



Source :Gobham Alex, Estimating Tax Avoidance :New Questions, Tax Justice Net Work at : https://www.taxjustice.net.

من خلال الشكل السابق يتبين أن بعض النتائج الفردية تبدو متطرفة لاسيما بالنسبة للتشاد حيث أن نسبة الخسائر الضريبية فاقت 100% معناه أنه لا توجد تحصيلات ضريبية في حين في دول فان نسبة الخسائر الضريبية بلغت أو فاقت بقليل ثلث قيمة الناتج الداخلي الخام (باكستان..غينيا).....

وتعتبر الشركات الأمريكية من أكبر الشركات التي لديها خسائر ضريبية عن الأرباح المحجوزة بالخارج والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (06/03) الخسائر الضريبية للشركات الأمريكية المحجوزة بالخارج.

اسم الشركة	الأرباح المحققة في الملاذات الضريبية	الضرائب المؤجلة	الضرائب المدفوعة فعلا
Apple	214900	65388	4.6%
Microsoft	124000	39300	3.3%
Citigroup	45200	12700	6.9%
Oracle	42600	13300	3.8%
Amgen	32600	11400	0.0%
Qualcomm	28800	10200	0.0%
Gilead Sciences	28500	9700	1.0%
Bank Of America	18000	5000	7.2%
Western Dijital	12000	4000	1.7%
Nike	10700	3600	1.4%
American Express	9900	3000	4.7%
Baxter International	8500	2400	6.8%
Biogen	6000	1750	5.8%
Symantec	3800	1100	6.1%
Hanesbrands	2699	796	5.5%
Wells Fargo	2000	557	7.2%
Fmc Technologies	1949	717	0.0%
Owens Corning	1600	581	0.0%
Spirit Aerosystems Holdings	310	100	2.7%
Clorox	216	56	9.1%
Leucadia National	205	59	6.2%
Pnc Financial Services Group	110	34	4.1%
Netflix	65	23	0.1%
Ak Steel Holding	38	13	0.0%
Dick's Sporting Goods	32	11	0.5%
Veritiv	31	10	2.2%
Lam Research	4300	1200	7.1%
المجموع	605454	189195	3.8%

Source : Richard Phillips, Matt Gardner,Kayla Kitson,Alexandria Robins,Michelle Surka, (October2016)" Offshore Shell Games 2016 The Use Of Offshore Tax Havens By Fortune 500 Companies ", Citizens For Tax Justice, Institute On Taxation And Economic Policy And U.S,Pirg Education Fund ,p15.

إن تكلفة التجنب الجبائي لا تقتصر فقط على الخسائر المالية التي تفقدها الدول بسبب تحويل الأرباح إلى الملاذات الضريبية بل تتعداها إلى إحداث من جهة آثار اقتصادية كالاستحواذ على الاستثمار الأجنبي ،حيث تعتبر سويسرا،بلجيكا ،لوكسومبورغ من بين الدول الأكثر جذبا للاستثمار الأجنبي الألماني في أوربا–لكن هناك دراسات تشكك في إمكانية تأثير الملاذات الضريبية على جذب الاستثمار الأجنبي مثل دراسة ***Shafik Hebous*** *2011*– وانعدام المساواة في توزيع الدخل فخلال العقدين الأخيرين ازداد انعدام المساواة في الدخول بنسبة 9 % في الدول المتقدمة و 11 % في الدول النامية ومن جهة أخرى آثار اجتماعية كسوء حالة الخدمات الاجتماعية من سكن ورعاية وصحة وتعليم...

المطلب الثالث : أسعار التحويل:*Transfer Pricing*.

إن النمو المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها واستثماراتها الخارجية في بيئات متعددة تتسم باختلاف الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية عن تلك السائدة في الوطن الأصلي للشركة الأم .أدى بها إلى استخدام أساليب مختلفة لتسعير التحويلات بينها وبين الفروع التابعة لها في دول أخرى حيث تستخدم أسعار التحويل في تحديد أسعار المنتجات الوسيطة والنهائية وكذا الخدمات بين شركات المجموعة .والتي قد تكون خدمات محاسبية أو إدارية.[1]....،كما تستخدم أسعار التحويل أيضا في تسعير انتقال الأصول المعنوية الغير ملموسة، وتعتبر أسعار التحويل من أهم الأساليب التي تستخدمها الشركات متعددة الجنسيات لتطوير ودعم موقفها المالي وكذا تخفيض خسارة قيم السلع المباعة إلى دولة الشركة الأم، وهي طريقة سليمة ل:

- ✓ تخفيض الأعباء الضريبية وزيادة الأرباح.
- ✓ توفير وإدارة التدفقات النقدية و تجنب الأخطار.
- ✓ كسر القيود المفروضة على تحويل الأرباح.
- ✓ تنمية المركز التنافسي في الأسواق الدولية.[2]

وبما أن الضرائب تؤثر على القرارات التسييرية للشركات ومن القرارات التي تتأثر بها قرار تحديد أسعار التحويل فعن طريقه يمكن تخفيض العبء الضريبي وذلك من خلال المغالاة فيها مما يؤثر على الدخل الضريبي ، وان إيجاد أو تحديد الطريقة الرشيدة لتسعير التحويلات بين الشركة الأم وفروعها من أهم المشاكل التي تواجهها هذه الشركات والتي لم تنته بعد بالرغم من أن الاهتمام الحقيقي بهذه المشكلة بدأ على يد

(1) رانيا علي العقيلي:"اطار مقترح لتكامل مبدأ السعر المحايد alp وبرنامج الاتفاق المسبق للسعر apa لزيادة فعالية التحاسب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات العاملة في مصر،دراسة تطبيقية."،مشروع بحث دكتوراه،ص20.

(2) سهام محمد علي حسن،(1997) :"اسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي :دراسة مقارنة."،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،مجلد 12،العدد 1،ص228

Hirshleifer في خمسينيات القرن الماضي حيث قام بتقديم نظرية تقوم على التحديد الاستراتيجي الأمثل لأسعار التحويل.[1] وسنحاول التطرق إلى ما يهمنا في هذا الجانب.

1 – أسعار التحويل:التعريف والتشريعات المنظمة له، المزايا ،الآثار السلبية.

أولا : تعريف أسعار التحويل والتشريعات المنظمة له في بعض الدول:

المقصود بأسعار التحويل حسب ***Manzurul Et Al*** سنة **1995** هي :"أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها أو بين الفروع والتوابع بعضها البعض والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها."[2]

وحسب ***Czinkota*** وآخرون فان سعر التحويل هو: "السعر المحدد لتحويل أو بيع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين المركز الرئيسي (الشركة الأم)وفروعها في الأسواق الدولية "،أو هو :" الثمن المحدد لبيع السلع بين فروع عائلة الشركة الواحدة." كما يعتبر البعض أسعار التحويل آلية للتحكم في الأسعار بالتخفيض أو الرفع التعسفي من أجل تجنب دفع الضرائب وتحويل الأرباح للملاذات الضريبية. بالسعر الاتفاقي الذي تحدده مجموعة دولية للمعاملات التي تتم بين الكيانات التي تنتمي لنفس المجموعة ، ومن أجل احترام قوانين السوق ، فالمؤسسات ذات الصلة لا يمكنها أن تتوقع أسعار مختلفة عن تلك التي كانت تمارس بين الكيانات غير المرتبطة

ومن خلال التعريف هناك نوعان من أسعار التحويل:

- ✓ **سعر التحويل على المستوى الوطني*NTP*** :وهو السعر الذي يحكم الصفقات البيئية بين الشركة الأم والفروع التابعة لها داخل حدود الدولة بهدف تعظيم الربح ككل.
- ✓ **السعر التحويلي الدولي *ITP*:**هو السعر الذي يحكم تدفق تحويل السلع والخدمات والأموال والملكيات الغير مادية "الفكرية" بين الشركات متعددة الجنسيات ووحداتها الفرعية بالدول المضيفة .ويعتبر سعر التحويل على المستوى الدولي مشكلة الوقت الحاضر وذلك راجع للأسباب التالية:[3]

- ➢ اختلاف التشريعات الجبائية المطبقة بكل وحدة فرعية.
- ➢ اختلاف الإدارات الجبائية الخاضعة لها.
- ➢ اختلاف السياسات المالية والنقدية والتحفيزية بالدول المضيفة.

(1) سهام محمد علي حسن ، مرجع سابق ،ص221.

(2)نفسه ،ص10.

(3) رانيا العقيلي مرجع سبق ذكره،ص20 .

- المنافسة الدولية وتقلبات سعر العملة الأجنبية.

و في معظم الدول تخضع أسعار التحويل لتشريع موجز ، غالبا ما يكون مادة واحدة من القانون الجبائي ، الذي يؤكد على مبدأ المنافسة الواسعة :[1]

- ***في ألمانيا:*** **المادة 01** من قانون الجباية الدولية (***Aussensteuergesetz***) الذي دخل حيز التنفيذ منذ 1972 يسمح للإدارة الجبائية بتصحيح إيرادات المكلف بالضريبة (مقيم أو غير مقيم) في حالة وجود تباين في بعض المعاملات مقارنة بمعاملات مماثلة المبرمة بين كيانات مستقلة .

- **في كندا : الفقرة 247 – 2** من قانون الضريبة على الدخل المتعلق بالتصحيحات الخاصة بأسعار التحويل الذي يفرض مبدأ المقارنة مع المعاملات التي أبرمت بدون وجود علاقة الاعتماد المتبادل ، أما الفقرة **247 – 3** و **4** تنص على الالتزام بالتصريح بوثائق تحديد أسعار التحويل والعقوبات ذات الصلة .

- **في الولايات المتحدة الأمريكية** : يمنح القسم **482** من قانون الدخل الداخلي للإدارة الجبائية اختيار (التخصيص ، تقسيم أو توزيع الربح الإجمالي ، الخصومات ، القروض أو المنح بين الكيانات ذات الصلة إذا كان هذا ضروريا من أجل تفادي الغش الجبائي أو أن تعكس بوضوح الربح) للكيانات المعنية، حيث يوجد إجراء محدد يطبق على تحويل الأصول غير الملموسة .

- **في هولندا** : من خلال الإصلاح التشريعي لسنة 2002 تم توحيد القواعد المطبقة على أسعار التحويل ، وقننت مبدأ المنافسة الواسعة في **المادة 8 – ب** من قانون الضريبة على الشركات ، حيث وضعت سلسلة من التعليمات الجبائية المفصلة تحدد فيها كيفيات تطبيق مبدأ المنافسة الواسعة ، كما وحدت الإجراءات الإدارية المتعلقة بأسعار التحويل .

- **في المملكة المتحدة:** تم توحيد القواعد المطبقة على الرقابة الجبائية على أسعار التحول في الجزء الرابع من قانون فرض الضريبة الدولي و أحكام أخرى لسنة 2010 ، حيث حددت الأقسام 147 ، 148 و 164 على التوالي مبدأ المنافسة الواسعة ، و بعض معايير الاعتماد المتبادل بين الكيانات و مرجع يشرح المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية . (01)

- **في الجزائر** : تنص المادة **189** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات التي تحققها الشركات ، والمستحقة من المؤسسات الخاضعة لمؤسسات توجد خارج الجزائر أو تمارس عليها رقابة ، فإن الأرباح التي تحول بطريقة غير مباشرة إلى هذه المؤسسات إما عن طريق الزيادة أو التخفيض في أسعار الشراء أو البيع ، وإما عن طريق وسيلة أخرى ، تدمج في النتائج المسجلة في

(1) تومي سومية(2019–2020) ،"النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي–دراسة حالة الجزائر".أطروحة دكتورة،جامعة باجي مختار عنابة،ص 186.

المحاسبات ، كما يطبق نفس الإجراء على المؤسسات التي تخضع لمؤسسة أو لمجموعة و في حالة عدم وجود مراقبة على مؤسسات توجد خارج الجزائر . في حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة، تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة .

ثانيا:مزايا أسعار التحويل :وتتمثل باختصار فيما يلي:

- ✓ تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات على عملياتها الدولية ،وذلك عن طريق تحويل السلع والخدمات والأرباح من الدول ذات معدلات ضرائب مرتفعة إلى دول ذات معدلات منخفضة وبالتالي تجنب القيود على تحويل الأرباح.
- ✓ تساعد على تدعيم لا مركزية الإدارة في ظل مفهوم مراكز الربحية مما يسمح بالإبقاء على العوامل التي تساعد على تحفيز الإدارة الوسطى والدنيا لكي تلعب دورا أكثر أهمية.
- ✓ تعكس تكلفة الفرصة البديلة لتحويل وحدة الإنتاج من مركز لآخر وبالتالي تعمل على ترشيد وتخصيص الموارد النادرة على مستوى الشركة.
- ✓ تعمل على توفير البيانات الملائمة لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء .
- ✓ تساعد على إعداد تقارير أرباح الشركات التابعة وتستخدم كمؤشر سليم لقياس كفاءة أداء هذه الشركات.
- ✓ تحقق معدلات عالية من السيولة وذلك في ظل وجود تدفق دائم للصادرات والواردات وذلك من خلال تقدير الواردات بأسعار مرتفعة والصادرات بأسعار منخفضة وهي سياسة ناجحة لأن تحويل الأرباح لا يتم إلا في نهاية السنة.

ثالثا :الآثار السلبية لأسعار التحويل: نذكر منها:

- ✓ تخفيض حصيلة الضرائب نتيجة استخدام هذه الأسعار في تخفيض الأرباح المحققة من جانب الشركات تخفيضا غير حقيقي .
- ✓ إن استخدام هذه الأسعار في تخفيض الأرباح بصورة غير حقيقية سوف ينعكس أثره على المستثمرين الوطنيين وذلك من خلال ترددهم في استثمار أموالهم داخل وطنهم الأمر الذي سيؤثر على الاقتصاد الوطني.
- ✓ التأثير على ميزان المدفوعات بزيادة العجز أو على الأقل عدم المساهمة في حل مشكلة عجز ميزان المدفوعات ،ففي بعض الدول التي تتميز بارتفاع معدلات التضخم بها فان رفع أسعار المنتجات المصدرة منها يصبح مقلقا فإذا كانت المنتجات من النوع الذي تحمل رفع سعره محليا ،فان ذلك سيؤدي إلى تحقيق أرباح

محلية غير عادية ،وبالتالي تحمل ضرائب محلية أكثر من المعتاد ،وظهور احتمالات الخسارة نتيجة تدهور العملة أو منع تحويلها.

2 –طرق تحديد أسعار التحويل:[1]

سنحاول التطرق هنا إلى الطرق المقبولة لتسعير التحويلات والاعتبارات الرئيسية التي يجب مراعاتها عند اختيار طريقة التسعير المناسبة .فوفقا للتعليمات الإرشادية ل ***OECD*** يتم تقسيم طرق التسعير إلى مجموعتين أساسيتين : الطرق التقليدية لتسعير المعاملات وطرق أرباح المعاملات وطرق أخرى وعند اختيار ممولي الضريبة إحدى الطرق للتسعير فيجب مراعاة الطريقة الأنسب بالنسبة لكل حالة .

أولا: الطرق التقليدية لتسعير المعاملات(التحويلات):

تعتبر هذه الطرق من أكثر الطرق استخداما في تسعير المعاملات التي تتم بين الأشخاص المستقلة وهذه الطرق تشمل:

- ✓ **طريقة السعر الحر المقارن *CUP*:** تعرفه ***OECD*** بأنه :"طريقة لتسعير المعاملات التي تعتمد على مقارنة سعر السلع المباعة أو الخدمات المؤداة بالنسبة لمعاملة بين أشخاص مرتبطة بالسعر الذي يتم تقاضيه مقابل سلع أو خدمات في معاملة مماثلة بين أشخاص مستقلة في ظروف مماثلة."

ويوصى باستخدام هذه الطريقة في حالات بيع السلع والمواد الخام والمنتجات الزراعية والمنتجات الكيماوية وكذلك في حالة المعاملات المالية.وعند استخدام هذه الطريقة يجب مراعاة قابلية المقارنة بين المعاملات وعدم الاعتماد على معيار خصائص السلعة أو الخدمة لذا يجب أخذ كل العوامل بعين الاعتبار.

وعندما يتيقن ممول الضريبة أن شروط معاملته لا تتناسب مع تطبيق السعر الحر المقارن ،فينبغي عليه استخدام أي طريقة أخرى منصوص عليها في المادة 39 من اللائحة التنفيذية ل ***OECD***.

- ✓ **طريقة سعر إعادة البيع*RPM*** : تحدد هذه الطريقة سعر الصفقة على أساس سعر إعادة بيعها لطرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة هامش الربح المناسب للطرف الوسيط . وهامش الربح يمثل القيمة التى يسعى القائم بإعادة البيع من خلالها لتغطية المصروفات البيعية ومصروفات التشغيل الأخرى بالإضافة إلى تحقيق هامش ربح يتناسب مع الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية.

(1)وزارة المالية،مصلحة الضرائب المصرية:"التعليمات الارشادية المصرية لتسعير المعاملات،الدليل التطبيقي للمادة 30"،ص51.

✓ **طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح *CP*:** عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح "كما يلى: "هى طريقة لتسعير المعاملات باستخدام التكاليف التي يتحملها مورد السلع أو(مؤدى الخدمات) في المعاملة البينية .ويتم إضافة هامش ربح مناسب للتكلفة الإجمالية وذلك للوصول إلى الربح المناسب الذي يتفق مع الوظائف المؤداة(آخذا في الاعتبار الأصول المستخدمة و لمخاطر المصاحبة للمعاملة التجارية) وكذلك ظروف السوق."

كما تُعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" هامش الربح المضاف إلى التكلفة الإجمالية "كما يلي:

" يتم تحديد هامش الربح على أساس هامش ربح المعاملة الذي تم حسابه بعد خصم كلا من التكاليف المباشرة وغير المباشرة".

هذه الطريقة قد تكون من أنسب الطرق عندما تكون المعاملة البينية تتمثل في تقديم خدمات، أو في حالة بيع المنتجات نصف المُصنعة لأطراف مرتبطة، أو عندما تقوم الأشخاص المرتبطة بإبرام اتفاقات للاستخدام المشترك لمقار أعمالهم وكذلك في حالة اتفاقات البيع والتوريد طويلة الأجل.

ومما سبق تعد الطرق التقليدية لتسعير المعاملات هى الأكثر تفضيلاً مقارنةً بالطرق الأخرى لأنها أكثر مباشرة في تحديد ما إذا كانت شروط العلاقات التجارية والمالية بين الأشخاص مرتبطة ولكن تعقيدات الممارسات في بيئة الأعمال الفعلية قد تسفر عن صعوبات عملية لتطبيق هذه الطرق التقليدية لتسعير المعاملات بصورة يمكن الاعتماد عليها .وفى تلك الحالات عندما لا تتوافر بيانات متاحة أو تكون البيانات المتاحة غير كافية للقيام بالمقارنة عند تطبيق الطرق التقليدية لتسعير المعاملات، فيمكن أن يقوم ممولو الضريبة بتطبيق طرق **أرباح المعاملات**

ثانيا :طرق أرباح المعاملات:[1]

تتناول طرق أرباح المعاملات الأرباح الناتجة عن معاملات بينية محددة وتتضمن طريقتين:

✓ **طريقة تقسيم الأرباح:** تعتبر طريقة مفيدة بصفة خاصة عندما تكون الصفقات مرتبطة داخليا بشكل كبير بحيث لا يمكن تقييمها بشكل منفصل وتتطلب هذه الطريقة تحديد ربح التشغيل المطلوب تقسيمه بإحدى الأسلوبين:

(1) رانيا العقيلي،مرجع سابق ،ص12.

- **أسلوب توزيع الربح المتبقي** :يتم تقسيم إجمالي ربح الصفقة إلى مرحلتين ،تخصص المرحلة الأولى في تحديد إيراد كل طرف من أطراف المعاملة البينية مقابل الوظائف الأساسية التي يؤديها مثل التصنيع أو التوزيع، وعادة يتم تحديد هذا الإيراد المبدئي عن طريق الاسترشاد بالإيرادات المحققة في السوق بالنسبة لمعاملات مماثلة لأطراف مستقلة.أما المرحلة الثانية فيتم توزيع الجزء المتبقى من الربح أو الخسارة بعد التخصيص الذى تم إجراؤه في المرحلة الأولى بين الأطراف بناء على تحليل العوامل التي توضح كيف كان سيتم توزيع هذا الربح المتبقي بين أشخاص مستقلة، وقد تكون مؤشرات مساهمات الأطراف في الأصول المعنوية مفيدة في هذا الصدد.

- **أسلوب تحليل درجة المساهمة:** حيث يتم تقسيم أرباح التشغيل المجمعة الناتجة عن معاملة بينية لمجموعة الأشخاص المرتبطة بناء على القيمة النسبية للوظائف التي يؤديها كل من الأشخاص المرتبطة المشتركين في المعاملة البينية، ويتم دعم تطبيق هذه الطريقة بقدر الإمكان عن طريق بيانات الأسواق الخارجية التي توضح كيفية قيام الأشخاص المستقلة بتقسيم الأرباح في ظروف متشابهة.

✓ **طريقة هامش صافى ربح المعاملات:**

يوجد مرحلتين لتطبيق طريقة هامش صافى ربح المعاملات:

- مقارنة هامش صافى الربح الخاص بالممول أو الشخص المرتبط ذو الصلة بالممول والناتج من المعاملة البينية مع هامش صافى الربح الذي يحققه ذات الممول/ الشخص المرتبط أو شخص مستقل من معاملات مماثلة.
- التحقق من صحة هامش صافى الربح المحتسب بنسبته إلى أساس مناسب مثل التكاليف أو المبيعات أو الأصول.

وعلى ذلك فإن طريقة هامش صافى ربح المعاملات تستخدم أرباح الشخص المرتبط الذى يُعد أحد أطراف المعاملة البينية. ويُشار إلى الشخص المرتبط الذي يتم دراسته بأنه الطرف قيد الاختبار.

ويتمثل الفرق الرئيسي بين " طريقة تقسيم الأرباح " و "طريقة هامش صافى ربح المعاملات " في أن طريقة تقسيم الأرباح تطبق على كافة الأطراف المشتركة في المعاملة البينية، بينما لا تُطبق طريقة هامش صافى ربح المعاملات سوى على طرف واحد.

3 –التسيير الجبائي العدواني و أسعار التحويل:

نظام الضرائب الدولية هو نظام معقد،فبظهور الشركات متعددة الجنسيات وفتح فروع لها في بلدان أخرى أصبحت هذه الشركات العابرة للوطن في زمن العولمة تقوم بتنظيم عمليات الإنتاج على مستوى العالم، و توزيع سلسلة القيمة على أكثر من بلد بحسب الميزات التنافسية التي يوفرها كل بلد(وفرة المواد الطبيعية، اليد العاملة الماهرة والغير مكلفة، شروط بيئية غير مشددة، منظومة الحوافز..) وبناء على المتطلبات التي يستدعيها إنتاج كل حلقة من حلقات هذه السلسلة وبأقل تكلفة. فلم يعد بذلك موطن الإنتاج مرتبطا بالضرورة بمكان التسويق. وفي ظل هذا الوضع أصبحت الشركات الأم تكلف الشركات التابعة لها في الدول منخفضة الضريبة بتنفيذ الإنتاج ،بينما تقوم هي بالتسويق النهائي للسلع لكن بشكل صوري فقط(فاتورة البيع للزبون تحمل اسم الشركة الأم وبياناتها)إذ لا تمر السلع بالبلد الذي يحتضن مقرات الشركة الأم ،وتقوم الشركة التابعة بتصديرها مباشرة من مصانعها باتجاه بلد مشتري. وتنقل السلع محاسبيا الى الشركة الأم عبر عملية بيع تتم بأسعار منخفضة تغطي بالكاد التكاليف وتعرف بأسعار التحويل***Transfer Pricing*** وهذا يؤدي في النهاية إلى دفع ضريبة منخفضة في بلد الإنتاج بالنظر إلى هامش الربح المتدني،بينما تحقق الشركة الأم أرباحا طائلة . وأصبحت هذه المسألة متزايدة الصعوبة، نظرا لأن التجارة بين الشركات متعددة الجنسيات لم تزداد من حيث الحجم فقط ولكنها صارت ترتكز على بنود يصعب تقدير قيمتها.[1] فحسب كل من ***Shillinlaw 1967 & Abdel Khulik 1974*** فان الهدف من تحديد هذه الأسعار هو توجيه مديري الفروع أو التوابع لاتخاذ القرارات التي تساعد على التوجيه الأمثل للموارد الاقتصادية ،مع محاولة القياس الدقيق لأرباح هذه الفروع حتى يكونوا قادرين على التعامل مع القواعد الضريبية الخاصة بالضرائب على الدخل المحلية أو الدولية ،وكذا محاولة الاستفادة من المزايا الضريبية المتاحة[2].و لقد قام كل من ***Roger & Raymon*** بدراسة على عينة متكونة من 154 شركة أمريكية و 112 شركة يابانية لتحديد الأهداف الرئيسية التي تسعى الشركات إلى تحقيقها من وراء استخدام أسعار التحويل فتوصلا إلى أن الهدف الأساسي هو زيادة أرباحها والهدف الثاني قياس أداء الأقسام والفروع والتوابع.

كما أثبتت العديد من الدراسات تأثير الضريبة ولاسيما ضريبة الشركات على قرار اختيار نموذج لتسعير المعاملات والتحويلات الدولية، كدراسة ***Zipingwang,Wenlian Gao Samark*** سنة 2013 بعنوان : " ***Impact Of Taxation On Internaional Transfer Pricing And Offshoring Decisions***"وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الضرائب على قرارات أسعار التحويل حيث أن الشركات متعددة الجنسيات تقبل على

(1) مايكل كين (سبتمبر 2017) ،مرجع سابق ،ص 13.

(2)سهام محمد علي حسن ، مرجع سابق ،ص 223.

الإنتاج في البلدان الأجنبية للاستفادة من الوفورات الضريبية وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم عوامل جذب الاستثمار الأجنبي هي انخفاض معدلات الضرائب في هذه البلدان والتي لها الأثر الأكبر على الاستثمار حتى لو قورنت مع تكاليف الإنتاج المحلية المنخفضة داخل الدولة الأم ،والى جانب هذا أثبتت دراسة ***Shantanu J.Pendse*** بعنوان:"***International Transfer Pricing :A Review Of Non-Tax Outlook***"سنة 2012 أن الأولوية دائما داخل الشركات في استخدام أسعار التحويل ترجع إلى إدارة الالتزامات الضريبية لكن لا تقتصر عليها فقط بل أيضا إلى المتطلبات الإستراتيجية للشركة وإدارة المخاطر [1]...كما توصلت أيضا دراسة **إيهاب إبراهيم حامد** سنة 2010 بعنوان: "**أثر العناصر المستخرجة من القوائم المالية المنشورة للشركات متعددة الجنسيات في اختيار النموذج المحاسبي للسعر التحويلي بين الشركات القابضة والتابعة متعددة الجنسيات**" إلى أن عوامل حجم الشركة ونوع الأصل وحوافز الإدارة ونسبة حقوق الملكية تعد من أكثر العوامل التي تؤثر على قرار اختيار نموذج تسعير التحويلات دوليا وأن عوامل ضرائب الدخل تعد من أكثر العوامل الخارجية تأثيرا على قرار أسعار التحويل.

وان سوء التسعير التجاري منتشر على نطاق واسع في إفريقيا جنوب الصحراء لتجنب دفع الضرائب والرسوم فمثلا في عام 2012 تم تصدير 260485 متر مكعب من الخشب من الموزمبيق كما ذكرته التقارير الرسمية في حين ذكرت الصين وهي البلد المستورد 450000 متر مكعب فقط ووفقا ل ***The Africa Economic Outlook*** فان سوء التسعير الممارس والتهرب الضريبي وتحويل الأرباح مسؤول عن 65 % من الأموال الغير مشروعة .[2]

المبحـث الثالث: آليـــات الحـــد من ممارســـات إدارة الأربـاح و التسيير الجبائي العدواني

(1) Shantanu,J.Pendce(2012) : International Transfer Pricing :A Review Of Non-Tax Outlook, Procedia-Social And Bchavioral Science Available Online At:***www.sciencedirect.com***

(2)الموسوعة الجزائرية للدراسات السياسية والإستراتيجية :"التدفقات المالية غير المشروعة في إفريقيا خلال الفترة 1970-2013 " دراسة تحليلية على الموقع ***politics-dz.com***

المطلب الأول :دور أخلاقيات المهنة والمراجعة والمسؤولية الاجتماعية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و التسيير الجبائي العدواني:

إن ما حدث من انهيارات لشركات عملاقة في بعض دول العالم بشكل عام و الولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص ،أعاد طرح ضرورة التزام المؤسسات بأخلاقيات المهنة والمسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة عند إعداد قوائمها المالية ،وكذا ضرورة نشر الثقافة الضريبية بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية وعدم اقتصارها على مؤسسي النظام الجبائي فقط من أجل كشف الممارسات الخاطئة أو التلاعب في القوائم المالية.

1-الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

تمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إحدى التحديات التي تواجه مختلف إدارات الشركات في القرن الحالي ،الأمر الذي يتطلب من تلك الشركات الالتزام بالسلوك الأخلاقي عند إعداد وصياغة نتائجها المالية فما المقصود بها وما دورها في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح والتسيير الجبائي العدواني؟

<u>أولا</u> :تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

تعرف الأخلاق عامة على أنها:"المعايير التي يمكن على ضوئها الحكم على السلوك الإنساني باعتباره صحيحا أو خطأ ،خيرا أو شرا.[1] أو هي مجموعة من المبادئ والقيم التي يعتمد عليها أفراد المجتمع للتمييز بين ما هو جيد وما هو سيء.

أما أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ***AICPA*** ;2002:"مجموعة من المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصا تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها."

كما عرفت على أنها:" مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبيين ،أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبلهم مثل: العدالة والنزاهة والتجرد والاستقلالية والموضوعية وعلى هذا فان المدخل الأخلاقي للمحاسبة يقوم على ما يلي:

- ✓ أن إجراءات المحاسبة يجب أن تقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة.

(1)اشرف ابريك بوسترنج ، (2000):" مقدمة فى إدارة الأعمال" ، ترجمة د على السلمى،القاهرة: مكتبة النهضة المصرية،ص 67 .

✓ أن التقارير المالية يجب أن تقدم الحقيقة دون تحريف.

وتلعب الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة من قبل المحاسبين أو المراجعين أهمية كبيرة في:

✓ الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور في مهنتي المحاسبة والتدقيق لاسيما بعد تزعزعها نتيجة انهيار الشركات الكبرى.

✓ الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على المدقق والمقدمة من قبل المؤسسات الاقتصادية.

✓ إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفضيل المصلحة العامة عن المصلحة الشخصية.

✓ تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب.[1]

✓ تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنتي المحاسبة والمراجعة .

ثانيا: دور أخلاقيات المهنة في كشف ممارسات إدارة الأرباح أو التسيير الجبائي العدواني:

تقوم أخلاقيات المهنة على مبادئ أساسية إذا تم الاعتماد عليها والتحلي بها فان فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح أو التسيير الجبائي العدواني ستنخفض .

فتطبيق مبدأ **الموضوعية** مثلا يجعل قسم المراجعة لاسيما الداخلي يتمتع بالحرية المطلقة في ممارسة مهامه دون أي ضغط أو خوف من المستويات الإدارية العليا ودون أي تحيز ،وبالتالي تعتبر الموضوعية من المتغيرات التي تزيد من فعالية قيام المراجعين الداخلين بمهامهم مما يجعل الإدارة غير قادرة على منعهم من العمل على الملفات التي يمارس فيها التلاعب.[2]كما يجب على المراجعين الخارجيين والمحاسبين المهنيين عند التزامهم بمبدأ الموضوعية بعدم التوفيق بين حكمهم المهني ومصلحتهم الشخصية،لكن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية تجعله بعيد عن ضغوطات الإدارة الداخلية- لأن ليس لديه أي مصلحة مادية سوى أتعابه- .

وتعتبر **الاستقلالية** من أهم معايير المراجعة والتي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وإبراز فجوة التوقعات التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي والتي لا ترغب الإدارة في اكتشافها.وقد أثبتت الدراسة التي قام بها كل من **خالد عثمان عبد الرحمن و عبد الرحمن عبد الله سنة 2018**

(1)خالد عثمان عبد الرحمن عثمان،عبد الرحمن عبد الله عبد الرحما،(يناير 2018):" أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)"،مجلة العلوم الادارية،العدد الثاني،ص 184.

(2) نفسه،ص 191.

بعنوان:"**أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات ادارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**" من خلال توزيع 90 استمارة على المراجعين الخارجين أن التزام المراجعين بالموضوعية خلال أدائهم لمهامهم قد ساهم في كشف ممارسات إدارة الأرباح بنسبة 53 % وأن التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية يساهم ب 58 % في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

ولكي يتمكن المراجع الخارجي من اكتشاف التلاعبات ذات التأثير الجوهري على مصداقية القوائم المالية وتقدير الخطر بعد الفحص وجمع الأدلة لإبداء رأيه المحايد فيجب أن يتمتع:

بالكفاءة المهنية في العمل الميداني أي وجود مستوى من مسؤولية في الأداء يجب تحقيقه أي يجب أن يقوم بعمله بعناية ويكون على قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي ويكون مسؤول أمام كل من إدارة المؤسسة والملاك.[1] وقد أثبتت الدراسة سابقة الذكر أن الكفاءة المهنية تساهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في مؤسسات المساهمة السودانية بنسبة 64%. كما يجب أن يتمتع بالنزاهة أي الاستقامة في أداء وجباته المهنية ،وأن يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين.وأن لا يقوم بالإفصاح عن المعلومات الغير حقيقية ولا يتلاعب في القوائم المالية .

أما الدراسات التي أثبتت أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في كشف ممارسات التسيير الجبائي بشقيه فهي قليلة جدا حسب اطلاع الباحثة فأغلبية الدراسات تناولت جانب واحد من الموضوع .حيث أكدت بعض الدراسات على أن الضريبة أصبحت قضية أخلاقية تؤثر على سمعة المؤسسة ومجلس الإدارة هو المسؤول لضمان الوعي بالقضايا الضريبية في جميع وظائف المؤسسة فالسبب الأول لانخراط مسيري المؤسسات في ممارسات التسيير الجبائي العدواني يرتبط بواجب الولاء لتحقيق مصلحة المؤسسة والسبب الثاني هو ميل المؤسسة إلى تجنب الضريبة والتلاعب بنتائج الربحية في القوائم المالية بأي طريقة قانونية أو غير قانونية،أخلاقية أو غير أخلاقية.

(1)منزر طلال مومنى ،(2010) :"مدى التزام مدققى الحسابات الفلسطسنين الخارجيين بتطبيق معيار التدقيق الدولى رقم 240 الخاص بمسؤلية المدقق عن كشف الغش ومنعة "،عمان : مجلة دار العلوم الإدارية ،مجلد 37،العدد 2 ،ص 386.

2-الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة:

أولا:مفهوم المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة:..

خلال السنوات الماضية زاد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ***CSR*** ،وأصبحت من القضايا الهامة محل النقاش،وعلى الرغم من الاهتمام الكبير الذي حظي به موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الهيئات العلمية والمهنية ،إلا أنه لا يوجد اتفاق حول مفهومها لأنه يتغير ويتطور عبر الزمن مع التطور والتغير في المجتمع عامة والمؤسسات خاصة.

وقد نشأ مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات منذ أوائل ثلاثينيات القرن الماضي ،ويعتبر العديد من الباحثين أن كتابات ***Howard Bowen*** هي بداية الحديث عن المسؤولية الاجتماعية،حيث حددت المسؤوليات الاجتماعية لرجال الأعمال.وقد عرفها ***Howard Bowen*** ;1953 بأنها :"التزامات رجال الأعمال بمواصلة سياسات واستراتيجيات مرغوبة من حيث الأهداف والقيم للمجتمع."[1]

كما عرفها ***Carroll*** ;1991 على أن :" المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تشمل التوقعات الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والاختيارية التي يتوقعها المجتمع من تلك المؤسسات." وقد لاقى هذا التعريف قبولا من طرف العديد من الباحثين.

وحسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة 1999 فإنها:" تعهد مؤسسات المساهمة في التنمية الاقتصادية من خلال العمل مع العاملين وعائلاتهم والمجتمع المحلي الإقليمي لتحسين مستوى المعيشة للقوى العاملة وعائلاتهم والمجتمع ككل ،وذلك بالإضافة إلى الالتزام المستمر من قبل المؤسسات بأن تسلك سلوكا أخلاقيا."[2]

كما عرفها ***Zeng Tao ;2016*** في دراسته بعنوان:" ***Corporate Social Responsibility,Tax Aggressivness And Firm Market Value***" بأنها:" تعهد أو ارتباط الوحدة الاقتصادية بأنشطة معينة استجابة للتوقعات الاقتصادية والقانونية والأخلاقية وكذلك التوقعات الأخرى من أصحاب المصالح من مستهلكين وموردين،حكومة وموظفين والمجتمع بشكل عام.وذلك من خلال تبني وتنفيذ برامج واستراتيجيات

(1) عمر السيد زكي محمود:"دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر"،قسم المحاسبة ،كلية التجارة -جامعة الاسكندرية-،ص 6.

(2)المرجع نفسه،ص 7.

تستطيع من خلالها المؤسسة بناء سمعة جيدة لها في المجتمع ،وتمييز منتجاتها عن المنافسين وتحسين صورتها وتمييزها عن الآخرين وكسب رضا المستهلكين."

ونظرا لضخامة نسبة الضرائب كمساهمات من طرف المؤسسات الاقتصادية في المجتمع،فان المدافعين عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أصبحوا يطالبون بضرورة إدراج الضريبة ضمن جدول أعمال المسؤولية الاجتماعية ،لأنها أصبحت عنصر يهم كل الأطراف الآخذة .[1]فأصبحت بذلك المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة من القضايا المهمة داخل المؤسسات فقد اعتبرها البعض كتكاليف يجب تخفيضها،في حين اعتبرها البعض الآخر مساهمة اقتصادية في المجتمع.

ويعرف التسيير الجبائي العدواني في إطار علاقته بالمسؤولية الاجتماعية على أنها:"الإجراءات التي يتخذها دافعي الضرائب في حدود القانون الجبائي ولكن لا تستجيب لمتطلبات وتوقعات أصحاب المصلحة بصورة معقولة ومبررة ."

وتجدر الإشارة أنه فيما يتعلق بأبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات فهي تتضمن الأبعاد التالية : الاقتصادية،والبيئية، والحوكمة والتنمية المستدامة.كما يعتبر ***Carroll*** ;2006 أن المسؤولية الأخلاقية هي أحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية ،حيث لا يتضمن الجانب الأخلاقي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات فقط القيام بالتصرفات السليمة ولكن أيضا يتضمن مسؤوليات المؤسسة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

ثانيا :دور المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتسيير الجبائي العدواني:

ذهب العديد من الباحثين أن المسؤولية تلعب دور مهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتسيير الجبائي العدواني وأن هناك علاقة سلبية بينهما ،حيث أثبتت دراسة قام ***بها John Christensen & Richard Murphy*** ;2004 بعنوان :" ***The Social Irresponsibility Of Corporate Tax Avoidancem :Taking CSR To The Bottom Line.*** " خلال الفترة من 1996–2000 أن المؤسسات تتجنب دفع الضريبة و أن مديري المؤسسات لا يعتبرون دفع الضرائب جزءا من المسؤولية الاجتماعية ومن ثمة القيام بممارسات ضريبية عدوانية

(1) صابر عباسي،مرجع سابق،ص228.

بهدف تعظيم أرباحها في المقابل عدم دفع أي ضريبة مثل ما قامت به شركة ***Enron*** التي حققت ربح خلال فترة الدراسة ب 1.8 بليون دولار ولم تدفع أي ضريبة خلال السنوات الخمسة.[1]

كما أيدت دراسة ***Watson*** ;2011 أن المؤسسات التي ينخفض فيها مستوى المسؤولية الاجتماعية تقوم بأنشطة ضريبية مبالغ فيها –عدوانية–ومعدلاتها الضريبية الفعلية مرتفعة وعلى العكس من ذلك المؤسسات المسؤولة اجتماعيا .ووجدت دراسات أخرى أن الشركات متعددة الجنسيات المسؤولة اجتماعيا تدفع ضرائب أكبر عكس التي تنخفض التزاماتها بالمسؤولية الاجتماعية.

فمن خلال إدخال المسؤولية الاجتماعية ضمن ثقافة المؤسسة –تمثل مجموعة من المعتقدات المشتركة داخل المؤسسة تتعلق بالسلوك والتصرف السليم والأمثل للقيام بالأعمال ورسم سياسات المؤسسة–يصبح المسار الصحيح للعمل لا يقتصر على النتائج الاقتصادية وأنشطة وقرارات المؤسسة فقط وإنما يأخذ في الاعتبار التأثيرات البيئية والاجتماعية للمؤسسة وبما أن ثقافة المؤسسة تؤثر في القرارات المتخذة لاسيما المتعلقة بدفع الضرائب ،فبالتالي المسؤولية الاجتماعية ستؤثر أيضا على ممارسات المؤسسة المغالى فيها والانتهازية (إدارة الأرباح وعدوانية التسيير)من خلال مكافحتها واعتبارها سلوك غير أخلاقي وهذا ما أيدته دراسة ***Khan et Al*** ;2014 .

وحسب دراسة ***Hoi Et Al*** ;2013 قام بها على عينة متكونة من 434 مؤسسة في و.م.أ خلال الفترة 2003–2009 فان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تعتبر آلية لإدارة المخاطر والتي قد تلحق بسمعة المؤسسة نتيجة التصرفات الانتهازية التي قد تؤدي بها إلى عقوبات مكلفة مثل الغرامات ،وزيادة الضغوط السياسية وضغوط وسائل الإعلام التي تؤدي إلى فقدان السمعة[2].وهي حسب ***Lanis & Richardson*** ;2015 ليست تكلفة يجب تجنبها أو تخفيضها ،حيث يجب النظر إلى وجود اعتماد متبادل بين المؤسسات والمجتمع يتضمن أن كلا من قرارات الأعمال للمؤسسات وسياسات المجتمع يجب أن يتبع مبدأ القيمة المشتركة .لأنه إذا كان كلا من المؤسسات والمجتمع يتبع سياسات وقرارات تفيد مصالح طرف على حساب الآخر فان المكسب المؤقت لأحد الأطراف سوف يحد من المكاسب على المدى الطويل لكل الأطراف.[3]

(1) John Christensen And Richard Murphy(2004) : "The Social Irresponsibility Of Corporate Tax Avoidance: Taking Csr To The Bottom Line",Development, 47(3), (37–44),p 38.

(2)عمر السيد زكي محمود،مرجع سابق ،ص25.

(3)المرجع نفسه،ص30.

3- نشر الثقافة الضريبية

في السنوات السابقة حاولت مختلف الحكومات زيادة مستوى الالتزام الضريبي من خلال تبني موقف صارم تجاه دافعي الضرائب ،من خلال تطبيق القوانين وفرض الغرامات والعقوبات على المتهربين من دفع الضريبة ،ولكن أثبتت هذه الوسائل أنها بدون نجاح كبير .حيث قدم **أليبنغهام و ساندمو** سنة 1972 نموذج رسمي مع فكرة أن مدى التهرب من دفع الضرائب يرتبط ارتباطا سلبيا مع احتمال الكشف ودرجة العقاب.

وفي نهاية القرن العشرين أدركت الحكومات أن التغيير هو الأمر الذي يلزم من أجل حل هذه المشكلة ،وذلك باستخدام استراتيجيات ملائمة تقوم على أساس فهم الأسباب التي تحول دون الالتزام الضريبي ،ومن المعروف أن إدارة أي نظام جبائي يتأثر بمجموعة واسعة من العوامل الجغرافية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والنفسية والتاريخية.[1]

وبالتالي تعد الثقافة الضريبية من بين أهم المواضيع التي لاقت اهتماما كبيرا من الباحثين ويقع موضوع الثقافة الضريبية عند تقاطع الاقتصاد وعلم الاجتماع والتاريخ ،في سنة 1929 استخدم ***Schumpeter*** مصطلح الثقافة الضريبية في كتابه الشهير :" ***Economics And Sociology Of The Income Tax***" حيث أكد هنا على الطابع التطوري للثقافة الضريبية .

وقد عرفها 1929 ***Schumpeter*** بأنها:" الثقافة الضريبية الخاصة بكل بلد وتتمثل في جميع المؤسسات ذات الصلة الرسمية وغير الرسمية المتصلة بالنظام الضريبي الوطني."[2]

فحسب ***Schumpeter*** فهي تقتصر على مصممي النظام الجبائي فقط أي المبدعين والاقتصاديين والسياسين فقط.

وفي سياق التحول الفكري للثقافة الضريبية فان ***Vito Tanzi*** يرى أن الثقافة الضريبية لبلد ما هي :"الوعي الضريبي لدافعي الضرائب" ويرى ***Jorge Martinez*** أن الإصلاح الجبائي يمكن أن ينفذ بنجاح اذا ما أخذ في الاعتبار :"ثقافة دافعي الضرائب وقدرات السلطات الضريبية."[3]

---

(1) صابر عباسي،مرجع سابق،ص221.

(2) Birger Nerré,(2010) : "The Emergence of a Tax Culture in Russia+", University of Hamburg, Germany, p6.

(3) Birger Nerré, (2008): "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", German Technical Cooperation, ECONOMIC ANALYSIS & POLICY, VOL. 38 NO8. 1, p102.

فالجزائر مثلا وفي إطار عصرنة إدارتها الجبائية من خلال إدخال نظام المعلومات الجبائي–طور الانجاز– ونشرها لنظام المعلومات "جبايتك" عملت على نشر الثقافة الضريبية من خلال تنويع الخدمات الجبائية المقدمة للمكلف بالضريبة عن طريق الانترنت من خلال تفعيل الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب سنة 2014.يتم من خلال الموقع ***https://www.mfdgi.gov.dz*** الخاص بالمديرية نشر الأخبار الجبائية بانتظام وإعلام المكلفين بالضريبة بمختلف المستجدات الجبائية والنشرات الصحفية: القوانين المالية ،القوانين الجبائية ،إمكانية تحميل الوثائق والتصريحات الجبائية الخاصة بالمكلف،كما أن بريد للاتصالات ***contact_dgi@mf.gov.dz*** متاح للجمهور من أجل الحصول على معلومات وبيانات تخص اهتماماتهم ومخاوفهم وآخر لرفع التظلمات التي قد يتعرض لها دافعي الضرائب ***doléones@mf.gov.dz....***

المطلب الثاني : دور آليات الحوكمة والتدقيق الخارجي والمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التسيير الجبائي العدواني المحلي.

لتوجيه وترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارت التي تسهم في الحد من ممارسات التسيير الجبائي لاسيما إدارة الأرباح لا بد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات، وهناك عدة تصنيفات للآليات الحوكمة فقد صنفها كل من ***Impavido & Hess*** إلى آليات حوكمة داخلية و أخرى خارجية سيتم التناول منها بشكل مختصر ما يلي:

1 –دور آليات الحوكمة الداخلية والتدقيق الداخلي في الحد من الممارسات إدارة الأرباح:

تختص هذه الآليات بالشركة نفسها، وتشتمل على آليات تحقيق الرقابة على سلوك الإدارة و كبار حملة الأسهم في الشركة والحد من استغلال مواردها بالتواطىء مع الإدارة في تحقيق المنافع الخاصة بهم، وسوف يتم تبيان أثر تطبيق كل آلية من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح كما يلي [1] :

أولا: آلية تشتت الملكية : لقد أوضح الكثير من الباحثين بأن آلية تشتت الملكية تقلل من أنشطة تسرب موارد الشركة لمنفعة كبار مساهميها أو ما يسمى بأنشطة التي تعد من دوافع إدارة الأرباح حيث أن قياس نسبة امتلاك الأسهم من قبل أعلى المساهمين سواء كانوا أفرادا أو شركات وربطها من خلال النموذج الإحصائي المتمثل بعلاقات الارتباط والانحدار المتعدد، توضح تأثير هذه الفئة في زيادة ممارسات إدارة الأرباح، وان الحد

(1)عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،(2015):"إدارة الأرباح ،عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها."،جامعة بغداد،الطبعة الأولى،ص137 بتصرف.

من هذه الممارسات يتمثل في تقليل سيطرة هؤلاء المساهمين الذين يعرضون الشركة إلى الفشل في مجال حوكمتها من خلال التأثير في قرارات مجلس الإدارة لتحقيق مصالحهم الشخصية على حساب الشركة .[1]

وذلك من خلال الاعتماد على الملكية المؤسساتية بدل آلية تركيز الملكية والمقصود بها هم المساهمون المؤسساتيون (كأصحاب صناديق التقاعد ،والاستثمار،شركات التأمين...)والذي يستثمرون مبالغ كبيرة في المؤسسة فيكون لديهم الحافز لمراقبتها بشكل صارم لحماية مصالحهم ،وهذا ما أثبتته دراسة ***Benkraiem*** ;2008 والتي هدفت إلى فحص تأثير الملكية المؤسساتية على إدارة الأرباح في الفترة 2001-2004 ، لعينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة باستخدام نموذج ***Dechow*** وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية سالبة بين استقلالية مجلس الإدارة و المستحقات الاختيارية، وهو ما يدل على قدرة المديرين المستقلين على الحد من إدارة الأرباح داخل المؤسسات الفرنسية.[2]

ثانيا: آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له: وتعد آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له أفضل وسيلة لرقابة سلوك المديرين التنفيذيين والإدارة، وحماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء استخدام الإدارة له وكلما تفوق عدد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة واللجان التابعة له على عدد الأعضاء الداخليين غير المستقلين، دل ذلك على مدى استقلالية المجلس في رقابة أداء الشركة المالي والإداري والإشراف عليه وضمان مصداقية ما تعبر عنه التقارير المالية المعدة من الإدارة.[3]

وفي هذا الإطار يؤكد ***Agrwal & Chadha*** ;2005 أن استقلال المديرين يخلق قدرة أكبر على رقابة الإدارة ،فالمؤسسات التي يتمتع أعضاء مجلس إدارتها بالاستقلالية العالية أقل تعرض لممارسات المحاسبة الاحتيالية كإدارة الأرباح[4].وهذا ما أكدته أيضا دراسة ***Davidson Et Al*** ;2005،كما أنهم –المديرين المستقلين– يتمتعون بقدرة أكبر على تحمل الضغوط المفروضة من طرف الإدارة للتلاعب بالأرباح.

بالإضافة إلى أهمية وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة للحد من ممارسات التسيير الجبائي المحلي فان الخبرة المهنية لأعضاء مجلس الإدارة تلعب دورا فعالا في ذلك أيضا ، كما تخفض أيضا من نسبة احتمال إعادة تعديل الأرباح وهذا ما أكده بعض الباحثين أمثال :***Agrwal & Chadha*** ;2005 .

كما أن اشتمال مجلس الإدارة على نسبة معينة من العنصر النسوي يؤثر على السلوكيات الانتهازية للإدارة– كإدارة الأرباح– وذلك نتيجة تمتعهم بمستويات عالية من التفكير الأخلاقي مقارنة بعنصر الرجال من جهة،وأكثر فعالية في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين وهذا حسب الباحثين (***Krishnan and Parsons ;2008***)، (***Adams and Ferreira ; 2009***).

---

(1)بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي (2012)،مرجع سابق ،ص36.

(2) Benkraiem, Ramzi., (2008). The influence of institutional investors on opportunistic earnings management, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol 5, No 1, pp 89-106

(3) عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سابق ،ص138.

(4) Agrawal, Anup. and Chadha, Sahiba., (2005). Corporate Governance and Accounting Scandals, Journal of Law and Economics, 48 (2), p 374.

كما تلعب أيضا لجنة التدقيق ومدى استقلاليتها وخبرتها ، دورا هاما في الحد من ممارسات التسيير الجبائي عند قيامها بمهامها ، فقد أثبتت دراسة ***Chtourou Et Al*** ;2001 وجود ارتباط سالب بين استقلالية لجنة التدقيق ومجلس الإدارة في المؤسسات الأمريكية سنة 1996 وسلوك إدارة الأرباح،وذلك من خلال استخدامه لنموذج ***Jones*** ;1991 .[1]

ثالثا :آلية التدقيق الداخلي: يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الادارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمنشأة، بما يؤكد على جودة ممارسة المنشأة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشأة وذلك نتيجة لاستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

رابعا :آلية الإفصاح والشفافية : توفر هذه الآلية الحماية لكافة المستثمرين من خلال توفير المعلومات الصحيحة والملائمة والحقيقية عن أداء الشركة، ومنها : معلومات عن حركة أسعار الأسهم التي يرغب المستثمر في اقتنائها ،معلومات عن كيفية توزيع الأرباح،معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة...

2- دور آليات الحوكمة الخارجية في الحد من ممارسات التسيير الجبائي المحلي –إدارة الأرباح-:

من بين هذه الآليات سيتم التركيز على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات التسيير الجبائي التي تهدف إلى تخفيض الضرائب إلى أدنى حد وفي مقابل ذلك زيادة الأرباح المعلن عنها.

أولا:التدقيق الخارجي: أصبح دور التدقيق الخارجي جوهريا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنشأة.

إلا أنه يجب الإشارة إلى أمر مهم وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كافيا وكاملا لضمان اكتشاف كافة ممارسات التسيير الجبائي الغير أخلاقي ،لأنها ببساطة ليست عملية مثالية –فقد أصبح التدقيق الخارجي تحت المجهر بسبب الفضائح المحاسبية التي عرفتها العديد من المؤسسات حول العالم- وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير التدقيق المهنية .فإذا ما حاول المدقق اكتشاف جميع الممارسات فان تكلفة التدقيق ستكون كبيرة لذا يجب أن يركز على الممارسات التي ترتفع فيها نسبة المخاطر ويفصح عنها ضمن تقريره.

والجدول الموالي يضم بعض إجراءات التي يتخذها المدقق لردع الممارسات المتجاوزة لروح القانون–إدارة الأرباح-

(1) Chtourou, Sonda Marrakchi., Bédard, Jean. and Courteau, Lucie., (2001)." Corporate Governance and Earnings Management", Working Paper, Available from: http://ssrn.com/abstract=275053, date of access: (25/05/2015)

الجدول رقم (07/03) :إجراءات المدقق لردع ممارسات إدارة الأرباح.

نوع الممارسات	إجراءات المدقق لردع ممارسات إدارة الأرباح
	***لتلاعب في الاعتراف بالإيراد .** -التحقق من فواتير البيع وتواريخها وخصوصا الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة كالمؤسسات التابعة.-عمليات بيع وهمية- -التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والتخفيضات الممنوحة وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.-عمليات بيع حقيقية بشروط سرية- التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة- بضاعة الأمانة - -تعديل ربح العام الجاري بإضافة جميع إيرادات الدورة الحالية.
ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بجدول حساب النتائج	***التلاعب في الاعتراف بالمصروفات:** -التحقق من مدى توفر شروط رسملة مصروف معين-رسملة بعض المصاريف والعكس- - التحقق من احتساب الاهتلاكات وفقا للمعدلات المتعارف عليها. -.التحقق من تكوين مخصصات الاهتلاك(لتثبيتات راكدة) - تقدير أثر إغلاق خط إنتاجي معين على نتيجة الأعمال. -المراجعة المستندية لفواتير المشتريات
ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بعناصر الميزانية	-استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة. -التحقق من صحة أسعار تقييم التثبيتات المتداولة . -التحقق من مبررات إعادة تصنيف التثبيتات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعار السوق. - طلب كسف عن الديون المتعثرة الغير المبلغ عنها بقصد تخفيض قيمة المخصصات والتحقق في قيمة هذا الأخيرة-المخصصات-نسبة لإجمالي الذمم المدينة. -الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون و أثره على البيانات المالية. -التأكد من أصناف البضائع في المخزن والوجود الفعلي لها. -التحقق من صحة الأسعار الجارية المعمول بها. -التحقق من قيمة التثبيتات المعاد تقييمها ومن الخسائر الناجمة عن إعادة التقييم . -التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وصحة إتباع طريقة تقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين. التحقق من قيمة التثبيتات الغير ملموسة المشتراة. -التحقق من إثبات قيمة أقساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة. -التحقق من إثبات الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل العملاء.
ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بعمليات الاندماج	-إعادة احتساب نتيجة الدورة للشركات المدمجة لاستبعاد دمج نصيب المؤسسة الأم في أرباح مؤسساتها التابعة. -استبعاد العمليات المتبادلة بين المؤسسة الأم ومؤسساتها التابعة من القوائم الموحدة.
ممارسات إدارة الأرباح بين المؤسسة الأم وفروعها	-التحقق من صحة أسعار الصرف و ترجمة العملات.

المصدر :رأفت محمد جودة،سالم العمور (2017)،"مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة-دراسة ميدانية."،مجلة جامعة القدس المفتوحة لأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية ،المجلد الثاني،العدد 7 ص 285.

✓ **أما عن الأساليب المستخدمة لكشف ممارسات إدارة الأرباح:**

إن إقامة الدليل على وجود ممارسات إدارة الأرباح ليس بالأمر السهل ويحتاج إثباتها إلى مقاييس معتمدة تكون قادرة على الإقناع,وقد قسم ***Mohanram ;2003*** طرق الكشف عن هذه الممارسات إلى طريقتين :طريقة التحليل المحاسبي وطريقة المستحقات الاختيارية باستخدام النماذج.

➢ **التحليل المحاسبي :**

وتتضمن هذه الطريقة مجموعة من الخطوات التي يجب أن يتبعها المحلل المالي أو مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح:

- **الخطوة الأولى:**تحديد السياسات المحاسبية والمالية للمؤسسة حسب القطاع الذي تنتمي إليه وبالتالي حصر المجالات التي يمكن أن يكون فيها تلاعب.

- **الخطوة الثانية:**تقويم المرونة المحاسبية المتاحة للمؤسسة محدودة أم كبيرة ومعرفة نسبتها فالمؤسسات الغير متحفظة تكون نسبة المرونة فيها عالية وبالتالي يزيد احتمال ممارسات إدارة الأرباح فيها.

- **الخطوة الثالثة:**تقويم الإستراتيجية المحاسبية للمؤسسة و بيان مدى اختلافها عن إستراتجية منافسيها وإظهار ما إذا كانت السياسات والتقديرات المحاسبية واقعية وتحديد مدى التغير في السياسات المحاسبية وتأثير ذلك التغيير.

- **الخطوة الرابعة:**تقييم جودة الإفصاح المحاسبي ومدى تقديم المؤسسة لمعلومات كافية عن السياسات المحاسبية المتبعة،وهل هي مبررة بشكل كاف ،وهل هناك تحليل كامل لأداء المؤسسة ،فالمؤسسات التي تقدم إيضاحات إضافية تسهل فهم قوائمها المالية.

- **الخطة الخامسة** :تحديد مؤشرات الخطر في القوائم المالية والتي نذكر منها: تغيير في السياسات المحاسبية بدون تفسير سبب التغيير،عملية زيادة الأرباح الغير مفسرة،زيادة الفرق بين صافي الربح والتدفقات من الأنشطة التشغيلية،زيادة الفجوة بين صافي الربح المعلن عنه،وصافي الربح لأغراض ضريبية،تغيير المدقق الخارجي باستمرار وإجراء تعديلات وتغييرات كبيرة لاسيما في الربع الأخير من السنة المالية...[1]

(1)جبار،ناظم شعلان،مرجع سابق ،ص16.محمد نواف عابد،

- **النماذج الإحصائية(المستحقات الاختيارية):**

تعتبر المستحقات المحاسبية إحدى أهم أدوات إدارة الأرباح التي يعتمد عليها للتأثير في رقم الربح ،وهذه المستحقات يمكن أن تكون مستحقات غير اختيارية ،وأخرى اختيارية تخضع للتقدير والحكم الشخصي للإدارة وهذه الأخيرة تم الاعتماد عليها في العديد من الدراسات لكشف ممارسات إدارة الأرباح حيث :

المستحقات الاختيارية= المستحقات الكلية– المستحقات الغير اختيارية.

$$DAC_{i,t}=TA_{i,t}-NDA_{i,t}$$

وقد قدم الباحثون العديد من النماذج الإحصائية لتقدير المستحقات الاختيارية عن طريق حساب المستحقات الغير اختيارية نذكر منها:نموذج ***Healy*** سنة 1985 ، نموذج ***Jones*** في 1991،نموذج ***Dechow et al*** سنة 1995،نموذج ***Ress Et Al*** 1996،نموذج ***Kothari Et Al*** سنة2005...،

ويجدر الإشارة هنا إلى أن هناك نماذج أخرى يتم استخدامها لكشف إدارة الأرباح نذكر منها على سبيل المثال فقط ***Benford 'S Law*** قانون ***بنفورد*** والذي يرجع اكتشافه إلى عام 1881 من قبل ***Simon Newcomb*** وهذا القانون عبارة عن نظرية رياضية تخصص احتمالات للأرقام المفردة حسب الموقع،والتحليل الرقمي هو الأداة التي تحلل التكرارية أو الأنماط الشاذة في البيانات. والفرضية الضمنية لهذه الطريقة هي أن أرقام البيانات التي تنشر بصدق ستتوافق مع الترددات الرقمية المتوقعة بقانون ***بنفورد***.[1]

3–دور المحاسبة القضائية:

<u>أولا</u> :مصطلح و مفهوم المحاسبة القضائية .

يشير مصطلح المحاسبة القضائية إلى العلاقة بين المحاسبة والقانون وتوظيف المعلومات المحاسبية ، في مجال القضاء أو لأغراض استشارية .ويمكن أن ينظر للمحاسبة القضائية ذلك المفهوم الحديث ،القديم في الوقت ذاته.وهي العلم الذي يتعامل مع تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والتدقيق للقيام بالتحليل والتحري والاستفسار وفحص واختبار المسائل القانونية بهدف التوصل إلى الصدق الذي يساعد المحاسب على تقديم رأيه الخبير ويتضمن تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة ،تطبيق المبادئ المحاسبة والنظريات والضوابط أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني .وبذلك فإن المحاسبة القضائية تتكون من

(1)محمد نواف عابد ،(2018) :"استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح :دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين."مجلة جامعة الأقصى للعلوم الانسانية ،المجلد الثاني والعشرون ،العدد الثاني،ص 196–197.

عنصرين أساسيين هما الخدمات القانونية التي تعترف بدور المحاسب القانوني كخبير أو مستشار ، وخدمات التحقيق التي تستفيد من مهارات المحاسب القانوني التي قد لا تؤدي بالضرورة إلى الشهادة في المحكمة ، لذا فإن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والتدقيق والشؤون المالية والأساليب الكمية والمعرفة القانونية والمهارات التحقيقية لجمع أدلة الإثبات وتحليلها وتقييمها وتفسير النتائج ، وتكمن أهمية المحاسبة القضائية في اعتمادها كشهادة في المحكمة أو في تقديم الاستشارة.[1] وفي التحقيق في القضايا المالية محل النزاع بين الشركات والتأكد من صحة الادعاءات المقدمة من الجهات المعنية.ومن أهم المنافع أيضا منع عمليات الاحتيال والحد منه وذلك من خلال تدقيق القوائم المالية والتحقق من سلامة أرقامها وخلوها من العمليات المشبوهة قبل عرضها والإفصاح عنها للجهات المستفيدة ،وكذا التحقيق في عمليات تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفي مشروعية التحويل المالي وتقييم الأضرار ومبالغ التعويضات.

ويجب التفريق هنا بين المحاسبة القضائية والتدقيق فرغم تشابههما في اعتمادهما على الاستقلالية والموضوعية والتي تعد ركنا هاما في عمل المحاسب القضائي والمدقق ،واعتمادهما على المعايير المحاسبية الدولية ....إلا أن أهم اختلاف بينهما والذي من خلاله لا يمكن أن تحل مهنة إحداهما محل الأخرى هو أن المدقق عند قيامه بعملية التدقيق يقوم بتقديم رأيه المهني المحايد حول وجود أم عدم وجود تلاعبات محاسبية لكنه ليس مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والغش رغم توفر نزعة الشك المهنية لديه . أما المحاسبة القضائية فتهتم بالتحقق من مصداقية الادعاءات المقدمة وذلك بالاستناد إلى الأدلة المالية فضلا تحديد الآثار المالية المترتبة على تلك الادعاءات ، وبعبارة أخرى إثبات صحة الادعاءات و حالات التلاعب بالقوائم المالية والغش، وتعتمد المحاسبة القضائية على الفحص الشامل لبنود محددة من القوائم المالية وعدم اعتماد أسلوب العينات والأهمية النسبية في إجراء الفحص كما في التدقيق.

ثانيا :تقنيات المحاسبة القضائية لكشف ممارسات إدارة الأرباح:[2]

للمحاسبة القضائية مجموعة من التقنيات التي تستعين بها في عملية جمع المعلومات وإجراء التحليلات اللازمة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح نذكر بعض منها على سبيل المثال فقط:

أ- **التنقيب في البيانات** : هي إحدى تقنيات المحاسبة القضائية التي تساعد في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال الكشف عن أنماط السلوك التي تشير إلى وجود مثل هذه الممارسات، وتنطوي هذه ً التقنية على

(1) منال حسين لفتة صالح،(2015):"استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة وتأثيراتها على القوائم المالية."مجلة دنانير ،العدد الثامن ،ص 59.

(2) المرجع السابق،ص 59.

استخراج المعلومات من البيانات لتحديد الأنماط والعلاقات غير المعروفة سابقا .وتتضمن عملية تنقيب البيان ثلاث أنشطة أساسية:(الاستكشاف،نماذج التنبؤ،تحليل التباين)

ب – المراقبة المستمرة : تعد المراقبة المستمرة إحدى تقنيات المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الأدلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في القوائم المالية . وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام التدقيق والفروع والزبائن وأصحاب الوكالات ، وتشمل العائدات ومصادرها وأوجه إنفاقها وإثباتها بالسجلات وفقا للمعايير المحاسبية وتعليمات الإفصاح المعمول بها في كل بلد وكل قطاع . وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق ، سواء كانت ورقية أم صوتية أم فيديو ، قبل بدء المراقبة وبعدها ولفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة.

ج– تحليل النسب : تهتم هذه التقنية بتحليل نسب البيانات الرقمية ، حيث يمكنها تحديد الأدلة عن وجود عمليات تلاعب . وعن طريق تحليل النسب يمكن دارسة العلاقات بين مجاميع البيانات الرقمية مثل العلاقة بين التكاليف والوحدات المباعة أو إيراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر ، ويمكن باستعمال تحليل النسب تقدير بعض المصروفات مثل كلفة البضاعة المباعة أو تحليل نسبة مجمل الربح أو كلفة البضاعة المباعة أو غيرها من النسب التي يمكن أن تشير إلى وجود بنود غير اعتيادية أو شواذ في البيانات قيد التحليل والتي تقود إلى اعتبارها عمليات تلاعب أو غش.

د–أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب : وفق هذه التقنية يتم استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض أعمال التدقيق التي تساعد المحاسب القضائي في إتمام مهمته بشكل أفضل وأسرع وبكلفة أقل. ويتطلب استخدام هذه التقنية توفر كافة المعلومات عن عملية التدقيق في الحاسوب وتمكن هذه التقنية من فحص ملايين الملفات و أرصدة الحسابات للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. كما توجد تقنيات أخرى مثل قانون بنفورد –تم تناوله سابقا–،دليل السيولة النقدية ونشرات الأسهم...

المطلب الثالث : الجهود الدولية والمحلية المبذولة للحد من ممارسات التسيير الجبائي العدواني (الملاذات الضريبية وأسعار التحويل):

1 –الجهود الدولية: مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح *BEPS*:

<u>أولا</u> :نظرة عامة عن مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح*BEPS*

أصبحت المسائل المتعلقة بالضرائب الدولية على رأس قائمة أولويات الأجندة السياسية على المستوى الدولي ،وذلك نظرا للزيادة الملحوظة في تكامل الاقتصاديات والأسواق.وهو الأمر الذي يمثل ضغطا على القواعد الضريبية الدولية .حيث تخلق الثغرات ونقاط الضعف الموجودة في القواعد الضريبية الدولية فرصا لتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.مما تطلب اتخاذ خطوات من جانب صناع السياسات لاستعادة الثقة في النظام

الضريبي الدولي وضمان بدء تنفيذ هذه الإجراءات حتى يمكن فرض ضرائب على الأرباح حيث تمارس الأنشطة الاقتصادية.

واستجابة لهذا الأمر أقرت **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية** في سبتمبر 2013 خطة عمل تضم 15 إجراء لمعالجة مشكلة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح والناجمة عن تحويل الأرباح للملاذات الضريبية وأسعار التحويل .وهذه الخطة قائمة على ثلاث مبادئ رئيسية هي:تضمين القواعد المحلية المتعلقة بالأنشطة عبر الحدود مبدأ الارتباط المنطقي،والتأكيد على مبدأ الجوهر وتعزيز مبدأ الشفافية.

وقامت مجموعة الدول الأعضاء في الإطار الشامل لمشروع ***BEPS*** بوضع آلية لمتابعته وذلك لضمان تطبيقه بفعالية ،وفي الوقت الحالي وصل عدد الدول الأعضاء المشاركة فيه إلى أكثر من 115 دولة بما فيها مصر.

ثانيا :خطة عمل مشروع *BEPS* ملخص البنود والعمل الجاري على كل منها:

إن خطة العمل لمشروع ***BEPS*** المعتمدة من قبل مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تتألف من 15 بند وقد امتد العمل عليها لمدة سنتين تقريبا (2014–2015) وتتمثل في:

البند 01:معالجة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي.
البند 02:تحيد آثار الكيانات الهجينة.
البند 03:تقوية قواعد المؤسسات الأجنبية المسيطر عليها.
البند 04:الحد من تآكل الوعاء عن طريق الفوائد والدفعات المالية الأخرى.
البند 05: مواجهة الممارسات الضريبية العدوانية بشكل أكثر فعالية مع الأخذ في الاعتبار الشفافية والجوهر.
البند 06:منع إساءة استخدام الاتفاقيات.
البند 07:منع التجنب المصطنع للمنشأة الثابتة.
البند 08:ضمان توافق نتائج ترحيل الأسعار مع استحداث القيمة:الأصول الغير ملموسة.
البند 09: ضمان توافق نتائج ترحيل الأسعار مع استحداث القيمة :المخاطر و رأس المال.
البند 10: ضمان توافق نتائج ترحيل الأسعار مع استحداث القيمة :معاملات أخرى ذات مخاطر عالية.
البند 11: وضع مناهج لتجميع وتحليل البيانات المتعلقة بتآكل الأوعية وتحويل الأرباح والإجراءات لمعالجتها.

البند 12:الطلب من المكلفين الإفصاح عن ممارسات التسيير الجبائي التي يطبقونها.
البند 13:إعادة النظر في توثيق تحويل الأسعار.
البند 14:جعل آليات حل المنازعات أكثر فعالية.
البند 15:إعداد أداة متعددة الأطراف.

2- الجهود الدولية:نموذج *WILSON* ،السعر المحايد ،الإفصاح والشفافية للحد من ممارسات التسيير الجبائي الدولي العدواني:

أولا :نموذج 2009; *Wilson* في و.م.أ:

أنشأت دائرة الإيراد الداخلي ***IRS*** الأمريكية سنة 2001 مكتب تحليل الملاذات الضريبية **(*OSTA* *Office Of Tax Shelter Analysis*** والذي مهمته كشف وتعقب نشاط الملاذات الضريبية[1]. وقد قام العديد من الباحثين بإعداد نماذج رياضية تكشف احتمال مشاركة المؤسسات في الملاذات الضريبية. لكن هذه النماذج أغلبها اعتمد على مدى تأثير عنصر وحيد في لجوء المؤسسة للملاذات فنجد مثلا ***Wilson***سنة 2009 قام بتطوير نموذج لقياس احتمال تأثير السلوك النرجسي –للمدير التنفيذي للشركة في مدى مشاركتها في الملاذات الضريبية، باستخدام: الاختلاف بين الدخل المالي والضريبي***BTD***، الرفع المالي، حجم الشركة، العائد على الأصول،كذلك الخسائر المرحلة للأمام ، الدخل الأجنبي، كثافة مصاريف البحث والتطوير معدل الضريبة الفعلي الامتيازات الجبائية غير المؤكدة يستخدم هذه النموذج لاحتمال يتراوح بين 0 و 1 فان مؤسسات عينة الدراسة تشارك في الملاذات الضريبية (متغير ***Shelter***) .وقد توصل إلى وجود ارتباط إيجابي بين نرجسية المدير التنفيذي و مدى المشاركة في الملاذات الضريبية وفق النموذج التالي[2]:

$$\textbf{I.}\quad shelter \equiv \beta 0 + \beta 1 * Narcissism + \beta 2 * PTROA + \beta 3 * StdDevPTROA + \beta 4 * Size + \beta 5 * MTB + \beta 6 * Debt + \beta 7 * Capex + \beta 8 * Absdacc + \beta 9 * r\&d + \beta 10 * foreign + \beta 11 * nol + \beta 12 * HPI + \beta 13 * Age + \beta 14 * Gender + \beta 15 * Tenure + \beta 16 * Chair + \beta 17 * Vega + \beta 18 * Ability + \beta 19 * Overconfidence + \sum \varphi * Fixed\ Effect$$

(1) Petro Lisowsky,(January 2008) :'Seeking Shelter : Empirically Modeling Tax Shelters and Examining Their Link to the Contingent Tax Liability Reserve ",Boston University School of Management,USA, ,p2

(2) Kari Joseph Olsen & James M. Stekelberg,(January2015) :"CEO Narcissism and Corporate Tax Sheltering "SSRN,USA . P22.

الجدول رقم (08/03) نموذج *Wilson*

الرموز	شرح متغيرات نموذج *WILSON* لقياس تأثير نرجسية المدير التنفيذي للشركة في احتمال مشاركة شركته في الملاذات الضريبية
NarcScore	مقياس مركب لقياس النرجسية من خلال التعويضات النقدية النسبية وحجم بروز صورة الرئيس التنفيذي في التقارير المالية
HighNarc	متغير مؤشر=1اذا كان ***NarcScore*** فوق المتوسط للعينة و=0 خلاف ذلك
Shelter	مؤشر احتمال المشاركة في الملاجئ الضريبية ل 2009 ***Wilson***
UTB	المنافع الضريبية الغير مؤكدة كنسبة من اجمالي الأصول
CETR	التدفقات النقدية طويلة المدى لمعدل الضريبة الفعلي
ROA	العوائد قبل خصم الضرائب
StdDevROA	الانحراف المعياري للعائد على الأصول قبل خصم الضرائب السنوية على مدى ثلاث سنوات
Size	اللوغاريتم النيبيري لحجم الأصول
MTB	نسبة القيمة السوقية للأسهم الى القيمة الدفترية للأسهم
Debt	نسبة اجمالي الدين الى حقوق المساهمين
CapEx	تحجيم النفقات الرأسمالية على اجمالي الأصول
AbsDacc	القيمة المطلقة للمستحقات التقديرية حسب ***al&Dechow*** سنة 1995
R&D	مصاريف البحث والتطوير مرجحة بالدخل قبل خصم الضرائب
Forign	نسبة الدخل قبل خصم الضرائب الأجنبية الى اجمالي الدخل قبل خصم الضرائب
NOL	مؤشر =1 اذا كانت الشركة لديها خسائر تشغيلية مرحلة للأمام ويساوي 0 خلاف ذلك
HPI	الحوافز عالية المستوى والمحسوبة وفق ***Dharmapala&Desai*** سنة 2006،ويحسب كنسبة لقيمة خيارات الشراء على اجمالي التعويضات الكلية(منح خيارات الأسهم،الراتب،ومكافأة)لجميع المديرين التنفذيين في الشركة
Age	سن المدراء التنفذيين
Gender	مؤشر=0 اذا كان الرئيس التنفيذي هو أيضا رئيس مجلس الإدارة وتساوي 0غير ذلك
Tenure	عدد سنوات التوظيف للمدراء التنفيذيين
Chair	مؤشر =1اذا كان الرئيس التنفيذي هو أيضا رئيس مجلس الإدارة و=0 غير ذلك
Vega	محطة الخيارات المالية للمدراء التنفيذيين المحسوبة كنسبة لحساسية ***Black -Scholes*** من الخيارات لتغيير 1 بالمئة في تقلب عوائد الأسهم
Ability	مقياس القدرة الإدارية المستخدم من طرف ***Demerijan Lev McVay*** سنة 2012
-Overconfidence	مؤشر =1 اذا الرئيس التنفيذي للشركة يسير بشكل غير طبيعي للأصول عالية النمو وتساوي الصفر خلاف ذلك

source:Kari Joseph Olsen & James M. Stekelberg:"CEO Narcissism and Corporate Tax Sheltering"SSRN,USA January 2015 pp 33-34

و يجدر الإشارة أن هذا النموذج صعب التطبيق في الواقع لتعدد المتغيرات وإمكانية عدم التحصل على المعلومات الكافية على كل منه.

ثانيا :السعر المحايد

من أجل مواجهة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح بواسطة أسعار التحويل أقرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مشروعها ***BEPS*** ضمن البند 13 بعنوان : إعادة النظر في توثيق تحويل الأسعار،بما فيها إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدى ***CBCR*** يهدف إلى إتباع إرشادات محدثة حول الشروط الواجب توافرها في مستندات تسعير المعاملات والتي اعتمدتها فيما سبق التعليمات الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات للمنظمة لتعزيز المبادئ الأساسية الثلاثة لمشروع ***BEPS*** .وذلك بهدف التأكد من أن المعاملات المالية والتجارية التي تتم بين المؤسسات المرتبطة لأغراض الضريبة يتم إجراؤها على أساس السعر المحايد وأن الضريبة المتعلقة بتلك المعاملة تعكس درجة المساهمة الاقتصادية لتلك المؤسسة.[1] فما المقصود بالسعر المحايد؟

أ- تعريف السعر المحايد:

يعرف السعر المحايد بأنه "السعر الذي يتم بمقتضاه التعامل بين شخصين مرتبطين أو أكثر ،ويتحدد وفقا لقوى السوق وظروف التعامل."،كذلك تضمنت التعليمات الإرشادية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن تسعير المعاملات تعريفا لمبدأ السعر المحايد بأنه:"إذا وضعت شروط بين شخصين مرتبطين فيما يخص علاقاتهما التجارية أو المالية تختلف عن تلك الشروط التي توضع بين شخصين مستقلين،فان الأرباح التي كانت ستتحقق لأحد الشخصين في حالة عدم وجود تلك الشروط ،ولكن لم تتحقق بسببها يجوز إدراجها ضمن أرباح ذلك الشخص وبالتالي إخضاعها للضريبة."

بمعنى آخر فان مبدأ السعر المحايد يجعل الشروط الخاصة بالعلاقات التجارية أو المالية بين شخصيين مستقلين-شخص معنوي أي المؤسسات- هو المعيار الذي يتم على أساسه تقييم الشروط بين شخصين مرتبطين وذلك بشرط أن تكون مواصفات المنتج،شروط المعاملة المالية والتجارية والظروف المحيطة بالمعاملة قابلة للمقارنة.

ب-منهج تطبيق السعر المحايد:

لتطبيق مبدأ السعر المحايد تنصح المصلحة ممولي الضريبة بإتباع المنهج التالي والمكون من أربع مراحل نذكرها باختصار:

(1)وزارة المالية،مصلحة الضرائب المصرية،المرجع السابق ،ص 16.

✓ **تحديد المعاملات البينية وفهم طبيعتها:** وذلك من خلال فهم حجم الأنشطة التي تشملها،ومعرفة العناصر المكونة لها :أصول معنوية،مادية،خدمات،توقيت المعاملة،التكاليف والعوائد المتوقعة لكلا من دافعي الضرائب ومجموعة المؤسسات المرتبة وكذا أهداف دافعي الضرائب أي السياسات والاستراتيجيات التي يتبعها....

✓ **اختيار أنسب طريقة لتسعير المعاملات:** وهو اختيار الطريقة الأنسب للمعاملة بين طرق التسعير المعمول بها لتحيد السعر المحايد ويتم ذلك من خلال معرفة نقاط القوة والضعف لكل طريقة،مدى ملائمة الطريقة المختارة مع طبيعة المعاملة المالية والتجارية،مدى توافر المعلومات اللازمة لتطبيق طريقة التسعير المختارة وقابليتها للمقارنة مع المعاملات المستقلة ومدى الثقة في درجة المقارنة–التماثل– لاستبعاد أثر الفروق الجوهرية.

✓ **تطبيق طريقة التسعير المختارة:**حيث يجب في هذه المرحلة تحييد الفروق الجوهرية بين المعاملة في حالة مؤسسات مرتبطة والمعاملة في حالة مؤسسة مستقلة.وإجراء التسويات اللازمة ،وهو ما يؤدي بدوره إلى الوصول إلى نتائج مقبولة.

✓ **تحيد قيمة السعر المحايد وإجراء عملية مراجعة لمعالجة أي تغييرات مستقبلية:**بناءا على المراحل السابقة يمكن لدافعي الضرائب التوصل إلى قيمة السعر المحايد وينبغي عليه عدم الاستمرار في استخدام نفس طريقة التسعير السابقة دون إجراء مراجعة كل فترة لمدى صلاحيتها نتيجة لظروف السوق دائمة التغير.[1]

ثالثا :الإفصاح والشفافية :

حسب مشروع ***BEPS*** ووفق البند رقم 12 والذي يتضمن التوصيات لتصميم القواعد التي يجب على كل من دافعي الضرائب والمستشارين الإفصاح عنها من أجل كشف ممارسات التسيير الجبائي العدواني.فمن المهم لكل بلد أن يتحصل على معلومات حول الالتزامات الضريبية في الوقت المناسب يحتوي البند 12 على توصيات تتعلق بتصميم قواعد الإفصاح الإلزامي عن ***ATP*** بكل شفافية مع مراعاة التكاليف الإدارية وتكاليف الامتثال للإدارات الضريبية ورسم رقم الأعمال.

يوفر تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2015 بشأن قواعد الإفصاح الإلزامي إطارا يمكن البلدان من تصميم نظام إفصاح يرجح الحصول عليه من السوق.وعندما ترغب دولة ما في اعتماد إطار قواعد الإفصاح الإلزامية ،فان التوصيات توفر المرونة اللازمة للبلد والمعلومات الكافية.

(1) وزارة المالية،مصلحة الضرائب المصرية،المرجع السابق ،ص 23.

مع اعتماد توجيه المجلس الأوروبي من قبل الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي.

3-الجهود الدولية والمحلية الأخرى لمكافحة التسيير الجبائي العدواني-الملاذات الضريبية وأسعار التحويل .

أولا: الجهود الدولية الأخرى المبذولة لمكافحة التسيير الجبائي العدواني:

حسب (**United Nations -2016 p16-18**)فان من أهم الجهود الدولية المبذولة نجد:

- ✓ إنشاء الفريق الرفيع المستوى المعني بالتدفقات المالية الغير مشروعة –الناجمة عن التهرب أو التجنب الجبائي- الخارجة من إفريقيا سنة 2012 مهمته التصدي للمشكلة السابقة عن طريق زيارات قطرية ودراسات في المنطقة.
- ✓ عقد المؤتمر الدولي الثالث لتمويل التنمية في 13-16 يوليو 2015 في أديس أبابا والذي قام بوضع خطة تنص على تعزيز اللوائح التنظيمية الوطنية وتكثيف التعاون الدولي للحد من فرص تجنب الضرائب وتعزيز ممارسات الإفصاح والشفافية في جميع المعاملات المالية بين الحكومات والشركات أمام السلطات الضريبية المختصة.
- ✓ تكوين مفتشي ضرائب بلا حدود –حسب المؤتمر السابق –وهي مبادرة مشتركة بين منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وبرنامج الأمم الإنمائي ترمي إلى مساعدة الدول النامية على تدعيم إيراداتها المحلية وتيسير نقل المعارف والمهارات بين الخبراء. حيث أسفرت المساعدة المقدمة في إطار مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود عن إيرادات جبائية إضافية تفوق 278 مليون دولار أمريكي ، حيث احتلت القارة الإفريقية المرة الأولى بـ: 192.7 مليون دولار أي ما يعادل نسبة 69% من إجمالي الإيرادات ، ما يدل على نجاعة البرنامج المطبق في إفريقيا بالتعاون مع الإدارة الجبائية الإفريقية ***ATAF*** ، ومن جهة أخرى يدل على ارتفاع نسبة التهرب الجبائي وعدم الانضباط الجبائي في الدول الإفريقية، والأثر المالي الكبير الذي أحدثته على الحصيلة الجبائية وموارد ميزانية الدولة .
- ✓ تعهد مجموعة البلدان الثمانية الصناعية الكبرى بالتزام في مؤتمر 39 المعقود في يونيو 2013 بالأخذ بالتبادل التلقائي للمعلومات من جانب السلطات الضريبية عبر العالم من أجل مكافحة آفة التهرب والتجنب الجبائي ،وبتغيير القواعد التي تسمح للشركات بتغيير وجهة أرباحها عبر الحدود.
- ✓ وفي يوليو 2014 قامت ***OCED*** ومجموعة العشرين بنشر معيار عالمي جديد للتبادل التلقائي للمعلومات عن الحسابات المالية لغير المقيمين مع السلطات الضريبية في بلد الإقامة لصاحب الحساب

وحتى أكتوبر 2015 كان 96 بلد قد تعهد بتنفيذ معيار التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية بحلول نهاية سنة 2018. وتقديم تصريح موحد.

✓ تكوين اللجنة المستقلة لإصلاح النظام الدولي للضريبة على أرباح الشركات وتتكون من مجموعة من القادة من أرجاء العالم والتي نصت بعد اجتماعها سنة 2015 بضرورة تغيير القواعد والمؤسسات المنظمة لنظام الضريبة على أرباح الشركات على الصعيد الدولي.

ثانيا:الجهود المحلية المبذولة لمكافحة التسيير الجبائي العدواني.

أ-العقوبات المطبقة حسب القانون الجبائي في حالة ثبات التعسف في استعمال الحق في الجزائر:

في حالة ثبات ممارسة التعسف في استعمال الحق فقد حددت **المادة 19 مكرر3** من قانون الإجراءات الجبائية العقوبات التالية:

"في حالة التعسف في استعمال القانون، تتضامن كل أطراف الوثيقة أو الاتفاقية مع المكلف بالضريبة عند تقويم الديون غير المبررة، لتسديد الزيادات و تطبيق عقوبات جنائية مقررة في حالة المناورات التدليسية.

بالإضافة إلى هذه الزيادات، تترتب على إجراء التعسف في استعمال الحق آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي و إجراءات المراقبة و حق الاسترداد، لاسيما:

- ✓ استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الأنظمة الاستثنائية.
- ✓ إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية.
- ✓ إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- ✓ التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.[1]

ب-قانون فاتكا للامتثال الجبائي:

الذي سنته الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد تم وضع هذا القانون لـ :

- ➢ مواجهة التهرب الجبائي الذي يلجأ إليه الأمريكيون ولتوفير درجة كبيرة من الشفافية في المسائل الجبائية؛
- ➢ تم سنه بدافع الإبلاغ عن المعلومات الجديدة وشروط حجبها التي يجب أن يتم تطبيقها في المؤسسات المالية في جميع أنحاء العالم .

في هذا السياق أبرمت الدولة الجزائرية اتفاقية جبائية دولية مع الولايات المتحدة الأمريكية لتحسين الامتثال الجبائي الدولي وتنفيذ قانون الامتثال الجبائي للحسابات الأجنبية فاتكا ، والتي تمت المصادقة عليه بتاريخ 18

(1) قانون الإجراءات الجبائية،مرجع سابق،ص10.

ديسمبر 2016 ، حيث يسمح هذا القانون بإزالة العراقيل القانونية وتذليل الحواجز التي تعترض عمل المؤسسات المالية الجزائرية .

ونظرا لرغبة الطرفين في إبرام اتفاقية لتحسين الامتثال الجبائي الدولي وضمان تنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية (فاتكا) ، بناء على الإبلاغ المحلي والتبادل الأوتوماتيكي، مع مراعاة شروط السرية وضمانات الحماية المنصوص عليها في بموجب هذه الاتفاقية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى مختلف ممارسات التسيير الجبائي العدواني – المحلي أو الدولي– والذي يعتبر عدم الدخول في استراتجياته بالنسبة لمسيري المؤسسات الاقتصادية تحدي كبير لاسيما في ظل وجود العديد من الدوافع التي قد تجعل المسير منخرط فيه لتحقيقها: كتحقيق وفورات ضريبية– نتيجة صعوبة كشفه من قبل الإدارة الجبائية– والحفاظ على المستوى الوظيفي، المشاركة في رأس المال عن طريق الحصول على أسهم مقابل تسييرهم....فيلجأ إلى تخفيض الضريبة إلى أدنى حد ممكن لأن في نظره الامتثال الطوعي للضريبة يعيق الأداء المالي للمؤسسة ويخفض من قيمتها السوقية وبالتالي لا يحقق تطلعاته الإدارية.وهي ممارسات ضمن حدود القوانين والمعايير،فليس فيها خرق للقانون وإنما لروح القانون .وقد تم تقسيمها إلى ممارسات تسييرية محلية تتجلى فيما يعرف بإدارة الأرباح وأخرى دولية تجلت في اللجوء إلى الملاذات الضريبية واستخدام أسعار التحويل. وهذه الممارسات تمكن المؤسسات من جهة من تخفيض التزاماتها الجبائية وتجنبها لكن من جهة أخرى تعرض سمعة المؤسسة وقيمتها للخطر،لاسيما بعد الاجتهادات المبذولة من قبل الباحثين لكشفه عن طريق قياس مدى عدوانيته ناهيك عن الاجتهادات المبذولة من قبل المنظمات الدولية لردعه .وقد اعتبر الالتزام بأخلاقيات المهنة والمسؤولية الاجتماعية واستخدام المحاسبة القضائية ...من أهم محدادته.

وسنحاول من خلال الفصل التطبيقي معرفة الممارسات التسييرية للضريبة التي تتبعها مؤسساتنا الاقتصادية هل هي ممارسات عادية ناجمة عن استغلال طبيعة الفروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي، أم هي ممارسات تسييرية فعالة ناجمة عن الاستفادة من البدائل المحاسبية المتاحة واستغلال الحوافز والامتيازات الجبائية . أو هي ممارسات عدوانية ومن من هذه الممارسات يؤثر على قيمة الفجوة الضريبية في الجزائر من وجهة نظر المختصين.

الفصل الرابع

تمهيـــد :

من خلال الجانب النظري تم التوصل الى أن الهدف الأساسي لمسيري المؤسسات الاقتصادية هو تعظيم قيمتها السوقية وتخفيض تكاليفها الى أدنى حد ممكن ،لا سيما التكاليف الجبائية .والتي يتم تخفيضها بطرق قانونية يصعب اثباتها وذلك من خلال استغلال الفروقات الموجودة بين الدخلين المحاسبي والضريبي ***BTD*** و اللجوء لممارسات التسيير الجبائي الفعال***TP*** أو العدواني ***ATP*** بالاضافة الى الطرق الغير قانونية الواضحة كالتهرب والغش الجبائي والتي أدت بدورها الى اتساع الفجوة الضريبية بين الضرائب المطلوبة والضرائب المدفوعة فعلا.

ولدعم الجانب النظري والاجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة والمتعلقة بأهم مسببات الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي القانونية في الجزائر والتي قد تعود الى طبيعة الفروقات بين الدخلين أو الى ممارسات التسيير الجبائي الفعال أو العدواني أو كلها معا ،فقد تم اعداد استبيان يحتوي على مجموعة من الفقرات الرئيسية والفقرات الفرعية التي تعكس بالتفصيل أهم الممارسات التي قد يقوم بها المسيريين لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة . و لتحقيق هدف الدراسة فقد تم توزيع الاستبيان على المهنيين من أعوان الرقابة الجبائية الذين يقومون بالرقابة المحاسبية،الرقابة المصوبة ... والذين يتواجدون على مستوى المديرية العامة للضرائب في ولاية عنابة ،الطارف ،قالمة ،باتنة .وكذا على الخبراء ،المحاسبين والمستشارين الجبائيين. بدلا من توزيعها على مسيري المؤسسات وذلك نظرا لطبيعة الموضوع الذي قد يدفعهم الى عدم الاجابة على الأسئلة أو تضليل الاجابات.و من خلال هذا الفصل سيتم عرض أهم الخطوات والإجراءات المنهجية التي اعتمادها في الدراسة ، كالإطار المنهجي، عرض وتحليل النتائج ، اختبار الفرضيات وبناء نموذج الدراسة.

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة

من أجل الالمام بمختلف معطيات الدراسة تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على مجموعة من الأساليب والطرق الاحصائية الكفؤة المعززة بمعايير ومقاييس كمية وعلمية لضمان أفضل معالجة للموضوع ، وقد اعتمدنا أسلوب الاستبيان لجمع البيانات اللازمة وتفريغها وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي ***SPSS V. 25*** ، وذلك لاعتباره أداة مهمة ومتقدمة لاجراء التحليلات الاحصائية اللازمة لتحليل بيانات الأبحاث العلمية بدقة وعمق والوصول الى نتائج تفصيلية وكذا لما يمتاز به من توفير للوقت والجهد. وهو لايعتبر البرنامج الاحصائي الوحيد فهناك برامج أخرى تحقق نفس النتائج المرجوة لكنه يناسب الى حد بعيد تحليل بيانات الأبحاث في مجالات العلوم الاجتماعية وغيرها.

المطلب الأول : المنهج المستخدم وبيانات ومتغيرات الدراسة :

من خلال هذا المبحث سيتم تحديد مختلف الخطوات الاجرائية التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة ، و المتمثلة في توضيح الطريقة والأدوات المستعملة، حيث سنقوم بتحديد مجتمع وعينة الدراسة ،وابراز الحدود المكانية والزمنية لها ، وتوضيح كل الأساليب الإحصائية التي استخدمت في عرض البيانات وتحليها.

1-المنهج المتبع في الدراسة :

ان الأهداف التي تتواخاها أي دراسة يمكن تحقيقها باعتماد مناهج علمية مختلفة ،وان اختيار ماهو مناسب من بينها يرتبط بظروف الدراسة وطبيعتها فالباحث ليس حرا في اختياره للمنهج ، وإنما طبيعة الظاهرة وموضوع الدراسة وخصائصها المميزة وطبيعة العلاقة بين متغيراتها والأهداف التي يصبو الباحث إلى تحقيقها ، كل هذه الأمور تعمل مجتمعة لتفرض على الباحث المنهج الملائم للدراسة . فمعرفة المنهج المتبع في أي دراسة أمر بالغ الأهمية حتى نكون على اقتناع بالنتائج المتحصل عليها ومدى مطابقتها للواقع المدروس .

والمقصود بمنهج الدراسة هو الطريقة التي يعتمد عليها الباحث للوصول الى حقائق مقبولة حول الظاهرة موضوع الدراسة وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل الإشكالية المطروحة ، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

واستنادا لمتطلبات هذا الموضوع وللوصول إلى النتائج المرجو تحقيقها ، تم الاعتماد على **المنهج الوصفي والمنهج التحليلي** ، وهو المنهج الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ،ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها كيفيا بتوضيح خصائصها وكميا باعطائها وصفا رقميا من خلال أرقام وجداول توضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجة ارتباطها مع ظواهر أخرى ، مما يمكن الباحث من التفاعل معها فيصفها ويحللها ، وذلك من خلال معرفة بيانات ومتغيرات الدراسة ، تحديد مجتمع وعينة الدراسة ، إبراز محددات

الدراسة ، وقد اعتمدنا أيضا **المنهج الإحصائي** بالإضافة إلى المنهجين السابقين من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المعتمدة في الدراسة.

2- بيانات الدراسة :

تعتبر بيانات الدراسة الميدانية مدخلات نظام المعالجة لتوليد معلومات تساعد على الوصول إلى نتائج معينة وهي نوعان : **مصادر أولية-أصلية:**وهي البيانات التي يقوم الباحث بجمعها بنفسه عن طريق الاتصال المباشر مع مصادرها من الميدان عن طريق الاستبيان أو التعداد أو أخذ عينة من المجتمع الاحصائي ممثلة لكافة خصائص المجتمع [1]أما النوع الثاني فهي **المصادر الثانوية:** وهي بيانات تم اعدادها مسبقا أي يتم جمعها من دراسات سابقة أو بواسطة أشخاص آخرين وهيئات رسمية متخصصة بطريقة غير مباشرة وهذه الدراسة استلزمت علينا كلا الطرقتين حيث تم الاعتماد :

أولا: المقابلة الشخصية الغير مقننة.

نظرا لنوعية المعلومات الخاصة بالبحث(سرية نوعا ما) فانه تم الاعتماد الى جانب الاستبيان على اجراء المقابلات الشخصية الغير مقننة كأداة لجمع البيانات وهي عملية لاستثارة معلومات من الشخص مباشرة[2] ،تمكن من الحصول على اجابات تفصيلية أحسن من المقابلات المقننة التي تؤدي الى اجابات سطحية . فالمقابلة الشخصية لها أهمية بالغة كمصدر هام ورئيسي للحصول على المعلومات ، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات محاولة منا استقصاء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في ميدان المحاسبة والجباية ، وقد تمحور الحوار حول مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استغلال الفروقات المحاسبية والجبائية وممارسات التسيير الجبائي سواء الفعال أو العدواني من أجل تخفيض عبء الضريبة على أرباح الشركات المفروض عليها إلى أدنى حد ممكن عن طريق تجنبها:إما بطرق قانونية تحترم نص وروح القانون. أو بطرق عدوانية تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون، والتي يصعب إثبات ممارستها في الواقع حتى من قبل المختصين، مما أدى إلى اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي وقد تم اجراء المقابلة مع :

✓ إطارات في المديرية العامة للضرائب(المحققين في المحاسبة والجباية) ؛

ونظرا لصعوبات الفترة (بداية وباء كورونا) فاننا وجدنا صعوبة في التواصل المباشر مع بعض محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين لذا تم التركيز على البريد الالكتروني للاتصال بهم من أجل الحصول على معلومات بسرعة و بدون قيود.

(1)خياري رضوان،.نابتروكية فاطمة (7أفريل 2015):"التحليل الاحصائي للاستبيان باستخدام spss"ندو علمية،جامعة الدكتور يحي فارس المدية،كلية العلوم الانسانية والاجتماعية،ص4.

(2)محمد شامل بهاء الدين فهمي(2005):"الاحصاء بلا معاناة –المفاهيم مع التطبيقات باستخدام برنامجspss" الجزء الأول،مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر،ص36.

ثانيا: جمع الملاحظات .

نظرا لخصوصيات موضوع الدراسة وعدم الحصول على الاجابات الصريحة والدقيقة من المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية وتكتم الذي طبع على سلوك بعض الموظفين على الممارسات التسييرية لا سيما الجبائية منها التي تقوم بها المؤسسة واحتكار المعلومات والوثائق على بعض الاطارات وكذا قوة الارتباطات المهنية بين الموظفين ، الا أنه تم جمع بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا ومكنتنا من استسقاء المعلومات من مصادر أخرى كاللجوء للهيئات المسؤولة عن كشف هذه الممارسات ، وأبرز ما نشير إليه في هذا المجال أن :

ثالثا: المصادر الثانوية .

تعددت مصادر هذه البيانات والمعلومات لتشمل كل من :

- ✓ دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع ؛
- ✓ الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة ؛
- ✓ التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الدولية ؛
- ✓ النصوص والتشريعات الصادرة في الجرائد الرسمية .[1]
- ✓ الشبكة العنكبوتية " الانترنت " ، من خلال تصفح العديد من المواقع المتخصصة في المحاسبة والجباية خصوصا على المستوى الدولي ، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا .

3- متغيرات الدراسة :

من خلال الجانب النظري لهذه الدراسة والذي تم إعداده عن طريق الإطلاع على عدة مصادر من كتب ومذكرات ورسائل ومجلات وملتقيات ، تم تحديد **المتغير التابع** : والمتمثل في **الفجوة الضريبية** والتي تؤثر عليها مجموعة من **المتغيرات المستقلة** :والتي تتمثل في **الفروقات المحاسبية والجبائية ، التسيير الجبائي الفعال ،التسيير الجبائي العدواني** ويتضح ذلك من خلال الشكل أدناه :

(1) نعيجي عبد الكريم ، (2017) ، « مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات – دراسة ميدانية – » ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه LMD ، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير ، الميدان : إدارة المنظمات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان – ، ص ص 220 – 221 .

الشكل رقم (01/04) : النموذج الافتراضي للدراسة

المصدر : من إعداد الباحثة

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية ومحدداتها:

سنتعرض فيما يلي إلى مجتمع الدراسة والعينة التي ستطبق عليها الدراسة .

1- مجتمع الدراسة الميدانية:

يقصد بمجتمع الدراسة : "مجموعة الوحدات الاحصائية المعرفة بصورة واضحة والتي يراد منها الحصول على البيانات".[1] وبناءا على طبيعة موضوع الدراسة وأهدافها وحداثة الاشكالية المطروحة و ضرورة توفر مستوي علمي للمستجيب للتعامل مع أسئلة الاستبيان وفهمه ، فقد تم اختيار مجتمع الدراسة على معيار حيازة أقل شهادة مهنية وهي البكالوريا ، كشرط لقبول المشاركات ضمن عينة الدراسة ، وعليه فقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين رئيسيتين هي :

أ- **الفئة الأولى** : المحقيقين في المحاسبة(أعوان الرقابة الجبائية الذين يقومون بالرقابة المحاسبية،الرقابة المصوبة و ***Vasef***) الذين يتواجدون على مستوى المديرية العامة للضرائب في ولاية **عنابة ،الطارف ،قالمة ،باتنة .**

ب- الفئة الثانية : الخبراء المحاسبين ، محافظي الحسابات ،محاسب في مكتب محاسبة والمستشارين الجبائين.

وقد اعتمدنا تعبئة وتجميع الاستتبيانات عن طريقة التسليم والاستلام المباشر ، ودعمها بأسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة ، الإرسال والاستلام الالكتروني ، أو إيصالها عن طريق بعض الزملاء .

(1)رحيم يونس العزاوي(2008) :"مقدمة في منهج البحث العلمي."دار دجلة ،الأردن ،ط1 ص161.

2- عينة الدراسة :

لقد تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة والبالغ عددها 120 فرد-منها 20 استبيان تم ارساله عن طريق البريد الالكتروني-، يتميزون بقدر كاف من العلم والمعرفة والخبرة المهنية في المجال المحاسبي والجبائي ، حيث تم قبول 67 استبيان ، ويوضح الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة حسب الفئات المشمولة بالدراسة .

الجدول رقم (02/04) : توزيع عينة الدراسة

البيان	المديرية العامة للضرائب		خبراء ومحافظي حسابات ومحاسبين في مكتب ومستشارين جبائين		المجموع	
	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%
الاستبيانات الموزعة	80	100	40	100	**120**	**100**
الاستبيانات المسترجعة	66	82.5	28	70	**94**	**78.33**
الاستبيانات غير المسترجعة	14	17.5	12	30	**26**	**21.66**
الاستبيانات الملغاة	22	33.33	05	17.85	**27**	**28.72**
الاستبيانات المستعملة	**44**	**66.66**	**23**	**82.14**	**67**	**71.27**

المصدر : من إعداد الباحثة.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أنه تم توزيع 120 استبيان على عينة عشوائية وقد كانت نسبة الاستبيانات الصالحة لتحليل 71.27% أي 67 استبانة من أصل 94 ،وهي نسبة مقبولة ويمكن الاعتماد عليها في الدراسة في حين تم الغاء 28.72% أي مايقدر ب 27 استبيان نظرا لعدم اجابتهم على بعض الأسئلة .

3 - محددات الدراسة :

تتمثل محددات الدراسة في كل من :

أ- **الحدود الزمنية :** تمت الدراسة الميدانية سنة 2020 ابتداءا من شهر جانفي الى شهر مارس .

ب- الحدود المكانية : استهدفت الدراسة مصالح الإدارة الجبائية التي تتمثل في كل من : المديرية الولائية للضرائب على مستوى ولايات عنابة والطارف ،قالمة وباتنة بالإضافة إلى مكاتب الخبراء المحاسبين ومفتشي الحسابات ومحاسبين في مكاتب المحاسبة على مستوى نفس الولايات.

جـ- الحدود الموضوعية : اهتمت الدراسة بمعرفة مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات تسييرية لأغراض ضريبية سواء كانت قانونية تحترم نص وروح القانون أو عدوانية تحترم نص القانون فقط.

المطلب الثالث : الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية المستخدمة في الدراسة وهيكل الاستبيان:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها ، تم استخدام الاحصاء الوصفي والتحليلي وذلك باستخدام باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ***SPSS V.25***، والتي نوردها فيما يلي :

1-أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي :

أولا : الأساليب الاحصائية الوصفية(*Statistiques Descriptives*).

إن أسلوب الإحصاء الوصفي عبارة عن علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية ، ويساعد على وصف البيانات واعطاء نظرة مفصلة عنها،فباستخدام أدوات مختلفة من الاحصاء الوصفي نحصل على نظرة متعددة الجوانب حول البيانات نستطيع منها استخلاص الكثير من النتائج [1] وذلك باستخدام :

أ- الجداول التكرارية : يتم في هذه الطريقة تلخيص وتنظيم البيانات في جداول إحصائية يختلف شكلها(بسيطة،،بسيطة متجمعة،مزدوجة..) حسب نوع البيانات (وصفية أو كمية متقطعة أو مستمرة) مما يعطي تصورا في سبيل وصف طبيعة الظاهرة(المتغير) .

ب- التكرار المطلق والنسبة المئوية : وذلك بهدف التفرقة بين فئات العينة ، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجاباتها إلى إجمالي عددها ، وقد تم الاعتماد على هذين المؤشرين لتحديد عدد ونسبة اتفاق أفراد العينة على الإجابة .

جـ- التمثيل البياني : يعد التمثيل أو العرض البياني وسيلة أخرى مساعدة تمكن من الافصاح عن خصائص الظاهرة بصورة سريعة وتمكن من اجراء مقارنات بين توزيعات مختلفة ويأخذ عدة أشكال (أعمدة بسيطة،أعمدة مجزئة ،أعمدة متاصقة ،الدائرة البيانية، المنحنى التكراري...)[2] .

د- المتوسط الحسابي : يعتبر أحد مقاييس النزعة المركزية ، فهو يصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم الشاذة، وبذلك فهو يستخدم لتحديد الرأي العام لأفراد العينة وترتيب البنود والذي يحسب من العلاقة التالية:

$$\bar{X} = \frac{n_1x_1 + n_2x_2 + \ldots + n_kx_k}{n = n_1 + n_2 + \ldots + n_k} = \frac{\sum_{i=1}^{k} n_ix_i}{n}$$

هـ- الانحراف المعياري : يعد الانحراف المعياري من أكثر مقاييس التشتت شيوعا وأهمية واستخداما في التطبيقات العلمية ،يقيس الانحراف المعياري درجة الاختلاف بين القيم ووسطها الحسابي ،وهو عبارة عن الجذر التربيعي الموجب للتباين ، وهو أحد مقاييس التشتت التي تقيس مدى البعد أو التشتت بين مفردات المتغير عن مقياس النزعة المركزية الخاص بها ، وتوجد مقاييس مطلقة للتشتت ومقاييس نسبية ، لذلك سنستخدمه للتعرف على مدى الفروقات في إجابات المستجوبين وبين متوسطها الحسابي وتحليل نتائج الدراسة بالعلاقة :

(1) غيث البحر ، معن التنجي ، (13 يوليو 2014) ، « التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج *IBM SPSS Statistics* » ، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة ، ص ص 14 .

(2) محمد شامل بهاء الدين فهمي(2005)،مرجع سابق،ص165.

$$\delta = \sqrt{\frac{1}{N-1}\sum_{i=1}^{N}(x_i - \bar{x})^2}$$

δ: الانحراف المعياري N: حجم العينة

$\bar{x}$: المتوسط الحسابي $x_i - \bar{x}$: انحراف البيانات عن متوسطاتها الحسابية

ثانيا: أساليب الإحصاء الاستدلالية .

عبارة عن مجموعة من الطرق التي تستخدم للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة عشوائية (الإحصائية) من هذا المجتمع معتمدة طرق إحصائية محددة ، فالإحصاء الاستدلالي يتعامل مع التعميم والتقدير والتنبؤ ، إلا أنه يتسم في بعض الحالات بعدم التأكد مما يدعونا لمعالجة القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الاحتمالات ، مما يعطي فكرة عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث .[1]

قبل ذلك وجب علينا معرفة ما إذا كانت عينة الدراسة ذات توزيع طبيعي فقمنا باختبار ***كولوموجروف سمرنوف*** ***(Simple Kolmogorov-Smirov)*** لضرورته في حالة اختبار الفرضيات وهذا عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 (Sig>0.05) ، وكانت القيمة تساوي 0.101 وهي أكبر من 0.05 وبهذا يكون توزيع عينة الدراسة طبيعي ، وبعد معرفتنا أن عينة الدراسة ذات توزيع طبيعي استخدمنا أساليب الإحصاء الاستدلالي التالية :

أ- معامل الارتباط (*Correlation*):

يعرف الارتباط بأنه تعيين طبيعة وقوة العلاقة بين متغيرين (***X*** و***Y***) أو عدمها ويعتبر معامل الارتباط مؤشر لهذه العلاقة ويرمز له بالرمز (***r***) في حالة العينة وبالرمز ***p*** (رو) في حالة المجتمع ، وهو يركز على نقطتين:

✓ **نوع العلاقة:** وتأخذ ثلاث أنواع حسب اشارة معامل الارتباط فاذا كانت اشارة معامل الارتباط ***r*** **سالبة** فتوجد علاقة **عكسية** بين المتغيرين أي زيادة أحد المتغيرين يصاحبه انخفاض في المتغير الثاني أو العكس أما اذا كانت اشارة معامل الارتباط ***r*** **موجبة** فالعلاقة **طردية** بمعنى أي زيادة في أحد المتغيرين يقابلها زيادة في المتغير الآخر أو العكس،أما اذا كان معامل الارتباط ***r*** **=0** دل ذلك على **انعدام العلاقة.**

✓ **قوة العلاقة:**يمكن الحكم على قوة العلاقة من حيث درجة قربها أو بعدها عن −1 و 1+ الى ضعيف جدا (أقل من 0.3) وضعيف (أقل من 0.5) ومتوسط(0.5 الى 0.7) وقوي (0.7 الى 0.9) وقوي جدا (أكبر من 0.9) سواء كانت علاقة طردية أو عكسية.

وتختلف مقاييس الارتباط وذلك حسب نوعية البيانات ، فقد اتبعنا في دراستنا:

(1) نعيجي عبد الكريم ، (2017) ،مرجع سابق ، ص 221.

– **معامل الارتباط الخطي لبيرسون (*Pearson*)** : يستخدم لقياس التغير الذي يطرأ على المتغير التابع (***Dépendant***) ويرمز له ***Y*** عندما تتغير قيم المتغير المستقل (***Indépendant***) ويرمز له ***X*** أو العكس ، ويستخدم هذا المقياس في حالة العينات الكبيرة والبيانات الكمية .

– **معامل ألفا كرونباخ :** هو مقياس يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان ،وهو مقياس يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين اجابات الأسئلة ، حيث يقيس هذا المعامل الارتباط الداخلي في فقرات الاستبانة (بين إجابات الأسئلة) ، وحسب دراسة للباحثين «***Strong*** » و«***Hensley*** » فإنه حتى يتحقق ثبات الأداة يجب أن يكون معامل ألفا– كرونباخ أكبر أو يساوي 0,60 ، و أي زيادة في قيمة معامل ألف كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات و يحسب معامل ألفا– كرونباخ بالمعادلة التالية :

$$\alpha = \frac{k}{k-1}\left(1 - \frac{\sigma_{yi}^2}{\sigma_x^2}\right)$$

حيث أن : K : عدد الأسئلة .

σ_{yi}^2 : الانحراف المعياري لإجابات السؤال ***i*** .

σ_x^2 : الانحراف المعياري لكل الإجابات (لإجابات جميع الأسئلة) .[1]

–**معامل التجزئة النصفية *(Spilt-Half)*:** ويقيس أيضا درجة ثبات وصدق الاستبيان.

ب– اختبار مربع كاي للاستقلالية *Chi-square* : بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية (العوامل الديمغرافية) .وذلك بوضع:

✓ **فرضية العدم (الفرضية الصفرية) *nulle hypotheses*: لا** توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني عند مستوى معنوية ***sig***=0.05، ويرمز لها بالرمز ***H_o*** .

✓ **الفرضية البديلة *alternative hypotheses*:** توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني عند مستوى معنوية ***sig=0.05***، ويرمز لها بالرمز ***H_o*** . وتقبل حال رفض ***H_o*** والعكس صحيح ، ويرمز لها أيضا بالرمز ***H_1***

فاذا كانت مستوى الدلالة المعنوية *Significance Level* – هو أقصى احتمال يمكن تحمله من الخطأ الأول ، ويرمز لهذا الاحتمال بالرمز α يحدد قبل سحب العينة وعادة يكون 0.05 أو 0.01– أقل من أو تساوي 0.05 نرفض فرض العدم ***H_o***، ونقبل ***H_1*** .

(1)غيث البحر ، معن التتجي ، (13 يوليو 2014)،مرجع سابق ،ص 14–15.

ج- اختبار تحليل التباين الأحادي (*ANOVA*): هو اختصار للمصطلح الانجليزي ***Analysis of Variance***، ويعتمد هذا الأسلوب من أساليب التحليل الإحصائي على ما يعرف باختبار ***F*** لكل اجمالي محور من محاور الدراسة على العوامل الديمغرافية .

وذلك بوضع فرض العدمH_o : **لا**توجد فروق بين متوسطات اجابات العينة تبعا للعامل .

أمام الفرض البديل H_1 : توجد فروق بين متوسطات اجابات العينة تبعا للعامل .

فاذا كانت مستوى الدلالة المعنوية *Significance Level*- هو أقصى احتمال يمكن تحمله من الخطأ الأول ، ويرمز لهذا الاحتمال بالرمز α يحدد قبل سحب العينة وعادة يكون 0.05 أو 0.01- أقل من أو تساوي 0.05 نرفض فرض العدم H_o، ونقبل H_1 .

د-اختبار *One-Sample T-test*: تم استخدامه لاختبار صحة الفرضيات الخاصة بكل محور من محاور الدراسة.

هـ-الانحدار الخطي المتعدد التدريجي :*Multiple Linear Regression Analysis* يعد أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد من أهم الأدوات البحثية في شتى المجالات ، ويهدف الى دراسة العلاقة البينية بين متغير متأثر تابع***(Y)*** وأكثر من متغير مؤثر مستقل(***Xi***) بواسطة معادلة رياضية تسمى نموذج الانحدار الخطي المتعدد.[1]

2- هيكل الاستبيان للدراسة الميدانية ومراحله :

لقد مرت عملية اعداد الاستبيان بمراحل مختلفة بدءا بمرحلة صياغة الأسئلة حول موضوع الدراسة وهيكلتها ، مرورا بعملية نشرها وتوزيعها ، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولا إلى مرحلة معالجة وتحليل خصائص ونتائج العينة .

أولا: هيكل الاستبيان .

يعتبر الاستبيان أو الاستمارة من أكثر وأهم أدوات جمع البيانات استخداما في البحوث النفسية والتربوية والاجتماعية،وذلك نظرا لقلة تكلفة استخدامها من جهة وسهولة معالجة البيانات التي نحصل عليها من جهة أخرى. وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة تعد اعدادا محددا ومحكما وترسل أو تسلم شخصيا الى العينة المختارة ويتم الاجابة عليها دون مساعدة الباحث ،فهي اذا وسيلة منظمة لجمع المعلومات وتحليلها بغرض اتخاذ قرارات والحكم على مدى صحة فرضيات الدراسة.

وقد ركزنا عند قيامنا بصياغة الاستبيان على وضوح واختصار وسهولة الأسئلة المطروحة ،وتجنب الأسئلة التي توحي بالاجابة وكذا محاولة مراعاة التدرج المنطقي في ترتيبها من خلال عرضها في اطار محاور

(1) فريد خليل الجاعوني(2008):"أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد في دراسة أهم المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والديمغرافية المؤثرة في معدل الولادات الكلية (دراسة تطبيقية من واقع بيانات تقرير التنمية البشرية لعام 2006)"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 24-العدد الثاني،ص 239.

واضحة ومستقلة حتى نتمكن من اختبار الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة . ولقد اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على الاستبيان بالمقابلة وكذا تم ارسال بعض منها مع بعض الزملاء الذين يزاولون نشاطهم في المديرية العامة للضرائب ، وقبل أن يصبح استبيان الدراسة في صيغته النهائية فقد مر بعدة مراحل أهمها :

✓ صياغة استبيان أولي بعد أن أبدى الأستاذ المشرف حوله عدة ملاحظات وتوجيهات شملت الشكل والمضمون، ثم عرضه على مجموعة من الأساتذة والمحكمين بهدف إفادتنا ببعض الملاحظات حول مدى صدقه وكفاءته في قياس متغيرات الدراسة ؛

✓ بعد إجراء التعديلات اللازمة على الاستبيان ، تمت صياغته في شكله النهائي ، وهو مكون من جزئين رئيسيين هدفت الباحثة من خلالهم التعرف عبارة على :

➢ **الجزء الأول** : يضم المتغيرات الديموغرافية وهي متغيرات وصفية ثابتة لكل مستجيب وهي ضمن **المحور الأول** والتي تتمثل في : المؤهل العلمي، التخصص العلمي ، الهيئة المستخدمة ، الخبرة المهنية ،الدورات التدريبية.

➢ **الجزء الثاني** : يتكون من محاور رئيسية تم التعرف عليها من خلال مجموعة من الفقرات بلغت 42 فقرة رئيسية ويتفرع من كل منها فقرات فرعية وقد كانت موزعة على المحاور كالآتي :

-**المحور الثاني:** الفقرات من (01-10) تهدف إلى معرفة مدى استغلال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي والإفصاح عن الضرائب المؤجلة لتخفيض الدخل الضريبي؛

-**المحور الثالث** : الفقرات من (11-24) تهدف إلى معرفة مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال من أجل الحصول على الخصومات والمزايا الضريبية ؛

-**المحور الرابع** : الفقرات من (25-36) تهدف إلى التعرف على مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات التسيير الجبائي العدواني لدوافع ضريبية.

-**المحور الخامس** : الفقرات من (37-42) تهدف إلى التأكد من وجود فجوة ضريبية فالضرائب المطلوب دفعها أكبر من الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات الاقتصادية.

وقد تم عرض هذه الفقرات على مقياس ليكارت ***Likert*** خماسي الدرجات ، وذلك حسب القياس النسبي في تحديد تقييم رأيهم في كل فقرة ، كما هو مبين في الجدول (4-2) :

الجدول رقم (02/04) : قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد في الدراسة.

الوزن	5	4	3	2	1
القياس النسبي	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما

المصدر : النجار فايز ، النجار نبيل جمعة ، الزعبي ماجد راضي ، (2010) " أساليب البحث العلمي – منظور تطبيقي –" ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 661 .

لقد كانت مستويات الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي موضوعة من طرف الباحث معتمدا على الجدول (4-2) ، والذي يبين بأن المتغير يعبر عن الخيارات (أتفق تماما ، أتفق ، محايد ، لا أتفق ، لا أتفق تماما) وهو مقياس ترتيبي ، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان (أتفق تماما=5 ، أتفق=4 ، محايد=3 ، لا أتفق=2 ، لا أتفق تماما=1) .

وقد قمنا بتصحيح الفقرات السلبية للاستبيان بالطريقة الموضحة في الجدول الموالي :

الجدول رقم : (03/04) : طريقة تصحيح الاستبيان بفقراته الإيجابية والسلبية

الفقرة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
إيجابية	5 درجات	4 درجات	3 درجات	درجتان	درجة واحدة
سلبية	درجة واحدة	درجتان	3 درجات	4 درجات	5 درجات

المصدر : وليد عبد الرحمن الفرا ت، (2009) ، " تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي ***SPSS*** " ، الندوة العالمية للشباب الإسلامي ، إدارة البرامج والشؤون الخارجية ، ص 07 .

ولدقة النتائج ولأجل تحديد فئات هذا المقياس نستخرج طول الفئة والذي يحسب كما يلي:

طول الفئة=المدى/عدد درجات المقياس

حيث أن المدى يعبر عن الفرق بين أعلى وأدنى درجة (5-1=4) ثم تقسيم المدى على عدد الفئات للحصول على طول الفئة الصحيح.

طول الفئة:5/4=0.8

وبعد ذلك يتم حساب المتوسط المرجح ***(weighted mean)*** ثم يحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

الجدول رقم (04/04):مستويات المتوسط الحسابي المرجح من حيث الأهمية النسبية.

المتوسط المرجح	الوزن النسبي	الدرجة	الرمز
من 1 إلى أقل من 1,80	أقل من 36 %	متدنية جدا	1
من 1,80 إلى أقل من 2,60	36 % – أقل من 52 %	متدنية	2
من 2,60 إلى أقل من 3,40	52 % – أقل من 68 %	متوسطة	3
من 3,40 إلى أقل من 4,20	68 % – أقل من 84 %	عالية	4
4,20 فأكثر	84 % فأكثر	عالية جدا	5

المصدر:من اعداد الباحثة.

ثانيا:نشر وتوزيع الاستبيان :

أجريت الدراسة الميدانية من خلال توزيع استبيان في نسختين :

✓ ورقية على من يسهل الاتصال المباشر بأفراد عينته ؛ أو ارسال الاستبيان مع زملاء موظفين في المديرية العامة للضرائب بالنسبة لولاتي :قالمة وباتنة.

✓ والكترونية عن طريق إرسال الاستبانة كملف عبر البريد الالكتروني .

3- صعوبات الدراسة الميدانية:

رغم بلوغ عدد الاستبانات المسترجعة المستوى الذي يسمح بالاعتماد عليه في الدراسة ، إلا أنه واجهتنا العديد من المشاكل والقيود نذكر منها :

✓ التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفة ، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير بعض الاستبانات الموزعة لاسيما عند بداية جائحة كورونا والتوقف عن العمل الأمر الذي أدى الى ضياع بعض منها؛

✓ انتشار أفراد العينة في مناطق مختلفة لا سيما في ولاتي قالمة وباتنة، الأمر الذي حال دون الاتصال المباشر بهم لتوضيح أي لبس قد يكتنف أفراد العينة .

بعد استرجاع الاستبانات الموزعة على أفراد العينة المكونة لمجتمع الدراسة ، وقبل تحليل إجابات المستجوبين واستخلاص النتائج ، قمنا بإتباع الإجراءات المتمثلة في : صدق أداة الدراسة وثباتها ، وتبيان أساليب معالجة البيانات إحصائيا ، خصائص عينة الدراسة .

المبحث الثاني:الاجراءات المتبعة لاختبار الاستبيان وتحليل خصائص ونتائج عينة الدراسة.

المطلب الأول : صدق وثبات الاستبيان (صدق أداة الدراسة) واعتدالية التوزيع:

صدق الاستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد ، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة ، أما ثبات الاستبيان فيعني أنها تعطي نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف،أو بعبارة أخرى هو الاستقرار في نتائج الاستبيان ،وعدم تغيرها بشكل كبير ،فيما لو تم اعادة توزيعها على نفس أفراد العينة عدة مرات وفي فترات زمنية معينة.

وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة من خلال معامل ألفا – كرونباخ ***Cronbach Alpha*** ومعامل التجزئة النصفية ***Split-half*** ، وهذه المعاملات تأخذ قيما بين الصفر والواحد ، فعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد نقول بأن الاستبيان صادق وأنه ممثل للمجتمع المدروس ، أما عندما يكون قريبا من الصفر فنقول بأن الاستبيان لا يمثل المجتمع ، وفي هذه الحالة ينصح بإعادة صياغة أسئلة الاستبيان ، وتستخدم نفس المعايير لحساب معامل الثبات أيضا ، ويتم حساب معامل الصدق عن طريق أخذ جذر معامل الثبات .[1]

1- اختبار صدق الاستبيان :

لقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان من خلال الطرق التالية :

أولا: الصدق الظاهري (صدق الاستبيان من خلال المحكمين) .

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين المتمرسين في مناهج البحث واعداد الاستبيانات وكذلك المتخصصون من ذوي الخبرة في المحاسبة والجباية ، لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل فقرة للمحور الذي تنتمي اليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لفقرات الاستبيان ، ومدى شموله لمشكل الدراسة وأهدافها ، وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم حذف و تعديل و اضافة بعض الفقرات لتحسين أداة الدراسة.

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي (*Internal Validity*)

ويقصد به مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي اليه أي أن الفقرة تقيس ماوضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر.

وقد تم حساب الاتساق الداخلي باستخدام معامل ***ارتباط بيرسون*** بين درجة كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه ، ويكون الارتباط كبير إذا كان مستوى ***المعنوية*** أقل من 0,05 .

أ- صدق الاتساق الداخلي لفقرات محاور الدراسة :

لقد تم حساب صدق الاتساق لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة والبالغ عددها 67 ، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له ، وهي موضحة في الجدول الموالي :

(1) غيث البحر ، معن التنجي ، (13 يوليو 2014) ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

الجدول رقم (05/04) : نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الثاني.

الرقم	فقـــــرات المحور الثاني	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
أ-يتميز النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بالجمود رغم الإصلاحات التي مستهما			
1	يتميز النظام المحاسبي المالي بعد التطبيق الفعلي له ب:		
	1-الجمود وعدم مواكبة أي تغيير في IAS.	0.354*	0.038
	2- عدم حدوث تغييرات جديدة على قواعد SCF بعد التطبيق الفعلي له.	0.423**	0.006
2	لم يتم تطبيق جميع التغيرات التي جاء بها SCF من:		
	1-قواعد تقييم: التكلفة التاريخية،القيمة العادلة،القيمة المحينة....	0.687**	0.000
	2- القوائم المالية: الميزانية،حساب النتائج،جدول الخزينة...	0.593**	0.000
	3- قواعد أخرى :أسبقية الواقع الاقتصادي،استهلاك الأصول حسب المنافع الاقتصادية،انخفاض القيمة،منافع الموظفين،الإيجار التمويلي...	0.754**	0.001
3	نتج عن عصرنة الإدارة الجبائية:		
	1-عدم استقرار في النظام الجبائي الجزائري.	0.249*	0.042
	2- عدم زيادة في الإيرادات الجبائية من خلال عدم زيادة الامتثال الضريبي.	0.78**	0.000
	3- عدم مرونة النظام الجبائي(فعالية القوانين الجبائية المتخذة في زيادة الإيرادات).	0.88*	0.014
ب- استقلالية النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي أدى الى زيادة الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي.			
4	يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود ذات الطابع الجبائي:		
	1- لايتدخل القانون الجبائي في قواعد التقييم،العرض والإفصاح المحاسبي.	0.693**	0.001
	2- يتم تطبيق جميع القواعد المحاسبية حتى وان اختلفت مع القواعد الجبائية.	0.70**	0.000
5	وجود فروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي يرجع ل		
	1-استناد القاعدة المحاسبية على الحقيقة الاقتصادية للعمليات المالية.	0.534**	0.000
	2-استناد القاعدة الجبائية على مبدأ الشرعية وعدم تطبيق القوانين بأثر رجعي.	0.772**	0.000
	3-كثرة التغييرات في القوانين الجبائية من سنة مالية لأخرى وتعدد الجهات المصدرة لها	0.660**	0.000
6	يعتمد تحديد الدخل الخاضع للضريبة أساسا على الدخل المحاسبي.	0.744**	0.000
7	في حالة وجود فروقات بين الدخلين فانه يتم :		
	1- الإفصاح عن أصل أو خصم ضريبي مؤجل.	0.403**	0.001
	2- التوسع في الإفصاح عن المعلومات ذات الغرض الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .	0.353*	0.039
يقوم مسيري المؤسسات باستغلال الفروقات المحاسبية و الجبائية والإفصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية			
8	يتم استهلاك الأصول الثابتة على أساس:		

	1- مدة المنفعة الفعلية للأصل وليس حسب مدة الاستخدام الجبائية.	0.531*	0.024
	2- القيمة الإجمالية منقوص منها القيمة المتبقية وليس القيمة الأصلية.	0.490**	0.000
	3-استهلاك الأصول حسب العناصر المكونة له.	0.467**	0.000
9	تقوم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها وتسجيل:		
	1- فائض أو نقصان القيمة الناجمة عن إعادة التقييم.	0.291*	0.017
	2- تعديل الأساس المستقبلي للاستهلاك في حالة إعادة التقييم.	0.330**	0.006
10	تقوم المؤسسة بعمليات أخرى:		
	1-تكوين مؤونات أعمال الصيانة الكبرى.	0.327**	0.007
	2- الإيجار التمويلي بدلا من الإيجار البسيط.	0.415*	0.041
	3- تكوين مؤونة لمنافع الموظفين.	0.724*	0.020
	4-تقييم أصولها بالقيمة العادلة.	0.456**	0.000
	5- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.	0.430**	0.000

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

**** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ فأقل .***

من خلال الجدول يتبين لنا عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وجود ارتباط موجب بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي حيث تراوحت معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات بين 0.249(الفقرة 3-1) في حدها أدنى و0.88 في حدها الأعلى(الفقرة 3-3) ، وهي بذلك تقيس ماوضعت لقياسه بصدق.

الجدول رقم (06/04) : نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الثالث

الرقم	فقـــــرات المحور الثالث	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
أ- تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مقومات التسيير الجبائي الفعال الذي يؤثر على اتخاذ القرارات المالية.			
11	يتوفر لدى المؤسسة الاقتصادية مقومات التسيير الجبائي الفعال:		
	1-يتوفر الهيكل التنظيمي على :نظام معلومات جبائي يجسد الإستراتيجية الجائية، نظام رقابي داخلي،الوظيفة الضريبية ،والمراجعة الضريبية .	0.457*	0.000
	2- يتمتع مسيري المؤسسة ب:الثقافة المحاسبية،الوعي الضريبي،الدراية الكافية بسياسات التحريض التي تتبعها الدولة ،و رصد جميع المستجدات وإعلام ذوي المصلحة بها.	0.531**	0.000
12	يدمج مسيري المؤسسة المتغير الجبائي قبل اتخاذ أي قرار مالي ل:		
	1- التحكم في وضعية التدفقات النقدية من خلال احترام مواعيد الضرائب.	0.654**	0.001
	2- تمويل استثماراتها بالقروض بدلا من تمويلها بحقوق ملكيتها لما يترتب عليها من وفورات ضريبية مع الديون.	0.573**	0.000
	3- اعتماد المزيج التمويلي (رؤوس الأموال بالإضافة إلى الاستدانة).	0.377**	0.002
	4- استخدام أرباحها في تمويل استثمارها بدلا من توزيعها عند تحقيق معدلات نمو كبيرة	0.388**	0.001
13	يعتمد مسيري المؤسسة لاتخاذ أي قرار مالي على حساب:		
	1- -القيمة الحالية للتدفقات النقدية *(VAN)* للمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية.	0.520**	0.000
	2- نسب الرفع المالي(*LEV*) لقياس الأثر السلبي أوالايجابي للاستدانة.	0.398**	0.001
	3- معدل النمو (*RG*) لقياس نسب توزيع الأرباح أو عدم توزيعها.	0.765*	0.032
14	يعتمد المسير لتقييم مستوى الأداء المالي للمؤسسة وقيمتها السوقية على:		
	1- المؤشرات التقليدية للأداء:(العائد على الأصول،العائد على المساهمين...)	0.864**	0.000
	2- المؤشرات الحديثة للقيمة:(القيمة الاقتصادية المضافة*EVA*،مؤشر *Topin's q*)	0.379**	0.002
15	تقوم المؤسسة بتطبيق حوكمة الشركات لتوجيه ورقابة الأعمال :		
	1- العمل على حفظ حقوق المساهمين،المعاملة المتساوية للمساهمين،تحديد أدوار كل طرف له مصلحة.	0.418**	0.000
	2-التماثل في الإفصاح عن المعلومات المالية والغير مالية في الوقت المناسب بين مالكي ومديري المؤسسة.	0.638*	0.018
ب-تقوم المؤسسات الاقتصادية بالتسيير الجبائي من خلال الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاستثمار والسياسات المحاسبية والمالية.			
16	تقوم المؤسسة بالتسيير الجبائي من خلال احترام القواعد المعمول بها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تصريحاتها:		
	1- مسك دفاتر محاسبية وفق القوانين والأنظمة المعمول بها(المادتين 152-153) وكذا المادتين (9-10 من القانون التجاري)	0.326*	0.045
	2- تقديم تصريحاتها الخاصة ب *IBS* قبل 30 أفريل لتجاوز غرامات التأخير والتحديد الجزافي للضريبة.	0.651**	0.000

	3-تسديد *IBS* عن طريق نظام الدفع التلقائي من خلال 03 أقساط لاستغلال الوقت وتجنب دفعها كلها معا.	0.343**	0.004
17	التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من مزايا قانون الضرائب المباشرة:		
	1- تنزيل الخسارة من الربح المحقق خلال سنة موالية إلى غاية 04 سنوات.	0.884**	0.001
	2- الاستثمار في مشاريع بحث وتطوير كبيرة، وإطالة الفترة التجريبية.	0.621*	0.032
	3- تنزيل قيمة الاهتلاك الخاصة بالتثبيتات بإتباع الطريقة التي تحقق أكبر وفر ضريبي.	0.460*	0.034
	4-تنزيل الخسائر اللازمة والناجمة عن إتلاف البضائع الفاسدة والديون المعدومة بالاتفاق مع السلطات الضريبية	0.399**	0.001
	5- تنزيل خسائر تحويل الديون بالعملة الأجنبية.	0.716**	0.000
18	التسيير الجبائي من خلال المفاضلة بين المزايا التي يمنحها ق.ض.م.ر.م		
	1- الايجار التمويلي للتثبيتات بدلا من امتلاكها نظرا للوفورات التي يمكن تحقيقها.	0.474*	0.027
	2- اطالة فترة الرقابة الجبائية ورفض التصحيح في مبلغ الضريبة الذي وضعته الإدارة الجبائية واللجوء للنزاع في المحاكم.	0.337**	0.005
	3- اختيار النشاط الذي تزاوله والذي يحقق لها أكبر وفر ضريبي.	0.851**	0.000
	4- انجاز خدمة أو سلعة ضمن العقود طويلة الأجل.	0.74**	0.008
19	التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من مزايا قانون الاستثمار:		
	1-الاستفادة من إعفاءات قانون تشجيع الاستثمار والإعفاءات الإضافية في القطاعات المختلفة والمناطق المختلفة(الشمال،الجنوب..)	0.674*	0.025
	2- الاستثمار في مشاريع تحدث مناصب شغل(100منصب).	0.379**	0.002
	3- إنشاء مصانع أو فروع في المناطق تستدعي تنميتها مساعدة خاصة من قبل الدولة (الجنوب) والهضاب العليا.	0.342**	0.005
	4- زيادة استراد السلع والتثبيتات في فترة إعفائها من الرسوم الجمركية.	0.480*	0.022
20	التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من السياسات المحاسبية والمالية:		
	1- الاختيار بين السياسات المحاسبية التي تحقق وفورات ضريبية من خلال الاستعانة بخبراء مختصين في الجباية.	0.382**	0.001
	2- استبدال الأصول بدلا من بيعها لتخفيف العبء الضريبي.	0.428**	0.000
	3- رسملة تكاليف الاقتراض بدلا من فتح حساب خاص بها.	0.620**	0.031
	4- استخدام طريقة المتوسط المرجح عند تسعير المخزون.	0.491**	0.000
	5- تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص بدلا من الثابت.	0.480**	0.000
	6- الدخول للأسواق الخارجية بمكاتب تمثيل بدلا من إنشاء فروع تفرض عليها الضريبة.	0.304*	0.012
ج- تقوم المؤسسات الاقتصادية باحترام حدود التسيير الجبائي وعدم تسيير الخطر الجبائي وقياس فعالية تسييرها .			
21	لا تعتبر الإدارة الجبائية وحدة تحكم إدارية في المؤسسة:		
	1- لا تتدخل الإدارة الجبائية في القرارات التسييرية للمؤسسة والتي يجدها المسير مناسبة.	0.545*	0.046
	2- للمسير حرية الاختيار بين البدائل المتاحة لتخفيض الالتزامات الضريبية لأدنى حد ممكن دون تجاوز مبدأي التعسف في استعمال الحق والممارسات الغير عادية للتسيير.	0.771**	0.001
22	لا يقوم المسير داخل المؤسسة باتخاذ قرارات لمصلحة طرف ثالث ك:		

	1- تمويل النفقات الشخصية للمدير وعائلته على الحساب الخاص للمؤسسة.	0.661**	0.003
	2- دفع أجور وتعويضات زائدة للموظفين لا تتناسب مع عملهم أو سلفيات بدون فوائد.	0.720**	0.002
	3- اقراض فروع المؤسسة مبالغ مالية ثم مسح هذه الديون.	0.557*	0.036
	4- بيع المؤسسة لبعض ممتلكاتها بسعر أقل من سعر السوق لإحدى فروعها.	0.523**	0.000
	5- مسح ديون لبعض زبائنها الذين لديهم علاقة بالمؤسسة.	0.378**	0.002
	6- تتدخل الإدارة الجبائية في القرارات السابقة إن تم اتخاذها من قبل إدارة المؤسسة.	0.842**	0.000
23	تقوم المؤسسة بتسيير الخطر الجبائي حيث:		
	1- لم تدخل المؤسسة في معاملات مع مؤسسات كبيرة أو تنشط في قطاع غير معروف.	0.425**	0.000
	2- لم تتعرض لخسائر ناجمة عن نقص أو سهو في تطبيق الإجراءات الداخلية من قبل المسؤولين الداخليين.	0.694**	0.002
	3- لا تقوم المؤسسة بإدخال تعديلات على التسجيلات المحاسبية بعد غلقها.	0.641**	0.000
	4- لم تتعرض المؤسسة للرقابة الجبائية تم فيها تصحيح مبلغ الضريبة.	0.317**	0.009
	5- لم تتأخر المؤسسة في تسديد التزاماتها للإدارة الضريبية،الموردين،المقرضين....	0.558*	0.035
	6- ويلتزم المسؤولين في الهيكل الوظيفي(الخاص بالمحاسبة والجباية) باحترام جميع القواعد والقوانين من خلال إجراءات التدقيق الداخلي أو الخارجي وإجراءات اليقظة الضريبية.	0.861**	0.008
24	تقوم المؤسسة بقياس فعالية التسيير الجبائي الاعتماد على:		
	1-معدل الضريبة الفعلي(ETR).(الذي يعكس الاستفادة من الآثار التراكمية للحوافز الضريبية المختلفة)	0.722*	0.041
	2- معدل الضريبة القانوني(محدد في قوانين المالية)	0.420**	0.000

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

**** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ فأقل .***

يتضح من خلال الجدول أعلاه وجود ارتباط موجب بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات والمعدل الكلي لها بين 0.304 كحد أدنى (الفقرة 20-6) و0.884 كحد أعلى (الفقرة 17-1)، وهي دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وهي قوية ، مما يدل على صدق ما وضعت لقياسه .

الجدول رقم (07/04) : نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الرابع

الرقم	فقـــــرات المحور الرابع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
أ-تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممارسات إدارة الأرباح للتأثير على صافي الدخل الضريبي			
25	تستدعي مصلحة الادارة قبل الافصاح عن صافي الربح الأخذ بعين الاعتبار:		
	1-الزيادة في المكافآت والتعويضات التي ترتبط بالربح المحقق بنسب مئوية.	0.328*	0.012
	2-موافقة شروط عقود الحوافز وتحقيق الأمان الوظيفي(الحفاظ على المركز الوظيفي).	0.684**	0.000
	3-زيادة القيمة السوقية للمؤسسة.	0.412**	0.001
	4-الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	0.564**	0.000
	5-تقليل مبلغ الربح الخاضع للضريبة بطرق قانونية.	0.437*	0.043
26	تستدعي مصلحة الادارة اتباع الاستراتيجيات التالية:		
	1-التقرير عن صافي ربح مرتفع.	0.426**	0.000
	2-التقرير عن صافي ربح منخفض لتجنب الضرائب المرتفعة.	0.443**	0.000
	3-الحفاظ على مستوى ربح ودرجة نمو معينة.(التقليل من تقلبات الأرباح)	0.784**	0.000
27	تقوم المؤسسة بالإجراءات المحاسبية التالية للتأثير على إيراداتها:		
	1-استغلال مرونة أساس الاستحقاق في معالجة إيراداتها .	0.497**	0.000
	2-تأخير أو تعجيل تسجيل إيرادات عمليات البيع.	0.618**	0.000
	3-تسجيل إيرادات عمليات بيع حالية على أنها تخص فترة مستقبلية أو العكس.	0.729**	0.000
	4-عدم تسجيل إيرادات أمانة الأغلفة أو مردودات المبيعات أو المغالاة في تسجيلها.	0.795**	0.000
	5-تعديل شروط البيع باتفاقيات سرية(تخفيض سعر البيع بالمغلات في منح التخفيضات.	0.812**	0.008
	6-بيع سلع للعملاء مقابل شراء وعدم تسجيل الايراد رغم تحقق الشرط.	0.485**	0.000
	7-عدم الفصل بين عمليات البيع المفوترة وعمليات البيع المقبوضة	0.589**	0.000
28	تقوم المؤسسة بالممارسات المحاسبية التالية للتأثير على مصاريفها:		
	1-اعتبار المصاريف الرأسمالية مصاريف عادية وتحميلها لقائمة الدخل والعكس.	0.668**	0.000
	2-زيادة المصاريف الرأسمالية (الصيانة) ورسملتها و حساب اهتلاكها.	0.741**	0.000
	3-تسجيل مصاريف فترة محاسبية سابقة أو لاحقة على أنها تخص فترة حالية أو العكس.	0.593**	0.000
	4-تغيير في طرق ومعدلات والعمر الإنتاجي للتثبيتات من فترة مالية لأخرى بدون تبرير أو الاعتماد على طريقة دون غيرها:الاهتلاك المعجل أو المتناقص.	0.534**	0.000
	5-تحميل مصاريف خاصة بإحدى التثبيتات على تثبيت آخر ذو معدل اهتلاك أكبر ومدة استخدام أقل .	0.739**	0.000
	6-احتساب اهتلاك بعض التثبيتات رغم أنها توقفت عن الإنتاج.	0.689**	0.000
	7-التغيير الغير مبرر لطرق تقييم المخزون من فترة مالية لأخرى .	0.843**	0.000
	8-تضمين كشوف جرد المخزون خسائر عن مخزونات راكدة.	0.597**	0.000
	9-اثبات فواتير شراء مزيفة.	0.634**	0.000
	10-تعمد ارتكاب الأخطاء المحاسبية:كحذف عملية بيع،الازدواج في تسجيل المصاريف.	0.540**	0.000

29	تقوم المؤسسة بإجراءات محاسبية أخرى:		
	1-الافصاح عن غلق خط انتاجي مهم داخل المؤسسة رغم أنه لا يزال ينتج أو كتمان النشاط كليا.	0.541**	0.000
	2-اعادة تقييم الأصول وتسجيلها بقيمة أقل من قيمتها العادلة أو التاريخية والمغالاة في تسجيل خسائر اعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية .	0.653**	0.000
	3-زيادة قيمة الديون المشكوك في تحصيلها الى اجمالي الديون.	0.596**	0.000
	4-الاعتراف بالشهرة الغير مشتراة و كذا العلامات التجارية.	0.759**	0.000
	5-إثبات التزامات على المؤسسة قبل تحققها أو الافصاح عن وجود أصول مرهونة كضمانات لديون (في قضايا مرفوعة ضدها ولم يصدر الحكم النهائي) .	0.541**	0.000
	6- المغالاة في تسجيل خسائر قيم ترجمة أسعار الصرف بالعملة الأجنبية.	0.493**	0.000
ب- تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى ممارسات التسيير الجبائي التي تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون			
30	ان المعلومات الخاصة بالمؤسسة متاحة لجميع الأطراف داخل المؤسسة حيث:		
	1-المعلومات الخاصة بالملاك المنتفعين(الحقيقين) متاحة على موقع المؤسسة والانترنت.	0.449**	0.000
	2-لدى المؤسسة حساب مصرفي مفتوح خارج الجزائر في دول ذات معدل ضريبي منخفض	0.512**	0.021
	3-للمؤسسة فروع تابعة لها في دول ذات معدل ضريبي منخفض غير مصرح به.	0.847*	0.043
	4-قامت المؤسسة بفتح فرع لكن ليس له نشاط تجاري فعلي.	0.730**	0.006
31	تقوم المؤسسة بممارسات التسيير الجبائي من خلال اللجوء للملاذات الضريبية:		
	1-حققت فروع المؤسسة أرباحا في الخارج وبقيت محتجزة هناك(لم تفرض عليها ضريبة)	0.6**	0.000
	2-تحصلت المؤسسة على قرض من قبل مؤسسة أجنبية مسيطرة مقابل دفع نسبة فائدة يتم خصمها من الربح المحقق.	0.475*	0.041
	3-تورطت المؤسسة في قضايا فساد داخل الوطن أو خارجه لديها صلة بشخصيات مهمة.	0.582**	0.000
32	في إطار عمليات البيع بين الفروع داخل المؤسسة فإنها تقوم ب:		
	1-تسعير السلع والمواد الخام والمنتجات الزراعية والكيماوية بسعر أقل أو أكثر من سعر نفس المعاملة بين المؤسسات المستقلة.	0.385**	0.001
	2-تسعير السلع والمواد الخام..بسعر تاريخ سابق لا يتناسب مع سعر المرحلة الحالية.	0.738**	0.000
	3-إعادة بيع السلع والخدمات المشتراة من احدى الفروع باضافة هامش ربح أكثر أقل من مستوى النشاط التجاري الاضافي الذي قامت به(الاعلان –التسويق..)	0.665**	0.002
	4-بيع المنتجات النصف مصنعة باضافة تكاليف أكثر من قيمتها الفعلية.	0.781*	0.021
33	في اطار عمليات البيع في معاملات متداخلة يساهم فيها العديد من الفروع فانه:		
	1- يتم تسعير المعاملة بتقسيم الأرباح بالتساوي وليس حسب درجة مساهمة كل فرع.	0.452**	0.000
	2- يتم تسعير المعاملة بطريقة هامش صافي الربح اذا كان لفرع مساهمة قيمة(كبيرة).	0.720**	0.008
ج- الجهود المبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات كفيلة للحد من الممارسات العدوانية للتسيير الجبائي.			
34	يحترم مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات القواعد المهنية عند أدائهم لمهمتهم .		
	1 - لا تتدخل إدارة المؤسسة في فرض قيود على فحص بعض الملفات المتلاعب فيها.	0.475**	0.000
	2 -يتم إعلام المساهمين أو مجلس الإدارة بوجود تدخل من قبل المؤسسة في مهامهم.	0.424**	0.000

	3 -لا يتم فحص أو تدقيق حسابات المؤسسة من قبل نفس الأشخاص لأكثر من مرة.	0.386**	0.001
	4 -لا يتم إدخال المصلحة الشخصية للحكم على مصداقية القوائم المالية من قبل مفتشي الضرائب أو محافظي الحسابات واستخدام التلاعبات المتوصل إليها لصالح طرف آخر.	0.553*	0.039
	5 -يتمتع مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات بالكفاءة المهنية لكشف التلاعبات.	0.442*	0.000
35	لكشف ممارسات التسيير الجبائي العدواني فانه يتم الاعتماد على:		
	1- التحليل المحاسبي من خلال:تحديد السياسات المحاسبية للمؤسسة،استراتيجياتها ،جودة الإفصاح المحاسبي بمقارنتها مع منافسيها،تحديد مؤشرات الخطر في القوائم المالية.	0.702**	0.003
	2- الاعتماد على النماذج الإحصائية:نموذج *Jones*، *Dechow,Healy* نموذج*Wilson*	0.451*	0.035
36	يقوم مفتشي إدارة الضرائب ،محافظي الحسابات بتطبيق بعض الاجراءات التالية لكشف التلاعبات المختلفة في القوائم المالية		
	1- طلب فواتير البيع والشراء للتأكد أنها حقيقية وليست صورية (تواريخها،مبالغها...) وكذا التحقق من شروط الائتمان،وشحن الإرساليات.	0.552*	0.021
	2- طلب كشف بالديون المشكوك فيها للتأكد من عدم المبالغة فيها،وكشف المخزونات.	0.422**	0.000
	3- التحقق من طرق الاهتلاك المتبعة ومعدلاتها وقيمتها ومبررات التغيير الى طريقة معينة وأثر ذلك التغيير.	0.547**	0.001
	4- إعادة احتساب مخصصات الاهتلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها جبائيا.	0.393**	0.000
	5- تعديل ربح العام الجاري بإيراداته ونفقاته المقبولة للخصم .	0.792**	0.000
	6- التحقق من صحة أسعار الصرف وترجمة القوائم المالية.	0.374*	0.024
	7- التحقق من نتيجة الدورة للمؤسسات المجمعة .	0.55**	0.000

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

** *الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة* $\alpha = 0.05$ *فأقل* .

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي هي قيم موجبة ودالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ تتراوح بين 0.328 كحد أدنى (الفقرة 25-1) 0.847 كحد أعلى (الفقرة 30-3) وهي قوية ، وبذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه .

الجدول رقم (08/04) : نتائج اختبار بيرسون (معاملات الارتباط) لفقرات المحور الخامس

الرقم	فقرات المحور الخامس	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
37	وجود ثغرات في القانون الجبائي الجزائري وتعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية والمالية للنظام المحاسبي المالي تؤدي الى امكانية استغلالها من قبل المؤسسات الاقتصادية لتقليص الوعاء الجبائي.	0.598**	0.000
38	ان التجنب الجبائي،التهرب الجبائي،اقتصاد الظل ،الازدواج الجبائي من أهم مسببات الفجوة الضريبية.	0.438**	0.000
39	الوقت المستغرق لإعداد التقارير الجبائية يؤدي ببعض المكلفين الى عدم الإبلاغ الجبائي وبالتالي عدم الامتثال .	0.822**	0.000
40	عدم تبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين مختلف السلطات الجبائية(بين الجزائر ودول أجنبية) يؤدي الى زيادة الفجوة الضريبية.	0.642**	0.000
41	يتم تحديد حجم الايرادات الضريبية المفقودة بالاعتماد على بيانات الحسابات القومية أو باعتماد أساليب أخرى.	0.791**	0.001
42	هناك فجوة ضريبية بين الضرائب المصرح بها وبين الضرائب المدفوعة فعلا.	0.725**	0.001

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

** *الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة* $\alpha = 0.05$ *فأقل* .

من خلال الجدول السابق فان قيم معاملات الارتباط لبيرسون موجبة وقوية و دالة احصائيا عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لجميع فقرات المحور الخامس والمعدل الكلي تتراوح بين 0.432 و 0.822 للفقرات (38 و39 على التوالي) ، مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور وبذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه .

ب- صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة ،حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول اليها ،ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان وذلك عند مستوى دلالة 0,05 ، وهذا ما سيوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (09/04) : معاملات الارتباط بيرسون لمحاور الدراسة بالدرجة الكلية للاستبيان

المحور الثاني: تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لتخفيض الدخل الضريبي	المحور الثالث		المحور الرابع		المحور الخامس	
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	0.461**	0.000	0.651**	0.000	0.742**	0.000
المحور الثالث تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات التسيير الجبائى الفعال من أجل الحصول على خصومات ضريبية	المحور الثاني		المحور الرابع		المحور الخامس	
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	0.461**	0,000	0.569**	0.001	0.654*	0.018
المحور الرابع: تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات التسيير الجبائي العدواني لدوافع ضريبية	المحور الثاني		المحور الثلث		المحور الخامس	
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	0.651**	0.000	0.569**	0.001	0.533**	0.006
المحور الخامس: ان الضرائب المطلوب دفعها أكبر من الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات الاقتصادية(فجوة ضريبية)	المحور الثاني		المحور الثالث		المحور الرابع	
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	0.742**	0.000	0.654*	0.018	0.533**	0.006

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

** *الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة* $\alpha = 0.05$.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن قيم معامل ارتباط كل محور بالدرجة الكلية للاستبيان موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05 فأقل ، مما يدل أن محاور الدراسة تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا ، حيث تراوحت قيم معامل الارتباط بين 0.461 و 7.42 وهي قيم جيدة .

2- ثبات أداة الدراسة :

أولا : معامل الثبات ألفا-كرونباخ .

لقياس ثبات الاستبيان تم استخدام كما ذكرنا سابقا معامل **ألفا-كرونباخ** ، حيث يقدر مدى موثوقية استجابات الاستبيان ، وتكون قيمة **ألفا-كرونباخ** مقبولة من 0.60 فما فوق وكلما تزيد القيمة تكون أفضل ، وجاءت نتائجه كما في الجدول الموالي :

الجدول رقم (04–10) : تحديد معامل ألفا–كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة

محاور الاستبيان	عدد الفقرات	قيمة ألفا–كرونباخ	الجذر التربيعي ألفا– كرونباخ	الترتيب
المحور الثاني	26	0.688	0.829	4
المحور الثالث	51	0.777	0.881	3
المحور الرابع	58	0.875	0.935	2
المحور الخامس	06	0.923	0.96	1
جميع المحاور	**141**	**0.913**	**0.955**	

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ثبات الدراسة ألفا–كرونباخ للمحور الثاني 68.8 % أما المحور الثالث فقد بلغ 77.7% ، و المحور الرابع بلغ 87.5% و المحور الأخير بلغ مستوى الثبات أعلى قيمة له ب 92.3 % .أما الاستبيان ككل فقد كان مستوى الثبات عال أيضا حيث بلغ 91.3% ، وعليه فانه يمكن الاعتماد على الاستبيان في الدراسة لأن نسبة تحقيق نتائجه لو أعيد توزيعه مرة أخرى عالية–91.3%– .كما تتراوح قيم الثبات (الجذر التربيعي ***Alpha Cronbach***) بين 0.829 و0.96 .

ثانيا: معامل التجزئة النصفية لقياس الثبات :

تهدف هذه الطريقة الى تقييم الثبات الداخلي ويتم هذا عن طريق تقسيم فقرات الاستبيان الى نصفين متكافئين ، ويحسب بعد ذلك معامل الارتباط بين نصفي الاختبار بطريقة ***(Spearman-Brown)*** أو (***Guttman***) فذا كان التباين للنصفين غير متساوي فانه يتم اعتماد معامل (***Guttman***)

الجدول رقم (04/ 11) : تحديد معامل التجزئة النصفية لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة

	معامل *Alpha Cronbach*	التباين	معامل *Guttman*	Spearman-Brown
الجزء الأول (71 فقرة)	**0.818**	**399,041**	**0.817**	**0.833**
الجزء الثاني (70 فقرة)	**0.879**	**665,156**		**0.833**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلاه و باستخدام معامل التجزئة النصفية وذلك بتجزئة الاستبيان إلى نصفين(71 فقرة للجزء 1 و 70 فقرة للجزء 2) فان :

– الجزء الأول بلغت فيها قيمة ***Alpha Cronbach*** 81.8% أما الجزء الثاني فكانت قيمة ***Alpha Cronbach*** 87.9%؛

– ونتيجة اختلاف التباين وعدم تساويه بين الجزئين الأول والثاني فقد تم الاعتماد على نتائج معامل ***Guttman*** والتي بلغت قيمته 0.817 بدل الاعتماد على معامل ***Spearman Brown coefficient*** ، وعليه فإن كل هذه المعطيات تدل على ثبات الاستبيان وصدقه.

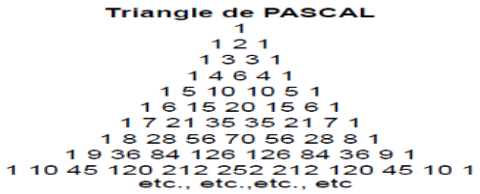
ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي وفروقات استجابات أفراد الدراسة باستخدام اختبار كولمجروف–سمرنوف .

Test de Kolmogorv-Simrnov à un échantillon

يعد التوزيع الطبيعي أو مايعرف بالتوزيع المعتدل من التوزيعات الاحتمالية المهمة في الاحصاء ، وفي الدراسات التربوية والاجتماعية والانسانية. ولايختلف العلماء في الاحصاء أن هناك مجموعة من الافتراضات أو الشروط التي يجب توافرها لكي نستطيع التعامل مع البيانات بالطرق المعلمية ومن بين هذه الشروط أن يكون التوزيع الاحتمالي للبيانات المستخدمة هو **التوزيع الطبيعي** ، ويعرف بأسماء مختلفة منها **التوزيع الجرسي** لكونه يشبه الجرس ، وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الاختبار من الناحية العملية .

ويرجع اكتشاف المنحنى الطبيعي الى عالم الرياضيات الألماني ***Karl Friedrich Gauss*** والذي يعرف بمنحنى « **الجرس** »، والذي تتجمع فيه معظم القيم حول متوسط التوزيع ، والانحراف المعياري **σ** الذي يعبر عن قياس تشتت أو توزيع القيّم حول المتوسط ، ويمكن عرض الرسم البياني لمنحنى الجرس كما يلي:

الشكل رقم (04/ 02) : منحنى التوزيع الطبيعي (الانحراف المعياري والمتوسط)



Source : - Philippe Picard (13/10/2014) ,Loi de puissance,:p6 ., à l'adresse : www.eNow.com/De Philippe Consulté en ligne le : 15 -09- 2019.

وللكشف عن اعتدالية التوزيع يوجد العديد من الطرق:

✓ الاعتماد على الأشكال البيانية مثل رسم المدرج التكراري والمنحنى التكراري،رسم الاحتمالات الطبيعية.

✓ الاعتماد على حساب بعض المقاييس الاحصائية من البيانات مثل:

– **معامل الالتواء:** يبين معامل الالتواء هل يوجد تماثل في المنحنى أم لا فلكي يكون التوزيع طبيعي لا بد أن يكون معامل الالتواء مساويا للصفر أو قريبا منه،بحيث لايكون له دلالة احصائية و من خلاله يمكن التعرف على مدى ابتعاد توزيعات القيم عن التوزيع المتماثل أي انحراف القيم عن المتوسط μ المساوي للصفر.

– **معامل التفرطح:** يستخدم لمعرفة مدى تمدد أو اتساع منحنى توزيعات القيم عن التوزيع الطبيعي أو منحنى ***Gauss***،ويجب أن يكون معامل التفرطح يساوي 3 أو قريبا منها بحيث يكون الفرق بين معامل التفرطح والرقم 3 ليس له دلالة احصائية.

✓ الاعتماد على اجراء اختبار احصائي معين مثل :اختبار **كلومنغروف–سيمنروف** والذي تم الاعتماد عليه في الدراسة حيث تم صياغة فرضيتين :

– **الفرضية الصفرية *H_0***: بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي .

– **الفرضية البديلة H_1:** بيانات الدراسة لاتتبع التوزيع الطبيعي .

عند إجراء الاختبار يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة في حالة كان مستوى دلالة المعنوية أكبر من 0,05 ، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار ***Kolmogorv-Simrnov*** على جميع الدراسة :

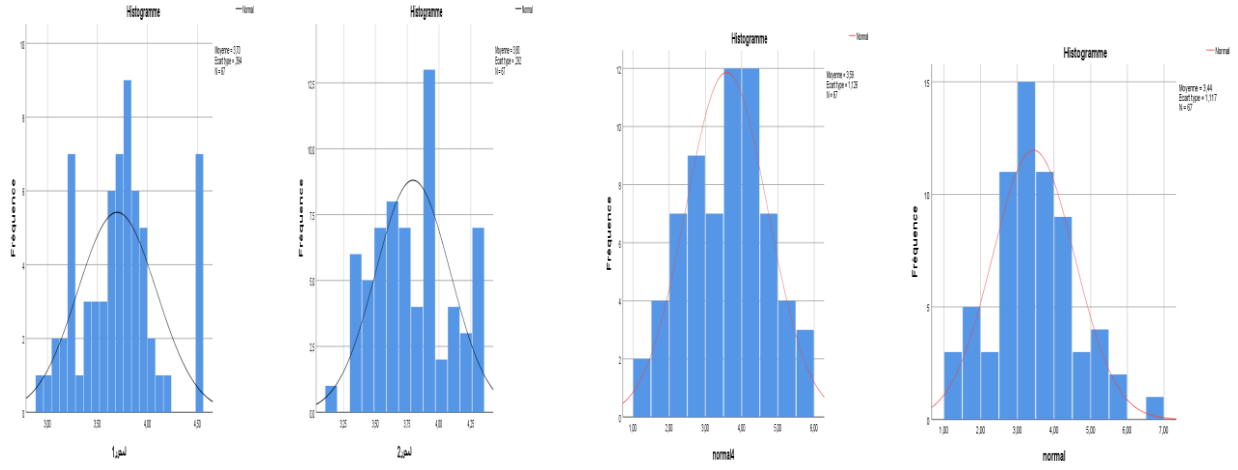
الجدول (12/04): اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام *Test de Kolmogorv-Simrnov*

البيان	*Kolmogorv-Simrnov*		
	Statistiques	*ddI*	*Sig*
المحور الثاني: تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لتخفيض الدخل الضريبي	0.092	67	0.200
المحور الثالث: تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات التسيير الجبائي الفعال من أجل الحصول على خصومات ضريبية	0.077	67	0.200
المحور الرابع: تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات التسيير الجبائي العدواني لدوافع ضريبية	0.067	67	0,200
المحور الخامس: ان الضرائب المطلوب دفعها أكبر من الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات الاقتصادية(فجوة ضريبية)	0.055	67	0.200

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال نتائج اختبار ***Kolmogorv-Simrnov*** على جميع محاور الدراسة نجدها تتبع التوزيع الطبيعي ، وذلك عند مستوى دلالة معنوية 0,200 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعنوية 0,05 ، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، ويتضح ذلك من خلال الشكل (4–3) :

الشكل رقم (04/ 03) : التوزيع الطبيعي لمحاور للدراسة



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

المطلب الثاني : تحليل خصائص ونتائج عينة الدراسة

بعد التأكد من صدق وثبات الاستبيان واعتدالية توزيعه قمنا بتحليل خصائص ومميزات العينة المدروسة ، وكذاعرض نتائج اجاباتهم على فقرات محاور الاستبيان وذلك باستخدام أساليب الاحصاء الوصفي (التكرارات والنسب) .

1- تحليل خصائص عينة الدراسة :

ان خصائص عينة الدراسة التي سيتم تحليلها تتمثل في : المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، الهيئة المستخدمة ، الخبرة المهنية ،الاستفادة من الدورات التدريبية.

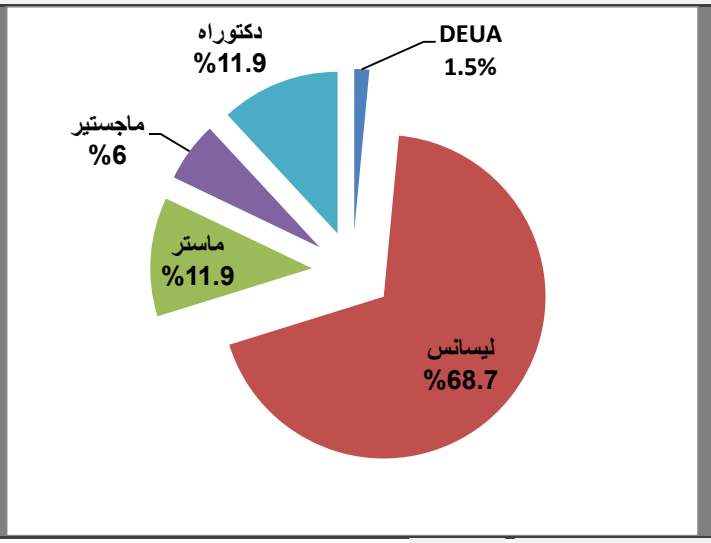
أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي .

يوضح لنا كل من الجدول والشكل الموالين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي :

الجدول رقم (13/04) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة %
بكالوريا	00	00
تقني سامي	00	00
DEUA	01	1.5
ليسانس	46	68.7
ماستر	08	11.9
ماجستير	04	6.0
دكتوراه	8	11.9
المجموع	**67**	**100**

الشكل رقم (04/04) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى جامعي مما يساعد على دقة ومصداقية المعلومات المتحصل عليها .حيث نجد أن أكثر من نصف العينة لديهم **شهادة ليسانس(46 فرد)** أي مانسبته **68.7%** مما يجعلها في المرتبة الأولى ، أما المرتبة الثانية فكانت لحاملي **شهادة الماستر** و**شهادة الدكتوراه** وذلك بنسبة **11.9%** لكل منهما ،أما **شهادة الماجستير** فقد احتلت المرتبة الثالثة بنسبة **6.0 %** لتأتي في المرتبة الأخيرة **شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية بنسبة 1.5%**.

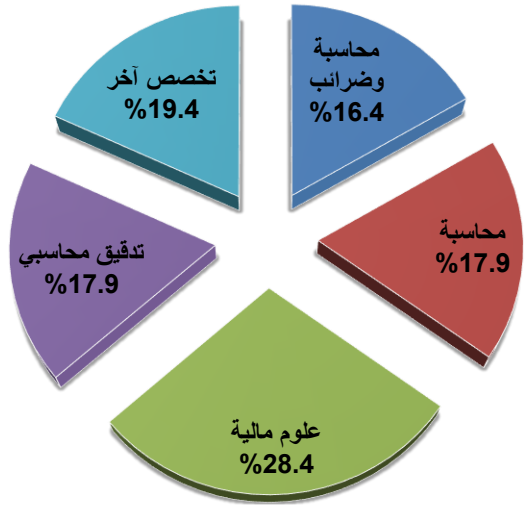
ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للتخصص العلمي .

يبين الجدول (14/04) والشكل (05/04) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (14/04) : توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

البيان	التكرار	النسبة %
محاسبة وضرائب	11	16.4
محاسبة	12	17.9
علوم مالية	19	28.4
تدقيق محاسبي	12	17.9
تخصص آخر	13	19.4
المجموع	**67**	**100**

الشكل رقم (04 /05) : توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن أفراد عينة الدراسة لديهم تخصصات لها علاقة مباشرة بموضوع دراساتنا مما يزيد من مصداقية وواقعية الاستبيان وامكانية الاعتماد على نتائجه لأن مانسبته 80.6% لديهم دراية كافية بكل من المحاسبة والجباية وأهم مستجداتهما . وقد كانت نسب التخصصات متقاربة حيث احتل تخصص العلوم المالية المرتبة الأولى بنسبة تقدر ب 28.4 % واحتلت فئة تخصص آخر المرتبة الثانية بنسبة 19.4% ،أما تخصص المحاسبة وكذا تخصص التدقيق المحاسبي فقد كانت نسبة كل منهما 17.9 % ليكونا بذلك في المرتبة الثالثة أما المرتبة الأخيرة فقد كانت لتخصص محاسبة وضرائب بنسبة 16.4% .وقد بلغت عدد مفردات كل تخصص حسب الترتيب (19مفردة،13 مفردة،12 مفردة،12مفردة،11 مفردة).

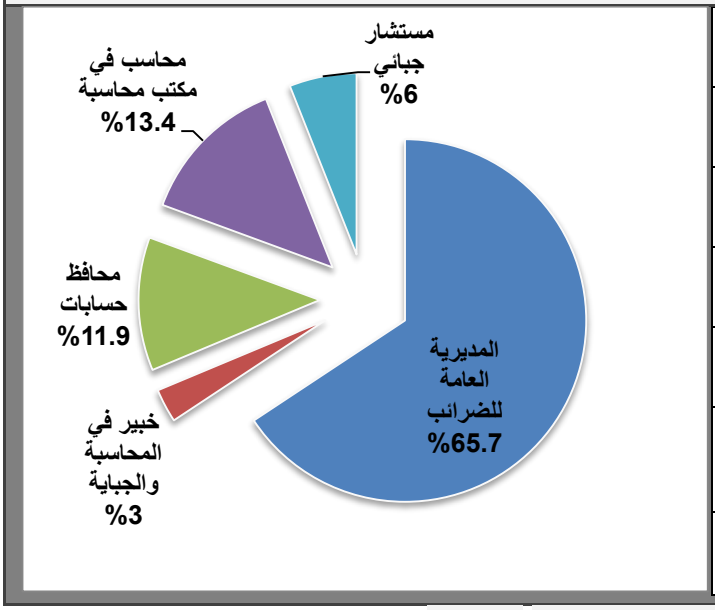
ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للهيئة المستخدمة.

يوضح لنا الجدول (15/04) والشكل (06/04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة من خلال حساب كل من التكرارات والنسب المئوية كما يلي :

الجدول رقم (15/04): توزيع عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة

البيان	التكرار	النسبة %
المديرية العامة للضرائب	44	65.7
خبير في المحاسبة والجباية	2	3.0
محافظ حسابات	8	11.9
محاسب في مكتب محاسبة	9	13.4
مستشار جبائي	04	6
المجموع	67	100

الشكل رقم (04/ 06): توزيع عينة الدراسة حسب الهيئة المستخدمة



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

ما يلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن جميع أفراد عينة الدراسة من فئة المهنين الذين يزاولون المحاسبة ،الجباية،المالية على المستوى الميداني وليسو أكاديميين حيث نجد أن مانسبته 65.7% منهم(44 مفردة احصائية) من موظفي المديرية العامة للضرائب على مستوى الرقابة الجبائية أي محققين جبائين في كل من ولاية :عنابة، الطارف ،قالمة ،باتنة .

- أما **الفئة الثانية** والتي تتكون : خبير في المحاسبة والجباية ، محافظ حسابات ومحاسبين في مكتب محاسبة ، فقد توزعت كما يلي : فئة محاسب في مكتب محاسبة بلغت نسبته 13.4% (9 أفراد) أما محافظي الحسابات فقد بلغت نسبة 11.9% (8 أفراد)؛ أما فئة المستشار الجبائي فقد بلغت نسبة 6% (4 أفراد) وأخيرا بلغت فئة الخبير في المحاسبة والجباية نسبة 3% ما يعادل 02 مفردة إحصائية .

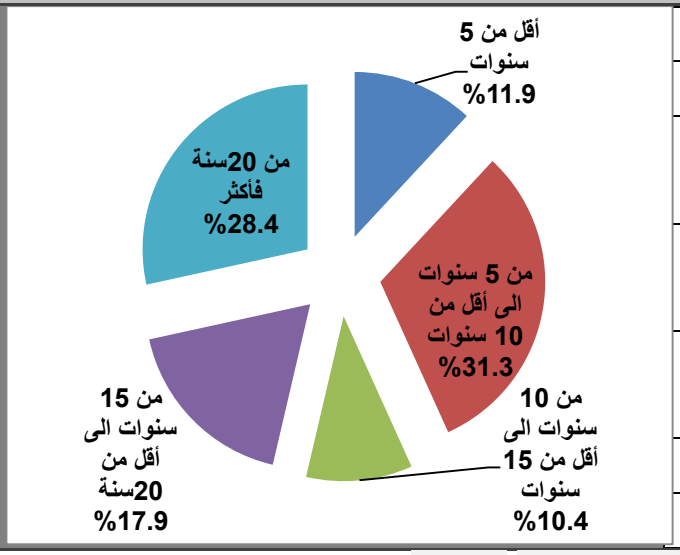
رابعا : توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لسنوات الخبرة .

يبين لنا كل من الجدول (16/04) والشكل (07/04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية:

الجدول رقم (04/ 16) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	08	11.9
من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	21	31.3
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات	7	10.4
من 15 سنوات إلى أقل من 20 سنوات	12	17.9
من 20 سنة فأكثر	19	28.4
المجموع	67	100

الشكل رقم (04/ 07) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أنه تم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة الى 5 فئات: حيث بلغت نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات 11.9% أي ما يعادل 8 أفراد من العينة الاجمالية،أما فئة المستجوبين الذين تتراوح خبرتهم بين 05 و 10 سنوات فقد بلغت نسبة 31.3% أي ما يعادل 21 فرد من عينة الدراسة،في حين كانت نسبة 10.4% تمثل فئة المستجوبين الذي تتراوح خبرتهم مابين 10 الى 15 سنة أي ما يعادل 7 أفراد من العينة الاجمالية وكانت أيضا نسبة 17.9% تمثل فئة المستجوبين الذي تتراوح سنوات خبرتهم المهنية ما بين 15 الى 20 سنة أي ما يعادل 12 فرد من العينة ،أما فئة المستجوبين ذوي الخبرات التي تفوق 20 فقد كانت تعادل 19 فرد أي مانسبته 28.4% .وقد كانت ترتيب أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة الى فئات كالتالي:(الفئة الأولى 4،الفئة الثانية 1،الفئة الثالثة 5،الفئة الرابعة 3،الفئة الخامسة 2). وتشير هذه النتائج إلى أن نسبة56.7 من عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن 10 سنوات مما يدل على أن اجاباتهم ستكون أكثر دقة وليست عفوية.

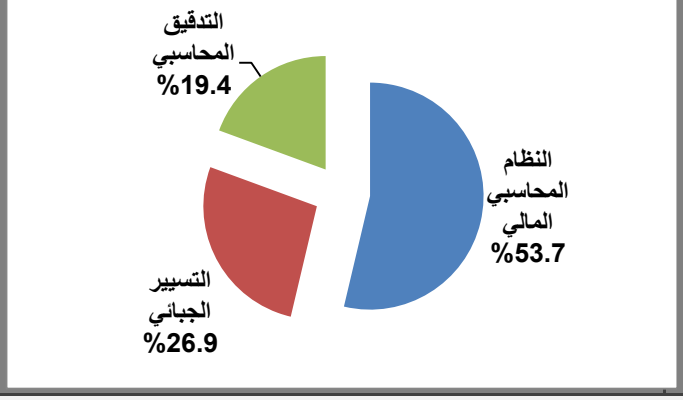
خامسا:توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الاستفادة من الدورات التدريبية .

يبين الجدول (17/04) والشكل(08/04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب استفادتهم من الدورات التدريبية:

الجدول رقم (04/ 17) : توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من الدورات التدريبية.

البيان	التكرار	النسبة %
النظام المحاسبي المالي	36	53.7
التسيير الجبائي	18	26.9
التدقيق المحاسبي	13	19.4
المجموع	**67**	**100**

الشكل رقم (04/ 08) : توزيع عينة الدراسة حسب الاستفادة من الدورات التدريبية.



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

من خلال الجدول والشكل أعلاه يتبين لنا أن 53.7% من أفراد عينة الدراسة أي ما يعادل36 مفردة احصائية قد استفادو من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي و 26.9 % أي مايعادل 18 مفردة احصائية استفادو من دورات تدريبية في التسيير الجبائي و 19.4% أي 13 مفردة احصائية قامو بدورات تدريبية في التدقيق المحاسبي.وان لهذه الدورات التدريبية دور كبير في زيادة المعرفة لدى المستجوبين بأهم المستجدات في مجالي المحاسبة والجباية... مما يزيل أي غموض لديهم حول الأسئلة المطروحة ويجعلها أكثر وضوحا ويفهم المراد منها دون أي تأويل مما يسهل الاجابة عليها ويجعل دراستنا تتمتع بمصداقية أكبر.

2- إجراء اختبار مربع كاي لمعرفة درجة الاستقلالية بين متغيرات الدراسة الوصفية:

اختبار ***Chi-Square*** يستخدم لاختبار اثنين من المتغيرات سواء كانتا وصفيتان أو أحدهما وصفي و الآخر كمي ويكشف عن العلاقة بينهما مستقلة أم لا تكون بيانات المتغيرين من النوع الكمي ويطلق على جدول البيانات بجدول التوافق . وعندما يكون اختبار مربع كاي يستند الى توزيع معين مثل ما هو في دراستنا التي تستند الى التوزيع الطبيعي يطلق عليه اختبار معلمي أما اذا كان لا يتبع أي توزيع فانه يعتبر اختبار لا معلمي.

ومن شروط اختبار مربع كاي

- يجب الحصول على تكرارات لعينة عشوائية من المجتمع.
- يجب أن يكون التكرار عند مستوى معنوي 0.05 أو أقل. فإذا كانت العينة ممثلة للمجتمع في تكراراتها ومتطابقة معه ، فإن قيمة ***كاي*** تكون عادة صفرا وتزداد هذه القيمة لتصبح أكثر من الصفر كلما كان هناك فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة).

أولا: العلاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي :نضع الفرضيات التالية

H_0 : لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي ؛

H_1 : توجد علاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي .

الجدول رقم (18/04) : العلاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي.

		التخصص العلمي					المجموع
		محاسبة وضرائب	محاسبة	*علوم مالية*	تدقيق محاسبي	تخصص آخر	
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	1	0	0	0	0	**1**
	ليسانس	8	6	17	5	10	**46**
	ماستر	0	1	2	4	1	**8**
	ماجستير	1	1	0	1	1	**4**
	دكتوراه	1	4	0	2	1	**8**
المجموع		**11**	**12**	**19**	**12**	**13**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

– بلغت نسبة حاملي شهادة الدراسات التطبيقية تخصص محاسبة وضرائب 1.5% (1 مفردة احصائية).

– بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس 68.7% (46 مفردة احصائية) من اجمالي حاملي الشهادات حيث بلغ : تخصص محاسبة وضرائب 11.9% (8 مفردة احصائية)، تخصص محاسبة: 9.0%(6 مفردة احصائية)، تخصص علوم مالية:25.4% (17 مفردة احصائية) ،تخصص تدقيق محاسبي 7.5% (5 مفردة احصائية)،تخصص آخر 14.9%(10 مفردة احصائية).

– بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر11.9% (8 مفردة احصائية) من اجمالي حاملي الشهادات حيث بلغ: تخصص محاسبة :1.5%(1 مفردة احصائية)، تخصص علوم مالية 3.0% (2 مفردة احصائية)تخصص تدقيق محاسبي 6 %(4 مفردة احصائية) تخصص آخر 1.5%(1 مفردة احصائية).

– بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير 6.0% من اجمالي حاملي الشهادات حيث بلغ :تخصص محاسبة وضرائب 1.5% ،تخصص محاسبة 1.5 %، تدقيق محاسبي 1.5%، وتخصص آخر 1.5%.

–بلغت نسبة حاملي شهادة الدكتوراه 11.9% (8 مفردة احصائية)من اجمالي حاملي الشهادات حيث بلغ :تخصص محاسبة وضرائب 1.5% (1 مفردة احصائية)،تخصص محاسبة 6.0 %(4 مفردة احصائية)، تدقيق محاسبي 3.0%(2 مفردة احصائية)، وتخصص آخر 1.5%(1 مفردة احصائية).

ولتأكد من استقلالية المتغيرين او ارتباطهما استخدمنا **اختبار مربع كاي** و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (19/04):اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة

مربع كاي لبيرسون	23.566[a]	16	0.021
نسبة الاحتمال الخطي	23.928[a]	16	0.002
عدد المشاهدات	67		

a: 20 خلية (80,0%) لديها حجم نظري أقل من 5 (الحجم النظري الأدنى هو 0,03)

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول المتعلق باختبار مربع كاي أنه يساوي 25.566 ومستوى الدلالة 0,021 وهي أقل من 0,05 مما يعني أنه توجد دلالة إحصائية بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي .

وعلى ضوء نتائج اختبار مربع كاي ، نستنتج أنه توجد علاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

2-2 العلاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة :

H_0: لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة ؛

H_1 : توجد علاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة.

لدراسة هذه العلاقة يتم استخدام اختبار مربع كاي للاستقلالية كما يوضحه الجدولين التاليين:

الجدول رقم (20/04) : العلاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة

		الهيئة المستخدمة					المجموع
		المديرية العامة للضرائب	خبير في المحاسبة والجباية	محافظ حسابات	محاسب في مكتب محاسبة	مستشار جبائي	
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	1	0	0	0	0	**1**
	ليسانس	33	0	5	4	4	**46**
	ماستر	5	1	1	1	0	**8**
	ماجستير	2	1	0	1	0	**4**
	دكتوراه	3	0	2	3	0	**8**
المجموع		**44**	**2**	**8**	**9**	**4**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلى يتضح مايلي:

- بلغت نسبة حاملي شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية 1.5% أي مايعادل 1 مفردة احصائية موظف في المديرية العامة للضرائب.
- بلغت نسبة حاملي شهادة الليسانس من موظفي المديرية العامة للضرائب 49.3% أي ما يعادل 33 مفردة احصائية،في حين بلغ عدد حاملي شهادة الليسانس من فئة محافظي الحسابات 5 مفردات احصائية أي مانسبته 7.5% بينما بلغت نسبة المحسابين في مكتب المحاسبة والمستشارين الجبائين6 % أي مايعادل 4 مفردة احصائية لكل منهما.

- بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر و الموظفين لدى المديرية العامة للضرائب 7.5% أي ما يعادل 5 أفراد من العينة و 1.5% منهم خبير في المحاسبة والجباية أي ما يعادل مفردة احصائية وهي نفس نسبة محافظ الحسابات ومحاسب في مكتب محاسبة.
- كما بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير الموظفين لدى المديرية العامة للضرائب 3% أي ما يعادل 2 مفردة احصائية، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير من فئة خبير في المحاسبة والجباية ومحاسب في مكتب محاسبة 1.5% أي ما يعادل مفردة احصائية لكل منهما .
- كما بلغت أيضا نسبة حاملي شهادة الدكتوراه والموظفين في المديرية العامة للضرائب 4.5 % أي ما يعادل3 مفردة احصائية ،كما بلغ أيضا عدد المحاسبين في مكتب محاسبة الحاملين لشهادة الدكتوراه 3 مفردة احصائية،في حين بلغ عدد محافظي الحسابات 2 مفردة احصائية أي مايعادل 3%.

ولتأكد من استقلالية المتغيرين او ارتباطهما استخدمنا **اختبار مربع كاي** و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (21/04): اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	20.497[a]	16	0.015
نسبة الاحتمال الخطي	17.736	16	0.004
عدد المشاهدات	67		

a: 20 خلية (80,0%) لديها حجم نظري أقل من 5 (الحجم النظري الأدنى هو 0,03)

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن اختبار مربع كاي يساوي 20.479 ومستوى الدلالة 0.015 وهي أقل من 0,05 مما يعني أنه توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى عدم وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة والتي تؤكد أنه توجد علاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة حيث أن هناك وظائف لا يقبل فيه مثلا بكالوريا كمحافظ حسابات أو محاسب معتمد أو مستشار جبائي بل تطلبت شهادات جامعية كالليسانس ....

2-3- العلاقة بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة : تم صياغة الفرضتين :

***H_0*:** لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة ؛

***H_1* :** توجد علاقة بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة .

الجدول رقم (22/04) : العلاقة بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة

البيان		سنوات الخبرة					المجموع
		أقل من05 سنوات	من 05 إلى من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 15 سنة	من 15 إلى أقل من 20 سنة	أكثر من 20 سنة	
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	0	1	0	0	0	1
	ليسانس	6	16	5	7	12	46
	ماستر	2	2	1	1	2	8
	ماجستير	0	0	0	1	3	4
	دكتوراه	0	2	1	3	2	8
المجموع		8	21	7	12	19	67

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن :

- نسبة المستجوبين الحاملين لشهادة الدراسات التطبيقية الجامعية والذين تتراوح خبرتهم ما بين 5 و10 سنوات قد بلغت 1.5 % أي ما يعادل مفردة احصائية واحدة.
- في حين بلغت نسبة المستجوبين الحاملين لشهادة ليسانس والتي تقل سنوات خبرتهم عن 5 سنوات 9.0%أي ما يعادل 6 مفردة احصائية أما الذين تتراوح سنوات خبرتهم مابين 5 و10سنوات فقد بلغت 23.9% أي ما يعادل 16 مفردة احصائية ، وقد كانت نسبة 7.5% و 10.4 % و 17.9 % للمستجوبين الذي تتروح سنوات خبرتهم ما بين (10 الى 15 سنة) و (15 الى 20 سنة) و(أكثر من 20 سنة) على التوالي والتي كانت عدد مفرداتهم الاحصائية مرتبة كالتالي(5 و7 و12).
- أما بالنسبة لحاملي شهادة الماستر الذين تقل عدد سنوات خبرتهم المهنية عن 5 سنوات وكذا الذين تتروح سنوات خبرتهم مابيين (5 الى 10 سنوات)و (أكثر من 20 سنة) 3%(2 مفردة احصائية لكل منهما) أما الفئتين الباقيتين (10 الى 15 سنة ومن15 الى 20 سنة) فقد بلغت نسبتهم 1.5% أي ما يعادل مفردة احصائية واحدة.
- وقد بلغت نسبة المستجوبين 1.5% و 4.5% لحاملي شهادة الماجستير الذين تتراوح سنوات خبرتهم مابين (15 الى20 سنة) و(أكثر من 20سنة) وهو مايعادل 3 مفردة احصائية و 2 على التوالي.
- – أما حاملي شهادة الدكتوراه فقد بلغت نسبتهم 3.0%و 1.5%و 4.5% و 3.0% على التوالي حسب ترتيب فئات الخبرة المهنية ابتداءا من الجين تتراوح خبرتهم مابين 5 الى 10 سنوات وقد كانت عدد مفردات كل فئة على التوالي 2 ثم 1 ثم 3 وأخيرا 2 مفردة احصائية .

ولمعرفة مدى ارتباط أو استقلال المتغيرين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة قمنا باجراء اختبار مربع كاي والذي تظهر نتائجه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (23/04): اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	12.295[a]	16	0.723
نسبة الاحتمال الخطي	13.896	16	0.606
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مربع كاي يساوي 12.295 ومستوى الدلالة 0.723 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية العدمية التي تؤكد أنها لاتوجد علاقة بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة فحسب دراستنا هناك من لديهم شهادة دكتوراه وسنوات خبرتهم ما بين 5 و10 سنوات وهناك من يحملو شهادة ليسانس وسنوات خبرتهم أكثر من 20 سنة فلو كان هناك ارتباط بين المؤهل العلمي وسنوات الخبرة لما كان 12 من أفراد عينة الدراسة لديهم شهادة ليسانس رغم أن خبرتهم تفوق 20 سنة.

2-4- العلاقة بين المؤهل العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية :

H_0 **:** لا توجد علاقة بين المؤهل العلمي و الاستفادة من الدورات التدريبية ؛

H_1 **:** توجد علاقة بين المؤهل العلمي و الاستفادة من الدورات التدريبية.

سنحاول من خلال الجدول (24/04) و(25/04) دراسة العلاقة بين المؤهل العلمي والدورات التدريبية ، باستخدام اختبار مربع كاي للاستقلالية كالآتي :

الجدول رقم (24/04) : العلاقة بين المؤهل العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية.

		الاستفادة من الدورات التدريبية			
		النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	المجموع
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	1	0	0	**1**
	ليسانس	26	12	8	**46**
	ماستر	2	3	3	**8**
	ماجستير	1	1	2	**4**
	دكتوراه	6	2	0	**8**
المجموع		**36**	**18**	**13**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا ما يلي:

- نسبة حاملي شهادة دراسات تطبيقية والمستفيدين من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي تساوي 1.5% (مفردة واحدة).
- نسبة حاملي شهادة الليسانس والذين استفادو من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي ب38.8 % (26 مفردة) أما الذين استفادو من دورات تدريبية في التسيير الجبائي فقد بلغو 17.9% (12 مفردة)أما الدورات التدريبية في التدقيق المحاسبي فقد قدرت نسبة المستفيدين منها ب 11.9%(8 مفردة احصائية).

– كما استفادة حاملي شهادة الماستر أيضا من الدورات التدريبية المختلفة حيث بلغت النسب لكل دورة حسب ترتيبهم كالتالي:3.0% ،4.5%،4.5% وهو مايعادل أيضا(2 مفردة ،3 مفردة ،3 مفردة) على التوالي.

– أما الفئة الخاصة بالماجستير والدكتوراه فقد استفادوا من دورات تدريبية بنسبة 1.5% و 9.0% في النظام المحاسبي المالي وهو مايقابل(1 و 6 مفرادات احصائية) أما في التسيير الجبائي فقد كانت نسبة كل منهما 1.5% و 3% على التوالي أما الدورات التدريبية في التدقيق المحاسبي فقد استفاد منها 2 من حملة شهادة الماجستير أي مانسبته 3.0%.

ولاختبار مدى ارتباطية أو استقلالية العلاقة بين المتغيرين مدرجة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (25/04) :اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	8.736[a]	8	0.365
نسبة الاحتمال الخطي	10.138	8	0.928
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مربع كاي يساوي 8.736 ومستوى الدلالة 0.365 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية العدمية التي تؤكد أنها لاتوجد علاقة بين المؤهل العلمي والدورات التدريبية لأن أهمية هذه الأخيرة تظهر في الكفاءة المهنية للفرد العامل.

2-5- العلاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة :

H_0: لا توجد علاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة ؛

H_1: توجد علاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة .

سنحاول من خلال الجدولين المواليين تبيان استقلالية أو ارتباطية العلاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة.

الجدول رقم (26/04) : العلاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة

		الهيئة المستخدمة					المجموع
		المديرية العامة للضرائب	خبير في المحاسبة والجباية	محافظ حسابات	محاسب في مكتب محاسبة	مستشار جبائي	
التخصص العلمي	محاسبة وضرائب	3	1	3	0	4	**11**
	محاسبة	9	0	1	2	0	**12**
	علوم مالية	14	0	2	3	0	**19**
	تدقيق محاسبي	6	1	2	3	0	**12**
	تخصص آخر	12	0	0	1	0	**13**
المجموع		**44**	**2**	**8**	**9**	**4**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه:

– نسبة المستجوبين الذين تخصصهم محاسبة وضرائب تقدر ب 16.4 % من اجمالي عينة الدراسة منهم 4.5% موظفين لدى المديرية العامة للضرائب بما يعادل 3 مفردة احصائية و وهي تساوي نسبة محافظي الحسابات و 1.5% موظف كخبير في المحاسبة والضرائب أي بما يعادل 1 مفردة احصائية و 6.0% تمثل نسبة المستشارين الجبائين أي بما يعادل 4 مفردة احصائية.

– أما تخصص محاسبة فقد بلغت نسبة الموظفين لدي المديرية العامة للضرائب 13.4% و1.5 %ضمن وظيفة محافظ حسابات و 3.0%محاسب في مكتب أي بما يعادل (9 مفردات احصائية،ومفردة احصائية واحدة،و2 مفردة) على التوالي.

– في حين كانت أكبر نسبة لحاملي تخصص علوم مالية موظفين لدى المديرية العامة للضرائب بما يقدر ب 20.9% أي ما يقابل 14 مستجوب، أما فيما يخص وظفتي محافظ الحسابات ومحاسب في مكتب محاسبة فقد بلغت نسبة كل منهما 3.0% و 4.5% وهو مايقابل 2 مستجوبين و3 على التوالي.

– أما فيما يخص تخصص التدقيق المحاسبي فقد بلغت النسب حسب ترتيب الوظائف على التوالي:9.0%،1.5%،3.0%،4.5% وهو مايقابله المفردات الاحصائية التالية (6،1،2،3).

– كما بلغت نسبة المستجوبين الذين لديهم تخصص آخر 17.9% وهم موظفين لدي المديرية العامة للضرائب وهو ما يعادل 12 مفردة احصائية و1.5% ضمن وظيفة محاسب في مكتب المحاسبة أي مفردة واحدة.

والجدول الموالي يبين نوعية العلاقة بين المتغيرين :

الجدول رقم (27/04) :اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	36.137[a]	16	0,003
نسبة الاحتمال الخطي	33.487	16	0,006
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مربع كاي يساوي 36.137 ومستوى الدلالة 0.003 وهي أقل من 0.05 مما يعني أنه توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى عدم وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية البديلة و التي تؤكد وجود علاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة فلا يمكن لشخص لديه مثلا تخصص أدب أن يتوظف في المديرية العامة للضرائب....

2-6- العلاقة بين التخصص العلمي وسنوات الخبرة :

H_0 : لا توجد علاقة بين التخصص العلمي وسنوات الخبرة ؛

H_1 : توجد علاقة بين التخصص العلمي وسنوات الخبرة .

الجدولين المواليين سيبيان العلاقة بين كل من التخصص العلمي وسنوات الخبرة.

الجدول رقم (28/04) : العلاقة بين التخصص العلمي وسنوات الخبرة

البيان		سنوات الخبرة					المجموع
		أقل من 05 سنوات	من 05 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنوات	من 15 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	
التخصص العلمي	محاسبة وضرائب	1	1	1	0	8	**11**
	محاسبة	1	5	2	2	2	**12**
	علوم مالية	3	7	2	5	2	**19**
	تدقيق محاسبي	0	3	2	2	5	**12**
	تخصص آخر	3	5	0	3	2	**13**
المجموع		**8**	**21**	**7**	**12**	**19**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول السابق يتبين لنا:

- بلغت نسبة المستجوبين المتخصصين في مجال المحاسبة والضرائب والذين كانت خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات وكذا الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (5 و10سنوات) و(10 سنوات الى 15 سنة) 1.5% أي ما يعادل مفردة واحدة لكل واحدة .كما بلغت نسبة المستجوبين الذين تفوق سنوات خبرتهم 20 سنة 11.9% أي مايعادل 8 مفردة احصائية.
- أما المستجوبين الذين تخصصهم محاسبة فقط فقد كانت نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين (10 الى 15 سنة ومن 15 الى 20 سنة وأكثر من 20 سنة) 3.0% أي ما يعادل 2 مفردة احصائية لكل فئة من فئات الخبرة المهنية في حين كانت نسبة 7.5% للأفراد الذين خبرتهم تتراوح بين (5 الى 10 سنوات) أما أقل نسبة 1.5 % وكانت لفرد واحد وخبرته المهنية أقل من 5 سنوات.
- في حين بلغت نسب المستجوبين المتخصصين في العلوم المالية حسب ترتيب فئات الخبرة المهنية على التوالي:4.5% ،10.4%،3.0%،7.5%،3 % وهذا مايعادل في المقابل 3 مفردة احصائية،7 مفردة،2 مفردة،5 مفردة،2 مفردة احصائية.
- كما بلغت نسبة المستجوين المتخصصين في التدقيق المحاسبي والذين تتراوح سنوات خبرتهم المهنية ما بين (10 الى 15 سنة) 4.5%(3 أفراد)، أما الذي تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (10 الى 15 سنة) ومن (15 الى 20 سنة) 3.0%(2 أفراد) أما الذين تتجاوز خبرتهم المهنية 20 سنة فقدرت نسبتهم ب 7.5 %.
- بلغت نسبة المستجوين الحاملين لتخصص آخر والذي تقل خبرتهم عن 5 سنوات 4.5 % وهو ما يعادل 3 أفرد من عينة الدراسة وكذلك الحال بالنسبة للذين تتراوح خبرتهم مابين (15 الى 20 سنة) في حين كانت نسبة 7.5% وهي أكبر نسبة للذين تتراوح خبرتهم ما بين 5 الى سنوات أي ما يعادل 5 أفراد من العينة ،وأقل نسبة كانت للذين تفوق خبرتهم 20 سنة حيث قدرت ب 3.0% أي 2 من أفراد العينة المدروسة.

ويوضح الجدول أدناه قيم مربع كاي :

الجدول رقم (29/04) :اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	22.984[a]	16	0.114
نسبة الاحتمال الخطي	26.351	16	0.049
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مربع كاي يساوي 22.984ومستوى الدلالة 0.114 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية العدم و التي تؤكد وجود استقلالية بين التخصص العلمي والخبرة المهنية .

2-7 العلاقة بين التخصص العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية :

H_0 **:** لا توجد علاقة بين التخصص العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية ؛

H_1 **:** توجد علاقة بين التخصص العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية.

الجدولين التاليين يوضحان العلاقة بين كل من التخصص العلمي والدورات التدريبية:

الجدول رقم (30/04) :العلاقة بين التخصص العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية:

		الاستفادة من الدورات التدريبية			المجموع
		النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	
التخصص العلمي	محاسبة وضرائب	8	2	1	**11**
	محاسبة	7	5	0	**12**
	علوم مالية	7	5	7	**19**
	تدقيق محاسبي	7	1	4	**12**
	تخصص آخر	7	5	1	**13**
المجموع		**36**	**18**	**13**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول السابق يتبين لنا:

- بلغت نسبة المستجوبين في جميع التخصصات ما عدا تخصص المحاسبة والضرائب والذين استفادو من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي 10.4% أي ما يعادل 7 أفراد في كل تخصص ،أما نسبة تخصص المحاسبة والضرائب فقد فاقتهم بمفردة واحدة لتكون نسبتها 11.9%.
- بلغت نسبة المستجوبين تخصص محاسبة وضرائب والذين استفادو من دورات في التسيير الجبائي 3.0% أي ما يعادل 2 من أفراد العينة المدروسة، في حين كانت نسبة 1.5% لتخصص تدقيق محاسبي(فرد واحد)،أما باقي التخصصات فقد بلغت نسبة الاستفادة من دورات تدريبية في التسيير الجبائي 7.5% أي ما يعادل 5 أفراد من عينة الدراسة لكل تخصص.

- بلغت نسبة المستجوبين تخصص محاسبة وضرائب وتخصص آخر والذين استفادوا من دورات تدريبية في التدقيق المحاسبي 1.5% أي ما يعادل مفردة احصائية ، في حين بلغت نسبة المتخصصين في العلوم المالية والذين استفادوا من نفس الدورة التدريبية 10.4 % ، أما تخصص التدقيق المحاسبي فقد كانت 6.0% أي مايعادل 4 مفردة احصائية

ويوضح الجدول أدناه قيم مربع كاي :

الجدول رقم (31/04) :اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	13.344[a]	8	0.101
نسبة الاحتمال الخطي	15.698	8	0.047
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مربع كاي يساوي 13.344 ومستوى الدلالة 0.101 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية العدم و التي تؤكد وجود استقلالية بين التخصص العلمي والاستفادة من الدورات التدريبية .

2- 8 العلاقة بين الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة:

H_0 **:** لا توجد علاقة بين الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة ؛

H_1 **:** توجد علاقة بين الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة.

الجدولين التاليين يوضحان العلاقة بين كل من الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة:

الجدول رقم (32/04) : العلاقة بين الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة .

البيان		سنوات الخبرة					المجموع
		أقل من 05 سنوات	من 05 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنوات	من 15 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	
الهيئة المستخدمة	المديرية العامة للضرائب	8	19	5	5	7	**44**
	خبير في المحاسبة والجباية	0	0	0	1	1	**2**
	محافظ حسابات	0	1	1	3	3	**8**
	محاسب في مكتب محاسبة	0	1	1	3	4	**9**
	مستشار جبائي	0	0	0	0	4	**4**
المجموع		**8**	**21**	**7**	**12**	**19**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا:

- بلغت نسبة المستجوبين العاملين في المديرية العامة للضرائب والذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات11.9% أي ما يقابل بالقيم 8 أفراد من عينة الدراسة أما باقي الوظائف كالخبير ومحافظ حسابات .... فلا يوجد فيهم من لديه خبرة أقل من 5 سنوات

- في حين بلغت نسبة الأفراد العاملين في المديرية العامة للضرائب و الذين تتراوح خبرتهم المهنية ما بين (5 الى 10 سنوات) 28.4% أي ما يقابل 19 مفردة احصائية . كما بلغت أيضا نسبة الأفراد العاملين في المديرية العامة للضرائب والذين تتراوح خبرتهم ما بين (10-15 سنة) 7.5% وهو ما يقابله بالقيم 5 أفراد من عينة الدراسة وهي نفسها نسبة المستجوبين الذين تتراوح خبرتهم مابين 15 الى 20 سنة.،أما أكثر من 20 سنة فقد بلغت 10.4% أي ما يقابل 7 أفرد من عينة الدراسة.
- بلغت نسبة الأفراد العاملين كمحافظي حسابات ومحاسبين في مكتب محاسبة والذين تتراوح خبرتهم مابين (5 الى 10 سنوات) 1.5% أي بما يعادل مفردة احصائية واحدة.وكذلك الحال بالنسبة للذين تتراوح خبرتهم ما بين (10 الى 15 سنة)،أما نسبة محافظي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم مابين (15 الى 20 سنة) و أكثر من 20 سنة فقد كانت 4.5% (3 مفردة احصائية)،كما بلغت نسبة المحاسبين في مكتب المحاسبة الذين تتراوح خبرتهم ما بين (15 الى 20سنة)أيضا 4.5% في حين بلغت نسبة 6.0% للأفراد الذين خبرتهم تتجاوز 20 سنة أي ما يقابل 4 أفراد من العينة المدروسة.
- كما بلغت أيضا نسبة الموظفين كخبير في المحاسبة والجباية والذين خبرتهم ما بين (15 الى 20 سنة)و (أكثر من 20 سنة) 1.5% أي مفردة واحدة لكل مهنما،في حين بلغ عدد المستشارين الجبايين 4 أفراد من عينة الدراسة أي 6.0% وكلهم تجاوزت خبرتهم 20 سنة.

وفي الجدول الموالي نتائج مربع كاي:

الجدول رقم (33/04) :اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	27.670^a	16	0.035
نسبة الاحتمال الخطي	30.373	16	0.016
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مربع كاي يساوي 27.670 ومستوى الدلالة 0.035 وهي أقل من 0.05 مما يعني أنه توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى عدم وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية البديلة و التي تؤكد وجود علاقة بين الهيئة المستخدمة وسنوات الخبرة،وكما نعلم هناك وظائف تطلب توفر خبرة مهنية وهذا ما أثبتته نتائج دراستنا.

2-9 العلاقة بين الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية:

H_0 : لا توجد علاقة بين الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية ؛

H_1 : توجد علاقة بين الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية.

الجدولين التاليين يوضحان العلاقة بين كل من الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية.

الجدول رقم (4–34) : العلاقة بين الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية .

		الاستفادة من الدورات التدريبية			المجموع
		النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	
الهيئة المستخدمة	المديرية العامة للضرائب	22	16	6	**44**
	خبير في المحاسبة والجباية	1	0	1	**2**
	محافظ حسابات	4	2	2	**8**
	محاسب في مكتب محاسبة	5	0	4	**9**
	مستشار جبائي	4	0	0	**4**
المجموع		**36**	**18**	**13**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25* .

من خلال الجدول السابق يتبين لنا:

–نسبة المستجوبين الموظفين لدى المديرية العامة للضرائب قد استفادوا من العديد من الدورات التدريبية حيث استفاد 32.8% منهم من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي و 23.9% من دورات تدريبية في التسيير الجبائي أما التدقيق المحاسبي فقد استفاد 9.0% منهم وهذا مايقابله بالترتيب(22 –16–6 مفردة احصائية).

– أما الخبير في المحاسبة والجباية فقد استفادت كل مفردة من دورة تدريبية في النظام المحاسبي المالي وفي التدقيق المحاسبي أي ما يعادل 1.5% لكل مفردة.

– أما محافظي الحسابات فمنهم من استفاد من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي وذلك بنسة 6.0% (4 أفراد) ومنهم في التسيير الجبائي بنسبة 3.0% (2 من الأفراد) ومنهم في التدقيق المحاسبي ب 3.0% .

– أما المحاسبين في مكتب المحاسبة فقد استفاد 7.5% منهم من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي و 6.0% من دورات في التدقيق المحاسبي وهو ما يعادل بالقيم حسب الترتيب(5 و4 مفردة احصائية)

–أما المستشارين الجبائين فقد ركزو على القيام بدورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي لمعرفة مستجداته التي لها تأثير مباشر على الجباية وذلك بنسبة 6%.

ولمعرفة مدى استقلالية العلاقة بين الهيئة المستخدة والاستفادة من الدورات التدريبية سنعتمد على نتائج الجدول الموالي:

الجدول رقم (35/04) :اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	12.790[a]	8	0.119
نسبة الاحتمال الخطي	16.121	8	0.041
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*.

من خلال الجدول السابق فان مربع كاي يساوي 12.790 ومستوى الدلالة 0.119 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية العدم و التي تؤكد استقلالية العلاقة بين الهيئة المستخدمة والاستفادة من الدورات التدريبية.

2-10 العلاقة بين الخبرة المهنية والاستفادة من الدورات التدريبية:

H_0 : لا توجد علاقة بين الخبرة المهنية والاستفادة من الدورات التدريبية ؛

H_1 : توجد علاقة بين الخبرة المهنية والاستفادة من الدورات التدريبية.

سيتم توضيح العلاقة بين كل من الخبرة المهنية والاستفادة من الدورات التدريبية من خلال نتائج الجدولين الموالين:

الجدول رقم (36/04) :العلاقة بين الخبرة المهنية والاستفادة من الدورات التدريبية:

		الاستفادة من الدورات التدريبية			المجموع
		النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	3	3	2	**8**
	من 5 سنوات الى10 سنوات	16	3	2	**21**
	من 10سنوات الى 15 سنة	4	2	1	**7**
	من 15 سنة الى 20سنة	6	4	2	**12**
	أكثر من 20 سنة	7	6	6	**19**
المجموع		**36**	**18**	**13**	**67**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن :

- المستجوبين الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات قد استفادوا من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي والتسيير الجبائي بنسبة 4.5 %(3 مفردة احصائية) أما في التدقيق المحاسبي فقد استفاد 3.0%(2 مفردة) أما الذين خبرتهم ما بين (5 و10 سنوات) فقد استفادوا من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي بنسبة 23.9% والتسيير الجبائي ب 4.5% و التدقيق المحاسبي ب 3.0% وهو ما يعادل على التوالي (16-3-2 مفردة احصائية).

- كما استفاد الأفراد الذين تتروح خبرتهم بين (10 الى 15 سنة) من جميع الدورات التدريبية حسب ترتيبها بالنسب التالية:6.0%،3.0%، 1.5% بما يقابل (4-2-1 مفردة احصائية).

- كما استفاد الأفراد الذين تتروح خبرتهم بين (15الى 20 سنة) من جميع الدورات التدريبية حسب ترتيبها بالنسب التالية:9.0%،6.0%، 3.0% بما يقابل (6-4-2مفردة احصائية).

– أما الأفراد الذين تفوق خبرتهم 20 سنة فقد استفادوا من دورات تدريبية في النظام المحاسبي المالي ب 10.4 %،والتسيير الجبائي والتدقيق المحاسبي ب 9% ما يقابله (7–6–6 مفردات احصائية). وفيما يلي قيم اختبار مربع كاي:

الجدول رقم (37/04): اختبار مربع كاي

البيان	القيمة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
مربع كاي لبيرسون	8.122^{a}	8	0.422
نسبة الاحتمال الخطي	2.425	8	0.407
عدد المشاهدات	67		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V 25*

من خلال الجدول السابق فان مربع كاي يساوي 8.122 ومستوى الدلالة 0.422 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية ، ويشير ذلك إلى وجود فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) وعليه تقبل الفرضية العدم و التي تؤكد استقلالية العلاقة بين سنوات الخبرة والاستفادة من الدورات التدريبية.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات والنموذج الاحصائي.

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق الى النتائج المتحصل عليها لمحاور الاستبيان الأربعة وكذا تحليلها ،ثم التحقق من فرضيات الدراسة من خلال اختبارها وأخيرا عرض أهم النتائج المتوصل اليها ووضع النموذج الاحصائي الذي يمكن من خلاله التنبؤ بقيمة الفجوة الضريبية.

المطلب الأول : تحليل نتائج محاور الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لردود أفراد عينة الدراسة على فقرات محاور الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي وذلك من خلال عرض جدول التوزيع التكراري ، و المتوسط الحسابي المرجح (XW) والانحراف المعياري (Si) .

1-نتائج المحور الثاني من الدراسة : تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي والافصاح عن الضرائب المؤجلة لتخفيض الدخل الضريبي:

لقد تضمن المحور الثاني ثلاث أبعاد تم عرضها ضمن 10 فقرات – لكل فقرة فقرات فرعية– حاولنا من خلالها معرفة مدى استغلال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي من أجل تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وقد كانت استجابة أفراد العينة مبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (38/04) : المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	1-1	التكرار	31	21	6	5	4	4.04	1.186	عالية
		النسبة%	46.3	31.3	9.0	7.5	6.0			
	2-1	التكرار	22	34	0	6	5	3.93	1.172	عالية
		النسبة%	32.8	50.7	0	9	7.5			
2	1-2	التكرار	36	21	6	3	1	4.31	0.925	عالية جدا
		النسبة%	53.7	31.3	9	4.5	1.5			
	2-2	التكرار	20	23	4	11	9	3.51	1.418	عالية
		النسبة%	29.9	34.3	6	16.4	13.4			
	3-2	التكرار	34	20	7	4	2	4.19	1.048	عالية
		النسبة%	50.7	29.9	10.4	6	3			
3	1-3	التكرار	24	30	5	5	3	4.00	1.073	عالية
		النسبة%	35.8	44.8	7.5	7.5	4.5			
	2-3	التكرار	17	40	2	5	3	3.94	0.998	عالية
		النسبة%	25.4	59.7	3.0	7.5	4.5			
	3-3	التكرار	25	30	7	1	4	4.06	1.043	عالية
		النسبة%	37.3	44.8	10.4	1.5	6			
4	1-4	التكرار	25	32	1	5	4	4.03	1.114	عالية
		النسبة%	37.3	47.8	1.5	7.5	6			
	2-4	التكرار	27	24	8	8	0	4.04	1.007	عالية
		النسبة%	40.3	35.8	11.9	11.9	0			
5	1-5	التكرار	24	23	1	9	10	3.63	1.465	عالية

			النسبة%	35.8	34.3	1.5	13.4	14.9		
	2-5	التكرار	25	25	4	10	3	3.88	1.200	عالية
		النسبة%	37.3	37.3	6	14.9	4.5			
	3-5	التكرار	28	27	1	10	1	4.06	1.085	عالية
		النسبة%	41.8	40.3	1.5	14.9	1.5			
6	6	التكرار	0	31	12	9	15	2.88	1.225	متوسطة
		النسبة%	0	46.3	17.9	13.4	22.4			
7	1-7	التكرار	21	31	6	8	1	3.94	1.013	عالية
		النسبة%	31.3	46.3	9	11.9	1.5			
	2-7	التكرار	3	12	2	23	27	2.11	1.250	متدنية
		النسبة%	4.5	17.9	3	34.3	40.3			
8	1-8	التكرار	19	2	33	0	13	3.21	0.886	متوسطة
		النسبة%	28.4	3.0	49.3	0	19.4			
	2-8	التكرار	9	4	8	27	19	2.36	1.322	متدنية
		النسبة%	13.4	6	11.9	40.3	28.4			
	3-8	التكرار	1	16	8	23	19	2.36	1.117	متدنية
		النسبة%	1.5	23.9	11.9	34.3	28.4			
9	1-9	التكرار	9	14	6	21	17	2.66	1.409	متدنية
		النسبة%	13.4	20.9	9	31.3	25.4			
	2-9	التكرار	17	22	3	15	10	3.31	1.448	متوسطة
		النسبة%	25.4	32.8	4.5	22.4	14.9			
10	1-10	التكرار	23	27	10	5	2	3.96	1.036	عالية
		النسبة%	34.3	40.3	14.9	7.5	3			
	2-10	التكرار	20	31	9	6	1	3.94	0.967	عالية
		النسبة%	29.9	46.3	13.4	9	1.5			
	3-10	التكرار	12	43	3	7	2	3.84	0.947	عالية
		النسبة%	17.9	64.2	4.5	10.4	3			
	4-10	التكرار	8	15	13	25	6	2.91	1.203	متوسطة
		النسبة%	11.9	22.4	19.4	37.3	9			
	5-10	التكرار	16	42	4	2	3	3.99	0.913	عالية
		النسبة%	23.9	62.7	6	3	4.5			
نتائج المحور الثاني								3.6084	0.3943	عالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25* .

يتضح من خلال الجدول أعلاه موافقة عالية لأفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني والمتعلق بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة من أجل تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.حيث فاق المتوسط الحسابي الاجمالي القيمة القصوى لدرجة محايد وقدر ب 3.6084 أي بوزن نسبي 72.168% وبانحراف معياري اجمالي يدل على قلة التشتت في اجابات أفراد العينة حيث قدر ب 0.3943 ، وقد تم تقسيم هذا المحور الى ثلاث (03) أبعاد وفيما يلي سيتم عرض وتحليل نتائج كل محور على حدى.

فبالنسبة للبعد الأول: والمتعلق بأن النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يتميزان بالجمود رغم الاصلاحات التي مستهما(الفقرات من 01 الى 03) فعند الاطلاع على اجابات عينة الدراسة وجدنا أن الاتجاه العام لاجاباتهم جاء بدرجة موافقة عالية يعكسها المتوسط الحسابي الاجمالي لهذا البعد والمقدر ب 4.00 أي بوزن نسبي يقدر 80% .حيث اتفق 79.7 % من أفراد عينة الدراسة على أن النظام المحاسبي المالي يتميز بالجمود وعدم حدوث تغييرات جديدة عليه بعد التطبيق الفعلي له منذ سنة 2010(الفقرة 1) .

كما اتفقوا أيضا على أنه لم يتم تطبيق جميع التغيرات التي جاء بها***SCF*** لاسيما في قواعد التقييم (كالقيمة العادلة) ب 86.2%، وكذا في بعض القواعد الأخرى كأسبقية الواقع الاقتصادي ، والاستهلاك حسب المنافع الاقتصادية ... بنسبة83.8 %أما في اعداد القوائم المالية فنجد أن 70.2 % أيدو عدم التزام المؤسسات بقواعد اعداد القوائم المالية في حين هناك نسبة معتبرة وهي تقريبا 30% كان رأيها العكس (الفقرة2) .

كما نجد جل أفراد العينة المدروسة قد أيدوا وبدرجة عالية تراوحت نسبتها مابين (78.8% و81.2%) أن النظام الجبائي الجزائري رغم عصرنته وادخال وسائل التكنولوجيا عليه الا أن هذا لم يؤدي الى استقراره من جهة (حيث بقيت القوانين تتغير تقريبا كل سنة) ومن جهة أخرى لم يؤدي ذلك الى زيادة الامتثال الطوعي للمكلفين وهذا ان دل فانما يدل على عدم فعالية القوانين والتدابير المتخذة(عدم مرونة النظام الجبائي).

أما البعد الثاني: والمتعلق بأن استقلالية النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي الجزائري أدت الى زيادة الفروقات بين الدخلين فانه يتضح من خلال رأي 71.42% أن هناك موافقة عالية على جل فقرات هذا البعد باستثناء الفقرتين(الفقرة 6 والفقرة 7-2) والتي كانت الاجابات عليهما بدرجة متوسطة ومتدنية على التوالي وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي لكليهما والمقدر ب (2.88 و2.11) وعليه فان الدخل الضريبي لا يعتمد على الدخل المحاسبي فقط حسب رأي 43.4 % من أفراد العينة (لأن هناك دائما تصحيحات خارج المحاسبة يتم القيام بها لتحديد الضريبة ولا يتم تطبيق معدل الضريبة مباشرة على الدخل المحاسبي)،كما جاء الرد سلبي من قبل 50 فرد على الفقرة (7-2) وعليه فان المؤسسات لاتقوم بالافصاح عن جميع المعلومات ذات الغرض الضريبي لأن الضريبة بالنسبة لهم تعتبر تكلفة يجب تخفيضها.

أما باقي فقرات هذا البعد فنجد أنه من وجهة نظر 52 فرد فان النظام المحاسبي المالي يمتاز بغياب القيود ذات الطابع الجبائي فلا يتدخل القانون الجبائي في قواعد التقييم والعرض والافصاح(الفقرة 4-1) .وفي حالة اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية فانه يتم تطبيق القواعد المحاسبية في المؤسسات وهذا حسب رأي 51 فرد(الفقرة 4-2) ،كما أيد 52 فرد من العينة المدروسة الافصاح عن أصل أو خصم ضريبي مؤجل في حالة اختلاف توقيت الاعتراف بأحد العناصر .

وقد أرجع 72.6% أي ما يعادل 47 فرد الفرق بين الدخلين الى استناد القاعدة المحاسبية على الحقيقة الاقتصادية و 77.6% اتفقوا على أن ذلك يرجع أيضا الى اعتماد مبدأ الشرعية في الجباية، في حين اتفق أغلبية المبحوثين وهم 55 فرد على أن كثرة التغيرات في القوانين الجبائية من سنة مالية لأخرى هي التي أدت الى اتساع الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي.

ومن خلال البعد الثالث: والمتعلق بأن مسيري المؤسسة يقومون باستغلال الفروقات المحاسبية والجبائية والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية فاننا نجد أنه حسب المتوسط الحسابي المقدر ب:3.254 أي بنسبة 65.08% ، فان اتجاه آراء أفراد العينة حول فقرات هذا المحور كانت بدرجة متوسطة.أي أن اجاباتهم تفرقت بين مؤيد ورافض ومحايد وهذا راجع لأن هناك بعض المعالجات التي جاء بها ***SCF*** لم يتم تطبيقها فانعدمت امكانية استغلالها بأكملها.

فنجد هناك اجماع من قبل المستجوبين على عدم ابداء رأيهم على الفقرة(8-1) والتي تعنى بأن المؤسسات تقوم باستهلاك أصولها الثابتة على أساس مدة المنفعة الفعلية وهذا بالنسبة ل33 فرد كما لم يتفق 13 فرد على أنه يتم استخدامها.وكذلك أبدى 68.7% على عدم موافقتهم على أنه يتم انقاص القيمة المتبقية من القيمة الاجمالية لحساب قسط الاهتلاك(8-2) ، أما عن تطبيق الاهتلاك حسب العناصر فقد جاء الرد سلبي من قبل 62.7% وحيادي من قبل 11.9% ، وكذلك الحال بالنسبة لتسجيل فائض أو نقصان القيمة الناجم عن اعادة التقييم فقد كان الرد سلبي من قبل 56.7% من المبحوثين(الفقرة 9-1).

في حين تفرقت اجابات أفراد عينة الدراسة بين مؤيد ورافض ومحايد حول الفقرة (9-2) والمتعلقة بتعديل الأساس المستقبلي للاهتلاك في حالة اعادة التقييم والفقرة(10-4) المتعلقة باستخدام القيمة العادلة وهذا مايعكسه المتوسط الحسابي لكليهما والمقدر ب(3.31 و2.91) على التوالي.

لكن في المقابل نجد أن اتجاه آراء عينة الدراسة قد كان ايجابي وبدرجة عالية تراوحت بين (76.8% و79.8%) حول تكوين مؤونات أعمال الصيانة الكبرى ومؤونة منافع الموظفين وتحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية،الايجار التمويلي...(الفقرة 10 باستثناء 10-4).

2- نتائج المحور الثالث من الدراسة: تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال من أجل الحصول على الخصومات والمزايا الضريبية.

لقد حاولنا من خلال هذا المحور معرفة مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال من أجل الحصول على الخصومات والمزايا الضريبية وقد كان اتجاه آراء أفراد العينة المدروسة حول هذا المحور ايجابي و بدرجة موافقة عالية يعكسها المتوسط الحسابي الاجمالي والمقدر ب 3.5783 أي بنسبة 71.56% وبانحراف معياري اجمالي يدل على قلة تشتت الاجابات 0.2918 . وقد تم

تقسيم هذا المحور أيضا الى ثلاث أبعاد تم عرضها ضمن 51 فقرة – لكل فقرة فقرات فرعية– وسنحاول عرض آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات كل بعد على حدى لكي تكون أكثر وضوح .

فالبنسبة للبعد الأول: والمتعلق بمدى توفر مقومات التسيير الجبائي الفعال لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الفقرات من 11 الى 15) فقد كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (39/04) : المتوسط المرجح والانحراف المعياري للبعد الأول للمحور الثالث من الدراسة.

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	1-11	التكرار	20	35	1	10	1	3.94	1.028	عالية
		النسبة%	29.9	52.2	1.5	14.9	1.5			
	2-11	التكرار	26	27	4	7	3	3.99	1.135	عالية
		النسبة%	38.8	40.3	6.00	10.4	4.5			
	1-12	التكرار	0	3	4	37	23	1.81	0.743	متدنية
		النسبة%	0	4.5	6	55.2	34.3			
	2-12	التكرار	17	42	2	3	3	4.00	0.937	عالية
		النسبة%	25.4	62.7	3.0	4.5	4.5			
	3-12	التكرار	11	40	4	10	2	3.72	1.012	عالية
		النسبة%	16.4	59.7	6.0	14.9	3.0			
	4-12	التكرار	20	34	6	5	2	3.97	0.984	عالية
		النسبة%	29.9	50.7	9.0	7.5	3.0			
	1-13	التكرار	25	37	4	1	0	4.28	0.647	عالية جدا
		النسبة%	37.3	55.2	6.0	1.5	0			
	2-13	التكرار	10	45	9	0	3	3.88	0.826	عالية
		النسبة%	14.9	67.2	13.4	0	4.5			
	3-13	التكرار	9	11	1	32	14	2.54	1.352	متدنية
		النسبة%	13.4	16.4	1.5	47.8	20.9			
	1-14	التكرار	20	36	3	4	4	3.96	1.065	عالية
		النسبة%	29.9	53.7	4.5	6.0	6.0			
	2-14	التكرار	9	26	13	15	4	3.31	1.144	متوسطة
		النسبة%	13.4	38.8	19.4	22.4	6.0			
	1-15	التكرار	7	7	34	4	15	2.80	1.242	متوسطة
		النسبة%	10.4	10.4	50.7	6.0	22.4			
	2-15	التكرار	10	1	44	12	0	3.13	0.716	متوسطة
		النسبة%	14.9	1.5	65.7	17.9	0			
	المتوسط الحسابي للبعد الأول							3.4869	/	عالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25* .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد الأول جاءت جلها تقريبا بدرجة موافقة عالية ، حيث تجاوز المتوسط الحسابي الحد الأقصى لدرجة محايد ب 3.4869 أي بنسبة 69.73% . فأيد 55 و53 فرد على التوالي توفر مقومات التسيير الجبائي الفعال في المؤسسات

الاقتصادية (الفقرة 11) وذلك بنسبة 78.8% فيما يخص توفر الهيكل التنظيمي على نظام معلومات جبائي يجسد الاستراتيجية الجبائية ونظام رقابي داخلي ..(الفقرة 11-1) .وبنسبة 79.8% فيما يخص توفر شروط الثقافة المحاسبية والجبائية والوعي الضريبي والدراية الكافية بسياسات التحريض لدى مسيريها.

كما اتفق المستجوبون على أن المسيرين يقومون باستغلال الفرص المتاحة لبدائل التمويل التي تحقق وفر ضريبي وذلك من خلال ادماج المتغير الجبائي قبل اتخاذ أي قرار مالي ،كتمويل استثماراتها بالقروض بدلا من حقوق الملكية وبالتالي تحقيق وفورات من الديون وذلك بنسبة 80.00% منهم وهذا ما يعادل المتوسط الحسابي الاجمالي 4.00(الفقرة 12-2) .وكذا اعتماد المزيج التمويلي أو استخدام أرباحها في تمويل استثماراتها بدلا من توزيعها وبالتالي عدم خضوع الأرباح للضريبة وذلك بنسبتي تأييد تقدر ب 74.4% و 79.4% للفقرة (12-3) و(12-4).باستثناء التحكم في وضعية التدفقات النقدية من خلال احترام مواعيد دفع الضرائب والتي لاقت ردا سالبا من قبل 60 فردا لأن الضريبة بالنسبة لهم تعتبر تكلفة -كما ذكرنا سابقا-.

وللمفاضلة بين الفرص المتاحة عند اتخاذ القرارات المالية فانه وحسب 85.6% و 77.6% من المبحوثين فان المسيرين يعتمدون على القيمة الحالية للتدفقات النقدية ***VAN*** ونسب الرفع المالي ***LEV*** لاتخاذ قرار الاستثمار أو التمويل (الفقرة 13-1 و13-2) .في حين كان الرد سلبيا فيما يخص الاعتماد على معدل النمو ***RG*** وذلك ما يعكسه المتوسط الحسابي 2.45 وهو أقل من الحد الأقصى لدرجة محايد (الفقرة 13-3).

كما تبين أيضا من خلال اجابات أفراد عينة الدراسة تأييدهم لاعتماد المسيرين على المؤشرات التقليدية لقياس الأداء وذلك بنسبة 79.2% (الفقرة 14-1) ،بدلا من المؤشرات الحديثة ***(EVA-TOPIN Q)*** والتي تفرقت اجاباتهم حولها بين مؤيد ورافض ومحايد وذلك ما دل عليه المتوسط الحسابي للفقرة (14-2) :3.31.

كما لاحظنا أيضا أن الاتجاه العام المسجل لاجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرة 15 والخاصة بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمبادئ الحوكمة (مجلس ادارة،حفظ حقوق المساهمين المعاملة المتساوية...) جاء بدرجة متوسطة حيث تفرقت اجاباتهم بين موافق ومعارض ومحايد حيث كانت نسبة عدم التأييد معتبرة تراوحت ما بين (56% و66.2%) .

أما البعد الثاني: والمتعلق بمدى قيام المؤسسات الاقتصادية بالتسيير الجبائي من خلال الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الاستثمار وكذا استغلال البدائل المحاسبية والمالية المتاحة (الفقرات من 16 -20) فالنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (40/04): المتوسط المرجح والانحراف المعياري للبعد الثاني للمحور الثالث من الدراسة:

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
16	1-16	التكرار	41	22	0	0	4	4.43	0.988	عالية جدا
		النسبة%	61.2	32.8	0	0	6.0			
	2-16	التكرار	40	25	0	2	0	4.54	0.659	عالية جدا
		النسبة%	59.7	37.3	0	3.0	0			
	3-16	التكرار	0	4	1	32	30	1.69	0.783	متدنية جدا
		النسبة%	0	6.0	1.5	47.8	44.8			
17	1-17	التكرار	20	41	4	2	0	4.18	0.673	عالية
		النسبة%	29.9	61.2	6.0	3.0	0			
	2-17	التكرار	4	12	10	24	17	2.43	1.221	متدنية
		النسبة%	6.0	17.9	14.9	35.8	25.4			
	3-17	التكرار	24	30	4	9	0	4.03	0.984	عالية
		النسبة%	35.8	44.8	6.0	13.4	0			
	4-17	التكرار	22	34	5	2	4	4.01	1.037	عالية
		النسبة%	32.8	50.7	7.5	3.0	6.0			
	5-17	التكرار	16	32	7	7	5	3.70	1.168	عالية
		النسبة%	23.9	47.8	40.4	10.4	7.5			
18	1-18	التكرار	17	41	6	2	1	4.06	0.776	عالية
		النسبة%	25.4	61.2	9.0	3.0	1.5			
	2-18	التكرار	6	31	3	12	15	3.01	1.387	متوسطة
		النسبة%	9.0	46.3	4.5	17.9	22.4			
	3-18	التكرار	24	40	1	0	2	4.25	0.766	عالية جدا
		النسبة%	35.8	59.7	1.5	0	3.0			
	4-18	التكرار	16	46	3	0	2	4.10	0.741	عالية
		النسبة%	23.9	68.7	4.5	0	3.0			
19	1-19	التكرار	36	26	0	5	0	4.39	0.834	عالية جدا
		النسبة%	53.7	38.8	0	7.5	0			
	2-19	التكرار	29	27	3	8	0	4.15	0.973	عالية
		النسبة%	43.3	40.3	4.5	11.9	0			
	3-19	التكرار	25	30	4	3	5	4.00	1.142	عالية
		النسبة%	37.3	44.8	6.0	4.5	7.5			
	4-19	التكرار	27	26	5	5	4	4.00	1.155	عالية
		النسبة%	40.3	38.8	7.5	7.5	6.0			
20	1-20	التكرار	30	26	2	8	1	4.13	1.043	عالية
		النسبة%	44.8	38.8	3.0	11.9	1.5			
	2-20	التكرار	19	30	8	9	1	3.85	1.034	عالية
		النسبة%	28.4	44.8	11.9	13.4	1.5			
	3-20	التكرار	18	35	10	3	1	3.99	0.862	عالية
		النسبة%	26.9	52.2	14.9	4.5	1.5			
	4-20	التكرار	30	30	6	1	0	4.33	0.705	عالية جدا
		النسبة%	44.8	44.8	9.0	1.5	0			
	5-20	التكرار	27	31	3	6	0	4.18	0.886	عالية
		النسبة%	40.3	46.3	4.5	9.0	0			

	6-20	التكرار	24	30	0	10	3	3.93	1.172	عالية
		النسبة%	35.8	44.8	0	14.9	4.5			
	المتوسط الحسابي للبعد الثاني							3.88	/	عالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن اتجاه أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد الثاني قد جاءت بدرجة موافقة عالية فاقت الحد الأقصى لدرجة محايد بمتوسط حسابي يقدر ب 3.88 أي بنسبة 77.6% .

فمن خلال (الفقرة 16) والمتعلقة بمدى احترام المؤسسات الاقتصادية للقواعد المعمول بها في قانون الضرائب م .ر.م وكذا تقديمها للتصريحات في الآجال المحددة نجد أن اجابات عينة الدراسة جاءت بدرجة موافقة عالية جدا يعكسها متوسطها الحسابي والذي تراوح بين (4.43-4.54) على التوالي،وفي المقابل جاء الرد سلبي من قبل 62 فرد عن تطبيق طريقة الدفع التلقائي للضريبة على أرباح الشركات.

أما بالنسبة للفقرتين (17 و 18) والمتعلقتين بمدى استفادة المؤسسات الاقتصادية من المزايا التي يمنحها قانون ض.م.ر.م(كتنزيل الخسائر على 4 سنوات، اتباع طريقة الاهتلاك التي تحقق وفر أكبر،تنزيل خسائر اتلاف البضائع،خسائر تحويل العملة،والديون المعدومة ،اختيار النشاط الذي تزاوله ،الايجار التمويلي بدلا من الامتلاك...) فقد أبدى فيه أفراد عينة الدراسة تجاوبا كبيرا عكسه المتوسط الحسابي الذي تراوح مابين (3.70-4.25) أي بنسب تراوحت بين (74%-85%) .باستثناء الفقرتين(17-2) و(18-2)حيث جاء الرد سالبا من قبل 41 فرد على الفقرة الأولى والمتعلقة بالاستثمار في مشاريع بحث وتطوير كبيرة واطالة الفترة التجريبية ،كما جاء الرد متفرقا على أن المؤسسات تقوم باطالة فترة الرقابة الجبائية وترفض التصحيح في مبلغ الضريبة وتلجأ للنزاع حيث لم يوافق 40.3% على هذه الفقرة وهي نسبة معتبرة .

وفي الموازاة أبدى المستجوبين وبنسب تراوحت بين (80%و87.8%) موافقتهم على استغلال المؤسسات الاقتصادية للمزايا التي يمنحها قانون الاستثمار والمذكورة في الفقرة 19 (كالاستثمار في مشاريع تحدث مناصب شغل،انشاء مصانع في مناطق تستدعي التنمية....).

كما نجد أيضا من خلال الجدول السابق موافقة المستجوبين على جميع الفقرات الفرعية للفقرة 20 وذلك بمتوسط حسابي تراوح مابين(3.85 و4.33) أي أن مسيري المؤسسات يقومون باستغلال البدائل المحاسبية المتاحة التي تمكنهم من تحقيق تسيير جبائي فعال دون تجاوز للقانون أو الدخول في شبهات حيث وافق 82.6% مايقابل 56 فرد على استعانة المؤسسة بخبراء مختصين في الجباية لتخفيض العبء الضريبي،كما اتفق 49 فرد على أنه يتم استبدال الأصول بدلا من شرائها و53 فرد على رسملة تكاليف الاقتراض بدلا من فتح حساب خاص بها و 58 فرد على تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص بدلا من الثابت أو المتزايد و54 فرد على الدخول للأسواق الخارجية بمكاتب تمثيل بدلا من الفروع....

في حين جاءت وجهات نظر المبحوثين عن البعد الثالث: والمتعلق بمدى احترام المؤسسات الاقتصادية لحدود التسيير وتسيير الخطر الجبائي وقياس فعالية تسييرها بدرجة متوسطة يعكسها متوسطها الحسابي والمقدر ب 3.368 أي أن اجاباتهم قد تفرقت وتشتت بين مؤيد ومحايد وغير مؤيد أي أن مانسبته 32.64% وهي نسبة معتبرة كان رأيهم سلبي وهذا ما تبينه النتائج المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول(41/04): المتوسط المرجح والانحراف المعياري للبعد الثالث للمحور الثالث من الدراسة:

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
21	1-21	التكرار	22	40	2	0	3	4.16	0.863	عالية
		النسبة%	32.8	59.7	3.0	0	4.5			
	2-21	التكرار	19	37	3	2	6	3.91	1.125	عالية
		النسبة%	28.4	55.2	4.5	3.0	9.0			
22	1-22	التكرار	21	37	1	5	3	4.01	1.022	عالية
		النسبة%	31.3	55.2	1.5	7.5	4.5			
	2-22	التكرار	8	41	2	9	7	3.51	1.185	عالية
		النسبة%	11.9	61.2	3.0	13.4	10.4			
	3-22	التكرار	3	37	6	12	9	3.19	1.196	متوسطة
		النسبة%	4.5	55.2	9.0	17.9	13.4			
	4-22	التكرار	8	37	9	11	2	3.57	1.003	عالية
		النسبة%	11.9	55.2	13.4	16.4	3.0			
	5-22	التكرار	15	37	0	9	6	3.69	1.221	عالية
		النسبة%	22.4	55.2	0	13.4	9.0			
	6-22	التكرار	18	28	9	8	4	3.72	1.165	عالية
		النسبة%	62.9	41.8	13.4	11.9	6.0			
	1-23	التكرار	20	27	8	10	2	3.79	1.122	عالية
		النسبة%	29.9	40.3	11.9	14.9	3.0			
23	2-23	التكرار	3	12	5	35	12	2.39	1.114	متدنية
		النسبة%	4.5	17.9	7.5	52.2	17.9			
	3-23	التكرار	2	20	6	31	8	2.66	1.122	متوسطة
		النسبة%	3.0	29.9	9.0	46.3	11.9			
	4-23	التكرار	3	0	4	32	28	1.78	0.918	متدنية جدا
		النسبة%	4.5	0	6.0	47.8	41.8			
	5-23	التكرار	3	12	3	28	21	2.22	1.204	متدنية جدا
		النسبة%	4.5	17.9	4.5	41.8	31.3			
	6-23	التكرار	21	36	1	3	6	3.94	1.153	عالية
		النسبة%	31.3	53.7	1.5	4.5	9.0			
24	1-24	التكرار	14	23	18	4	8	3.46	1.235	عالية
		النسبة%	31.3	53.7	1.5	4.5	11.9			
	2-24	التكرار	24	20	15	8	0	3.90	1.032	عالية
		النسبة%	35.8	29.9	22.4	11.9	0			
المتوسط الحسابي للبعد الثالث								3.368	/	متوسطة

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن الاتجاه العام السلبي للمبحوثين كان حول مضمون الفقرة 23 والتي تعنى بقيام المؤسسات الاقتصادية بتسيير الخطر الجبائي حيث تراوح متوسطها الحسابي مابين (3.79 و 1.78) أي بمتوسط اجمالي يقدر ب 2.79 وبنسبة 55.9%يجدون أن المؤسسات الاقتصادية لا تقوم بتسيير الخطر الجبائي لاسيما فيما يخص المخاطر التشغيلية ومخاطر الامتثال والمخاطر المحاسبية والمالية.

أما عن مدى احترام المسيرين داخل المؤسسة لمبادىء التسيير (حرية التسيير وعدم التعسف في استعمال الحق) فقد أيد غالبية المبحوثين ذلك وبدرجة عالية تراوحت مابين 78.2 % و83.2% .(الفقرة 21)

كما أيدو أيضا عدم قيام المسير باتخاذ قرارات تسييرية غير عادية ليس فيها مصلحة للمؤسسة وانما مصلحة لطرف ثالث (الفقرة 22) وبدرجة عالية بلغ فيها متوسطها الحسابي الاجمالي :3.615 نسبة تأييد تقدر ب 72.3%.وكذلك اعتمادهم على معدل الضريبة القانوني أكثر من الفعلي عند قياس فعالية التسيير.

3- نتائج المحور الرابع: تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات التسيير الجبائي العدواني لدوافع ضريبية.

لقد حاولنا من خلال هذا المحور التطرق لمدى لجوء مسيري بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات التسيير الجبائي العدواني التي تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون.وقد اتضح من خلال النتائج الاجمالية التي يعكسها المتوسط الحسابي الاجمالي والمقدر ب 3.5 والانحراف المعياري الدال على عدم تشتت آراء عينة الدراسة والمقدر ب 0.40495 وجود موافقة عالية تقدر ب 70% وهي تفوق بقليل درجة محايد بنسبة 2% . ولبلوغ الهدف الرئيسي لهذا المحور تم تقسيمه أيضا الى ثلاث أبعاد.

فمن خلال البعد الأول: والمتعلق بمدى استخدام المؤسسات الاقتصادية لممارسات ادارة الأرباح للتأثير على صافي الربح الخاضع للضريبة (الفقرات من 25 الى 29) ،فقد كانت نتائجه كما هي مبينة في الجدول أدناه:

الجدول (42/04):المتوسط المرجح والانحراف المعياري للبعد الأول للمحور الرابع من الدراسة.

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
25	1-25	التكرار	24	32	3	8	0	4.07	0.942	عالية
		النسبة%	35.8	47.8	4.5	11.9	0			
	2-25	التكرار	4	7	6	40	10	2.33	1.050	متدنية
		النسبة%	6.0	10.4	9.0	59.7	14.9			
	3-25	التكرار	0	29	9	28	1	2.98	1.152	متوسطة
		النسبة%	0	43.3	13.4	41.8	1.5			
	4-25	التكرار	5	36	0	17	9	3.16	1.247	متوسطة
		النسبة%	7.5	53.7	0	25.4	13.4			
	5-25	التكرار	21	34	6	3	3	4.00	1.000	عالية
		النسبة%	31.3	50.7	9.0	4.5	4.5			
	1-26	التكرار	17	32	3	7	8	3.64	1.299	عالية
		النسبة%	25.4	47.8	4.5	10.4	11.9			

	2-26	التكرار	20	28	3	8	8	3.66	1.343	عالية
		النسبة%	29.9	41.8	4.5	11.9	11.9			
	3-26	التكرار	10	43	3	8	3	3.73	1.009	عالية
		النسبة%	14.9	64.2	4.5	11.9	4.5			
	1-27	التكرار	3	43	5	5	11	3.33	1.211	متوسطة
		النسبة%	4.5	64.2	7.5	7.5	16.4			
27	2-27	التكرار	6	42	5	10	4	3.54	1.049	عالية
		النسبة%	9.0	62.7	7.5	14.9	6.0			
	3-27	التكرار	10	35	10	6	6	3.55	1.132	عالية
		النسبة%	14.9	52.2	14.9	9.0	9.0			
	4-27	التكرار	8	41	10	3	5	3.66	1.008	عالية
		النسبة%	11.9	61.2	14.9	4.5	7.5			
	5-27	التكرار	2	46	1	8	10	3.33	1.198	متوسطة
		النسبة%	3.0	68.7	1.5	11.9	14.9			
	6-27	التكرار	1	51	1	7	7	3.48	1.064	عالية
		النسبة%	1.5	76.1	1.5	10.4	10.4			
	7-27	التكرار	12	34	7	9	5	3.58	1.157	عالية
		النسبة%	17.9	50.7	10.4	13.4	7.5			
28	1-28	التكرار	9	33	8	12	5	3.43	1.158	عالية
		النسبة%	13.4	49.3	11.9	17.9	7.5			
	2-28	التكرار	18	28	11	7	3	3.76	1.102	عالية
		النسبة%	26.9	41.8	16.4	10.4	4.5			
	3-28	التكرار	13	35	9	7	3	3.72	1.042	عالية
		النسبة%	19.4	52.2	13.4	10.4	4.5			
	4-28	التكرار	9	47	2	6	3	3.79	0.946	عالية
		النسبة%	13.4	70.1	3.0	9.0	4.5			
	5-28	التكرار	19	32	3	9	4	3.79	1.175	عالية
		النسبة%	28.4	47.8	4.5	13.4	6.0			
	6-28	التكرار	18	29	3	11	6	3.63	1.289	عالية
		النسبة%	26.9	43.3	4.5	16.4	9.0			
	7-28	التكرار	10	38	6	7	6	3.58	1.143	عالية
		النسبة%	14.9	56.7	9.0	10.4	9.0			
	8-28	التكرار	21	17	3	15	11	3.33	1.521	متوسطة
		النسبة%	31.3	25.4	4.5	22.4	16.4			
	9-28	التكرار	7	40	1	9	10	3.37	1.277	متوسطة
		النسبة%	10.4	59.7	1.5	13.4	14.9			
	10-28	التكرار	21	21	9	9	7	3.60	1.338	عالية
		النسبة%	31.3	31.3	13.4	13.4	10.4			
29	1-29	التكرار	5	38	3	14	7	3.30	1.194	متوسطة
		النسبة%	7.5	56.7	4.5	20.9	10.4			
	2-29	التكرار	20	24	4	9	10	3.52	1.429	عالية
		النسبة%	29.9	35.8	6.0	13.4	14.9			
	3-29	التكرار	9	33	6	7	12	3.30	1.337	متوسطة
		النسبة%	13.4	49.3	9.0	10.4	17.9			
	4-29	التكرار	8	43	2	8	6	3.58	1.130	عالية
		النسبة%	11.9	64.2	3.0	11.9	9.0			

	5-29	التكرار	8	22	1	18	18	2.76	1.457	متوسطة
		النسبة%	11.9	32.8	1.5	26.9	26.9			
	6-29	التكرار	14	32	6	6	9	3.54	1.295	عالية
		النسبة%	20.9	47.8	9.0	9.0	13.4			
المتوسط الحسابي للبعد الأول للمحور الرابع								3.485	/	عالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال النتائج المعروضة في الجدول أعلاه،يتبين لنا وجود موافقة عالية تقدر ب 69.7 % لأفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الأول للمحور الرابع وهي أعلى بقليل من درجة محايد بنسبة 1.7% وذلك حسب المتوسط الحسابي المقدر ب 3.485 أي أن ما نسبته 30.3% –وهي نسبة معتبرة– قد تفرقت اجاباتهم بين موافق ومحايد وغير موافق على بعض الفقرات والتي نخص منها بالذكر الفقرة 25 والفقرة 29.

فمن خلال الفقرة 25 والتي بلغ متوسطها الحسابي الاجمالي 3.308 نجد أن وجهة نظر المبحوثين قد تفرقت حول الدوافع الادارية لممارسة ادارة الأرباح .حيث أيد أفراد عينة الدراسة وبدرجة عالية تراوحت مابين 81.4% و80% أن الغرض من ممارسة ادارة الأرباح هو الحصول على المكافآت والتعويضات (الفقرة 25 – 1)وكذا تخفيض الربح الخاضع للضريبة(الفقرة 25–5). في حين لم يوافق أفراد عينة الدراسة وبالضبط 50 فرد على أن الدوافع قد تكون تعاقدية لغرض الحفاظ على المنصب(الفقرة 25–2) ،كما تباينت آرائهم فيما يخص دافع زيادة القيمة السوقية والظهور بما يتوقعه المحللين الماليين وذلك ما عكسه المتوسط الحسابي المقدر ب 2.98 و 3.16 على التوالي.

وكذلك الحال بالنسبة للفقرة 29 فقد جاء الرأي العام للمبحوثين متفرقا حول قيام المسيرين باجراءات محاسبية الغرض منها ممارسة ادارة الأرباح حيث بلغ المتوسط الحسابي الاجمالي 3.33 أي ضمن درجة محايد ،فأيد من جهة المبحوثين وبدرجة عالية تراوحت نسبها مابين (70.4% و 71.6%) قيام المسيرين داخل المؤسسة باعادة تقييم أصولها وتسجيل قيمة أقل من قيمتها العادلة أو التاريخية(الفقرة 29–2) و الاعتراف بالشهرة الغير مشتراة (الفقرة 29–4) و المغالاة في تسجيل خسائر قيم ترجمة عملات الصرف (الفقرة 29–6) ، ومن جهة أخرى تفرقت اجابتهم بمتوسط تراوح بين (2.76 و3.30) حول باقي الفقرات والمتعلقة بالافصاح عن غلق خط انتاجي لا يزال يعمل،زيادة قيمة الديون المشكوك في تحصيلها الى اجمالي الدين أو اثبات التزامات غير محققة.

أما عن الاستراتيجية المتبعة لادارة الأرباح فقد وافق المبحوثين وبدرجة عالية على الفقرة 26 حيث تصدرت استراتيجية التقليل من تقلبات الأرباح ذلك بنسبة 74.6% ثم استراتيجية التقرير عن صافي ربح منخفض لغرض ضريبي بنسبة 73.2% و في الأخير استراتجية التقرير عن صافي ربح مرتفع ب 72.8%.

أما فيما يخص باقي الفقرات والمتعلقة بالاجراءات المتبعة من قبل المؤسسة لادارة أرباحها فقد وافق المبحوثين وبدرجة عالية تراوحت مابين (70% و 73.4%)على محتوى الفقرتين 27 و28 حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن المسيرين يقومون باجراءات محاسبية لتحقيق أهدافها المختلفة (زيادة الدخل،تخفيضه،الحفاظ على مستوى معين منه) ، كالتأثير على ايراداتها من جهة ، من خلال تأخير أو تعجيل تسجيل ايرادات عمليات البيع، تسجيل عمليات بيع حالية على أنها مستقبلية، عدم تسجيل ايرادات أمانة الأغلفة و مردودات المبيعات أو المغالات فيهما.... وذلك بمتوسط حسابي تراوح مابين (3.48-3.76) . أو التأثير على مصاريفها من جهة أخرى كاعتبار مصاريف عادية مصاريف رأسمالية،زيادة مصاريف الصيانة ورسملتها،تغيير طرق ومعدلات الاهتلاك والعمر الانتاجي دون تبرير،تسجيل مصاريف حالية على أنها تخص دورة مستقبلية أو سابقة...وذلك بمتوسط حسابي تراوح مابين (3.43-3.79) يستثنى من ذلك الفقرات (27-1 و27-5) و (28—8 و 28-9) والتي جاءت الاجابات حولهم بدرجة متوسطة أي تفرقت حول مدى استغلال مرونة الاستحقاق وتعديل شرط البيع باتفاقيات سرية أو تضمين كشوف الجرد خسائر عن مخزونات راكدة و اثبات فواتير شراء مزيفة.

أما البعد الثاني:والمتعلق بمدى لجوء المؤسسات الاقتصادية لممارسات التسيير الجبائي العدواني التي تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون عن طريق استخدام الملاذات الضريبية أو أسعار التحويل(الفقرات 30-33) ،فقد جاء الرأي العام لأفراد عينة الدراسة حول هذا البعد بدرجة موافقة متوسطة تقدر ب 3.23 أي بنسبة 64.6 % حيث تفرقت اجاباتهم بين موافق ومحايد وغير موافق والجدول الموالي يبين النتائج المتحصل عليها:

الجدول (43/04):المتوسط المرجح والانحراف المعياري للبعد الثاني للمحور الرابع من الدراسة.

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
30	1-30	التكرار	2	32	10	13	10	3.04	1.186	متوسطة
		النسبة%	3.0	47.8	14.9	19.4	14.9			
	2-30	التكرار	3	15	26	10	13	2.78	1.139	متوسطة
		النسبة%	4.5	22.4	38.8	14.9	19.4			
	3-30	التكرار	11	31	15	8	2	3.61	0.999	عالية
		النسبة%	16.4	46.3	22.4	11.9	3.0			
		التكرار	19	13	13	22	0	3.43	1.221	عالية
		النسبة%	28.4	19.4	19.4	32.8	0			
31	1-31	التكرار	9	4	37	8	9	2.94	1.258	متوسطة
		النسبة%	13.4	6.0	55.2	11.9	13.4			
	2-31	التكرار	7	13	25	15	7	2.97	1.197	متوسطة
		النسبة%	10.4	19.4	37.3	22.4	10.4			
	3-31	التكرار	15	11	22	6	13	2.90	1.478	متوسطة
		النسبة%	22.4	16.4	32.8	9.0	19.4			
32	1-32	التكرار	8	38	3	9	9	3.40	1.256	عالية
		النسبة%	11.9	56.7	4.5	13.4	13.4			

	2-32	التكرار	14	25	7	21	0	3.48	1.146	عالية
		النسبة%	20.9	37.3	10.4	31.3	0			
	3-32	التكرار	21	28	5	8	5	3.78	1.229	عالية
		النسبة%	31.3	41.8	7.5	11.9	7.5			
	4-32	التكرار	3	27	17	9	11	3.03	1.180	متوسطة
		النسبة%	4.5	40.3	25.4	13.4	16.4			
33	1-33	التكرار	6	38	11	10	2	3.54	0.959	عالية
		النسبة%	9.0	56.7	16.4	14.9	3.0			
	2-33	التكرار	5	29	2	21	10	2.97	1.291	متوسطة
		النسبة%	7.5	43.3	3.0	31.3	14.9			
المتوسط الحسابي للبعد الثاني للمحور الرابع								3.23	/	متوسطة

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا تفرق آراء أفراد عينة الدراسة حول الفقرة 30 والمتعلقة بمدى توفر المعلومات الخاصة بالمؤسسة لجميع الأطراف ،حيث تراوح المتوسط الحسابي ما بين (2.76 و3.61) .

كما جاءت اجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة 31 والتي تعنى بقيام المؤسسة بممارسات التسيير الجبائي من خلال اللجوء الى دول ذات معدل ضريبي منخفض جاءت بدرجة موافقة متوسطة تراوح فيها المتوسط الحسابي ما بين (2.9–2.97) وهذا ربما نجم عن ترددهم في الاجابة أو نتيجة عدم توفر المعلومات الكافية لديهم والخاصة بالمؤسسة كتحقيق فروع المؤسسة أرباحا وبقيت محجوزة في الخارج،أو حصول المؤسسة على قرض من مؤسسة أجنبية مسيطرة مقابل دفع نسبة من الفائدة يتم خصمها من الربح المحقق ، أو تورطها في قضايا الفساد داخل الوطن.

أما فيما يخص قيام المؤسسة باستغلال أسعار التحويل لتخفيض دخلها الضريبي لا سيما سعر التحويل الوطني ***NTP*** للسلع والخدمات بين الشركة الأم وفروعها (الفقرة 32) فقد أيد المبحوثين وبدرجة عالية قدرت ب 69.7% قيام المؤسسة بتسعير السلع والمواد الخام والمنتجات الزراعية بسعر تاريخ سابق لا يتناسب مع سعر المرحلة الحالية (الفقرة 32–2) ،وكذلك الحال بالنسبة لقيام المؤسسة باعادة بيع السلع والخدمات المشتراة من احدى الفروع باضافة هامش ربح أكثر أو أقل من مستوى النشاط التجاري الاضافي التي قامت به فقد بلغت نسبة التأييد 75.6% (الفقرة 32–3)، وفيما يخص تسعير السلع والخدمات بسعر أقل أو أكثر من سعر نفس المعاملة بين المؤسسات المستقلة فقد بلغت نسبة الموافقة 68% (الفقرة 32–1).

أما فيما يخص عمليات البيع باستخدام أسعار التحويل الدولية فان الموافقة جاءت متفرقة وبدرجة متوسطة تقدر ب 3.255 فيما يخص الفقرة 33.

<u>وفي المقابل من ذلك</u> جاء الرأي العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات **البعد الثالث**(الفقرات من 34–36) بدرجة موافقة عالية يعكسها المتوسط الحسابي البالغ 3.78 أي بنسبة 75.6% والمتعلق بأن هناك جهود

مبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات للحد من الممارسات العدوانية للتسيير الجبائي . وهذا ما يبنه الجدول الموالي:

الجدول (44/04) :المتوسط المرجح والانحراف المعياري للبعد الثاني للمحور الرابع من الدراسة.

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
34	1-34	التكرار	23	37	3	1	3	4.13	0.919	عالية
		النسبة%	34.3	55.2	4.5	1.5	4.5			
	2-34	التكرار	19	44	0	1	3	4.15	0.764	عالية
		النسبة%	28.4	65.7	0	4.5	1.5			
	3-34	التكرار	14	38	4	11	0	3.82	0.952	عالية
		النسبة%	20.9	56.7	6.0	16.4	0			
	4-34	التكرار	20	26	11	3	7	3.73	1.238	عالية
		النسبة%	29.9	38.8	16.4	4.5	10.4			
	5-34	التكرار	26	23	4	8	6	3.82	1.313	عالية
		النسبة%	38.8	34.3	6.0	11.9	9.0			
35	1-35	التكرار	33	31	3	0	0	4.45	0.585	عالية جدا
		النسبة%	49.3	46.3	4.5	0	0			
	2-35	التكرار	11	4	13	21	18	2.53	1.214	متدنية
		النسبة%	16.4	6.0	19.4	31.3	26.9			
36	1-36	التكرار	24	38	3	1	1	4.24	0.740	عالية جدا
		النسبة%	35.8	56.7	4.5	1.5	1.5			
	2-36	التكرار	23	36	8	0	0	4.22	0.647	عالية جدا
		النسبة%	34.3	53.7	11.9	0	0			
	3-36	التكرار	35	27	1	4	0	4.39	0.797	عالية جدا
		النسبة%	52.2	40.3	1.5	6.0	0			
	4-36	التكرار	24	42	1	0	0	4.34	0.509	عالية جدا
		النسبة%	35.8	62.7	1.5	0	0			
	5-36	التكرار	4	39	0	1	23	1.87	0.968	متدنية
		النسبة%	6.0	58.2	0	1.5	34.3			
	6-36	التكرار	8	3	4	30	22	2.18	1.278	متدنية
		النسبة%	11.9	4.5	6.0	44.8	32.8			
	7-36	التكرار	20	34	6	5	2	3.97	0.984	عالية
		النسبة%	29.9	50.7	9.0	7.5	3.0			
	المتوسط الحسابي الاجمالي لبعد الثالث للمحور الرابع							3.78	/	عالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال النتائج المعروضة في الجدول أعلاه وبالضبط الفقرة 34 نجد أن أفراد عينة الدراسة قد اتفقوا وبنسب تراوحت بين (74.6% و 83%) على أن مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات يلتزمون بالقواعد المهنية والأخلاقية عند أدائهم لمهامهم ،كما اتفقوا أيضا وبدرجة عالية جدا وصلت ل 85% على أنه يتم الاعتماد على التحليل المحاسبي لكشف الممارسات الغير عادية أو التعسفية (تحديد السياسات المحاسبية

المتبعة،الاستراتيجية،جودة الافصاح،الخطر في القوائم المالية..) أكثر من الاعتماد على النماذج الاحصائية ل ***Dechow,Healy, Wilson Jones..*** والتي جاءت أرائهم حولها ذات اتجاه سلبي (الفقرة 35).

أما فيما يخص الاجراءات المتبعة للكشف عن التلاعبات في القوائم المالية والمتخذة من قبل مفتشي ادارة الضرائب ومحافظي الحسابات والمذكورة في الفقرة 36 (كطلب فواتير البيع والشراء،التحقق من طرق ومعدلات الاهتلاك،طلب كشوف الديون المشكوك فيها...) فقد وافق المبحوثين على ذلك بدرجة تراوحت بين (79.4%-86.8%) ما عدا الفقرتين (36-5 و 36-6) فقد جاءت الاجابات سلبية كتعديل ربح العام الجاري بإيراداته ونفقاته المقبولة للخصم و التحقق من صحة أسعار الصرف وترجمة القوائم المالية.

4- المحور الخامس: توجد فجوة ضريبية فالضرائب المطلوب دفعها أكبر من الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات

من خلال هذا المحور تم وضع سة فقرات مباشرة للتأكد من وجود فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها من قبل المؤسسات والضرائب المدفوعة فعلا ، وقد أيد أفراد عينة الدراسة ذلك وبدرجة عالية عكسها المتوسط الحسابي الذي فاق درجة محايد بمتوسط يقدر ب 3.80 وانحراف معياري 0.3756 يدل على قلة تشتت الآراء والجدول الموالي يبين النتائج المتحصل عليها:

الجدول (4-45):المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الخامس من الدراسة.

فقرات المحور 02		المقياس	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
37		التكرار	28	35	2	2	0	4.33	0.683	عالية جدا
		النسبة%	41.8	52.2	3.0	3.0	0			
38		التكرار	24	40	2	1	0	4.30	0.603	عالية جدا
		النسبة%	35.8	59.7	3.0	1.5	0			
39		التكرار	27	32	1	4	3	4.13	1.028	عالية
		النسبة%	40.3	47.8	1.5	6.0	4.5			
40		التكرار	25	25	5	7	5	3.87	1.242	عالية
		النسبة%	37.3	37.3	7.5	10.4	7.5			
41		التكرار	1	1	2	34	29	1.67	0.746	متدنية
		النسبة%	1.5	1.5	3.0	50.7	43.3			
42		التكرار	41	23	2	0	1	4.54	0.703	عالية جدا
		النسبة%	61.2	34.3	3.0	0	1.5			
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الخامس								3.80	0.3756	عالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا وجود موافقة عالية جدا لأفراد عينة الدراسة على الفقرات (37 و 38 و42)،حيث وافق 63 فرد أي 86.6% على أن وجود ثغرات في القانون الجبائي الجزائري وتعدد البدائل

المتاحة في السياسات المحاسبية والمالية للنظام المحاسبي المالي تؤدي الى امكانية استغلالها من قبل المؤسسات الاقتصادية لتقليص الوعاء الجبائي(الفقرة 37).

كما وافق 64 فرد أي 86% على أن التجنب الجبائي،التهرب الجبائي،اقتصاد الظل ،الازدواج الجبائي من أهم مسببات الفجوة الضريبية (الفقرة 38).وأيد أيضا 64 فرد وبنسبة 90.8% وهي نسبة معتبرة بأن هناك فجوة ضريبية بين الضرائب المصرح بها وبين الضرائب المدفوعة فعلا.

كما كان الاتجاه العام للمبحوثين بدرجة موافقة عالية تراوحت ما بين (82.6% و77.4%) على الفقرتين (39 و40) حيث وافق 59 فرد على أن الوقت المستغرق لإعداد التقارير الجبائية يؤدي ببعض المكلفين الى عدم الإبلاغ الجبائي وبالتالي عدم الامتثال . كما اتفق 50 فرد على أن عدم تبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين مختلف السلطات الجبائية(بين الجزائرداخليا أو مع دول أجنبية) يؤدي الى زيادة الفجوة الضريبية.

وفي المقابل من ذلك كان الرد سلبيا من قبل 63 فرد من العينة المدروسة على أنه يتم قياس مستوى الفجوة الضريبية حسب نوعها في الجزائر وذلك بالاعتماد على بيانات الحسابات القومية أو باعتماد أساليب أخرى.

المطلب الثاني:اختبار الفرضيات ودراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة.

تعتبر فرضيات الدراسة الموجه الرئيسي للدراسة بالاتجاه الصحيح ، فالتدقيق والحرص الشديد في اعدادها وكتابتها يوصل الباحث لصياغة جيدة لدراسته ، كما أن فرضية الدراسة تعبر عادة عن المسببات والأبعاد التي أدت الى المشكلة ، ومن هنا اجتهد الباحثون في تحديد مفهوم واضح لفرضيات الدراسة ، فكانت هناك العديد من التعريفات ، وقد تم تعريفها على أنها عبارة عن حل أو تفسير مؤقت تتم صياغته بشكل علمي ،يحاول الباحث التحقق من صحته من خلال وجود المادة لديه بحيث يضع قراراته وخبراته كحل للمشكلة ليخرج بقرار قبول الفرضية أو رفضها.ولا يعني هنا قبول الفرضية هو أنها صحيحة وانما نتيجة عدم وجود أدلة كافية لرفضها والعكس صحيح .

وان اختبار الفرضية الاحصائية في البحوث الميدانية هي طريقة لاتخاذ القرارات باستخدام البيانات المتاحة ثم تعميمها ،ولغرض اختبار فرضيات الدراسة ،فقد تم الاعتماد على الاختبار المعلمي ***One Sample T test*** ،ويكون أساس قبول أو رفض الفرضية هو مستوى الدلالة حيث:

***Sig≤ 0.05** نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

***Sig≤ 0.05** نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

ولاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين وجهات نظر المبحوثين حول كل محور فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي ***One Way Anova*** للمقارنة بين عدة مستويات مستقلة ذات أكثر من بعدين (سنوات الخبرة) .

ويكون أساس قبول أو رفض الفرضية هو مستوى الدلالة حيث:

***Sig≥ 0.05** نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

***Sig≤ 0.05** نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

1-اختبار الفرضية الأولى ودراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة.

أولا: اختبار الفرضية الأولى:

انطلاقا من النتائج المتوصل اليها والتي تعكس وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني ،قمنا باجراء اختبار ***One Sample T* test** على الفرضية الأولى للدراسة ، والتي تم صياغتها على النحو التالي:

H_0:لا تساعد الفروقات المحاسبية والجبائية مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية.

H_1: تساعد الفروقات المحاسبية والجبائية مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية.

وقد كانت نتائج اختبار ***One Sample T* test** كالتالي:

الجدول(46/40):اختبار *One Sample T* test للفرضية الأولى:

الفرضية	*t*	*ddl*	*Sig*	نتيجة اختبار الفرضية
تساعد الفروقات المحاسبية والجبائية مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية	**76.723**	**66**	**0.000**	**نرفض H_0 نقبل H_1**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول أعلاه واعتمادا على قيمة مستوى الدلالة**0.000** = ***Sig*** وهو أقل تماما من مستوى المعنوية، وقيمة ***t*** المحسوبة 76.723 أكبر من قيمة ***t*** الجدولية والتي بلغت 1.96 فانه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن الفروقات المحاسبية والجبائية تساعد مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية،وذلك مصدر أول لثغرات الناجمة عن اختلاف طبيعة وهدف كل من المحاسبة والجباية.

ثانيا: دراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة للمحور الثاني:

سنحاول من خلال استخدام تحليل التباين الأحادي ***One Way Anova test*** تبعا لمتغير سنوات الخبرة معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين آراء العينة المدروسة حول الفرضية الأولى الخاصة بالمحور الثاني ،وذلك من خلال صياغة الفرضيتبن:

- ***H_0***: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

- ***H_1*** **الفرضية البديلة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

والنتائج المعروضة في الجدول الموالي توضح ذلك:

الجدول رقم (47/04): نتائج تحليل التباين الأحادي *One-way Anova* للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الثاني

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	*Df*	متوسط المربعات	قيمة *f*	مستوى الدلالة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	2.435	4	0.609	4.820	0.002
	داخل المجموعات	7.831	62	0.126		
	الإجمالي	10.266	66	/		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

يبين الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة على أن الفروقات المحاسبية والجبائية تساعد مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية ، حيث فاقت قيمة ***f*** المحسوبة في سنوات الخبرة 4.820 قيمة ***f*** الجدولية المقدرة ب 2.51 عند مستوى دلالة 0.002 ومنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة على **أن الفروقات المحاسبية والجبائية تساعد مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والافصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية.**

2-اختبار الفرضية الثانية ودراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة.

أولا: اختبار الفرضية الثانية:

بالاعتماد على نتائج الدراسة المبنية أساسا على آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث ،قمنا باجراء اختبار ***One Sample T* test** على الفرضية الثانية للدراسة ،والتي تم صياغتها كما يلي:

H_0:لا تساعد ممارسات التسيير الجبائي الفعال على الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي.

H_1: تساعد ممارسات التسيير الجبائي الفعال على الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي.

وبتطبيق اختبار ***One Sample T* test** كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه :

الجدول(48/04): اختبار *One Sample T* test للفرضية الثانية.

الفرضية	*t*	*ddl*	*Sig*	نتيجة اختبار الفرضية
تساعد ممارسات التسيير الجبائي الفعال المسيرين في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي.	**106.444**	**66**	**0.000**	**نرفض H_0 نقبل H_1**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية **0.000 = *Sig*** وهو أقل تماما من مستوى المعنوية، وقيمة ***t*** المحسوبة 106.444 أكبر من قيمة ***t*** الجدولية والتي بلغت 1.96 وعليه فانه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن **ممارسات التسيير الجبائي الفعال تساعد المسيرين داخل المؤسسة في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي**

ثانيا: دراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة للمحور الثالث:

سنحاول من خلال استخدام تحليل التباين الأحادي ***One Way Anova test*** تبعا لمتغير سنوات الخبرة معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين آراء العينة المدروسة حول الفرضية الثانية الخاصة بالمحور الثالث ، وذلك من خلال صياغة الفرضيتين:

- ***H_0*:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

- ***H_1* الفرضية البديلة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-49): نتائج تحليل التباين الأحادي *One-way Anova* للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الثالث

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	*Df*	متوسط المربعات	قيمة *f*	مستوى الدلالة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	0.186	4	0.047	0.540	0.707
	داخل المجموعات	5.433	62	0.088		
	الإجمالي	5.623	66	/		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول السابق يتبين لنا عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05 على أن ممارسات التسيير الجبائي الفعال تساعد المسيرين داخل المؤسسة في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي ، حيث كانت قيمة ***f*** المحسوبة في سنوات الخبرة 0.540 وهي أقل من قيمة ***f*** الجدولية المقدرة ب 2.51 عند مستوى دلالة 0.540 ومنه يتم قبول الفرضية العدمية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة على **ممارسات التسيير الجبائي الفعال تساعد المسيرين داخل المؤسسة في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي.**

3-اختبار الفرضية الثالثة ودراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة.

أولا: اختبار الفرضية الثالثة :

اعتمادا على النتائج المتوصل اليها والتي تعكس وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الرابع ،قمنا باجراء اختبار ***One Sample T* test** على الفرضية الثالثة للدراسة ،والتي تم صياغتها على النحو التالي:

H_0:لا تساعد ممارسات التسيير الجبائي العدواني (ادارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

H_1: تساعد ممارسات التسيير الجبائي العدواني (ادارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

وقد تم التوصل للنتائج المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول (50/04) :اختبار *One Sample T* test للفرضية الثالثة.

الفرضية	*t*	*ddl*	*Sig*	نتيجة اختبار الفرضية
تساعد ممارسات التسيير الجبائي العدواني (ادارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.	**71.029**	**66**	**0.000**	**نرفض *H_0*** **نقبل *H_1***

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول أعلاه واعتمادا على قيمة مستوى الدلالة**0.000** = ***Sig*** وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05، وقيمة ***t*** المحسوبة 71.029 أكبر من قيمة ***t*** الجدولية والتي بلغت 1.96 فانه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن ممارسات التسيير الجبائي العدواني (ادارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) تساعد مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

ثانيا: دراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة للمحور الرابع:

سنحاول من خلال استخدام تحليل التباين الأحادي ***One Way Anova test*** تبعا لمتغير سنوات الخبرة معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين آراء العينة المدروسة حول الفرضية الثالثة الخاصة بالمحور الرابع ،وذلك من خلال صياغة الفرضيتبن:

- ***H_0***: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

- ***H_1*: الفرضية البديلة**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

والنتائج المعروضة في الجدول الموالي توضح ذلك:

الجدول رقم (51/04): نتائج تحليل التباين الأحادي *One-way Anova* للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الرابع

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	*Df*	متوسط المربعات	قيمة *f*	مستوى الدلالة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	1.400	4	0.350	2.302	0.068
	داخل المجموعات	9.423	62	0.152		
	الإجمالي	10.823	66	/		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

يتضح من خلال الجدول أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة على ممارسات التسيير الجبائي العدواني (ادارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) تساعد مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ، حيث كانت قيمة ***f*** المحسوبة في سنوات الخبرة 2.302 وهي أقل من قيمة ***f*** الجدولية المقدرة ب 2.51 عند مستوى دلالة 0.068 ومنه يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة أي أنه **لا** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة على **أن ممارسات التسيير الجبائي العدواني (ادارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) تساعد مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة .**

4-اختبار الفرضية الرابعة ودراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة.

أولا: اختبار الفرضية الرابعة:

من خلال النتائج المتحصل عليها والتي تعكس وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الخامس ،قمنا باجراء اختبار ***One Sample T* test** على الفرضية الرابعة للدراسة ،والتي تم صياغتها على النحو التالي:

H_0:لا توجد فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها و الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات.

H_1: توجد فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها و الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات.

وقد كانت نتائج اختبار ***One Sample T* test** كالتالي:

الجدول (52/04): اختبار *One Sample T* test للفرضية الرابعة.

الفرضية	*t*	*ddl*	*Sig*	نتيجة اختبار الفرضية
توجد فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها و الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات.	**82.943**	**66**	**0.000**	**نرفض H_0 نقبل H_1**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول أعلاه واعتمادا على قيمة مستوى الدلالة**0.000** = ***Sig*** وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05، وقيمة ***t*** المحسوبة 82.943 أكبر من قيمة ***t*** الجدولية والتي بلغت 1.96 وعليه فانه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن هناك فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها من قبل المؤسسات والضرائب المدفوعة فعلا.

ثانيا: دراسة الفروق ذات الدلالة الاحصائية بين وجهات نظر المبحوثين تبعا لسنوات الخبرة للمحور الخامس:

سنحاول من خلال استخدام تحليل التباين الأحادي ***One Way Anova test*** تبعا لمتغير سنوات الخبرة معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين آراء العينة المدروسة حول الفرضية الرابعة الخاصة بالمحور الأول ،وذلك من خلال صياغة الفرضيتين:

- ***H_0*:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

- ***H_1* الفرضية البديلة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة .

والنتائج المعروضة في الجدول الموالي توضح ذلك:

الجدول رقم (53/04): نتائج تحليل التباين الأحادي *One-way Anova* للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الخامس

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	*Df*	متوسط المربعات	قيمة *f*	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	**0.301**	**4**	**0.075**	**0.518**	**0.723**

سنوات الخبرة	داخل المجموعات	9.010	62	0.145		
	الإجمالي	9.331	66	/		

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

يبين الجدول أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة على أن هناك فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها من قبل المؤسسات والضرائب المدفوعة فعلا ، حيث كانت قيمة ***f*** المحسوبة في سنوات الخبرة 0.518 وقيمة ***f*** الجدولية المقدرة ب 2.51 عند مستوى دلالة 0.723 ومنه يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة أي أنه **لا** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة المدروسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وبين متوسط استجابات أفراد الدراسة على **أن هناك فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها من قبل المؤسسات والضرائب المدفوعة فعلا.**

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية وعرض نموذج الدراسة باستخدام الانحدار المتعدد التدريجي(*Stepwise Multiple Regression*):

بعد أن تم اختبار فرضيات الدراسة الخاصة بكل محور سنحاول من خلال هذا المطلب اختبار الفرضية الرئيسية العامة للدراسة من خلال استخدام **الانحدار المتعدد التدريجي*Stepwise Multiple Regression*** وبناء النموذج الاحصائي للدراسة ، وهو يأخذ على الأغلب شكل معادلات أو متباينات أو توابع تمثل العلاقة التي يمكن قياسها كميا لمختلف العوامل التي لها علاقة بمشكلة الدراسة .

والانحدار الخطي هو أسلوب رياضي قدمه العالم ***جالتون*** وهو امتداد للارتباط ، يستخدم للتنبؤ بقيمة المتغير التابع من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة، وذلك من خلال تمثيل العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل. ففي حالة متغيرين فقط يسمى الانحدار الخطي البسيط أو الثنائي أما في حالة وجود أكثر من متغير مستقل فانه يسمى الانحدار الخطي المتعدد ومن متطلبات قياسه:

- استخراج المتغيرات ***X & Y*** مفترضا العلاقة خطية واختبار معنوية معالم النموذج.
- استخراج فترة الثقة 95% لكل من معاملي النحدار.
- استخراج جدول تحليل التباين ***ANOVA***.
- اختبار جودة االتوفيق النموذج الخطي باستعمال معامل التحديد وتحليل الأخطاء العشوائية بالرسم.
- اختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء العشولئية.

وقد تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد التدريجي الذي يقوم بادخال المتغيرات المستقلة بالتدريج ويتم من خلاله تحديد أي من المتغيرات المستقلة أكثر اسهاما في المتغير التابع بعد استبعاد المتغيرات الأقل ارتباطا بالمتغير التابع .

1- الفرضية الرئيسية للدراسة وتحليل نتائج الانحدار المتعدد:

أولا:الفرضية الرئيسية للدراسة :

تم صياغة الفرضية على النحو التالي:

***H_0*: الانحدار غير معنوي أي أن المتغيرات المستقلة (الفروقات المحاسبية والجبائية *BTD*، والتسيير الجبائي الفعال *TP*، و التسيير الجبائي العدواني *ATP*) لاتؤثر على المتغير التابع (الفجوة الضريبية *TG*) .**

***H_1*: الانحدار معنوي أي أن المتغيرات المستقلة (الفروقات المحاسبية والجبائية *BTD*، والتسيير الجبائي الفعال *TP*، و التسيير الجبائي العدواني *ATP*) تؤثر على المتغير التابع (الفجوة الضريبية *TG*).**

ثانيا: نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي:

من خلال استخدام الانحدار المتعدد التدريجي كانت النتائج كالتالي:

الجدول (54/04): الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقل

		TG	*BTD*	*TP*	*ATP*
CORRELATION DE PEARSON	***TG***	**1 .000**	**0.742**	**0.654**	**0.533**
	BTD	**0.742**	**1.000**	**0.461**	**0.569**
	TP	**0.654**	**0.461**	**1.000**	**0.569**
	ATP	**0.533**	**0.651**	**0.569**	**1.000**
SIG. (UNILATERAL)	***TG***		**0.000**	**0.018**	**0.006**
	BTD	**0.000**		**0.000**	**0.000**
	TP	**0.018**	**0.000**		**0.001**
	ATP	**0.006**	**0.000**	**0.001**	

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

TG : الفجوة الضريبية.

BTD: الفروقات المحاسبية والجبائية.

TP: التسيير الجبائي الفعال

ATP :التسيير الجبائي العدواني

يوضح الجدول أعلاه مصفوفة الارتباط بين متغيرات نموذج الانحدار ،حيث بلغ معامل الارتباط الأعلى بين الفجوة الضريبية و الفروقات المحاسبية والجبائية 0.742 وهو ارتباط طردي قوي ودال احصائيا عند مستوى معنوية أقل من 0.01 ،كما كان الارتباط قوي وطردي أيضا بين الفجوة الضريبية والتسيير الجبائي الفعال حيث بلغ 0.654 وهو دال احصائيا عند مستوى معنوية أقل من 0.05 ،بينما كان الاربتاط بين الفجوة الضريبية والتسيير الجبائي العدواني طردي متوسط حيث بلغ 0.55 وهو ارتباط معنوي أيضا.

وبالتالي فان الفجوة الضريبية كمتغير تابع ترتبط ارتباط طردي بجميع المتغيرات المستقلة أي أنه كل ما زاد احدهما يزيد الآخر والعكس صحيح.

الجدول (55/04):المتغيرات التي تم ادخالها الى النموذج.

النموذج	المتغيرات التي تم ادخالها	المتغيرات المستبعدة	الطريقة
1	*ATP*		سوف يتم استبعاد المتغيرات التي مستوى المعنوية ≤ ل ≤0.05 *F* 1.00 وسوف يتم ادخال المتغيرات التي يكون

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أنه من بين المتغيرات المستقلة فقد تم ادخال حسب ***STEPWISE MULTIPLE REGRESSION*** المتغير المستقل ***ATP*** فقط باعتباره المتغير الوحيد الذي يؤثر في الفجوة الضريبية والدال احصائيا.

الجدول (4-56): المتغيرات المستبعدة من النموذج.

النموذج		*Bêta In*	*T*	*Sig.*	الارتباط الجزئي
1	*Btd*	-.208[b]	-1.,358	0. 179	-0.167
	Tp	-.171[b]	-1.207	0.232	-0.149

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أنه من بين المتغيرات المستقلة فقد تم استبعاد حسب ***Stepwise Multiple Regression*** المتغيرين المستقلين ***BTD & TP*** وذلك لأن الارتباط الجزئي للمتغيرين بالمتغير التابع سلبي وضعيف 0.167جدا – و 0.149- وقيمة ***Sig*** أكبر من 0.05 حيث بلغت 0.179 و0.232 على التوالي فهي غير دالة احصائيا.وبالتالي تم استبعادهما وذلم ما يثبته الواقع لأن الفروقات المحاسبية والجبائية ناجمة عن طبيعة كل منهما كما أن التسيير الجبائي لا يتسبب في حدوث الفجوة الضريبية.

الجدول(57/04) اختبار جودة التوفيق للنموذج :

النموذج	معامل الارتباط *R*	معامل التحديد*R-deux*	قيمة الخطأ
1	,533[a]	0,358	0,35734

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ *SPSS V25*

يوضح الجدول السابق معامل الارتباط ***PERSON*** بين المتغير التابع الفجوة الضريبية والمتغيرات المستقلة حيث بلغ 72.65% وهو ارتباط طردي قوي وبقيمة معامل تحديد ***R-deux*** بلغ 35.8 أي أن المتغيرات المستقلة تساهم 35.8 %من التغير الحاصل في الفجوة الضريبية ،وبالضبط الممارسات التسييرية العدوانية وباقي النسبة ترجع لعوامل أخرى كالتهرب والغش الضريبي.

الجدول(58/04) : اختبار المعنوية الكلية للنموذج.

ANOVA[a]						
النموذج		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.
1	الانحدار	1,011	1	1,011	7,917	,006[b]
	البواقي	8,300	65	0,128		
	الكلي	9,311	66			
a. Variable dépendante : TG المحورالخامس						
b. Prédicteurs : (Constante), ATP المحورالرابع						

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V25

من أهم الجداول فمن خلاله يمكن قبول أو رفض الفرض الصفري حيث لو لم تكن قيمة الدلالة أقل من 0.05 فلا قيمة للجداول الأخرى فمن خلال تحليل التباين ANOVA[a] فنجد أن قيمة f=7.917 وهي أكبر من القيمة الجدولية وهي دالة احصائيا أي وبالتالي النموذج معنوي مناسب في تمثيل العلاقة الخطية المفترضة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وبالتالي :

فاننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهو أن الانحدار معنوي ولا يساوي 0 وبالتالي توجد علاقة بين المتغير التابع (الفجوة الضريبية) والمتغيرات المستقلة .

وبما أننا لا نعرف أي المتغيرات المستقلة (الفروقات المحاسبية والجبائية،التسيير الجبائي الفعال،التسيير الجبائي العدواني) الذي أضاف تفسيرا جوهريا للتباين في المتغير التابع(الفجوة الضريبية) ،لذلك نذهب الى الجدول الموالي لتوضيح الأمر أكثر

الجدول(59/04): معاملات معادلة الانحدار.

النموذج		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(التابع)	2,732	0,384		7,111	0,000
	ATP	0,306	0,109	0,533	2,814	0,006

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V25

من خلال نتائج الجدول السابق يتبين لنا أن قيمة ***T*** المحسوبة أكبر من قيمة ***T*** الجدولية عند مستوى معنوية 0.006 ،وتدل بيانات الجدول السابق على أن المتغير الوحيد ذو الدلالة الاحصائية هو العمر فقط كما يتضح ذلك من مستوى الدلالة.

2- نموذج الدراسة باستخدام الانحدار المتعدد التدريجي(*Stepwise Multiple Regression*):

بعد تحليل نتائج الانحدار المتعدد التدريجي والتأكد من دقة النموذج واختبار معنويته ،سنحاول صياغة نموذج الانحدار المتعدد التدريجي الذي يبين أثر التسيير الجبائي العدواني ياعتباره المتغير المستقل الوحيد المؤثر على المتغير التابع الفجوة الضريبية ويكون شكل معادلة النموذج احصائيا كالتالي:

$$TG = \alpha + \beta\ ATP + \varepsilon i$$

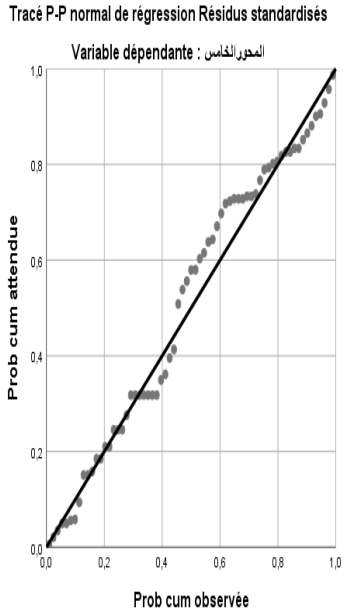
وبالاعتماد على نتائج الجدول السابق فان معادلة الانحدارتكتب كالتالي:

$$TG = 2.732 + 0.306\ ATP$$

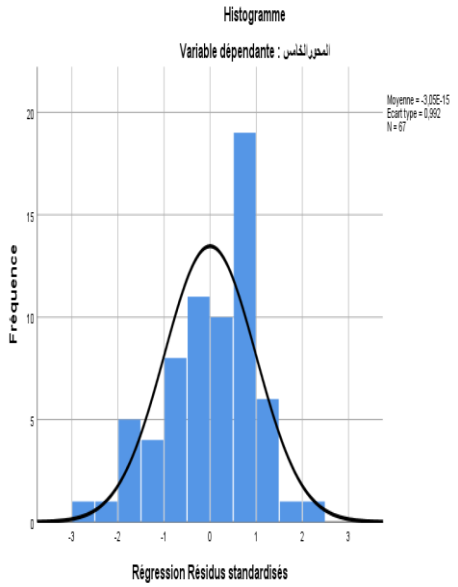
ومن خلال المعادلة السابقة فاننا نجد أن كل ما تغير التسيير الجبائي العدواني بدرجة يتغير المتغير التابع الفجوة الضريبية ب 30.6% درجة.

كما يتضح من خلال رسم المدرج التكراري والرسم البياني ***P-P Plot*** أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، وأنها تتجمع حول الخط المستقيم ،وبالتالي فان البواقي تتوزع حسب التوزيع الطبيعي وهو شرط من شروط اختبار الانحدار.

الشكل رقم(10/04): الرسم البياني *P-P Plot*



الشكل رقم (09/04):اعتدالية التوزيع الطبيعي للنموذج



وبالرغم من أنه لا يوجد نموذج احصائي يمكن أن يأخذ في الاعتبار كل التأثيرات والعلاقات الممكنة الا أنه يساعدنا على اتخاذ القرار والتنبؤ بالنتائج.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا من جهة التأكد من الممارسات التسييرية الجبائية التي قد تلجأ اليها مؤسساتنا الاقتصادية من خلال مسيريها بهدف تجنب الضريبة سواء بطرق قانونية تحترم نص القانون وروح القانون أو بطرق قانونية أيضا لكن تخترق فيها روح القانون ومن جهة أخرى حاولنا معرفة مدى فعالية هذه الممارسات و عدم مساهمتها في اتساع الفجوة الضريبة أو العكس أي أنها قد ممارسات عدوانية تزيد من حجم الفجوة الضريبية ،وذلك من خلال استبيان تم توزيعه على المهنيين والمختصين في مجال المحاسبة والجباية.

وقد حاولنا من خلال هذا الاستبيان معرفة أولا أهم الفروقات المحاسبية والجبائية الموجودة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي ومدى استغلال هذه الفروقات لتخفيض الالتزامات الجبائية للمؤسسة .وثانيا مدى توفر مقومات التسيير الجبائي الفعال لدى مؤسساتنا والتي تؤثر بدورها على اتخاذ القرارات المالية والتي تمكنها من تسيير الضريبة بفعالية من خلال الاستغلال الأمثل للبدائل المحاسبية والوفورات الضريبية التي يمكن تحقيقها عند اختيار طريقة محاسبية معينة ،وكذا الاستفادة من الامتيازات الجبائية المختلفة.بالاضافة الى ذلك التأكد من مدى احترام حدود التسيير وتسيير الخطر الجبائي وقياسه.وأخيرا حاولنا معرفة أهم الممارسات العدوانية التي قد يلجأ اليها المسيريين والجهود المبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات وحاولنا في الأخير معرفة أهم العوامل التي قد تتسبب في اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي وقد استخلصنا مجموعة من النتائج سيتم عرضها في الخاتمة تجنبا لحدوث تكرار.

الخاتمة

الخاتمة :

حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق لمختلف الممارسات التي قد يتبعها المسيرين لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة بشتى الطرق وقد تم التركيز على الطرق القانونية (استغلال الفروقات بين القواعد المحاسبية و الجبائية، التسيير الجبائي الفعال ، التسيير الجبائي العدواني) . سواء كانت تحترم نص القانون وروحه أو تحترم نص القانون فقط ، وقد أصبحت – هذه الممارسات – ظاهرة دولية يعاني منها العديد من دول العالم سواء المتقدمة أو النامية تؤدي إلى نقص الإيرادات الجبائية عن ما هو متوقع مما قد يتسبب في اتساع الفجوة الضريبية و عدم تحقيق العدالة الضريبية وانتشار ممارسات اقتصاد الظل وبالتالي تهديد الاستقرار الاجتماعي.

والجزائر ليست بمنأى عن هذه الممارسات ففي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية وبهدف توفير المعلومة المالية للمستثمر بالدرجة الأولى من خلال الاعتماد على مجموعة من المبادئ لاسيما أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. أدى هذا إلى استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي مما أدى إلى وجود فروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أتاحت المجال أكثر للمسيرين للاستفادة منها إلى جانب الإعفاءات والامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الاستثمار). وقد حاولنا من خلال دراستنا الميدانية معرفة مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال مسيريها إلى هذه الممارسات والتي قد تساهم في اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين لاسيما في حالة إتباع الممارسات التسييرية العدوانية،وقد تم التوصل للنتائج التالية:

1- نتائج الدراسة :

بناءا على إشكالية دراستنا المطروحة والفرضيات المعتمدة والأهداف المرجوة من هذا البحث من جهة ، والدراسة النظرية والميدانية للموضوع من جهة أخرى ، فقد تم التوصل إلى جملة من النتائج التي يمكن إدراجها في النقاط التالية :

أ- استنتاجات الدراسة النظرية :

✓ تتضح العلاقة بين المحاسبة والجباية عند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة ، والتي قد ينجم عند تحديدها وجود فروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية سواء من الناحية الدولية أو المحلية ، ناجمة عن طبيعة وأهداف كل منهما . والتي يمكن تجاوزها من خلال الاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بالضرائب المؤجلة دوليا أو بالاعتماد على المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محليا . و يجدر الإشارة إلى أن هناك دول تفرض إتباع القواعد الجبائية حتى وان اختلفت مع القواعد المحاسبية ، كما أن هناك دول تطالب بتطبيق القواعد المحاسبية وفي حالة اختلاف قاعدة محاسبية عن قاعدة جبائية فان الإدارة الجبائية تقوم بتصحيحات خارج المحاسبة. فالعلاقة بين المحاسبة والجباية معقدة فإمكانية وضع معايير محاسبية دولية لا تعني بالضرورة وضع معايير جبائية دولية.

✓ تعاني جميع دول العالم سواء المتقدمة منها أو النامية من وجود فجوة ضريبية ناجمة عن اختلاف مقدار الضرائب المصرح بها أو المتوقعة عن مقدار الضرائب المدفوعة فعلا . وتتعدد الأسباب التي قد تؤدي إلى اتساعها (التجنب الجبائي ، التجنب الجبائي العمدي، اقتصاد الظل...) وهي مقبولة في حالة ما كانت ممارسات التسيير الجبائي فعالة يتم من خلالها استغلال البدائل المحاسبية المتاحة وكذا الإعفاءات والامتيازات التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاستثمار دون تجاوز مبدأي التعسف في استعمال الحق والممارسات التسييرية الغير عادية مع تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.

✓ أدى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وكذا الشركات التي تعتمد في نشاطها على الملكية الفكرية و تقوم ببيع منتجاتها عبر الانترنت ... إلى صعوبة متابعة إيراداتها الحقيقية من قبل الإدارة الجبائية ،لاسيما مع تعدد الممارسات التسييرية الجبائية التي يقوم بها المسير من أجل تحقيق دوافع ضريبية من خلال تخفيض الدخل الخاضع للضريبة لكن بطرق قانونية تعسفية ليس فيها احترام لروح القانون وذلك من خلال اللجوء إلى ممارسات التسيير الجبائي العدواني كإدارة الأرباح أو الملاذات الضريبية أو استخدام أسعار التحويل.

ب- استنتاجات الدراسة الميدانية :

لقد تم التطرق إلى أهم المبادئ والأسس النظرية التي تقوم عليها عملية الدراسة الإحصائية والتحليلية باستخدام نموذج الإحصاء ***SPSS.V 25.*** ، حيث تشير المؤشرات الإحصائية إلى ما يلي :

الفرضية الأولى: تساعد الفروقات المحاسبية والجبائية مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والإفصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية. ⟸ **صحة الفرضية الأولى.**

حيث أثبتت الدراسة الميدانية أن مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يستغلون الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي ويقومون بالإفصاح عن ضرائب مؤجلة من أجل تخفيض الوعاء الضريبي.كما بينت الدراسة كذلك:

✓ أن النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يتميزان بالجمود رغم الإصلاحات التي مستهما حيث لم يتم تطبيق جميع التغيرات التي جاء بها ***SCF*** ، كما أن النظام الجبائي رغم عصرنته إلا أنه غير مستقر.

✓ استقلالية النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي الجزائري أدت إلى زيادة الفروقات بين الدخلين ،أي أن القانون الجبائي لا يتدخل في قواعد التقييم والعرض والإفصاح المحاسبي.

✓ يتم استغلال الفروقات المحاسبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي لكن ليس جميعها لأنه كما ذكرنا سابقا لم يتم تطبيق جميع التغيرات التي جاء بها ***SCF*** نتيجة عدم توفر سوق مالي وبورصة نشطة .

الفرضية الثانية : تساعد ممارسات التسيير الجبائي الفعال مسيري المؤسسات في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي ⟵ صحة الفرضية الثانية .

حيث أثبتت نتائج الاستبيان الموزع على المهنيين أن مسيري المؤسسات الاقتصادية يلجؤون إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال من أجل الحصول على خصومات و وفورات ضريبية ، كما أثبتت الدراسة أيضا:

✓ توفر مقومات التسيير الجبائي الفعال في المؤسسات الاقتصادية:الهيكل التنظيمي،نظام معلومات جبائي،الثقافة والوعي ،استخدام النسب المالية للمفاضلة بين القرارات سواء التمويلية أو الاستثمارية ،أو قرارات توزيع الأرباح لاسيما القيمة الحالية للتدفقات النقدية ***VAN*** ونسب الرفع المالي ***LEV*** والاعتماد على المؤشرات التقليدية لتقييم الأداء ...(حسب المؤسسات التي تم فحصها من طرفهم)

✓ الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الاستثمار وكذا استغلال البدائل المحاسبية والمالية المتاحة.

✓ لا تقوم المؤسسات بتسيير الخطر الجبائي لاسيما فيما يخص المخاطر التشغيلية ومخاطر الامتثال والمخاطر المحاسبية والمالية ، رغم توفر مقومات التسيير الجبائي الفعال، مع احترام المسيرين داخل المؤسسة لمبادئ التسيير (حرية التسيير وعدم التعسف في استعمال الحق).

الفرضية الثالثة : تساعد ممارسات التسيير الجبائي العدواني (إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

⟵ صحة الفرضية الثالثة.

فقد اتضح من خلال نتائج الدراسة الميدانية :

✓ المسيرون داخل المؤسسات يمارسون إدارة الأرباح من خلال التلاعب بإيراداتها ومصاريفها ،بهدف الحصول على المكافآت والتعويضات، والتأثير على الربح الخاضع للضريبة،والحفاظ على المنصب.

✓ عدم اللجوء مؤسساتنا الاقتصادية إلى الملاذات الضريبية (هناك تردد في هذا الجزء من قبل المبحوثين).

✓ استخدام أسعار التحويل المحلية لتخفيض الإيرادات الخاضعة للضريبة .

✓ هناك جهود مبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات للحد من الممارسات العدوانية للتسيير الجبائي.

الفرضية الرابعة : توجد فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها و الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات⟵صحة الفرضية.

وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية حيث بينت أن مسببات الفجوة الضريبية في الجزائر ترجع ل:

✓ وجود ثغرات في القانون الجبائي وكثرة التعديلات التي تطرأ عليه ، بالإضافة إلى كثرة البدائل المحاسبية المتاحة.

✓ يعتبر التجنب والتهرب والازدواج الضريبي من مسببات الفجوة.

✓ كثرة الإجراءات الجبائية وطول وقتها يجعل من المكلفين يمتنعون عن تقديم تصريحاتهم الجبائية ...

الفرضية الرئيسية: اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي يعود إلى طبيعة الفروقات بين الدخلين و إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال و العدواني ⟵ صحة الفرضية الرئيسية

حيث أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أن اتساع الفجوة الضريبية يعود إلى ممارسات التسيير الجبائي العدواني فقط (إدارة الأرباح، ملاذات ضريبية ،أسعار التحويل.)،لأن الفروقات بين الدخلين ناجمة عن طبيعة كل منهما ،كما أن التسيير الجبائي الفعال فيه احترام لروح القانون.

2- التوصيات والاقتراحات :

تأسيسا على ما سبق، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، يمكن تقديم جملة من التوصيات:

✓ تفعيل وتنشيط السوق المالي والبورصة من أجل تسهيل عملية تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتواكب مع المستجدات العالمية وبيئة الأعمال الوطنية.

✓ ضرورة الاستفادة من الإيرادات البترولية في تصميم نظام جبائي بسيط وعادل يتكون من مجموعة متكاملة من الأدوات الضريبية والتي تمكن من زيادة الإيرادات الضريبية لأن النظام الضريبي السليم لا يمكنه الاعتماد فقط على الإيرادات الضريبية البترولية نظرا لإمكانية نفاذها وانخفاض إنتاجها من جهة وتقلبات أسعارها من جهة أخرى.

✓ محاولة تحقيق العدالة الضريبية بين دافعي الضرائب وفرض ضرائب أعلى على أصحاب الثروة.

✓ تعزيز قدرات الإدارات الضريبية من أجل تحصيل الإيرادات الضريبية وذلك من خلال تكوين جهاز رقابي فعال على عمليات التحصيل، وتبسيط القواعد واللوائح وتوفير كوادر عمل متخصصة والحد من المعاملات التعسفية.

✓ تكوين المسيرين والمحاسبين وإطارات مصلحة الضرائب في المجالين المحاسبي و الجبائي والتسيير الجبائي الفعال ،ولاسيما تسيير الخطر الجبائي مع جعله جزء من السياسات و الممارسات الإستراتيجية والتنفيذية العامة للمؤسسة .

✓ إلغاء نظم ضريبة الدخل على أرباح الشركات القائمة على الإعفاءات لاسيما للشركات الأجنبية .

✓ العمل على قياس الفجوة الضريبية بمختلف أنواعها وتكوين المختصين في هذا المجال من أجل معرفة الثغرات التي تؤدي إلى زيادتها.

✓ رفع السرية المصرفية،الشفافية في تبادل المعلومات المالية بين الدول لاسيما بين الشركات متعددة الجنسيات ومحاولة تجنب المصالح التي تربطها العلاقات السياسية عند تحديد القوائم الخاصة بالملاذات الضريبية من قبل الاتحاد الأوربي حيث هناك دول تعتبر ملاذ ضريبي ولم يتم ادراجاها ضمن القائمة السوداء.

✓ تفعيل عمل مفتشي ضرائب بلا حدود وهي مبادرة مشتركة قامت بها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وبرنامج الأمم الإنمائي ترمي إلى مساعدة الدول النامية على تدعيم إيراداتها المحلية وتيسير نقل المعارف والمهارات بين الخبراء.

✓ إصدار قوانين وأحكام رادعة على ممارسات التهرب الضريبي والتجنب لاسيما التجنب لأن هدفه التحايل على الإدارة الضريبية –عقوبات وغرامات وسجن ..–

✓ تقديم المساعدة للخبراء في دول النامية في المجال الضريبي وتكوينهم من أجل استكشاف لجوء المؤسسات الوطنية إلى المشاركة في الملاذات الضريبية بالاعتماد على النماذج الرياضية. وهذا من أجل التقليل من الآثار السلبية للملاذات الضريبية لاسيما منها الآثار الاجتماعية كزيادة انتشار الفقر بسبب فقدان المورد الرئيسي لخزينة الدولة وهي الضرائب.

✓ ضرورة توعية قادة المؤسسات الكبيرة بتكوين المسيرين لفهم خصائص مختلف الأنظمة الجبائية، وكذا استخدام التكنولوجيا للاستفادة منها في حالة وجود شركات أجنبية مستثمرة.

✓ توعية المسيرين بمخاطر إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية، أسعار التحويل التي تتجاوز ممارساتها روح القانون والتي يمكن أن تتجاوز كذلك القاعدة القانونية مما يدخل المؤسسات في إطار الغش الجبائي والمتابعات القضائية مما يفقدها سمعتها.

✓ إبراز أهمية المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبية، الحوكمة الضريبية، الثقافة الضريبية ،وأخلاقيات المهنة خاصة في المؤسسات الكبيرة، من أجل الحفاظ على سمعتها ومكانتها .وأن الهدف من وجودها هو خلق القيمة للمجتمع، وبأن الضريبة لا تعتبر تكلفة يجب التخلص منها.

3- آفـــاق الدراسة:

كغيرها من الدراسات فان هذه الدراسة تبرز بعض التساؤلات التي يمكن التطرق إليها في بحوث أخرى من خلال بذل جهود إضافية للتعمق أكثر في الموضوع ،لاسيما نتيجة الانتشار الواسع لممارسات التسيير الجبائي العدواني العابر للحدود والذي يهدد جميع الدول وذلك من خلال التطرق إلى:

✓ دور الرقابة الجبائية الدولية في الحد من ممارسات التسيير الجبائي العدواني.

✓ قياس الفجوة الضريبية في الدول النامية.

✓ دور المسؤولية الاجتماعية والثقافة الضريبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

✓ دور أخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات التسيير الجبائي العدواني.

✓ إمكانية تطبيق النماذج الإحصائية للكشف عن لجوء المؤسسات للملاذات الضريبية.

قائمة المراجع

المراجـــــــــع:

1- **المراجع باللغة العربية:**

1-1 الكتب:

1- عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،(2015):"**إدارة الأرباح ،عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**."،جامعة بغداد،الطبعة الأولى.

2- غيث البحر ، معن التنجي ، (13 يوليو 2014) ، " **التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج *IBM SPSS Statistics*** " ، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة.

3- غول فرحات(2012)"**مداخل التسيير**"،الجزائر،دار الخلدونية للنشر والتوزيع،ط1.

4- النجار فايز ، النجار نبيل جمعة ، الزعبي ماجد راضي ، (2010) " **أساليب البحث العلمي – منظور تطبيقي** –" ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.

5- سعيد عبد المنعم محمد(2010):"**أساسيات الضرائب والتخطيط الضريبي، الضرائب العقارية المصرية**"،موسوعة الضرائب المصرية المعاصرة،الجزء الأول،الطبعة الأولى.

6- بن عمارة منصور:"**الضرائب على الدخل**"(2010/2009)، منشورات جامعة باجي مختار عنابة،الجزائر.

7- هوام جمعة، (2009-2010):"**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية** " ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

8- رحيم يونس العزاوي(2008) :"**مقدمة في منهج البحث العلمي**."دار دجلة ،الأردن ،ط1.

9- ريتشارد شرويدر ،مارتل كلارك،جاك كاثي (2006) :"**نظرية المحاسبة**" دار المريخ للنشر.

10- زياد رمضان(2005): "**مبادئ الاستثمار المالي الحقيقي**"،دار وائل للنشر ،الطبعة الثالثة،عمان.

11- محمد أبو ناصر،محمود الخلايلة،(2005)"**مبادئ المحاسبة**"الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان-الأردن.

12- محمد شامل بهاء الدين فهمي(2005):"**الإحصاء بلا معاناة –المفاهيم مع التطبيقات باستخدام برنامج*spss*** " الجزء الأول،مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر.

13- كمال عبد العزيز النقيب (2004) :"**المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**" ، ط1،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن .

14- محمد عباس محرزي (2004) :"**اقتصاديات الجباية والضرائب**"،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر.

15- ناصر مراد (2003): "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"دار هومة،الجزائر.

16- أشرف ايريك بوسترنج ، (2000):" **مقدمة فى إدارة الأعمال**" ، ترجمة د على السلمى،القاهرة، مكتبة النهضة المصرية.

17- سعيد عبد العزيز عثمان(2000) "النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)" ،الاسكندرية ،الدار الجامعية.

18- عبد الغفار حنفي (2000):"الإدارة المالية-مدخل اتخاذ القرارات- "الدار الجامعية،الإسكندرية.

19- شبايكي سعدان(1992):" تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

2-1 المجلات والمقالات والموسوعات:

1- سيليني جمال الدين،عنون فؤاد،عارجي خالد (2019) :"**تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد 10 سنوات من التطبيق.**" مجلة الدراسات الجبائية،المجلد 8،العدد 2.

2- عباس فاضل علي (2019/04/07):" **ادارة الأرباح في المصارف الخاصة وأثرها على القيمة السوقية -بحث تطبيقي على المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.**" مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية،جامعة الفرات الأوسط التقنية.

3- عباسي صابر،شعوبي محمد فوزي،(ديسمبر 2018) :"**ادارة الأرباح بواسطة الضريبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائري،دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية** "،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،العدد24.

4- سامي محمود مراد،(2018): "**دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي**"مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة،المجلد03،العدد01.

5- خالد عثمان عبد الرحمن عثمان،عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمان،(يناير 2018):" **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**"،مجلة العلوم الإدارية،العدد الثاني.

6- محمد نواف عابد ،(2018) :"**استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح :دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين.**"مجلة جامعة الأقصى للعلوم الانسانية ،المجلد الثاني والعشرون ،العدد الثاني.

7- ايمان بوقروة، منصور بن اعمارة،(2017) ."**أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات-اشارة لحالة *google-inc*** - "مجلة الباحث الاقتصادي،جامعة سكيكدة، العدد الثامن.

8- عباسي صابر(2017)" **جدل حول أثر الضريبة في اتخاذ القرارات المالية في ظل إشكالية عدوانية السلوك**"،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،العدد12.

9- علاء حسن كريم الشرع(2017):" **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات ادارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية-دراسة تطبيقية على عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**-."مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ،المجلد 07،العدد 01.

10- رأفت محمد جودة،سالم العمور (2017)،"**مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة-دراسة ميدانية**."،مجلة جامعة القدس المفتوحة لأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية ،المجلد الثاني،العدد 7 .

11- مايكل كين ،(سبتمبر 2017):" **أرباح زائفة -التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات. والمنافسة الضريبية بين الحكومات يدفعان نحو النظر في النظام الضريبي الدولي**"، مجلة التمويل والتنمية .

12- محمد قاسمي،(2017) :"**فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة(2006-2016)**"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية،المجلد:08،العدد:01.

13- سرين يحياوي(ديسمبر 2016):"**الاقتصاد الموازي في الجزائر:الحجم،الأسباب والنتائج**"،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية،العدد السادس.

14- جابر ،ناظم شعلان،(2016) :"**دوافع ووسائل تبني الادارة لممارسات ادارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها- دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية** " ،مجلة المتنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 6،العدد 01.

15- جبار،ناظم شعلان،(2016):"**دوافع ووسائل تبني الادارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها،دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية**."،مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية،المجلد 6،العدد الأول.

16- شكر محمود مصطفى،مثنى روكان جاسم،(2016) :"**مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة-دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديمين والمهنيين في جامعة تكريت**-"،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة تكريت،ص26.على الموقع الالكتروني ***https://www.iasj.net/iasj***.

17- صبيحة برزانا لعبيدي(2016):" العوامل التي تؤدي الى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجين وطرق تضييق تلك الفجوة." مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،العدد الثامن والأربعون.

18-بعيليش نور الدين،زرقون محمد (2015) :"**أهمية الاستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل – دراسة حالة مؤسسات اقتصادية مدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010-2013)**"،المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية –عدد01.

19- حجماوي توفيق، بلمقدم مصطفى ،بن عاتق حنان(**2015**) "**قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي للفترة (1993-2014)باستخدام نموذج تصحيح الخطأ**"،مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية،العدد15.

20- خالد عريج،محمد حمود حميدات،محمد سليم العيسى(2015):" **العوامل المؤثرة على تسويات الاستحقاق الخاضعة لسيطرة الإدارة- دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان**."،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،المجلد 11،العدد3

21- صابر عباسي،غالم عبد الله (جوان 2015): "**أهمية نظرية التسيير في الرفع من قيمة المؤسسة**"،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،العدد السابع عشر.

22- عباس حميد يحي التميمي،حكيم حمود فليح الساعدي،(2015):"**إدارة الأرباح،عوامل نشوئها و أساليبها وسبل الحد منها**."،جامعة بغداد،كلية الادارة والاقتصاد،الطبعة الأولي. متاحة على الموقع الالكتروني:***https://www.researchgate.net/publication/323511898*** .

23- منال حسين لفتة صالح،(2015):"**استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة وتأثيراتها على القوائم المالية**."،مجلة دنانير ،العدد الثامن.

24- منى عبد الفتاح أحمد،محمد علي إبراهيم العامري،(2015):"**أثر حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي دراسة تطبيقية**"،مجلة دراسات محاسبية ومالية،المجلد العاشر،العدد30 الفصل الأول.

25- العايب ياسين العايب،(شعبان 1435هـ .-يونيو2014م) :"**تحليل هيكل استدانة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة بالجزائر**"،مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية،المجلدد11،العدد01

26- عمار بن عيشي،(01 ديسمبر 2014):"**معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية**"، جامعة بسكرة، المحرر المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 89.

27- جبر ابراهيم الداعور ،(يونيو،2013):" **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من ادارة الأرباح-دراسة ميدانية**" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية،المجلد الحادي والعشرون،العدد الثاني.

28- بشرى نجم عبد الله المشهداني،ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،(2012):" **المداخل المعتمدة في قياس إدارة الأرباح وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها.**" ،مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق ، السنة 35،عدد 93.

29- جاوحدو رضا،(2012):" **أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي- حالة الجزائر** -" ،جامعة باجي مختار عنابة.مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، العدد 11-12.

30- مصطفى عوادي (2012):"**المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (دراسة حالات)**" جامعة الدراسات الاقتصادية والمالية،جامعة الوادي ،العدد 05،السنة الخامسة.

31- محمد زعلاني (ديسمبر 2011):"**شمولية ظاهرة الاقتصاد الموازي بالإشارة إلى الاقتصاد الجزائري(تأصيل المعنى-بحث في الأسباب والآثار)**"،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،العدد العاشر

32- زهرة حبو (2011) :"**التهرب الضريبي الدولي**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد27، العدد الأول.

33- منزر طلال مومنى ،(2010) :"**مدى التزام مدققى الحسابات الفلسطنين الخارجيين بتطبيق معيار التدقيق الدولى رقم 240 الخاص بمسؤلية المدقق عن كشف الغش ومنعة** "،عمان : مجلة دار العلوم الإدارية ،مجلد 37،العدد 2.

34- عماد سعيد الزمر،(يناير 2009):"**دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي.**"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية -جامعة الإسكندرية،العدد رقم (1) ،المجلد رقم (46).

35- سمير كامل محمد عيسى ،(2008):"**أثر المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية.**" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،الإسكندرية،مصر ،العدد 2،المجلد رقم 45

36- فريد خليل الجاعوني(2008):"**أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد في دراسة أهم المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والديمغرافية المؤثرة في معدل الولادات الكلية (دراسة تطبيقية من واقع بيانات**

تقرير التنمية البشرية لعام 2006)"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 24-العدد الثاني

37- دادن عبد الغني(2006) :"**قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**"،مجلة الباحث،عدد04.

38- مداني بلغيث (2006) :" **التوافق المحاسبي**" مجلة الباحث ، العدد الرابع كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة ورقلة.

39- مداني بن بلغيث، عبد الله إبراهيمي(2004):" **تسيير الخطر في المؤسسة –تحدي جديد-**"، مجلة الباحث، العدد 03 .

40- سهام محمد علي حسن،(1997) :"**أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي :دراسة مقارنة.**"،مجلة جامعة الملك عبد العزيز ،مجلد 12،العدد 1.

41- كتوش عاشور (دون سنة نشر):" **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(*IAS/IFRS*) في الجزائر**" مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،العدد السادس

42- كردودي سهام،كردودي صبرينة (دون سنة نشر):"**الضريبة و أثرها في ترشيد القرارات المالية ،دراسة تطبيقية لعينة من أراء المهنيين و الأكاديميين لولاية بسكرة**"، مجلة بسكرة.

43- عمر السيد زكي محمود (دون سنة نشر):"**دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر**"،قسم المحاسبة ،كلية التجارة –جامعة الإسكندرية-.

44- "**العدالة الضريبية والشفافية الاستخراجية :وجهان لعملة واحدة.**" مقال منشور على الموقع الالكتروني: *www.publishwhatyoupay.org*

3-1 المؤتمرات ،الملتقيات والندوات والأيام الدراسية:

1- بوفطيمة فاروق(2018):"**مستجدات قانون المالية سنة 2018** " ، يوم دراسي حول قانون المالية لسنة 2018 عنابة.

2- خياري رضوان،.تابتروكية فاطمة (7أفريل 2015):"**التحليل الإحصائي للاستبيان باستخدام *spss***" ندوة علمية،جامعة الدكتور يحي فارس المدية،كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية.

3- تيجاني بالرقي ،وخالد جفال، نور الهدى حداد (2014)"**دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**"الملتقى الدولي حول "**دور معايير المحاسبة الدولية-*IAS-IFRS* - *IPSAS* في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات** "، جامعة ورقلة،الجزائر يومي 24.25 نوفمبر 2014

4- شنوف شعيب(سبتمبر 2014) :"**مدى توافق النظم المحاسبية العربية مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية،دراسة حالة الجزائر**" مؤتمر كلية التجارة جامعة القاهرة المحاسبة في عالم متغير.

5- حمادي نبيل(13 -15 أكتوبر 2009):"**محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام**" ملتقى دولي حول:" **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS** "،جامعة سعد دحلب ،الجزائر.

6- وليد عبد الرحمن الفرا ، (2009) ، " **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي *SPSS*** " ، الندوة العالمية للشباب الإسلامي ، إدارة البرامج والشؤون الخارجية.

7- عبد الباسط جراد (26 سبتمبر 2004):"**الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي**"،المؤتمر الضريبي الرابع"**أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية**".

1-4 الأطروحات والرسائل:

1- تومي سومية(2019-2020) ،"**النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي-دراسة حالة الجزائر**".أطروحة دكتوراة،جامعة باجي مختار عنابة-الجزائر.

2- بوسنة حمزة ،(2018):"**العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح :دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة.**" أطروحة دكتوراه ،جامعة قاصدي مرباح-ورقلة- الجزائر.

3- فتحة أميرة،(2017-2018):"**دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس-باتنة-**" رسالة دكتوراه،محاسبة ،جامعة محمد خيضر-الجزائر.

4- عبد السلام فنغور ، (2017) ، " **تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992 : تقييم وآفاق** " ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد التنمية ، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة 1- الجزائر.

5- نبيل قبلي(2017) :"**دور مبادى الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**"،أطروحة دكتوراه،جامعة حسيبة بن بوعلي،قسم العلوم الاقتصادية.

6- نعيجي عبد الكريم (2017) ، " **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات – دراسة ميدانية –** " ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ***LMD*** ، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير ، الميدان : إدارة المنظمات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان–الجزائر.

7- محمد أمين سالم ثابت(2017): "**أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية**" ،رسالة ماجستير،جامعة الأزهر–غزة، فلسطين.

8- نرفانا أمين محمد الزكي (2016) :"**قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة،دراسة ميدانية**"رسالة ماجستير غير منشورة،مصر.

9- صابر عباسي (2016/2015) :"**دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات**"،رسالة دكتوراه منشورة ،بسكرة–الجزائر.

10- فداوي أمينة(2014/2013) :"**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر *SBF*250**" أطروحة دكتوراه،جامعة باجي مختار عنابة–الجزائر.

11- الهلالي، ضياء زامل خضير(2012):" **دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح**"، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي لمدرسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

12- صالح حميداتو(2012) :"**دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**"مذكرة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة ،الجزائر.

13- بوسبعين تسعيديت(2010) :"**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**"المدرسة العليا للتجارة ،مذكرة ماجستير.

14- محمد شعبان(2010/2009)"**نحو اختيار هيكل تمويلي أمثل للمؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال**–"مذكرة ماجستير ،البويرة .

15- محمد عادل عياض(2003):"**محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات**"،مذكرة ماجستير،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،ورقلة،الجزائر.

16- رانيا علي العقيلي (دون سنة نشر):"**إطار مقترح لتكامل مبدأ السعر المحايد *alp* وبرنامج الاتفاق المسبق للسعر *apa* لزيادة فعالية التحاسب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات العاملة في مصر،دراسة تطبيقية.**'،مشروع بحث دكتوراه.

1-5 الجرائد الرسمية ،القوانين والمراسيم التنفيذية والنشريات:

أ- الجرائد الرسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،العدد رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 44.،الصادرة في 25 يوليو 2009.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة الخامسة والأربعون، 27 جويلية 2008 الموافق لـ: 24 رجب 1429 هـ.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة الخامسة والأربعون، 28 ماي 2008 الموافق لـ: 22 جمادى الأولى 1429 هـ

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة الرابعة والأربعون، 25 نوفمبر 2007 الموافق لـ: 15 ذو القعدة 1428 هـ.

6- الجريدة الرسمية رقم 101 متضمنة القرار الوزاري المؤرخ في 23 جوان 1975.

ب- القوانين:

1- قانون الإجراءات الجبائية (2019)

2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

ج- المراسيم التنفيذية:

1- المرسوم التنفيذي 10-02 المؤرخ في 2010/08/26

د- النشريات:

1- الديوان الوطني للإحصائيات:"**الجزائر بالأرقام نتائج (2007-2009)** "نشرة 2010 رقم 40،على الموقع الالكتروني:***http://www.ons.dz***

2- الديوان الوطني للإحصائيات:"**الجزائر بالأرقام نتائج (2014-2016)**" نشرة 2017 رقم 47.

3- الديوان الوطني للإحصائيات(2018) : "**الجزائر بالأرقام نتائج (2015-2017)**" ، نشرة 2018 رقم 48.

1-6 الموسوعات والمحاضرات :

أ-الموسوعات:

1- الموسوعة الجزائرية للدراسات السياسية والإستراتيجية :"التدفقات المالية غير المشروعة في إفريقيا خلال الفترة 1970-2013 " دراسة تحليلية على الموقع ***politics-dz.com***

4- سعيد عبد المنعم محمد(2010):"**أساسيات الضرائب والتخطيط الضريبي، الضرائب العقارية المصرية**"،موسوعة الضرائب المصرية المعاصرة،الجزء الأول،الطبعة الأولى.

ب – المحاضرات:

1 - حياة نجار(2016/2015) :"**محاضرات في التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية**".

2- "**محاسبة الشركات التجارية والجباية**" على الموقع الالكتروني: *www .profiscal.com /arab/ etud /compta_fisc.htm*

1-7 التقارير:

1- أندرو جويل وماريو منصور، بريثا ميترا وكارلو سدرالفيتش (سبتمبر 2015):"**العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.**" مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي ، *sdn*/15/16 .

2- فريديرك شنايدر ،دومنيك انستي(2002):"**الاختباء وراء الظلال،نمو الاقتصاد الخفي**"،سلسلة قضايا اقتصادية رقم 30،صندوق النقد الدولي.

3- دليل المقيمين الميدانيين "**تادات**"(نوفمبر 2015) ،أمانة تادات .

4- المنظمة الدولية لتمويل التنمية وأوكسفام (أكتوبر 2018) :"**مؤشر الالتزام بالحد من انعدام المساواة**"، ملخص *Pdf* على الموقع الالكتروني:*https://oxfamilibrary.openrepository.com*

2- المراجع بالفرنسية :

2-1- Livres:

1- *Paul Pacter(2017) : "**Pocket Guide To IFRS® Standards- The Global Financial Reporting Language**",Ifrs Foundation,London .*

*2- Kari Joseph Olsen & James M. Stekelberg,(January2015) : "**CEO Narcissism and Corporate Tax Sheltering** "SSRN,USA .*

*3- Pierre Bel Trame(2014): "**La Fiscalité En France**",10 Aime Édition, Hachette Supérieur, Paris.*

*4- Patrick Piget(2011) : "**Décision D'investissement Incertitude Et Information**" ,Edition Economica.*

*5- Emmanauele Disle ,Jacques Saraf (2010-2011): "**Gestion Fiscale**",Tome 02 Edition Dunod ,Paris.*

*6- Emmanauele Disle ,Jacques Saraf (2010):"**Gestion Fiscale** ",Tome 01,10 Edition Dunod ,Paris.*

*7- Patrick Michaud (September 2010) : "**Historique Du Régime De L'abus De Droit Fiscal**. "Le Cercle Des Fiscalité.*

*8- Armend Dayan & Autres (2009) : " **Manuel De Gestion**",Volume 01 , Edition El Djazair/Ellipses ALGER.*

*9- Christine Noel (2009) : "**Droit Fiscal** ,2009 "Edition Gaulino.*

*10- TAZDAIT Ali,(Octobre 2009) : " **Maitrise Du Système Comptable Financier**" Editions ACG, Première Edition. Alger.*

*11- DUCASSE.E Et Autre,(Novembre 2009) :"**Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**". Pages Bleues Internationales, Bouira, Algérie.*

*12- N.Hadj-Ali(2009), "**Système Comptable Financier**", Belkeise Edition, Alger.*

*13- Ronen, Joshua. and Yaari, Varda., (2008): " E**arnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research** ", Springer Edition, New York.*

*14- Martin Collet(2007) : "**Droit Fiscal** ",Press Universitaires de France,1reedition.*

*15- Odile Dandon ,Laurent Didelot(2007) : "**Maitriser Les IFRS Groupe** ",Revue Fiduciaire 3Eme Édition Paris.*

*16- Barbe-Dandon & Laurent Didelot,(2006) "**Maitriser Les IFRS**" Groupe Revue Fiduciaire 2eme Édition Paris.*

*17- H.Jacob (2006): "**Internatonal Tax Planing In Era Of Ict,Anne Schafer Internatinal Company Taxation In The Era Of Information** "D.U.V Gabler Edition Wissenschaft.*

*18- Tony Elgood ;Ian Paroissien & Larry Quimy(2004) : "**Tax Risk Managemen**t "PriceWaterHouse coopers.*

*19- Rosen S. Harvey(2004) : "**Print preview - Taxation**", U. S. A.*

*20- Geravais Morel,(2003) : "**Fiscalité Des Entreprises**", Paris. H.C.Multotto.*

*21- Franck Moreau(2002) : "**Comprendre et gérer les risques**", Editions d'organisation.*

*22- Willem Buijinik & Boudewijn Janssen,Yvonne Schols ,(1999): "**Corrporate Effictive Tax Rate In The European Unio** "MARC.*

*23- Christine Collette(1998) : "**Gestion Fiscale Des Entreprise** ",Paris , Edition Ellipses.*

*24- Mc Kenzie, Wendy (1998): "**Guide To Using & Interpreting Company Accounts**" ,second Edition ,Financial Times ,Prentice Hall ,London.*

*25- Pierre Beltrame (1998) : "**Le Fiscalité En France** "Hachette Live ,6 éme Edition .*

*26- Robert Cobbaut(1997) : "**Théorie Financière** "Edition Economica,Paris,4eme Edition.*

27- *Jacques Duhem,Michel Jammes,(1996) :"Audit* ***Et Gestion Fiscale De L'entreprise*** *",Edition Efe,Paris.*

28- *Glautier M. & Underdown, B.(1993) : "****Accounting Theory, and practice****", 7th Edition, Prentice Hall.*

29- *Raymond Muzelle(1993) : "****Finances Publique*** *", Edition Dalloz , 8éme Edition.*

2-2 Revues & Articles :

1-Armstrong, M. (2019/ 02/ 22). ***"Tax Evasion Costs EU Countries*** *"sur statita.com*

*2- Friedrich Schneider & Andreas Buehn(2018) : "****Shadow Economy :Estimation Methods ,Problems, Results And Open Questions*** *";Open Economic.*

*3- Friedrich Schneider & leandro medina(january 2018) : "****Shadow Economies around the world, what did we learn over the laste 20 years*** *"Ifm Working Paper.*

4- *Michelle Hanlon & Jhon Graham,Terry Shevlin & Nemit Shroff (November 2018): "****Tax Rate And Corporate Decision Making*** *"Columbia Law School****.***

5- *Paulo Jorge ;Pedro Migue (2018): "* ***The Relationship Between The Effective Tax Rate And The Nominal Tax Rate*** *",Access Article Under The cc by –nc sa(https://creativecommons.org/licenses /by-nc-sa/4.0/.*

*6- Tara Fisher : "****Closing Tax Gap After Reform*** *" 30 Mai 2018 Article Available :https://www.beckerpinnacle.com*

7- Martinez, antonio Lopo,(2017): " ***Tax Aggressiveness: A Literature Survey*** *",Journal of Education and Research in Accounting, , Available from: Https://Www.Researchgate.Net/Publication/321709290.*

8- Antoine Dulin , (16 Décembre 2016) , ***"Les mécanismes d'évitement fiscal , Leurs impacts sur le consentement à l'impot et la cohésion sociale*** *", Journal officiel de République Francaise, Conseil Economique social et environnemental.*

9- Konrad Raczkowski & Bogdan Mroz(May 2016) : ***"The Tax Gap In The Global Economy*** *"Article In Argumenta Oeconomica.*

10- Repon Miah(2016) : ***"corrporate Statutory Tax Rate Or Effective Tax Rate :Study On Selected Listed Textile Companies In Bangladesh*** *" Global Journal Of Management And Entrepreneurship.*

11- Richard Phillips, Matt Gardner,Kayla Kitson,Alexandria Robins,Michelle Surka, (October2016)" ***Offshore Shell Games 2016 The Use Of Offshore Tax Havens By Fortune 500 Companies*** *", Citizens For Tax Justice, Institute On Taxation And Economic Policy And U.S,Pirg Education Fund .*

*12- Arnaud Bourgain,(2015) ":****Vers La Fin Du Secret Bancaire Dans Les Centres Financiers Offshore :Une Question D'étique Et De Concurrence Fiscal"*** *,La Revue D'économie Financière .*

*13- Bogdan Mróz ,Friedrich Schneider, Konrad Raczkowski(January 2015) : "****Shadow Economy And Tax Evasion In The Eu*** *"Journal Of Money Laundering Control ;Vol 18.*

14- *Esra Ahmed,Allam Hamdan(2015) : "**The Impact Of Corporate Governance On Firm Performance-Evidence From Bahrain Stock Exchange**" ,International Management Review,Vol 11,No.2.*

15- *Friedrich Schneider & Leandro Medina : **"Shadow Economies Around The World ,New Results For 158 Countries Over 1991-2015** ",Working Paper No 6430,*

16- *Jane G. Gravelle,Tax Havens,(2015):" **International Tax Avoidance and Evasion**", Congressional Research Service.*

17- *Ksovreli, Irakli ,(2015): " **Aggressive Tax Planning – Challenge Of The Digital Era (Schemes, Problems Caused And Remedies)** ", Faculty Of Law Lund University .*

18- *James Alm,(February 2014): "**Does An Uncertain Tax System Encourage Aggressive Tax Planning?** ", Tulane Economics Working Paper Series,Working Paper 1403.*

19- *David A.Geunther,Steven R.Matsunaga,Brian M.Williams ,(August 2013) :"**Tax Avoidance ,Tax Aggressiveness,Tax Risk And Firm Risk**" ,Lundquist College Of Business,University Oregon,Eugene,Or 97403 Usa.*

20- *Dharmendra, Patel, Arvind., (2013) :" **A Comparison of Qualitative and Quantitative Methods of Detecting Earnings Management: Evidence from two Fijian Private and twoFijian State-owned Entities** " Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 7, Issue.*

21- *James H Barrett,Steven Hadj&Sean Tevel (01/01/2013): "**The Benefits Of Tax Planing As Part Of The Acquisition Of An International Bussines**s",Journal Of Flovida Bar,Vol87.*

22- *Klassen ,Kenneth & Lisowsky,Petro & Mescall,Devan ,(February2013); "**Transfer Pricing :Strategies,Practices And Tax Minimization** ,"University Of Waterloo.*

23- *Cuzdriorean Dan Dacian, Albu Cãtãlin Nicolae, Albu Nadia , (2012) , "**The Relationship between Accounting and Taxation- The Romanian Accounting Invironment** ", Working paper, Babes Bolyai University , P :894. Submitted on : steconomiceuroades.ro/anale/2012/n1/129*

24- *David Nguyen & Strupat(2012) : "**Is The Burden Too Small !Effictive Tax Rate Vin Ghana "**RUHR Economic Papers Germany.*

25- *Nor Shaipah Abdul Wahab, & Kevin Holland,(June 2012) "**Tax planning, corporate governance and equity value**", Journal of the British Accounting Review, Vol. 44, www.elsevier.com/locate/bar .*

26- *Sabli,Nurshshamimi& Noor,Rohaya(2012) ": **Tax Planing And Corporate Governance** "University Technology,Malaysia.*

27- *Shantanu,J.Pendce(2012) : "**International Transfer Pricing :A Review Of Non-Tax Outlook",** Procedia-Social And Bchavioral Science Available Online At**:www.sciencedirect.com***

28- *Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri(2011) : "**Divergences Comptabilité –Fiscalité, Gestion Des Résultats En Tunisien** ", https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hal.00646800*

29- *Birger Nerré,(2010) : "**The Emergence of a Tax Culture in Russia**", University of Hamburg, Germany.*

30- *De Almeida, José Elias Feres., De Lima, Gerlando Augusto Sampaio Franco. and Lima, Iran Siqueira., (2010): "**Corporate Governance And ADR Effects On Earnings Quality In The Brazilian Capital Markets**", Working Paper, Available at:*

http://fipecafi.org/downloads/artigos/artigo-corporate-governance-and-adr-effects-on-earnings-qualityin-the-brazilian-capital-markets.pdf

31- *Dechow,P. Ge ,W. & Schrand ,C .(2010): "**Understanding Earnings Quality:A Review Of The Determinants And Their Consequence**s" , Journal Of Accounting And Economics 50.*

32- *Md Noor & Nur Syazwani,M.Fadzillah & Nor' Azam Mastuki (August 2010): "**Corporate Tax Planning :A Study On Corporate Effictive Tax Rates Of Malaysian Listed Companies** ",International Journal Of Trade ,Economics And Finance,Vol 1,No2.*

33- *Friedrich Schneider & Andreas Buehn(october 2009) : "**Shadow Economy and corruption all over the world :revised estimates for 120 countries** ",economics :the open –access,open –assessment e journal.*

34- *Iatridis, George. And Kadorinis, George., (2009):"**Earnings Management And Firm Financial Motives: A Financial Investigation Of UK Listed Firms**.", International Review Of Financial Analysis, Vol 18, Issue..*

35- *Kpmg (January,2009):"**Aggressive Tax Planing** ",Working Paper , Finances Quebec*

36- *Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Ali Butt & Arshad Hasan (2009): "**Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies**", European Journal of Scientific Research, Vol : 26, N°:4, Republic of Seychelles.*

37- *Balaciu, Diana. (2008) "**Is Creative Accounting A form of manipulation**" University of Oradeor, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSISCategory B+, Tom xvII,– volume III,.*

38- *Benkraiem, Ramzi., (2008). **"The Influence Of Institutional Investors On Opportunistic Earnings Management",** International Journal Of Accounting, Auditing And Performance Evaluation, Vol 5, No 1.*

39- *Birger Nerré, (2008): "**Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics**", German Technical Cooperation, ECONOMIC ANALYSIS & POLICY, VOL. 38 N^{O}8.*

40- *Fellah Mohammed (2008): "**Problématique Du Choix Du Système Fiscal Entre Efficacité Economique Et Equité Sociale**", Recherches Economiques Et Managériales , N 3 ,Université Mohamed Khider –Biskra.*

41- *Petro Lisowsky,(January 2008) : "**Seeking Shelter : Empirically Modeling Tax Shelters and Examining Their Link to the Contingent Tax Liability Reserve** ",Boston University School of Management,USA.*

42- *Prevost, Andrew K., Skousen, Christopher J. and Rao, Ramesh P., (2008). "**Earnings Management and the Cost of Debt,"** Working Paper, Available from: http://ssrn.com/abstract=1083808.*

43- *Richard B .Malamud & Richard O.Parry(2008) : "**It's Time To Do Something About The Tax Gap** ";Houston Business &Tax Law Journal Vol IX.*

44- *Shuping Chen, , Xia CHEN ,Qiang CHENG ,Terry Shevlin ,(November 2008): "**Are Family Firms More Tax Aggressive Than Nonfamily Firms?** ", Research Collection School of Accountancy.*

45- *Friedrich Schneider(july 2007) : "**Shadow Economy and corruption all over the world new estimated for 145 countries**, " available at:: https://www.researchgat.net/publication/23755510.*

46- *Manon Deslandes, Suzanne Landry(February 2007) : "**Taxable Income, Tax-Book Differences and Earnings Quality** "article available at https://www.researchgate.net/publication/32050009*

47- *Su Yue Chang,(October 2006): "**An Analysis Of Globalization Of Accounting Standards-Based On Game Theory** ", Vol 2, No. 10 ,Journal Of Modern Accounting And Auditing.*

48- *Adhikari, A., Derashid C. and Zhang H (2005):"**Earnings Management to Influence Tax Policy: Evidence from Large Malaysian Firms**", Journal of International Financial Management & Accounting.*

49- *Agrawal, Anup. and Chadha, Sahiba. (2005)":**Corporate Governance and Accounting Scandals** ",Journal of Law and Economics.*

50- *Inés Zekri(May 2005): "**L'impact De La Décision De Financement Sur La Performance De L'entreprise Mesurée Par La Valeur Économique Ajoutée (Eva)** ", comptabilité et connaissances,France, pp.CD-Rom,(halshs-00581297).*

51- *Gunny, Katherine., (2005): "**What Are the Consequences of Real Earnings Management**?", Working Available from: http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/spring2005/Gunny_paper.pdf .*

52- *Mihir A.Desai, C. Firtz Foley And James, R.Hines Jr , (2005): "**The Demands For Tax Haven Operations , "**Us.Departement Of Commerce.*

53- *Weinstein,Mar (2005): "**Individual And Business Tax Planing Libraries** ",Cpa Technologes Advisor,Vol 15*

54- *Baruch Lev ; Doron Nissim (October 2004): "**Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values** "The Accounting Review.*

55- *Center for International Private Enterprise(2004) : "**The Main Differences between Egyptian Tax Legislation/Implementation and Egyptian Accounting Standards "** available at: www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp.*

56- *John Christensen And Richard Murphy(2004) : "**The Social Irresponsibility Of Corporate Tax Avoidance: Taking Csr To The Bottom Line** ",Development, 47(3).*

57- *George A. Plesko(September 2004): "**Corporate Tax Avoidance and the Properties of Corporate Earnings**", National Tax Journal Vol. LVII, No. 3, MIT Sloan School of Management, Cambridge.*

58- *Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch , Sonja Olhoft Rego(October 2004) : " **Does Aggressive Financial Reporting Accompany Aggressive Tax Reporting (and Vice Versa)**?" ,p p 11-12. » article available at : scholar.google.com*

59- *Mihira-Desai (January2003): "**The Divergence Between Book Income And Tax Income** " The National Bureau Of Economic Research ,Volume Litle ;Tax Policy And The Economy,Volume17.*

60- *Cappelletti Laurent, Khouatra Djamel,(2002) : "**La Mesure De La Creation De Valeur Organisationnelle : Le Cas D'une Entreprise Du Secteur De La Gestion De Patrimoine**, " Technologie Et Management De L'information : Enjeux Et Impacts Dans La Comptabilité, Le Contrôle Et L'audit, France*

61- *Stolowy, H. and Breton, G. (2003) "**Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework "**, available on-line at: http://www.emeraldinsight.com*

62- *Jackson, Scott B. and Pitman, Marshall K., (2001). "**Auditors and Earnings Management**," The CPA Journal, Available from: http://archives.cpajournal.com/2001/0700/features/f073801.htm.*

63- *Wiliams,Micheal G,John S,Levine,Carolynb (March 2001)**, "Infuence Of Capital Tax Policy On Credibility Of Unverified Disclosures** ",The Accounting Review ,Vol85.*

64- *Patricia M. Dechow and Douglas J. Skinner, (2000) : "**Earnings Management Reconciling The Views of Accounting Academics**", Practitioners, and Regulators, Accounting Horizons.*

65- *Carmen Bachmann&Martin Baumann : "**Effictive Tax Rate :The Role Of Tax Rates In Investment Decisions** ",Journal Of Business Cases And Application.*

66- *Clemens Fuest, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost Heckemeyer, and Hannah Nusser:" **Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform** ."Discussion Paper No. 13-044 Available from: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13044.pdf.*

67- *Genik, Claire :"**Paradis Fiscaux Les Banques Européennes**", Sur Statita: Https://Fr.Statista.Com/Infographie/8692/Paradis-Fiscaux-_-Les-Banques-Europeennes-Passees-Au-Crible/27/Mars .*

68- *Gobham Alex, "**Estimating Tax Avoidance :New Questions**", Tax Justice Net Work at : https://www.taxjustice.net*

69- *Jean-CAC rossignol "**comptabilité et fiscalité**" centre recherché fiscales Pol d'économie et gestion,www.cairn.info/revue-comptabilité-controle-audit-1999-2page5htm*

70- *La Commission Des Questions Fiscales : "Importantes **différences entre règles fiscales et comptables**", http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html.*

2-3 Colloques

1- *CNC (2007) : "Fiscalité Et Norms Internationals Ias /Ifrs Séminaire Des 15/16 Décembre,Paris.*

2-4 Thèses de Doctorat:

*1- Mouna Guedrib Ben Abderrahmen , (12 juin 2013) , "**Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : 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).*

*2- Christine Klug(2009) : "**International Accounting Differences –Will National Differences Still Play A Role In The Future-**" Level Thesis ,Faculty Of Economic Sciences,Karlstads Universitet.*

2-5 Instruction & Guide& Bulletin D'Information fiscale

*1- KPMG Algérie SPA(2015) :"**Guide Investir en Algérie–2015** ".*

*2- Raouya Abderrahmane(2014) " **Le Système D'information- Vers Une Administration Électronique** ",Direction Générale Des Impôts , Ministère Des Finances, Bulletin D'information N° :73*

*3- Raoya Abderrahmane(2013) :"**Simplification Des Démarches Administratives - Vers Une Reforme Du Service Public** "Lettre De La Direction Générale Des Impôts Ministère Des Finances N°69.*

*4- **Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant la première application du système comptable financier 2010.***

5- Bulletin Des Services Fiscaux(Mars 1996) ، La Direction Generale Des Impots Numero 14

6- Bulletin Des Services Fiscaux N◦12 (1995)Ministère Des Finances , DGI.

2-6 Rapports

المراجـــــــــع:

*1- Junji Ueda,(August 2018): "**Estimating The Corporate Income Tax Gap :The Ra-Gap Methodology** "Ifm Report, Fiscal Affairs Departement.*

*2- Fiscalis2020 Tax Gap Project Group(,july 2018): "**The Concept Of Tax Gaps Report II :Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies** "Brussels*

*3- HMRC 2018 **"Measuring Tax Gaps 2018 Edition "**An Official Statistics Release*

*4- United State Goverment Accountability Office(GAO) ,(October 2017**): "Tax Gap :IRS Needs Specific Goals And Strategies For Improving Compliance "**Report To The Committee On Finance ,US Senate.*

*5- Congressional Budget Office ,march 2017**: "International Comparisons Of Corporate Income Tax Rates "***

*6- European Comission, (2017) "**Tax Planning Indicators,Final Report** ",Taxation Papers,Working Paper N 71-2017.*

*7- Comité De L'Abus De Droit Fiscal **: "Rapport Annuel 2016 ."***

*8- Fiscalis2020 Tax Gap Project Group(March 2016): "**The Concept Of Tax Gaps Report In Vat Gap Estimations** "Brussels .*

*9- Mick Thackray,(January 2012) : **"The Uk Tax Gap "HMRC***

*10- OCDE , (Septembre 2004) **, "Gestion Du Risque D'indiscipline Fiscale : Gérer Et Améliorer La Discipline Fiscale ",** Forum Sur L'administration De L'impot , Sous Groupe Sur La Discipline Fiscale, Note D'orientation , Comité Des Affaires Fiscales, Centre De Politique Et D'administration Fiscales.*

*11- OCDE (May 2004) : "**Principles Of Corporate Governance** ", .Available at **:**http://www.oced.org.*

12-** Organization For Economic Development And Cooperation (1998), "**Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue",

2-7 مواقع الانترنت :

1- *Dlloitte, Corporate tax rate 2014-2018 https%//www2.delloitte.com(12/03/2018*
2- *https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_II1&lang=fr*
3- *https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/data/statistiques-fiscales-de-l-ocde_tax-data-fr*
4- *https://data.worldbank.org/*
5- *http://www.alquds.co.uk*
6-*https://en.wikipedia.org/wiki/Panama_Papers.*
7-*https://www.icij.org/investigations/paradise-paper25/08/2017*

الملاحق

الملحق رقم (01) : استمارة التحكيم و الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باجي مختار – عنابة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

– استمارة للتحكيم –

بعد التحية والاحترام

السلام عليكم ؛

أستاذنا / أستاذتنا الفاضل (ة) ؛

نضع بين أيديكم هذا العمل والمتمثل في استمارة ، قصد تحكيمها تحكيما علميا ومنهجيا بما تقتضيه أصول البحث العلمي ، هذه الاستمارة كوسيلة لجمع البيانات لمعالجة إشكالية أطروحة دكتوراه علوم بعنوان : "**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي وأهداف التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.**" ، وقد كانت **الاشكالية الرئيسية** على الشكل التالي :

هل تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات التسيير لدوافع ضريبية تؤدي إلى اتساع الفجوة بين الدخلين المحاسبي والضريبي في ظل الخيارات المحاسبية المتاحة ل *SCF* و الالزامات التشريعية للنظام الجبائي ؟

أما **الأسئلة الفرعية** للدراسة فهي :

- ✓ ما هي أهم الفروقات المحاسبية و الجبائية وهل يمكن استغلالها لدوافع ضريبية ؟
- ✓ ما مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتسيير الجبائي الفعال؟
- ✓ وهل يمكن اعتبار ممارسات التسيير الجبائي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالعدوانية وهل الجهود المبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات كفيلة للحد منها ؟
- ✓ هل هناك فجوة ضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي ؟

وجاءت فرضيات الدراسة كما يلي :

- ✓ **الفرضية الرئيسية: اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي يعود إلى طبيعة الفروقات بين الدخلين و إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال و العدواني.**

وذلك من خلال التأكد من أن :

- الانحدار معنوي أي أن المتغيرات المستقلة (الفروقات المحاسبية والجبائية ***BTD***، والتسيير الجبائي الفعال ***TP***، و التسيير الجبائي العدواني ***ATP***) تؤثر على المتغير التابع الفجوة الضريبية ***TG***.

✓ **الفرضية الأولى** : تساعد الفروقات المحاسبية والجبائية مسيري المؤسسات على تخفيض الوعاء الضريبي والإفصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية.

✓ **الفرضية الثانية** : تساعد ممارسات التسيير الجبائي الفعال في الحصول على خصومات ومزايا ضريبية تؤدي لتخفيض الدخل الضريبي .

✓ **الفرضية الثالثة** : تساعد ممارسات التسيير الجبائي العدواني (إدارة الأرباح،الملاذات الضريبية،أسعار التحويل) مسيري المؤسسات على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

✓ **الفرضية الرابعة** : توجد فجوة ضريبية بين الضرائب المطلوب دفعها و الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات.

قائمة المحكمين :

الرقم	اسم ولقب المحكم	الدرجة العلمية	الجامعة
01	بوعلام ولهي	أستاذ محاضر –أ–	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة محمد بوضياف–المسيلة.
02	سارة عبيدات	أستاذ محاضر – ب–	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة الشاذلي بن جديد الطارف.
03	العربي حجام	أستاذ محاضر –أ–	كلية الآداب والعلوم الانسانية والاجتماعية – جامعة الشاذلي بن جديد الطارف–
04	حورية بن حمزة	أستاذ محاضر – أ–	كلية الآداب والعلوم الانسانية والاجتماعية – جامعة الشاذلي بن جديد الطارف–

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باجي مختار – عنابة

BADJI MOKHTAR UNIVERSITY – ANNABA
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR - ANNABA

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

قسم العلوم المالية

تخصص:محاسبة.

استبيان

تحية طيبة.....وبعد:

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي يشكل أداة ميدانية لدراسة بعنوان :

" **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بين الزامات التشريع الجبائي و أهداف التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**."

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث علمي مقدم في إطار الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم المالية، تخصص محاسبة بجامعة باجي مختار – عنابة –.والذي نهدف من خلاله إلى معرفة مدى لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استغلال الفروقات المحاسبية والجبائية وممارسات التسيير الجبائي سواء الفعال أو العدواني من أجل تخفيض عبء الضريبة على أرباح الشركات المفروض عليها إلى أدنى حد ممكن عن طريق تجنبها:إما بطرق قانونية تحترم نص وروح القانون. أو بطرق عدوانية تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون، والتي يصعب إثبات ممارستها في الواقع حتى من قبل المختصين. مما أدى إلى اتساع الفجوة الضريبية بين الدخلين المحاسبي والضريبي.

وإن تعاونكم معنا يعزز بحثنا العلمي ،ويساعد في معرفة هذه الممارسات ومدى اللجوء إليها من قبل مؤسساتنا، لذا فإننا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات هذا الاستبيان آملين أن تكون إجابتكم:

- على أساس الواقع الموجود وليس ما ترونه صحيحا.
- على جميع الأسئلة والفقرات بدقة وموضوعية بوضع علامة (×) أمام ما هو مناسب .

ونؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها سوف تعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط ، وفي الأخير تقبلوا منا خالص التقدير والاحترام على حسن تعاونكم معنا ،وشكرا.

الباحثة: **المشرف:**

بومدين منال **أ.د بن عمارة منصور.**

الملاحق

المحور الأول:البيانات الشخصية. **ضع علامة (×) في الخانة المناسبة.**

1- المؤهل العلمي :

بكالوريا ☐ تقني سامي ☐ الدراسات التطبيقية الجامعية (DEUA) ☐ ليسانس ☐

ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

2- التخصص العلمي :

محاسبة وضرائب ☐ محاسبة ☐ علوم مالية ☐ تدقيق ☐ تخصص آخر ☐

3- الهيئة المستخدمة :

المديرية العامة للضرائب ☐ خبير في المحاسبة والجباية ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب في مكتب محاسبة ☐ مستشار جبائي ☐

4- الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐

من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة ☐ من 20 سنة فأكثر ☐

5- الاستفادة من دورات تدريبية في:

النظام المحاسبي المالي ☐ النظام الجبائي ☐ التسيير الجبائي ☐ التدقيق ☐

المحور الثاني:تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي والإفصاح عن الضرائب المؤجلة لتخفيض الدخل الضريبي.

ضع علامة (×) في الخانة المناسبة

العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
أ-يتميز النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بالجمود رغم الإصلاحات التي مستهما					
1- يتميز النظام المحاسبي المالي بعد التطبيق الفعلي له ب: 1-1 الجمود وعدم مواكبة أي تغيير في ***IAS***. 1-2 عدم حدوث تغييرات جديدة على قواعد ***SCF*** بعد التطبيق الفعلي له.					
2- لم يتم تطبيق جميع التغيرات التي جاء بها *SCF* من: 2-1 قواعد تقييم: التكلفة التاريخية،القيمة العادلة،القيمة المحينة.... 2-2 القوائم المالية: الميزانية،حساب النتائج،جدول الخزينة... 2-3 قواعد أخرى :أسبقية الواقع الاقتصادي،استهلاك الأصول حسب المنافع الاقتصادية،انخفاض القيمة،منافع الموظفين،الإيجار التمويلي...					
3-نتج عن عصرنة الإدارة الجبائية: 3-1 عدم استقرار في النظام الجبائي الجزائري. 3-2 عدم زيادة في الإيرادات الجبائية من خلال عدم الامتثال الضريبي. 3-3 عدم مرونة النظام الجبائي(فعالية القوانين الجبائية المتخذة في زيادة الإيرادات).					
ب- استقلالية النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي أدى الى زيادة الفروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي.					
4-يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود ذات الطابع الجبائي: 4-1 لا يتدخل القانون الجبائي في قواعد التقييم،العرض والإفصاح المحاسبي. 4-2 يتم تطبيق جميع القواعد المحاسبية حتى وان اختلفت مع القواعد الجبائية.					
5-وجود فروقات بين الدخلين المحاسبي والضريبي يرجع ل: 5-1 استناد القاعدة المحاسبية على الحقيقة الاقتصادية للعمليات المالية. 5-2استناد القاعدة الجبائية على مبدأ الشرعية وعدم تطبيق القوانين بأثر رجعي. 5-3 كثرة التغييرات في القوانين الجبائية من سنة مالية لأخرى وتعدد الجهات المصدرة لها.					
6-يعتمد تحديد الدخل الخاضع للضريبة أساسا على الدخل المحاسبي.					
7-في حالة وجود فروقات بين الدخلين فانه يتم : 7-1 الإفصاح عن أصل أو خصم ضريبي مؤجل. 7-2 التوسع في الإفصاح عن المعلومات ذات الغرض الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .					

ج-يقوم مسيري المؤسسات باستغلال الفروقات المحاسبية و الجبائية والإفصاح عن ضرائب مؤجلة لدوافع ضريبية					
8-يتم استهلاك الأصول الثابتة على أساس: 8-1 مدة المنفعة الفعلية للأصل وليس حسب مدة الاستخدام الجبائية. 8-2 القيمة الإجمالية منقوص منها القيمة المتبقية وليس القيمة الأصلية. 8-3استهلاك الأصول حسب العناصر المكونة له.					
9- تقوم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها وتسجيل: 9-1 فائض أو نقصان القيمة الناجمة عن إعادة التقييم. 9-2 تعديل الأساس المستقبلي للاستهلاك في حالة إعادة التقييم.					
10-تقوم المؤسسة بعمليات أخرى: 10-1تكوين مؤونات أعمال الصيانة الكبرى. 10-2 الإيجار التمويلي بدلا من الإيجار البسيط. 10-3 تكوين مؤونة لمنافع الموظفين. 10-4 تقييم أصولها بالقيمة العادلة. 10-5 تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.					

الملاحق

المحور الثالث:تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات التسيير الجبائي الفعال من أجل الحصول على الخصومات والمزايا الضريبية

ضع علامة (×) في الخانة المناسبة.

العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
أ-تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مقومات التسيير الجبائي الفعال الذي يؤثر على اتخاذ القرارات المالية.					
11- يتوفر لدى المؤسسة الاقتصادية مقومات التسيير الجبائي الفعال: 11-1 يتوفر الهيكل التنظيمي على :نظام معلومات جبائي يجسد الإستراتيجية الجبائية، نظام رقابي داخلي،الوظيفة الضريبية ،والمراجعة الضريبية . 11 2 يتمتع مسيري المؤسسة ب:الثقافة المحاسبية،الوعي الضريبي،الدراية الكافية بسياسات التحريض التي تتبعها الدولة ،و رصد جميع المستجدات وإعلام ذوي المصلحة بها.					
12- يدمج مسيري المؤسسة المتغير الجبائي قبل اتخاذ أي قرار مالي ل: 12-1 التحكم في وضعية التدفقات النقدية من خلال احترام مواعيد الضرائب. 12-2تمويل استثماراتها بالقروض بدلا من تمويلها بحقوق ملكيتها لما يترتب عليها من وفورات ضريبية مع الديون. 12-3اعتماد المزيج التمويلي (رؤوس الأموال بالإضافة إلى الاستدانة). 12-4 استخدام أرباحها في تمويل استثمارها بدلا من توزيعها عند تحقيق معدلات نمو كبيرة					
13-يعتمد مسيري المؤسسة لاتخاذ أي قرار مالي على حساب: 13-1 القيمة الحالية للتدفقات النقدية (***VAN***) للمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية. 13-2 نسب الرفع المالي(***LEV***) لقياس الأثر السلبي أوالايجابي للاستدانة. 13-3 معدل النمو (***RG***) لقياس نسب توزيع الأرباح أو عدم توزيعها.					
14-يعتمد المسير لتقييم مستوى الأداء المالي للمؤسسة وقيمتها السوقية على: 14-1 المؤشرات التقليدية للأداء:(العائد على الأصول،العائد على المساهمين...) 14-2المؤشرات الحديثة للقيمة:(القيمة الاقتصادية المضافة*EVA*،مؤشر ***Topin's q***					
15-تقوم المؤسسة بتطبيق حوكمة الشركات لتوجيه ورقابة الأعمال : 15-1العمل على حفظ حقوق المساهمين،المعاملة المتساوية للمساهمين،تحديد أدوار كل طرف له مصلحة ،مجلس ادارة، الشفافية في الافصاح.... 15-2التماثل في الإفصاح عن المعلومات المالية والغير مالية في الوقت المناسب بين مالكي ومديري المؤسسة.					
ب-تقوم المؤسسات الاقتصادية بالتسيير الجبائي من خلال الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الاستثمار وكذا استغلال البدائل المحاسبية والمالية المتاحة.					

16-تقوم المؤسسة بالتسيير الجبائي من خلال احترام القواعد المعمول بها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تصريحاتها: 16-1مسك دفاتر محاسبية وفق القوانين والأنظمة المعمول بها(المادتين 152-153) وكذا المادتين (9-10 من القانون التجاري) 16-2 تقديم تصريحاتها الخاصة ب ***IBS*** قبل 30 أفريل لتجاوز غرامات التأخير والتحديد الجزافي للضريبة. 16-3تسديد ***IBS*** عن طريق نظام الدفع التلقائي من خلال 03 أقساط لاستغلال الوقت وتجنب دفعها كلها معا.					
17- التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من مزايا قانون الضرائب المباشرة: 17-1تنزيل الخسارة من الربح المحقق خلال سنة موالية إلى غاية 04 سنوات. 17-2الاستثمار في مشاريع بحث وتطوير كبيرة، وإطالة الفترة التجريبية. 17-3تنزيل قيمة الاهتلاك الخاصة بالتثبيتات بإتباع الطريقة التي تحقق أكبر وفر ضريبي. 17-4تنزيل الخسائر اللازمة والناجمة عن إتلاف البضائع الفاسدة والديون المعدومة بالاتفاق مع السلطات الضريبية 17-5 تنزيل خسائر تحويل الديون بالعملة الأجنبية.					
18-التسيير الجبائي من خلال المفاضلة بين المزايا التي يمنحها ق.ض.م.ر.م 18-1الايجار التمويلي للتثبيتات بدلا من امتلاكها نظرا للوفورات التي يمكن تحقيقها. 18-2اطالة فترة الرقابة الجبائية ورفض التصحيح في مبلغ الضريبة الذي وضعته الإدارة الجبائية واللجوء للنزاع في المحاكم. 18-3 اختيار النشاط الذي تزاوله والذي يحقق لها أكبر وفر ضريبي. 18-4 انجاز خدمة أو سلعة ضمن العقود طويلة الأجل.					
19-التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من مزايا قانون الاستثمار: 19-1 الاستفادة من إعفاءات قانون تشجيع الاستثمار والإعفاءات الإضافية في القطاعات المختلفة والمناطق المختلفة(الشمال،الجنوب..) 19-2الاستثمار في مشاريع تحدث مناصب شغل(100منصب). 19-3 إنشاء مصانع أو فروع في المناطق تستدعي تنميتها مساعدة خاصة من قبل الدولة (الجنوب) والهضاب العليا. 19-4 زيادة استراد السلع والتثبيتات في فترة إعفائها من الرسوم الجمركية.					

20-التسيير الجبائي من خلال الاستفادة من البدائل المحاسبية والمالية: 20-1الاختيار بين السياسات المحاسبية التي تحقق وفورات ضريبية من خلال الاستعانة بخبراء مختصين في الجباية. 20-2 استبدال الأصول بدلا من بيعها لتخفيف العبء الضريبي. 20-3رسملة تكاليف الاقتراض بدلا من فتح حساب خاص بها. 20-4 استخدام طريقة المتوسط المرجح عند تسعير المخزون. 20-5تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص بدلا من الثابت. 20-6 الدخول للأسواق الخارجية بمكاتب تمثيل بدلا من إنشاء فروع تفرض عليها الضريبة.					
ج- تقوم المؤسسات الاقتصادية باحترام حدود التسيير الجبائي و تسيير الخطر الجبائي وقياس فعالية تسييرها .					
21-لا تعتبر الإدارة الجبائية وحدة تحكم إدارية في المؤسسة: 21-1 لا تتدخل الإدارة الجبائية في القرارات التسييرية للمؤسسة والتي يجدها المسير مناسبة. 21-2 للمسير حرية الاختيار بين البدائل المتاحة لتخفيض الالتزامات الضريبية لأدنى حد ممكن دون تجاوز مبدأي التعسف في استعمال الحق والممارسات الغير عادية للتسيير.					
22-لا يقوم المسير داخل المؤسسة باتخاذ قرارات لمصلحة طرف ثالث ك: 22-1تمويل النفقات الشخصية للمدير وعائلته على الحساب الخاص للمؤسسة. 22-2 دفع أجور وتعويضات زائدة للموظفين لا تتناسب مع عملهم أو سلفيات بدون فوائد. 22-3اقراض فروع المؤسسة مبالغ مالية ثم مسح هذه الديون. 22-4 بيع المؤسسة لبعض ممتلكاتها بسعر أقل من سعر السوق لإحدى فروعها. 22-5 مسح ديون لبعض زبائنها الذين لديهم علاقة بالمؤسسة. 22-6 تتدخل الإدارة الجبائية في القرارات السابقة إن تم اتخاذها من قبل إدارة المؤسسة.					
23- تقوم المؤسسة بتسيير الخطر الجبائي حيث: 23-1 لم تدخل المؤسسة في معاملات مع مؤسسات كبيرة أو تنشط في قطاع غير معروف. 23-2 لم تتعرض لخسائر ناجمة عن نقص أو سهو في تطبيق الإجراءات الداخلية من قبل المسؤولين الداخليين. 23-3 لا تقوم المؤسسة بإدخال تعديلات على التسجيلات المحاسبية بعد غلقها. 23-4 لم تتعرض المؤسسة للرقابة الجبائية تم فيها تصحيح مبلغ الضريبة. 23-5 لم تتأخر المؤسسة في تسديد التزاماتها للإدارة الضريبية،الموردين،المقرضين.... 23-6 ويلتزم المسؤولين في الهيكل الوظيفي(الخاص بالمحاسبة والجباية) باحترام جميع القواعد والقوانين من خلال إجراءات التدقيق الداخلي أو الخارجي وإجراءات					

اليقظة الضريبية.					
24- تقوم المؤسسة بقياس فعالية التسيير الجبائي الاعتماد على: 24-1معدل الضريبة الفعلي(***ETR***).(الذي يعكس الاستفادة من الآثار التراكمية للحوافز الضريبية المختلفة) 24-2معدل الضريبة القانوني(محدد في قوانين المالية)					

الملاحق

المحور الرابع:تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الى ممارسات التسيير الجبائي العدواني لدوافع ضريبية.

ضع علامة (×) في الخانة المناسبة

العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
أ-تستخدم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممارسات إدارة الأرباح للتأثير على صافي الدخل الضريبي					
25- تستدعي مصلحة الادارة قبل الافصاح عن صافي الربح الأخذ بعين الاعتبار: 25-1 الزيادة في المكافآت والتعويضات التي ترتبط بالربح المحقق بنسب مئوية. 25-2 موافقة شروط عقود الحوافز وتحقيق الأمان الوظيفي(الحفاظ على المركز الوظيفي). 25-3 زيادة القيمة السوقية للمؤسسة. 25-4الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين والمستثمرين. 25-5 تقليل مبلغ الربح الخاضع للضريبة بطرق قانونية.					
26- تستدعي مصلحة الادارة اتباع الاستراتيجيات التالية: 26-1 التقرير عن صافي ربح مرتفع. 26-2 التقرير عن صافي ربح منخفض لتجنب الضرائب المرتفعة. 26-3 الحفاظ على مستوى ربح ودرجة نمو معينة.(التقليل من تقلبات الأرباح)					
27-تقوم المؤسسة بالإجراءات المحاسبية التالية للتأثير على إيراداتها: 27-1استغلال مرونة أساس الاستحقاق في معالجة إيراداتها . 27-2تأخير أو تعجيل تسجيل إيرادات عمليات البيع. 27-3تسجيل إيرادات عمليات بيع حالية على أنها تخص فترة مستقبلية أو العكس. 27-4عدم تسجيل إيرادات أمانة الأغلفة أو مردودات المبيعات أو المغالاة في تسجيلها. 27-5 تعديل شروط البيع باتفاقيات سرية(تخفيض سعر البيع بالمغلات في منح التخفيضات. 27-6 بيع سلع للعملاء مقابل شراء وعدم تسجيل الايراد رغم تحقق الشرط. 27-7 عدم الفصل بين عمليات البيع المفوترة وعمليات البيع المقبوضة					
28-تقوم المؤسسة بالممارسات المحاسبية التالية للتأثير على مصاريفها: 28-1 اعتبار المصاريف الرأسمالية مصاريف عادية وتحميلها لقائمة الدخل والعكس. 28-2زيادة المصاريف الرأسمالية (الصيانة) ورسملتها و حساب اهتلاكها. 28-3تسجيل مصاريف فترة محاسبية سابقة أو لاحقة على أنها تخص فترة حالية أو العكس. 28-4تغيير في طرق ومعدلات والعمر الإنتاجي للتثبيتات من فترة مالية لأخرى بدون تبرير أو الاعتماد على طريقة دون غيرها:الاهتلاك المعجل أو المتناقص. 28-5 تحميل مصاريف خاصة بإحدى التثبيتات على تثبيت آخر ذو معدل اهتلاك أكبر ومدة استخدام أقل .					

28-6احتساب اهتلاك بعض التثبيتات رغم أنها توقفت عن الإنتاج. 28-7 التغيير الغير مبرر لطرق تقييم المخزون من فترة مالية لأخرى . 28-8 تضمين كشوف جرد المخزون خسائر عن مخزونات راكدة. 28-9 اثبات فواتير شراء مزيفة. 28-10تعمد ارتكاب الأخطاء المحاسبية:كحذف عملية بيع،الازدواج في تسجيل المصاريف.					
29-تقوم المؤسسة بإجراءات محاسبية أخرى: 29-1الافصاح عن غلق خط إنتاجي مهم داخل المؤسسة رغم أنه لا يزال ينتج أو كتمان النشاط كليا. 29-2 اعادة تقييم الأصول وتسجيلها بقيمة أقل من قيمتها العادلة أو التاريخية والمغالاة في تسجيل خسائر اعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية . 29-3 زيادة قيمة الديون المشكوك في تحصيلها الى اجمالي الديون. 29-4 الاعتراف بالشهرة الغير مشتراة و كذا العلامات التجارية. 29-5 إثبات التزامات على المؤسسة قبل تحققها أو الافصاح عن وجود أصول مرهونة كضمانات لديون (في قضايا مرفوعة ضدها ولم يصدر الحكم النهائي) . 29-6 المغالاة في تسجيل خسائر قيم ترجمة أسعار الصرف بالعملة الأجنبية.					
ب- تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى ممارسات التسيير الجبائي التي تحترم نص القانون ولا تحترم روح القانون					
30-ان المعلومات الخاصة بالمؤسسة متاحة لجميع الأطراف داخل المؤسسة حيث: 30-1 المعلومات الخاصة بالملاك المنتفعين(الحقيقين) متاحة على موقع المؤسسة والانترنت. 30-2لدى المؤسسة حساب مصرفي مفتوح خارج الجزائر في دول ذات معدل ضريبي منخفض 30-3 للمؤسسة فروع تابعة لها في دول ذات معدل ضريبي منخفض غير مصرح به. 30-4 قامت المؤسسة بفتح فرع لكن ليس له نشاط تجاري فعلي.					
31- تقوم المؤسسة بممارسات التسيير الجبائي من خلال اللجوء للملاذات الضريبية: 31-1 حققت فروع المؤسسة أرباحا في الخارج وبقيت محتجزة هناك(لم تفرض عليها ضريبة) 31-2 تحصلت المؤسسة على قرض من قبل مؤسسة أجنبية مسيطرة مقابل دفع نسبة فائدة يتم خصمها من الربح المحقق. 31-3 تورطت المؤسسة في قضايا فساد داخل الوطن أو خارجه لديها صلة بشخصيات مهمة.					
32-في إطار عمليات البيع بين الفروع داخل المؤسسة فإنها تقوم ب: 32-1 تسعير السلع والمواد الخام والمنتجات الزراعية والكيماوية بسعر أقل أو أكثر من سعر نفس المعاملة بين المؤسسات المستقلة.					

32-2 تسعير السلع والمواد الخام..بسعر تاريخ سابق لا يتناسب مع سعر المرحلة الحالية. 32-3 إعادة بيع السلع والخدمات المشتراة من احدى الفروع باضافة هامش ربح أكثر أقل من مستوى النشاط التجاري الاضافي الذي قامت به(الاعلان –التسويق..) 32-4 بيع المنتجات النصف مصنعة باضافة تكاليف أكثر من قيمتها الفعلية.					
33-في اطار عمليات البيع في معاملات متداخلة يساهم فيها العديد من الفروع فانه: 33-1 يتم تسعير المعاملة بتقسيم الأرباح بالتساوي وليس حسب درجة مساهمة كل فرع. 33-2يتم تسعير المعاملة بطريقة هامش صافي الربح اذا كان لفرع مساهمة قيمة(كبيرة).					
ج-الجهود المبذولة من قبل مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات كفيلة للحد من الممارسات العدوانية للتسيير الجبائي					
34-يحترم مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات القواعد المهنية عند أدائهم لمهمتهم . 34-1لا تتدخل إدارة المؤسسة في فرض قيود على فحص بعض الملفات المتلاعب فيها. 34-2 يتم إعلام المساهمين أو مجلس الإدارة بوجود تدخل من قبل المؤسسة في مهامهم. 34-3 لا يتم فحص أو تدقيق حسابات المؤسسة من قبل نفس الأشخاص لأكثر من مرة. 34-4 لا يتم إدخال المصلحة الشخصية للحكم على مصداقية القوائم المالية من قبل مفتشي الضرائب أو محافظي الحسابات واستخدام التلاعبات المتوصل إليها لصالح طرف آخر. 34-5 يتمتع مفتشي الضرائب ومحافظي الحسابات بالكفاءة المهنية لكشف التلاعبات.					
35-لكشف ممارسات التسيير الجبائي العدواني فانه يتم الاعتماد على: 35-1 التحليل المحاسبي من خلال:تحديد السياسات المحاسبية للمؤسسة،استراتيجياتها ،جودة الإفصاح المحاسبي بمقارنتها مع منافسيها،تحديد مؤشرات الخطر في القوائم المالية. 35-2 الاعتماد على النماذج الإحصائية:نموذج ***Jones*** ،***Dechow,Healy*** نموذج***Wilson***					
36- يقوم مفتشي إدارة الضرائب ،محافظي الحسابات بتطبيق بعض الاجراءات التالية لكشف التلاعبات المختلفة في القوائم المالية 36-1 طلب فواتير البيع والشراء للتأكد أنها حقيقية وليست صورية (تواريخها،مبالغها...) وكذا التحقق من شروط الائتمان،وشحن الإرساليات.					

36-2 طلب كشف بالديون المشكوك فيها للتأكد من عدم المبالغة فيها،وكشف المخزونات. 36-3 التحقق من طرق الاهتلاك المتبعة ومعدلاتها وقيمتها ومبررات التغيير الى طريقة معينة وأثر ذلك التغيير. 36-4 إعادة احتساب مخصصات الاهتلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها جبائيا. 36-5 تعديل ربح العام الجاري بإيراداته ونفقاته المقبولة للخصم . 36-6 التحقق من صحة أسعار الصرف وترجمة القوائم المالية. 36-7التحقق من نتيجة الدورة للمؤسسات المجمعة .					

المحور الخامس: توجد فجوة ضريبية فالضرائب المطلوب دفعها أكبر من الضرائب المدفوعة فعلا من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ضع علامة (×) في الخانة المناسبة.

العبارة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
37-وجود ثغرات في القانون الجبائي الجزائري وتعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية والمالية للنظام المحاسبي المالي تؤدي إلى إمكانية استغلالها من قبل المؤسسات الاقتصادية لتقليص الوعاء الجبائي.					
38-إن التجنب الجبائي،التهرب الجبائي،اقتصاد الظل ،الازدواج الجبائي من أهم مسببات الفجوة الضريبية.					
39-الوقت المستغرق لإعداد التقارير الجبائية يؤدي ببعض المكلفين الى عدم الإبلاغ الجبائي وبالتالي عدم الامتثال .					
40-عدم تبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين مختلف السلطات الجبائية(بين الجزائر ودول أجنبية) يؤدي الى زيادة الفجوة الضريبية.					
41-يتم تحديد حجم الايرادات الضريبية المفقودة بالاعتماد على بيانات الحسابات القومية أو باعتماد أساليب أخرى.					
42-هناك فجوة ضريبية بين الضرائب المصرح بها وبين الضرائب المدفوعة فعلا.					

ملاحظات و/أو اقتراحات و/أو تعليقات حول محاور ومضمون الاستبيان :

المحور الأول:.....

المحور الثاني:.....

المحور الثالث:.....

المحور الرابع:.....

المحور الخامس:.....

الملحق (02) : معاملات الارتباط لبيرسون *Pearson* (صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة)

Corrélations

			المحور 02	ف 1-1	ف 1-2	ف 1-3	ف 1-4	ف 1-5	ف 1-7	ف 1-8	ف 1-9	ف 1-10	ف 2-1	ف 2-2	ف 2-3	ف 2-4	ف 2-5	ف 2-7	ف 2-8	ف 2-9	ف 2-10	ف 3-2	ف 3-3	ف 3-5	ف 3-8	ف 3-10	ف 4-10	ف 5-10	ف6
المحور 02	*Corrélation de Pearson*		1	,354*	,423**	,687**	,593**	,754**	,249*	,78**	,88*	,693**	,70**	,534**	,772**	,660**	,744**	,403**	,353*	,531*	,490**	,467**	,291*	,330**	,327**	,415*	,724*	,456**	,430**	
	Sig. (bilatérale)			0,038	0,006	0,000	0,000	0,001	0,042	0,000	0,014	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	0,039	0,024	0,000	0,000	0,017	0,006	0,007	0,041	0,020	0,000	0,000	
	N		67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67	

****. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).***

*****. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).***

Corrélations

	المحور 03		
	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)	N
المحور 03	1		67
ف 1-11	,457**	0,000	67
ف 2-11	,531**	0,000	67
ف 1-12	,654**	0,001	67
ف 2-12	,573**	0,000	67
ف 3-12	,377**	0,002	67
ف 4-12	,388**	0,001	67
ف 1-13	,520**	0,000	67
ف 2-13	,398**	0,001	67
ف 3-13	,765*	0,032	67
ف 1-14	,864**	0,000	67
ف 2-14	,379**	0,002	67
ف 15,1	,418**	0,000	67
ف 2-15	,638*	0,018	67
ف 1-16	,326*	0,045	67
ف 2-16	,651**	0,000	67
ف 3-16	,343**	0,004	67
ف 1-17	,884**	0,001	67
ف 2-17	,621*	0,032	67
ف 3-17	,460*	0,034	67
ف 4-17	,399**	0,001	67
ف 5-17	,716**	0,000	67
ف 1-18	,474*	0,027	67
ف 2-18	,337**	0,005	67
ف 3-18	,851**	0,000	67
ف 4-18	,74**	0,008	67
ف 1-19	,674*	0,025	67
ف 2-19	,379**	0,002	67
ف 3-19	,342**	0,005	67
ف 4-19	,480*	0,022	67
ف 1-20	,382**	0,001	67
ف 2-20	,428**	0,000	67
ف 3-20	,62*	0,031	67
ف 4-20	,491**	0,000	67
ف 5-20	,480**	0,000	67
ف 6-20	,304*	0,012	67
ف 1-21	,545*	0,046	67
ف 2-21	,771**	0,001	67
ف 1-22	,661**	0,003	67
ف 2-22	,720**	0,002	67
ف 3-22	,557*	0,036	67
ف22 -4	,523**	0,000	67
ف 5-22	,378**	0,002	67
ف 6-22	,842**	0,000	67
ف 1-23	,425**	0,000	67
ف 2-23	,694**	0,002	67
ف 3-23	,641**	0,000	67
ف 4-23	,317**	0,009	67
ف 5-23	,558*	0,035	67
ف 6-23	,861**	0,008	67
ف 1-24	,722*	0,041	67
ف 2-24	,420**	0,000	67

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

	المحور04		
	Corrélation de Pearson	*Sig. (bilatérale)*	*N*
المحور04	1		67
ف 1-25	,328*	0,012	67
ف 2-25	,684**	0,000	67
ف 3- 25	,412**	0,001	67
ف 4-25	,564**	0,000	67
ف 6-25	,437*	0,043	67
ف 1-26	,426**	0,000	67
ف 2-26	,443**	0,000	67
ف 3-26	,784**	0,000	67
ف 1-27	,497**	0,000	67
ف 2-27	,618**	0,000	67
ف 3-27	,729**	0,000	67
ف 4-27	,795**	0,000	67
ف 5-27	,812**	0,008	67
ف 6-27	,485**	0,000	67
ف 7-27	,589**	0,000	67
ف 1-28	,668**	0,000	67
ف 2-28	,741**	0,000	67
ف 3-28	,593**	0,000	67
ف 4-28	,534**	0,000	67
ف 5-28	,739**	0,000	67
ف 6-28	,689**	0,000	67
ف 7-28	,843**	0,000	67
ف 8-28	,597**	0,000	67
ف 9-28	,634**	0,000	67
ف 10-28	,540**	0,000	67
ف 1-29	,541**	0,000	67
ف 2-29	,653**	0,000	67
ف 3-29	,596**	0,000	67
ف 4-29	,759**	0,000	67
ف 5-29	,541**	0,000	67
ف 6-29	,493**	0,000	67
ف 1-30	,449**	0,000	67
ف 2-30	,512*	0,021	67
ف 3-30	,847*	0,043	67
ف 4-30	,730**	0,006	67
ف 1-31	,6**	0,000	67
ف 2-31	,475*	0,041	67
ف 3-31	,582**	0,000	67
ف1-32	,385**	0,001	67
ف2-32	,738**	0,000	67
ف3-32	,665**	0,002	67
ف 4-32	,781*	0,021	67
ف1-33	,452**	0,000	67
ف 2-33	,720**	0,008	67
ف 1-34	,475**	0,000	67
ف 2-34	,424**	0,000	67
ف 3-34	,386**	0,001	67
ف 4-34	,553*	0,039	67
ف 5-34	,422**	0,000	67
ف 1-35	,702**	0,003	67
ف 2-35	,451*	0,035	67
ف 1-36	,552*	0,021	67
ف2-36	,422**	0,000	67
ف3-36	547**	0,001	67
ف4-36	,393**	0,000	67
ف5-36	,792**	0,000	67
ف 6-36	,374*	0,024	67
ف 7-36	,55**	0,000	67

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations								
		المحور05	ف 37	ف 38	ف 39	ف 40	ف 41	ف 42
المحور05	Corrélation de Pearson	1	,598**	,438**	,822**	,642**	,791**	0,725**
	Sig. (bilatérale)		0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	0,001
	N	67	67	67	67	67	67	67
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).								

Corrélations					
		المحور02	المحور03	المحور04	المحور05
المحور02	Corrélation de Pearson	1	,461**	,651**	,742**
	Sig. (bilatérale)		0,000	0,000	0,000
	N	67	67	67	67
المحور03	Corrélation de Pearson	,461**	1	,569**	,654*
	Sig. (bilatérale)	0,000		0,001	0,018
	N	67	67	67	67
المحور04	Corrélation de Pearson	,651**	,569**	1	,533**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,001		0,006
	N	67	67	67	67
المحور05	Corrélation de Pearson	,742**	,654*	,533**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,018	0,006	
	N	67	67	67	67

الملحق رقم (03) : معامل ألفا–كرونباخ *Alpha Cronbach*

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	*Nombre d'éléments*
0,913	**141**

المحور الثاني	*Statistiques de fiabilité* *Alpha de Cronbach* / *Nombre d'éléments* **,688** / **26**
المحور الثالث	*Statistiques de fiabilité* *Alpha de Cronbach* / *Nombre d'éléments* **,777** / **51**
المحور الرابع	*Statistiques de fiabilité* *Alpha de Cronbach* / *Nombre d'éléments* **,857** / **58**
المحور الخامس	*Statistiques de fiabilité* **Alpha de Cronbach** / **Nombre d'éléments** **,923** / **06**

تحديد معامل التجزئة النصفية لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة (معامل *Guttman*) :

Statistiques de fiabilité			
Alpha de Cronbach	*Partie 1*	*Valeur*	**0,811**
		Nombre d'éléments	**71[a]**
	Partie 2	*Valeur*	**0,879**
		Nombre d'éléments	**70[b]**
	Nombre total d'éléments		**141**
Corrélation entre les sous-échelles			**0,714**
Coefficient de Spearman-Brown	*Longueur égale*		**0,833**
	Longueur inégale		**0,833**
Coefficient de Guttman			**0,817**

Statistiques d'échelle				
	Moyenne	*Variance*	*Ecart type*	*Nombre d'éléments*
Partie 1	**266,52**	**399,041**	**19,976**	**71[a]**
Partie 2	**250,10**	**665,156**	**25,791**	**70b**
Deux parties	**516,63**	**1799,722**	**42,423**	**141**

الملحق (04): اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام *Test de Kolmogorv-Simrnov à un échantillon*

ملخص اختبار التوزيع الطبيعي للمحاور الأربعة :

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			*Shapiro-Wilk*		
	Statistiques	*ddl*	*Sig.*	*Statistiques*	*ddl*	*Sig.*
المحور02	0,092	67	,200*	0,954	67	0,015
المحور03	0,077	67	,200*	0,966	67	0,061
المحور04	0,067	67	,200*	0,987	67	0,737
المحور05	0,055	67	,200*	0,988	67	0,785
**. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.*						
a. Correction de signification de Lilliefors						

الملحق (05) : خصائص عينة الدراسة

المؤهل العلمي					
		Fréquence	*Pourcentage*	*Pourcentage valide*	*Pourcentage cumulé*
Valide	الدراسات التطبيقية	1	1,5	1,5	1,5
	ليسانس	46	68,7	68,7	70,1
	ماستر	8	11,9	11,9	82,1
	ماجستير	4	6,0	6,0	88,1
	دكتوراه	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

التخصص العلمي					
		Fréquence	*Pourcentage*	*Pourcentage valide*	*Pourcentage cumulé*
Valide	محاسبة وضرائب	11	16,4	16,4	16,4
	محاسبة	12	17,9	17,9	34,3
	علوم مالية	19	28,4	28,4	62,7
	تدقيق محاسبي	12	17,9	17,9	80,6
	تخصص آخر	13	19,4	19,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الهيئة المستخدمة					
		Fréquence	*Pourcentage*	*Pourcentage valide*	*Pourcentage cumulé*
Valide	المديرية العامة للضرائب	44	65,7	65,7	65,7
	خبير في المحاسبة والجباية	2	3,0	3,0	68,7
	محافظ حسابات	8	11,9	11,9	80,6
	محاسب في مكتب المحاسبة	9	13,4	13,4	94,0
	مستشار جبائي	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Fréquence	*Pourcentage*	*Pourcentage valide*	*Pourcentage cumulé*
Valide	أقل من 5 سنوات	8	11,9	11,9	11,9
	من 5 إلى 10 سنوات	21	31,3	31,3	43,3
	من 10 إلى 15 سنة	7	10,4	10,4	53,7
	من 15 إلى 20 سنة	12	17,9	17,9	71,6
	أكثر من 20 سنة	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الاستفادة من دورات تدريبية					
		Fréquence	*Pourcentage*	*Pourcentage valide*	*Pourcentage cumulé*
Valide	النظام المحاسبي المالي	36	53,7	53,7	53,7
	التسيير الجبائي	18	26,9	26,9	80,6
	التدقيق المحاسبي	13	19,4	19,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الملحق (06) : اختبار مربع كاي *Chi-Square*

1- العلاقة بين المؤهل العلمي والتخصص العلمي :

Tableau croisé

			التخصص العلمي					*Total*
			محاسبة وضرائب	محاسبة	علوم مالية	تدقيق محاسبي	تخصص آخر	
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	*Effectif*	1	0	0	0	0	1
		% dans المؤهل العلمي	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
		% dans التخصص العلمي	9,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%
		% du total	1,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%
	ليسانس	*Effectif*	8	6	17	5	10	46
		% dans المؤهل العلمي	17,4%	13,0%	37,0%	10,9%	21,7%	100,0%
		% dans التخصص العلمي	72,7%	50,0%	89,5%	41,7%	76,9%	68,7%
		% du total	11,9%	9,0%	25,4%	7,5%	14,9%	68,7%
	ماستر	*Effectif*	0	1	2	4	1	8
		% dans المؤهل العلمي	0,0%	12,5%	25,0%	50,0%	12,5%	100,0%
		% dans التخصص العلمي	0,0%	8,3%	10,5%	33,3%	7,7%	11,9%
		% du total	0,0%	1,5%	3,0%	6,0%	1,5%	11,9%
	ماجستير	*Effectif*	1	1	0	1	1	4
		% dans المؤهل العلمي	25,0%	25,0%	0,0%	25,0%	25,0%	100,0%
		% dans التخصص العلمي	9,1%	8,3%	0,0%	8,3%	7,7%	6,0%
		% du total	1,5%	1,5%	0,0%	1,5%	1,5%	6,0%
	دكتوراه	*Effectif*	1	4	0	2	1	8
		% dans المؤهل العلمي	12,5%	50,0%	0,0%	25,0%	12,5%	100,0%
		% dans التخصص العلمي	9,1%	33,3%	0,0%	16,7%	7,7%	11,9%
		% du total	1,5%	6,0%	0,0%	3,0%	1,5%	11,9%
Total		*Effectif*	11	12	19	12	13	67
		% dans المؤهل العلمي	16,4%	17,9%	28,4%	17,9%	19,4%	100,0%
		% dans التخصص العلمي	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	16,4%	17,9%	28,4%	17,9%	19,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*23,566[a]*	*16*	*,021*
Rapport de vraisemblance	*23.928*	*16*	*,002*
N d'observations valides	*67*		

a. 20 cellules (80,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,16

2- العلاقة بين المؤهل العلمي والهيئة المستخدمة :

Tableau croisé

			الهيئة المستخدمة					
			المديرية العامة للضرائب	خبير في المحاسبة والجباية	محافظ حسابات	محاسب في مكتب المحاسبة	مستشار جبائي	*Total*
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	*Effectif*	1	0	0	0	0	1
		% dans المؤهل العلمي	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	2,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%
		% du total	1,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%
	ليسانس	*Effectif*	33	0	5	4	4	46
		% dans المؤهل العلمي	71,7%	0,0%	10,9%	8,7%	8,7%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	75,0%	0,0%	62,5%	44,4%	100,0%	68,7%
		% du total	49,3%	0,0%	7,5%	6,0%	6,0%	68,7%
	ماستر	*Effectif*	5	1	1	1	0	8
		% dans المؤهل العلمي	62,5%	12,5%	12,5%	12,5%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	11,4%	50,0%	12,5%	11,1%	0,0%	11,9%
		% du total	7,5%	1,5%	1,5%	1,5%	0,0%	11,9%
	ماجستير	*Effectif*	2	1	0	1	0	4
		% dans المؤهل العلمي	50,0%	25,0%	0,0%	25,0%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	4,5%	50,0%	0,0%	11,1%	0,0%	6,0%
		% du total	3,0%	1,5%	0,0%	1,5%	0,0%	6,0%
	دكتوراه	*Effectif*	3	0	2	3	0	8
		% dans المؤهل العلمي	37,5%	0,0%	25,0%	37,5%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	6,8%	0,0%	25,0%	33,3%	0,0%	11,9%
		% du total	4,5%	0,0%	3,0%	4,5%	0,0%	11,9%
Total		*Effectif*	44	2	8	9	4	67
		% dans المؤهل العلمي	65,7%	3,0%	11,9%	13,4%	6,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	65,7%	3,0%	11,9%	13,4%	6,0%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*20.497[a]*	*16*	*,015*
Rapport de vraisemblance	*17.736*	*16*	*,004*
N d'observations valides	*67*		

ellules (80,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,03

3- العلاقة بين المؤهل العلمي و الخبرة المهنية:

Tableau croisé

			الخبرة المهنية					Total
			أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	من 10 الى 15 سنة	من 15 الى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	Effectif	0	1	0	0	0	1
		% dans المؤهل العلمي	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	4,8%	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%
		% du total	0,0%	1,5%	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%
	ليسانس	Effectif	6	16	5	7	12	46
		% dans المؤهل العلمي	13,0%	34,8%	10,9%	15,2%	26,1%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	75,0%	76,2%	71,4%	58,3%	63,2%	68,7%
		% du total	9,0%	23,9%	7,5%	10,4%	17,9%	68,7%
	ماستر	Effectif	2	2	1	1	2	8
		% dans المؤهل العلمي	25,0%	25,0%	12,5%	12,5%	25,0%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	25,0%	9,5%	14,3%	8,3%	10,5%	11,9%
		% du total	3,0%	3,0%	1,5%	1,5%	3,0%	11,9%
	ماجستير	Effectif	0	0	0	1	3	4
		% dans المؤهل العلمي	0,0%	0,0%	0,0%	25,0%	75,0%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	0,0%	0,0%	8,3%	15,8%	6,0%
		% du total	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%	4,5%	6,0%
	دكتوراه	Effectif	0	2	1	3	2	8
		% dans المؤهل العلمي	0,0%	25,0%	12,5%	37,5%	25,0%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	9,5%	14,3%	25,0%	10,5%	11,9%
		% du total	0,0%	3,0%	1,5%	4,5%	3,0%	11,9%
Total		Effectif	8	21	7	12	19	67
		% dans المؤهل العلمي	11,9%	31,3%	10,4%	17,9%	28,4%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	11,9%	31,3%	10,4%	17,9%	28,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	12,295[a]	16	,723
Rapport de vraisemblance	13,896	16	,606
N d'observations valides	67		

a. 21 cellules (84,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,10.

4- العلاقة بين المؤهل العلمي و الاستفادة من الدورات التدريبية:

Tableau croisé

			الاستفادة من دورات تدريبية			
			النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	*Total*
المؤهل العلمي	الدراسات التطبيقية	*Effectif*	1	0	0	1
		% dans المؤهل العلمي	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	2,8%	0,0%	0,0%	1,5%
		% du total	1,5%	0,0%	0,0%	1,5%
	ليسانس	*Effectif*	26	12	8	46
		% dans المؤهل العلمي	56,5%	26,1%	17,4%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	72,2%	66,7%	61,5%	68,7%
		% du total	38,8%	17,9%	11,9%	68,7%
	ماستر	*Effectif*	2	3	3	8
		% dans المؤهل العلمي	25,0%	37,5%	37,5%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	5,6%	16,7%	23,1%	11,9%
		% du total	3,0%	4,5%	4,5%	11,9%
	ماجستير	*Effectif*	1	1	2	4
		% dans المؤهل العلمي	25,0%	25,0%	50,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	2,8%	5,6%	15,4%	6,0%
		% du total	1,5%	1,5%	3,0%	6,0%
	دكتوراه	*Effectif*	6	2	0	8
		% dans المؤهل العلمي	75,0%	25,0%	0,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	16,7%	11,1%	0,0%	11,9%
		% du total	9,0%	3,0%	0,0%	11,9%
Total		*Effectif*	36	18	13	67
		% dans المؤهل العلمي	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*8,736[a]*	*8*	*,365*
Rapport de vraisemblance	*10.138*	*8*	*,928*
N d'observations valides	*67*		

a. 12 cellules (80,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,19.

5- العلاقة بين التخصص العلمي والهيئة المستخدمة:

Tableau croisé

			الهيئة المستخدمة					
			المديرية العامة للضرائب	خبير في المحاسبة والجباية	محافظ حسابات	محاسب في مكتب المحاسبة	مستشار جبائي	*Total*
التخصص العلمي	محاسبة وضرائب	*Effectif*	3	1	3	0	4	11
		% dans التخصص العلمي	27,3%	9,1%	27,3%	0,0%	36,4%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	6,8%	50,0%	37,5%	0,0%	100,0%	16,4%
		% du total	4,5%	1,5%	4,5%	0,0%	6,0%	16,4%
	محاسبة	*Effectif*	9	0	1	2	0	12
		% dans التخصص العلمي	75,0%	0,0%	8,3%	16,7%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	20,5%	0,0%	12,5%	22,2%	0,0%	17,9%
		% du total	13,4%	0,0%	1,5%	3,0%	0,0%	17,9%
	علوم مالية	*Effectif*	14	0	2	3	0	19
		% dans التخصص العلمي	73,7%	0,0%	10,5%	15,8%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	31,8%	0,0%	25,0%	33,3%	0,0%	28,4%
		% du total	20,9%	0,0%	3,0%	4,5%	0,0%	28,4%
	تدقيق محاسبي	*Effectif*	6	1	2	3	0	12
		% dans /لتخصص العلمي	50,0%	8,3%	16,7%	25,0%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	13,6%	50,0%	25,0%	33,3%	0,0%	17,9%
		% du total	9,0%	1,5%	3,0%	4,5%	0,0%	17,9%
	تخصص آخر	*Effectif*	12	0	0	1	0	13
		% dans التخصص العلمي	92,3%	0,0%	0,0%	7,7%	0,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	27,3%	0,0%	0,0%	11,1%	0,0%	19,4%
		% du total	17,9%	0,0%	0,0%	1,5%	0,0%	19,4%
Total		*Effectif*	44	2	8	9	4	67
		% dans التخصص العلمي	65,7%	3,0%	11,9%	13,4%	6,0%	100,0%
		% dans الهيئة المستخدمة	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	65,7%	3,0%	11,9%	13,4%	6,0%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*36,137[a]*	*16*	*,003*
Rapport de vraisemblance	*33.487*	*16*	*,006*
N d'observations valides	*67*		

a. 20 cellules (80,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est d

6- العلاقة بين التخصص العلمي وسنوات الخبرة:

Tableau croisé

			الخبرة المهنية					Total
			أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	من 10 الى 15 سنة	من 15 الى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	
التخصص العلمي	محاسبة وضرائب	*Effectif*	1	1	1	0	8	11
		% dans التخصص العلمي	9,1%	9,1%	9,1%	0,0%	72,7%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	12,5%	4,8%	14,3%	0,0%	42,1%	16,4%
		% du total	1,5%	1,5%	1,5%	0,0%	11,9%	16,4%
	محاسبة	*Effectif*	1	5	2	2	2	12
		% dans التخصص العلمي	8,3%	41,7%	16,7%	16,7%	16,7%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	12,5%	23,8%	28,6%	16,7%	10,5%	17,9%
		% du total	1,5%	7,5%	3,0%	3,0%	3,0%	17,9%
	علوم مالية	*Effectif*	3	7	2	5	2	19
		% dans التخصص العلمي	15,8%	36,8%	10,5%	26,3%	10,5%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	37,5%	33,3%	28,6%	41,7%	10,5%	28,4%
		% du total	4,5%	10,4%	3,0%	7,5%	3,0%	28,4%
	تدقيق محاسبي	*Effectif*	0	3	2	2	5	12
		% dans التخصص العلمي	0,0%	25,0%	16,7%	16,7%	41,7%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	14,3%	28,6%	16,7%	26,3%	17,9%
		% du total	0,0%	4,5%	3,0%	3,0%	7,5%	17,9%
	تخصص آخر	*Effectif*	3	5	0	3	2	13
		% dans التخصص العلمي	23,1%	38,5%	0,0%	23,1%	15,4%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	37,5%	23,8%	0,0%	25,0%	10,5%	19,4%
		% du total	4,5%	7,5%	0,0%	4,5%	3,0%	19,4%
Total		*Effectif*	8	21	7	12	19	67
		% dans التخصص العلمي	11,9%	31,3%	10,4%	17,9%	28,4%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	11,9%	31,3%	10,4%	17,9%	28,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*22,984[a]*	*16*	*,114*
Rapport de vraisemblance	*26,351*	*16*	*,049*
N d'observations valides	*67*		

a. 23 cellules (92,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,15.

7- العلاقة بين التخصص العلمي والدورات التدريبية:

Tableau croisé

			الاستفادة من دورات تدريبية			
			النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	*Total*
التخصص العلمي	محاسبة وضرائب	*Effectif*	8	2	1	11
		% dans التخصص العلمي	72,7%	18,2%	9,1%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	22,2%	11,1%	7,7%	16,4%
		% du total	11,9%	3,0%	1,5%	16,4%
	محاسبة	*Effectif*	7	5	0	12
		% dans التخصص العلمي	58,3%	41,7%	0,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	19,4%	27,8%	0,0%	17,9%
		% du total	10,4%	7,5%	0,0%	17,9%
	علوم مالية	*Effectif*	7	5	7	19
		% dans التخصص العلمي	36,8%	26,3%	36,8%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	19,4%	27,8%	53,8%	28,4%
		% du total	10,4%	7,5%	10,4%	28,4%
	تدقيق محاسبي	*Effectif*	7	1	4	12
		% dans التخصص العلمي	58,3%	8,3%	33,3%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	19,4%	5,6%	30,8%	17,9%
		% du total	10,4%	1,5%	6,0%	17,9%
	تخصص آخر	*Effectif*	7	5	1	13
		% dans التخصص العلمي	53,8%	38,5%	7,7%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	19,4%	27,8%	7,7%	19,4%
		% du total	10,4%	7,5%	1,5%	19,4%
Total		*Effectif*	36	18	13	67
		% dans التخصص العلمي	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*13,344[a]*	*8*	*,101*
Rapport de vraisemblance	*15,698*	*8*	*,047*
N d'observations valides	*67*		

a. 9 cellules (60,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 2,13

8- العلاقة بين الهيئة المستخدمة و الخبرة المهنية:

Tableau croisé

			الخبرة المهنية					
			أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	من 10 الى 15 سنة	من 15 الى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	*Total*
الهيئة المستخدمة	المديرية العامة للضرائب	*Effectif*	8	19	5	5	7	44
		% dans الهيئة المستخدمة	18,2%	43,2%	11,4%	11,4%	15,9%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	100,0%	90,5%	71,4%	41,7%	36,8%	65,7%
		% du total	11,9%	28,4%	7,5%	7,5%	10,4%	65,7%
	خبير في المحاسبة والجباية	*Effectif*	0	0	0	1	1	2
		% dans الهيئة المستخدمة	0,0%	0,0%	0,0%	50,0%	50,0%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	0,0%	0,0%	8,3%	5,3%	3,0%
		% du total	0,0%	0,0%	0,0%	1,5%	1,5%	3,0%
	محافظ حسابات	*Effectif*	0	1	1	3	3	8
		% dans الهيئة المستخدمة	0,0%	12,5%	12,5%	37,5%	37,5%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	4,8%	14,3%	25,0%	15,8%	11,9%
		% du total	0,0%	1,5%	1,5%	4,5%	4,5%	11,9%
	محاسب في مكتب المحاسبة	*Effectif*	0	1	1	3	4	9
		% dans الهيئة المستخدمة	0,0%	11,1%	11,1%	33,3%	44,4%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	4,8%	14,3%	25,0%	21,1%	13,4%
		% du total	0,0%	1,5%	1,5%	4,5%	6,0%	13,4%
	مستشار جبائي	*Effectif*	0	0	0	0	4	4
		% dans الهيئة المستخدمة	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	21,1%	6,0%
		% du total	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	6,0%	6,0%
Total		*Effectif*	8	21	7	12	19	67
		% dans الهيئة المستخدمة	11,9%	31,3%	10,4%	17,9%	28,4%	100,0%
		% dans الخبرة المهنية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	11,9%	31,3%	10,4%	17,9%	28,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*27,670[a]*	*16*	*,035*
Rapport de vraisemblance	*30.373*	*16*	*,016*
N d'observations valides	*67*		

a. 21 cellules (84,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,21.

9- العلاقة بين الهيئة المستخدمة والدورات التدريبية:

Tableau croisé

			الاستفادة من دورات تدريبية			
			النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	*Total*
الهيئة المستخدمة	المديرية العامة للضرائب	*Effectif*	22	16	6	44
		% dans الهيئة المستخدمة	50,0%	36,4%	13,6%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	61,1%	88,9%	46,2%	65,7%
		% du total	32,8%	23,9%	9,0%	65,7%
	خبير في المحاسبة والجباية	*Effectif*	1	0	1	2
		% dans الهيئة المستخدمة	50,0%	0,0%	50,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	2,8%	0,0%	7,7%	3,0%
		% du total	1,5%	0,0%	1,5%	3,0%
	محافظ حسابات	*Effectif*	4	2	2	8
		% dans الهيئة المستخدمة	50,0%	25,0%	25,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	11,1%	11,1%	15,4%	11,9%
		% du total	6,0%	3,0%	3,0%	11,9%
	محاسب في مكتب المحاسبة	*Effectif*	5	0	4	9
		% dans الهيئة المستخدمة	55,6%	0,0%	44,4%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	13,9%	0,0%	30,8%	13,4%
		% du total	7,5%	0,0%	6,0%	13,4%
	مستشار جبائي	*Effectif*	4	0	0	4
		% dans الهيئة المستخدمة	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	11,1%	0,0%	0,0%	6,0%
		% du total	6,0%	0,0%	0,0%	6,0%
Total		*Effectif*	36	18	13	67
		% dans الهيئة المستخدمة	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*12.790[a]*	*08*	*,119*
Rapport de vraisemblance	*16.121*	*08*	*,041*
N d'observations valides	*67*		

a. 12 cellules (80,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,39

10-العلاقة بين الخبرة المهنية والدورات التدريبية:

Tableau croisé						
			الاستفادة من دورات تدريبية			
			النظام المحاسبي المالي	التسيير الجبائي	التدقيق المحاسبي	*Total*
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	*Effectif*	3	3	2	8
		% dans الخبرة المهنية	37,5%	37,5%	25,0%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	8,3%	16,7%	15,4%	11,9%
		% du total	4,5%	4,5%	3,0%	11,9%
	من 5 الى 10 سنوات	*Effectif*	16	3	2	21
		% dans الخبرة المهنية	76,2%	14,3%	9,5%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	44,4%	16,7%	15,4%	31,3%
		% du total	23,9%	4,5%	3,0%	31,3%
	من 10 الى 15 سنة	*Effectif*	4	2	1	7
		% dans الخبرة المهنية	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	11,1%	11,1%	7,7%	10,4%
		% du total	6,0%	3,0%	1,5%	10,4%
	من 15 الى 20 سنة	*Effectif*	6	4	2	12
		% dans الخبرة المهنية	50,0%	33,3%	16,7%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	16,7%	22,2%	15,4%	17,9%
		% du total	9,0%	6,0%	3,0%	17,9%
	أكثر من 20 سنة	*Effectif*	7	6	6	19
		% dans الخبرة المهنية	36,8%	31,6%	31,6%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	19,4%	33,3%	46,2%	28,4%
		% du total	10,4%	9,0%	9,0%	28,4%
Total		*Effectif*	36	18	13	67
		% dans الخبرة المهنية	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%
		% dans الاستفادة من دورات تدريبية	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% du total	53,7%	26,9%	19,4%	100,0%

Tests du khi-deux

	Valeur	*Ddl*	*Sig. approx. (bilatérale)*
khi-deux de Pearson	*8,122[a]*	*8*	*,422*
Rapport de vraisemblance	*2,425*	*8*	*,407*
N d'observations valides	*67*		

a. 10 cellules (66,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,36.

الملحق رقم (07) : التكرارات لمحاور الدراسة

1-المحور الثاني:

ف 1-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	7,5	7,5
	لا أتفق	5	9,0	9,0	16,4
	محايد	6			
	أتفق	21	50,7	50,7	67,2
	أتفق تماما	31	32,8	32,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 1-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	6	9,0	9,0	16,4
	أتفق	34	50,7	50,7	67,2
	أتفق تماما	22	32,8	32,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 1-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	6	9,0	9,0	16,4
	أتفق	34	50,7	50,7	67,2
	أتفق تماما	22	32,8	32,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 2-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	6,0
	محايد	6	9,0	9,0	14,9
	أتفق	21	31,3	31,3	46,3
	أتفق تماما	36	53,7	53,7	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 2-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	13,4	13,4	13,4
	لا أتفق	11	16,4	16,4	29,9
	محايد	4	6,0	6,0	35,8
	أتفق	23	34,3	34,3	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 2-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	4	6,0	6,0	9,0
	محايد	7	10,4	10,4	19,4
	أتفق	20	29,9	29,9	49,3
	أتفق تماما	34	50,7	50,7	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 3-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5

	لا أتفق	5	7,5	7,5	11,9
	محايد	5	7,5	7,5	19,4
	أتفق	30	44,8	44,8	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 3-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	5	7,5	7,5	11,9
	محايد	2	3,0	3,0	14,9
	أتفق	40	59,7	59,7	74,6
	أتفق تماما	17	25,4	25,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 3-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	1	1,5	1,5	7,5
	محايد	7	10,4	10,4	17,9
	أتفق	30	44,8	44,8	62,7
	أتفق تماما	25	37,3	37,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 4-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	5	7,5	7,5	13,4
	محايد	1	1,5	1,5	14,9
	أتفق	32	47,8	47,8	62,7
	أتفق تماما	25	37,3	37,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 4-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	8	11,9	11,9	11,9
	محايد	8	11,9	11,9	23,9
	أتفق	24	35,8	35,8	59,7
	أتفق تماما	27	40,3	40,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 5-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	9	13,4	13,4	28,4
	محايد	1	1,5	1,5	29,9
	أتفق	23	34,3	34,3	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 5-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	10	14,9	14,9	19,4
	محايد	4	6,0	6,0	25,4
	أتفق	25	37,3	37,3	62,7
	أتفق تماما	25	37,3	37,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 5-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	10	14,9	14,9	16,4
	محايد	1	1,5	1,5	17,9
	أتفق	27	40,3	40,3	58,2
	أتفق تماما	28	41,8	41,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 6					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	15	22,4	22,4	22,4
	لا أتفق	9	13,4	13,4	35,8
	محايد	12	17,9	17,9	53,7
	أتفق	31	46,3	46,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 7-1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	8	11,9	11,9	13,4
	محايد	6	9,0	9,0	22,4
	أتفق	31	46,3	46,3	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 7-2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	27	40,3	40,3	40,3
	لا أتفق	23	34,3	34,3	74,6
	محايد	2	3,0	3,0	77,6
	أتفق	12	17,9	17,9	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 8-1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	13	19,4	19,4	19,4
	محايد	33	49,3	49,3	68,7
	أتفق	2	3,0	3,0	71,7
	أتفق تماما	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 8-2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	19	28,4	28,4	28,4
	لا أتفق	27	40,3	40,3	68,7
	محايد	8	11,9	11,9	80,6
	أتفق	4	6,0	6,0	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 8-3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	19	28,4	28,4	28,4
	لا أتفق	23	34,3	34,3	62,7
	محايد	8	11,9	11,9	74,6
	أتفق	16	23,9	23,9	98,5
	أتفق تماما	1	1,5	1,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 9 -1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	17	25,4	25,4	25,4

	لا أتفق	21	31,3	31,3	56,7
	محايد	6	9,0	9,0	65,7
	أتفق	14	20,9	20,9	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 9-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	15	22,4	22,4	37,3
	محايد	3	4,5	4,5	41,8
	أتفق	22	32,8	32,8	74,6
	أتفق تماما	17	25,4	25,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 10-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	5	7,5	7,5	10,4
	محايد	10	14,9	14,9	25,4
	أتفق	27	40,3	40,3	65,7
	أتفق تماما	23	34,3	34,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 10-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	6	9,0	9,0	10,4
	محايد	9	13,4	13,4	23,9
	أتفق	31	46,3	46,3	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 10-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	7	10,4	10,4	13,4
	محايد	3	4,5	4,5	17,9
	أتفق	43	64,2	64,2	82,1
	أتفق تماما	12	17,9	17,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 10-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	25	37,3	37,3	46,3
	محايد	13	19,4	19,4	65,7
	أتفق	15	22,4	22,4	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 10-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	2	3,0	3,0	7,5
	محايد	4	6,0	6,0	13,4
	أتفق	42	62,7	62,7	76,1
	أتفق تماما	16	23,9	23,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

2- المحور الثالث:

ف 11-1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	10	14,9	14,9	16,4
	محايد	1	1,5	1,5	17,9
	أتفق	35	52,2	52,2	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 11-2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	7	10,4	10,4	14,9
	محايد	4	6,0	6,0	20,9
	أتفق	27	40,3	40,3	61,2
	أتفق تماما	26	38,8	38,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 12-1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	23	34,3	34,3	34,3
	لا أتفق	37	55,2	55,2	89,6
	محايد	4	6,0	6,0	95,5
	أتفق	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 12-2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	9,0
	محايد	2	3,0	3,0	11,9
	أتفق	42	62,7	62,7	74,6
	أتفق تماما	17	25,4	25,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 12-3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	10	14,9	14,9	17,9
	محايد	4	6,0	6,0	23,9
	أتفق	40	59,7	59,7	83,6
	أتفق تماما	11	16,4	16,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 12-4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	5	7,5	7,5	10,4
	محايد	6	9,0	9,0	19,4
	أتفق	34	50,7	50,7	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0

	Total	67	100,0	100,0	

ف 13-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	1	1,5	1,5	1,5
	محايد	4	6,0	6,0	7,5
	أتفق	37	55,2	55,2	62,7
	أتفق تماما	25	37,3	37,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 13-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	محايد	9	13,4	13,4	17,9
	أتفق	45	67,2	67,2	85,1
	أتفق تماما	10	14,9	14,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 13-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	14	20,9	20,9	20,9
	لا أتفق	32	47,8	47,8	68,7
	محايد	1	1,5	1,5	70,1
	أتفق	11	16,4	16,4	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 14-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	4	6,0	6,0	11,9
	محايد	3	4,5	4,5	16,4
	أتفق	36	53,7	53,7	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 14-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	15	22,4	22,4	28,4
	محايد	13	19,4	19,4	47,8
	أتفق	26	38,8	38,8	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 15-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	15	22,4	22,4	22,4
	لا أتفق	4	6,0	6,0	28,4
	محايد	34	50,7	50,7	79,1
	أتفق	7	10,4	10,4	89,6
	أتفق تماما	7	10,4	10,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 2-15					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	12	17,9	17,9	17,9
	محايد	44	65,7	65,7	83,6
	أتفق	1	1,5	1,5	85,1
	أتفق تماما	10	14,9	14,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 1-16					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	أتفق	22	32,8	32,8	38,8
	أتفق تماما	41	61,2	61,2	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 2-16					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	2	3,0	3,0	3,0
	أتفق	25	37,3	37,3	40,3
	أتفق تماما	40	59,7	59,7	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 3-16					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	30	44,8	44,8	44,8
	لا أتفق	32	47,8	47,8	92,5
	محايد	1	1,5	1,5	94,0
	أتفق	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 1-17					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	2	3,0	3,0	3,0
	محايد	4	6,0	6,0	9,0
	أتفق	41	61,2	61,2	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 2-17					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	17	25,4	25,4	25,4
	لا أتفق	24	35,8	35,8	61,2
	محايد	10	14,9	14,9	76,1
	أتفق	12	17,9	17,9	94,0
	أتفق تماما	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 3-17					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	9	13,4	13,4	13,4
	محايد	4	6,0	6,0	19,4
	أتفق	30	44,8	44,8	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 4-17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	2	3,0	3,0	9,0
	محايد	5	7,5	7,5	16,4
	أتفق	34	50,7	50,7	67,2
	أتفق تماما	22	32,8	32,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 5-17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	7	10,4	10,4	17,9
	محايد	7	10,4	10,4	28,4
	أتفق	32	47,8	47,8	76,1
	أتفق تماما	16	23,9	23,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 1-18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	2	3,0	3,0	4,5
	محايد	6	9,0	9,0	13,4
	أتفق	41	61,2	61,2	74,6
	أتفق تماما	17	25,4	25,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 2-18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	15	22,4	22,4	22,4
	لا أتفق	12	17,9	17,9	40,3
	محايد	3	4,5	4,5	44,8
	أتفق	31	46,3	46,3	91,0
	أتفق تماما	6	9,0	9,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 3-18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	محايد	1	1,5	1,5	4,5
	أتفق	40	59,7	59,7	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 4-18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	محايد	3	4,5	4,5	7,5
	أتفق	46	68,7	68,7	76,1
	أتفق تماما	16	23,9	23,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 1-19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	لا أتفق	5	7,5	7,5	7,5
	أتفق	26	38,8	38,8	46,3
	أتفق تماما	36	53,7	53,7	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 19-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	8	11,9	11,9	11,9
	محايد	3	4,5	4,5	16,4
	أتفق	27	40,3	40,3	56,7
	أتفق تماما	29	43,3	43,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 19-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	11,9
	محايد	4	6,0	6,0	17,9
	أتفق	30	44,8	44,8	62,7
	أتفق تماما	25	37,3	37,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 19-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	5	7,5	7,5	13,4
	محايد	5	7,5	7,5	20,9
	أتفق	26	38,8	38,8	59,7
	أتفق تماما	27	40,3	40,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 20-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	8	11,9	11,9	13,4
	محايد	2	3,0	3,0	16,4
	أتفق	26	38,8	38,8	55,2
	أتفق تماما	30	44,8	44,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 20-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	9	13,4	13,4	14,9
	محايد	8	11,9	11,9	26,9
	أتفق	30	44,8	44,8	71,6
	أتفق تماما	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 20-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	6,0
	محايد	10	14,9	14,9	20,9
	أتفق	35	52,2	52,2	73,1

	أتفق تماما	18	26,9	26,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 20-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	1	1,5	1,5	1,5
	محايد	6	9,0	9,0	10,4
	أتفق	30	44,8	44,8	55,2
	أتفق تماما	30	44,8	44,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 20-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	6	9,0	9,0	9,0
	محايد	3	4,5	4,5	13,4
	أتفق	31	46,3	46,3	59,7
	أتفق تماما	27	40,3	40,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 20-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	10	14,9	14,9	19,4
	أتفق	30	44,8	44,8	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 21-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	محايد	2	3,0	3,0	7,5
	أتفق	40	59,7	59,7	67,2
	أتفق تماما	22	32,8	32,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 21-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	2	3,0	3,0	11,9
	محايد	3	4,5	4,5	16,4
	أتفق	37	55,2	55,2	71,6
	أتفق تماما	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 22-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	5	7,5	7,5	11,9
	محايد	1	1,5	1,5	13,4
	أتفق	37	55,2	55,2	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 22-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	لا أتفق تماما	7	10,4	10,4	10,4
	لا أتفق	9	13,4	13,4	23,9
	محايد	2	3,0	3,0	26,9
	أتفق	41	61,2	61,2	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 22-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	13,4	13,4	13,4
	لا أتفق	12	17,9	17,9	31,3
	محايد	6	9,0	9,0	40,3
	أتفق	37	55,2	55,2	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 22-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	11	16,4	16,4	19,4
	محايد	9	13,4	13,4	32,8
	أتفق	37	55,2	55,2	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 22-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	9	13,4	13,4	22,4
	أتفق	37	55,2	55,2	77,6
	أتفق تماما	15	22,4	22,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 22-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	8	11,9	11,9	17,9
	محايد	9	13,4	13,4	31,3
	أتفق	28	41,8	41,8	73,1
	أتفق تماما	18	26,9	26,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 23-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	10	14,9	14,9	17,9
	محايد	8	11,9	11,9	29,9
	أتفق	27	40,3	40,3	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 23-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	12	17,9	17,9	17,9

	لا أتفق	35	52,2	52,2	70,1
	محايد	5	7,5	7,5	77,6
	أتفق	12	17,9	17,9	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 23-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	11,9	11,9	11,9
	لا أتفق	31	46,3	46,3	58,2
	محايد	6	9,0	9,0	67,2
	أتفق	20	29,9	29,9	97,0
	أتفق تماما	2	3,0	3,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 23-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	28	41,8	41,8	41,8
	لا أتفق	32	47,8	47,8	89,6
	محايد	4	6,0	6,0	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 23-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	21	31,3	31,3	31,3
	لا أتفق	28	41,8	41,8	73,1
	محايد	3	4,5	4,5	77,6
	أتفق	12	17,9	17,9	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 23-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	3	4,5	4,5	13,4
	محايد	1	1,5	1,5	14,9
	أتفق	36	53,7	53,7	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 24-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	11,9	11,9	11,9
	لا أتفق	4	6,0	6,0	17,9
	محايد	18	26,9	26,9	44,8
	أتفق	23	34,3	34,3	79,1
	أتفق تماما	14	20,9	20,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 24-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	8	11,9	11,9	11,9
	محايد	15	22,4	22,4	34,3
	أتفق	20	29,9	29,9	64,2

	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

المحور الرابع:

ف 25-1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	8	11,9	11,9	11,9
	محايد	3	4,5	4,5	16,4
	أتفق	32	47,8	47,8	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 25-2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	40	59,7	59,7	74,6
	محايد	6	9,0	9,0	83,6
	أتفق	7	10,4	10,4	94,0
	أتفق تماما	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 25-3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	I,5	1,5
	لا أتفق	28	41,8	41,8	43,3
	محايد	9	13,4	13,4	46,7
	أتفق	29	43,3	43,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 25-4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	13,4	13,4	13,4
	لا أتفق	17	25,4	25,4	38,8
	أتفق	36	53,7	53,7	92,5
	أتفق تماما	5	7,5	7,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 25-5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	9,0
	محايد	6	9,0	9,0	17,9
	أتفق	34	50,7	50,7	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 26-1					

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	11,9	11,9	11,9
	لا أتفق	7	10,4	10,4	22,4
	محايد	3	4,5	4,5	26,9
	أتفق	32	47,8	47,8	74,6
	أتفق تماما	17	25,4	25,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 26-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	11,9	11,9	11,9
	لا أتفق	8	11,9	11,9	23,9
	محايد	3	4,5	4,5	28,4
	أتفق	28	41,8	41,8	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 26-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	8	11,9	11,9	16,4
	محايد	3	4,5	4,5	20,9
	أتفق	43	64,2	64,2	85,1
	أتفق تماما	10	14,9	14,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	11	16,4	16,4	16,4
	لا أتفق	5	7,5	7,5	23,9
	محايد	5	7,5	7,5	31,3
	أتفق	43	64,2	64,2	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	10	14,9	14,9	20,9
	محايد	5	7,5	7,5	28,4
	أتفق	42	62,7	62,7	91,0
	أتفق تماما	6	9,0	9,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	6	9,0	9,0	17,9
	محايد	10	14,9	14,9	32,8

	أتفق	35	52,2	52,2	85,1
	أتفق تماما	10	14,9	14,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	11,9
	محايد	10	14,9	14,9	26,9
	أتفق	41	61,2	61,2	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	8	11,9	11,9	26,9
	محايد	1	1,5	1,5	28,4
	أتفق	46	68,7	68,7	97,0
	أتفق تماما	2	3,0	3,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	7	10,4	10,4	10,4
	لا أتفق	7	10,4	10,4	20,9
	محايد	1	1,5	1,5	22,4
	أتفق	51	76,1	76,1	98,5
	أتفق تماما	1	1,5	1,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 27-7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	9	13,4	13,4	20,9
	محايد	7	10,4	10,4	31,3
	أتفق	34	50,7	50,7	82,1
	أتفق تماما	12	17,9	17,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	12	17,9	17,9	25,4
	محايد	8	11,9	11,9	37,3
	أتفق	33	49,3	49,3	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-2

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	7	10,4	10,4	14,9
	محايد	11	16,4	16,4	31,3
	أتفق	28	41,8	41,8	73,1
	أتفق تماما	18	26,9	26,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	7	10,4	10,4	14,9
	محايد	9	13,4	13,4	28,4
	أتفق	35	52,2	52,2	80,6
	أتفق تماما	13	19,4	19,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	6	9,0	9,0	13,4
	محايد	2	3,0	3,0	16,4
	أتفق	47	70,1	70,1	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	6,0	6,0	6,0
	لا أتفق	9	13,4	13,4	19,4
	محايد	3	4,5	4,5	23,9
	أتفق	32	47,8	47,8	71,6
	أتفق تماما	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	11	16,4	16,4	25,4
	محايد	3	4,5	4,5	29,9
	أتفق	29	43,3	43,3	73,1
	أتفق تماما	18	26,9	26,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 28-7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	7	10,4	10,4	19,4
	محايد	6	9,0	9,0	28,4
	أتفق	38	56,7	56,7	85,1
	أتفق تماما	10	14,9	14,9	100,0

	Total	67	100,0	100,0	
ف 28-8					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	11	16,4	16,4	16,4
	لا أتفق	15	22,4	22,4	38,8
	محايد	3	4,5	4,5	43,3
	أتفق	17	25,4	25,4	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 28-9					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	9	13,4	13,4	28,4
	محايد	1	1,5	1,5	29,9
	أتفق	40	59,7	59,7	89,6
	أتفق تماما	7	10,4	10,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 28-10					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	7	10,4	10,4	10,4
	لا أتفق	9	13,4	13,4	23,9
	محايد	9	13,4	13,4	37,3
	أتفق	21	31,3	31,3	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 29-1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	7	10,4	10,4	10,4
	لا أتفق	14	20,9	20,9	31,3
	محايد	3	4,5	4,5	35,8
	أتفق	38	56,7	56,7	92,5
	أتفق تماما	5	7,5	7,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 29-2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	9	13,4	13,4	28,4
	محايد	4	6,0	6,0	34,3
	أتفق	24	35,8	35,8	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	
ف 29-3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	12	17,9	17,9	17,9
	لا أتفق	7	10,4	10,4	28,4

	محايد	6	9,0	9,0	37,3
	أتفق	33	49,3	49,3	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 29-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	8	11,9	11,9	20,9
	محايد	2	3,0	3,0	23,9
	أتفق	43	64,2	64,2	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 29-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	18	26,9	26,9	26,9
	لا أتفق	18	26,9	26,9	53,7
	محايد	1	1,5	1,5	55,2
	أتفق	22	32,8	32,8	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 29-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	13,4	13,4	13,4
	لا أتفق	6	9,0	9,0	22,4
	محايد	6	9,0	9,0	31,3
	أتفق	32	47,8	47,8	79,1
	أتفق تماما	14	20,9	20,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 30-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	13	19,4	19,4	34,3
	محايد	10	14,9	14,9	49,3
	أتفق	32	47,8	47,8	97,0
	أتفق تماما	2	3,0	3,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 30-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	13	19,4	19,4	19,4
	لا أتفق	10	14,9	14,9	34,3
	محايد	26	38,8	38,8	73,1
	أتفق	15	22,4	22,4	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 30-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	8	11,9	11,9	14,9
	محايد	15	22,4	22,4	37,3
	أتفق	31	46,3	46,3	83,6
	أتفق تماما	11	16,4	16,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 30-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	22	32,8	32,8	28,4
	محايد	13	19,4	19,4	47,8
	أتفق	13	19,4	19,4	67,2
	أتفق تماما	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 31-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	13,4	13,4	13,4
	لا أتفق	8	11,9	11,9	25,4
	محايد	37	55,2	55,2	31,3
	أتفق	4	6,0	6,0	86,6
	أتفق تماما	9	13,4	13,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 31-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	7	10,4	10,4	10,4
	لا أتفق	15	22,4	22,4	32,8
	محايد	25	37,3	37,3	52,2
	أتفق	13	19,4	19,4	89,6
	أتفق تماما	7	10,4	10,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 31-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	13	19,4	19,4	19,4
	لا أتفق	6	9,0	9,0	52,2
	محايد	22	32,8	32,8	61,2
	أتفق	11	16,4	16,4	77,6
	أتفق تماما	15	22,4	22,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 32-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	13,4	13,4	13,4
	لا أتفق	9	13,4	13,4	26,9
	محايد	3	4,5	4,5	31,3
	أتفق	38	56,7	56,7	88,1

	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 32-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	21	31,3	31,3	31,3
	محايد	7	10,4	10,4	41,8
	أتفق	25	37,3	37,3	79,1
	أتفق تماما	14	20,9	20,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 32-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	8	11,9	11,9	19,4
	محايد	5	7,5	7,5	26,9
	أتفق	28	41,8	41,8	68,7
	أتفق تماما	21	31,3	31,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 32-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	11	16,4	16,4	16,4
	لا أتفق	9	13,4	13,4	29,9
	محايد	17	25,4	25,4	55,2
	أتفق	27	40,3	40,3	95,5
	أتفق تماما	3	4,5	4,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 33-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	10	14,9	14,9	17,9
	محايد	11	16,4	16,4	34,3
	أتفق	38	56,7	56,7	91,0
	أتفق تماما	6	9,0	9,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 33-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	14,9	14,9	14,9
	لا أتفق	21	31,3	31,3	46,3
	محايد	2	3,0	3,0	49,3
	أتفق	29	43,3	43,3	92,5
	أتفق تماما	5	7,5	7,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 34-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	1	1,5	1,5	6,0

	محايد	3	4,5	4,5	10,4
	أتفق	37	55,2	55,2	65,7
	أتفق تماما	23	34,3	34,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 34-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	3	4,5	4,5	6,0
	أتفق	44	65,7	65,7	71,6
	أتفق تماما	19	28,4	28,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 34-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	11	16,4	16,4	16,4
	محايد	4	6,0	6,0	22,4
	أتفق	38	56,7	56,7	79,1
	أتفق تماما	14	20,9	20,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 34-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	7	10,4	10,4	10,4
	لا أتفق	3	4,5	4,5	14,9
	محايد	11	16,4	16,4	31,3
	أتفق	26	38,8	38,8	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 34-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	9,0	9,0	9,0
	لا أتفق	8	11,9	11,9	20,9
	محايد	4	6,0	6,0	26,9
	أتفق	23	34,3	34,3	61,2
	أتفق تماما	26	38,8	38,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 35-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	4,5	4,5	4,5
	أتفق	31	46,3	46,3	50,7
	أتفق تماما	33	49,3	49,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 35-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	18	26,9	26,9	26,9
	لا أتفق	21	31,3	31,3	58,2
	محايد	13	19,4	19,4	77,6

	أتفق	4	6,0	6,0	83,6
	أتفق تماما	11	16,4	16,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	1	1,5	1,5	3,0
	محايد	3	4,5	4,5	7,5
	أتفق	38	56,7	56,7	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	11,9	11,9	11,9
	أتفق	36	53,7	53,7	65,7
	أتفق تماما	23	34,3	34,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	4	6,0	6,0	6,0
	محايد	1	1,5	1,5	7,5
	أتفق	27	40,3	40,3	47,8
	أتفق تماما	35	52,2	52,2	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	1,5	1,5	1,5
	أتفق	42	62,7	62,7	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	23	34,3	34,3	34,3
	لا أتفق	1	1,5	1,5	35,8
	أتفق	39	58,2	58,2	94,0
	أتفق تماما	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	22	32,8	32,8	32,8
	لا أتفق	30	44,8	44,8	77,6
	محايد	4	6,0	6,0	83,6
	أتفق	3	4,5	4,5	88,1
	أتفق تماما	8	11,9	11,9	100,0

	Total	67	100,0	100,0	

ف 36-7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	5	7,5	7,5	10,4
	محايد	6	9,0	9,0	19,4
	أتفق	34	50,7	50,7	70,1
	أتفق تماما	20	29,9	29,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

المحور الخامس:

ف 37

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	2	3,0	3,0	3,0
	محايد	2	3,0	3,0	6,0
	أتفق	35	52,2	52,2	58,2
	أتفق تماما	28	41,8	41,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 38

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق	1	1,5	1,5	1,5
	محايد	2	3,0	3,0	4,5
	أتفق	40	59,7	59,7	64,2
	أتفق تماما	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 39

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	4	6,0	6,0	10,4
	محايد	1	1,5	1,5	11,9
	أتفق	32	47,8	47,8	59,7
	أتفق تماما	27	40,3	40,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 40

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	7,5	7,5	7,5
	لا أتفق	7	10,4	10,4	17,9
	محايد	5	7,5	7,5	25,4
	أتفق	25	37,3	37,3	62,7
	أتفق تماما	25	37,3	37,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 41

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	29	43,3	43,3	43,3
	لا أتفق	34	50,7	50,7	94,0
	محايد	2	3,0	3,0	97,0
	أتفق	1	1,5	1,5	98,5

	أتفق تماما	1	1,5	1,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

ف 42

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1,5	1,5	1,5
	3	2	3,0	3,0	4,5
	4	23	34,3	34,3	38,8
	5	41	61,2	61,2	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الملحق رقم (08) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة.

المحور الثاني..

Ecart type	Moyenne	N		
		Manquant	Valide	
1,186	4,04	0	67	ف 1-1
1,172	3,93	0	67	ف 1-2
0,925	4,31	0	67	ف 2-1
1,418	3,51	0	67	ف 2-2
1,048	4,19	0	67	ف 2-3
1,073	4,00	0	67	ف 3-1
0,998	3,94	0	67	ف 3-2
1,043	4,06	0	67	ف3-3
1,114	4,03	0	67	ف 4-1
1,007	4,04	0	67	ف 4-2
1,465	3,63	0	67	ف 5-1
1,200	3,88	0	67	ف 5-2
1,085	4,06	0	67	ف 5-3
1,225	2,88	0	67	ف6
1,013	3,94	0	67	ف 7-1
1,250	2,11	0	67	ف 7-2
0,886	3,21	0	67	ف 8-1
1,322	2,36	0	67	ف 8-2
1,177	2,36	0	67	ف 8-3
1.409	2.66	0	67	ف 9-1
1,448	3,31	0	67	ف 9-2
1,036	3,96	0	67	ف 10-1
0,967	3,94	0	67	ف 10-2
0,947	3,84	0	67	ف 10-3
1,203	2,91	0	67	ف 10-4
0,913	3,99	0	67	ف 10-5

Ecart type	Moyenne	N		
		M	V	
1,028	3,94	0	67	ف 1-11
1,135	3,99	0	67	ف 2-11
0,743	1,81	0	67	ف 1-12
0,937	4,00	0	67	ف 2-12
1,012	3,72	0	67	ف 3-12
0,984	3,97	0	67	ف 4-12
0,647	4,28	0	67	ف 1-13
0,826	3,88	0	67	ف 2-13
1,352	2,54	0	67	ف 3-13
1,065	3,96	0	67	ف1-14
1,144	3,31	0	67	ف 2-14
1,242	2,80	0	67	ف 1-15
0,716	3,13	0	67	ف 2-15
0,988	4,43	0	67	ف 1-16
0,659	4,54	0	67	ف 2-16
0,783	1,69	0	67	ف 3-16
0,673	4,18	0	67	ف 1-17
1,221	2,43	0	67	ف 2-17
0,984	4,03	0	67	ف 2-17
0.673	4.18	0	67	ف 3-17
1,037	4,01	0	67	ف 4-17
1,168	3,70	0	67	ف 5-17
0,776	4,06	0	67	ف 1-18
1,387	3,01	0	67	ف 2-18
0,766	4,25	0	67	ف 3-18
0,741	4,10	0	67	ف 4-18
0,834	4,39	0	67	ف 1-19
0,973	4,15	0	67	ف 2-19
1,142	4,00	0	67	ف 3-19
1,155	4,00	0	67	ف 4-19
1,043	4,13	0	67	ف 1-20
1,034	3,85	0	67	ف 2-20
0,862	3,99	0	67	ف 3-20
0,705	4,33	0	67	ف 4-20
0,886	4,18	0	67	ف 5-20
1,172	3,93	0	67	ف 6-20
0,863	4,16	0	67	ف 1-21
1,125	3,91	0	67	ف 2-21
1,022	4,01	0	67	ف 1-22
1,185	3,51	0	67	ف2-22
1,196	3,19	0	67	ف 3-22
1,003	3,57	0	67	ف 4-22
1,221	3,69	0	67	ف 5-22
1,165	3,72	0	67	ف 6-22
1,122	3,79	0	67	ف 1-23
1,114	2,39	0	67	ف 2-23
1,122	2,66	0	67	ف 3-23
0,918	1,78	0	67	ف 4-23
1,204	2,22	0	67	ف 5-23
1,153	3,94	0	67	ف 6-23
1,235	3,46	0	67	ف 1-24
1,032	3,90	0	67	ف 2-24

Ecart type	Moyenne	N		
		Manquant	Valid	
0,942	4,07	0	67	ف 1-25
1,050	2,33	0	67	ف 2-25
1,152	2,98	0	67	ف 3-25
1,274	3,16	0	67	ف 4-25
1,000	4,00	0	67	ف 5-25
1,299	3,64	0	67	ف 1-26
1,343	3,66	0	67	ف 2-26
1,009	3,73	0	67	ف 3-26
1,211	3,33	0	67	ف 1-27
1,049	3,54	0	67	ف 2-27
1,132	3,55	0	67	ف 3-27
1,008	3,66	0	67	ف 4-27
1,198	3,33	0	67	ف 5-27
1,064	3,48	0	67	ف 6-27
1,157	3,58	0	67	ف 7-27
1,158	3,43	0	67	ف 1-28
1,102	3,76	0	67	ف 2-28
1,042	3,72	0	67	ف 3-28
0,946	3,79	0	67	ف 4-28
1.175	3.79	0	67	ف 5-28
1,289	3,63	0	67	ف 6-28
1,143	3,58	0	67	ف 7-28
1,521	3,33	0	67	ف 8-28
1,277	3,37	0	67	ف 9-28
1,338	3,60	0	67	ف 10-28
1,194	3,30	0	67	ف 1-29
1,429	3,52	0	67	ف 2-29
1,337	3,30	0	67	ف 3-29
1,130	3,58	0	67	ف 4-29
1,457	2,76	0	67	ف 5-29
1,295	3,54	0	67	ف 6-29
1,186	3,04	0	67	ف 1-30
1,139	2,78	0	67	ف 2-30
0,999	3,61	0	67	ف 3-30
1,221	3,43	0	67	ف 4-30
1,258	2,94	0	67	ف 1-31
1,197	2,97	0	67	ف 2-31
1,478	2,90	0	67	ف 3-31
1,256	3,40	0	67	ف 1-32
1,146	3,48	0	67	ف 2-32
1,229	3,78	0	67	ف 3-32
1,180	3,03	0	67	ف 4-32
0,959	3,54	0	67	ف 1-+33
1,291	2,97	0	67	ف 2-33
0,919	4,13	0	67	ف 1-34
0,764	4,15	0	67	ف 2-34
0,952	3,82	0	67	34-3
1,238	3,73	0	67	ف 4-34
1,313	3,82	0	67	ف 5-34
0,585	4,45	0	67	ف 1-35
1,214	2,53	0	67	ف 2-35
0,740	4,24	0	67	ف 1-36
0,647	4,22	0	67	ف 2-36
0,797	4,39	0	67	ف 3-36
0,509	4,34	0	67	ف 4-36
0,968	3,00	0	67	ف 5-36
1,278	2,18	0	67	ف 6-36
0,984	3,97	0	67	ف 7-36

المحور الخامس:

		ف 37	ف 38.	ف 39.	ف 40 .	ف41.	ف42.
N	Valide	67	67	67	67	67	67
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,33	4,30	4,13	3,87	1,67	4,54
Ecart type		0,683	0,603	1,028	1,242	0,746	0,703
Percentiles	25	4,00	4,00	4,00	3,00	1,00	4,00
	50	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	5,00
	75	5,00	5,00	5,00	5,00	2,00	5,00

الملحق رقم 09: اختبار *One Sample T* test

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	*ddl*	*Sig. (bilatéral)*	*Différence moyenne*	*Inférieur*	*Supérieur*
المحورالثاني	*76,723*	*66*	*0,000*	*3,60840*	*3,2540*	*4,0000*
المحورالثالث	*106,444*	*66*	*0,000*	*3,57830*	*3,3681*	*3,8868*
المحورالرابع	*71,029*	*66*	*0,000*	*3,51401*	*3,2301*	*3,7832*
المحورالخامس	*82,943*	*66*	*0,000*	*3,80597*	*3,7144*	*3,8976*

الملحق رقم 10: اختبار *One Way Anova*

ANOVA

		Somme des carrés	*ddl*	*Carré moyen*	*F*	*Sig.*
المحور الثاني	*Intergroupes*	*2,435*	*4*	*0,609*	*4,820*	*0,002*
	Intragroupes	*7,831*	*62*	*0,126*		
	Total	*10,266*	*66*			
المحور الثالث	*Intergroupes*	*0,189*	*4*	*0,047*	*0,540*	*0,707*
	Intragroupes	*5,433*	*62*	*0,088*		
	Total	*5,623*	*66*			
المحور الرابع	*Intergroupes*	*1,400*	*4*	*0,350*	*2,302*	*0,068*
	Intragroupes	*9,423*	*62*	*0,152*		
	Total	*10,823*	*66*			
المحور الخامس	*Intergroupes*	*0,301*	*4*	*0,075*	*0,518*	*0,723*
	Intragroupes	*9,010*	*62*	*0,145*		
	Total	*9,311*	*66*			

Comparaisons multiples :							
Différence significative de Tukey							
Variable dépendante			Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 %	
						Borne inférieure	Borne supérieure
المحور الثاني	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	-0,26810	0,14766	0,374	-0,6830	0,1468
		من 10 الى 15 سنة	-0,25857	0,18393	0,626	-0,7754	0,2582
		من 15 الى 20 سنة	-,56333*	0,16221	0,008	-1,0191	-0,1076
		أكثر من 20 سنة	-,54579*	0,14979	0,005	-0,9666	-0,1249
	من 5 الى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	0,26810	0,14766	0,374	-0,1468	0,6830
		من 10 الى 15 سنة	0,00952	0,15511	1,000	-0,4263	0,4453
		من 15 الى 20 سنة	-0,29524	0,12861	0,160	-0,6566	0,0661
		أكثر من 20 سنة	-0,27769	0,11253	0,111	-0,5939	0,0385
	من 10 الى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0,25857	0,18393	0,626	-0,2582	0,7754
		من 5 الى 10 سنوات	-0,00952	0,15511	1,000	-0,4453	0,4263
		من 15 الى 20 سنة	-0,30476	0,16902	0,381	-0,7797	0,1701
		أكثر من 20 سنة	-0,28722	0,15713	0,367	-0,7287	0,1543
	من 15 الى 20 سنة	أقل من 5 سنوات	,56333*	0,16221	0,008	0,1076	1,0191
		من 5 الى 10 سنوات	0,29524	0,12861	0,160	-0,0661	0,6566
		من 10 الى 15 سنة	0,30476	0,16902	0,381	-0,1701	0,7797
		أكثر من 20 سنة	0,01754	0,13105	1,000	-0,3507	0,3857
	أكثر من 20 سنة	أقل من 5 سنوات	,54579*	0,14979	0,005	0,1249	0,9666
		من 5 الى 10 سنوات	0,27769	0,11253	0,111	-0,0385	0,5939
		من 10 الى 15 سنة	0,28722	0,15713	0,367	-0,1543	0,7287
		من 15 الى 20 سنة	-0,01754	0,13105	1,000	-0,3857	0,3507
المحور الثالث	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	0,05987	0,12299	0,988	-0,2857	0,4054
		من 10 الى 15 سنة	0,16243	0,15321	0,826	-0,2680	0,5929
		من 15 الى 20 سنة	-0,02965	0,13512	0,999	-0,4093	0,3500
		أكثر من 20 سنة	0,06237	0,12477	0,987	-0,2882	0,4129
	من 5 الى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-0,05987	0,12299	0,988	-0,4054	0,2857
		من 10 الى 15 سنة	0,10256	0,12920	0,931	-0,2604	0,4656
		من 15 الى 20 سنة	-0,08951	0,10713	0,918	-0,3905	0,2115
		أكثر من 20 سنة	0,00251	0,09373	1,000	-0,2608	0,2659
	من 10 الى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	-0,16243	0,15321	0,826	-0,5929	0,2680
		من 5 الى 10 سنوات	-0,10256	0,12920	0,931	-0,4656	0,2604
		من 15 الى 20 سنة	-0,19208	0,14079	0,652	-0,5877	0,2035
		أكثر من 20 سنة	-0,10006	0,13089	0,940	-0,4678	0,2677
	من 15 الى 20 سنة	أقل من 5 سنوات	0,02965	0,13512	0,999	-0,3500	0,4093
		من 5 الى 10 سنوات	0,08951	0,10713	0,918	-0,2115	0,3905
		من 10 الى 15 سنة	0,19208	0,14079	0,652	-0,2035	0,5877
		أكثر من 20 سنة	0,09202	0,10916	0,916	-0,2147	0,3987
	أكثر من 20 سنة	أقل من 5 سنوات	-0,06237	0,12477	0,987	-0,4129	0,2882
		من 5 الى 10 سنوات	-0,00251	0,09373	1,000	-0,2659	0,2608
		من 10 الى 15 سنة	0,10006	0,13089	0,940	-0,2677	0,4678
		من 15 الى 20 سنة	-0,09202	0,10916	0,916	-0,3987	0,2147
المحور الرابع	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	0,48503	0,46754	0,837	-0,8286	1,7987
		من 10 الى 15 سنة	0,54344	0,58241	0,883	-1,0929	2,1798
		من 15 الى 20 سنة	-0,09114	0,51364	1,000	-1,5343	1,3520
		أكثر من 20 سنة	0,15023	0,47428	0,998	-1,1823	1,4828
	من 5 الى 10	أقل من 5 سنوات	-0,48503	0,46754	0,837	-1,7987	0,8286

	سنوات	من 10 الى 15 سنة	0,05841	0,49113	1,000	-1,3215	1,4383
		من 15 الى 20 سنة	-0,57617	0,40722	0,621	-1,7203	0,5680
		أكثر من 20 سنة	-0,33480	0,35630	0,880	-1,3359	0,6663
	من 10 الى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	-0,54344	0,58241	0,883	-2,1798	1,0929
		من 5 الى 10 سنوات	-0,05841	0,49113	1,000	-1,4383	1,3215
		من 15 الى 20 سنة	-0,63458	0,53520	0,759	-2,1383	0,8692
		أكثر من 20 سنة	-0,39321	0,49755	0,932	-1,7912	1,0047
	من 15 الى 20 سنة	أقل من 5 سنوات	0,09114	0,51364	1,000	-1,3520	1,5343
		من 5 الى 10 سنوات	0,57617	0,40722	0,621	-0,5680	1,7203
		من 10 الى 15 سنة	0,63458	0,53520	0,759	-0,8692	2,1383
		أكثر من 20 سنة	0,24137	0,41494	0,977	-0,9245	1,4072
	أكثر من 20 سنة	أقل من 5 سنوات	-0,15023	0,47428	0,998	-1,4828	1,1823
		من 5 الى 10 سنوات	0,33480	0,35630	0,880	-0,6663	1,3359
		من 10 الى 15 سنة	0,39321	0,49755	0,932	-1,0047	1,7912
		من 15 الى 20 سنة	-0,24137	0,41494	0,977	-1,4072	0,9245
المحور الخامس	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	-0,55140	0,46745	0,763	-1,8648	0,7620
		من 10 الى 15 سنة	-0,75345	0,58229	0,696	-2,3895	0,8826
		من 15 الى 20 سنة	-0,96381	0,51353	0,340	-2,4067	0,4790
		أكثر من 20 سنة	-0,39112	0,47418	0,922	-1,7234	0,9412
	من 5 الى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	0,55140	0,46745	0,763	-0,7620	1,8648
		من 10 الى 15 سنة	-0,20205	0,49103	0,994	-1,5817	1,1776
		من 15 الى 20 سنة	-0,41241	0,40714	0,848	-1,5563	0,7315
		أكثر من 20 سنة	0,16028	0,35623	0,991	-0,8406	1,1612
	من 10 الى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0,75345	0,58229	0,696	-0,8826	2,3895
		من 5 الى 10 سنوات	0,20205	0,49103	0,994	-1,1776	1,5817
		من 15 الى 20 سنة	-0,21036	0,53509	0,995	-1,7138	1,2931
		أكثر من 20 سنة	0,36233	0,49745	0,949	-1,0353	1,7600
	من 15 الى 20 سنة	أقل من 5 سنوات	0,96381	0,51353	0,340	-0,4790	2,4067
		من 5 الى 10 سنوات	0,41241	0,40714	0,848	-0,7315	1,5563
		من 10 الى 15 سنة	0,21036	0,53509	0,995	-1,2931	1,7138
		أكثر من 20 سنة	0,57269	0,41486	0,642	-0,5929	1,7383
	أكثر من 20 سنة	أقل من 5 سنوات	0,39112	0,47418	0,922	-0,9412	1,7234
		من 5 الى 10 سنوات	-0,16028	0,35623	0,991	-1,1612	0,8406
		من 10 الى 15 سنة	-0,36233	0,49745	0,949	-1,7600	1,0353
		من 15 الى 20 سنة	-0,57269	0,41486	0,642	-1,7383	0,5929

**. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.*

الملحق (11) : اختبار الانحدار المتعدد التدريجي: *Stepwise Multiple Regression*

Corrélations						
		المحور الخامس		المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
Corrélation de Pearson	المحورالخامس	1,000		0,742	0,654	0,533
	المحورالثاني	0,742		1,000	0,461	0,569
	المحورالثالث	0,654		0,461	1,000	0,569
	المحورالرابع	0,533		0,651	0,569	1,000
Sig. (unilatéral)	المحورالخامس			0,000	0,018	0,006
	المحورالثاني	0,000			0,000	0,000
	المحورالثالث	0,018		0,000		0,001
	المحورالرابع	0,006		0,000	0,001	
N	المحورالخامس	67		67	67	67
	المحورالثاني	67		67	67	67
	المحورالثالث	67		67	67	67
	المحورالرابع	67		67	67	67

Variables introduites/éliminées[a]				
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées		Méthode
1	ATP			Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire <= ,050, Probabilité de F pour éliminer >= ,100).

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,533[a]	0,358	0,342	0,35734

a. Prédicteurs : (Constante), المحورالرابع

b. Variable dépendante : المحورالخامس

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés		ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,011		1	1,011	7,917	,006[b]
	de Student	8,300		65	0,128		
	Total	9,311		66			