

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج

مقدمة للحصول على شهادة ماستر

في شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

من طرف: خلخال فيروز

بعنوان:

دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي للشركات

- دراسة تحليلية -

نوقشت بتاريخ/...../..... أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	الدرجة: أستاذ التعليم	السيد: بن لولو سليم بدر الدين
مشرفا	الدرجة: أستاذ محاضر -	السيد: حابي عبداللطيف
ممتحنا	الدرجة: أستاذ محاضر -	السيد: موزارين عبدالمجيد
	ب-	

السنة الجامعية:

2025-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

أتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى والدي العزيز، سندي في هذه الرحلة، الذي لم يدخر جهدًا في دعمي مادّيًا ومعنويًا، فله مني كل التقدير والدعاء

كما أشكر منبع الحنان، أمي الغالية، التي كانت بدعائها وحنانها طاقة أضاءت طريقي

كل الشكر والتقدير للمستشار الجبائي ابوبكر سلامي، الذي لولاه – بعد توفيق الله – لما اكتملت هذه الدراسة، فقد كان دعمه العملي والعلمي جوهريًا في إنجاز الجانب التطبيقي

ولا أنسى أستاذي المشرف حابي عبد اللطيف، الذي وجّهني بصبر وأمانة علمية، فكان لنصائحه الأثر الكبير في إخراج هذه المذكرة بالشكل المطلوب

وأخص بالشكر الأستاذ الفاضل شعيب قدر اوي، الذي كان قدوة لي منذ مرحلة الثانوية، وساندني دائمًا بتوجيهاته ومواقفه النبيلة

الاهداء

إلى أبي الذي كان سندي،

وإلى أمي التي كانت دعائي ودفئي...

أهديكما ثمرة هذا الجهد،

فأنتما الأصل والسبب في كل نجاح.

المخلص:

تهدف الدراسة إلى تحليل الدور المحوري الذي يلعبه المستشار الجبائي في تعزيز الامتثال الضريبي داخل المؤسسات، وذلك من خلال مقارنة مزدوجة تجمع بين البعد النظري والتطبيقي. فعلى المستوى النظري، تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بالاستشارة الجبائية، مع التركيز على وظائف المستشار الجبائي في تبسيط الإجراءات الضريبية، والحد من الأخطاء، وتعزيز التزام المكلفين بالضريبة. كما تم استعراض عدد من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع من زوايا متعددة.

أما على الصعيد التطبيقي، فقد تم اعتماد منهج وصفي-تحليلي من خلال استبيان موجّه بدقة إلى فئتين أساسيتين: المكلفين بالضريبة والمستشارين الجبائيين، بالإضافة إلى تحليل أربع دراسات حالة لشركات جزائرية استعانت فعلياً بخدمات استشارية جبائية. وقد أسهم هذا التناول الميداني في إضفاء بعد عملي وواقعي على نتائج الدراسة، بما يعزز من صدقيتها العلمية.

توصلت الدراسة إلى أنّ للاستشارة الجبائية أثراً إيجابياً ملموساً في تحسين مستوى الامتثال الضريبي، رغم وجود تفاوت في وعي الشركات بأهمية هذا النوع من الخدمات. كما تبين أنّ فعالية هذا الأثر مرهونة بتوقيت تقديم الاستشارة واستمراريتها ضمن الهيكل التنظيمي للشركة.

الكلمات المفتاحية: المستشار الجبائي، الامتثال الضريبي، الالتزامات الجبائية، المخاطر الجبائية.

Abstract :

The study aims to analyze the pivotal role played by the tax advisor in enhancing tax compliance within institutions, through a dual approach that integrates both theoretical and practical dimensions. On the theoretical level, the research addresses the fundamental concepts related to tax consultancy, with particular emphasis on the functions of the tax advisor in streamlining tax procedures, minimizing errors, and promoting taxpayer compliance. Furthermore, a number of previous studies that examined the subject from various perspectives were reviewed.

From an empirical standpoint, a descriptive-analytical methodology was adopted, employing a carefully designed questionnaire administered to two principal groups: taxpayers and tax consultants. This was complemented by an analysis of four case studies involving Algerian companies that had actively utilized tax advisory services. This field-based approach contributed to endowing the study's findings with a practical and realistic dimension, thereby enhancing their scientific credibility.

The study concluded that tax advisory services have a tangible positive impact on enhancing the level of tax compliance, despite disparities in organizational awareness regarding the importance of such services. It also became evident that the effectiveness of this impact is contingent upon the timing of the advisory intervention and its continuity within the institution's organizational structure.

Keywords : Tax advisor , tax compliance, Tax Obligations, Tax Risks.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

أ.....	شكر و تقدير
ب.....	الاهداء
ج.....	الملخص:
ه.....	فهرس المحتويات
2.....	المقدمة العامة:
6.....	الفصل الأول: الإطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي
7.....	تمهيد:
8.....	المبحث الأول: الإطار النظري للمستشار الجبائي
8.....	المطلب الأول: تقديم عام للمستشار الجبائي
12.....	المطلب الثاني: التنظيم الفني لمهنة المستشار الجبائي
20.....	المطلب الثالث: مهام والتزامات المستشار الجبائي:
27.....	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الامتثال الضريبي:
27.....	المطلب الأول: تقديم عام للامتثال الضريبي:
33.....	المطلب الثاني: محددات الامتثال الضريبي والعوامل المتحكمة فيه:
37.....	المطلب الثالث: أنواع الامتثال الضريبي:
39.....	المبحث الثالث: أدوار المستشار الجبائي داخل المؤسسة:
39.....	المطلب الأول: دور المستشار الجبائي في التدقيق الجبائي
41.....	المطلب الثاني: دور المستشار الجبائي في التسيير الجبائي وتدنية المخاطر الجبائية:

قائمة المحتويات

45	المطلب الثالث: دور المستشار الجبائي في التحسين من الامتثال الضريبي:
47	الخلاصة:
48	الفصل الثاني: الدراسات السابقة.
49	تمهيد:
50	المبحث الأول: الدراسات السابقة المحلية:
50	المطلب الأول: الدراسات المحلية باللغة العربية:
61	المطلب الثاني: الدراسات المحلية باللغة الأجنبية:
62	المبحث الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية:
62	المطلب الأول: الدراسات الأجنبية باللغة العربية:
69	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:
75	المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.
75	المطلب الأول: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:
80	المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية:
82	الخلاصة:
83	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية.
84	تمهيد:
85	المبحث الأول: الدراسة التحليلية عن طريق الاستبيان.
85	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة:
87	المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية الأولية:
89	المطلب 3: تحليل البيانات ومناقشتها:
109	المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسات استعانت بمستشار جبائي.

قائمة المحتويات

110.....	المطلب الأول: تقديم المحيط التطبيقي للدراسة:
111.....	المطلب الثاني: حالات التدخل الوقائي للمستشار الجبائي:
119.....	المطلب الثالث: حالات التدخل العلاجي للمستشار الجبائي:
124.....	المبحث الثالث: مناقشة النتائج وتفسيرها.
124.....	المطلب الأول: مناقشة وتفسير نتائج الاستبيان.
125.....	المطلب الثاني: مناقشة نتائج دراسة الحالة وتفسيرها.
127.....	المطلب الثالث: مقارنة النتائج:
130.....	الخاتمة:
133.....	المراجع:
.....	الملاحق.

قائمة الجداول و

الاشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
75	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	1-2
87	درجات مقياس ليكارت الخماسي	1-3
88	اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	2-3
89	التوزيع التكراري لعينة المستشارين حسب الجنس	3-3
90	التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب العمر	4-3
90	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	5-3
91	توزيع العينة حسب طبيعة العمل	6-3
92	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة	7-3
93	توزيع عينة المكلفين حسب الجنس	8-3
94	توزيع العينة حسب الفئة العمرية	9-3
94	توزيع العينة حسب نوع النشاط	10-3
95	توزيع العينة حسب حجم المؤسسة	11-3
97	المؤسسات التي تمتلك قسمًا خاصًا للجباية	12-3
98	المؤسسات التي تستعين بمستشار جبائي	13-3
99	الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول	14-3
101	الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني	15-3
104	اختبار مان ويتني للمحور الأول	16-3
106	اختبار مان ويتني للمحور الثاني	17-3
108	اختبار الانحدار الخطي	18-3
111	الحالات المدروسة	19-3
112	نتائج التدقيق الجبائي لسنة 2020	20-3
114	نتائج التدقيق الجبائي لسنة 2022	21-3
115	الفروقات الناتجة في رقم الأعمال	22-3
118	نتائج تشخيص المخاطر الجبائية	23-3

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
30	نموذج الامتثال الضريبي ليفيشر وآخرون 1992	1-1
31	نموذج العبيدي وآخرون 2011	2-1
91	توزيع العينة حسب طبيعة العمل	1-3
92	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة	2-3
95	توزيع العينة حسب نوع النشاط	3-3
96	توزيع العينة حسب حجم المؤسسة	4-3
97	نسبة المؤسسات التي تمتلك قسمًا خاصًا للجباية	5-3
98	نسبة المؤسسات التي تستعين بمستشار جبائي	6-3

المقدمة

المقدمة العامة:

منذ بزوغ فجر التاريخ وبداية الحضارة البشرية، سعى الانسان جاهدا إلى التوفيق بين ما يطمح له وما هو عليه في الواقع، لكنه سرعان ما أدرك أن القرارات الفردية لا يمكنها أن تكون دائما صائبة دون وجود حكمة ودراية وأن الاستفادة من تجارب الآخرين تساهم في اتخاذ قرارات أفضل في كل المجالات. منذ أول حضارة وإلى يومنا هذا لعبت الاستشارة دورا أساسيا في اتخاذ قرارات مصيرية وإدارة دول وممالك، فنجد إسكندر الأكبر أحد أعظم الملوك الذين خلد التاريخ اسمهم لطالما طلب المشورة من الفيلسوف أرسطو واستفاد من حكمته وخبرته الواسعة. في القرآن الكريم اتى ذكر كل من هامان وزير و مستشار فرعون الذي لم يتخذ قرارا دون استشارته و طلب رأيه و مستشار النبي سليمان أصف بن برخيا الذي ساعد النبي بفضل حكمته و معرفته الواسعة , أمثلة كثيرة كلها تثبت لنا أن الاستشارة كانت و لازالت بالغة الأهمية خاصة في وقتنا الحالي و عالمنا المعاصر و من أحد أهم المجالات التي تعتبر فيه الاستشارة ضرورية لا غنى عنها عالم الأعمال و الأموال , برزت هذه الحاجة نظرا لرغبة الانسان في استغلال الفرص المتاحة له و تجنب المخاطر و ضمان اتخاذ قرارات صحيحة و مدروسة و الهدف الرئيسي الأول هو جني أكبر قدر من الأرباح .

في الجانب الموازي، مع تطور الدول والمجتمعات زادت حاجة الدولة إلى إيرادات تسمح لها بتغطية نفقاتها العامة وتحقيق الرفاهية لشعبها وتعد الضرائب أحد أهم مصادر إيرادات الخزينة العمومية. وفي الكثير من الأحيان يقع اختلاف بين الإدارة الجبائية والتي تعتبر ممثلة عن الدولة وبين الافراد الذين يرون أن الضرائب تقلل من أرباحهم دون أن تعود عليهم بفائدة مباشرة. هذا التصور يدفع بهم لعدم الامتثال للالتزامات الجبائية ما يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني.

مقدمة عامة

ومع تزايد هذا التباين في النظرة إلى المنظومة الجبائية، بدأ البحث عن حلول أكثر فعالية، تضمن حماية إيرادات الدولة من جهة، وتراعي مصالح المكلفين بالضريبة من جهة أخرى. لم يعد الأمر مقتصرًا على فرض قوانين وتنفيذها، بل أصبح يتطلب وساطة واعية، تقرب وجهات النظر وترجم النصوص الجافة إلى خطوات عملية مفهومة. فبين كل مادة قانونية وأخرى، قد توجد فرصة يجب اغتنامها أو مخاطرة يجب تجنبها. وهنا بدأ يظهر نوع خاص من الاستشارة، استشارة لا تهدف فقط لتحقيق مصلحة خاصة، بل لبناء توازن بين الفرد والدولة، بين الربح والمسؤولية.

في هذا السياق تبرز أهمية المستشار الجبائي الذي يعتبر حلقة الوصل الوحيدة التي تربط المكلفين والإدارة الجبائية والتي من شأنها إيجاد حلول ترضي الطرفين بتقليل العبء الضريبي وتوجيه الأفراد نحو الامتثال الضريبي الطوعي.

الإشكالية:

كيف يمكن للمستشار الجبائي أن يلعب دورا في تعزيز الامتثال الضريبي وزيادة ثقافة الالتزام بالقوانين الضريبية لدى المكلفين؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هي طبيعة مهنة الاستشارة الجبائية وكيف يتم تنظيم قواعد هذه المهنة؟
- ما هي مهام والتزامات المستشار الجبائي في المؤسسة؟
- ما هي العوامل التي تؤثر على امتثال الأفراد والشركات للقوانين الجبائية؟
- كيف يؤثر المستشار الجبائي على الامتثال الضريبي للمكلفين؟

مقدمة عامة

الفرضيات:

- مساهمة المستشار الجبائي في ترسيخ ثقافة ضريبية قائمة على الفهم والثقة سبب رئيسي في تحسين الامتثال الضريبي والحد من محاولات التهرب.
- قيام المستشار الجبائي بالتدقيق والتوجيه داخل المؤسسة ركيزة أساسية لتعزيز الامتثال وتقليل المخاطر الضريبية.

منهجية البحث:

بالنظر لطبيعة الدراسة فإنه ولغرض الحصول على أفضل النتائج يتعين الاستعانة بعدة مناهج وأساليب بحثية. تم استعمال المنهج الوصفي الذي يسمح بالفهم النظري للموضوع والمنهج التحليلي الذي يقوم على تحليل البيانات التي تم جمعها وتفسيرها. بالإضافة الى استعمال منهج المقارنة في بعض أجزاء المذكرة. عن طريق استخدام هذه المناهج سيتمكن البحث من تحقيق هدفه في فهم دور المستشار الجبائي وتفسير النتائج بشكل أكاديمي مما يعزز من مصداقيتها وشمولية تحليل الموضوع.

أهداف الدراسة:

- استكشاف تأثير الاستشارات الجبائية على سلوك الامتثال الضريبي.
- تقييم العلاقة بين جودة الاستشارات الجبائية ومستوى الامتثال الضريبي.
- تحديد دور المستشار الجبائي في زيادة الوعي الضريبي لدى الافراد.

صعوبة الدراسة:

مقدمة عامة

- التحديات في الوصول إلى المستشارين الجبائين.
- صعوبة القياس الكمي نظرا لوجود عوامل متداخلة تؤثر على الامتثال الضريبي.
- صعوبة جمع البيانات.
- عدم توفر دراسات سابقة حول الموضوع.

أهمية الدراسة:

ان شيوع وانتشار سلوك التهرب من دفع الضرائب وعدم الامتثال للقوانين الجبائية في الفترة الأخيرة أصبح تحديا يؤثر بشكل مباشر على فعالية النظام الجبائي واستقرار المالية العامة للدولة، في خضم هذا المشهد تظهر الحاجة لإعادة النظر في العوامل التي تعيق التزام المكلفين وفهم الأدوار التي من شأنها أن تعيد التوازن وتحسن من الامتثال الضريبي. في هذا السياق تبرز أهمية هذه الدراسة باعتبارها تتطرق الى دور حيوي في هذا الموضوع وهو دور المستشار الجبائي كونه طرفا له موقعه في هذه المعادلة ليس كعامل مباشر في الحد من التهرب الضريبي وعدم الامتثال للقوانين بل كجزء من البيئة المهنية التي قد تساهم في تقوية جسور الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية وتكريس ثقافة ضريبية قائمة على الشفافية والثقة والالتزام.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى 3 فصول :

في الفصل الأول نظرنا الى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمستشار الجبائي، مهامه وتنظيم مهنته، بالإضافة إلى عرض أهم العوامل والمحددات التي تؤثر على الامتثال الضريبي.

مقدمة عامة

في الفصل الثاني: قمنا بعرض مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المستشار الجبائي أو الامتثال الضريبي، مع محاولة استخلاص أهم النتائج التي توصلت إليها وربطها بموضوع دراستنا.

في الفصل الثالث: تناولنا فيه الجانب التطبيقي من خلال تحليل استبيانين، الأول موجه للمستشارين الجبائيين، والثاني للمكلفين بالضريبة، إضافة إلى دراسة حالات ميدانية بهدف تعميق الفهم حول مدى تأثير دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي.

**الفصل الأول: الإطار النظري
للمستشار الجبائي و الامتثال
الضريبي**

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

تمهيد:

تعد الاستشارة الجبائية من الوسائل التي تساهم في الرفع والتحسين من امتثال المكلفين الضريبي حيث أنه يسهر على تنفيذ التزاماتهم الجبائية حسب ما هو منصوص عليه في القانون بالإضافة إلى تحقيق وفورات ضريبية والحصول على الامتيازات الجبائية لفائدة موكله بالإضافة لتمثيلهم في حالة المنازعات، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق بشيء من التفصيل إلى ابراز أهم النقاط حول المستشار الجبائي والامتثال الضريبي.

المبحث الأول: الإطار النظري للمستشار الجبائي

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الامتثال الضريبي

المبحث الثالث: أدوار المستشار الجبائي في المؤسسة

الفصل الأول: الإطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

المبحث الأول: الإطار النظري للمستشار الجبائي

على إثر التحولات الاقتصادية المستمرة وتغير الأنظمة الضريبية بشكل دائم، أصبح من الواضح أن المكلفين بالضريبة سواء كانوا أفراداً أم شركات بحاجة لمختصين في مجال الضرائب من هنا برزت مهنة الاستشارة الجبائية. في هذا المبحث سنحاول الامام بهذه الوظيفة ودراسة كل ما يتعلق بها.

المطلب الأول: تقديم عام للمستشار الجبائي

في هذا الجزء من الدراسة سنتناول ماهية الاستشارة وأهم التعريفات المقدمة للمستشار الجبائي وأشكال الاستشارة الجبائية

الفرع الأول: تعريف الاستشارة:

الاستشارة لغة: تعني طلب المشورة.

أما اصطلاحاً فهي اتفاق يتم بموجبه تعيين ولي أمر أو شخص آخر يقوم مقامه لكي يقدم له المشورة والرأي الصواب. (حجي، 1999)

ولقد جاء في تعريف الخدمات الاستشارية من وجهة نظر (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2018) على أنها العلاقة التي تربط بين الشخص الذي يملك المؤهلات العلمية والتجارب العملية والخبرة الكافية فيطلق عليه خبير استشاري وبين عميل يكون بحاجة لهذا الخبير (كيموش بلال و سعد، 2019)

الفرع الثاني: مفهوم المستشار الجبائي:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

فيما يخص الاستشارة الجبائية فإن مفهومها ضيق نوعا ما ويختلف من بلد إلى آخر. ويتم اعتبار هذه المهنة من المهن

الليبيرالية المستقلة بذاتها عن المهن المتداخلة

أ. حسب تقرير دراسة دور وسطاء الضرائب المعد من قبل ممثلين عن وزارة الخزانة في المملكة المتحدة وأمانة

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والعديد من المستشارين المعارين من شركات الاستشارات القانونية

والمحاسبية الرائدة:

يشير مصطلح المستشار الجبائي إلى شركات المحاسبة والشركات القانونية وشركات الاستشارات الجبائية الأخرى، كما

يشير أيضا إلى المتخصصين الضريبيين العاملين في هذه الشركات (OCDE & HM Revenue, customs، 2007)

ب. تعريف المستشار الجبائي حسب منظمة CFE Tax Advisers Europe:

تم تعريف المستشار الجبائي حسب هذه الجمعية الأوروبية على أنه: " كل شخص له الحق في القيام بعدة أنشطة

استشارية جبائية لعملائه سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين، تتمثل هذه الأنشطة في تقديم المشورة في المسائل

الجبائية وتقديم التصريحات والقرارات الضريبية والالتزامات الأخرى وتمثيل المكلفين أمام السلطات الضريبية بحيث

يكون نشاطا رئيسيا له " (the CFE professional affairs committee, 2013).

ج. تعريف المستشار الجبائي في كل من النمسا وألمانيا:

على خلاف بعض الدول، في كل من ألمانيا والنمسا تعد مهنة الاستشارة الجبائية من المهن المنظمة حيث تضع قوانين

وشروط لضمان التنظيم الأمثل لهذه المهنة

1- تعريف الغرفة الفدرالية للمستشارين الجبائيين في ألمانيا:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

يقوم المستشارون الجبائيون بتقديم خدمات مؤهلة بصفتهم أعضاء في المهنة الليبيرالية كتقديم النصائح وإعداد ميزانيات لمؤسسات المكلفين وتقييمها من الناحية الجبائية بما فيها المسائل الجنائية والغرامات والعقوبات، كما يقدم المستشارون خدمات أخرى لعملائهم تتمثل في الأنشطة المتفق عليها. (Bundes steuer berater kammer, 2021)

2- تعريف أكاديمية مستشاري الضرائب والمحاسبين القانونيين النمساوية:

يقوم المستشارون الجبائيون بمساعدة عملائهم على تخفيف العبء الضريبي إلى الحد الأدنى المسموح به قانونا، ويعتبر المستشارون الجبائيون خبراء في كافة الأمور المالية، إذ لا تقتصر وظيفتهم على تقديم الاستشارة فيما يخص الضرائب فقط بل يمكنهم مساعدة عملائهم في مسائل التمويل ووضع خطط العمل وهذا راجع لامتلاكهم النظرة العامة والخبرة الكافية. (Academie der Steuerberater und wirtschaftsprüfer, 2021)

د. تعريف مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر:

جاء في تعريف مهنة الاستشارة الجبائية في الأمر 71,81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المادة 02:

" يقصد بمهنة الاستشارة الجبائية كل من يقدم المشورة والاستشارات بصفة شخصية أو عامة، ويقوم بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لحساب زبونه ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية وتدقيق الإنذار أو تحرير وتقديم الشكاوى للإدارات الجبائية بصفته وكيلا " (الأمر رقم 71-81، 1971)

الفرع الثالث: أشكال الاستشارة الجبائية:

تختلف أشكال الاستشارة الجبائية حسب اختلاف الأسلوب والجهة المقدمة لها حيث نجد:

أ- من حيث أسلوب الاستشارة:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

تأتي توجيهات مستشاري الضرائب في عدة أشكال، حيث أن بعضها يكون عبارة عن اتصالات شفوية بين المستشار والعميل، وقد تكون في شكل إجابات مكتوبة غير رسمية تتمثل في الرسائل التي قل انتشارها مع تطور التكنولوجيا وأصبحت تتمثل في البريد الإلكتروني، أو تكون رسمية على هيئة مذكرات قانونية. (P.Rothman, 2011, p. 2)

ب- من حيث الجهة المقدمة للاستشارة:

حسب هذا التقسيم نجد أن المؤسسة تستطيع الاستعانة بخدمات المستشار الجبائي سواء عن طريق تعيينه داخل هيكلها التنظيمي أو الحصول على الاستشارة الجبائية من المكاتب الخاصة.

1- الإستشارة الجبائية الداخلية:

يختص بتقديم هذا النوع من الاستشارات مكاتب المحاسبة والمالية للمؤسسة أو محاسب الشركة أو موظف مكلف بالجانب الجبائي. والسبب في لجوء المؤسسة لتعيين مستشار جبائي داخل هيكلها التنظيمي هو أن وجوده يزيد من انتظام أداء الالتزامات الجبائية. (شلغوم حنان، 2012، صفحة 82)

2- الإستشارة الجبائية الخارجية:

تم الاستشارة الجبائية الخارجية عندما يتم التوجه إلى مكاتب الجباية أو المحاسبة الخارجية قصد الحصول على معلومات وإرشادات تخص الجباية، وفي معظم الأحيان تتولى مكاتب المحاسبة القيام بالاستشارة الجبائية نظرا لارتباطها و تماشيها مع المحاسبة، و قد تلجأ المؤسسة إلى مستشار جبائي معتمد خاصة في حالة المنازعات و تقديم الطعون أمام

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

الإدارة الجبائية , هذا الشكل من الاستشارة يضمن للمؤسسة جودة الخدمات مما يخدم مصلحة المؤسسة نظرا لأن

المستشار يكون في استقلالية تامة و لا تحدث مشاكل بينه و بين إدارة المؤسسة.(شلفوم حنان، 2012، صفحة 83)

المطلب الثاني: التنظيم الفني لمهنة المستشار الجبائي

بما أن مهنة الاستشارة الجبائية من المهن الحديثة نسبيا فإنه من الضروري التطرق لمناهج تنظيمها ودراسة هذه المهنة في بعض الدول.

الفرع الأول: مناهج التنظيم للمستشار الجبائي:

تختلف نظرة الدول لمهنة الاستشارة الجبائية نظرا لكونها مهنة مركبة ومتداخلة مع مهنة المحاسبة والمحاماة فهي تجمع كليهما إضافة إلى ذلك فإن السبب أيضا راجع لثقافة الدولة والعرض والطلب على هذه المهنة وتطور النظام الجبائي ومدى الاهتمام بالرفع من الكفاءة وجودة الخدمات الضريبية المقدمة. وبسبب هذا الاختلاف ينتج اختلاف في تنظيم المهنة فنجد ثلاثة مناهج. منهج ينظم المهنة تنظيما جزئيا وآخر تنظيما كليا والأخير لا ينص على تنظيمها.(قدراوي و زوانب، أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة، 2023، صفحة 486)

يمكن أن يتم التفريق بين ثلاثة مناهج متباينة:

- الأول: يخص النمسا والصين وألمانيا واليابان
- الثاني: يمثل الولايات المتحدة الأمريكية
- الثالث: يعتبرها مهنة غير منظمة تتعايش مع المهن المنظمة كمهنة المحاماة والمحاسبة (قدراوي، دور المستشار الجبائي

في تحسين المردودية المالية للمؤسسة، 2023 2024، صفحة 56)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

أ- التنظيم الكامل لمهنة الاستشارة الجبائية - النموذج الألماني: (stanko, 2012, p. 17)

تعتبر الاستشارة الجبائية مهنة عامة في الدول التي تكون فيها منظمة قانونيا، كما تحظى دوائر المستشارين الجبائين بسلطات خاصة الهدف منها حماية مصالح الأعضاء ومراقبة سير العمل والتأكد من أنه يتماشى مع القانون السائد.

تتمتع الغرف بسلطات تأديبية تمنحها تميزًا واضحًا مقارنة بالجمعيات الخاصة، حيث تتطلب العضوية فيها عادة تدريبًا متخصصًا واختبارًا للمعرفة المهنية للتأكد من كفاءة الأعضاء. كما يتولى أعضاء الغرف مسؤولية الاعتراف بالمؤهلات المهنية لمستشاري الضرائب القادمين من الدول الأعضاء الأخرى، ما يعزز من التنسيق والتعاون المهني بين الدول. العضوية في الغرف تكون في العادة إلزامية، حيث تُعتبر مرتبطة بالحصول على اللقب المهني المعترف به. وتقوم الأنظمة القانونية التي تنظم عمل الغرف بتحديد القواعد والأطر التي تحكم كيفية عمل الغرف وضمان سير عملياتها بشكل منظم ومتوافق مع المعايير المهنية المحددة.

ب- التنظيم الجزئي لمهنة الاستشارة الجبائية - النموذج الأمريكي:

رغم التشابه مع ألمانيا في كون الولايات المتحدة الأمريكية أيضا منظمة للمهنة، إلا أنه أقل تخصيصا، إذ يتم السماح لأي شخص بتقديم الاستشارة الجبائية حتى ولو لم يملك المؤهلات والخبرة المهنية الكافية.

إذ يمكن للمحاسبين المعتمدين أو المحامين أو الوكلاء القيام بإعداد التصريحات الجبائية رغم عدم إمتلاكهم لبيانات

اعتماد مهنية، أي أن كل مختص في الضرائب لديه رقم تعريف جبائي للمعد (PTIN) الخاص بمعد مصلحة

الضرائب الأمريكية له الحق في إعداد التصريحات الجبائية الفدرالية، ولكن هذا لا يمنع وجود تصنيف لمستوى المهارة

والخبرة والتعليم.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

لكن الولايات المتحدة الأمريكية وضعت شرطاً مفاده أن يوقع المعد على التصريح الجبائي الذي قام بإعداده ويتحمل المعد مسؤولية إعداده للتصريحات، ويسمح هذا الشرط للسلطات الضريبية بفرض عقوبات في حالة وقوع مشكلة في الإقرارات تسبب بها المعد أو المستشار. (thuronyi, 1996)

ج- الاستشارة الجبائية كمهنة غير منظمة قانوناً:

لا تقوم العديد من الدول بتنظيم مهنة الاستشارة الجبائية بشكل قانوني، إنما تكتفي المنظمات المهنية الخاصة بمعالجة النقص وتنظيم المهنة، أخذاً بمثال فرنسا وبلجيكا وإيطاليا فإن تقديم الاستشارات الجبائية ليس مرتبطاً بمهنة معينة بل يمكن لأي شخص القيام بها. تلجأ هذه الدول إلى الجمعيات المهنية للتدريب المهني وليس من الضروري استخدام اسم المنظمة لمزاولة المهنة. (stanko, 2012، صفحة 17)

الفرع الثاني: تنظيم مهنة الاستشارة الجبائية في بعض الدول:

أ- شروط اعتماد المستشار الجبائي في أوروبا:

في أوروبا، تعتمد عملية اعتماد المستشار الجبائي على مجموعة من الشروط التي تضمن تقديم استشارات ضريبية عالية الجودة والامتثال للأطر القانونية. وفقاً للمعايير التي تضعها المنظمات الأعضاء في C.F.E، يجب على الفرد الراغب في أن يصبح مستشاراً جبائياً استيفاء الشروط التالية: (CFE Tax Advisers Europe, 2012)

- التدريب الأكاديمي: يجب أن يكون لدى الفرد تعليم مناسب، حيث يجب أن يكون قد أكمل دراسته في

مستوى الشهادة الجامعية أو ما يعادلها في مجال الضرائب أو مجالات ذات صلة.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- الخبرة العملية: ينبغي أن يكون لدى الفرد خبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات في القضايا الضريبية، بحيث يكتسب خلالها معرفة عملية بمتطلبات النظام الضريبي.
- اجتياز الامتحان الرسمي: يجب أن يجتاز الفرد امتحاناً تنظمه الدولة للمستشارين الجبائين، ويجب أن يعتمد هذا الامتحان على التشريعات الوطنية المعدلة وفقاً للتشريع الأوروبي. يفضل أن يغطي الامتحان المواضيع التالية:
 - قانون الضرائب خصوصاً فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، والثروة، والقيمة المضافة.
 - اقتصاديات الأعمال
 - مبادئ المحاسبة
 - قانون الأعمال
 - الإجراءات الضريبية بما في ذلك التعامل مع الإدارة الضريبية والمحاكم الضريبية.
 - المسؤوليات المهنية والأخلاقية. (CFE Tax Advisers Europe، 2012)

ب- شروط اعتماد المستشار الجبائي في الكاميرون:

في الكاميرون، لا يتم السماح لأي شخص باستخدام لقب مستشار ضريبي إلا إذا تم اعتماده من قبل مجلس وزراء الاتحاد الاقتصادي لأفريقيا الوسطى CEMAC. وتتم الموافقة على اعتماد الأفراد بناءً على الشروط التالية: (Loi N

010\2011، 2011)

متطلبات الاعتماد:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- ضباط الضرائب: يجب أن يكون الشخص قد شغل منصب مفتش ضرائب على الأقل، مع خبرة لا تقل عن 10 سنوات في هذا المنصب ضمن إدارة الضرائب في إحدى دول الاتحاد الاقتصادي والنقدي لوسط أفريقيا (CEMAC).
 - حاصلون على دبلوم دراسات عليا في الضرائب: يجب أن يكون الشخص حاصلاً على دبلوم دراسات عليا (DESS) في الضرائب أو ما يعادله، مع خبرة لا تقل عن 5 سنوات في مجال الضرائب بعد الحصول على الدبلوم.
 - خبرة في شركات الاستشارات الضريبية: يجب أن يكون الشخص حاصلاً على دبلوم دراسات عليا (DESS) في الضرائب أو ما يعادله، ويمتلك خبرة لا تقل عن 10 سنوات في شركة استشارات ضريبية معتمدة من مجلس وزراء الاتحاد الاقتصادي لوسط أفريقيا.
 - المحاسبون القانونيون: المحاسبون القانونيون المعتمدون من قبل مجلس وزراء الاتحاد الاقتصادي لوسط أفريقيا، مع خبرة مهنية لا تقل عن 10 سنوات والذين توقفوا عن ممارسة مهنتهم كمحاسبين خبراء. (Loi N 2011\010، 2011)
- شروط الموافقة على ممارسة مهنة الاستشارات الضريبية:
- يجب أن يكون الشخص حاملاً لجنسية دولة عضو في CEMAC
 - يجب أن يتمتع بحقوقه المدنية.
 - يجب أن يكون الشخص خالياً من أي إدانة جنائية أو إصلاحية قد تؤثر على سمعته الطيبة.
 - يجب ألا يقل عمره عن 30 عاماً.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- يجب أن يقدم ضمانات حسن السلوك التي تراها السلطة الإشرافية ضرورية.

أما بالنسبة للأشخاص غير المواطنين في CEMAC

يُسمح بإصدار الاعتماد فقط في حالة وجود معاملة بالمثل، بالإضافة إلى ضرورة تقديم تصريح إقامة دائمة في

الكاميرون.

يتم منح الاعتماد كمستشار ضريبي لفترة غير محددة من قبل مجلس وزراء الاتحاد الاقتصادي لوسط أفريقيا، ويظل

ساريًا في جميع أنحاء دول الاتحاد. (Loi N 2011\010، 2011)

ج- شروط اعتماد المستشار الجبائي في تونس:

للحصول على اعتماد كمستشار جبائي في تونس، يجب أن يستوفي الفرد الشروط التالية: (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية

، 1960)

- الجنسية التونسية: يجب أن يكون الشخص تونسي الجنسية لمدة لا تقل عن خمس سنوات.

- التمتع بكامل الحقوق المدنية: يجب أن يكون الشخص متمتعًا بكامل حقوقه المدنية وغير مُدان بأية سوابق

عدلية.

- الوضعية تجاه الخدمة الوطنية: يجب أن يكون قد سوى وضعه تجاه الخدمة الوطنية.

- الارتباط المهني: يجب ألا يكون مرتبطاً بأي وظيفة مع أشخاص طبيعيين أو معنويين، سواء كانوا من القطاع

العام أو الخاص، أو أن يمارس أي نشاط يتعارض مع مهنة الاستشارة الجبائية.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- التعليم والتدريب: يجب أن يكون حاصلًا على شهادة كفاءة ممارسة مهنة المستشار الجبائي، بعد اجتياز امتحان وطني للمتخصصين على شهادة الماجستير أو شهادة دراسات معمقة في الجباية أو شهادات مماثلة. يتم تحديد شروط إجراء الامتحان والشهادات المطلوبة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالتعليم العالي والوزير المكلف بالمالية.
- التدريب العملي: يجب أن يكون قد أجرى تدريبًا لمدة لا تقل عن سنة لدى مستشار جبائي مرسوم في جدول الهيئة الوطنية للمستشارين الجبائيين وفقًا للشروط المنصوص عليها في الفصل 23 من القانون. لا ينطبق شرط الامتحان والتدريب على الأشخاص الذين يثبتون أنهم عملوا فعليًا لمدة 10 سنوات على الأقل في مصالح وزارة المالية المرتبطة بالجباية وكانوا قد حصلوا على رتبة متفقد مركزي للمصالح المالية أو ما يعادلها لمدة لا تقل عن أربع سنوات.

- الحد العمري: يجب ألا يتجاوز عمره 50 عامًا.

- العضوية في الهيئات المهنية: لا يجوز للمستشار الجبائي أن يكون مرسومًا في هيئة مهنية أخرى. (الرائد الرسمي للجمهورية التونسية ، 1960)

الفرع الثالث: قانون تنظيم مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر

أ- شروط اعتماد المستشار الجبائي:

- تم اعتبار مهنة المستشار الجبائي على أنها مهنة منظمة حسب المرسوم 71-81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 من المادة 01 إلى المادة 15 حيث ذكرت في المادة 04 شروط على الراغب في ممارسة مهنة الاستشارة الجبائية أن يستوفيهما:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- أن يكون جزائري الجنسية.
 - أن يتمتع بحقوقه الوطنية.
 - ألا يكون قد تم الحكم عليه سابقا بعقوبة بدنية أو مشينة.
 - أن يكون قد أتم الخدمة المدنية لمدة 05 سنوات لدى مصلحة جبائية قد عينها وزير المالية له.
 - أن يكون حائزا لديبلوم التعليم العالي أو شهادة تماثلها، وأقدمية 03 سنوات من الخدمة التطبيقية والمتممة في هيئة عمومية بصفته موظف.
- كما تم الترخيص حسب ما نصت عليه المادة 05 للمفتشين الرئيسيين للضرائب والمثبتين لحقهم في التقاعد بممارسة مهنة الاستشارة الجبائية. (الأمر رقم 81-71، 1971)
- ب- تعديل جزئي لممارسة مهنة المستشار الجبائي:**
- جاء في المادة 155 من قانون المالية لسنة 1996 تعديل لمهنة المستشار الجبائي ينص على:
- ممارسة وظيفة عليا في المصالح التابعة للإدارة الجبائية أو شغل منصب عالي لمدة لا تقل عن 05 سنوات.
 - وقد تم الترخيص لموظفي الضرائب الذين توقفوا عن مزاوله مهنتهم بممارسة مهنة المستشار الجبائي شرط:
 - ممارسة وظيفة لدى الإدارة الجبائية لمدة لا تقل عن 20 سنة، والحصول على رتبة مفتش رئيسي لمدة لا تقل عن 10 سنوات
- بالإضافة إلى الحصول على قرار الاستقالة. (قانون المالية ، 1996)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

ج-حالات سحب الاعتماد في مهنة المستشار الجبائي:

حسب المادة 10 من الامر 71/81 فقد تبين أنه يتم إصدار السحب النهائي لرخصة ممارسة مهنة المستشار الجبائي في حق كل من يتم إثبات أنه ساهم عن قصد أثناء أدائه لوظيفته قام بإستعمال بيانات ومعلومات غير صحيحة.(الامر رقم 81-71، 1971)

د-العقوبات المفروضة في حالة ممارسة المهنة بصفة غير مشروعة:

حسب المادة 11 من الأمر 71/81 فإن كل من لم يتحصل على الاعتماد أو تم سحب الرخصة منه وقام بممارسة المهنة بصفة غير مشروعة، يتعرض لعقوبة الحبس من مدة تتراوح بين 3 أشهر و3 سنوات وغرامة من 5000 دج إلى 50000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.(الامر رقم 81-71، 1971)

ه-تحديث مهنة الاستشارة الجبائية:

تم تحديد آخر تحديث لمهنة الاستشارة الجبائية بموجب المادة 54 من قانون المالية لعام 2010، حيث ينص على تنظيم المستشارين الجبائيين ضمن مجلس للنقابة. كما يتيح لوزير المالية تفويض بعض أو جميع صلاحياته المنصوص عليها في هذا النص. وبالرغم من أن تنظيم وتسيير المجلس كان من المفترض أن يتم تحديده من خلال اللوائح، إلا أنه منذ عام 2010 لم يتم تفعيل هذه المادة ولم يرى هذا المجلس النور حتى اليوم.(قانون المالية 2010، 2010)

المطلب الثالث: مهام والتزامات المستشار الجبائي:

تعتبر مهنة الاستشارة الجبائية مهنة حساسة نظرا للمسؤوليات التي تقع على عاتق مؤديها، على هذا الأساس سندرس المواصفات التي ينبغي أن تتواجد في ممارس المهنة والمسؤوليات والمهام التي تقع على عاتقه.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

الفرع الأول: مواصفات المستشار الجبائي:

تُظهر خدمات الاستشارة الجبائية ضرورة استجابة للمستجدات والتعقيدات المتزايدة في مجال الأعمال، وخاصة في المجال الجبائي. ويجب أن يتمتع المستشار الجبائي الذي تعينه المؤسسة بثقة كبيرة، وهو ما يتطلب أن تتوفر فيه مجموعة من المؤهلات المهنية والأخلاقية وقدرة على إدارة المخاطر الجبائية بشكل فعال، بالإضافة إلى تقديم نصائح ملائمة للاستفادة من الفرص الجبائية المتاحة. وفيما يتعلق بالكفاءة، إن جودة الاستشارات الجبائية تعتمد على توفر المستشار الجبائي على العناصر التالية: (بوعلام، 2005، صفحة 15)

- المتطلبات الشخصية للمستشار: يجب أن يتمتع المستشار الجبائي بالكفاءة العملية والعلمية، وأن يكون لديه تخصص واضح وتدرج مهني يمكنه من مواكبة التطورات المستمرة في المجال الجبائي. هذه المؤهلات تتيح له تقديم استشارات دقيقة وفعّالة.
- العلاقة مع الزملاء: يجب على المستشار الجبائي الالتزام بقواعد السلوك المهني والتعاون مع زملائه، إضافة إلى السعي لتحقيق رضا العملاء من خلال تقديم استشارات موثوقة ومفيدة.
- أداء الاستشارات: يتعين على المستشار الجبائي أن يقدم أقصى درجات العناية في تنفيذ المهام الموكلة إليه، حيث لا يقتصر دوره على تقديم النصائح فقط، بل يجب عليه أيضاً التحذير المبكر من المخاطر الجبائية المحتملة. يتطلب الأمر تقديم استشارات دقيقة مع مراعاة مصلحة العميل. (بوعلام، 2005، صفحة 15)

الفرع الثاني: مهام المستشار الجبائي:

- تقديم الاستشارات بصفة شخصية او عامة
- إعداد التصريحات الجبائية

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- التدقيق في الانذارات
- التصرف بصفة الوكيل وتقديم الشكاوى للإدارات الجبائية
- تمثيل موكله والدفاع عنه أمام القضاء في حالة المنازعات الجبائية
- تقديم النصائح والآراء التي تصب في مصلحة الموكل
- التخطيط والتدقيق الجبائي (الجريدة الرسمية الجزائرية ، 1971)

الفرع الثالث: التزامات المستشار الجبائي ومسؤولياته: (قدراوي، دور المستشار الجبائي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة، 2023

2024، الصفحات 44-48)

أ- الصدق والنزاهة:

وفقاً لمجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين IESBA، يجب على المستشارين الجبائيين أن يتسموا بالوضوح والصدق في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية. ويعني ذلك أنهم ملزمون بالتصرف بأمانة في جميع تفاعلاتهم مع عملائهم، والسلطات الضريبية، وأي علاقات مهنية أو تجارية أخرى. لا يجوز لهم القيام بأي فعل متعمد يؤدي إلى التضليل، سواء كان ذلك عن طريق الإهمال أو الإغفال. لا يجوز ربط المستشار المحاسبي أو الجبائي بتقارير أو إقرارات أو اتصالات تحتوي على معلومات يعتبر المحاسب أنها: تحتوي على بيانات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري، أو تم تقديمها بشكل متهور، أو تم إخفاء أو حذف معلومات مهمة مما يؤدي إلى التضليل. قبل قبول أي مهمة، يجب على المستشار الضريبي أن يتحقق بدقة مما إذا كان يستطيع أداء المهمة مع مراعاة التزاماته وكفاءته. (IESBA, 2021, p. 19)

ب- الاستقلالية والموضوعية:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

يتعين على المستشار الجبائي أن يتمتع بالاستقلالية والنزاهة دون تحيز، ما يضمن الموضوعية والمصداقية في الاستشارات التي يقدمها. فهو ليس في موقع يتيح له اتخاذ قرارات مباشرة، بل يقتصر دوره على تقديم النصائح والمشاركة في اتخاذ القرارات دون أن يكون ملزمًا بذلك. (توتة و الحاج احمد فوزي، 2022، صفحة 3) ، فإن المستشار الجبائي يجب أن يلتزم بمبادئ الاستقلالية في جميع تعاملاته المهنية، ويُشدد على ضرورة الموضوعية عند تقييم وقائع القضية دون التأثير بأية مصالح تجارية أو تضارب في المصالح (Walpole & Salter, 2014, p. 344).

من جانب آخر، تركز توجيهات CFE على أهمية أن يتسم المستشار الجبائي بالاستقلالية الأخلاقية والفكرية والمهنية خلال أداء مهامه، مع مراعاة المصالح المتضاربة بين المستشار، العميل، السلطات الضريبية والأطراف الأخرى المعنية. يتطلب مبدأ الاستقلال أن يعمل المستشار الجبائي بما يخدم مصلحة العميل المثلى، مع ضمان أن تكون هناك تدابير فعالة لإدارة تضارب المصالح الناجم عن دوره كوكيل (CFE Tax Advisers Europe, 2012).

ووفقًا لـ AICPA ، يوجد اختلاف مهم بين ممارسة المحاسبة والمراجعة من جهة، وبين ممارسات الاستشارات الجبائية من جهة أخرى، حيث يتم استبدال شرط الاستقلالية بمفهوم الدفاع عن مصلحة العميل في الاستشارة الجبائية. وعلى الرغم من أهمية استقلالية الحكم في المحاسبة، إلا أن المستشار الجبائي يُطلب منه في كثير من الأحيان الدفاع عن مصلحة عملائه (AICPA, 2018).

تشير IFAC إلى أن المستشار الجبائي يجب أن يسعى لتقديم استشارات تتماشى مع المعايير والقوانين المهنية المعمول بها. كما يجب تجنب المواقف التي تؤدي إلى تضارب المصالح أو تؤثر على مصداقية المستشار. علاوة على ذلك، ينبغي أن يتعامل المستشار الجبائي بشفافية مع عملائه بشأن المخاطر المحتملة المرتبطة بالنصائح المقدمة، مع توضيح أساس هذه النصائح. في حال كانت هناك مخاطر مثل احتمال فرض غرامة ضريبية، يجب على المستشار إخطار

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

العميل وتقديم حلول لتخفيف هذه المخاطر، مثل الإفصاح عنها في التصريح الضريبي. كما يجب أن يكشف المستشار عن أي عمولات أو حوافز يتلقاها من أطراف ثالثة تتعلق بمشورة معينة يقدمها للعميل (IFAC, 2019).

ج-الكفاءة المهنية:

يجب على المستشار الجبائي أن يمتلك الخبرة المهنية المناسبة والمؤهلات العلمية، خاصة في المجال الذي يعمل فيه، مثل الجباية والمحاسبة. توتة & الحاج احمد فوزي (2022, p. 3), ويشترك جميع الخبراء في الرأي بأن مبدأ الكفاءة المهنية يتطلب أربعة شروط أساسية. أولاً، ينبغي تقديم الخدمة بكفاءة واحترافية. ثانياً، يجب على المستشار الحفاظ على تحديث معرفته ومهاراته المهنية، إذ تشدد منظمة CFE على ضرورة أن تشجع المنظمات الضريبية المهنية أعضائها على الاستمرار في تنمية مهاراتهم ومعرفتهم التقنية بعد التخرج، وتوفير التسهيلات اللازمة لمواصلة التعليم المهني. ثالثاً، يجب على المستشار توخي العناية الكافية في فحص وضع العميل بما يتناسب مع أي تصريح أو إجراء يتم اتخاذه نيابة عنه. رابعاً، يجب على المستشار ضمان تطبيق القوانين الضريبية بشكل صحيح بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل حالة (CFE Tax Advisers Europe, 2012)

وفقاً لإرشادات الممارسات الجيدة التي قدمتها الجمعية الدولية للمحاسبين IFAC، تضيف المنظمة إلى ما ذكر سابقاً أنه يجب:

- ألا يقوم المستشار بأداء أي عمل مهني لا يتوافق مع مؤهلاته، ما لم يحصل على الدعم المناسب من مختصين

مؤهلين في حال تطلب الأمر ذلك، مع مراعاة السرية الكاملة لبيانات العميل.

- يجب على المستشارين الجبائيين تقديم المشورة في إطار الأهداف التجارية وغير التجارية لعملائهم، مع مراعاة

الحقائق والظروف الخاصة بكل حالة.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- في حال وجود أكثر من تفسير قانوني يمكن الدفاع عنه، يجب على المستشار الجبائي النظر في كل حالة بشكل منفصل استنادًا إلى الحقائق والظروف الفردية، حيث يظل العميل هو صاحب القرار النهائي بشأن الموقف (IFAC, 2019).

د-السرية(الخصوصية):

يُعتبر مبدأ السرية أو الخصوصية من المبادئ الأساسية في العلاقات المهنية والتجارية، ويقضي باحترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء هذه العلاقات، يُعد هذا المبدأ التزامًا مهنيًا وتعهدًا قانونيًا قابلاً للتنفيذ، ويخضع لرقابة تنظيمية في العديد من البلدان. يُفرض على المستشار الجبائي عدم كشف المعلومات المتعلقة بالعميل لأي شخص آخر، ما لم يحصل على إذن من العميل أو يكون هناك واجب قانوني للقيام بذلك إضافة إلى ذلك، إذا كانت هناك ضرورة قانونية للإفصاح عن المعلومات، مثل حالة "الإذار المبكر"، يجب على المستشار إخطار العميل بهذا الواجب القانوني. وفي حال وجود أي شك حول ضرورة الإفصاح أو وجود خطر من اعتراض العميل، ينبغي استشارة محام مختص (IFAC, 2019) يتعلق واجب السرية بكل المعلومات التي يُفصح عنها للمستشار من قبل العميل أو التي يتعرف عليها المستشار أثناء أو بعد تنفيذ مهمته. ويشمل هذا الواجب جميع الموظفين المرتبطين بالمستشار، حيث يجب عليهم الالتزام بنفس معايير السرية لحماية المعلومات وعدم استخدامها بشكل غير مصرح به (CFE Tax Advisers Europe, 2012)

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون الاستشارات الجبائية دقيقة وفعالة بناءً على الحقائق المتاحة، ويجب أن يتم الإفصاح عن كافة الحقائق ذات الصلة بشكل عادل ومتكامل عندما يقتضي القانون ذلك. كما يجب أن يعكس أي إفصاح القرار المهني الذي يستند إلى تحليل شامل لجميع الحقائق المعنية والقوانين ذات الصلة. (IFAC, 2019) وبالتالي،

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

يتعين على المستشار الجبائي تقديم الاستشارة بنزاهة ووفقاً للمعايير العلمية، مع الحفاظ التام على سرية معلومات العميل التي يتم تخزينها على أي وسيلة، سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو غيرها، لضمان عدم الاطلاع عليها من قبل أي طرف غير مخول. (الركاكي، 2020، صفحة 53)

هـ-المسؤوليات الأخرى:

- المسؤولية الشخصية :

يعمل المستشار الجبائي بشكل مستقل ويتحمل المسؤولية الكاملة عن عمله، بالإضافة إلى عمل الموظفين الذين يعملون تحت إشرافه. في حال تم تقديم المشورة الضريبية من خلال شركة، يجب أن تكون الشركة تحت إشراف مستشارين جبائيين مؤهلين، ويتعين أن يكون هؤلاء المستشارين هم من يتولون إدارة الشركة. وإذا كانت الشركة تقدم أيضاً خدمات مهنية أخرى، فإنه يجب أن يتحمل مستشار جبائي مؤهل أو أكثر المسؤولية المحددة عن تقديم المشورة الجبائية (CFE Tax Advisers Europe، 2012).

- الالتزامات الشخصية :

يجب على المستشار الجبائي أن يضمن تغطية المخاطر المتعلقة بمسؤوليته عن الأضرار التي قد تنشأ نتيجة للإهمال المهني أو أي مطالبات قانونية مشابهة، من خلال الحصول على تأمين مهني مناسب للتعويض عن الأضرار المحتملة (CFE Tax Advisers Europe، 2012)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الامتثال الضريبي:

يعد الامتثال الضريبي من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها النظام الاقتصادي في تأمين الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة وضمان استقرار المالية العامة. ومع تعقيد الأنظمة الضريبية وتنوعها، تبرز الحاجة إلى تطوير آليات فعالة تضمن التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين السارية. نقوم في هذا المبحث بدراسة كل ما يتعلق بالامتثال الضريبي بإعتباره بالغ الأهمية لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية على حد سواء.

المطلب الأول: تقديم عام للامتثال الضريبي:

الفرع الأول: مفهوم الامتثال الضريبي:

- **التعريف الأول:** أبسط تعريف يمكن اعطائه للامتثال الضريبي هو أنه التزام المكلفين بتنفيذ أحكام القانون الجبائي، حيث يمكن قياس عدم الامتثال عن طريق " الفجوة الضريبية " والتي تمثل الفرق بين الإيرادات الضريبية الفعلية والإيرادات الضريبية الحقيقية التي يجب أن تحصل خلال فترة زمنية معينة، فعندما تكون هاتين النسبتين متساويتين يكون الامتثال الضريبي بنسبة 100%. (النجار، 2019، صفحة 03)
- **التعريف الثاني:** حسب الدراسة التي قام Cuccia بإجرائها في البرازيل سنة 2013 فقد عرف الامتثال الضريبي على أنه: إتمام تقديم التصريحات الضريبية في الوقت المحدد والإبلاغ بدقة عن المسؤولية الضريبية وفقاً للقانون الضريبي الساري عند تقديم التصريح. كما يمكن تعريف الامتثال الضريبي على أنه مدى التزام المكلف بالضرائب بالقوانين الضريبية في بلاده أو عدم التزامه بها. بمعنى آخر، يشير الامتثال الضريبي إلى الوفاء بجميع الالتزامات الضريبية المنصوص عليها في القانون طوعاً وبدون إكراه (Hantono, 2021).

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- **التعريف الثالث:** هو المبلغ الذي تعتبر الدولة أنه مستحق قانونيًا من قبل دافعي الضرائب. يشمل الامتثال للروح والنصوص القانونية، حيث يتطلب من المكلفين بالإبلاغ عن جميع مصادر دخلهم ودفع الضرائب المستحقة وفقًا للقوانين واللوائح السارية، بالإضافة إلى الالتزام بأحكام المحاكم والعمل بالنصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بالضرائب. ويتطلب ذلك تقديم التصريحات الضريبية بشكل كامل، الإفصاح عن الدخل الخاضع للضريبة، ودفع الضرائب في الوقت المحدد دون الحاجة إلى انتظار إجراءات المتابعة من السلطات المعنية (Mohd Rizal palil, 2011, p. 14).
 - **التعريف الرابع:** يشير إلى تقديم دافع الضرائب لجميع الإقرارات الضريبية المطلوبة في الوقت المحدد، وفقًا لقوانين الإيرادات الداخلية واللوائح المعمول بها وقت تقديم التصريح. يعتبر المكلفون الذين يمثلون ضريبيًا هم من يصرحون بدقة وصحة عن دخلهم ويدفعون ضرائبهم في المواعيد المحددة (Rillstone, 2015, p. 16).
 - **التعريف الخامس:** الامتثال الضريبي يعكس مدى التزام المكلفين بالقواعد والأنظمة الضريبية المعمول بها (James O Alabede . zaimah zainol ariffin, 2011).
 - **التعريف السادس:** كما يمكن تعريفه على أنه عملية الوفاء بالالتزامات القانونية للمكلفين بالضريبة، من خلال تسديد الضرائب المستحقة، وتقديم التصريحات اللازمة حول المداخيل، بالإضافة إلى توفير الوثائق والتفسيرات التي تطلبها السلطات الضريبية (Helhel yasim, 2014).
- بناءً على ذلك، يمكن القول إن الامتثال الضريبي يعكس مدى التزام المكلفين بتسديد الضرائب كجزء من واجباتهم القانونية تجاه الحكومة من خلال الإفصاح عن دخولهم وأرباحهم لدى الإدارة الضريبية في الوقت المناسب.
- الفرع الثاني: أبعاد الامتثال الضريبي:**

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

توجد أربعة أبعاد للامتثال الضريبي:

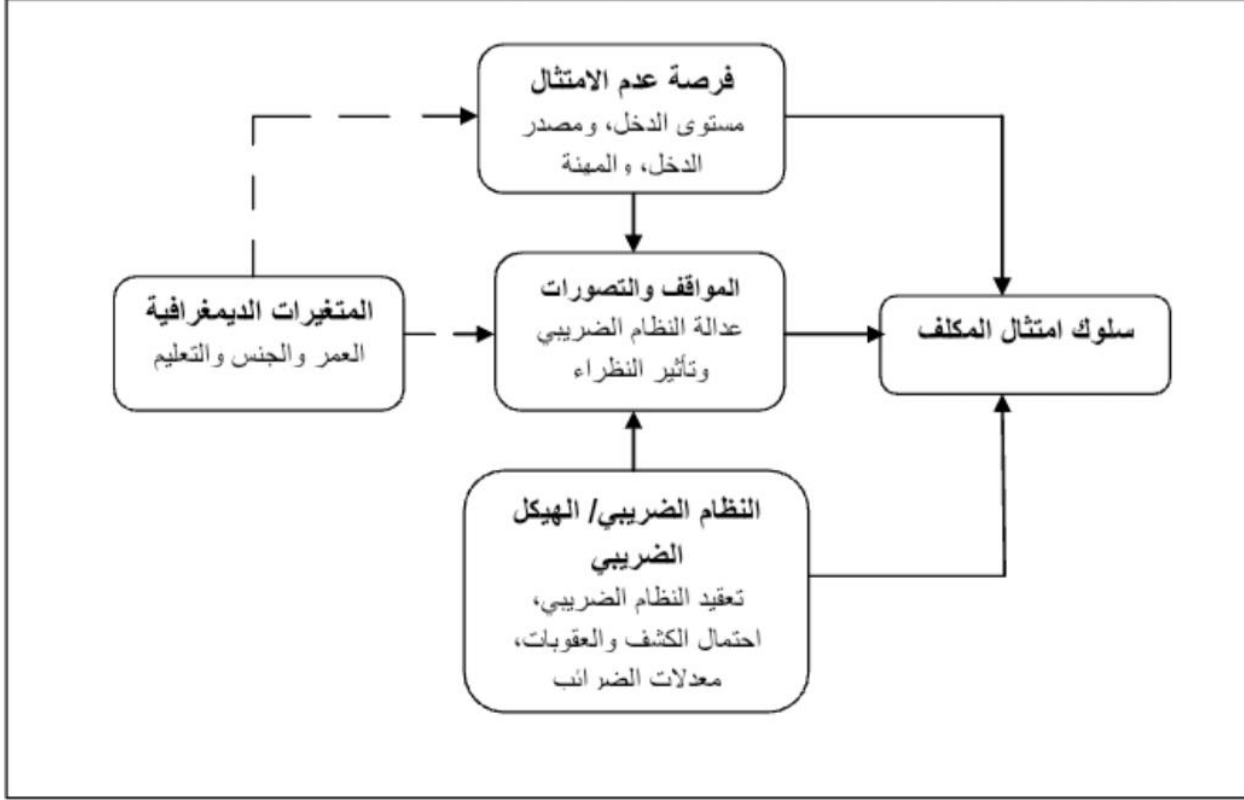
- الامتثال في التسجيل الضريبي
- الامتثال في تقديم التصريحات الجبائية قبل أو في موعدها
- الامتثال في تسديد الضرائب قبل أو في أجل استحقاقها
- الامتثال في التصريح والإقرار عن كافة المعاملات والالتزامات الجبائية بدقة. (الباقي، 2022، صفحة 151)

الفرع الثالث: نماذج الامتثال الضريبي: (الضابط، 2019، الصفحات 113-114)

أ- نموذج فيشر وآخرون لسنة 1992:

بدأت الأبحاث تتزايد في موضوع الامتثال الضريبي منذ سبعينيات القرن الماضي، وقد كانت أول محاولة لتطوير نموذج للامتثال الضريبي سنة 1992، فقد قام فيشر وآخرون بوضع نموذج يصنف المتغيرات إلى 4 مجموعات رئيسية، وهو يجمع بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية وإطار عمل مفاهيمي صالح لفهم سلوك الامتثال الضريبي.

الشكل رقم(1-1): نموذج الامتثال الضريبي ل فيشر واخرون 1992



يشير فيشر في هذا النموذج إلى أن المتغيرات الديمغرافية تؤثر بشكل غير مباشر على امتثال المكلفين بالضريبة من

خلال تأثيرها على الفرص والمواقف والتصورات لعدم الامتثال. حيث تم إثبات وجود علاقة إيجابية بين العمر وسلوك

الامتثال الضريبي فالشباب أكثر استعداد لتحمل المخاطر، كما تبين أن الاناث أكثر ميلا للامتثال الضريبي من

الذكور، وكذلك مستوى التعليم العام يرتبط بشكل كبير مع التهرب الضريبي.

كذلك تؤثر فرصة عدم الامتثال بشكل مباشر على امتثال دافعي الضرائب من خلال مستوى الدخل ومصدر الدخل

والمهنة وبشكل غير مباشر من خلال المواقف والتصورات، فقد تم ملاحظة أن أصحاب الدخل المرتفع أكثر ميلا

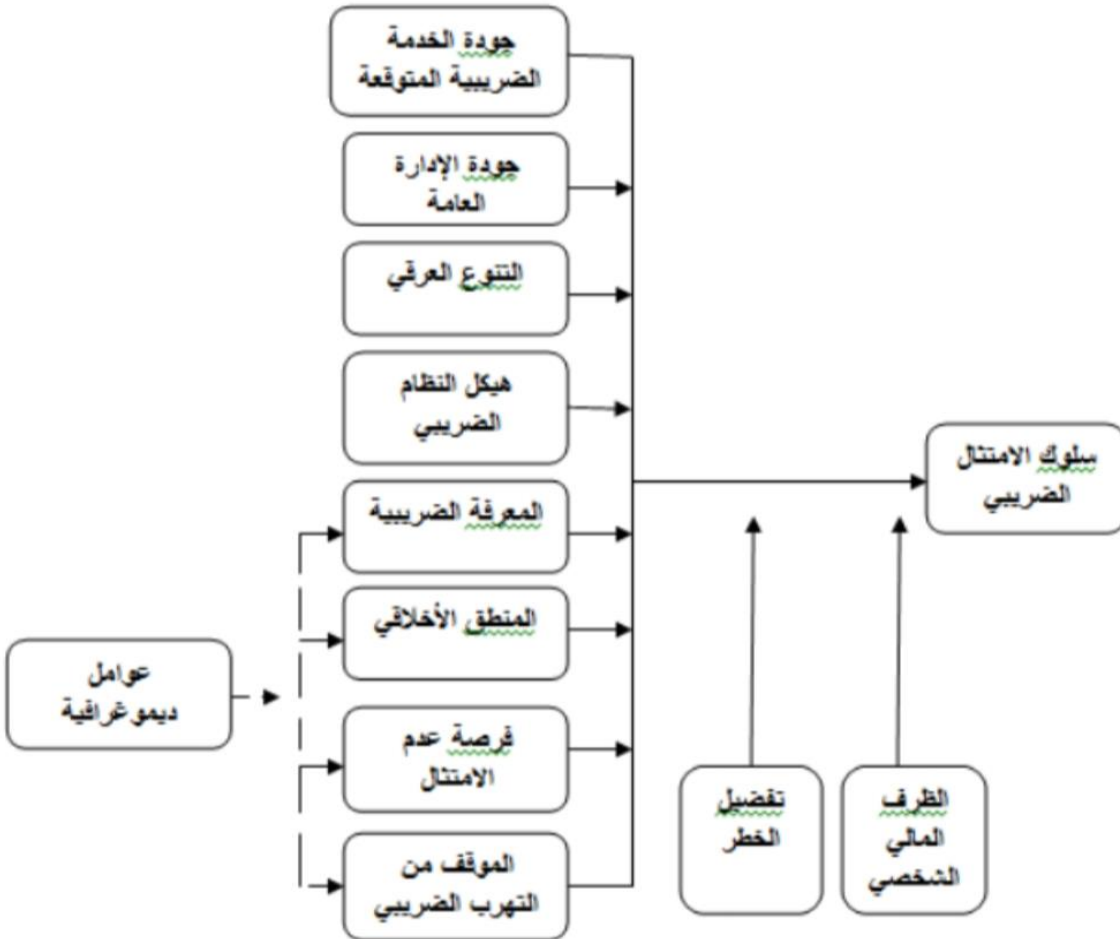
لارتكاب التهرب الضريبي. (leung, 2009)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

ب- نموذج العبيدي واخرون لسنة 2011:

بعد دراسة فيشر تم القيام بعدة دراسات أخرى تهدف إلى تطويرها أخذة بعين الاعتبار متغيرات وعوامل أخرى تؤثر على قرار الامتثال الضريبي، من أبرز هذه الدراسات دراسة العبيدي التي تقترح توسيع نموذج فيشر حتى يصبح متضمنا لجودة الخدمة الضريبية المتصورة وجودة الإدارة العامة والتنوع العرقي إضافة إلى الحالة المالية للمكلف بالضريبة

الشكل رقم (1-2): نموذج العبيدي و اخرون سنة 2011



الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

تتناول هذه الدراسة تأثير جودة الإدارة العامة كمتغير مستقل على سلوك امتثال دافعي الضرائب، وتسلب الضوء على مجموعة من الدراسات التي تتناول هذا التأثير عبر مفهومي العقد النفعي والعقد الاجتماعي بين الحكومة والمواطنين . تشير هذه الدراسات إلى وجود ارتباط إيجابي قوي بين إدراك دافعي الضرائب للفوائد التي يمكنهم الحصول عليها من الخدمات السياسية واستعدادهم للامتثال للقوانين الضريبية. فإذا كان مزيج السلع السياسية المقدمة من الحكومة لا يتناسب مع تفضيلات دافعي الضرائب أو إذا كان هناك فساد يؤدي إلى انخفاض معدل التحويل، فقد يشعر دافعو الضرائب بأن العقد المبرم مع الحكومة قد فقد جاذبيته، مما قد يؤدي إلى تقليل التزامهم الضريبي. (James O Alabede, zaimah zainol ariffin, 2011)

بالإضافة إلى ذلك، تناقش الدراسة تأثير جودة الخدمات الضريبية التي تقدمها الإدارة الضريبية على مستوى امتثال دافعي الضرائب. فمثل أي مؤسسة أخرى في القطاع العام، تُعد جودة الخدمة في الإدارة الضريبية أمرًا حيويًا، حيث أن تقديم خدمات جيدة ودعوة دافعي الضرائب للتعاون مع الإدارة كمؤسسة خدمة يمكن أن يعزز استعدادهم للامتثال طوعياً للأنظمة الضريبية، مما يساهم في زيادة الامتثال الضريبي بشكل عام.

كما تتطرق الدراسة إلى تأثير التنوع العرقي في نيجيريا على سلوك الامتثال الضريبي، حيث يشير إلى أن التنوع العرقي قد يساهم في تفسير الفروق في مستوى الامتثال الضريبي داخل مجتمع متعدد الأعراق. من ناحية أخرى، تضيف الدراسة عاملين مهمين آخرين هما تفضيل المخاطر والوضع المالي لدافع الضريبة، حيث أنه عندما يُنظر إلى دفع الضرائب كخسارة، قد يكون هناك استعداد أكبر لتحمل مخاطر تؤدي إلى عدم الامتثال. أما إذا كانت الضرائب تعتبر مكسبًا، فإن ذلك قد يعزز من الالتزام. كما أن الوضع المالي لدافع الضريبة يمكن أن يؤثر بشكل إيجابي أو سلبي على استعدادهم للامتثال؛ فالشخص الذي يشعر أن نفقاته تتجاوز دخله قد يكون أكثر ميلاً لعدم الامتثال، بينما

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

الشخص الذي يتمتع بوضع مالي مستقر يكون أكثر استعدادًا للامتثال للأنظمة الضريبية (James O Alabede , zaimah zainol ariffin ، 2011).

المطلب الثاني: محددات الامتثال الضريبي والعوامل المتحكمة فيه:

الفرع الأول: محددات الامتثال الضريبي:

أ- معدل الضريبة:

إن السبب الرئيسي لظهور الاقتصاد الموازي وتناميته هو ارتفاع العبء الضريبي الذي على عاتق المكلفين. فمع ارتفاع الضرائب المفروضة على الدخل المصرح به، يلجأ الأفراد إلى تقليص الدخل المصرح به لتقليل العبء الضريبي. تشير بعض دراسات اقتصاد الجريمة إلى أن الامتثال الضريبي يتأثر بمعدلات الضرائب المفروضة، لكن المناهج النظرية والتجريبية تقدم نتائج متباينة حول كيفية تأثير الضرائب على الدخل المعلن. ففي حين تفترض النماذج النظرية أن الامتثال الضريبي قد يزداد مع زيادة معدلات الضرائب، توصلت معظم الدراسات التجريبية إلى أن الضرائب المرتفعة لا تشجع بالضرورة على الامتثال الضريبي. رغم ذلك، لا شك أن هناك علاقة بين الامتثال الضريبي والعبء الضريبي، لكن الطريقة التي يستجيب بها الامتثال للتغيرات في العبء الضريبي تحتاج إلى مزيد من التحليل المتعمق. (باي و عياد، 2022، صفحة 25)

ب- التدقيق الجبائي:

أظهرت العديد من الدراسات أن عمليات التدقيق الضريبي تساهم بشكل إيجابي في تقليل التهرب الضريبي. في أنظمة التقييم الذاتي، تلعب عمليات التدقيق دورًا مهمًا في زيادة الامتثال الطوعي من خلال تشجيع دافعي الضرائب على

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

أن يكونوا أكثر حرصًا في تقديم تصريحاتهم الضريبية والإبلاغ عن جميع الدخل وطلب الخصومات الصحيحة. كما أن غياب الرقابة الضريبية لفترة طويلة قد يخلق شعورًا بالأمان لدى الأفراد ويزيد من احتمالية التهرب الضريبي، لكن عمليات التدقيق المنتظمة تساهم في تقليل هذا الشعور، حيث تذكر الأفراد بإمكانية الخضوع للتدقيق وتزيد من وعيهم بالقوانين والإجراءات الضريبية، مما يعزز امتثالهم للضرائب. (باي و عياد، 2022، صفحة 25)

ج-الكشف والعقوبات والغرامات:

تظهر الدراسات أن التهديد بالكشف والعقاب من قبل السلطات الضريبية يعزز سلوك الامتثال الضريبي لدى الأفراد. في هذا السياق، يدفع المواطنون إلى دفع ضرائبهم خوفًا من المراقبة والعقوبات المحتملة من الحكومة. يُعتبر الردع الهدف الأساسي هنا، حيث تحدد العقوبات الضريبية السلوك المقبول وتمنع التهرب الضريبي. في نظام التقييم الذاتي، يكون دافع الضرائب الذين يرغبون في الامتثال على دراية بالطرق الصحيحة لذلك، سواء كان ذلك لتجنب العقوبات القانونية أو لتلبية المعايير الاجتماعية والشخصية. (باي و عياد، 2022، صفحة 26)

د-الخدمات الحكومية:

تعتبر الدراسات التي تربط بين الخدمات الحكومية وقرار الامتثال الضريبي قليلة، لكنها تشير إلى أن الامتثال يرتبط بشكل مباشر بكيفية إنفاق الحكومة للإيرادات. عندما تُستخدم الإيرادات في مجالات مفيدة مثل التعليم والصحة والنقل، فإن ذلك يعزز من الامتثال الطوعي. على العكس، إذا شعر المواطنون أن الحكومة تصرف الأموال على أمور غير ضرورية أو لا تخدم مصالحهم، فقد يؤدي ذلك إلى شعورهم بالخيانة ويحفزهم على التهرب الضريبي. (باي و عياد، 2022، صفحة 26)

هـ-دور إدارة الضرائب:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

من الواضح أن لمصلحة الضرائب دوراً مهماً في تقليل الفجوة الضريبية وزيادة الامتثال الطوعي. وقد تمت الإشارة الى أن الحكومة ومصلحة الضرائب يجب أن تكونا فعالين بشكل مستمر في إدارة النظام الضريبي لتقليل التهرب الضريبي، حيث تلعب الحكومة دوراً أساسياً في تصميم الأنظمة الضريبية وآليات التحصيل. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تمتلك نظاماً اقتصادياً مستقراً لضمان زيادة الامتثال، وتعظيم الإيرادات، وكسب احترام دافعي الضرائب.

(باي و عباد، 2022، صفحة 26)

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على مستوى الامتثال الضريبي:

أ- المعرفة الضريبية:

بالأخص في الأنظمة التي تعتمد على التقدير الذاتي من قبل المكلفين بالضريبة، تلعب المعرفة الضريبية دور هام، إذ أنه بوجود المعرفة الضريبية اللازمة لدى المكلفين يتمكنون من معرفة التزاماتهم الجبائية والامتيازات التي لهم. يمكن تطوير وتنمية المعرفة الضريبية من خلال الاطلاع على القوانين، الصحف، الكتب المتعلقة بالجبائية، الاستفسار من موظفي

الضرائب. (كميلية، 2024، صفحة 332)

ب- الوعي الضريبي:

يساهم التثقيف الضريبي الجيد في زيادة الوعي الضريبي وبالتالي زيادة الامتثال والالتزام الضريبي. (كميلية، 2024، صفحة

332)

ج-العوامل الأخلاقية والمبادئ:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

إن تحلي المكلف بالأمانة والاستقامة والانضباط وامتلاكه لقواعد أخلاقية نبيلة يؤدي إلى تعزيز سلوك الامتثال

الضريبي. (مجلة دراسات محاسبية و مالية ، 2023، صفحة | 311)

د-العوامل الاجتماعية:

إن النظرة التي ينظر بها المجتمع للمكلفين العازفين عن دفع المستحقات الضريبية التي عليهم تلعب دورا كبيرا في التأثير

على سلوك الامتثال الضريبي فإذا تم اعتبارهم في المجتمع متهربين ومخالفين للقانون، سيدفع المكلفين للالتزام والامتثال

الضريبي لتفادي الازدراء الاجتماعي. (مجلة دراسات محاسبية و مالية ، 2023، صفحة 311)

هـ-الأسباب التشريعية:

يخلق النقص في التشريع الضريبي وعدم احكام صياغة النصوص ثغرات يستفيد منها المكلفون ويأخذونها كسبب لعدم

الامتثال الضريبي.

كما أن تنفيذ الإجراءات القانونية بشكل صحيح ومنح المكلفين امتيازات وإعفاءات جبائية يساعد في تعزيز الامتثال

الضريبي. (مجلة دراسات محاسبية و مالية ، 2023، صفحة 311)

الفرع الثالث: عناصر عدم الامتثال الضريبي:

" يعتبر قرار الامتثال الجبائي من عدمه ظاهرة اقتصادية عاجلها العديد من المفكرين من بينهم Graeme

Cooper الذي قسم مكونات عدم الامتثال الضريبي إلى ما يلي:

- الضريبة على الدخل من الأنشطة المشروعة التي لم يتم إبلاغ السلطات الجبائية عمدا بها (لتهرب الضريبي).

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- الضريبة على الدخل من الأنشطة المشروعة حيث تم حذف الدخل عن غير قصد (خطأ دفع الضرائب).
- ضريبة الدخل من الأنشطة غير المشروعة (الاقتصاد السري).
- مبالغ الضريبة المستحقة ولكن لم يتم دفعها إلى المصالح الجنائية عند الإبلاغ عن الدخل (فشل إداري).
- في بعض الأحيان لا تدفع الضريبة لأن دافع الضرائب يعتمد على فاعلية ملحا ضريبي اصطناعي (تجنب دفع الضرائب).

لم يتم دفع الضريبة لأن مسؤولية دافع الضرائب عن دفع الضريبة على الدخل غير واضحة في القانون (غموض). "(باي و عياد، 2022، صفحة 25)

المطلب الثالث: أنواع الامتثال الضريبي:

الفرع الأول: الامتثال الضريبي الطوعي:

أصبح مصطلح الامتثال الطوعي للمكلفين بالضريبة شائعا في المؤلفات التي صدرت في الآونة الأخيرة. يمكن التعريف بهذا النوع من الامتثال على أنه حالة ذهنية تجعل الافراد الملتزمين بدفع الضريبة متقبلين لها على انها واجب هام ينبغي القيام به، هذا القبول يجعلهم ممثلين بمحض ارادتهم دون أن تقوم الإدارة الجبائية باستعمال الأساليب الردعية من عقوبات وغرامات.

يقصد بالامتثال الطوعي أيضا عدم لجوء المكلفين إلى الأساليب غير الشرعية لتخفيض العبء الضريبي الذي على عاتقهم، ومن بين تلك الأساليب: التخفيض في الدخل الخاضع للضريبة عن قصد، الرفع من قيمة المبالغ القابلة للخصم، التأخر في تسديد الضرائب والاحتيايل. (مصطفى، 2021، صفحة 31)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

الفرع الثاني: الامتثال القسري للمكلفين:

ينتج هذا النوع عن ممارسة الإدارة الجبائية لسلطتها، الأمر الذي يدفع المكلفين إلى الالتزام بالقوانين والالتزامات التي على عاتقهم إجبارا تجنباً للرقابة الجبائية التي تقررها الإدارة الجبائية والتي ينجر عليها عقوبات وغرامات إضافة إلى الحقوق المستحقة.

يمكن تعريفه أيضا على أنه الالتزام و احترام القوانين الجبائية من قبل المكلفين لعلمهم بإمكانية و فعالية الإدارة الجبائية في كشف و الممارسات غير الشرعية و تحديد المتهربين عن طريق القيام بالرقابة و ردعهم باستعمال الغرامات و العقوبات المقررة قانونا و بالتالي يكون الدافع للامتثال الضريبي هو الخوف من تفتن الإدارة الجبائية إلى الممارسات غير القانونية رغم عدم اقتناعهم بفكرة دفع الضريبة دون الحصول على فائدة و مقابل مباشر يصب في مصلحتهم على عكس الامتثال الضريبي الطوعي الذي يعكس رغبة الافراد في الالتزام بالقوانين. (مصطفى، 2021، صفحة 31)

الفرع الثالث: متطلبات تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي:

"تسعى العديد من الأنظمة الضريبية في دول العالم إلى تحقيق أكبر درجة من الامتثال الضريبي، خاصة ما يعرف بالطوعي أو الارادي وذلك من خلال العمل على التطوير الذاتي والمهني والمعرفي للموظفين في الإدارات الضريبية، في كيفية جذب المكلفين بطرق ودية دون اللجوء إلى العقوبات والأساليب الردعية، فتحقيق الامتثال الضريبي الطوعي يتطلب استحداث آليات في كل المجالات الضريبية التي تساعد على توليد ضرائب جديدة وجودة في التحصيل، وفي نفس الوقت الحفاظ على ولاء المكلف بالضريبة باعتباره محور مهم في تفعيل الامتثال الضريبي وإنجاح النظام الضريبي." (سليمة و عيسى، 2023، صفحة 197)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

المبحث الثالث: أدوار المستشار الجبائي داخل المؤسسة:

في هذه الجزئية من البحث سنقوم بدراسة دور المستشار الجبائي في القيام بالوظائف الجبائية الأساسية داخل المؤسسة.

المطلب الأول: دور المستشار الجبائي في التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوظائف الجبائية التي ينبغي على المؤسسة القيام بها وعدم اهمالها

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي:

يمكن تعريف التدقيق الضريبي كما يلي:

التدقيق الجبائي هو عملية فحص دقيقة للتصريحات الضريبية والوثائق التي يقدمها المكلفون بالضريبة، سواء كانوا أفرادًا

أو شركات، بهدف التحقق من صحة ودقة البيانات الواردة في ملفاتهم المحاسبية والضريبية، وذلك وفقًا للقوانين

الضريبية المعمول بها. هذه العملية تهدف إلى ضمان التزام المكلفين بالقوانين الضريبية وتطبيقها بشكل صحيح.

كما يمكن تعريفه على أنه العملية التي يتم من خلالها التحقق من صحة وموثوقية التصريحات الجبائية لمؤسسة معينة،

بهدف تكوين تقييم دقيق للوضع الضريبي لها، مما يساعد على ضمان استقرارها القانوني من جهة، وزيادة فعاليتها

الجبائية من جهة أخرى من خلال تحسين إدارتها الضريبية. (قدراوي، دور المستشار الجبائي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة، 2023

2024، الصفحات 124-125)

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي:

يتم تصنيف التدقيق الجبائي إلى نوعين رئيسيين:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- التدقيق الاختياري: يتم بناءً على اختيار المؤسسة وإرادتها الحرة.
- التدقيق القانوني (الإلزامي): يُنفذ بواسطة الإدارة الجبائية ويشكل تهديداً ضريبياً للمؤسسة.
- التدقيق الاختياري: يعتبر هذا النوع من التدقيق قراراً طوعياً من المؤسسة، ويشمل نوعين:
 - التدقيق الداخلي: يتم تنفيذه داخل المؤسسة عن طريق تكليف أحد الموظفين بها للقيام بالمراجعة والتأكد من التزام المؤسسة بالقوانين الضريبية. ومن أبرز عيوب هذا النوع أن المدقق لا يمتلك استقلالية كاملة في عمله.
 - التدقيق الخارجي: يتم عن طريق تعاقد المؤسسة مع مكتب تدقيق أو محافظ حسابات، مقابل أتعاب يتم الاتفاق عليها مسبقاً. يُعتبر هذا النوع أكثر استقلالية، حيث يتمتع المدقق بحرية تامة في تقديم تقاريره دون تأثيرات داخلية.
- التدقيق القانوني (الإلزامي): يُنفذ هذا النوع من التدقيق بناءً على فرضية قانونية تفرضها الإدارة الجبائية، حيث تمتلك هذه الأخيرة الحق في إجراء التدقيق وفقاً للصلاحيات التي يمنحها لها القانون، ومنها حق الاطلاع على الوثائق والبيانات ذات الصلة. (حاي، 2024)

الفرع الثالث: دور المستشار الجبائي في التدقيق الجبائي:

يلعب المستشار الجبائي دوراً مهماً في عملية التدقيق الجبائي، حيث يقوم بتقديم الحلول المناسبة للمشاكل التي قد يتم اكتشافها أثناء التدقيق. على الرغم من أن المدقق الجبائي يركز على اكتشاف المخالفات أو المشاكل الضريبية، فإن المستشار الجبائي يُستشار غالباً من قبل الشركة بعد أن تكون قد أدركت وجود مشكلة معينة. لذا، يتمثل الفرق الرئيسي بين الدورين في أن المدقق يكتشف المشكلات بينما يقوم المستشار بتقديم المشورة والتوجيه لحلها بعد تحديدها. (khelassi، 2013، صفحة 116)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

المطلب الثاني: دور المستشار الجبائي في التسيير الجبائي وتدنية المخاطر الجبائية:

إن الهدف الرئيسي من الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة الاقتصادية يتمثل في تقليل العبء الضريبي وتفادي المخاطر الجبائية فيما يلي سنحاول التطرق للتسيير الجبائي والهدف من القيام به بالإضافة إلى المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسات وكيف يقوم المستشار الجبائي بتدنيها:

الفرع الأول: تعريف التسيير الجبائي وأهدافه

أ- مفهوم التسيير الجبائي:

التسيير الجبائي هو استخدام استراتيجيات قانونية وموارد المؤسسة بشكل أمثل لتحقيق الأهداف المالية والضريبية دون مخالفة القوانين. يتمثل في تخفيض العبء الضريبي من خلال الاستفادة من الفرص القانونية المتاحة. الفرق بينه وبين الغش الضريبي هو التزامه الكامل بالإطار التشريعي. في التعريفات الفرانكوفونية، يتم ربطه بتسيير الموارد في المؤسسة وفقاً للقوانين الجبائية، بينما يرى الأنجلوسكسونيون أنه يشمل التخطيط الجبائي على المدى الطويل بهدف تحقيق القيمة وتلبية احتياجات أصحاب المصلحة. (قدراوي، دور المستشار الجبائي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة،

2023 2024، الصفحات 93-94)

ب- أهداف التسيير الجبائي:

أهداف التسيير الجبائي تتلخص في:

- تحقيق الأمن الجبائي: من خلال ضمان مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقوانين الضريبية، مما يساعد في ضمان استقرار الوضع الضريبي قبل التفكير في تقليل العبء الضريبي.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- التحكم في العبء الضريبي: عن طريق تقليص الضرائب أو تأجيلها لتوفير سيولة مالية تعزز وضع الخزينة، أو رفع العبء الضريبي لعدم الاستفادة من بعض الامتيازات الضريبية بهدف تحقيق أهداف تسييرية معينة.
- البحث عن الفعالية الجبائية: من خلال تمكين المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية والمالية والتنافسية، مما يعزز قدرتها على التنافس في السوق. (كيموش بلال و سعد، 2019، صفحة 219)

الفرع الثاني: ماهية المخاطر الجبائية وأنواعها:

أ- مفهوم الخطر الجبائي:

الخطر الجبائي يرتبط بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الضريبية، وينشأ عندما لا تلتزم المؤسسة بالمتطلبات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الضريبي، أو نتيجة لعدم الفهم الصحيح أو سوء تفسير القوانين الضريبية، أو بهدف التهرب الضريبي. وهذا قد يؤدي إلى تضرر سمعة المؤسسة أمام الجهات الضريبية، بالإضافة إلى تحملها عقوبات وغرامات مالية، فضلاً عن الوقت الضائع الذي يُحسب ضدها في حال كانت هدفاً لعملية تدقيق ضريبي من قبل الإدارة. ويُعرف الخطر الجبائي أيضاً على أنه الأعباء المالية الإضافية التي تتكبدتها المؤسسة بسبب عدم الامتثال للقوانين الضريبية، وتشمل هذه الأعباء العقوبات والغرامات. ينشأ هذا الخطر نتيجة عدم الالتزام بالتشريع الضريبي أو بسبب تعقيد النظام الضريبي وغموضه.

كما يُعرّف الخطر الجبائي على أنه أي تقاعس في تنفيذ الاستراتيجية الضريبية أو العمليات المالية أو التقارير المتعلقة بالضريبة، مما يؤثر سلباً على الأهداف المالية والتجارية للمؤسسة. قد يظهر هذا في شكل عقوبات ضريبية إضافية،

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

تضرر في السمعة، فقدان الفرص، أو أخطاء في التقارير المالية، مما يستدعي ضرورة إدارة هذا الخطر على مستويات استراتيجية وعملية.

الخطر الجبائي يتضمن منظورين: الأول يتعلق بعدم الامتثال المتعمد أو غير المتعمد للقوانين الضريبية، والثاني يشمل الإهمال أو عدم الاستفادة من الامتيازات الضريبية المتاحة، مما يؤدي إلى فقدان فرص لتقليص العبء الضريبي. (شعيب و غريسية، 2023، صفحة 83)

ب- أنواع المخاطر الجبائية:

حسب دراسة مكتب Pricewaterhouse Coopers ، تم تصنيف المخاطر الجبائية إلى نوعين رئيسيين:

1- المخاطر الجبائية المحددة:

- مخاطر المعاملات: تتعلق بالمخاطر الناجمة عن معاملات محددة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة، التي تتسم بتعقيدات ضريبية أكبر مقارنة بالأنشطة اليومية البسيطة.
- المخاطر التشغيلية: تتعلق بتطبيق القوانين الضريبية على العمليات اليومية للمؤسسة، وتزداد هذه المخاطر في العمليات الدولية مقارنة بالأنشطة المحلية.
- مخاطر الامتثال: تتعلق بمدى التزام المؤسسة بالتشريعات الضريبية، خاصة فيما يتعلق بتقديم التصريحات الضريبية. (شعيب و غريسية، 2023، صفحة 83)

- مخاطر المحاسبة المالية: ترتبط بالأخطاء المحتملة في إعداد القوائم المالية، التي تشكل الأساس للرقابة الضريبية.

2- المخاطر الجبائية العامة:

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

- مخاطر المحفظة: تشير إلى المخاطر الإجمالية التي تنشأ من تفاعل المخاطر المحددة (المعاملات، التشغيل، الامتثال).
 - مخاطر التسيير: تتعلق بإدارة المخاطر الجبائية بشكل غير منظم، مثل نقص الوثائق أو الموارد، مما يؤدي إلى فقدان المعلومات عند مغادرة الأفراد المعنيين.
 - مخاطر السمعة: تتعلق بتأثير السمعة على المؤسسة، حيث يمكن أن تؤدي المشاكل الضريبية إلى تدهور سمعة المؤسسة، مما يؤثر على علاقاتها مع العملاء والموردين.
- تتطلب هذه المخاطر إدارة فعالة للحد من تأثيراتها على المؤسسة وضمان الامتثال للأنظمة الجبائية. (شعيب و غريسية، 2023، صفحة 84)

الفرع الثالث: دور المستشار الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية:

- يتدخل المستشار الجبائي بشكل أساسي في توجيه خيارات المؤسسة في عدة مراحل استراتيجية لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق استفادة قصوى من الامتيازات الجبائية. يبدأ التدخل بتقديم استشارات خلال دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الجديدة، حيث يساهم في اختيار المشاريع التي تمنح امتيازات جبائية. كما يساعد في اتخاذ القرار بشأن نظام الخضوع الضريبي، سواء النظام الجزائي أو الربح الحقيقي، بناءً على طبيعة وحجم النشاط.
- يُعتبر اختيار نوع الضريبة، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، من الجوانب المهمة التي يحتاج فيها المستثمرون إلى توجيه مستشار جبائي لتحليل الأوعية الضريبية المناسبة بناءً على الأرباح المتوقعة. (كيموش بلال و سعد، 2019، صفحة 222)

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

إضافة إلى ذلك، يوجه المستشار الجبائي المؤسسة نحو الاستفادة من الامتيازات الجبائية مثل الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية من الوكالات الحكومية، ويوفر استشارات بشأن اختيار المصادر التمويلية المثلى، مثل الأسهم أو القروض أو الاستعجار، بناءً على التكاليف الضريبية والفوائد المرتبطة بها. كما يساعد المستشار في إدارة العجز الضريبي من خلال استراتيجيات مثل الترحيل الأمامي للخسائر.

في النهاية، يعمل المستشار الجبائي على تقليل التكاليف الجبائية وتحسين الوضع المالي للمؤسسة من خلال استغلال الأنظمة والامتيازات المتاحة. (كيموش بلال و سعد، 2019، الصفحات 222-229)

المطلب الثالث: دور المستشار الجبائي في التحسين من الامتثال الضريبي:

عند التكلم حول دور المستشار الجبائي في الرفع من الامتثال الضريبي فالمقصود هنا هو الامتثال الضريبي الطوعي الذي يكون بمحض إرادة المكلف بالضريبة فالامتثال القسري كما تم الذكر سابقا متعلق بالإدارة الجبائية. يزيد المستشار الجبائي من امتثال المكلفين للقوانين الضريبية من خلال معرفة العوامل المؤثرة عليهم والتأثير فيها. اغلب المكلفين يكونون من مجالات خارج الجباية مما يجعلهم غير ممتلكين للمعرفة اللازمة بالقوانين. كما ان بعض دافعي الضرائب بإعتقادهم أنه لا توجد عدالة ضريبية وأن أموالهم تذهب من غير مقابل على هذا الأساس تنمو لديهم الرغبة في التهرب الضريبي.

وهنا يبرز الدور الذي يلعبه المستشار فهو يمنحهم المعرفة اللازمة بالتشريعات بالإضافة لتوضيح أن أموالهم تذهب لفائدة نفقات الدولة لكنها تعود إليهم بشكل آخر، صحيح أنها ليست بشكل مباشر لكن تحسن من جودة الحياة اليومية عن طريق توفير جميع المرافق اللازمة.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

بعد زيادة المعرفة والوعي الضريبي يقوم المستشار الجبائي بشرح الامتيازات الجبائية التي يمكن للمكلف الاستفادة منها في الإطار القانوني التي قد لا يكون للمكلف علم بها.

قيام المستشار الجبائي بالتدقيق الجبائي داخل المؤسسة يجعل من المكلف يدفع الضرائب وهو متأكد من صحة ما ادلى به غير خائف من خضوعه للرقابة من طرف الإدارة الجبائية وحتى إن تم اجراء الرقابة فالمستشار الجبائي بإمتلاكه الخبرة اللازمة يستطيع القيام بالتسيير الجبائي للمخاطر الجبائية المحتملة.

على غرار ما ذكر، فإنه في حالة المنازعات الجبائية يقوم المستشار الجبائي بتمثيل المكلف وضمان حقوقه.

الفصل الأول: الاطار النظري للمستشار الجبائي و الامتثال الضريبي

الخلاصة:

في الختام، يتضح من خلال هذا الفصل أن المستشار الجبائي والامتثال الضريبي يشكلا معًا أساسًا لضمان تحقيق نظام ضريبي فعال وعادل. المستشار الجبائي لا يقتصر دوره على تقديم المشورة الضريبية فحسب، بل يمتد ليكون حلقة وصل بين المكلفين والقوانين الضريبية، مما يعزز الوعي والإلمام بالالتزامات الضريبية. من جهة أخرى، يعد الامتثال الضريبي ركيزة أساسية في تطوير النظام الضريبي وضمان توازن العدالة الضريبية.

الفصل الثاني :

الدراسات السابقة

تمهيد:

تُعد الدراسات السابقة حجر الأساس الذي يبنى عليه أي بحث علمي، حيث تمثل مرجعًا غنيًا للفهم العميق لموضوع البحث وتوفر إطارًا تحليليًا يساعد في تحديد المواقف البحثية القائمة. من خلال مراجعة هذه الدراسات، يتم اكتساب رؤية شاملة حول الجهود العلمية التي بُذلت في هذا المجال، ويستطيع التعرف على المنهجيات المستخدمة، والنتائج التي تم التوصل إليها، مما يعزز من فرص إثراء البحث الحالي وإضافة قيمة معرفية جديدة. في هذا السياق، سنتناول مجموعة من الدراسات التي تمثل محطات هامة في تطور الفهم لهذا الموضوع، بهدف رسم خريطة واضحة للاتجاهات السائدة والتحديات القائمة وتحديد موقع بحثنا.

يتضمن هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: الدراسات السابقة المحلية
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية
- المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

المبحث الأول: الدراسات السابقة المحلية:

المطلب الأول: الدراسات المحلية باللغة العربية:

الدراسة الأولى:

هي عبارة عن مذكرة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان " دور المستشار الجبائي في المردودية المالية للمؤسسة " للمتخرج قدر اوي شعيب، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، 2023\2024. حيث قام المترشح من خلال دراسته بالتعرف على دور المستشار الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية ودوره في الرفع من المردودية المالية الخاصة بها، وذلك من خلال:

الإشكالية:

" ما هو دور المستشار الجبائي بإعتباره خبير في الجباية والمحاسبة في المردودية المالية للمؤسسة

الاقتصادية؟"

الأهداف:

- معرفة ماهية الاستشارة الجبائية وأساليبها وخطط التسيير الجبائي واستراتيجياته.
- معرفة ما يمكن للمستشار القيام به لتحسين مردودية المؤسسة حسب ما هو منصوص عليه في التشريعات الجبائية الجزائرية.
- دراسة تأثير المستشار الجبائي على المردودية المالية للمؤسسات محل الدراسة.

النتائج:

توصل الباحث من خلال هذه الأطروحة إلى أنه:

- يساهم المستشار الجبائي في تحسين المردودية المالية عن طريق اتخاذ القرارات الأمثل أثناء مرحلة الاستثمار بالإضافة إلى دوره الفعال الذي يظهر أثناء مرحلتي التمويل والاستغلال فهو على دراية بالحاسبة والجباية على حد سواء.

- ينبغي زيادة الاهتمام بتنظيم مهنة المستشار الجبائي نظرا للدور المحوري والأهمية البالغة التي يملكها فهو يعتبر الوسيط الذي يربط بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة والشخص الذي يمكنه التدخل في كل مرحلة من مراحل حياة المؤسسة.

الدراسة الثانية:

عبارة عن مقال منشور في مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة بعنوان " دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية " للباحثين كيموش بلال وبلخيري محمد سعد الدين، سنة 2019 , 213-230.

حيث حاول الباحثين من خلال هذا المقال التطرق إلى كيفية مساهمة المستشار الجبائي في تفعيل التسيير الجبائي وذلك عن طريق اجراء مقابلة مع مستشار جبائي.

الإشكالية:

"كيف تساهم الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟"

الأهداف:

- تسليط الضوء على التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

- توضيح الدور الذي تلعبه الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي.
- إبراز واقع الاستشارة الجبائية في الجزائر والأطراف الممارسين له.

النتائج:

توصلت هذه الدراسة إلى أنه رغم التهميش الذي تتعرض له وظيفة المستشار الجبائي إلا أن له دور فعال خاصة عندما يتعلق الأمر بتمثيل المؤسسة أمام الإدارة الجبائية في حالة المنازعات أو رغبة في التخفيض من قيمة الضرائب المستحقة نظرا لإمام المستشار بالقوانين الجبائية والثغرات الموجودة بها والطريقة الأمثل لإستغلالها.

الدراسة الثالثة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية جامعة باتنة 1 بعنوان " دور التدقيق والاستشارة

الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية " للباحث مولود زلمي، سنة 2021، الصفحة 603-622.

حيث حاول الباحث من خلال هذا المقال التطرق إلى تأثير الاستعانة بخدمات التدقيق والاستشارة الجبائية على مدى مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة الجبائية وهذا عن طريق دراسة عينة من المؤسسات.

الإشكالية:

" ما هو دور الاستشارة والتدقيق الجبائين في صدق التصريحات الجبائية؟"

أهداف الدراسة:

- الإحاطة بأساسيات التدقيق الجبائي وأهمية كشف الخطر الجبائي المهدد لجباية المؤسسة.
- إظهار مهنة الاستشارة الجبائية كحق مقنن وهو من الضمانات الممنوحة للمؤسسة.
- تقييم الأثر الجبائي في اثناء تسوية الوضعية الجبائية من طرف المحقق الجبائي.

- الوقوف على إسهامات التدقيق والاستشارة الجبائية في دعم وتعزيز وضمان مصداقية جباية المؤسسة.

النتائج:

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن التدقيق الجبائي يكشف المخاطر الجبائية التي قد تحيط بالمؤسسة والاستشارة الجبائية هي التي تسمح بتسيير هذه المخاطر وإيجاد الحلول لها. لذا يجب إدراج ثقافة الاستعانة بمستشار جبائي في المؤسسات.

الدراسة الرابعة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة الاقتصاد والمالية جامعة مصطفى اسطمبولي بمعسكر بعنوان " دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنب الخطر الجبائي " لكل من شعيب ق دراوي وغريسية زوانب، سنة 2023، الصفحة 77-92.

حيث من خلال هذا المقال تم التطرق إلى مساهمة المستشار الجبائي في مواجهة وحماية المؤسسات من المخاطر الجبائية وهذا عن طريق دراسة حالة مؤسسة ذات مسؤولية محدودة.

الإشكالية:

"كيف يؤثر تدخل المستشار الجبائي من خلال مهمة التدقيق الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنّبها

المخاطر الجبائية؟"

أهداف الدراسة:

- الإحاطة بمفهوم الاستشارة الجبائية وأهميتها في تجنب الخطر الجبائي و استغلال الفرص الممنوحة من طرف الدولة.
- الإحاطة بمفهوم الخطر الجبائي ومدى تأثيره على أهداف ومردودية المؤسسة.

النتائج:

توصلت الدراسة الى ضرورة الاستعانة بخدمات المستشار الجبائي قبل التعرض للرقابة الجبائية من قبل الإدارة الضريبية وذلك لحماية المؤسسة من الاخطار التي قد تتعرض لها ولإستغلال الامتيازات الجبائية المتاحة لها.

الدراسة الخامسة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة ASJP جامعة مصطفى اسطمبولي بمعسكر بعنوان " أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة " لكل من شعيب قراوي وغريسية زوانب، سنة 2023، الصفحة 481-493.

حيث من خلال هذا المقال تم التطرق إلى تأثير تنظيم مهنة المستشار الجبائي وانعكاسه على نوعية وجودة الخدمات الضريبية المقدمة وهذا عن طريق اجراء دراسة ميدانية بمكتب مستشار جبائي معتمد.

الإشكالية:

" ما هو أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي في الجزائر على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة

للمؤسسات الاقتصادية؟"

أهداف الدراسة:

- الإحاطة بمفهوم الاستشارة الحياتية وأهميتها في حسب الخطر الجبائي واستغلال الفرص الممنوحة من طرف الدولة.
- الإحاطة بأنواع التنظيمات على المستوى الدولي للاستشارة الجبائية ومدى تأثير هذه التنظيمات على جودة الاستشارة.
- التعرف على التنظيم المنتهج في الجزائر للمستشارين الحمالين وتقييم مدى مساهمة هذا النظام في جودة الاستشارة الخيالية المقدمة للعميل.

النتائج:

توصلت هذه الدراسة إلى أن المستشار الجبائي في الجزائر يواجه مشاكل ناتجة عن غياب قانون أساسي وافتقار لإجبارية الاعتماد، مما يؤدي إلى ممارسة غير قانونية من قبل غير المعتمدين وتدني جودة الخدمات الضريبية. ورغم صعوبة الحصول على الاعتماد، إلا أن ذلك يعزز الكفاءة وجودة الخدمات الضريبية، لكنه يقلل من عدد المستشارين المتاحين في السوق.

الدراسة السادسة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف بعنوان "متطلبات تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي للحد من التهرب الضريبي في الجزائر" لكل من الباحثين واضح سليمة وعيسى سماعين، سنة 2023، الصفحة 192-206.

حيث من خلال هذا المقال تم دراسة طريقة مواجهة المشكل الضريبي الأكثر شيوعا في الجزائر المتمثل في التهرب الضريبي عن طريق تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي وهذا عن طريق اجراء دراسة لعينة من المكلفين بالضريبة.

الإشكالية:

"ما هي متطلبات تفعيل الامتثال الطوعي للحد من التهرب الضريبي؟"

أهداف الدراسة:

- تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
- البحث عن أهم متطلبات تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تبيان أهمية الإدارة الجبائية في تجسيد الامتثال الضريبي في الجزائر.

النتائج:

توصلت هذه الدراسة إلى أن الامتثال الضريبي يشمل التزام المكلفين بدفع الضرائب وتصحيح التصريحات، بينما يشكل التهرب الضريبي تهديداً للخبزينة العامة. كما تواجه الجزائر تحديات في تعزيز الامتثال الطوعي، وتعاني من ضعف في الكفاءة الإدارية والرقمنة، رغم الجهود المبذولة لتحسين النظام الضريبي.

الدراسة السابعة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة جامعة على لونيبي بالبليدة بعنوان "الأساليب المعاصرة

لتسيير مخاطر عدم الامتثال في الإدارة الجبائية" لكل من الباحثين بوجاجة إبراهيم ونادي رشيد، سنة 2023،

الصفحة 300-317.

حيث من خلال هذا المقال تم دراسة الأساليب المستخدمة لتسيير خطر عدم الامتثال الضريبي وهذا عن طريق اجراء

دراسة تحليلية للمركز الجوازي للضرائب الميلية في الفترة بين 2016-2021.

الإشكالية:

" هل يتم تطبيق الأساليب المعاصرة لتسيير مخاطر عدم الامتثال في المركز الجوّاري للضرائب المالية؟"

أهداف الدراسة:

- معرفة المناهج والأساليب المستخدمة من طرف المنظمات الدولية والدول المتقدمة لتسيير مخاطر عدم الامتثال في الإدارة الجمالية.
- تصميم نموذج التسيير مخاطر عدم الامتثال في المركز الجوّاري للضرائب المالية من شأنه أن يساهم في تطوير أداء إدارة المركز بما يساعد على التقليل من التكاليف ويسمح في نفس الوقت من تحقيق الأهداف المرجوة.
- إبراز العوامل التي تؤثر في سلوك المكلفين اتجاه الامتثال ومحاولة فهمها من أجل حثهم على الامتثال الطوعي.

النتائج:

تضمنت نتائج هذه الدراسة أن الأساليب المستخدمة في الدول المتقدمة لتسيير المخاطر الجبائية أكثر اهتماما بفهم العوامل المؤثرة في سلوك المكلفين من تلك الموجودة في الجزائر وهذا يعكس النسب المرتفعة لعدم الامتثال الموجودة وعليه يجب تبني أساليب أكثر تطورا لتقليل نسب عدم الامتثال الضريبي.

الدراسة الثامنة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية جامعة الحاج لخضر بباتنة وجامعة قاصدي مرباح بورقلة بعنوان " عصرنة الإدارة الضريبية وأثرها على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر » لكل من الباحثين

فارس بن يدير ومصطفى ايدير ومحمد زرقون، سنة 2022، الصفحة 117-130.

حيث من خلال هذا المقال تم دراسة تأثير عصرنه المصالح الجبائية على قرار الامتثال الضريبي وهذا عن طريق اجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية.

الإشكالية:

" ما مدى تأثير عصرنه الإدارة الضريبية على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر؟"

أهداف الدراسة:

- إبراز أهمية الإصلاح الضريبي المبني على الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المكلفين بالضريبة والعمل على تغيير العلاقة بين الطرفين
- تبيان مكانة برامج العصرنه في الإدارة الضريبية الحديثة، خاصة في ظل الانتشار الكبير الذي تعرفه الرقمنة على جميع الأصعدة: الاقتصادية، المالية والإدارية؛
- توضيح العلاقة الوطيدة بين مستوى الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة وكفاءة تسيير الإدارة الضريبية؛
- تقييم مدى تأثير برنامج العصرنه على العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، وهذا من خلال التأثير على سلوك كل من موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة؛
- تحديد الأثر الذي تحدثه عصرنه الإدارة الضريبية بمختلف مكوناتها على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة.

النتائج:

تم التوصل إلى وجود ارتباط قوي بين إعادة هيكلة الإدارة الجبائية وتنظيمها وبين الامتثال الضريبي للمكلفين حيث أن تخصيص مصالح الضريبة لكل فئة من دافعي الضرائب يؤثر على مدى امتثالهم للقوانين الجبائية.

الدراسة التاسعة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة الاقتصاديات المالية والبنكية وإدارة الاعمال جامعة أم البواقي بعنوان " تأثير الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري"، للباحثة بوكرة كميلية سنة 2024، الصفحة 327 - 345.

حيث من خلال هذا المقال تمت دراسة تأثير الغرامة المالية على قرار الامتثال الضريبي في الجزائر وهذا عن طريق اجراء دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية أم البواقي.

الإشكالية:

" ما تأثير الغرامة الجبائية على الامتثال الضريبي للمكلفين في النظام الجبائي الجزائري؟ "

أهداف الدراسة:

- توضيح أهم العوامل المؤثرة على الامتثال الضريبي إلى جانب الغرامة الجبائية.
- دراسة العلاقة بين الغرامة الجبائية والامتثال الضريبي.
- التطرق لمختلف حالات المخالفات الجبائية والغرامات والزيادات الناتجة عنها في النظام الجبائي.

النتائج:

تبين من خلال هذه الدراسة أن امتثال المكلفين يتأثر بمجموعة عوامل وليس فقط الغرامات، ولكن هذا لا ينفي الأهمية البالغة التي تلعبها الغرامات والعقوبات في زيادة الامتثال الضريبي، وفي هذا الصدد فإن المشرع الجزائري قد وضع قوانين تتضمن أدق التفاصيل حول المخالفات والغرامات المقررة لها.

الدراسة العاشرة:

عبارة عن مقال منشور في مجلة الاقتصاد والمالية جامعة الشلف بعنوان " أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي"، للباحثين عمر باي و غلام الله جيلالي عياد سنة 2022، الصفحة 21-34.

حيث من خلال هذا المقال تمت دراسة تأثير التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الضريبي في الجزائر وهذا عن طريق اجراء دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف.

الإشكالية:

" ما أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الضريبي المتعلق بالمحددات الاقتصادية؟"

أهداف الدراسة:

- التعرف على ماهية الإمتثال الجبائي والمحددات الاقتصادية التي تؤثر عليها.
- معرفة مدى أهمية التدقيق الجبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة.
- إفادة الباحثين في فهم موضوع الإمتثال الجبائي ما قد يساعد على الوصول إلى النموذج له يتماشى

مع طبيعة الاقتصاد الجزائري.

النتائج:

تم التوصل إلى أن التدقيق الجبائي وسيلة فعالة تؤثر على قرار الامتثال الضريبي فهو يساهم في تحسين التسيير الجبائي وزيادة دقة ومصداقية التصريحات الجبائية ويساعد في تجنب العوامل المؤدية لإرتكاب المخالفات التي تحمل المؤسسة مخاطر جبائية.

المطلب الثاني: الدراسات المحلية باللغة الأجنبية:

الدراسة الأولى:

هي عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة الأعمال بجامعة مولود معمري بتيزي وزو مقدمة من طرف الباحث دريس طارق وتحمل عنوان:

Managment des risques fiscaux des entreprises exerçant

dans un environnement fiscal algérien lie au cadre déclaratif

" إدارة المخاطر الضريبية للشركات العاملة في بيئة ضريبية جزائرية مرتبطة بإعداد التصريحات "

حيث تم استعمال المنهج الوصفي في هذه المذكرة فهو يركز على مراقبة ظاهرة تقديم التصريحات الجبائية، وقد تم إجراء مقابلات مع مدققي الضرائب.

الإشكالية:

"إلى أي مدى يمكن أن يساعد إدارة المخاطر الضريبية المؤسسات الناشطة في بيئة ضريبية جزائرية المعتمدة

على تقديم التصريحات على تسيير المخاطر غير طوعية المرتبطة بالامتثال؟"

أهداف الدراسة:

- فهم المخاطر الضريبية غير الطوعية المرتبطة بالامتثال.
- تحليل البيئة الضريبية الجزائرية المتعلقة بإطار إعداد التقارير.
- دراسة فعالية إدارة المخاطر الضريبية في مواجهة المخاطر غير الطوعية.
- تحديد تأثير الأخطاء والإغفالات في إقرارات الضرائب على الشركات.
- تقديم حلول لتحسين إدارة المخاطر الضريبية في الشركات الجزائرية.

النتائج:

أظهرت الدراسة أن تعقيد البيئة الضريبية في الجزائر، والتكلفة العالية للتدقيق الضريبي، ونقص الاطارات المؤهلة يؤثران سلبيًا على فعالية إدارة المخاطر الضريبية.

إن الشركات الكبيرة التي تستطيع تحمل تكاليف التدقيق الضريبي تتمكن من اكتشاف المخاطر الضريبية، بينما تواجه الشركات الصغيرة صعوبة في الامتثال بسبب هذه التكاليف. كما أن قرارات المديرين تؤثر بشكل كبير على فعالية الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية:

المطلب الأول: الدراسات الأجنبية باللغة العربية:

الدراسة الأولى:

هو عبارة عن مقال منشور بمجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية للدكتور مدين إبراهيم الضابط بعنوان "العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي في سورية" تم نشره سنة 2019، الصفحة 108-

قام الدكتور في هذا المقال بمحاولة إيجاد نموذج مقترح للامتثال الضريبي بسوريا عن طريق اجراء المقابلات الشخصية مع العاملين في الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

الإشكالية:

" هل يمكن استخلاص نموذج يشتمل على جميع العوامل التي يمكنها أن تؤثر على الامتثال الضريبي

للمكلفين بالضريبة وبما يتناسب مع خصوصية البيئة السورية؟"

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى تبني نموذج للامتثال الضريبي في سوريا انطلاقاً من نموذج فيشر الأساسي ومع مراعاة التعديلات والتحسينات التي جرت على هذا النموذج من خلال مراجعة الأدبيات المرتبطة به.

النتائج:

أظهرت نتائج البحث إمكانية تطوير نموذج يتضمن العوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تؤثر على الامتثال الضريبي في البيئة السورية، مما يساعد في تفسير سلوك التهرب الضريبي وفقدان الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، خصوصاً فيما يتعلق بالضرائب على الدخل. يوصي الباحث بتطبيق هذا النموذج في الدراسات المستقبلية لقياس تأثير العوامل المختلفة، ويقترح أن تستفيد الإدارة الضريبية في سوريا من هذه الدراسة لتطوير نظام لقياس امتثال المكلفين بشكل سنوي، كما هو الحال في الأنظمة الضريبية الأخرى.

الدراسة الثانية:

هي عبارة عن مقال منشور في المؤتمر العلمي السادس لكلية التجارة جامعة طنطا للدكتور حسين سيد حسن عبد الباقي بعنوان " أثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية" الصفحة 110 - 197.

حيث تمت دراسة تأثير التحول الرقمي أثناء جائحة كورونا على الامتثال الضريبي للمكلفين عن طريق دراسة عينة مكونة من المكلفين بالضريبة والعاملين بالإدارة الضريبية عن طريق الاستبيان.

الإشكالية:

" هل يؤثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة الضرائب المصرية في ظل أزمة

كورونا العالمية؟"

أهداف الدراسة:

- بيان أثر تطبيق منظومة الإقرارات الإلكترونية على مستوى الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة

الضرائب المصرية.

- بيان أثر تطبيق منظومة السداد الإلكتروني على مستوى الامتثال الضريبي للممولين

في مصلحة الضرائب المصرية.

- بيان أثر تطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية على مستوى الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة

الضرائب المصرية.

النتائج:

توصل الباحث إلى أن هناك تأثيراً معنوياً واضحاً لكل من منظومة الإقرارات الإلكترونية، ومنظومة السداد الإلكتروني،

ومنظومة الفواتير الإلكترونية على مستوى الامتثال الضريبي للممولين في مصلحة الضرائب المصرية. كما أظهرت

الدراسة وجود علاقة طردية قوية بين التحول الرقمي وزيادة الامتثال الضريبي. بالإضافة إلى ذلك، تبين أن التحول

الرقمي كان له تأثير إيجابي على الامتثال الضريبي خاصة في ظل أزمة كورونا العالمية.

الدراسة الثالثة:

هي عبارة عن مقال منشور في المجلة العلمية للبحوث التجارية لكل من الدكتور احمد محمد إبراهيم فاضل والدكتور محمد حارس محمد طه بعنوان " دور تكنولوجيا البلوكشين في رقمنة التحاسب الضريبي وانعكاساتها على الامتثال الضريبي " سنة 2023، الصفحة 458-521.

لدراسة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي واستطلاع آراء عينة مكونة من المختصين في القطاع.

الإشكالية:

" ما هو دور تكنولوجيا البلوكشين في رقمنة التحاسب الضريبي وانعكاساتها على الامتثال الضريبي؟ "

أهداف الدراسة:

- تعريف تكنولوجيا البلوكشين وخصائصها.
- مزايا استخدام البلوكشين في رقمنة النظام الضريبي.
- المجالات المحتملة لتطبيق البلوكشين في التحاسب الضريبي.
- دور البلوكشين في تعزيز الامتثال الضريبي.
- التحديات والعقبات التي قد تواجه تطبيق البلوكشين في الرقمنة الضريبية.

النتائج:

أظهرت نتائج البحث أن خصائص تكنولوجيا البلوكشين تسهم في رقمنة التحاسب الضريبي، مما يعزز الامتثال الضريبي من خلال تحسين الشفافية، وتعزيز الخصوصية والسرية الضريبية، وزيادة دقة البيانات وتقليل التقديرات

الجزافية. كما تعمل على تحسين كفاءة التحصيل والفحص الضريبي، وتقليل تكاليف الامتثال، وتتيح فرض الضرائب على الأنشطة الاقتصادية الرقمية.

الدراسة الرابعة:

هي عبارة عن مقال منشور في مجلة جامعة البعث للعلوم الاقتصادية والسياحية في سوريا من اعداد الباحثة هديل سليمان بعنوان " أثر الفعالية الضريبية في الامتثال الضريبي " سنة 2024، الصفحة 87-116.

قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية حيث تم توزيع الاستبيانات على العينة المدروسة واستعمال المنهج الوصفي التحليلي لتحليل النتائج.

الإشكالية:

" هل تؤثر الفعالية الضريبية في الامتثال الضريبي؟ "

أهداف الدراسة:

- يهدف البحث إلى توضيح تأثير الفعالية الضريبية في تحقيق الأهداف الضريبية ومدى التوافق بينها، بهدف زيادة الإيرادات الضريبية وتحقيق مستوى عالٍ من الامتثال الضريبي.

النتائج:

أظهرت نتائج البحث أن هناك غيابًا للعقوبات الضريبية الرادعة التي يمكن أن تساهم في تحسين مستوى الامتثال الضريبي، بالإضافة إلى صعوبة الحصول على المعلومات الضريبية المفيدة للمكلفين، فضلاً عن وجود إجراءات معقدة وتحامل في النظام الضريبي.

الدراسة الخامسة:

عبارة عن مقال بمجلة دراسات محاسبية ومالية بجامعة بغداد في العراق من اعداد الباحثة منى عبد الفتاح احمد يحمل

عنوان " العدالة الضريبية وأثرها في الامتثال الضريبي " سنة 2023، الصفحة 303 - 319.

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتفسير العلاقات السببية بين المتغيرين وتم استخدام الاستبيان كأداة لجمع

المعلومات.

الإشكالية:

" كيف تؤثر العدالة الضريبية على الامتثال الضريبي؟ "

أهداف الدراسة:

- تحديد العلاقة بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي لتعميق الفهم المتبادل بينهما.
- تحليل وقياس تأثير العدالة الضريبية وأبعادها على مستوى الامتثال الضريبي.
- تقديم نموذج للعدالة الضريبية يتضمن الأبعاد الأساسية والفرعية بهدف تحسين مستوى الامتثال

الضريبي في العراق.

النتائج:

أظهرت نتائج البحث وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين العدالة الضريبية والامتثال الضريبي. وكان أكثر الأبعاد تأثيراً في الامتثال الضريبي هما بعدا العدالة التبادلية والعدالة التوزيعية، في حين كان بعد العدالة الشخصية هو الأقل تأثيراً في الامتثال الضريبي.

الدراسة السادسة:

هي مقال منشور في مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية من اعداد تركي مصلح مصالحة بعنوان " تأثير قانون الامتثال الضريبي الأمريكي على حماية السرية المصرفية " سنة 2017، الصفحة 36-71.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

الإشكالية:

" كيف يؤثر قانون الامتثال الضريبي الأمريكي على المؤسسات المالية الأجنبية من حيث إلزامها بتطبيقه، وما هي العقوبات المترتبة على عدم الامتثال، وهل يعد تطبيق هذا القانون من قبل الدول خرقاً لسيادتها؟ "

أهداف الدراسة:

- فهم السرية المصرفية ودورها في بناء الثقة وحماية أسرار العملاء.
- مناقشة تأثيرها على مكافحة التهرب الضريبي.
- دراسة فلسفة التشريعات المصرفية المتعلقة بالسرية.
- تقييم الحاجة لتعديل أو إلغاء السرية المصرفية في ضوء التحديات الحالية.

النتائج:

خلصت الدراسة إلى أن السرية المصرفية تلتزم البنوك بالحفاظ على أسرار عملائها لتعزيز الثقة، مع حماية مصالح العميل وجذب رؤوس الأموال للمصرف. كما يوجد اتجاهان قانونيان بشأن الحفاظ على السرية: الأول يراها جزءاً من النظام العام، والثاني يسمح بالإفشاء لأغراض مصلحة عامة أو خاصة. كذلك، يهدف قانون الامتثال الضريبي الأمريكي إلى تعزيز الشفافية حول الدخل المودع في البنوك الأجنبية دون فرض ضرائب جديدة، مع احترام سيادة الدول.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:

الدراسة الأولى:

تحمل عنوان " **regulating tax advisers_ a european comparasion of recent**

developments and future trends دراسة تنظيم المستشارين الضريبيين – مقارنة أوروبية بأخر

الاتجاهات والتطورات المستقبلية " تم كتابة هذا التقرير من قبل ديني ويدت ولين اوتسوايمير ميليجان سنة 2016.

يقارن هذا التقرير بين تأثير المستشارين الجبائين على الامتثال الضريبي في الشركات الكبرى في أربع دول مختلفة.

الإشكالية:

" ما هو دور مستشاري الضرائب في الامتثال الضريبي للشركات الكبرى؟"

أهداف الدراسة:

- استكشاف دور مستشاري الضرائب في تحقيق الامتثال الضريبي لدى الشركات الكبيرة.
- إجراء مقارنة بين الصناعات الاستشارية الضريبية في المملكة المتحدة وجمهورية أيرلندا وهولندا وألمانيا.
- دراسة الخلفية المهنية لمستشاري الضرائب في هذه الدول.
- مراجعة الأطر التنظيمية التي تنظم عمل مستشاري الضرائب في الدول الأربع.

النتائج:

خلص التقرير إلى أن مستشاري الضرائب في أوروبا يخضعون لأطر تنظيمية متفاوتة؛ في المملكة المتحدة وأيرلندا وهولندا، يتم تقديم المشورة من قبل مختلف المهنيين، بينما في ألمانيا، تقتصر الاستشارات الضريبية على مهنة محمية

بقوة. كما أشار التقرير إلى أن مستشاري الضرائب في هولندا يتأثرون باتفاقيات الامتثال التعاوني مع إدارة الضرائب. وأكد التقرير أن فهم العلاقة بين مستشاري الضرائب وامتثال دافعي الضرائب يتطلب تحليل شامل للسياق التنظيمي الأوسع.

الدراسة الثانية:

عبارة عن مقال علمي في المجلة السويسرية لقانون الاعمال يحمل عنوان " **conformité fiscale**

obligations et responsabilité du client envers la banque الامتثال الضريبي:

التزامات الزبون ومسؤولياته تجاه البنك " لثيفينوز لوك، جامعة جنيف، سنة 2016، الصفحة 110-122

تستعرض هذه المقالة التزامات ومسؤوليات العملاء تجاه بنوكهم في جمع المعلومات الضرورية. وتستننتج أن واجب العميل في الإفصاح عن الضرائب ودفعها بالنسبة لأصوله المالية لا يعود بأي منفعة للبنك. كما توضح أن العميل لا يتحمل المسؤولية أمام بنكها عن عدم الكشف عن أصوله المالية أو دفع الضرائب في بلد إقامته. علاوة على ذلك، وفقاً للقانون الحالي، لا يُلزم العميل بالكشف التلقائي عن وضعه الضريبي للبنك.

الدراسة الثالثة:

عبارة عن النسخة المنشورة من الندوة حول قانون العقود بعنوان " **la responsabilité contractuelle**

du conseiller fiscal المسؤولية التعاقدية للمستشار الجبائي " من اعداد شابويس بينوا، جامعة

فريبورغ، جنيف، سنة 2015، الصفحة 165 - 205.

تناول هذه الدراسة التحديات المتزايدة التي يواجهها المستشارون الضريبيون في ظل الحرب العالمية ضد التهرب الضريبي، حيث أصبحت القوانين أكثر صرامة وأدى ذلك إلى تعرضهم لمخاطر قانونية أكبر. يشير النص إلى أن

المستشارين الضريبيين، خاصة أولئك الذين يقدمون استشارات للعملاء المقيمين في الخارج، قد يكونون عرضة للمسؤولية القانونية بسبب تقديم نصائح قد تؤدي إلى نتائج ضريبية غير مرغوب فيها. كما تتحدث حول التعديلات المحتملة على قوانين مكافحة غسل الأموال التي قد تُصنف الجرائم الضريبية كجرائم غسل أموال. وتُبرز أيضًا الزيادة في الدعاوى القضائية التي يرفعها العملاء ضد مستشاريهم الضريبيين بسبب إخفاقات في تقديم المشورة أو عدم تقييم العواقب الضريبية بشكل صحيح، وتُظهر أن المستشارين يخضعون لقواعد مختلفة تبعًا لمهنتهم ولكنهم يتشاركون في معايير قانونية تحكم مسؤولياتهم.

الدراسة الرابعة:

هي عبارة عن مقال منشور في مجلة البدائل الإدارية والاقتصادية يحمل عنوان " **Perception de l'équité**

fiscale et conformité du contribuable: Enquête exploratoire dans

le contexte marocain تصور العدالة الضريبية وامتثال دافعي الضرائب: دراسة استطلاعية في

المغرب" للباحثين محمد نميلي وسهام مشموم، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، فاس، سنة 2021، الصفحة 433-454.

تم اجراء هذه الدراسة عن طريق الاستبيان فقد تم توزيعه على عينة مكونة من 300 مكلف بالضريبة مقيمون بفاس.

الإشكالية:

"إلى أي مدى يؤثر إدراك العدالة الضريبية على امتثال دافعي الضرائب؟"

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه المقالة إلى دراسة تأثير العدالة الضريبية على امتثال دافعي الضرائب في البيئة المغربية.

النتائج:

من خلال دراسة تأثير العدالة الضريبية على امتثال دافعي الضرائب، تبين أن العدالة الضريبية تؤثر بشكل كبير على الامتثال، حيث يعزز تصور دافعي الضرائب بأن مساهماتهم تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية. بما أن الإيرادات الضريبية تشكل مصدرًا رئيسيًا لتمويل ميزانية الدولة المغربية، فإن الامتثال الضريبي يعد عنصرًا حاسمًا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تعد العدالة من العوامل الرئيسية المؤثرة في تعزيز هذا الامتثال.

الدراسة الخامسة:

هي عبارة عن أطروحة دكتوراه من جامعة ليون تخصص القانون الخاص والعلوم الجنائية بعنوان " **le conseil**

fiscal notarial en gestion de fortune: planification successorale et

structuration du patrimoine المشورة الضريبية التوثيقية في إدارة الثروات: تخطيط التركة

وهيكل الثروات " من اعداد فيليب ريباتيت، سنة 2018.

ترتكز هذه الأطروحة على دراسة دور المحترفين القانونيين، مثل الموثقين، في إدارة الثروات للأفراد الأثرياء وتحسين الضرائب المرتبطة بها. يعتبر الموثق مسؤولاً عن إضفاء الطابع الرسمي على الترتيبات الضريبية، خاصة عندما يكون لديه احتكار في بعض المعاملات العقارية أو العائلية. غالبًا ما يكون الموثق في النهاية في سلسلة الإجراءات القانونية، حيث يتعامل مع الأفعال التي تساهم في بناء المخططات القانونية التي وضعها الآخرون. وفي بعض الحالات، يكون الموثق جزءًا من عملية بناء هذه المخططات، حيث يشارك بشكل مباشر في تصميم إطار التحسين الضريبي. مشاركته قد تتجاوز مجرد التوثيق ليشمل تقديم الاستشارات الضريبية لعملائه في مجالات التخطيط وإدارة الأصول.

الدراسة السادسة:

عبارة عن مقال منشور في دليل بحوث المحاسبة الإدارية بعنوان " **Transferpricing: the**

implications of fiscal compliance تسعير التحويل: آثار الامتثال الضريبي " لكل من مارتين

كولز وكليف إيمانويل، جامعة ايراسموس هولندا وجامعة جلاسكو المملكة المتحدة، سنة 2007، الصفحة 573-

585.

تركز الدراسة على تحليل العلاقات المعقدة بين الوحدات الفرعية في الشركات الحديثة، وخاصة تلك التي تتم من خلال

تطبيق أسعار التحويل. تُستخدم هذه الأسعار في العادة لتنسيق الأنشطة الاقتصادية وقياس أداء الوحدات الفرعية

المختلفة. كما تتاح الفرصة للشركات متعددة الجنسيات لتحسين أرباحها العالمية بعد الضرائب عندما تتجاوز هذه

العلاقات الحدود الوطنية. منذ منتصف التسعينيات، زادت الهيئات التنظيمية المالية من متطلبات الامتثال لأسعار

التحويل، مما جعل الامتثال الضريبي يتحول إلى استراتيجية بديلة محتملة. وتطرح الدراسة تساؤلات حول تأثير هذه

الاستراتيجيات على النظرية والممارسات القائمة، خاصة فيما يتعلق بتصميم أنظمة الرقابة الإدارية في ظل الامتثال

للضرائب.

الدراسة السابعة:

مقال منشور في المجلة الدولية للمحاسبة والتمويل والتدقيق والإدارة والاقتصاد بعنوان " **essai d'analyse de**

la relation entre la pression fiscale et la conformité des

contribuables revue de littérature محاولة تحليل العلاقة بين العبء الضريبي وامتثال دافعي

الضرائب: مراجعة الأدبيات " للباحثين رضا بلهواوي والحسين عتاق، جامعة قاضي عياد، مراكش، السنة 2022،
الصفحة 169-186.

تهدف هذه المقالة إلى دراسة العلاقة بين العبء الضريبي وامتثال دافعي الضرائب من خلال مراجعة الأدبيات النظرية. تشير الأبحاث التي بدأت منذ القرن الرابع عشر إلى أن العبء الضريبي له تأثير سلبي على الامتثال. فقد أظهر ابن خلدون أن زيادة العبء الضريبي تؤثر سلبًا على الامتثال، بينما أكد لافر أن أي زيادة في معدل الضريبة فوق المستوى الأمثل تقلل من الامتثال بسبب التوقعات العقلانية للمكلفين. كما يُظهر نموذج المعالجة المقارنة أن الامتثال ينخفض عندما يشعر دافعو الضرائب بأن عبء ضريبتهم أعلى من الآخرين في نفس المجموعة. تؤكد هذه المراجعة أن هناك علاقة واضحة بين العبء الضريبي وامتثال دافعي الضرائب، حيث يؤدي العبء الكبير إلى زيادة سلوك التهرب الضريبي.

الدراسة الثامنة:

هي أطروحة ماجستير تحمل عنوان " **La continuité des entreprises: quel avenir**

pour le métier d'expert-comptable et de conseiller fiscal externe

?استمرارية الأعمال: ما هو مستقبل مهنة المحاسب القانوني والمستشار الضريبي الخارجي" للباحث فيرين أنطوان،
جامعة لوفين الكاثوليكية، سنة 2019.

يتناول هذا العمل دراسة مستقبل مهنة المحاسب القانوني والمستشار الضريبي الخارجي، مع التركيز على دورهم في ضمان استمرارية الأعمال. من المتوقع أن يتمكن هؤلاء المحترفون، بفضل استقلالهم الكامل عن الشركات التي يعملون معها والوسائل القانونية التي يمتلكونها، من التدخل بشكل حاسم للمساعدة في الحفاظ على الشركات التي تواجه

صعوبات مالية أو إدارية. فبجانب دورهم في تقديم الاستشارات الضريبية والقانونية، لديهم القدرة على تقديم حلول مبتكرة وفعالة للحفاظ على استدامة الشركات، وهو ما يجعلهم أكثر أهمية من أي وقت مضى في مواجهة التحديات الاقتصادية المتزايدة.

المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

المطلب الأول: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

الجدول رقم (1-2) يوضح أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة شعيب قدرابي	<ul style="list-style-type: none"> - التطرق لمفهوم المستشار الجبائي - دراسة التزامات ومهام المستشار الجبائي - عرض دور المستشار الجبائي في المؤسسات 	<ul style="list-style-type: none"> - عدم التطرق للامثال الضريبي بل اعتبار المردودية المالية هي المتغير التابع - اجراء دراسة تطبيقية في عدة مؤسسات
دراسة كيموش بلال وبلخيري سعد الدين	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة مفهوم الاستشارة الجبائية - دراسة ماهية التسيير الجبائي - التطرق الاستشارة الجبائية في الجزائر 	<ul style="list-style-type: none"> - عدم التطرق للامثال الضريبي - إختلاف طريقة اجراء الدراسة التطبيقية اذ تم جمع المعلومات عن طريق المقابلة مع مستشار جبائي
دراسة مولود زايي	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة تأثير الاستشارة الجبائية على التصريحات الجبائية 	<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير التابع (التصريحات الجبائية) - إختلاف طريقة جمع المعلومات

(دراسة عينة من المؤسسات)	- اظهار اساسيات مهنة الاستشارة الجبائية	
- إختلاف المتغير التابع (الخطر الجبائي) - اجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة ذات مسؤولية محدودة	- التطرق لدور و مهام المستشار الجبائي - دراسة ماهية المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسة	دراسة شعيب قدراوي ، غريسية زوانب
- إختلاف المتغير التابع (نوعية الخدمات الضريبية) - اجراء الدراسة التطبيقية في مكتب مستشار جبائي معتمد	- دراسة تنظيم مهنة الاستشارة الجبائية	دراسة شعيب قدراوي، غريسية زوانب
- اعتبار المتغير التابع في دراستنا متغير مستقل - اجراء الدراسة التطبيقية عن طريق استبيان موزع على مجموعة مكلفين بالضريبة	- التطرق لأنواع الامتثال الضريبي - ابراز كيفية تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي	دراسة واضح سليمة وعيسى سماعين
- إختلاف متغير الدراسة - دراسة حالة مركز جوارى للضرائب	- ابراز العوامل المؤثرة على الامتثال الضريبي للمكلفين	دراسة بوجاجة ابراهيم ونادي رشيد
- إختلاف المتغير المستقل (عصرنة الإدارة الجبائية) - اجراء دراسة ميدانية لعينة مؤسسات بترولية	- التطرق لمفهوم الامتثال الضريبي وأنواعه والعوامل المؤثرة عليه	دراسة فارس بن يدير ومصطفى إيدير ومحمد زرقون

<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل (الغرامة المالية) - دراسة حالة مركز الضرائب لولاية أم البواقي 	<ul style="list-style-type: none"> - توضيح اهم العوامل التي تؤثر على الامتثال الضريبي 	<p>دراسة بوكرة كميلية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل (التدقيق الجبائي) - دراسة الحالة تخص عينة مؤسسات اقتصادية في ولاية الشلف 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة ماهية الامتثال الضريبي - ابراز المحددات الاقتصادية للامتثال الضريبي - دراسة علاقة التدقيق الجبائي على الامتثال الضريبي 	<p>دراسة عمر باي و غلام الله جيلالي عياد</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغيرات الرئيسية للدراسة - اجراء الدراسة التطبيقية عن طريق المقابلة مع مدققي الضرائب 	<ul style="list-style-type: none"> - التطرق للمخاطر الجبائية المتعلقة بالامتثال الضريبي 	<p>دراسة دريس طارق</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل - إختلاف طريقة جمع المعلومات (اجراء مقابلات مع العاملين في الإدارة الجبائية والمكلفين) - إختلاف الدولة التي تم اجراء الدراسة فيها (سوريا) 	<ul style="list-style-type: none"> - التعريف بالامتثال الضريبي - تقديم نماذج الامتثال الضريبي 	<p>دراسة مدين ابراهيم الضابط</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل (التحول الرقمي) - إختلاف طريقة اجراء الدراسة 	<ul style="list-style-type: none"> - التطرق لمفهوم الامتثال الضريبي 	<p>دراسة حسين سيد حسن عبد الباقي</p>

<p>التطبيقية (عينة مكلفين وعاملين بالإدارة الجبائية)</p> <ul style="list-style-type: none"> - إختلاف الدولة التي تم اجراء الدراسة فيها (مصر) - إختلاف الظروف المؤثرة (أزمة كورونا) 		
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغيرات الرئيسية للدراسة - إختلاف الدولة (مصر) 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة الامتثال الضريبي والعوامل المؤثرة عليه 	<p>دراسة أحمد ابراهيم فاضل ومحمد حارس محمد طه</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل (الفعالية الضريبية) - إختلاف الدولة (سوريا) 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة العوامل المؤثرة على مستوى الامتثال الضريبي 	<p>دراسة هديل سليمان</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل (العدالة الضريبية) - إختلاف الدولة (العراق) 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة نماذج الامتثال الضريبي والعوامل المؤثرة عليه 	<p>دراسة منى عبد الفتاح أحمد</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف الدولة (الإمارات) - إختلاف المتغيرات الرئيسية للدراسة - إختلاف الفترة الزمنية (سنة 2017) 	<ul style="list-style-type: none"> - التحدث على الامتثال الضريبي وانواعه 	<p>دراسة تركي مصلح مصالحة</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف أسلوب الدراسة التطبيقية (دراسة مقارنة بين 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة تنظيم مهنة المستشار الجبائي في عدة 	<p>دراسة Dennis de widt emer ، Lynne oats</p>

<p>عدة دول) - إختلاف الدول وبالتالي - إختلاف تنظيم المهنة (الاتحاد الاوروبي)</p>	<p>دول - دراسة دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي في الشركات</p>	<p>muligan</p>
<p>- إختلاف المتغير التابع - إختلاف الدولة (ألمانيا) - إختلاف الفترة الزمنية سنة 2016</p>	<p>- دراسة الامتثال الضريبي وتأثيره على التزامات العملاء الاخرى</p>	<p>دراسة Thevenos luc</p>
<p>- إختلاف المتغير التابع - إختلاف الدولة (ألمانيا) - إختلاف الفترة الزمنية سنة 2016</p>	<p>- دراسة دور المستشار الجبائي ومسؤولياته</p>	<p>دراسة Chapuis pinois</p>
<p>- إختلاف المتغير المستقل (العدالة الضريبية) - إختلاف الدولة التي تم اجراء الدراسة فيها (المغرب) - إختلاف أسلوب جمع المعلومات (استبيان موزع على مجموعة مكلفين بالضريبة)</p>	<p>- دراسة الامتثال الضريبي والعوامل التي تؤثر عليه</p>	<p>دراسة محمد نميلي، سهام مشوم</p>
<p>- إختلاف المتغير التابع (ادارة الثروات) - إختلاف الدولة التي تم اجراء</p>	<p>- دراسة دور المستشار الجبائي في تحسين تسديد الضرائب</p>	<p>دراسة Philippe rebattet</p>

الدراسة فيها (فرنسا)		
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير التابع (أسعار التحويل) - إختلاف الدولة (هولندا) 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة الامتثال الضريبي في الشركات الكبرى 	دراسة Martin kolz, klif Emmanuel
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف المتغير المستقل (العبء الضريبي) - إختلاف أسلوب الدراسة التطبيقية (مراجعة الادبيات) - إختلاف الدولة التي تم اجراء الدراسة فيها (المغرب) 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة نماذج الامتثال الضريبي والعوامل المؤثرة عليه 	دراسة رضا بلهواوي والحسين عتاق
<ul style="list-style-type: none"> - إختلاف البلد (فرنسا) - إختلاف الفترة الزمنية (2019) - إختلاف المتغير التابع 	<ul style="list-style-type: none"> - دراسة دور ومهام المستشار الجبائي ومسؤولياته 	دراسة Virin Antoine

المصدر: من اعداد الطالبة

المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية:

ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات التي سبقتها هو أنها تدرس تأثير المستشار الجبائي ودوره في تحسين الامتثال الضريبي وعلى خلاف بقية الدراسات التي قامت إما بالتطرق لتأثير المستشار على التصريحات الجبائية أو التسيير الجبائي أو المخاطر الجبائية فإننا نقوم بدراسة كافة الجوانب بإعتبارها جزء من الامتثال الضريبي وبذلك فإن هذه الدراسة شاملة أكثر من سابقتها.

وللحصول على نتائج دقيقة وموثوقة أكثر فإننا قمنا في الدراسة التطبيقية بإجراء دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية بالإضافة إلى استطلاع آراء مستشارين جبائين وخبراء في المجال عن طريق توزيع الاستبيانات على خلاف الدراسات السابقة التي استعانت بأداة واحدة، وما يجعل هذه الدراسة مميزة أكثر هو الفترة الزمنية التي أجريت فيها إذ أن التحول الرقمي والتطور الحاصل والقوانين الجبائية الصادرة التي تشكل تحديات وموضع استفهام لبعض المكلفين ومن هنا يبرز الدور الحقيقي للمستشار الجبائي.

الخلاصة:

في هذا الفصل حاولنا التطرق والتفصيل في دراسات الباحثين التي سبقت هذه الدراسة حيث نجد أن مراجعة الأدبيات قد أسهمت بشكل كبير في تقديم صورة شاملة ومتعمقة حول موضوع المستشار الجبائي والامتثال الضريبي محل الدراسة. من خلال استعراض الدراسات المحلية باللغة العربية والدراسات الأجنبية، تمكنا من تسليط الضوء على التنوع البحثي والأساليب المتعددة التي تم اتباعها في تناول الموضوع في البيئة الجزائرية وتطرقنا للدراسات الأجنبية وضح لنا الاختلاف بين مهنة الاستشارة الجبائية والامتثال الضريبي في دولتنا والدول الأخرى وهذا يسمح لنا بتطوير الأنظمة والمناهج المستعملة محليا

من خلال هذا التحليل، تبين بوضوح كيف أن الدراسات السابقة قد وفرت لنا أرضية خصبة لبناء دراستنا الحالية التي تتميز بجوانب جديدة تساهم في إثراء المعرفة في هذا المجال. لقد سلطنا الضوء على المزايا الفريدة لدراستنا التي تواكب التطورات الحديثة وتتناول قضايا لم يتم تناولها بشكل كافٍ، مما يعزز من قيمة البحث.

الفصل الثالث :

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد أن تم التطرق الى الإطار المفاهيمي للموضوع المطروح في الفصلين الأول والثاني، جاء هذا الفصل التطبيقي لمحاولة تسليط الضوء والاسقاط على الواقع العملي من خلال استقراء آراء المعنيين بالإشكالية محل الدراسة، أي المكلفين بالضريبة والمستشارين الجبائيين، وذلك عبر استبيان موجه وتحليل لعدد من الحالات الواقعية. وتمثل الهدف الأساسي في التحقق من مدى تجلّي دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي، واكتشاف العوامل التي تعزز هذا الدور أو تحدّ منه. كما حاولنا تحقيق شيء من التكامل بين المعطيات الكمية والكيفية، بغية الوصول إلى نتائج دقيقة ذات دلالة علمية وميدانية في آنٍ واحد.

تم تقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الدراسة التحليلية عن طريق الاستبيان

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسات استعانوا بمستشار جبائي

المبحث الثالث: مناقشة النتائج وتفسيرها

المبحث الأول: الدراسة التحليلية عن طريق الاستبيان

تم الاعتماد في هذا الجزء من الدراسة، على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وتحليل دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي. من خلال هذه الطريقة، سيتم استكشاف آراء المستشارين الجبائيين والمكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة:

الفرع الأول: أداة الدراسة:

من اجل دراسة تحليلية دقيقة لموضوع دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي للشركات تم تصميم استبيان لما له من مميزات وفعالية في جمع المعلومات بطريقة مباشرة من عينة الدراسة.

من أجل تصميم استبيان فعال يقيس بوضوح ما وضع لأجله تم المرور بالخطوات التالية:

- مراجعة الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع وخاصة التي اعتمدت على أداة الاستبيان في جانبها التطبيقي.

- عرض ومناقشة جميع أجزاء ومحاور الاستبيان مع الأستاذ المشرف على هذه الدراسة وذلك لضمان وضوح العبارات وبساطتها.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:

1-مجتمع الدراسة:

باعتبار هذا الموضوع يخص دور المستشار الجبائي من جهة وسلوك الامتثال الضريبي لدى الشركات من جهة أخرى فإن مجتمع الدراسة يضم كلا من ممارسي مهنة الاستشارة الجبائية من محاسبين معتمدين وخبراء محاسبين وخبراء في الجبائية ومستشارين جبائيين معتمدين وأصحاب الشركات المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي.

2- عينة الدراسة:

تم اختيار عينة الدراسة من المجتمع المذكور سابقا عن طريق العينة العشوائية في مركز الضرائب لولاية تلمسان في فترة إيداع التصريح الشهري لشهر مارس أيام 16 و17 و20 أبريل حيث تم توزيع 30 استبيان على ممارسي مهنة الاستشارة الجبائية وتم استرجاع 20 و50 استبيان على المكلفين بالضريبة وتم استرجاع 40 استبيان.

أثناء توزيع الاستبانة على المكلفين تم ملاحظة ما يلي:

يتمتع معظم المكلفون عن الإجابة على الاستبيان لعدة أسباب:

- يعتبرون أن الاستبيان يضيع من وقتهم.
 - خوف المكلفين من الإجابة على أوراق غير معروفة لديهم ظنا منهم أنها قد تسبب لهم مشاكل رغم محاولة اقناعهم بأنها استطلاع آراء فقط خاصة عند فئة كبار السن.
 - أغلب المكلفين الذين يأتون لتسديد الضرائب ليس لهم المعرفة الكافية بمجال الضرائب وبالتالي يعتبرون أن الموضوع ليس من اختصاصهم ولن يتمكنوا من إعطاء رأي صادق حول الموضوع.
- أما الصعوبة التي وجدت في توزيع الاستبيان على المختصين بالمهنة فتمثلت في قلة عدد الافراد.

الفرع الثالث: وصف الاستبيان:

تم توزيع استبيانين أحدهما مخصص للمكلفين واخر للممارسين لمهنة الاستشارة وهما يضمنا نفس العبارات ويختلفان فقط في الجزء الخاص بالمعلومات الشخصية.

يتكون الاستبيان من جزأين الجزء الأول خاص بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة

- يضم الاستبيان المخصص لممارسي مهنة الاستشارة ما يلي: الجنس والسن والخبرة المهنية والمؤهل العلمي وطبيعة العمل.

- أما جزء المعلومات الشخصية في الاستبيان الموجه للمكلفين فهو مكون من الجنس والسن وحجم المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة واستعدادهم بمستشار جبائي أم لا وامتلاكهم قسم مخصص للجباية في مؤسستهم.

أما الجزء الثاني للاستبيان يتكون من محورين:

المحور الأول: يدرس دور المستشار الجبائي بإعتباره متغيرا مستقلا ويتكون من 13 عبارة: (الملحق 1 و2)

المحور الثاني يضم 10 أسئلة تدرس المتغير التابع المتمثل في الامتثال الضريبي يضم 10 عبارات (الملحق 1 و2)

وقد تم قياس إجابات افراد العينة بإستعمال مقياس ليكارت الخماسي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية الأولية:

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة:

تم استعمال الاستبيانات وتفرغها وتحليل نتائجها بإستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وذلك من خلال أساليب إحصائية تتناسب مع طبيعة البيانات والمتغيرات:

- اختبار الثبات بإستعمال معامل ألفا كرونباخ ALPHA CRONBACHs
- أساليب الإحصاء الوصفي: التكرارات، المتوسطات، الانحراف المعياري...
- الإحصاء الاستدلالي.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان:

بغية التأكد من موثوقية وثبات هذا الاستبيان تم استعمال معامل الثبات الأكثر شيوعاً ألفا كرونباخ، وقد قمنا بتطبيقه على المحورين لكل من فئة المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

المحور	محتوى المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ خاص بالمستشارين	ألفا كرونباخ خاص للمكلفين
1	المستشار الجبائي	13	0,854	0.892
2	الامتثال الضريبي	10	0.770	0.719
جميع عبارات الاستبيان		23	0.903	0.873

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS 26

يتضح من خلال الجدول رقم (3-2) أن قيم معامل ألفا كرونباخ يعكس مستوى عالي من الثبات والموثوقية في الاستبيانيين المستخدمين، لا سيما فيما يخص المحور الأول المرتبط بالمستشار الجبائي، مما يدل على اتساق وارتباط داخلي قوي للعبارات ضمن هذا المحور. أما فيما يخص للمحور الثاني المتعلق بالامتثال الضريبي، فقد أظهر معامل ألفا كرونباخ مستوى مقبول من الثبات. وبشكل عام، فإن اقتراب معاملات الثبات في جميع المحاور لدى الفئتين من القيمة 1 يدل على أن أداة الدراسة كانت دقيقة في قياس الغرض الذي صممت لأجله.

المطلب 3: تحليل البيانات ومناقشتها:

الفرع الأول: تحليل المعلومات الشخصية:

أ. بالنسبة لعينة المستشارين:

1- توزيع العينة المدروسة حسب الجنس:

الجدول رقم (3-3): التوزيع التكراري لعينة المستشارين حسب الجنس

الجنس	ذكر	انثى	المجموع
التكرار	16	4	20
النسبة المئوية	80	20	100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

من خلال الجدول (3-3) يمكن ملاحظة أن الذكور يشكلون النسبة الأكبر من العينة بـ 80%، مقابل 20% فقط

للإناث، ما يشير إلى هيمنة الذكور ضمن العينة المدروسة

2- توزيع العينة حسب العمر:

الجدول رقم (3-4): بوضوح التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
بين 20 و29 سنة	0	0
بين 30 و39 سنة	3	15
بين 40 و49 سنة	7	35
أكبر من 50 سنة	10	50
المجموع	20	100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان

يتضح من الجدول رقم (3-4) أن الفئة الأكبر سناً (أكثر من 50 سنة) تمثل النسبة الأعلى في العينة بـ50%، تليها فئة 49-40 سنة بـ35%، ثم فئة 39-30 سنة بـ15%، في حين لم تُسجّل أي مشاركة من الفئة العمرية بين 20 و29 سنة.

3- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-5): بوضوح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

نوع المؤهل	ليسانس	ماستر	دكتوراه	مؤهل اخر	المجموع
التكرار	4	6	1	9	20
النسبة المئوية	20	30	5	45	100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

يُظهر الجدول رقم (3-5) أن أغلب أفراد العينة يحملون مؤهلات أخرى بنسبة 45%، يليهم حملة شهادة الماستر بنسبة 30%، ثم الليسانس به 20%، في حين أن نسبة حاملي شهادة الدكتوراه لم تتجاوز 5%.

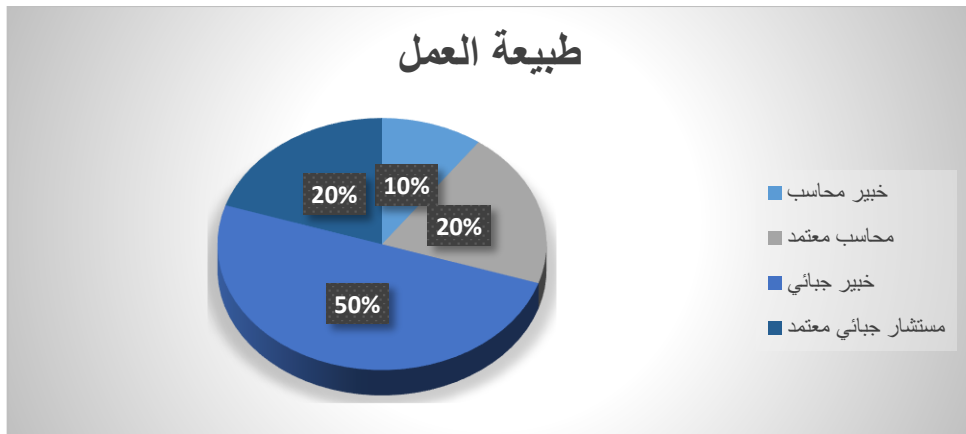
4- توزيع العينة حسب طبيعة العمل:

الجدول رقم (3-6): يوضح توزيع العينة حسب طبيعة العمل:

طبيعة العمل	خبير محاسب	محاسب معتمد	خبير جبائي	مستشار جبائي معتمد	المجموع
التكرار	2	4	10	4	20
النسبة المئوية	10	20	50	20	100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان

الشكل رقم (3-1): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب طبيعة العمل



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان

تُبيّن نتائج الجدول رقم(3-6) والشكل رقم(3-1) أن نصف أفراد العينة يمارسون مهنة خبير جبائي بنسبة 50%، يليهم المحاسبون المعتمدون والمستشارون الجبائيون المعتمدون بنسبة 20% لكل منهما، في حين أن نسبة الخبراء المحاسبين بلغت 10% فقط

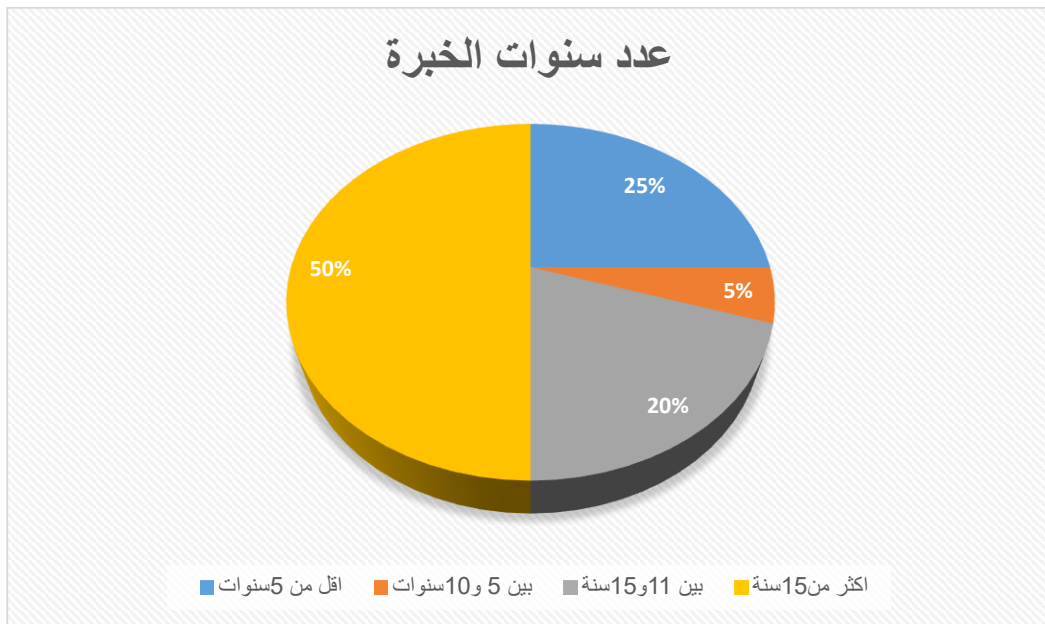
5- توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (3-7): يوضح توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	بين 5 و10 سنوات	بين 11 و15 سنة	أكثر من 15 سنة	المجموع
التكرار	5	1	4	10	20
النسبة المئوية	25	5	20	50	100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان

الشكل رقم(3-2): يوضح توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة



الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان

يتضح من خلال الجدول رقم (3-7) والشكل رقم(3-2) أن نصف أفراد العينة يمتلكون خبرة مهنية تفوق 15 سنة، ما يعكس مستوى عالٍ من التجربة في المجال. كما أن ربع المشاركين يمتلكون خبرة تقل عن 5 سنوات، في حين توزعت باقي النسب بين من لديهم خبرة متوسطة، حيث بلغت 20% لمن تتراوح خبرتهم بين 11 و15 سنة، و5% فقط لمن تراوحت خبرتهم بين 5 و10 سنوات

ب. بالنسبة لعينة للمكلفين:

1- توزيع العينة حسب الجنس:

الجدول رقم(3-8): يوضح توزيع عينة المكلفين حسب الجنس

الجنس	ذكر	انثى	المجموع
التكرار	27	13	40
النسبة المئوية	67	33	100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (3-8) ، يتبين أن غالبية المكلفين في العينة هم من صنف الذكور، حيث يشكلون 67% من العينة، بينما تشكل الإناث 33%.

2- توزيع العينة حسب العمر:

الجدول رقم(3-9): يوضح توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
بين 20 و29 سنة	14	35
بين 30 و39 سنة	18	45
بين 40 و49 سنة	7	17
أكبر من 50 سنة	1	3
المجموع	40	100

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

يوضح الجدول رقم (3-9) أن أغلبية المكلفين الجبائين المشاركين في الدراسة تتراوح أعمارهم بين 30 و 39 سنة، حيث يشكلون 45% من العينة. بينما تُعد الفئات العمرية الأصغر (بين 20 و 29 سنة) والأكبر من 50 سنة الأقل تمثيلاً وهذا راجع لكون المكلفين في عمر الشباب أكثر تجاوبا مع هذه الدراسة.

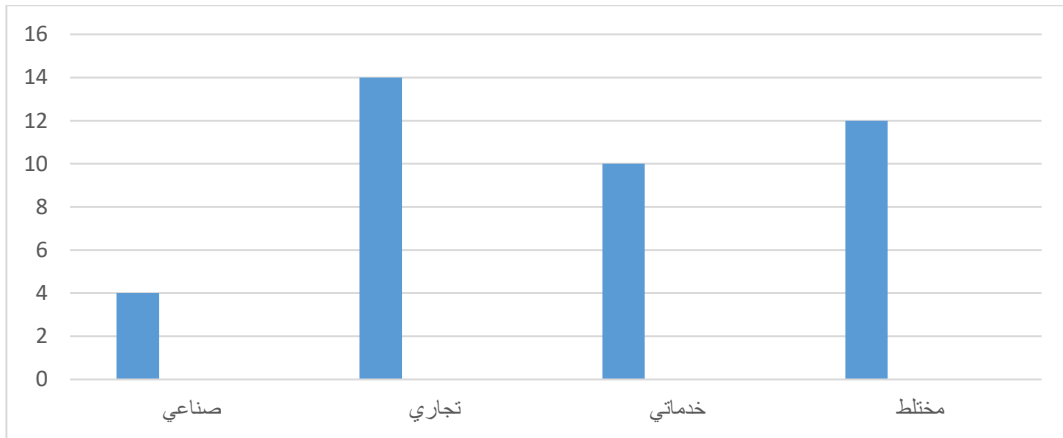
3- توزيع العينة حسب نوع النشاط:

الجدول رقم(3-10): يوضح توزيع العينة حسب نوع النشاط

نوع النشاط	صناعي	تجاري	خدمي	مختلط	المجموع
التكرار	4	14	10	12	40
النسبة المئوية	10	35	25	30	100

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

الشكل رقم(3-3): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب نوع النشاط



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

تشير نتائج الجدول رقم(3-10) والشكل رقم(3-3) إلى أن أغلب المكلفين بالضريبة ينشطون في المجال التجاري بنسبة 35%، يليه النشاط المختلط بنسبة 30%. بينما يمثل النشاط الصناعي أقل نسبة في العينة بـ 10% فقط، مما يعكس تنوعاً في طبيعة الأنشطة الاقتصادية للمكلفين الخاضعين للدراسة، مع تركّز واضح في القطاعين التجاري والمختلط.

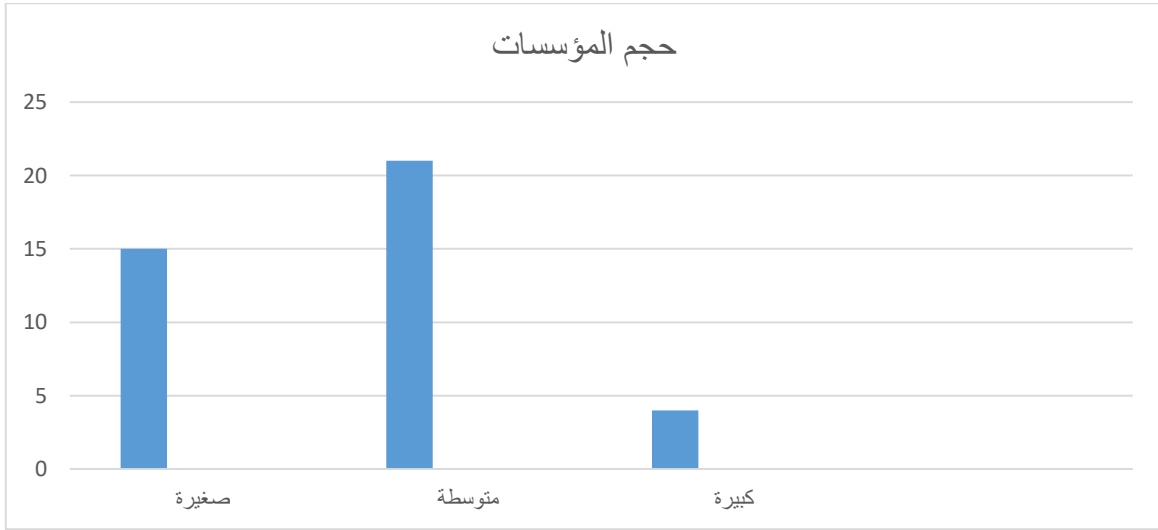
4- توزيع العينة حسب حجم المؤسسة:

جدول رقم (3-11): يوضح توزيع العينة حسب حجم المؤسسة

حجم المؤسسة	صغيرة	متوسطة	كبيرة	المجموع
التكرار	15	21	4	40
النسبة المئوية	37	53	10	100

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

الشكل رقم (3-4): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان

يوضح الجدول رقم (3-11) والشكل رقم (3-4) أن أغلب المؤسسات في العينة المدروسة هي مؤسسات متوسطة بنسبة 53%، تليها المؤسسات الصغيرة بنسبة 37%. أما المؤسسات الكبيرة فلا تمثل سوى 10% من العينة وذلك لأن أغلب المؤسسات الكبيرة تدفع الضرائب في مديريةية كبريات المؤسسات. مما يدل على أن الدراسة تشمل بشكل أساسي مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم، وهي الفئات الأكثر انتشارًا في القطاع الاقتصادي.

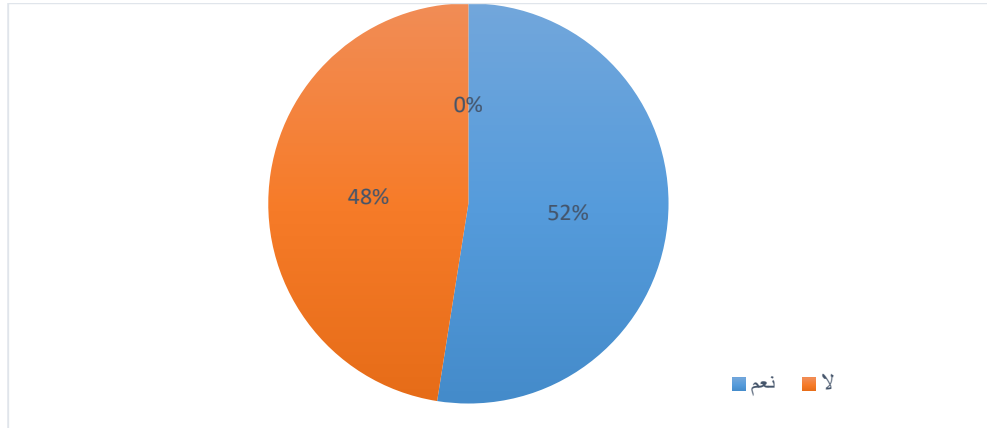
5- المؤسسات التي تمتلك قسم للجباية:

الجدول رقم (3-12): يوضح المؤسسات التي تمتلك قسم مخصص للجباية

هل للمؤسسة قسم للجباية	نعم	لا	المجموع
التكرار	21	19	40
النسبة المئوية	52	48	100

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على بيانات الاستبيان

الشكل رقم (3-5): دائرة نسبية توضح نسبة المؤسسات التي تمتلك قسما خاصا للجباية



المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على بيانات الاستبيان

يوضح الجدول رقم (3-12) والشكل رقم (3-5) أن أكثر من نصف المؤسسات (بنسبة 52%) لديها قسم مختص

بالجباية، مما يدل على إدراك ووعي بعض المؤسسات لأهمية هذا القسم في تسيير شؤونها الضريبية، في حين أن 48%

لا تتوفر على هذا القسم، وهو ما قد يؤثر على درجة امتثالها الضريبي

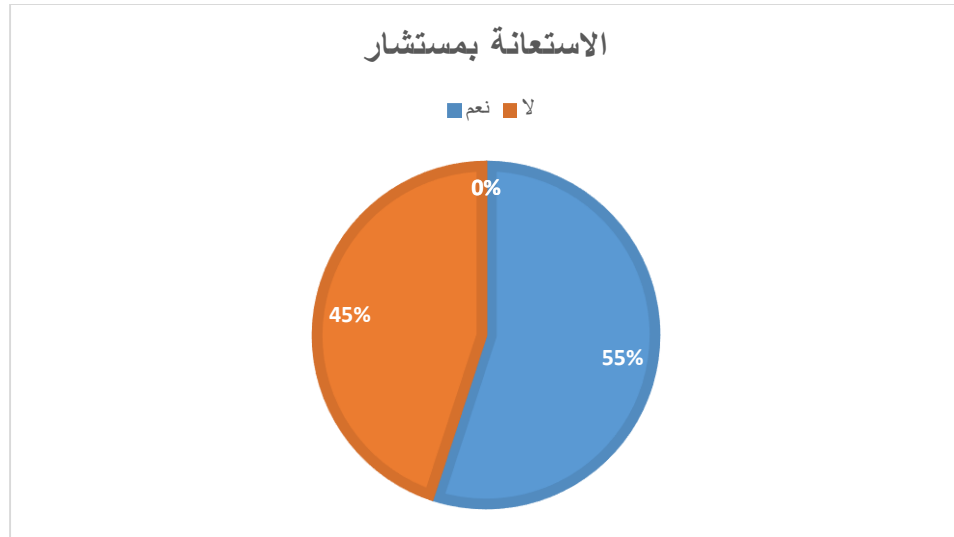
6- الاستعانة بمستشار جبائي:

الجدول رقم (3-13): يوضح المؤسسات التي تستعين بمستشار جبائي

الاستعانة بمستشار جبائي	نعم	لا	المجموع
التكرار	22	18	40
المجموع	55	45	100

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان

الشكل رقم (3-6): دائرة نسبية توضح نسبة المؤسسات التي تستعين بمستشار جبائي



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (3-13) والشكل رقم (3-6)، نجد أن أكثر من نصف المؤسسات (55%) تعتمد على

الاستعانة بمستشار جبائي، بينما تفضل نسبة 45% من المؤسسات عدم الاستعانة به، مما يعكس اختلافاً في

استراتيجيات التعامل مع القضايا الجبائية.

الفرع الثاني: الإحصاءات الوصفية لعبارات الاستبيان:

في هذا الجزء من الدراسة سنقوم بتحليل الاحصاءات الوصفية الخاصة بعبارات المحاور التي تم تضمينها في الاستبيان، وذلك بالنسبة لكل من فئتي المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة. بهدف تقييم مدى تأثير العوامل المدروسة على مواقف كل فئة تجاه الموضوع المدروس

أ. المحور الأول:

الجدول رقم (3-14): يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول لكل من المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة

أجوبة المكلفين			أجوبة المستشارين			العبارة
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	
موافق	1.001	3.90	موافق بشدة	0.605	4.45	1
موافق	0.841	3.73	موافق	0.641	4.10	2
موافق	1.086	4.03	موافق	0.852	3.90	3
موافق	1.074	4.08	موافق بشدة	0.510	4.55	4
موافق	0.829	4.18	موافق بشدة	0.598	4.40	5
موافق	0.984	3.83	موافق بشدة	0.513	4.50	6
موافق	1.035	3.95	موافق	0.945	4.05	7

موافق	0.876	3.40	موافق بشدة	0.826	4.55	8
محايد	1.150	3.92	موافق	0.988	3.85	9
موافق	1.023	3.73	موافق بشدة	0.759	4.45	10
موافق	0.847	3.83	موافق	0.605	4.05	11
موافق	1.035	3.47	موافق بشدة	0.681	4.60	12
موافق	0.877	3.90	موافق	0.988	4.15	13

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-14) يتضح ما يلي:

يظهر المستشارون موافقة أعلى في غالبية العبارات مقارنة بالمكلفين، حيث تتراوح متوسطات درجات الموافقة لدى المستشارين بين "موافق بشدة" و "موافق" وهذا راجع لدرايتهم بمجال الجباية وامتلاكهم المعرفة بمدى أهمية المستشار الجبائي والدور البارز الذي يلعبه، في حين يميل المكلفون إلى التوزع بين "موافق" و "محايد" في معظم العبارات مع انحرافات معيارية أعلى في بعض الأحيان، مما يشير إلى تنوع أكبر في ردود الفعل لدى هذه الفئة والذي يرجع لعدة أسباب من بينها العمر، الوعي الضريبي

ب. المحور الثاني:

الجدول رقم (3-15): يوضح الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني لكل من المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة

العبارة	أجوبة المستشارين			أجوبة المكلفين		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
14	4.55	0.759	موافق بشدة	4.15	0.802	موافق بشدة
15	4.45	0.686	موافق بشدة	3.98	0.768	موافق بشدة
16	4.40	0.598	موافق بشدة	3.92	1.047	موافق بشدة
17	4.35	0.875	موافق بشدة	3.68	0.944	موافق
18	4.30	0.733	موافق بشدة	3.77	0.768	موافق بشدة
19	4.50	0.607	موافق بشدة	4.20	0.723	موافق بشدة
20	4.55	0.605	موافق بشدة	4.00	0.934	موافق بشدة
21	4.40	0.598	موافق بشدة	4.00	0.716	موافق بشدة
22	4.40	0.503	موافق بشدة	3	0.933	موافق

موافق بشدة	0.802	4.15	موافق بشدة	0.759	4.55	23
------------	-------	------	------------	-------	------	----

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر الجدول رقم (3-15) أن المستشارين يعبرون عن توافق قوي في آرائهم حول معظم عبارات المحور الثاني، حيث تتراوح درجات موافقتهم بين "موافق بشدة" و "موافق"، مع متوسطات حسابية تتراوح بين 4.30 و 4.55. كما تُظهر إجاباتهم انحرافات معيارية منخفضة، ما يدل على أن آرائهم متقاربة بشكل كبير. ومن ناحية أخرى، فإن إجابات المكلفين تظهر تنوعاً أكبر في آرائهم، حيث تتراوح درجات موافقتهم بين "موافق بشدة" و "موافق" في معظم العبارات، مع متوسطات حسابية تتراوح بين 3.68 و 4.15. كما أن انحرافات المعيارية أعلى مقارنةً بالمستشارين، حيث تتراوح بين 0.716 و 1.047، ما يشير إلى تباين واختلاف أكبر في ردودهم.

هذا التباين في الآراء لدى المكلفين قد يعكس اختلافات في الخبرة أو الفهم أو التقدير للأمر المطروحة في الاستبيان مقارنةً بالمستشارين الذين يظهرون اتفاقاً أكثر وضوحاً.

من خلال تحليل المحورين، يتضح أن المستشارين والخبراء في الجباية أكثر إلماماً أو تأييداً للمفاهيم المطروحة مقارنةً بالمكلفين الذين تختلف آرائهم ويميلون أكثر للحياد.

الفرع الثالث: التحليل الإحصائي الاستدلالي:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى استخدام أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي لاختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة، وذلك من خلال إجراء مجموعة من الاختبارات المناسبة لطبيعة البيانات. وتشمل هذه التحليلات اختبار مان-ويتني للمقارنة بين آراء الفئتين المستجوبتين، بالإضافة إلى تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة العلاقة بين المتغير المستقل (دور المستشار الجبائي) والمتغير التابع (الامتثال الضريبي).

أ- اختبار مان ويتني:

بُغية التحقق من طبيعة توزيع البيانات، تم إجراء اختبار شايرو-ويلك (*Shapiro-Wilk*) لقياس مدى التوزيع الطبيعي للبيانات المتعلقة بعبارات الاستبيان. وقد أظهرت نتائج هذا الاختبار أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعيما استدعى استخدام اختبار مان-ويتني Mann-Whitney U Test باعتباره كبديل غير معلمي لاختبار الفروق بين متوسطات رتب استجابات الفئتين محل الدراسة، بدلاً من اختبار "ت" للعينات المستقلة.

1- المحور الأول:

وفي هذا السياق، تم اعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة حول دور المستشار الجبائي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)
- الفرضية H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة حول دور المستشار الجبائي، عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

الجدول رقم (3-16): يوضح اختبار مان ويتني على عبارات المحور الأول

العبرة	القيمة الاحتمالية	القرار	وجود فروق معنوية	التفسير
1	0.021	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
2	0.456	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
3	0.612	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
4	0.091	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
5	0.141	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
6	0.346	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
7	0.415	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
8	0.003	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
9	0.146	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
10	0.034	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
11	0.167	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات

توجد فروق معنوية بين الفئات	نعم	رفض الفرضية الصفرية	0.003	12
توجد فروق معنوية بين الفئات	نعم	رفض الفرضية الصفرية	0.010	13

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

أظهرت نتائج اختبار مان-ويتني وجود فروق معنوية دالة إحصائياً بين آراء المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة في عدد من العبارات، تحديداً العبارات (1، 8، 10، 12، 13) حيث كانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، مما دفع إلى رفض الفرضية الصفرية. وهذا يشير إلى، وجود اختلاف ملحوظ في وجهات النظر بين الفئتين حول هذه الجوانب. وبالمقابل، لم تُسجل فروق معنوية في باقي العبارات، مما يدل على تقارب الآراء بشأنها، وهو ما يعكس نوعاً من الاتفاق أو التوافق الجزئي بين المستشارين والمكلفين في تلك النقاط.

2- المحور الثاني:

لدراسة الفروق بين الفئتين في هذا المحور تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- الفرضية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة حول الامتثال الضريبي.
- الفرضية H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستشارين الجبائين والمكلفين بالضريبة حول الامتثال الضريبي.

الجدول رقم (3-17): يوضح اختبار مان ويتني على عبارات المحور الثاني:

العبارة	القيمة الاحتمالية Sig	القرار	وجود فروق معنوية	التفسير
14	0.037	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
15	0.019	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
16	0.096	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
17	0.006	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
18	0.015	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
19	0.127	عدم رفض الفرضية الصفرية	لا	لا توجد فروق معنوية بين الفئات
20	0.017	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
21	0.025	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
22	0.004	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات
23	0.001	رفض الفرضية الصفرية	نعم	توجد فروق معنوية بين الفئات

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبين وجود فروق معنوية في مستوى الامتثال الضريبي بين المستشارين الجبائيين والمكلفين بالضريبة في العديد من العبارات، حيث أظهرت القيم الاحتمالية أقل من 0.05 في العبارات 14، 15، 17، 18، 20، 21، 22، 23. وهذا يشير إلى أن المستشارين الجبائيين والمكلفين بالضريبة يختلفون في مواقفهم تجاه موضوع الامتثال الضريبي، وهذه الفروق ليست ناتجة عن الصدفة. وفي بعض العبارات مثل العبارات 16، 19، تبين أن القيم الاحتمالية كانت أكبر من 0.05، مما يعني أنه لا توجد فروق معنوية بين المستشارين الجبائيين والمكلفين بالضريبة في هذه العبارات. أظهرت نتائج اختبار مان-ويتني للمحورين الأول والثاني وجود فروق معنوية بين آراء المستشارين الجبائيين والمكلفين بالضريبة في بعض العبارات، مما يشير إلى تباين في المواقف والتوجهات بين الفئتين. هذه الفروق قد تعكس اختلافات في فهم كل فئة لدور المستشار الجبائي ومدى الامتثال الضريبي، مما يبرز الحاجة إلى تحسين التواصل والتنسيق بين الطرفين لتحقيق امتثال ضريبي أكثر فعالية.

ب- اختبار الانحدار البسيط:

بهدف قياس تأثير المتغير المستقل المتمثل في المستشار الجبائي على المتغير التابع ألا وهو الامتثال الضريبي، تم استعمال اختبار الانحدار الخطي البسيط نظراً لأنه يتيح لنا اختبار قدرة المتغير المستقل على تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع وتحديد قوة العلاقة واتجاهها

وقد تم إجراء هذا التحليل الإحصائي بشكل منفصل على عينة المستشارين الجبائيين من جهة، والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى، للتحقق من مدى اختلاف الرؤى حول هذه العلاقة بين الفئتين.

وقد تم صياغة الفرضيتين التاليتين لإجراء هذا الاختبار:

- الفرضية الصفرية: (H_0) لا يوجد أثر موجب ذو دلالة إحصائية لدور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي.

- الفرضية البديلة: (H_1) يوجد أثر موجب ذو دلالة إحصائية لدور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي

الجدول رقم (3-18): يوضح نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لدى الفئتين

المؤشر	المستشار الجبائي	المكلف بالضريبة
(R) معامل الارتباط	0.839	0.369
R^2 معامل التحديد	0.704	0.136
المعدّل R^2	0.687	0.113
الخطأ المعياري للتقدير	0.20884	0.42703
مجموع مربعات الانحدار	1.863	1.090
درجات الحرية للانحدار	1	1
متوسط المربعات للانحدار	1.863	1.090
F	42.716	5.978
(Sig.) الدلالة الإحصائية	0.000	0.019

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

أظهرت النتائج وجود علاقة قوية بين المتغيرات لدى فئة المستشارين الجبائين، حيث بلغ معامل الارتباط (R) 0.839، مما يشير إلى علاقة إيجابية وقوية. كما أن معامل التحديد (R^2) وصل إلى 0.704، مما يعني أن 70.4% من التباين في المتغير التابع يمكن تفسيره بواسطة المتغير المستقل. علاوة على ذلك، كانت القيمة الإحصائية لـ F مرتفعة (42.716) والدلالة الإحصائية (Sig.) أقل من 0.05 (0.000)، مما يثبت أن العلاقة معنوية.

أما بالنسبة لفئة المكلفين بالضريبة، كانت العلاقة أضعف مما هي عليه لدى المستشارين، إذ بلغ معامل الارتباط (R) 0.369، وهو ما يعكس ارتباطاً ضعيفاً. كما أن معامل التحديد (R^2) كان 0.136 فقط، مما يعني أن المتغير المستقل لا يفسر سوى 13.6% فقط من التباين في المتغير التابع. ورغم أن القيمة الإحصائية لـ F كانت 5.978 والدلالة الإحصائية كانت 0.019، مما يشير إلى وجود علاقة معنوية، إلا أن هذه العلاقة أضعف مقارنة بالمستشارين الجبائين.

يرجع هذا الاختلاف في النتائج بين فئة المستشارين والمكلفين إلى أن المستشارين لديهم فهم عميق للقوانين والأنظمة الضريبية وهذا قد يكون نتيجة لخبرتهم الطويلة في المجال في المقابل المكلفين بالضريبة قد يتعرضون لمجموعة من العوامل الخارجية التي تؤثر على قراراتهم، مثل تغييرات مفاجئة في القوانين الجبائية أو الظروف الاقتصادية أو مستوى الوعي الضريبي لديهم بالإضافة إلى العوامل الأخلاقية والاجتماعية، مما يؤدي إلى درجة ارتباط أقل بين المتغيرات في إجاباتهم.

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسات استعانت بمستشار جبائي

في هذا المبحث، سيتم تناول دراسة حالة لعدد من المؤسسات التي استعانت بمستشار جبائي لتحسين امتثالها للضوابط الضريبية.

المطلب الأول: تقديم الخيط التطبيقي للدراسة:

الفرع الأول: تقديم مكتب الدراسة:

مكتب TAXSEL FISCAL CABINET للاستشارات الجبائية هو مكتب متخصص في تقديم المشورة الضريبية للأفراد والمؤسسات بمختلف أحجامها، بهدف مساعدتها على فهم القوانين الجبائية وتطبيقها بشكل يتماشى مع التشريعات المحلية والدولية. يشرف على إدارة المكتب المستشار الجبائي المعتمد من طرف وزارة المالية سلامي أبوبكر، الذي يمتلك خبرة واسعة وعميقة في هذا المجال، مما يجعله مرجعاً موثوقاً ومناسباً للمؤسسات التي تسعى إلى تحسين أدائها الضريبي.

يقدم المكتب مجموعة متنوعة من الخدمات التي تشمل الاستشارة الضريبية القانونية للمؤسسات، وتوجيهها في كيفية التعامل مع التزاماتها الضريبية بكل دقة وشفافية. كما يقوم المكتب بتحليل العمليات المالية للمؤسسات من منظور ضريبي، ومساعدتها في إعداد التقارير الضريبية بما يتماشى مع المعايير القانونية. إلى جانب ذلك، يسهم المكتب في تسوية المنازعات الضريبية ويوفر استراتيجيات مبتكرة لتقليل المخاطر الضريبية، مما يساهم في حماية المؤسسات من العقوبات المالية ويقلل من المخاطر القانونية.

الفرع الثاني: تقديم المؤسسات محل الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة التطبيقية على تحليل أربع حالات حقيقية لمؤسسات تنتمي لقطاعات مختلفة لجأت إلى مكتب TAXSEL CABINET للاستشارات الجبائية، وذلك لأسباب مختلفة تعكس نوعين من التدخل الجبائي: استشارات وقائية، واستشارات علاجية جاءت كرد فعل على إشكالات قائمة. يبين الجدول أدناه تصنيف الحالات المدروسة:

الجدول رقم (3-19): يوضح الحالات المدروسة

المؤسسة	المؤسسة 1	المؤسسة 2	المؤسسة 3	المؤسسة 4
نوع المؤسسة	SARL	SPA	SARL	SARL
نوع الاستشارة	وقائية	وقائية	علاجية	علاجية
سبب اللجوء الى المستشار	القيام بتدقيق جبائي	تشخيص المخاطر الجبائية	الخضوع لتحقيق محاسبي وفرض غرامات	تبرير خسائر متتالية

من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المدرجة في الملاحق

المطلب الثاني: حالات التدخل الوقائي للمستشار الجبائي:

الفرع الأول: دراسة حالة المؤسسة 1:

- تقديم الحالة:

لجأت المؤسسة الأولى إلى المستشار الجبائي بهدف إجراء تدقيق جبائي شامل للفترة غير المتقدمة

2020/2021/2022، وذلك بهدف تشخيص وتقييم الوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى امتثالها للقوانين الجبائية.

وقد تم التدقيق في الجوانب التالية:

- مراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية.
- فحص الوثائق الثبوتية المتعلقة بالعمليات المحاسبية للتأكد من صحتها وشفافيتها.
- التحقق من التقارير الخاصة بالمقاربة البنكية والتأكد من توافقها مع القوانين الجبائية.
-
- التحقق من احترام الالتزامات المرتبطة بالحصول على الامتيازات الجبائية التي قد تكون المؤسسة مؤهلة لها.

- نتائج عملية التدقيق الجبائي:

نتج عن هذا التدقيق الجبائي تقديم تقرير مفصل يحدد النقاط التي تحتاج إلى تصحيح وتحسين لضمان الامتثال

الكامل للقوانين وتمثلت فيما يلي:

- سنة 2020:

الجدول رقم(3-20): يوضح نتائج عملية التدقيق الجبائي

الخطأ المرتكب	الأثر الجبائي الناتج	توصيات المستشار الجبائي
تسجيل أعباء بناءً على " الوصل النقدي "دون وجود فواتير	يرفض خصم هذه الأعباء، وتُفرض عليها IBS و IRG.	ضرورة وجود فواتير قانونية، وفي حالة غيابها تُدرج الأعباء في جدول 9 من التصريح الجبائي
وجود فواتير بيع مكررة بنفس العملية ولكن بأرقام مختلفة F12، F13، F14	تُحسب الفاتورة الثانية كرقم أعمال غير مصرّح به.	منع تكرار الفواتير، والالتزام بتنظيم الفوترة
فاتورة بدون TVA رقم F11 دون وجود شهادة إعفاء	إلزامية دفع TVA عن هذه العملية	المطالبة بشهادة الإعفاء قبل 31 ديسمبر من السنة المعنية
عدم فصل رقم أعمال البيع عن رقم أعمال تقديم الخدمات	فرض تكاليف إضافية من TAP و IBS	التصريح بالخدمات عند التحصيل، وتطبيق معدلات الضرائب الخاصة بها
إلغاء فواتير دون إصدار فواتير إنقاص	تُحسب الفاتورة كأنها لم	إصدار فواتير إنقاص رسمية عند إلغاء

أي فاتورة بيع أو شراء	تُلغ، وتخضع لجميع الضرائب	(avoirs)مقابلة فواتير 93،: 100 ، 120
منع تكرار أرقام الفواتير، واحترام التسلسل الزمني	يُفرض الضريبة على كل المبالغ، لأن كل نسخة تُعد فاتورة مستقلة	تكرار رقم فاتورة رقم F132 بثلاث مبالغ مختلفة 288,000 / 265,600 / 320,000
إصدار فواتير مطابقة قانونيًا، والمطالبة بذلك من الموردين	رفض خصم TVA على المشتريات + إعادة تقدير رقم الأعمال	فواتير لا تحتوي على المعلومات القانونية المطلوبة وفقًا للمرسوم التنفيذي-05 468
وجوب حفظ نسخة عن كل فواتير البيع	يُعاد احتساب هذه العملية ضمن رقم الأعمال	غياب فاتورة عن بيع لصالح الزبون BBB بتاريخ 20.01.2020، المبلغ 381,709 دج
تحديد إذا ما كانت سلفة شريك تُسجل في الحساب الجاري أو قرض بين مؤسسات يُخضع لفائدة وضرائب	قد تُعتبر أرباحًا أو رقم أعمال، مما يؤدي إلى فرض الضرائب عليها	تسجيل قروض دون تحديد طبيعتها أو طريقة سدادها
تصحيح التصاريح وتعبئة كافة الخانات، خصوصًا خانة البيع بالجملة	غرامات، فقدان حق الاسترجاع، و TVA غير قابلة للخصم	أخطاء في التصريح الجبائي G50 لشهر 2 و8، واحتساب خاطئ للضريبة

المحسوبة مقدماً في شهر 9

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على الملاحق

- سنة 2021: لا يوجد أخطاء مرتكبة

- سنة 2022:

الجدول رقم (3-21) يوضح نتائج التدقيق الجبائي لسنة 2022

الخطأ المرتكب	الأثر الجبائي الناتج	توصيات المستشار الجبائي
غياب فواتير لبعض عمليات التسليم BL 178 بتاريخ 2022/12/07 بمبلغ 310.480 دج، و BL بتاريخ 2022/12/13 بمبلغ 290.150 دج	يُرفض خصم هذه الأعباء من النتيجة الخاضعة للضريبة	يجب إصدار الفواتير المقابلة وتقديمها كدليل على العملية التجارية
معظم الفواتير لا تحتوي على وسيلة الدفع	تُعتبر الفواتير غير مطابقة، وقد تُرفض كمستندات داعمة للخصم أو إثبات رقم الأعمال	ضرورة تضمين وسيلة الدفع في كل فاتورة وفقاً لمتطلبات التنظيم
عدم تطابق رقم الأعمال بين الفواتير، التصريح G50 ، والميزانية (63.639.084 دج /	الإدارة الجبائية تستدعي الفروقات وتخضعها للضريبة والغرامات كرقم أعمال غير مصرح به	التبرير الإجمالي للفروقات أو تعديل البيانات المالية والمحاسبية لتحقيق التطابق

		49.392.037 دج /
		60.400.961 دج)

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الملاحق

- الفروقات الناتجة في رقم الاعمال:

الجدول رقم (3-22): يوضح الفروقات الناتجة في رقم الاعمال

السنة	رقم الاعمال المعاد تشكيله	رقم الاعمال المصرح به	الفرق
2020	114,887,067 دج	47,654,033 دج	67,233,034 دج
2021	283,809,412 دج	90,148,794 دج	193,660,618 دج
2022	132,928,931 دج	60,400,961 دج	72,527,970 دج

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على الملاحق

- التحليل:

تبين من خلال التدقيق الجبائي الذي قام المستشار الجبائي بإجرائه للسنوات غير المتقدمة وجود عدد من المخالفات الجبائية التي قد تسبب مشاكل في مدى امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية وتعرضها لمخاطر جبائية من بين المخالفات المتكررة لدى المؤسسة:

- تسجيل نفقات دون وجود فواتير قانونية.
- تكرار فواتير البيع برقم مختلف.
- إدراج فواتير غير مفصلة أو غير مطابقة للمعايير القانونية.

- خلط بين رقم أعمال البيع وتقديم الخدمات دون تقديم التصريح المنفصل.
- إلغاء فواتير دون إصدار فواتير إنقاص رسمية.
- أخطاء في التصريحات الشهرية.
- غياب بعض فواتير المبيعات ووسائل الدفع.

إن تكرر هذه المخالفات يكشف عن خلل في نظام الفوترة داخل المؤسسة، إضافة إلى ضعف في استيعاب الالتزامات الجبائية كما تنص عليها التشريعات المعمول بها. وقد مكن تدخل المستشار الجبائي من كشف هذه الثغرات في الوقت المناسب، والتي كان من شأنها أن تُعرض المؤسسة لمخاطر جبائية كبيرة في حال خضوعها لتحقيق رسمي. وقد ساهم هذا التدخل الوقائي في تصحيح الأخطاء وتوضيح النقاط الغامضة، مما جنب المؤسسة تبعات مالية وقانونية جسيمة. وقد لعب المستشار الجبائي بدور محوري، من خلال تشخيص دقيق لوضعية المؤسسة، وتقديم توصيات عملية ساعدت على تعزيز مستوى الامتثال الجبائي، وترسيخ الانضباط الضريبي، بما يضمن استقرار المؤسسة وبنائها ثقة أكبر في تعاملها مع الإدارة الجبائية مستقبلاً.

الفرع الثاني: دراسة حالة المؤسسة 2:

- تقديم الحالة:

لجأت المؤسسة الثانية وهي شركة مساهمة (SPA) إلى المستشار الجبائي من أجل تحليل المخاطر الجبائية المرتبطة بعملية تغيير في هيكل المساهمة، حيث قام أحد الشركاء الأجانب (BBB) بالانسحاب لفائدة المساهمين الجزائريين (CCC)، مع التنازل عن أسهمه بالقيمة الاسمية كما هو منصوص عليه في الاتفاقات الموقعة بين الأطراف. وقد جاء تدخل المستشار الجبائي في مرحلة ما قبل تنفيذ العملية، ما جعلها استشارة ذات طابع وقائي تهدف إلى تفادي تبعات الجبائية المحتملة على الأطراف المعنية.

تمثلت مهام المستشار الجبائي في هذه الحالة في:

- دراسة المخاطر الجبائية الناتجة عن عملية التنازل عن الأسهم بالقيمة الاسمية.
- توضيح التزامات كل طرف من حيث حقوق التسجيل والضريبة على الأرباح الناتجة عن عملية التنازل.
- توضيح إمكانية خضوع العملية لإعادة تقييم من طرف الإدارة الجبائية.
- التحذير من المسؤولية التضامنية للطرف الجزائري (CCC) في حال اختفاء الطرف الأجنبي أو عدم توفره على أصول داخل الجزائر.
- تقديم توصية استباقية بضرورة الاتصال بالإدارة الجبائية قبل تحويل الأموال نحو الخارج، لتفادي إعادة التقييم والغرامات المرتبطة بنقص التصريح.
- نتائج تشخيص المخاطر الجبائية:

الجدول رقم (3-23): يوضح نتائج التشخيص للمخاطر الجبائية

الطرف المعني	المخاطر الجبائية المحتملة و الالتزامات الواجبة	توصيات المستشار الجبائي
الشركة SPA	لا تتحمل الشركة أي التزامات جبائية مباشرة لأنها لا تحقق ربحًا أو خسارة من العملية.	ليس هناك توصيات مباشرة، لكنها تبقى معنية بالمتابعة الإدارية والإعلام الضريبي إن لزم.
المشتري الجزائري (CCC)	دفع حقوق التسجيل بنسبة 2.5% من قيمة البيع المصرح بها . خطر إعادة التقييم من الإدارة الجبائية . المسؤولية التضامنية في حال غياب BBB.	دفع الحقوق في الآجال . التفاوض مع الإدارة لإجراء التقييم قبل التحويل . توثيق كل المراحل بدقة.
البائع الأجنبي (BBB)	دفع حقوق التسجيل على القيمة الفعلية + فرق إعادة التقييم (بالتضامن مع CCC). دفع الضريبة على الأرباح بنسبة 20% . -التصريح والدفع خلال 30 يومًا	احترام آجال التصريح والدفع . تقديم المستندات التي تثبت قيمة الاقتناء الأصلية للأسهم

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق

التحليل:

ساهم تدخل المستشار الجبائي من خلال هذه الاستشارة الوقائية في تقديم توجيهات دقيقة لكل طرف وتحديد مختلف الالتزامات الجبائية، ما يسمح بتجنب المخاطر الجبائية المحتملة التي قد تترتب عن عملية التنازل عن الأسهم بين الطرف الأجنبي والطرف الجزائري. التي كان من الممكن أن تظهر لاحقًا، خاصة في حال إعادة تقييم من طرف الإدارة أو غياب أحد الأطراف.

فقد تم توضيح أن شركة SPA لا تتحمل أي عبء جبائي بشكل مباشر، في حين أن المشتري الجزائري (CCC) ملزم بدفع حقوق التسجيل، مع احتمالية الخضوع لإعادة تقييم من طرف الإدارة الجبائية وما قد يترتب عنها من فروقات وغرامات مستحقة الدفع، خاصة في ظل المسؤولية التضامنية مع الطرف الأجنبي. أما بالنسبة للبائع الأجنبي (BBB)، فقد تم تنبيهه إلى ضرورة التصريح بالدخل الناتج عن العملية ودفع الضريبة على الأرباح في الأجل القانونية، إلى جانب التزامه بدفع حقوق التسجيل على القيمة الفعلية وليس فقط المصرح بها. هذه الحالة تؤكد على أهمية الاستشارة الجبائية الوقائية كوسيلة لحماية المؤسسات من التبعات القانونية والمالية وتعزيز امتثالها الضريبي قبل تنفيذ أي عملية ذات طابع حساس.

المطلب الثالث: حالات التدخل العلاجي للمستشار الجبائي:

الفرع الأول: دراسة حالة المؤسسة 3:

- تقديم الحالة:

لجأت المؤسسة إلى المستشار الجبائي في هذه الحالة باعتبار أن لها الحق في الاستعانة بمستشار جبائي عند تعرضها لتحقيق محاسبي بالاستناد إلى ما نصت عليه المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية. وقد أسفر التحقيق المحاسبي الذي تم اجرائه عن فرض ضرائب بمبلغ يقارب 24 مليون دينار جزائري نتيجة بعض المخالفات التي قامت بها وجاء تدخل المستشار الجبائي من أجل تحليل وتبرير الملاحظات التي أدت إلى فرض الضريبة، وتقديم تفسيرات مفصلة باسم المؤسسة في محاولة لتخفيف الآثار الجبائية المحتملة.

وقد تمثلت الملاحظات المطروحة من قبل الإدارة الجبائية فيما يلي:

- عدم تبرير الحساب الجاري للشركاء (compte courant des associés)

- استرجاع غير مشروع للرسم على القيمة المضافة (TVA)
- سحب العملة الصعبة (devises)
- اقتطاع نفقات بشكل خاطئ
- تحصيل ديون سبق اعتبارها معدومة (créances amorties)
- نتائج تدخل المستشار الجبائي:

تمثلت أهم التبريرات التي قدمها المستشار الجبائي فيما يلي:

حساب الشركاء:

- تبين أن هناك أخطاء محاسبية في الترحيل، حيث تم تسجيل بعض التسديدات في حساب الشركاء بدلاً من حسابات الموردين.
- الأموال المحولة بين شركات تابعة لنفس المجموعة تم توثيقها بعقود قروض، وتمت استرجاعات جزئية.

سحب العملة:

- تم التأكد أن الشركة لم توزع الأرباح وإنما أدرجت السحوبات في حساب “نفقات قيد الانتظار”، وتم ترحيلها لاحقاً.

نفقات المهام:

- تتعلق بنشاطات ترويجية وتفاوض على عقود دولية، وهي مبررة بختم شرطة الحدود.

التسوية المحاسبية (3.422.633 دج):

- اعتبرت الإدارة أنها توزيع خفي، بينما الشركة تقول إنها عملية محاسبية لتسوية حسابات الموردين.

تحصيل الديون المعدومة:

- تم التصريح بالمبالغ كإيرادات خاضعة للضريبة بعد أن تم تحصيلها لاحقاً من الزبائن.

- التحليل:

إن دور المستشار الجبائي في هذه الحالة والتدخل العلاجي الذي قام به بعد صدور الاشعار بالتسوية النهائي للتحقيق المحاسبي، لم يكن مقتصرًا على الرد على اشعار الإدارة الجبائية، بل أجرى كذلك فحص شامل للملف الجبائي للمؤسسة، وتحليل دقيق لملاحظات الإدارة، ما مكّنه من إعداد ردود ودفاع قوية ساهمت في تخفيف العبء الضريبي الذي كانت ستتحمله المؤسسة والذي كان من الممكن أن تهدد استمراريتها.

مهّد هذا التدخل لتحسين العلاقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية وهذا من خلال إظهار حسن نيتها وتصحيح الأخطاء بدل التهرب منها، مما يعكس الرغبة في الامتثال الضريبي الطوعي. وقد ساهم في تعزيز وعي المؤسسة بضرورة تنظيم ملفاتها المحاسبية والجبائية، لتفادي الوقوع في نفس الأخطاء.

الفرع الثاني: دراسة حالة المؤسسة 4:

- تقديم الحالة:

في هذه الحالة، تلقت المؤسسة إشعارًا أوليًا بإعادة التسوية صادرًا عن الإدارة الجبائية، وذلك بعد ان تم ملاحظة مجموعة من الاختلالات الجبائية، حيث سجلت المؤسسة عجزًا مستمرًا في نتائجها المالية لسنوات متتالية، مما أثار تساؤلات لدى مصالح الضرائب حول مدى مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من قبلها. أمام هذا الوضع، لجأت المؤسسة إلى مستشار جبائي مستندةً في ذلك إلى أحكام المادة 20، الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تسمح للمؤسسات بالاستعانة بمستشار جبائي في هذه الحالات. وقد تمثّل دور المستشار في تقديم مبررات دقيقة

ومؤيدة بوثائق قانونية ومحاسبية، من أجل الدفاع عن المؤسسة وتبرئة ذمتها وتوضيح موقفها امام الإدارة الجبائية وتفادي فرض ضرائب إضافية أو غرامات ناتجة عن تأويل غير سليم أو نقص في التوضيحات.

- تبريرات المستشار الجبائي:

سنة 2017 (تسجيل عجز قدره 47.438.371 دج):

بدأت الشركة نشاطها سنة 2017، حيث كان انطلاقها الفعلي يوم 5 أكتوبر 2017. وفي هذه الفترة القصيرة، لم تتمكن المؤسسة من مزاوله نشاط اقتصادي كبير يسمح لها بتحقيق مداخيل كافية لتغطية نفقاتها الأساسية. ومن بين هذه النفقات:

- أجور المستخدمين
- إيجار مقر العمل
- شراء معدات المكتب
- مصاريف التنقل المهني
- مصاريف استغلال أخرى ضرورية.

هذه الأعباء كانت أساسية ولا بد منها لإطلاق النشاط، لكنلم تقابلها مداخيل كافية لتحقيق ربح مالي، مما أدى إلى تسجيل عجز في نهاية السنة.

سنة 2018 (تسجيل عجز قدره 32.752.479 دج)

في سنة 2018، تمكنت المؤسسة من توقيع مشروع مهم، حققت بفضلها ربح ضريبي قدره 14.685.892 دج رغم ان الأرباح لم تكن كافية للقضاء على العجز كلياً لكن سمحت لها بتقليص العجز المسجل في سنة 2017، والذي كان يبلغ 47.438.371 دج، ليُصبح العجز النهائي لسنة 2018 هو 32.752.479 دج فقط.

سنة 2019 (تسجيل عجز كبير قدره 134.325.417 دج)

يرجع العجز الكبير المسجل في سنة 2019 إلى مجموعة من الأسباب أهمها:

تغيير طبيعة العقود المنجزة:

في سنة 2018، كانت المؤسسة تنفذ عقود خدمات ذات هامش ربح مرتفع. أما في 2019، غيرت المؤسسة من نوعية العقود نحو نشاط "الإسمنت". تتميز هذه العقود تتميز بهامش ربح منخفض جداً، تسبب انخفاض كبير في الربح الإجمالي.

طبيعة نشاط الإسمنت: (Cementing)

يُعتبر هذا النشاط تقنية أساسية في عمليات حفر الآبار النفطية والغازية. ويتمثل في حقن الإسمنت بين أنبوب الحفر والتكوين الصخري لعزل الآبار وضمان سلامتها. ولكنه يتطلب تكاليف تشغيل مرتفعة، ما جعل الأرباح المحققة منه ضعيفة مقارنة بالخدمات الأخرى.

احتساب مصاريف المقر الرئيسي:

تم تسجيل مبلغ 147.085.846 دج كمصاريف مرتبطة بالمقر الرئيسي.

هذه المصاريف أُدرجت ضمن الأعباء، مما أثر بشكل مباشر على نتيجة السنة المالية ورفع من العجز.

- التحليل:

في هذه الحالة، تجلّى دور المستشار الجبائي بعد أن تلقت المؤسسة إشعارًا أوليًا بالتسوية من قبل الإدارة الجبائية، جاء تدخله كخطوة حاسمة لحماية مصالح المؤسسة، حيث لم يكتفِ بمجرد الرد على الإشعار، بل تعمق في تفاصيل الملف الجبائي، محللاً كل ملاحظة أوردتها الإدارة. وبفضل هذا التدخل الدقيق، تمكن من صياغة تبريرات مهنية باسم المؤسسة، استندت إلى قراءات قانونية ومحاسبية مدروسة، مما ساعد على تقليص العبء الضريبي المفروض بشكل ملحوظ. ساهم هذا الدور في تفادي آثار مالية جسيمة كان من شأنها أن تُضعف المؤسسة، وسمح لها بتصحيح وضعيتها بكل شفافية، وتعزيز ثقافة الامتثال الضريبي لديها، وفتح باب تواصل إيجابي مع الإدارة الجبائية.

المبحث الثالث: مناقشة النتائج وتفسيرها.

بعدما تناولنا في المبحث السابق نتائج الاستبيان، والتي كشفت عن تباين واضح في وجهات النظر بين المستشارين الجبائيين والمكلفين بالضريبة، وانتقلنا بعدها إلى دراسة حالات حقيقية بهدف الحصول على معطيات دقيقة وملائمة للواقع، تم تخصيص هذا المبحث لتحليل وتفسير تلك النتائج بصورة متكاملة، بما يسمح بفهم أعمق للدور الفعلي للمستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي.

المطلب الأول: مناقشة وتفسير نتائج الاستبيان.

من خلال نتائج الاستبيان الخاص بكل من فئة المستشارين الجبائيين وفئة المكلفين بالضريبة يتبين أن هناك إدراكاً متفاوتاً للأدوار والممارسات المتعلقة بتحسين الامتثال الجبائي، وهو ما عكسته الإحصاءات الوصفية في مدى اتفاق أو تحفظ كل فئة على العبارات المقدمة، كما دعمته الفروق الإحصائية التي أوجدها اختبار مان-ويتني. فقد أظهر المستشارون ميلاً أكبر نحو تأكيد تأثيرهم في تحسين امتثال المكلفين، من خلال التركيز على دورهم التوجيهي والاستشاري وتقديرهم لفعالية تدخلهم، بينما أبدى المكلفون تحفظاً أكثر في الاعتراف بهذا الدور، ويعود ذلك إلى

غياب قانون صريح ينظم العلاقة بينهم وبين المستشار الجبائي، مما يجعل تجربتهم معه غير مؤطرة ضمن مسؤوليات واضحة.

هذا الاختلاف في وجهات النظر لم يكن عبثيا وعشوائيا، بل جاء مبررًا سوسولوجيًا؛ إذ يعكس نظرتين مختلفتين: الأولى ترى الاستشارة عنصرًا حيويًا ذو أهمية بالغة في العملية الجبائية، والثانية تنظر إليها كخدمة عرضية واختيارية لا تُحدث تأثيرًا جوهريًا في السلوك الضريبي للمكلفين. وقد اثبت اختبار مان-ويتني هذا التباين في عدة عبارات جوهريّة، خاصة تلك المتعلقة بمساهمة المستشار في تقليص التهرب وتبسيط الإجراءات، حيث أظهرت فروقًا ذات دلالة إحصائية، ما يشير إلى وجود فجوة في فهم وتقدير هذا الدور بين الطرفين.

وعند الانتقال إلى اختبار الانحدار البسيط، يتبين وجود علاقة موجبة بين دور المستشار الجبائي والامتثال الضريبي، وهو ما يؤكد بأن تعزيز هذا الدور يؤدي إلى رفع مستوى الامتثال الضريبي الطوعي، لكن هذا التأثير يظل نسبيًا ومرتبًا بمدى تفعيل هذا الدور ميدانيًا، وليس فقط الإقرار به نظريًا. إن العلاقة الظاهرة بين الطرفين لا تكتمل إلا إذا دُعمت بثقة متبادلة ونصوص قانونية تُعزز الشفافية وتُحدد المسؤوليات. إن التحليل العميق لهذه النتائج يكشف أن التأثير الإيجابي للاستشارة الجبائية في الامتثال لا يتأتى من تقديم المشورة فحسب، بل من قدرتها على إعادة تشكيل العلاقة الجبائية من علاقة قائمة على الرقابة والعقاب، إلى علاقة تقوم على الفهم والتعاون.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج دراسة الحالة وتفسيرها

من خلال تحليل الحالات الأربعة المدروسة يتّضح أن وظيفة المستشار الجبائي لا يمكن النظر إليها من زاوية واحدة وبشكل نمطي، بل تختلف تبعًا لعوامل عديدة منها الزمن الذي يُستدعى فيه (قبل أو بعد وقوع الإشكال الجبائي)، طبيعة المؤسسة، ومدى إدراك هذه الأخيرة لمخاطر الإهمال الجبائي. هذا التنوع في الحالات سمح بالقيام بدراسة غنية تُظهر التفاعل الديناميكي بين المؤسسة والمستشار الجبائي.

من خلال الحالتين الوقائيتين (1 و 2)، اتخذت المؤسسة خطوة استباقية بلجوتها إلى مستشار جبائي دون أن تكون تحت تهديد مباشر من الإدارة الجبائية. هذه الخطوة تدل عن وعي مؤسسي ورؤية استراتيجية ترى أن الجباية ليست فقط التزامًا قانونيًا بل عنصرًا مهمًا في إدارة المخاطر. لم يكن المستشار أداة رد فعل في هاتين الحالتين، بل شارك في اتخاذ القرارات لصالح المؤسسة. فقد قام بدراسة الوضعية الجبائية، وتحديد نقاط الضعف التي ستشكل مخاطر جبائية في المستقبل، وأوصى بتصحيحات قبل فوات الأوان.

أما في الحالتين العلاجيتين (3 و 4)، فقد جاء التدخل بعد حدوث الضرر: إما بسبب فرض غرامات نتيجة تحقيق محاسبي، أو بسبب خسائر متتالية لم تجد الإدارة الجبائية ما يبررها. في هذين السياقين، كان دور المستشار دفاعيًا. تمثل دوره في التفاوض والتبرير للحد من الأضرار. وهو وضع يقيده الزمن، ويحد من قدرة المستشار على إحداث تغيير جوهري.

تكشف الحالات الأربعة عن مستويين من الفهم الجبائي داخل المؤسسة الجزائرية:

- الأول، واعٍ بالتشريعات الجبائية ويستثمر في الوقاية (كما في الحالتين 1 و 2)، ورغم أنه نادر لكنه واعد.
 - الثاني، لا يعطي أهمية للمخاطر الجبائية إلا بعد أن يصبح النزاع واقعًا ملموسًا (كما في 3 و 4)، مما يشير إلى فجوة معرفية وتنظيمية، وإلى ثقافة ترى في الجباية عبئًا خارجيًا
- المستشار الجبائي، كما يظهر من خلال هذه الحالات، لا يتم النظر إليه دائمًا كشريك، بل غالبًا كحل مؤقت. تبدأ فيه الثقة بالتشكل حين تظهر فعالية تدخله، لا قبله. هذه الثقة المؤجلة تضعه في موقف حرج، بين الحاجة إلى إثبات كفاءته بسرعة، وضيق الوقت أو عدم موثوقية الوثائق التي يتعامل معها، خاصة في الحالات العلاجية.

المطلب الثالث: مقارنة النتائج:

مما سبق، يمكن القول إن المقارنة بين المعطيات المستخلصة من الاستبيان، وبين المعايير الميدانية المستخلصة من دراسة الحالات، تؤكد بأن المستشار الجبائي يشكل عنصرًا مفصليًا في مسار تحسين الامتثال الضريبي داخل المؤسسات. إلا أن مدى فعاليته لا يرتبط بحضوره فحسب، بل بطريقة توظيفه ودرجة إدماجه في اتخاذ القرارات الجبائية. كما أن تكرار التردد أو التأخر في الاستعانة بالمستشار الجبائي كما برز في بعض الحالات، يدل على عدم الوعي بأهمية الاستباق في تحديد المخاطر الجبائية المحتملة، مما يدعو إلى مراجعة الثقافة الجبائية السائدة داخل المؤسسة الجزائرية. ومن ثمّ، فإن التحول من الامتثال القسري نحو الامتثال الطوعي لا يتحقق إلا من خلال تعزيز دور المستشار الجبائي كعامل فعال دائم، معترف به، ومؤطر قانونيًا، قادر على بناء جسر تواصل فعّال بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

الخلاصة:

في ختام هذا الفصل التطبيقي، يظهر بوضوح أن للمستشار الجبائي دورًا جوهريًا في تعزيز الامتثال الضريبي، سواء من خلال نتائج الاستبيان التي أبرزت وعيًا متفاوتًا بأهميته، أو من خلال دراسة الحالات التي عكست واقعًا كيف يساهم تدخله في تصحيح المسار الجبائي للمؤسسات. لقد أظهرت المعطيات أن تدخل المستشار الجبائي لا يقتصر على تقديم خدمة استشارية ظرفية، بل يمتد ليشمل مواكبة فعلية للمكلف بالضريبة، تُمكنه من استيعاب التزاماته، وتجنّب الوقوع في المخالفات، وترسيخ ممارسات جبائية سليمة. وبالتالي، فإن المستشار يشكل ركيزة عملية في تحويل الامتثال الضريبي من فعل قسري إلى سلوكٍ واعٍ وطوعي، يعكس مستوى تطور العلاقة بين المؤسسة والنظام الجبائي.

الخاتمة :

خاتمة

الخاتمة:

يُعد زيادة الامتثال الضريبي أحد أبرز الأهداف المسطرة التي تسعى المنظومات الجبائية الحديثة لتحقيقها، لما لها من انعكاسات مباشرة على تمويل الميزانية العامة واستقرار الاقتصاد الوطني. وفي هذا السياق، بعد التطرق في هذه المذكرة إلى موضوع "دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي".

ففي الفصل الأول، تمّ تناول الجانب المفاهيمي للمستشار الجبائي، وطبيعة مهامه، والتزاماته، إضافة إلى التطرق لمفهوم الامتثال الجبائي وأبعاده، والعوامل المؤثرة فيه. أما الفصل الثاني، فقد قمنا باستعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، والتي أجمعت على وجود تأثير إيجابي للاستشارة في تحسين وعي المكلفين بالضريبة ودفعهم نحو الامتثال الضريبي.

أما الفصل الثالث، المتمثل في الجانب التطبيقي للمذكرة، فقد تبين من خلال تحليل نتائج الاستبيان وتفسير الحالات المدروسة، أن هناك إدراكًا متزايدًا لدى بعض المكلفين لأهمية المستشار الجبائي، خاصة في ظل تعقيد القوانين الجبائية وتزايد الإجراءات. كما كشفت الحالات الواقعية عن وجود تفاوت في الامتثال بحسب ما إذا تم اللجوء إلى مستشار جبائي من عدمه.

ومنه انطلاقًا من دراسة نظرية معمقة، مدعّمة بتحليل ميداني شمل استبيانًا موجّهًا إلى عيّنة من المكلفين والمستشارين الجبائين، بالإضافة إلى دراسة أربع حالات واقعية، تبين أن للمستشار الجبائي دورًا فعالًا في الحد من الاختلالات الجبائية من خلال ما يقدمه من دعم تقني وتوجيه قانوني يساهم في رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وتمكينهم من فهم التزاماتهم والوفاء بها بشكل سليم.

اختبار الفرضيات:

خاتمة

يمكن القول إنّ النتائج المتوصّلة إليها أكدت فرضيات البحث المتمثلة فيما يلي:

- الفرضية الأولى التي تقول إن مساهمة المستشار الجبائي في ترسيخ ثقافة ضريبية قائمة على الفهم والثقة سبباً رئيسياً في تحسين الامتثال الضريبي والحد من محاولات التهرب، هي فرضية صحيحة، وذلك لأن المكلفين الذين لديهم ثقافة ضريبية سليمة يصبح لديهم وعي أكبر بالتزاماتهم الجبائية، مما يدفعهم للامتثال الطوعي وتفادي الوقوع في المخالفات.
- الفرضية الثانية التي تقول إن قيام المستشار الجبائي بالتدقيق والتوجيه داخل المؤسسة ركيزة أساسية لتعزيز الامتثال وتقليل المخاطر الضريبية، هي فرضية صحيحة، وذلك لأن الإجراءات التي يقوم بها المستشار الجبائي تمنح المكلف شعوراً بالثقة وتقلل من تعقيد التعامل مع الإدارة الجبائية، مما يسهّل عليه الالتزام دون تردد.

التوصيات:

- تحفيز المكلفين بالضريبة على الاستعانة بمستشارين جبائيين مؤهلين عبر نشر الوعي بأهمية الاستشارة الجبائية.
- تأطير قانوني واضح لمهنة المستشار الجبائي من خلال الاعتراف الرسمي بها وتنظيمها ضمن النصوص التشريعية
- تكوين وتحديث مستمر للمستشارين الجبائيين في المجالين القانوني والتقني، لمواكبة التغيرات في التشريع الجبائي.

المراجع :

المراجع:

المراجع باللغة الأجنبية:

Academie der Steuerberater und wirtschaftsprufer. (2021).

AICPA. (2018). statements on standards for tax services.

Bundes steuer berater kammer. (2021).

CFE Tax Advisers Europe. (2012).

Hantono. (2021). the impact tax knowledge , tax awareness , tax morale toward compliance boarding house tax . international journal of research .

Helhel yasim, a. Y. (2014). Factors Affecting Tax Attitudes and Tax compliance ; A Survey Study in yemen. European journal of business and managment , 48.

IESBA. (2021). international code ethics professional accountant.

IFAC. (2019). A guide for professional accountancy organizations.

james O Alabede . zaimah zainol ariffin, k. M. (2011). determinants of tax compliance behaviour ; a proposed model for nigeria. international research journal of finance and economics, 123.

khelassi, r. (2013). precis d'audit fiscal de l'entreprise. Berti edition.

leung, c. a. (2009). A critical review of Fischer . tax compliance model " A research synthesid ". journal of accounting and taxation .

Loi N 2011\010. (2011, MAI 06). La profession de conseil fiscal au cameroun. CAMEROUN.

Mohd Rizal palil, a. ,. (2011). factors affecting tax compliance behaviour in self assesment system. african journal of business managment, 12865.

OCDE&HM Revenue, customs. (2007).

P.Rothman, R. (2011). tax opinion practice.

Rillstone, j. (2015). rewarding taxpayers , a possible method to improve tax compliance . new zeland: university of canterbury.

stanko, J. Z. (2012). legal regulation of tax advisory services in relation to their quality .

the CFE professional affairs committee. (2013).

thuronyi. (1996). tax law design and drafting .

Walpole, M., & Salter, D. (2014). regulation of tax agents in ausralia.

335_358.

المراجع باللغة العربية:

الأمر رقم (1971). 71-81تحديد شروط ممارسة مهنة المستشار الجبائي . الجريدة الرسمية.

الباقي , ح . س . (2022). أثر التحول الرقمي على الامتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية "دراسة ميدانية "مصر.

الجريدة الرسمية الجزائرية . (1971) .

الرائد الرسمي للجمهورية التونسية . (1960). قانون 34 لسنة 1960 تونس.

الركراكي , ا . ي . (2020). المرجع المختصر في فنون الاستشارة و المرافقة الاحترافية . المملكة المغربية.

المراجع

- الضابط , م . ا . (2019). العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي في سورية . مجلة جامعة تشرين .
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية.(2018) .
- النجار , ا . ع . (2019). امكانية الارتقاء بالامتثال الطوعي في المجتمع الضريبي "دراسة مقارنة . "مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية.
- باي , ع & ., عياد , غ . (2022). أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف . -مجلة الاقتصاد و المالية.
- بوعلام , و . (2005). التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار .الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة.المسيلة.
- توتة , ق . ب . & ., الحاج احمد فوزي . (2022). متطلبات ممارسة مهنة المستشار الجبائي , مقارنة على واقع الممارسة و التشريع الجبائي الجزائري .أثر الاستشارة الجبائية في نجاعة التسيير الجبائي .
- حاجي , ع . (2024). مطبوعة محاضرات الرقابة و التدقيق الجبائي. تلمسان :جامعة ابوبكر بلقايد.
- حجي , م . (1999). نظرات في النوازل الفقهية. المملكة المغربية : منشورات الجمعية المغربية للتأليف و الترجمة.
- (s.d.).دراسة دور وسطاء الضرائب.
- زاعمي , م . (2021). دور التدقيق و الإستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية.

المراجع

- سليمة, و.عيسى, س. (2023). متطلبات تفعيل الامتثال الضريبي الطوعي للحد من التهرب الجبائي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2014-2022. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية.
- شعيب, ق. & غريسية, ز. (2023). دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة و تجنب الخطر الجبائي. مجلة الاقتصاد و المالية. 77-92 ,
- شلغوم حنان. (2012). أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية. قانون المالية. (1996) .
- قانون المالية. (2010). 2010 الجزائر.
- قدراوي, ش. (2023 2024). دور المستشار الجبائي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة.
- قدراوي, ش. & زوانب, غ. (2023). أثر أسلوب تنظيم مهنة المستشار الجبائي على نوعية الخدمات الضريبية المقدمة.
- كميلية, ب. (2024). تأثير الغرامة الضريبية على الامتثال الضريبي في النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة بمركز الضرائب ولاية أم البواقي. مجلة الاقتصاديات المالية البنكية و إدارة الأعمال.
- كيموش بلال, ب. م. & سعد, ا. ك. (2019). دور الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية و الإدارية. 219 ,
- مجلة دراسات محاسبية و مالية. (2023). العدالة الضريبية و أثرها في الامتثال الضريبي.

المراجع

مصطفى, ا. (2021). أثر عصرنة الادارة الضريبية على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر "دراسة

ميدانية لعينة من الشركات البترولية . "اطروحة دكتوراه . جامعة قاصدي مرباح ,ورقلة الجزائر.

الملاحق :

الملاحق:

الملاحق الخاصة بالاستبيان:

الملحق 1: الاستبيان الموجه للمستشارين:



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إستبيان

سيدي الكريم / سيدي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد

نضع بين أيدي حضرتكم هذا الإستبيان الذي يهدف إلى التعرف على "دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي في الشركات"، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة وتقديرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال، نرجوا منكم قراءة العبارات بدقة والإجابة عن الأسئلة الواردة فيه بموضوعية، لما لها من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة وبغية إعتمادها كمصدر للبيانات لإعداد بحث علمي كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، ونحيطكم علما بأن هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير

من إعداد الطالبة:

إشراف الأستاذ: حابي عبد اللطيف

- خلخال فيروز

القسم الأول: المعلومات الشخصية للعينة

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض المعلومات الشخصية للمستشارين و الخبراء في الجباية ، وذلك من أجل تحليل البيانات التي سنتحصل عليها من خلال الإستبيان، لذا يرجى من حضراتكم إختيار الإجابة التي ترون أنها مناسبة وذلك بوضع إشارة (X)

1/ الجنس : ذكر أنثى

2/ العمر : من 20 – 29 سنة 30 – سنة

40 – 49 سنة 50 سنة فما فوق

ماسٲر

3 / المؤهل العلمى : ليسانس

مؤهل آخر

دكتوراه

محاسب معتمد

4 / طبيعة العمل : خبير محاسب

مستشار جبائى معتمد

خبير جبائى

5 / عدد سنوات الخبرة :

من 5 الى 10 سنوات

أقل من 5 سنوات

أكثر من 15 سنة

من 11 الى 15 سنة

القسم الثانى : محاور الاستبيان

فى هذا القسم تجدون مجموعة من الفقرات التى تقيس دور المستشار الجبائى فى تحسين الامتثال الضريبى ، ومنه نطلب منكم تحديد درجة الموافقة لكل من العبارات التالية وذلك بوضع علامة (x) امام الخانة المناسبة لكم.

المحور الأول: المستشار الجبائى:

المقياس					الفقرات	الرقم
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					اصبح من الضرورى اللجوء الى المستشار الجبائى	1

					تكلفة المستشار الجبائي تعتبر استثمارا و ليس عبئا	2
					قرارات المؤسسات الجبائية تعتمد على توصيات المستشار الجبائي	3
					يواكب المستشار الجبائي التعديلات و التحديثات في القوانين الجبائية و يطلع المؤسسات عليها	4
					يساعد المستشار الجبائي المؤسسة على اختيار النظام الجبائي الأنسب لها بناءا على حجمها و نشاطها	5
					يتأكد المستشار الجبائي من تقديم كافة التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة	6
					يشارك المستشار الجبائي بشكل فعال في اتخاذ قرارات مالية و ضريبية لصالح المؤسسة	7
					يعمل المستشار الجبائي على اطلاع المؤسسة على كافة الامتيازات التي لها الحق فيها	8
					يقوم المستشار الجبائي بإجراء تدقيق داخلي لمعاملات المؤسسة لإكتشاف أي أخطاء او مخالفات محتملة	9
					يعمل المستشار الجبائي على تحديد المخاطر الجبائية التي قد تواجه المؤسسة و يقترح استراتيجيات للتقليل منها	10
					يساعد المستشار الجبائي على اختيار الاستثمارات التي توفر مزايا ضريبية قانونية للمؤسسة	11
					يمثل المستشار الجبائي المؤسسة امام السلطات الجبائية في حالة حدوث نزاع أو رقابة جبائية	12
					يوجه المستشار الجبائي المؤسسة للامتثال المهني و الأخلاقي و ليس فقط القانوني	13

المحور الثاني : الامتثال الضريبي :

					تعقيد القوانين الجبائية و التغيير المستمر فيها يؤثر سلبا على الامتثال الضريبي للمكلفين	14
					رفع مستوى الوعي الضريبي داخل المؤسسة يعزز من الامتثال الضريبي	15
					شعور المكلفين بعدالة النظام الجبائي يزيد من استعدادهم للامتثال الطوعي للقوانين	16
					يساعد وجود مستشار جبائي على تخفيف العبء الضريبي عن طريق التسيير الجبائي	17
					يساعد المستشار الجبائي في تعزيز ثقافة الامتثال الطوعي من خلال توفير التوجيه و المشورة المستمرة	18
					يقدم المستشار الجبائي اقتراحات عملية تساعد على الامتثال الضريبي دون تجاوز القانون	19
					القيام بعمليات التدقيق الجبائي بانتظام يساعد المؤسسة في الامتثال الجبائي و تصحيح الاخطاء	20
					تؤثر الاستشارة الجبائية إيجابيا في قرارات المكلفين المتعلقة بالتصريح و تسديد الضرائب	21

					تنخفض الأخطاء و التجاوزات الجبائية عند وجود مستشار جبائي	22
					يعزز الامتثال الضريبي مصداقية المؤسسة امام الشركاء و المستثمرين	23

الملحق 2 : الاستبيان الموجه للمكلفين:



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إستبيان

سيدي الكريم / سيدي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد

نضع بين أيدي حضرتكم هذا الإستبيان الذي يهدف إلى التعرف على "دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي في الشركات"، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة وتقديرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال، نرجوا منكم قراءة العبارات بدقة والإجابة عن الأسئلة الواردة فيه بموضوعية، لما لها من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة وبغية إعتمادها كمصدر للبيانات لإعداد بحث علمي كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، ونحيطكم علما بأن هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير

من إعداد الطالبة:

إشراف الأستاذ: حابي عبد اللطيف

- خلخال فيروز

القسم الأول: المعلومات الشخصية للعينة

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض المعلومات الشخصية للمكلفين بالضريبة ، وذلك من أجل تحليل

البيانات التي سنتحصل عليها من خلال الاستبيان، لذا يرجى من حضراتكم إختيار الإجابة التي ترون أنها

مناسبة وذلك بوضع إشارة (X)

1/ الجنس : ذكر أنثى

2/ العمر : من 20 – 29 سنة 30 – 39 سنة

40 – 49 سنة 50 سنة فما فوق

3/ نوع النشاط : صناعي تجاري

خدماتي مختلط

4/ حجم المؤسسة : صغيرة متوسطة

كبيرة

5/ هل تمتلكون قسما مخصصا للجباية؟ نعم لا

6/ هل تستعين مؤسستكم بمستشار جبائي؟ نعم لا

القسم الثاني : محاور الاستبيان

في هذا القسم تجدون مجموعة من الفقرات التي تقيس دور المستشار الجبائي في تحسين الامتثال الضريبي ، ومنه نطلب

منكم تحديد درجة الموافقة لكل من العبارات التالية وذلك بوضع علامة (X) امام الخانة المناسبة لكم.

المحور الأول: المستشار الجبائي:

المقياس					الفقرات	الرقم
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة		
					اللجوء الى المستشار الجبائي أصبح ضرورة و ليس اختبار	1
					تكلفة المستشار الجبائي تعتبر استثمارا و ليس عبئا	2
					تعتمد قراراتنا الجبائية غالبا على توصيات المستشار الجبائي	3
					يوكب المستشار الجبائي التعديلات و التحديثات في القوانين الجبائية و يطلعنا عليها	4
					يساعد المستشار الجبائي المؤسسة على اختيار النظام الجبائي الأنسب لها بناء على حجمها و نشاطها	5
					يتأكد المستشار الجبائي من تقديم كافة التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة	6
					يشارك المستشار الجبائي بشكل فعال في اتخاذ قرارات مالية و ضريبية لصالح المؤسسة	7
					يعمل المستشار الجبائي على اطلاع المؤسسة على كافة الامتيازات التي لها الحق فيها	8
					يقوم المستشار الجبائي بإجراء تدقيق داخلي لمعاملات المؤسسة لإكتشاف أي أخطاء او مخالفات محتملة	9
					يعمل المستشار الجبائي على تحديد المخاطر الجبائية التي قد تواجه المؤسسة و يقترح استراتيجيات للتقليل منها	10
					يساعد المستشار الجبائي على اختيار الاستثمارات التي توفر مزايا ضريبية قانونية للمؤسسة	11
					يمثل المستشار الجبائي المؤسسة امام السلطات الجبائية في حالة حدوث نزاع أو رقابة جبائية	12
					يوجه المستشار الجبائي المؤسسة للامتثال المهني و الأخلاقي و ليس فقط القانوني	13

المحور الثاني : الامتثال الضريبي :

					14	تعقيد القوانين الجبائية و التغيرات المستمرة فيها يؤثر سلبا على الامتثال الضريبي للمكلفين
					15	رفع مستوى الوعي الضريبي داخل المؤسسة يعزز من الامتثال الضريبي
					16	شعور المكلفين بعدالة النظام الجبائي يزيد من استعدادهم للامتثال الطوعي للقوانين
					17	يساعد وجود مستشار جبائي على تخفيف العبء الضريبي عن طريق التسيير الجبائي
					18	يساعد المستشار الجبائي في تعزيز ثقافة الامتثال الطوعي من خلال توفير التوجيه و المشورة المستمرة
					19	يقدم المستشار الجبائي اقتراحات عملية تساعد على الامتثال الضريبي دون تجاوز القانون
					20	القيام بعمليات التدقيق الجبائي بانتظام يساعد المؤسسة في الامتثال الجبائي و تصحيح الاخطاء
					21	تؤثر الاستشارة الجبائية إيجابيا في قرارات المكلفين المتعلقة بالتصريح و تسديد الضرائب
					22	تنخفض الأخطاء و التجاوزات الجبائية عند وجود مستشار جبائي
					23	يعزز الامتثال الضريبي مصداقية المؤسسة امام الشركاء و المستثمرين

الملحق 3: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.892	13

الملحق 4: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.770	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.719	10

الملحق 5: اختبار ألفا كرونباخ الكلي:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.903	23

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.873	23

الملحق 6: الإحصاءات الوصفية لعينة المستشارين:

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	16	80.0	80.0	80.0
	انثى	4	20.0	20.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 30 – 39 سنة	3	15.0	15.0	15.0
	من 40 – 49 سنة	7	35.0	35.0	50.0
	50 سنة فما فوق	10	50.0	50.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	4	20.0	20.0	20.0
	ماستر	6	30.0	30.0	50.0
	دكتوراه	1	5.0	5.0	55.0
	مؤهل اخر	9	45.0	45.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

طبيعة العمل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	2	10.0	10.0	10.0
	محاسب معتمد	4	20.0	20.0	30.0
	خبير جبائي	10	50.0	50.0	80.0
	مستشار جبائي معتمد	4	20.0	20.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

عدد سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	5	25.0	25.0	25.0
	من 5 إلى 10 سنوات	1	5.0	5.0	30.0
	من 11 إلى 15 سنة	4	20.0	20.0	50.0
	أكثر من 15 سنة	10	50.0	50.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

الملحق 7: الإحصاءات الوصفية لعينة المكلفين:

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	27	67.5	67.5	67.5
	انثى	13	32.5	32.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 – 29 سنة	14	35.0	35.0	35.0
	من 30 – 39 سنة	18	45.0	45.0	80.0
	من 40 – 49 سنة	7	17.5	17.5	97.5
	50 سنة فما فوق	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

نوع النشاط

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	صناعي	4	10.0	10.0	10.0
	تجاري	14	35.0	35.0	45.0
	خدمي	10	25.0	25.0	70.0
	مختلط	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

حجم المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	صغيرة	15	37.5	37.5	37.5
	متوسطة	21	52.5	52.5	90.0
	كبيرة	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

قسم للجباية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	21	52.5	52.5	52.5
	لا	19	47.5	47.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الاستعانة بمستشار جبائي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	22	55.0	55.0	55.0
	لا	18	45.0	45.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الملحق 8: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول:

عينة المستشارين:

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
أصبح من الضروري اللجوء إلى المستشار الجبائي	20	3	5	4.45	.605
تكلفة المستشار الجبائي تعتبر استثماراً وليس عبئاً	20	3	5	4.10	.641
قرارات المؤسسة الجبائية تعتمد على توصيات المستشار الجبائي	20	2	5	3.90	.852
يؤكد المستشار الجبائي التعديلات والتحديثات المالية وأنينا الجبائية يطلع العالمؤ سسات عليها	20	4	5	4.55	.510
يساعد المستشار الجبائي المؤسسة على اختيار النظم الجبائية الأنسب لها	20	3	5	4.40	.598
يتأكد المستشار الجبائي من تقديم كافة التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة	20	4	5	4.50	.513
يشار كالمستشار الجبائي في اتخاذ قرارات ماليته و ضريبية لصالح المؤسسة	20	2	5	4.05	.945

يطلع المستشار الجبائي المؤسسة على كافة الامتيازات التي لها الحق فيها	20	2	5	4.55	.826
يقوم المستشار الجبائي بجراءة تدقيق داخلية لاكتشاف الأخطاء والمخالفات	20	2	5	3.85	.988
يحدد المستشار الجبائي المخاطر الجبائية ويقتر حاسنات اتجيات للخدمتها	20	2	5	4.45	.759
يساعد المستشار في اختيار استثمار اذا تمز ايض ريبية	20	3	5	4.05	.605
يمثل المستشار المؤسسة أمام السلطات الجبائية عند النزاعات	20	3	5	4.60	.681
يوجه المستشار الجبائي المؤسسة لامتثال المهني والأخلاق وليس فقط القانوني	20	2	5	4.15	.988
N valide (liste)	20				

عينة المكلفين:

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
أصبحنا نضرب بالجوهر بالمستشار الجبائي	40	1	5	3.85	1.001
تكلفة المستشار الجبائي تعتبر استثماراً أو ليس عيناً	40	2	5	3.90	.841
قرار اتالمؤسساة الجبائية تعتمد على توصيات المستشار الجبائي	40	1	5	3.73	1.086
يؤكد المستشار الجبائي التغييرات والتحديثات في القوانين الجبائية ويطلعها على ساسات عليها	40	1	5	4.03	1.074
يساعد المستشار الجبائي المؤسسة على اختيار النظام الجبائي الأنسب لها	40	1	5	4.08	.829
يتأكد المستشار الجبائي من تقديم كافة التصريحات الجبائية في موعدها المحددة	40	1	5	4.18	.984
يشار كالمستشار الجبائي في اتخاذ قرار اتمالي في ضريبة لصالح المؤسسة	40	1	5	3.83	1.035
يطلع المستشار الجبائي المؤسسة على كافة الامتيازات التي لها الحق فيها	40	1	5	3.95	.876
يقوم المستشار الجبائي بجراءة تدقيق داخلية لاكتشاف الأخطاء والمخالفات	40	1	5	3.40	1.150
يحدد المستشار الجبائي المخاطر الجبائية ويقتر حاسنات اتجيات للخدمتها	40	1	5	3.92	1.023
يساعد المستشار في اختيار استثمار اذا تمز ايض ريبية	40	2	5	3.73	.847
يمثل المستشار المؤسسة أمام السلطات الجبائية عند النزاعات	40	2	5	3.83	1.035

يوجهالمستشار الجبائيمؤسسة الامتثال المهني والاخلاقوليسفقطالقانوني	40	2	5	3.47	.877
N valide (liste)	40				

الملحق 9: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني:

عينة المستشارين:

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تعقيد القوانين الجبائية يؤثر سلباً على الامتثال لض رئبي	20	2	5	4.55	.759
رفع مستوى الوعاياض يبيد اخلا لمؤسسة عزز ا لامتثال	20	3	5	4.45	.686
شعور المكلفين بعدالة النظام يز يدمن استعدادهم لامتثال الطوعي	20	3	5	4.40	.598
وجود مستشار جبائيساعد على تخفيف العبء الض رئبي	20	2	5	4.35	.875
المستشار الجبائي يعزز ثقافة الامتثال الطوعي وجبهالمستمر	20	3	5	4.30	.733
يقدمالمستشار اقتراحاتعملية لامتثال دون تجاوز القانون	20	3	5	4.50	.607
التدقيق الجبائي المنتظم يساعدين تصحيح الأخطاء	20	3	5	4.55	.605
تؤثر الاستشارة الجبائية إيجابياً في قرار اتلتصر بحوالتسديد	20	3	5	4.40	.598
تقلل الأخطاء الجبائية في وجود مستشار جبائي	20	4	5	4.40	.503
N valide (liste)	20				

عينة المكلفين:

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تعقيد القوانين الجبائية يؤثر سلباً على الامتثال لض رئبي	40	2	5	4.15	.802
رفع مستوى الوعاياض يبيد اخلا لمؤسسة عزز ا لامتثال	40	2	5	3.98	.768
شعور المكلفين بعدالة النظام يز يدمن استعدادهم لامتثال الطوعي	40	1	5	3.92	1.047
وجود مستشار جبائيساعد على تخفيف العبء الض رئبي	40	1	5	3.68	.944

المستشار الجبائي	40	3	5	3.77	.768
يعزز ثقافة الامتثال لاطو عيالتو جيبها المستمر					
يقدم المستشار اقتراحات عملية لامتثال دون تجاوز القانون	40	3	5	4.20	.723
التدقيق الجبائي المنتظم يساعده في تصحيح الأخطاء	40	1	5	4.00	.934
تؤثر الاستشارة الجبائية إيجابياً في قرار التصريح والتسديد	40	1	5	4.00	.716
تقلل الأخطاء الجبائية وجود مستشار جبائي	40	1	5	3.73	.933
N valide (liste)	40				

الملحق 10: اختبار شايبرو ويلك لاختبار التوزيع الطبيعي:
بالنسبة للمحور الأول:

		Tests de normalité					
		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
الفئة		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
أصبحنا نضرب بالجوء إلى المستشار الجبائي	مستشار جبائي	.318	20	.000	.737	20	.000
	مكلف الضريبة	.260	40	.000	.862	40	.000
تكلفة المستشار الجبائي تعتبر استثماراً وليس عبئاً	مستشار جبائي	.312	20	.000	.788	20	.001
	مكلف الضريبة	.297	40	.000	.839	40	.000
قرار اتالمؤسساة الجبائية تعتمد على توصيات المستشار الجبائي	مستشار جبائي	.347	20	.000	.795	20	.001
	مكلف الضريبة	.275	40	.000	.834	40	.000
يؤكد المستشار الجبائي التعديلات التحديثات في قانون الجبائي يطلعها على مؤسساة عليها	مستشار جبائي	.361	20	.000	.637	20	.000
	مكلف الضريبة	.243	40	.000	.823	40	.000
يساعد المستشار الجبائي المؤسسة على اختيار النظام الجبائي الأنسب لها	مستشار جبائي	.298	20	.000	.744	20	.000
	مكلف الضريبة	.289	40	.000	.787	40	.000
يتأكد المستشار الجبائي من تقديم كافة التصاريح الجبائية في مواعيدها المحددة	مستشار جبائي	.335	20	.000	.641	20	.000
	مكلف الضريبة	.274	40	.000	.788	40	.000

يشار كالمستشار الجبائفي اتخاذ قرار اتماليتمو ضريبية لصالح المؤسسة	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.279 .267	20 40	.000 .000	.815 .861	20 40	.001 .000
يطلع المستشار الجبائي المؤسسة عن كافة الامت ياز انا لتيلها الحقيقيها	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.407 .298	20 40	.000 .000	.618 .819	20 40	.000 .000
يقوم المستشار الجبائي بجراءة تدقيقا اخليلاك تشافا لاطاء والمخالفات	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.310 .274	20 40	.000 .000	.823 .878	20 40	.002 .000
يحدد المستشار الجبائي المخاطر الجبائية تحريقة رحاسر اتي جيات للحد منها	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.316 .229	20 40	.000 .000	.677 .825	20 40	.000 .000
يساعد المستشار في اختيار استثمار انا تميز ايا ضريبية	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.333 .302	20 40	.000 .000	.768 .847	20 40	.000 .000
يمثل المستشار المؤسسة امام السلطات الجبائية عند النزاعات	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.422 .242	20 40	.000 .000	.631 .849	20 40	.000 .000
يوجه المستشار الجبائي المؤسسة لامتثالهم نيو الاخلاق ليو ليسقط القانوني	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.305 .300	20 40	.000 .000	.789 .838	20 40	.001 .000

a. Correction de signification de Lilliefors

بالنسبة للمحور الثاني:

Tests de normalité

الفئة	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk			
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.	
تعميد القوانين الجبائية يؤثر سلباً علنا امتثالا ضريبي	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.373 .230	20 40	.000 .000	.622 .825	20 40	.000 .000
رفع مستو بالو عيا الضريبي اخلالاً مؤسسيعز ز الامتثال	مستشار جبائي مكلفا ضريبية	.339 .313	20 40	.000 .000	.739 .817	20 40	.000 .000

شعور المكلفين بعدالة النظام ميز بدمن استعداد ه	مستشار جبائي	.298	20	.000	.744	20	.000
ملائمة الطوعي	مكلف الضريبة	.204	40	.000	.825	40	.000
وجود مستشار جبائي يساعد على تخفيف العبء ال	مستشار جبائي	.321	20	.000	.749	20	.000
ضربتي	مكلف الضريبة	.260	40	.000	.878	40	.000
المستشار الجبائي يعزز ثقافة الامتثال الطوعي	مستشار جبائي	.280	20	.000	.784	20	.000
بالتوجيه المستمر	مكلف الضريبة	.269	40	.000	.787	40	.000
يقدم المستشار اقتراحات عملية لامتثال الدونجا	مستشار جبائي	.345	20	.000	.723	20	.000
وز القانون	مكلف الضريبة	.241	40	.000	.797	40	.000
التدقيق الجبائي المنتظم يساعد في تصحيح الأخذ	مستشار جبائي	.372	20	.000	.701	20	.000
طاء	مكلف الضريبة	.300	40	.000	.811	40	.000
تؤثر الاستشارة الجبائية إيجابياً في قرار اتالت	مستشار جبائي	.298	20	.000	.744	20	.000
صريحو التسديد	مكلف الضريبة	.375	40	.000	.683	40	.000
تقلل أخطاء الجبائيين وجود مستشار جبائي	مستشار جبائي	.387	20	.000	.626	20	.000
	مكلف الضريبة	.291	40	.000	.859	40	.000
يعزز الامتثال للضريبة بمصادقية المؤسسة أم	مستشار جبائي	.438	20	.000	.580	20	.000
امال شركاءو المستثمرين	مكلف الضريبة	.351	40	.000	.732	40	.000

a. Correction de signification de Lilliefors

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig	Décision
1	est la même sur les catégories de La distribution de	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.02	Rejeter les hypothèses nulles.
2	est la même sur les catégories de La distribution de	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.45	Garder les hypothèses nulles.
3	est la même sur les catégories de La distribution de	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.61	Garder les hypothèses nulles.
4	est la même sur les catégories de La distribution de	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.09	Garder les hypothèses nulles.

الملحق
:11
اختبار
مان
ويتني
المحو
ر
الأول:

5	يساعد المستشار الجبائي المؤسسة على اختيار النظام الجبائي الأنسب لها La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.14 1	Garder les hypothèses nulles.
6	يتأكد المستشار الجبائي من تقديم كافة التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.34 6	Garder les hypothèses nulles.
7	يشار كالمستشار الجبائي في اتخاذ قرار اتمالية مضر بيئية لصالح المؤسسة La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.41 5	Garder les hypothèses nulles.
8	يطلع المستشار الجبائي المؤسسة على كافة الامتيازات التي لها الحق فيها La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.00 3	Rejeter les hypothèses nulles.
9	يقوم المستشار الجبائي بإجراء تدقيق داخلي لاكتشاف الأخطاء والمخالفات La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.14 6	Garder les hypothèses nulles.
10	يحدد المستشار الجبائي المخاطر الجبائية ويقترح حاسنات اتجيات للخدمتها La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.03 4	Rejeter les hypothèses nulles.
11	يساعد المستشار في اختيار استثمار اذاتتمز اياضر بيئية La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.16 7	Garder les hypothèses nulles.
12	يمثل المستشار المؤسسة أمام السلطات الجبائية عند النزاعات La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.00 3	Rejeter les hypothèses nulles.
13	يوجه المستشار الجبائي المؤسسة لامتثال المهنيو الأخلاقيو ليس فقط القانوني La distribution de même sur les catégories de la même fct.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.01 0	Rejeter les hypothèses nulles.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est de .050.

الملحق 12: اختبار مان ويتني للمحور الثاني :

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de تعقيد القوانيين الجبائية يؤثر سلباً على الامتثال للضريبي est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.037	Rejeter les hypothèses nulles.
2	La distribution de رفع مستوى الوعاء الضريبي داخل المؤسسة يعزز الامتثال est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.019	Rejeter les hypothèses nulles.
3	La distribution de شعور المكلفين بعدالة النظام يزيد من استعدادهم للامتثال للطوع est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.096	Garder les hypothèses nulles.
4	La distribution de وجود مستشار جبائي يساعد على تخفيف العبء الضريبي est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.006	Rejeter les hypothèses nulles.
5	La distribution de المستشار الجبائي يعزز ثقافة الامتثال للطوع عبر التوجيه المستمر est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.015	Rejeter les hypothèses nulles.
6	La distribution de يقدم المستشار اقتراحات عملية تلائم المتأدنين وتتجاوز القانون est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.127	Garder les hypothèses nulles.
7	La distribution de التدقيق الجبائي المنتظم يساعد في تصحيح الأخطاء est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.017	Rejeter les hypothèses nulles.
8	La distribution de تؤثر الاستشارة الجبائية إيجابياً في قرار التصريح التسديدي est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.025	Rejeter les hypothèses nulles.
9	La distribution de تقلل الأخطاء الجبائية وجود مستشار جبائي est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.004	Rejeter les hypothèses nulles.
10	La distribution de يعزز الامتثال للضريبي بمصداقية المؤسسة أمام الشركاء والمستثمرين est la même sur les catégories de الفئة.	Test U de Mann-Whitney pour échantillons indépendants	.001	Rejeter les hypothèses nulles.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification est de .050.

الملحق 13: اختبار الانحدار الخطي البسيط: عينة المستشارين:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R (sélectionné) = الفئة = مستشار جبائي	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.839 ^a	.704	.687	.20884

a. Prédicteurs : (Constante), متغير مستقل

عينة المكلفين:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R (sélectionné) = الفئة = مكلفا الضريبي	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.369 ^a	.136	.113	.42703

a. Prédicteurs : (Constante), متغير مستقل



RAPPORT

AUDIT FISCAL DES ACTIVITES DE LA DE LA SARL AAA POUR LA PERIODE NON PRESCRITE (2019 à 2022)

Alger, 23.12. 2023

*A l'aimable attention de Monsieur le
Gérant de la SARL AAA*

Objet : Rapport d'Audit Fiscal

Nous vous remercions de la confiance que vous nous avez accordé en envisageant de nous confier en qualité d'expert-Fiscal, la mission d'Audit fiscal de votre entreprise.

Le présent rapport est un livrable établi conformément aux principes déontologiques de la profession de conseil fiscal. Il a pour objet de vous éclairer sur la situation des opérations réalisées par la SARL AAA, et leur conformité à la législation et la réglementation fiscale en vigueur. Il vous présente conformément aux termes et objectifs de notre mission tels que nous les avons fixés dans notre convention, les anomalies constatées et les recommandations et conseils pour se conformer aux règles, pratiques et obligations exigées en la matière.

Votre Entreprise est une Société commerciale :
Siège social situé à la ;
Capital social est de : DA ;
NIF : ;
RC : ;
AI : ;
Activité : Mécanique de précision et maintenance industrielle (Production/revente en l'état/prestations de service).

Parallèlement obligations comptables relatives à la forme, le fond et les procédures de tenue d'une comptabilité réelle, et les pièces justificatives conformément au SCF, votre entreprise est soumise aux obligations contenues dans les codes des impôts à savoir :

1. Déclaration des bases imposables (CA et bénéfices), et paiement des impôts et taxes y relatifs dans les délais, avec respect des conditions exigées par la législation et la réglementation fiscales en vigueur :
 - Séparation des CA ventes et CA prestation de services ;
 - Séparation des résultats de ventes et celui de la prestation ;
 - Respect des conditions de déductibilité des charges et de la TVA/achats ;
 - Respect du principe du fait générateur pour la TVA et la TAP ;
 - Respect des conditions exigées dans le cadre des avantages liés à l'investissement ;
 - Autres conditions.

2. Notre mission

Notre mission a pour but de faire un diagnostic sur l'activité de la SARL et ses opérations, leur conformité avec les règles exigées par le fisc, et vous apporter le conseil nécessaire pour la gestion fiscale de votre Entreprise conformément aux dispositions légales et réglementations en vigueur en Algérie.

Cette mission ne constitue ni un contrôle, ni une vérification de toutes les opérations quel que soit leur nature et leur portée. C'est un examen limité aux opérations, déclarations et pièces ayant un impact fiscal, ou représentant un risque fiscal.

Nous attirons votre attention sur le fait que vous êtes soumis à l'obligation de tenir une comptabilité commerciale conforme aux règles du SCF exigées par le code du commerce. Les écritures enregistrées sur les registres obligatoires et auxiliaires, doivent donner une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de la SARL.

La SARL reste ainsi responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières concourant à la présentation des comptes.

3. Tâches assurées par le cabinet

3.1. DIAGNOSTIC DE LA SITUATION :

Le cabinet a procédé à l'examen des comptes de la société à travers les contrôles ci-après :

- Contrôle du respect des obligations fiscales ;
- Contrôle des pièces justificatives des opérations comptables
- Contrôle des états de rapprochement bancaire ;
- Contrôles de cohérence sur les encaissements ;
- Contrôle du respect des obligations liées aux avantages fiscaux (ANDI).

4. Conditions générales de déroulement de la Mission

La mission s'est déroulée dans les meilleures conditions, avec une disponibilité exemplaire de toute l'équipe de la SARL conformément aux clauses conventionnelles, notamment :

- Préparation des éléments de base préalablement à l'intervention de l'équipe du cabinet.
- La communication régulière des pièces comptables préalablement classées ;
- La présentation des pièces justificatives.

5. Résultats de l'opération

Notre intervention dans le cadre de la mission nous a permis de constater que la comptabilité est tenue conformément aux principes du SCF (comptabilité commerciale), toutefois, certaines anomalies ayant un impact fiscal sont à signaler, à savoir :

FAIT/ANOMALIE CONSTATES	IMPACT FISCAL	RECOMMANDATIONS
2020		
<p>1. comptabilisation et déduction de charges sur la base de bons de caisse. Cette opération est irrégulière vis-à-vis de la législation commerciale et fiscale qui exigent la présentation de la facture pour déduire la charge.</p>	<p>L'impact fiscal de cette anomalie est l'imposition à l'IBS et l'IRG du montant total annuel des charges comptabilisées sans facture conforme au Décret exécutif n° 05-468 10 décembre 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture, du bon de transfert, du bon de livraison et de la facture récapitulative.</p>	<p>La SARL doit exiger une facture conforme, et en l'absence de la facture, la charge doit être comptabilisée et réintégrée dans le tableau 9 de la liasse fiscale.</p>
<p>2. certaines factures de vente sont en double avec deux numéros différents (dossier CA et OD): F 12 (2020)HT :2394980 F13(2020)HT :1907600 F14(2020)HT :210084</p>	<p>La règle exige la présentation d'une seule facture pour chaque opération, de ce fait, la SARL risque l'imposition de la 2eme facture comme étant un CA non déclaré.</p>	<p>L'établissement et le classement des factures doit respecter les conditions exigées par la loi et le règlement, en évitant l'établissement d'un double de facture avec des éléments différents de la facture originale.</p>
<p>3. absence de l'attestation d'exonération pour une facture de vente sans TVA : F11(2020) HT : 500000DA (02.02.2020)</p>	<p>Le code des TCA exige la présentation d'une attestation d'exonération pour toute vente exonérée. De ce fait, toute vente non conforme à cette condition doit faire l'objet de versement de la TVA sur le montant de la facture.</p>	<p>Le service commercial doit exiger aux clients exonérés, une attestation d'exonération avant l'établissement de la facture. En cas d'impossibilité, l'attestation doit être présentée au plus tard le 31.12 de l'année.</p>
<p>4. Une partie du chiffre d'affaire est réalisée en prestation de service, alors que dans les déclarations les CA ne sont pas séparés.</p>	<p>La SARL n'a pas respecté le principe du fait générateur, et la SARL doit payer un complément TAP et IBS (taux différents)</p>	<p>Les prestations de services doivent: -être déclarés (TVA, TAP) à l'encaissement, -imposés à TAP sur le CA prestation. -soumises à l'IBS au taux de 26%</p>

<p>5. Plusieurs factures sont annulées sans factures d'avoir : -F : 93, 100, 120</p>	<p>Cette procédure est irrégulière, le montant de la facture annulée est imposable à tous les impôts et taxes.</p>	<p>toute facture de vente ou achat doit être annulée par une facture d'avoir.</p>
<p>6. Existence de trois factures portant le même numéro avec des montants différents : F132 : 288000, 265600, 320000</p>	<p>Le fisc impose les trois montants</p>	<p>La SARL doit respecter l'ordre chronologique de numérotation, et toute facture en double non annulée est un CA imposable.</p>
<p>7. Plusieurs factures d'achats et ventes ne comportent pas les informations exigées par le décret sus cité</p>	<p>Toutes facture de vente ou achat doit être conforme au décret suscité sous peine de : perdre le droit de déduction de la charge et la TVA pour les factures d'achat et de rejet de la facture de vente avec possibilité de reconstituer le CA pour les factures de vente.</p>	<p>La SARL doit respecter les conditions d'établissement de la facture de vente et exiger de ses fournisseurs de faire de même, au risque d'être redressée.</p>
<p>8. Absence de facture pour Une vente au profit du client BBB le 20.01.2020 381709</p>	<p>Rejet du montant de la facture et possibilité de reconstitution du montant de vente</p>	<p>Conserver toutes les factures de vente.</p>
<p>9. Comptabilisation de prêts et avance (AAA)</p>	<p>Manque de précisions (solde annuels et remboursements), risque de considérer ces montants comme bénéfice ou CA.</p>	<p>S'il s'agit d'un prêt entre entreprises, le fisc exige le paiement de l'impôt sur taux d'intérêt et s'il s'agit d'une avance des associés, il doit être comptabilisé en compte courant des associés.</p>
<p>10. G50 : Dans la gestion des déclarations G50, l'état de récupération n'est pas correctement renseigné (mois 02 et 08) Précompte erroné pour le moi de 09</p>	<p>Risque d'application d'amendes et la perte de la réfaction et la TVA sur achats.</p>	<p>L'état des ventes en gros doit être renseigné dans toutes les cases concernées.</p>

2021(RAS)

2022

<p>1. absence facture pour : BL(CCC) 178/2022 07.12.2022 (310480DA) BL 13.12.2022 (290150DA)</p>	<p>Risque de rejet de la charge</p>	<p>Présentation de la facture</p>
<p>2. Absence mode de paiement pour la majorité des factures.</p>	<p>Facture non conforme</p>	<p>Respecter les conditions d'établissement des factures</p>

3. **Différence entre CA Factures/G50/bilan**
 Bilan 60.400.961
 G50 : 49.392.037
 Factures : 63.639.084
Rappel des impôts et taxes sur la différence

A l'exception du cas ou le fait générateur est l'encaissement, le CA doit être le même pour les trois

DOSSIER ANDI

L'INVESTISSEMENT

- Mt de l'investissement : 1.261.650.000DA
- Emploi créés : 60
- Terrain : 200.000.000 DA
- Construction : 650.000.000DA
- Equipement de production : 341.650.000 DA

ENGAGEMENTS :

- ne pas céder le matériel acquis dans le cadre de l'investissement
- Fournir au fisc l'état d'avancement de la réalisation
- Etablir un PV d'entrée en exploitation
- Signaler les modifications
- Acquisition des biens conformément à l'agrément

L'IMPACT FISCAL

Le non-respect des engagements entraîne l'annulation de l'agrément et d'avantages, d'où le rappel des droits et taxes y relatifs.

6. Compte Financier :

L'établissement d'un compte financier retraçant les opérations de l'entreprise a révélé les résultats suivants :

Vos les CA reconstitués qui devraient être déclarés sont de l'ordre de :

année	CA reconstitué	CA déclaré	Ecart
2020	114887067	47654033	67233034
2021	283809412	90148794	193660618
2022	132928931	60400961	72527970

Ces écarts doivent être localisés et justifiés au risque d'imposition par le fisc

Le conseiller fiscal

B.SELLAMI



SELLAMI BOUBEKEUR *Cabinet de conseil fiscal. Agrément : 66/2015*
16, rue El Mokrani le Lido Mohammadia Alger Algérie
Mail : taxsel.cacofi@gmail.com

CONSULTATION

***SUR LES RISQUES FISCAUX LIES AU CHANGEMENT DE LA
STRUCTURE DE L'ACTIONNARIAT DANS LA SOCIETE AAA SPA
(CESSION DE PARTS SOCIALES DETENUES PAR LA SOCIETE
BBB AUX SOCIETES DE DROIT ALGERIEN C ET D)***

En réponse à votre demande de consultation relative à l'impact fiscal de l'opération de cession d'action par ALSTOM aux Sociétés Algériennes C et D, je vous informe que :

1. Pour AAA SPA en tant que société objet du partenariat, aucun risque prévisible à partir du moment qu'elle ne réalise aucun produit ni charge.

2. Pour C et D en tant qu'actionnaires et acquéreurs des actions, elles payeront les droits d'enregistrement au taux de 2.5% de la valeur de vente des actions (Art. 218 du code d'enregistrement) au moment de la rédaction de l'acte.

Cette valeur de vente fera objet par la suite à une réévaluation par les services du contrôle fiscal pour rappeler les droits sur l'écart entre la valeur déclarée et la valeur vénale déterminée par l'administration fiscale avec application des pénalités d'insuffisance de déclaration (Art. 38 quater à Art. 38 sexies du code des procédures fiscales).

Sachant qu'en cas de réévaluation, les parties de l'acte sont solidaire, et l'administration fiscale a le droit de réclamer le supplément de droits et pénalités

à l'acquéreur (partie Algérienne) si la société cédante (B) n'est pas localisable ou ne détient aucun bien en Algérie.

En effet la réévaluation intervient dans les 4 ans suivant l'année de la cession (principe de prescription). Donc, il faut prendre contact avec l'administration pour qu'elle procède à la réévaluation avant le transfert de l'argent à l'étranger au profit de B.

3. Pour La partie B en tant que sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie et en tant que vendeurs des actions, elle est tenue :

- De payer les droits d'Enregistrement sur le prix déclaré et sur le rehaussement issu de l'opération de réévaluation solidairement avec C et D d'une part, et

- De payer l'impôt sur la plus-value de la vente des actions au taux de 20% (Articles 104 et 150/3 du CIDTA) qui est constituée par la différence positive entre le prix de cession ou la juste valeur et le prix d'acquisition ou de souscription des actions cédés (Article 79bis du CIDTA)

- De calculer et de payer elles-mêmes l'impôt dû dans un délai de trente (30) jours, à compter de la date de l'opération de cession (Article 149bis du CIDTA).

4. Pour les obligations fiscales incombe à AAA, et les acquéreurs auprès de l'administration fiscale (déclaration ou liquidation d'un impôt ou une taxe), il faut se référer aux articles 157 à 159 du CIDTA, quoi que l'article 149bis du même code précise que la société étrangère est tenue de calculer et de payer elles-mêmes l'impôt dû dans un délai de trente (30) jours, à compter de la date de l'opération de cession.

Je reste à votre entière disposition pour toute information ou clarification quant aux points de la présente consultation.

A
MADAME LA DIRECTRICE DE LA DGE
(DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES)

Objet : Demande de révision d'impositions.

Références :

- Notification initiale.
- Notre réponse à la Notification initiale.
- Notification définitive.
- Rôle Individuel d'imposition.
- Pièces justificatives.

Madame,

Suite à la réception de la notification définitive accompagnée du rôle d'imposition pur un montant total de 24.873.413 DA, issu d'une vérification de notre comptabilité effectuée par vos services pour les exercices 2018 à 2020, pour les motifs suivants :

1. Défaut de justification du compte courant des associés ;
2. Indu récupération de Tva/achats ;
3. Retraits de devise ;
4. Déduction des charges à tort ;
5. Encaissement de créances amorties.

Nous avons l'honneur de solliciter de votre part l'examen de nos justificatifs et éléments concernant les différents chefs de redressements,

1-COMPTE COURANT DES ASSOCIE : il est utile de vous signalé qu'il s'agit d'une erreur d'imputation commise par notre service comptable :

- Pour la BBB c'est un fournisseur, donc au lieu de passer l'écriture dans le compte 401 (règlement dette fournisseurs), il a été logé dans le compte 455, du fait que le montant de 10 000 000DA (TTC) représente le règlement d'une avance sur facture, a noter que ce montant est en TTC, donc il fait double imposition avec le N° 02 de la notification (reversement de la Tva/achats effectuée par versement bancaire, pour les

sommes qui dépassent 100 000DA). A cet effet nous demandons l'annulation de l'imposition en question.

- Sarl CCC, il s'agit du même problème que celui de la Sarl BBB, il concerne des règlements de facture d'achat, imputée par erreur dans le compte courant des associés.
- Pour les sommes versés au profit de la SARL DDD il s'agit des prêts entre deux sociétés du même groupe (convention du prêt ci-joint), sachant qu'un remboursement de 15 500 000DA a été effectué par versement bancaire en date du 01/02/2023. Pour le reste du prêt, la société s'engage à rembourser d'après le contrat de prêt signé entre les deux parties.
- Concernant l'exercice 2018, il s'agit deux montants : 235.850DA, et 120.560DA qui ont été payés pour le compte de la société EEE, et le reste soit 1 380 000DA a été remboursé en espèce.
- La SARL FFF, c'est des prêts entre sociétés du même groupe avec convention de prêt signé, donc aucun prélèvement n'a été effectué par le gérant mais des mouvements entre société, et ce conformément à la circulaire N° 511 MF/DGI/DRV/SDNP/B2/DA/2005 qui stipule que «les emprunts entre commerçants, leur comptabilisation par les deux parties contractantes fait foi et suffit pour confirmer que l'opération s'est effectivement réalisée.... »

De ce qui précède, à notre avis l'imposition en matière de revenus réputé distribué n'a pas lieu d'être, d'où son annulation.

2- LES RETRAITS EN DEVISE : les retraits ont été qualifiés de prélèvements et imposés à l'IRG, comme des revenus réputés distribués. Ces derniers ont été logés dans le compte 470 « dépenses en attentes » et puis reclassés dans le compte 455 « compte courant des associés », il est à signaler que durant l'exercice 2022, ces retraits ont fait l'objet de remboursement par nos soins (copies de bordereau de versement bancaires ci-joint), donc aucune distribution n'a été effectuée.

3- LES FRAIS DE MISSION : sont des charges engagés dans le cadre de la promotion de la société, aussi pour le négoce de contrat international, ils sont justifiés par des retraits de devise, du cachet de la PAF sur toutes les sortie de notre employés.

4- vous avez considéré le montant de 3 422 633DA figurant dans les opérations d'assainissements, comme distribution occulte, nous vous

rappelons qu'il s'agit bien d'une opération de régularisation du compte fournisseur par le débit du compte report a nouveau, qui sera par la suite imposé (RAN a été augmenté).

5- Pour les encaissements des créances amorties, comptabilisés comme produit durant l'exercice 2019, il est a signaler que l'activité de notre société consiste a la revente en l'état (fait générateur facturation), donc ces créances ont été comptabilisés comme irrécouvrables, en conséquence et suite a des négociations avec ces clients ont pu récupérer une partie de ces sommes soit 26 322 549DA, que nous avons déclarés comme des produits imposés, (copie de factures antérieur).

Compte tenues des explications et précisions données ci-dessus, nous considérons donc que notre société s'est acquittée de ses obligations fiscales en regard de la législation en vigueur. Par ailleurs, les justifications concernent les points évoqués ci-dessus sont joints a cette réponse et toutes détail nécessaire supplémentaire sera mis a votre disposition a même de vous assurer de notre bonne foi.

Nous restons également a votre entière dispositions les explications

AAA ALGER

NIF

TIN.....

À

Monsieur le Directeur de la DGE

Objet : Réponse à la notification initiale de redressement.

Référence : notification N° 12 du 29/10/2024

Monsieur le Directeur,

Conformément à l'article 20/6 du code des procédures fiscales, et en réponse à votre notification de redressement relative à l'exercice 2020 sus référencée, nous avons l'honneur de vous apporter les éléments de réponse détaillés comme suit :

1. JUSTIFICATION DÉFICITS ANTÉRIEURS : (2017,2018, ET 2019)

Suite au contrôle fiscal portant sur les exercices 2020, 2021, 2022 et 2023, vous nous avez demandé de justifier les déficits fiscaux reportés des années antérieures, notamment ceux des exercices 2017 et 2018 et 2019. Nous vous adressons ainsi les explications détaillées concernant ces déficits.

En effet, la justification des déficits relatifs à la période prescrite antérieur à 2020, ne peut être présentée sur une simple réponse, sachant qu'il s'agit des résultats dégagés de toute une comptabilité constituée de milliers d'opérations, d'écritures et de pièces justificatives pour chaque exercice (achats, ventes, produits, charges, ...). Sachant que nous avons mis à votre disposition toute la comptabilité afin de vous permettre de vérifier tous les éléments que vous jugez utiles dans le cadre de nos obligations fiscales. Dans ce sens, le déficit des exercices concernés, est le résultat de nos opérations retracées dans nos documents comptables et déclarations fiscales. Toutefois, nous vous apportons quelques indices essentiels qui ont généré ces déficits, à savoir :

Exercice 2017 (déficit 47 438 371 DA)

L'exercice 2017 correspond au début d'activité de notre société qui a débuté le 05 octobre 2017. Durant cette période, l'entreprise n'a pas réalisé d'activité importante qui peut générer des produits significatifs, qui peuvent couvrir l'ensemble des charges nécessaires à son fonctionnement, notamment :

- Les charges de personnel,
- La location de la base de travail,
- L'achat de fournitures de bureau,
- Les frais de déplacements professionnels,
- Autres charges d'exploitation courantes.

Ces charges, indispensables à la mise en place de l'activité, ont conduit à un résultat déficitaire sur cet exercice.

Exercice 2018 : (déficit 32 752 479 DA)

En 2018, notre société a pu décrocher un projet qui a généré un bénéfice fiscal de 14 685 892 DA. Ce bénéfice nous a permis de réduire le déficit antérieur de 2017 de 47.438.371 DA à 32.752.479 DA.

Exercice 2019 : (déficit 134 325 417 DA)

Au titre de l'exercice 2019, notre société a enregistré :

- Un déficit comptable de 701 845 470 DA
- Un déficit fiscal de 134 325 417 DA

Ce déficit s'explique par plusieurs facteurs :

- contrairement à l'année 2018 où nous avons exécuté principalement des contrats de services à forte marge, en 2019 un changement significatif dans la nature des contrats de notre société. En effet, l'obtention de contrats de **cementing** en 2019 caractérisés par des marges très faibles, ce qui a entraîné une réduction de notre marge bénéficiaire globale.
- Le **cementing** est une opération technique essentielle dans le forage des puits pétroliers et gaziers. Il consiste à injecter du ciment entre le tubage et la formation rocheuse afin d'assurer l'étanchéité du puits, de stabiliser le tubage et d'éviter les fuites de fluides. Toutefois, cette activité présente des **coûts opérationnels élevés**, ce qui a réduit notre marge bénéficiaire par rapport aux contrats de services réalisés en 2018.
- Comptabilisation des frais de siège : Un montant de 147 085 846 DA a été comptabilisé en charges, impactant directement le résultat de l'exercice.

Nous joignons à cette lettre un tableau comparatif des exercices 2018 et 2019, mettant en évidence les différences de performance et la structure des charges ayant conduit au déficit de 2019.

COMPTE DE RESULTAT COMPARATIF ENTRE 2018 ET 2019

LIBELLE	2019	2018
Chiffres d'affaires	5 333 244 454,00	5 658 923 256,82
Coût des ventes	-996 571 127,85	-492 426 443,66
MARGE BRUTE	4 336 673 326,15	5 166 496 813,16
Autres produits opérationnels	62 111 645,77	0,03
autres services extérieurs	-1 893 916 587,03	-1 177 758 602,12
Sous traitance et locations	-2 593 064 515,61	-3 705 955 897,22
Autres charges opérationnelle	-148 276 370,33	
RESULTAT OPERATIONNEL	-236 472 501,05	282 782 313,85
Frais de personnel	-166 390 716,45	-44 672 050,14
Impôts et taxes et versements assimilés	-178 410 314,91	-113 316 394,54
Dotations aux amortissements; provisions et perte de valeur	-264 269 904,60	-165 154 120,07
Produits financiers	613 300,99	
Charges financières	-22 483 953,11	
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT	-867 414 089,13	-40 360 250,90
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires	-10 000,00	
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)	165 578 618,51	
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-701 845 470,62	-40 360 250,90
Charges extraordinaires		
Produits extraordinaires		
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-701 845 470,62	-40 360 250,90

Explication des causes de l'augmentation du déficit

a/ Baisse du chiffre d'affaires

- En 2018 : 5 658 923 256 DA
- En 2019 : 5 333 244 454 DA
- Soit une baisse de : 5.76% Cette baisse du chiffre d'affaires a directement affecté la rentabilité de l'entreprise.

b/ Forte augmentation du coût des ventes

- En 2018 : -492 426 443 DA
- En 2019 : -996 571 127,85 DA
- L'augmentation du coût des ventes est de 102,35 %. Les coûts des ventes ont doublé en raison des contrats de cementing, qui nécessitent des matières premières plus élevées que les contrats exécutés en 2018.

c/ Augmentation des charges opérationnelles

- Frais de personnel : + 272.52%
 - 2018 : -44 672 050,14 DA
 - 2019 : -166 390 716,45 DA
- Impôts et taxes : + 57.45 %
 - 2018 : -113 316 394,54

- 2019 : -178 410 314 DA
- Dotations aux amortissements : + 60.03%
 - 2018 : -165 154 120,07 DA
 - 2019 : -264 269 904,60 DA

2. JUSTIFICATION DES AMORTISSEMENTS POUR 2020 (fichier excel en piece jointe N°01) :

Nous confirmons qu'il existe effectivement des écarts entre les montants inscrits à l'actif des immobilisations et les fiches d'investissement. Cependant la baisse de l'actif, passant de 5.387.992.765 DA à 3.271.266.199 DA, est principalement due à une écriture d'ajustement qui a été saisie par le comptable par erreur, comme mentionné ci-dessous

109	01/01/2181000	adjust	adjust FA 2019	N/A	3 618 478 684,22
110	01/01/2218000	adjust	adjust FA 2019	N/A	3 618 478 684,22

*Ces écarts n'ont pas eu d'impact sur le compte de résultat. En effet, les dotations aux amortissements inscrites dans le compte de résultat sont rigoureusement calculées à partir des données correctes contenues dans le fichier Excel des dotations aux amortissements. Ces montants correspondent aux immobilisations réellement utilisées sur le territoire algérien, conformément aux fiches D10 (en **piece jointe**), et reflètent fidèlement la diminution du bénéfice imposable.*

Les dotations aux amortissements, qui représentent la charge ayant une incidence directe sur le résultat fiscal, sont justes et cohérentes avec les données des fiches d'investissement valides. Ces dotations ont été calculées en tenant compte des immobilisations réelles, comme mentionné dans le fichier Excel N°01

Justification de l'augmentation de l'amortissement en 2020

En 2019, notre société appliquait des taux d'amortissement sur une durée de 20 ans et plus, conformément à la politique comptable en vigueur au sein de notre maison mère. Cette approche, bien que cohérente avec les standards du groupe, différait des pratiques fiscales applicables en Algérie.

*Lors de l'établissement du bilan de l'exercice 2020, notre société a décidé d'adopter une **nouvelle méthode d'amortissement**, en se conformant aux règles fiscales en vigueur en Algérie. Ce changement a conduit à une augmentation significative du montant des amortissements, passant de **264.269.904 DA en 2019 à 709.188.284 DA en 2020.***

Vous trouverez en pièce jointe un fichier Excel nommé "Fiches Immobilisation", contenant tous les détails relatifs aux immobilisations et aux amortissements.

Ci-dessous, un tableau récapitulatif :

TABLEAU RECAPITULATIF DES IMMOBILISATIONS			
ANNEE	NOMBRE IMMOBILISATION	MONTANT GLOBAL IMMOBILISATION	TOTAL AMORTISSEMENT
2018	468	3 531 431 689,45	540 814 916,01
2019	160	1 352 029 432,86	164 497 611,08
2020	14	39 171 431,98	3 975 656,92
TOTAL 2020		4 922 632 554,29	709 188 284

Suite à votre remarque concernant l'écart entre le montant des immobilisations figurant au bilan actif (3.271.266.199 DA) et celui mentionné dans notre fichier Excel (4.922.632.554 DA), nous avons procédé à une vérification des amortissements correspondants.

Le montant des amortissements relatifs aux 3.271.266.199 DA s'élève à 533.013.013 DA, comme indiqué dans notre fichier Excel. Toutefois, nous tenons à préciser que le total des immobilisations en 2020 s'élevait bien à 4.922.632.554 DA, justifié par l'ensemble des pièces comptables et documents justificatifs correspondants. Par conséquent, l'amortissement total réel pour l'exercice 2020 est bien de 709.188.284 DA.

3. -COMPTE FACTURATION 706 : (fichier excel en piece jointe N°02)

LIBELLE	DEBITS	CREDITS	CA POUR LE CALCUL DU BENEFICE
MOUVEMENT SUR L'EXERCCIE 2020	2 290 491 221	5 805 968 223	3 515 477 002

Durant le mois, les prestations et ventes définitivement facturées sont enregistrées comme suit :

- Débit du compte 411 (Clients) représentant les créances clients,*
- Crédit du compte 706 (Prestations de services) représentant le chiffre d'affaires généré.*

Cependant, à la fin du mois, certains services ont été réalisés mais n'ont pas encore fait l'objet d'une facturation définitive. Conformément à notre principe de clôture mensuelle, ces prestations sont alors comptabilisées en factures à établir de la manière suivante :

- **Débit du compte 418** (Clients – Factures à établir), représentant les créances à venir,
 - **Crédit du compte 706**, représentant le chiffre d'affaires généré.
- Lors du mois suivant, cette écriture est automatiquement annulée afin de permettre l'enregistrement des factures réelles dès leur émission :

- **Débit du compte 706,**
- **Crédit du compte 418.**

C'est dans ce cadre que le solde débiteur du compte 706, s'élevant à 2 290 491 221 DA, inclut également des factures d'avoir, contribuant ainsi à son augmentation.

Nous avons joint à ce courrier une capture d'écran illustrant quelques opérations à titre d'exemple. Tous les détails complets figurent dans le fichier Excel joint.

PIECE	LegalNumber	CODE JRN	Description	CODE G .Y	DEBIT	CREDIT	numéro
22074	ARI-00002666	AR	IV:95074 SONATRACH SPA	706000		94 519 381,97	1
31672	CRN-00000139	AR	IV:95075CM SONATRACH SPA	706000	94 519 381,97	0,00	1
26574	ARI-00004566	AR	IV:96918 SONATRACH SPA	706000		73 897 954,66	2
32333	CRN-00000386	AR	IV:96916CM SONATRACH SPA	706000	73 897 954,66	0,00	2
22474	ARI-00002678	AR	IV:95282 SONATRACH SPA	706000		68 712 401,53	3
31682	CRN-00000146	AR	IV:95283CM SONATRACH SPA	706000	68 712 401,53	0,00	3
22718	ARI-00003003	AR	IV:95408 SONATRACH SPA - Division Forage	706000		58 264 838,50	4
31688	CRN-00000149	AR	IV:95409CM SONATRACH SPA - Division Forage	706000	58 264 838,50	0,00	4
22954	ARI-00003152	AR	IV:95531 SONATRACH SPA	706000		53 985 344,97	5
31700	CRN-00000156	AR	IV:95539CM SONATRACH SPA	706000	53 985 344,97	0,00	5
22940	ARI-00003139	AR	IV:95522 SONATRACH SPA	706000		51 833 044,55	6
31690	CRN-00000150	AR	IV:95523CM SONATRACH SPA	706000	51 833 044,55	0,00	6
33434	GLJ-00000663	AR	Dragon Oil Final revenue (nock-off)	706000		43 867 753,66	7
33352	GLJ-00000575	AR	Dragon Oil Final Revenue	706000	43 867 753,66	0,00	7
22076	ARI-00002667	AR	IV:95077 SONATRACH SPA - Division Forage	706000		43 623 100,02	8
31674	CRN-00000140	AR	IV:95076CM SONATRACH SPA - Division Forage	706000	43 623 100,02	0,00	8
22958	ARI-00003154	AR	IV:95533 SONATRACH SPA - Division Forage	706000		36 100 619,82	9
31696	CRN-00000153	AR	IV:95537CM SONATRACH SPA - Division Forage	706000	36 100 619,82	0,00	9
22472	ARI-00002677	AR	IV:95280 SONATRACH SPA - Division Forage	706000		34 395 105,14	10
31680	CRN-00000145	AR	IV:95281CM SONATRACH SPA - Division Forage	706000	34 395 105,14	0,00	10
25082	ARI-00004036	AR	IV:96476 Welltec Oilfield Interventions	706000		34 150 369,26	11
32407	CRN-00000415	AR	IV:97100CM Welltec Oilfield Intervention	706000	34 150 369,26	0,00	11

NB : Dans la rubrique Légal Number, la mention ARI indique une facturation. La mention CRN correspond à une annulation de facturation.

4. COMPTE FACTURES A ETABLIR 418 :

SOLDE CREDITEUR AU 01/01/2020 1.622.913.468,38 DA (excel en piece jointe N03)

Suite à votre demande de justification du solde créditeur de 1.622.913.468 DA, nous avons procédé à une analyse approfondie de ce compte en 2019. Afin de vous apporter une explication détaillée et transparente, nous avons préparé un fichier Excel qui met en évidence les différentes écritures ayant contribué à ce solde. Ce fichier reprend l'ensemble des opérations comptables concernées et vous permet d'en suivre l'origine de manière claire et précise. De plus, nous joignons une capture d'écran mettant en avant les montants non soldés qui expliquent l'écart constaté.

ecritures	REFERENCE	compte	débits	crédits	SOLDE	REMARQUE
1	GLJ-00000040	418000	0,00	193 278 075,71	-193 278 075,71	Ces écritures représentent des écritures comptabilisés sur des comptes comptables mal affectés
1	GLJ-00000040	416000	130 419 280,65	0,00	130 419 280,65	
1	GLJ-00000040	487000	62 858 795,06	0,00	62 858 795,06	
2	GLJ-00000002	181000	1 518 681 271,38	0,00	1 518 681 271,38	
2	GLJ-00000002	418000	0,00	1 518 681 271,38	-1 518 681 271,38	
3	ARI-00002380	418000	89 045 878,71	0,00	89 045 878,71	Cette écriture représente les travaux en cours non encore facturés en décembre
3	ARI-00002380	706000	0,00	89 045 878,71	-89 045 878,71	

Nous avons examiné les mouvements enregistrés et constaté que certaines écritures comptables ont contribué à ce solde.

En particulier, nous avons relevé deux opérations principales :

1. **Écriture GLJ-00000040** : Cette opération concerne des montants enregistrés entre les comptes 418000, 416000, et 487000
2. **Écriture GLJ-00000002** : Un montant de 1 518 681 271,38 DA a été comptabilisé au crédit du compte 418000, en contrepartie du compte 181000.

Nous souhaitons porter à votre attention que ça correspond à des comptes comptables mal affectés, en raison du fait que notre société applique la méthode du mapping.. Toutefois, nous tenons à préciser que cette écriture n'a pas affecté les comptes de charges ou de produits et n'a donc eu aucun impact sur le résultat fiscal déclaré aux impôts.

Cette écriture a été corrigée dans les exercices suivants, assurant ainsi une régularisation conforme aux principes comptables en vigueur.

2-Mouvement exercice 2020 (Fichier excel en piece jointeN°04)

LIBELLE	DEBITS	CREDITS	solde créditeur
MOUVEMENT SUR L'EXERCICE 2020	1 371 723 027	1 481 338 151	109 615 124

Suite à votre demande de justification du solde créditeur de 109.615.124 DA, nous avons procédé à une analyse approfondie de ce compte.

Afin de vous apporter une explication détaillée et transparente, nous avons préparé un fichier Excel qui met en évidence les différentes écritures ayant contribué à ce solde. Ce fichier reprend l'ensemble des opérations comptables concernées et vous permet d'en suivre l'origine de manière claire et précise.

Nous joignons une capture d'écran mettant en avant les montants non soldés qui expliquent l'écart constaté.

N°ECH	LegalNumber	comptes	débites	crédits	SOLDE	remarque
1	CRN-00000262	418000		89 045 878,71	-89 045 878,71	l'annulation de la facture à établir qui a été constaté en
1	CRN-00000262	706000	89 045 878,71	0,00	89 045 878,71	
2	SLI-JUN-92	666000	21 763,27	0,00	21 763,27	ces écritures représente des perte de change
2	SLI-JUN-92	418000		21 763,27	-21 763,27	
3	SLI-JUN-89	666000	26 578,85	0,00	26 578,85	
3	SLI-JUN-89	418000		26 578,85	-26 578,85	
4	SLI-JUN-88	666000	20 114,38	0,00	20 114,38	
4	SLI-JUN-88	418000		20 114,38	-20 114,38	
5	GLI-00001997	418000	5 140 727,28	0,00	5 140 727,28	écriture de régularisation
5	GLI-00001997	487000		7 861 189,88	-7 861 189,88	
5	GLI-00001997	611000	2 720 462,60	0,00	2 720 462,60	
6	COL-00000273	411000	1 488 340 986,08	2 325 516 399,64	-837 175 413,56	Ces écritures représentent des écritures de régularisation qui ont été affectées aux mauvais comptes comptables.
6	COL-00000273	181000	798 571 073,19	0,00	798 571 073,19	
6	COL-00000273	416000	96 042 687,42	0,00	96 042 687,42	
6	COL-00000273	418000	189 004 534,41	246 442 881,48	-57 438 347,07	
7	ARI-00005421	418000	30 086 273,49	0,00	30 086 273,49	ces montants représente des services qui ont été fait et non encore facturé donc ils sont comptabilisé dans le compte factures a établir a la fin de l'année
7	ARI-00005421	706000		30 086 273,48	-30 086 273,48	
8	ARI-00005218	418000	733 838,82	0,00	733 838,82	
8	ARI-00005218	706000		733 838,82	-733 838,82	
9	ARI-00005217	418000	976 738,18	0,00	976 738,18	
9	ARI-00005217	706000		976 738,18	-976 738,18	

Suite à l'analyse des écritures comptables figurant dans le tableau ci-joint, nous constatons que le solde de 109.615.124 DA résulte principalement :

- Des écritures 1, 7, 8 et 9, qui correspondent à des enregistrements de chiffre d'affaires. Ces opérations incluent l'annulation du chiffre d'affaires des travaux en cours constaté en 2019 pour un montant de 89.045.878 DA, ainsi que la comptabilisation du chiffre d'affaires des travaux en cours à la clôture de l'exercice 2020 pour un montant total de 31.796.850 DA. Ces ajustements ont entraîné un solde négatif de 57.249.028 DA sur le compte 418.

2- L'écriture n°6 correspond à des enregistrements comptabilisés sur des comptes comptables mal affectés, entraînant un solde négatif de 57.438.347 DA sur le compte 418. Ces écritures n'ont pas impacté les comptes de charges ou de produits et n'ont donc eu aucune incidence sur le résultat fiscal déclaré aux impôts. Les corrections nécessaires ont été apportées au cours des exercices suivants."

5. EVALUATIONS DES OPERATIONS EN DEVISES :

A-DETAIL ENCAISSEMENT EN DINARS ET EN DEVISE (Fichier excel en piece jointe N°05)

Veillez trouver en pièce jointe un tableau des encaissements en dinars, un autre des encaissements en devises, ainsi que les dates des encaissements et les G50 déclarés.

B-DETAIL DES CHARGES ET PRODUITS PAR CONTRAT(Fichier excel en piece jointeN06)

La société ne dispose pas d'une comptabilité analytique par contrat, mais elle en possède une par département. Veuillez trouver le fichier ci-joint **FICHIER EXCEL N°06**

6. FRAIS DE SIEGE :

Concernant la justification des frais de siège d'un montant de 378 348 365,82 DA, nous souhaitons apporter les précisions suivantes.

Ces frais ont été comptabilisés en charges conformément aux dispositions de l'article 141 du CIDTA qui stipule : « les frais de siège sont déductibles dans les limites de 1% du chiffre d'affaires au cours de l'exercice correspondant à leur engagement. Leur déductibilité, est subordonnée à leur paiement effectif au cours de l'exercice », et les deux correspondances de la DGI datée du 29 Avril 2007 sous le numéro 332 adressée au DGE, et du 28 Avril 2007 sous le numéro 319 adressée au commissaire aux comptes, en réponse à leurs questions relatives aux frais de siège qui précise : « la déductibilité des frais de siège est subordonnée à la délivrance par l'autorité compétente - Banque d'Algérie, d'un agrément de transfert. »

Ces frais correspondent à des charges engagées par la maison mère dans le cadre de la gestion et du suivi des projets en Algérie. Ils incluent notamment des coûts liés à l'assistance administrative, technique et financière fournie par la maison mère, ainsi que d'autres dépenses communes imputées aux différentes filiales.

Afin de détailler précisément la nature de ces frais, nous avons adressé une demande de justification à la maison mère. Nous vous transmettrons l'ensemble

des éléments dès leur réception dans les prochains jours. Veuillez trouver en pièce jointe la demande envoyée à la maison mère

7. PRIX DE TRANSFERT

Étant donné que toutes nos opérations avec la maison mère sont de nature non monétaire, et n'ayant aucun caractère commerciale, elles ne relèvent pas du cadre des prix de transfert. Par conséquent, nous ne sommes pas concernés par cette obligation de justification.

8. ANALYSE DES CHARGES

A-CHARGE FINANCIERE 668 POUR UN MONTANT 20 956 548 DA

Ces charges sont liées aux garanties bancaires exigées dans le cadre de nos engagements contractuels avec nos clients. Elles concernent principalement deux types de garanties :

1. Garantie de bonne fin d'exécution

Conformément aux dispositions contractuelles, dès l'entrée en vigueur du contrat et au plus tard dans un délai de 30 jours, l'ENTREPRENEUR doit mettre en place une garantie de bonne fin d'exécution au profit du MAÎTRE D'OUVRAGE. Cette garantie, dont le montant peut varier entre 2%, 5% ou 10% du montant total du contrat selon les exigences du client, vise à assurer la bonne réalisation des prestations contractuelles.

Elle est émise par des banques de droit algérien et est généralement couverte par des contre-garanties de banques étrangères de premier ordre. Cette garantie peut être mobilisée par le client en cas de défaillance de l'ENTREPRENEUR dans l'exécution du contrat.

2. Caution de soumission

Certains clients exigent également une caution de soumission lors de la phase d'appel d'offres. D'un montant spécifié dans le dossier de consultation, elle est généralement valide pour 180 jours et garantit que :

Le soumissionnaire ne retire pas son offre pendant la période d'évaluation et de validité de l'appel d'offres.

Le soumissionnaire signe le contrat en cas d'attribution de celui-ci.

Le soumissionnaire s'engage à émettre la garantie de bonne exécution après la signature du contrat.

Veuillez trouver en pièce jointe :

- Lettres de Garantie Bancaire

- Relevés Bancaires ou Avis de Débit

9. MONTANTS DES FACTURES ETABLIES EN 2019 (FICHER EXCEL EN PIECE JOINTE 07)

-Suite à la vérification des factures établies en 2019 et réintégréées en 2020, nous avons constaté que le montant total s'élève à 175 200 000 DA et non 264 736 339 DA comme initialement indiqué.

Par ailleurs, même pour les factures datées de 2019, leur déduction reste justifiée pour les raisons suivantes :

1. **Engagement de la charge en 2019** :
La charge concernée a été engagée dans l'intérêt direct de notre exploitation et rattachée à l'exercice 2019. Bien que la facture n'ait pas été disponible à la clôture de l'exercice, nous avons comptabilisé la charge conformément au principe de rattachement des charges à leur exercice
2. **Réintégration fiscale en 2019** :
Dans un souci de conformité fiscale, et en l'absence de la facture justificative à la date de clôture, nous avons réintégré cette charge dans le Tableau 09 de la liasse fiscale pour l'exercice 2019, évitant ainsi toute déduction sans justificatif.
3. **Régularisation en 2020** :
les factures correspondant à cette charge nous a été communiquées en 2020. Afin de corriger la situation, nous avons procédé à la déduction de cette charge dans le Tableau 09 de la liasse fiscale 2020. Cette déduction a été effectuée sans comptabiliser à nouveau la charge en 2020, celle-ci ayant déjà été enregistrée dans les comptes de l'exercice 2019.

Ce traitement s'appuie sur les dispositions de l'article 140 bis du CIDTA, qui stipule que :

- La charge doit être comptabilisée et rattachée à l'exercice de son engagement.
 - La charge doit être appuyée de pièces justificatives dûment établies.
 - la charge doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation et se rattacher à la gestion normale de l'entreprise
 - la charge doit se traduire par la diminution de l'actif net
- Nous avons veillé à respecter ces principes en :
- Comptabilisant la charge dès l'exercice 2019, avec des documents provisoires (contrats, bons de commande, attachements, etc.) comme preuve de son engagement.
 - Régularisant fiscalement la situation dès réception de la facture en 2020, en rétablissant le montant fiscal via le Tableau 09.

En l'absence de la facture en 2019, la réintégration de la charge était une mesure prudente et conforme aux exigences fiscales en matière de justification des charges déductibles. Les attachements, bien qu'utiles pour le suivi des travaux, ne remplissaient pas pleinement le rôle de pièces justificatives dûment établies, telles que requises par l'article 140 bis du CIDTA. Ainsi, notre démarche visait à assurer la conformité fiscale et à éviter tout risque de redressement ultérieur.

Dans l'attente d'une éventuelle invitation de votre part pour discuter et débattre nos éléments de réponse, nous restons à votre entière disposition pour tout complément de justification, explication ou clarification que vous jugeriez utile.

Veillez agréer Madame la Directrice, nos remerciements et nos salutations les plus respectueuses.