

دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
The Role of Tax Consulting in Activating Tax Management in
the Company

كيموش بلال¹ بلخيري محمد سعد الدين²

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

belkhirimse@gmail.com

kimouchebilal@gmail.com

تاريخ القبول: 2019/12/18

تاريخ الاستلام: 2019/10/27

ملخص: تعتبر الضريبة من أبرز التكاليف التي تتحملها المؤسسة دوريا وبصفة إجبارية، والتي يمكن أن تخلق تكاليف وغرامات إضافية إذا لم تتبع المؤسسة النصوص والإجراءات الجبائية المعمول بها، إذ يجب متابعتها وتسييرها بما يلائم أهداف ومصلحة المؤسسة، من خلال الاستعانة بأطراف داخلية أو خارجية. وعليه تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، ومن أجل ذلك، قمنا بدراسة ميدانية في مكتب مستشار جبائي معتمد في مدينة قسنطينة، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، من خلال التدخل في مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة وتوجيه اختياراتها، وتسيير كل من العبء والخطر الضريبي، وذلك للمحافظة على مركزها المالي، وتحقيق وفرة ضريبية وزيادة قيمتها.

الكلمات المفتاحية: تسيير جبائي، استشارة جبائية، عبء ضريبي.

تصنيف JEL: H21, K34

Abstract: Tax is an important cost that incurred periodically and mandatory by the companies and that can create additional costs and fines, if the companies do not follow the regulations and procedures, which requires a tax management by internal or external parties. This paper explores the role of consulting in activating tax management in the companies through a case study of a certified tax consulter in the Constantine city. Our results confirm the need of including the tax factor in decision-making by leading and managing companies' choices and both charge and tax risks, in order to achieve tax abundance, maintain the financial position of the company, and increase its value.

Keywords: Tax management, Tax consulting, Tax charge.

JEL classification codes: H21, K34

1. مقدمة

كلما انخفض سعر النفط وتراجعت الحصيلة الجبائية البترولية في تمويل الميزانية العامة للجزائر، اتجهت الأنظار نحو الجباية العادية ومحاوله تفعيلها وتنشيطها، الأمر الذي يزيد من اهتمام الباحثين والمهنيين بالعلاقة بين الضرائب والمؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت الجباية أبرز عناصر المحيط الذي تتعامل معه المؤسسة. في هذا الإطار، تحتوي الجباية على مجال للحركة يسمح للمؤسسة باختيار الوضعية الجبائية الأنسب في إطار كامل من الشرعية والقانونية، هذا المجال من الحركة هو الذي يمكننا من الحديث عن التسيير الجبائي، وهو عبارة عن انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الضريبي، وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرارات.

بالرغم من ذلك، فإن القوانين التي تحكم الجباية معقدة بالنسبة لعامة الناس، إضافة إلى عدم استقرار المواد والنصوص المتعلقة بها، مما يجعل من تحديث والتعامل مع المعلومة الجبائية في المؤسسة أمرا في غاية الأهمية، وهو الأمر الذي دفع المؤسسات إلى البحث عن جهات تلم بالمعارف والقوانين الجبائية، وكذا القدرة على التخطيط الفعال، وتفادي المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها، مما أدى إلى ظهور الإستشارات الجبائية.

لا تهدف الاستعانة بمستشار جبائي سواء كان من داخل المؤسسة أو خارجها إلى التعرف على التزامات المؤسسة فقط، بل كذلك الوقوف على مختلف الامتيازات والتحفيزات التي يمنحها المشرع، والاستعمال الأمثل للطرق الشرعية والقوانين والتشريعات الجبائية، لخدمة مصالح وأهداف المؤسسة.

بناء على ما سبق، تهتم هذه الدراسة بموضوع الإستشارة الجبائية وعلاقتها بالتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، من خلال محاولة الإجابة عن التساؤل الآتي:

**كيف تساهم الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
فرضيات الدراسة:**

- للإجابة على هذا تساؤل الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات الآتية:
- التسيير الجبائي شكل من أشكال التهرب الضريبي القانوني.
- تمكن الإستشارة الجبائية المؤسسة من حسن تسيير الوظيفة الجبائية.
- تلجأ المؤسسة الجزائرية إلى مكاتب الإستشارة الجبائية عند مواجهة خيارات هامة.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يأتي:

- تسليط الضوء على التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.
- توضيح الدور الذي تلعبه الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي.
- إبراز واقع الإستشارة الجبائية في الجزائر والأطراف الممارسين لها.

منهجية الدراسة: بناء على الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى أهداف الدراسة والتحقق من الفرضيات السابقة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب دراسة حالة، أما فيما يخص أدوات الدراسة فقد شملت كل من المقابلة والملاحظة، إضافة إلى المسح المكتبي من مجلات وكتب ورسائل علمية.

الدراسات السابقة: ازداد الاهتمام بالدراسات حول التسيير الجبائي منذ بداية الألفية الجديدة، فعلى الصعيد المحلي نجد دراسة عياض (2002) التي حاولت تحليل التسيير الجبائي، وإبراز آثاره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي توصلت إلى أن الجبائية تؤثر على المؤسسات الاقتصادية بعبء مالي يجب تسييره اعتمادا على الإجراءات القانونية المسموح بها؛ وكذا دراسة الحواس (2005) التي توصلت إلى أهمية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار. وفي السياق ذاته توصل ولهي (2005) أن المؤسسة مجبرة على التكيف مع محيطها الخارجي بكل متغيراته، خصوصا فيما يتعلق بالجانب المالي والجبائي؛ وركز بن واضح (2008) في دراسته على توليد ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال التحكم في الضرائب والرسوم واجبة الدفع وتسييرها، وهذا نظرا لمساهمتها في تخفيض التكاليف الكلية.

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

بالحصول على مؤشرات حول حجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، بالإضافة إلى التحقق من انتظام وفعالية التسيير الجبائي.

أما فيما يخص أبرز الدراسات التي أجريت خارج النطاق الجزائري نجد دراسة Mouilhi (2006) التي هدفت إلى إبراز أثر التسيير الجبائي على اختيارات المؤسسة، وأهمية استغلال الخيارات التي يمنحها لها النظام الجبائي التونسي؛ ودراسة Hentati (2008) والتي أجريت في تونس أيضا، ولكن تم إدراج متغير آخر وهو الخبر المحاسب ودوره في تحسين وتسيير جباية المؤسسات الاقتصادية، إذ يقدم لها خدمات إستشارية ومسك محاسبتها، وهو ما من شأنه تحقيق الأمن الجبائي. وقام Mulligan (2008) بدراسة كيفية تنظيم وقيادة التخطيط الضريبي في الشركات الأمريكية متعددة الجنسيات، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات تجد صعوبة في تأمين المخاطر الضريبية خاصة عند التغيرات في القوانين، بالإضافة إلى أن هناك تكاليف غير ضريبية يصعب قياسها، والتي تعتبر مهمة في أنشطة التسيير الضريبي.

2. الأسس النظرية للتسيير الجبائي

1.1.2 تعريف التسيير الجبائي

تعددت المصطلحات الدالة على مفهوم التسيير الجبائي، فنجد: الإستراتيجية الجبائية، التحسين الجبائي، السياسة الجبائية، التخطيط الجبائي، الحوكمة الجبائية، التسيير الضريبي؛ وتذهب حتى إلى التجنب الضريبي، وفي دراستنا الحالية وبهدف توحيد المصطلحات سنستعمل مصطلح التسيير الجبائي، وعند البحث في التعريفات التي قدمت للتسيير الجبائي، نجد أنها تصنف إلى قسمين أساسيين، وهما التعاريف الفرانكوفونية والتعاريف الأنجلوسكسونية، حيث قدم الباحثون المتمون لكل مدرسة تعاريفهم انطلاقا من رؤيتهم للوظيفة الجبائية.

1.1.2.1 التعاريف ذات الطبيعة الفرانكوفونية: يترجم التسيير الجبائي لدى الفرانكوفونيين إلى

العديد من المصطلحات ومن أهمها: *Gestion fiscale*، *Optimisation fiscale*، *Stratégie fiscal*. ومن بين التعاريف الفرانكوفونية التي أعطيت للتسيير الجبائي، نذكر تعريف "Cozian" الذي عرفه انطلاقا من مفهوم التسيير بصفة عامة، وذلك على أنه "الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة، من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، وهو المزج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، ويتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع

مراحل دورة حياتها دون الخروج عن الإطار القانوني، فهو أعلى مستوى لتسخير الجبائية" (شعوي وعباسي، 2013، ص. 117).

من التعاريف التي تبرز التسيير الجبائي التقليدي نجد "Chadefaux & Rossignol"، اللذين عرفاه بأنه "استعمال الطرق القانونية لتخفيض الضرائب المستحقة، فهو يشتمل على الاستعمال الأحسن للقوانين الجبائية السارية، والاستفادة من الفرص الممكن الوصول إليها من خلال الجمع بين عدة قواعد قانونية" (Menchaoui, 2009, p. 61).

رغم اختلاف التعاريف نلاحظ اتفاق الفرانكوفونيين على أن التسيير الجبائي ممارسة قانونية تراعى فيها النصوص التشريعية، حيث تشكل هذه النقطة الفرق الجوهرى بين التسيير الجبائي والغش الضريبي، كما ركزت هذه التعاريف على الاستخدام الأمثل للموارد والتخلص من العبء الضريبي عن طريق الاستفادة من كل الفرص المتاحة.

2.1.2. التعاريف ذات الطبيعة الأنجلوسكسونية: تم تعريف التسيير الجبائي لدى الأنجلوسكسونيين بأنه عملية تشمل التخطيط الجبائي (Tax management) أو (Tax) planning، حيث عرفه "Van der lank" بأنه "مجموعة من الخطط والأهداف ذات الصلة بالضريبة على مدى ثلاث إلى خمس سنوات القادمة، بهدف توليد قيمة، بما في ذلك إدارة المخاطر المتعلقة بالضرائب عن طريق استخدام الموارد المتاحة، وخلق التآزر الداخلي، وبالتالي تمكين الوظيفة الجبائية من تلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة في المنظمة" (Robert, 2006, p.04).

حسب "Michael" فإن التسيير الجبائي يعني "معرفة الضرائب التي سوف تدفعها المؤسسة، ومعرفة المناطق الجغرافية التي يجب التركيز عليها من أجل الحصول على الامتيازات الجبائية، وتحديد أهداف جبائية ذكية بالنسبة لأنشطة الأعمال ليتم التركيز عليها، مناقشة الإستراتيجية الجبائية مع مجلس الإدارة، وامتلاك قاعدة بيانات تساعد على توثيق المعلومات الجبائية" (بعليش وزرقون، 2015، ص. 08).

ما نلاحظه هو أن التعاريف الأنجلوسكسونية تركز على النظرة المستقبلية لأهداف المؤسسة، ومحاولة التخطيط والتنبؤ بكل التكاليف المرتقبة، وخاصة الجبائية منها للسيطرة عليها، ثم وضع إستراتيجيات تتماشى مع الأهداف المسطرة.

2.2. مميزات التسيير الجبائي

يضم مفهوم التسيير الجبائي ثلاث عناصر أساسية هي: كل الأطراف، جميع الضرائب، جميع التكاليف؛ فالضرائب هي واحدة فقط من عديد التكاليف التي يمكن أن تتأثر بالتسيير الجبائي، وبالتالي يتطلب التسيير الجبائي الفعال النظر إلى جميع الأطراف وجميع الضرائب (الصريحة والضمنية)، وجميع التكاليف غير الضريبية المتعلقة بالأعمال التجارية" (عباسي، 2016، ص. 56). وعليه يمكن القول أن التسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين هما:

1.2.2. استعمال الوسائل المشروعة قانونا: ينقسم التهرب الضريبي إلى تهرب ضريبي قانوني وتهرب ضريبي غير قانوني، فالأول هو مجال حركة التسيير الجبائي، ويكون إما مقصودا من المشرع الضريبي، بهدف توجيه النشاط الاقتصادي، عن طريق المزايا الجبائية، أو غير مقصود من خلال الثغرات القانونية، ويعرف أحيانا بالتهرب الضريبي أو بالغش الضريبي المشروع، ويأخذ ثلاث أشكال أساسية: الامتناع، الإحلال، والاستفادة من ثغرات القانون (Vernier, 2014, p. 20)؛ ومثال هذه الأشكال نذكر استعمال الجنات الضريبية، والتي تعد من أشهر الوسائل المستعملة في التهرب الضريبي في وقتنا الحالي، هذه الأخيرة تعرف بأنها "ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم، تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدا أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتمادا على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى وهي السرية، التي تعتبر ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال" (دياب، 2015، ص. 05).

بناء على ما سبق، لا يعد التسيير الجبائي مخالفا للقوانين، فهو يمثل الاستخدام الذكي للقوانين والاتفاقيات للحد من العبء الضريبي، وبالتالي لا يوجد أي انتهاك للتشريع الضريبي، فالتسيير الجبائي يمكن اعتباره جزء من إستراتيجية المؤسسة للوصول بمراديتها إلى أعلى درجة ممكنة، مع احترام التشريعات والقوانين، وهو بذلك يختلف عن الغش الضريبي.

2.2.2. الفرار الطوعي للتسيير الجبائي: تتضمن عملية اتخاذ القرار الاختيار بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف مرغوب، بحيث يجرى انعدام البدائل عملية التسيير من معناها، فالقرارات التي تنتج عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادة المؤسسة، وليست مفروضة عليها، وعليه لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي إذا لم تكن هناك خيارات

وبدائل جبائية يمنحها المشرع للمؤسسة من أجل تسيير عملياتها المختلفة، إذ يصبح الأمر في مثل هذه الحالة مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية التي يحددها التشريع أو التنظيم.

3.2. أهداف التسيير الجبائي

تتمثل أهداف التسيير الجبائي في:

- تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة، من خلال الحرص على احترام ومطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية؛ فالمسير ملزم بالتعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة، ثم بعد ذلك يمكنه الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي.
- التحكم في العبء الضريبي، من خلال العمل على خفض الضريبة وتأجيلها، من أجل الاستفادة من وفرة مالية تعزز وضعية الخزينة، أو الرفع من العبء الضريبي، من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني، من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة.
- البحث عن الفعالية الجبائية، وتمكين المؤسسة من الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية والتنافسية، ويساعد التسيير الجبائي في البحث عن الفعالية الجبائية من خلال: الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات الجبائية، الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات المالية، الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات التنافسية (عباسي، 2011، ص. 14).

3. الأسس النظرية للإستشارة الجبائية

يتناول هذا الجزء بعض المفاهيم النظرية المرتبطة بالإستشارة الجبائية وأهميتها.

1.3. مفاهيم أساسية حول الإستشارة الجبائية

تعرف الخدمة الإستشارية بأنها "علاقة تفاعلية بين خبير إستشاري مؤهل بحكم تكوينه العلمي وتجربته العملية ومقدرته الفنية وعميل يحتاج إلى هذا الخبير" (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2018)؛ وبالرجوع إلى التشريع الجزائري، فإن مفهوم الإستشارة الجبائية ضيق نوعا ما، حيث ينظم هذه المهنة في الجزائر الأمر 87-71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي يحدد شروط ممارسة مهنة المستشار الجبائي، المعدل والمتمم بالمادة 155 من قانون المالية لسنة 1996، هذا الأخير عرف المستشار الجبائي في المادة 2 منه كما يأتي: "يقصد بمفهوم المستشار الجبائي كل من يقدم المشورات أو الإستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لحساب زبونته، ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات

الجبائية، وتدقيق الإنذارات وتحرير وتقديم الشكاوى للإدارات الجبائية بصفته وكيلا" (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1971، ص. 02).

2.3. مواصفات المستشار الجبائي

ظهرت خدمات الإستشارة الجبائية نتيجة لتعقيد مجال الأعمال عموما والمجال الجبائي خصوصا، وعلى المستشار الجبائي الذي تعينه المؤسسة أن يكون عند الثقة الموضوعية فيه، بما يستوجب أن تتوفر فيه مجموعة من المتطلبات المهنية والأخلاقية والقدرة على التسيير بما يسمح له بالإحاطة بالخطر الجبائي من جهة، وتقديم نصائح مناسبة تسمح باستغلال الفرص الجبائية المتاحة من جهة أخرى. فمن ناحية الكفاءة، وانطلاقا من متطلبات المهنة وطابعها المتغير باستمرار، يرى "مرقص" أن تحقيق جودة الإستشارات الجبائية يعتمد على توفر المستشار الجبائي على المواصفات الآتية (بوعلام، 2005، ص. 15):

- العناصر المتعلقة بشخص المستشار، وترتبط أساسا بشروط التأهيل العملي والعملي والتخصص والتدرج المهني.
- الشروط المتعلقة بالعلاقة مع الزملاء، وهي تركز على الالتزام بقواعد السلوك المهني إضافة إلى البحث عن رضا العملاء.
- العناصر المتعلقة بأداء الإستشارات، وفيها يجب أن يبذل المستشار الجبائي أقصى عناية ممكنة في المهام الموكلة إليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط، بل يجب عليه التحذير المبكر.

3.3. أشكال الإستشارة الجبائية في الجزائر

تختلف الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات الجزائرية في تعيين المستشار الجبائي، فمنها من تستفيد من خدماته داخل هيكلها التنظيمي، فيما تلجأ أخرى إلى استئجار الإستشارة الجبائية من المكاتب الخاصة، سواء المستشارون الجبائيون المعتمدون، أو اللجوء إلى مكتب المحاسبة الذي يتولى محاسبية المؤسسة، وهناك من يجمع بين الأسلوبين، وتبعاً لذلك يمكن تقسيم أنواع الإستشارة الجبائية في الجزائر إلى قسمين كما يأتي:

1.3.3. الإستشارة الجبائية الداخلية: عادة ما يقوم بهذا النوع من الإستشارة قسم المحاسبة والمالية أو محاسب الشركة أو موظف معين خصيصا للتكليف بالجانب الجبائي من التسيير، ومتابعة التفاصيل الجبائية وتقديم اقتراحات وتوصيات لمجلس الإدارة أو للمالكين فيما يخص

الجانِب الجبائي للمؤسسة. ويرجع توجه بعض المؤسسات إلى تعيين مستشار جبائي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى أن المستشار يدعم كفاءته المهنية ويزيد من انتظام أدائه للخدمات الضريبية، حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق وظيفة إستشارية داخل الهيكل الوظيفي لها، وتظهر طبيعة الانتماء الوظيفي لمستشار الجبائية كمتغير مؤثر في اتساق وحكمة وكفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي (شلغوم، 2012، ص. 82).

2.3.3. الإستشارة الجبائية الخارجية: يقصد بالإستشارة الجبائية الخارجية التوجه إلى مكاتب جبائية أو محاسبة خارجية، من أجل الحصول على التوجيهات المتعلقة بالوظيفة الجبائية، فكثيرا ما تتولى مكاتب المحاسبة الإستشارة الجبائية تماشيا مع المهام المحاسبية الأخرى، نظرا للثقة المتراكمة بفعل التعاملات طويلة الأمد، وقد تلجأ المؤسسة إلى مستشار جبائي معتمد، خصوصا في حالة تقديم الطعون أو التمثيل أمام الإدارة الجبائية. ويرر توجه المؤسسات إلى الإستشارة الخارجية بأنه أسلوب يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية، وذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون في استقلالية تامة، ولا تحدث أي مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل، فيها كما أن المكاتب الخاصة تتنافس فيما بينها، مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها، وهذه العوامل تؤدي في النهاية إلى تحقيق مصلحة المؤسسة" (شلغوم، 2012، ص. 83).

4. دراسة تطبيقية بمكتب مستشار جبائي معتمد

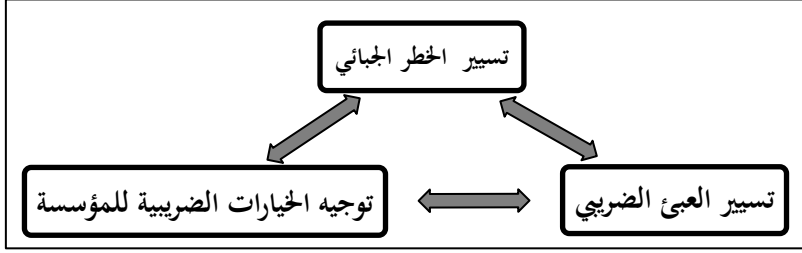
1.4. حدود الدراسة

تمت الدراسة بمكتب الأستاذ "غاشي عبد القادر"، مستشار جبائي معتمد منذ عام 2012 من وزارة المالية، ويزاول مهنته منذ عام 2013 بمكتبه الخاص المتواجد بشوارع الإخوة مشهود وسط مدينة قسنطينة، قرب مبنى المديرية الولائية للضرائب، والمتمثل في شقة من أربع غرف على شكل مؤسسة فردية.

2.4. محاور الإستشارة الجبائية في المكتب محل الدراسة

من أجل توضيح المحاور الأساسية التي يمكن للمستشار الجبائي أن يتدخل من خلالها في إطار التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، تم توجيهنا إلى نموذج تسييري يتكون من ثلاث عناصر أساسية، يمكن توضيحها من خلال في الشكل الآتي:

الشكل 1: مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المستشار الجبائي.

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن العناصر التي يتدخل من خلالها المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية تنطلق من توجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة بما يسمح لها باتخاذ القرار السليم، وهو ما يرتبط مباشرة بالعنصر الثاني المتمثل في تسيير العبء الضريبي، ويرتبط كلا هذين العنصرين بالعنصر الثالث وهو تسيير الخطر الضريبي، حيث أكد لنا المستشار الجبائي المشرف على المكتب أن أولوية الإستشارة الجبائية هي تفادي الخطر الضريبي قبل التفكير في تحقيق وفر أو تسيير العبء.

1.2.4. توجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة: لا تتوقف اختيارات المؤسسة فقط على العامل الجبائي، بل يأخذ المستشار الجبائي بعين الاعتبار كل عناصر التكاليف، وكذا الميول الشخصي للمستثمر عند تقديمه للإستشارة، ومن بين النقاط التي تحتاج فيها المؤسسة إلى تدخل من المستشار الجبائي من أجل توجيه خياراتها:

• التدخل في دراسة الجدوى الاقتصادية

حسب المستشار الجبائي المشرف على المكتب محل الدراسة، فإن اللجوء إلى الإستشارة الجبائية خلال دراسة الجدوى في الجزائر هو أمر نادر، ولا يوجد قانون يلزم المؤسسات باللجوء إلى مستشار جبائي في حالة بدء استثمار جديد، ويلجأ أغلب المستثمرين إلى استنساخ النماذج الناجحة، كما يرى أن المشاريع الجديدة من الأحسن أن يفرض عليها الاستعانة بمستشار جبائي، لأن اختيار مشروع ناجح يتابعه المستشار يدفع إلى الاستفادة من عدة امتيازات.

• اختيار نظام الخضوع الضريبي

يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويكون هذا الاختيار ساريا لمدة 3 سنوات، تجدد ضمنا

بعدها إلا في حالة تبليغ الإدارة الجبائية بالرغبة في التخلي عن الخيار. وهنا يتم توجيه المؤسسات إلى النظام الجزائي أو النظام الحقيقي حسب عدة اعتبارات من بينها حجم وطبيعة النشاط، وتلعب خبرة المستشار الجبائي دورا كبيرا في الاختيار.

• اختيار نوع الضريبة

بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، فإن الشكل القانوني للمؤسسة هو الذي يحدد نوع الضريبة السنوية التي تخضع لها (الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات)، إلا أن القانون الجبائي الجزائي يمنح الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي من حق طلب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهو خيار لا يمكن التراجع عنه. إن المفاضلة بين هاتين الضريبتين تتطلب الانتباه إلى كون الضريبة على الدخل الإجمالي تصاعدية، وبالتالي فهي تناسب الأوعية الصغيرة، في حين تناسب الضريبة على أرباح الشركات الأوعية الكبيرة، وفي هذه الحالة يتم توجيه المؤسسات بناء على الأرباح الصافية المتوقعة.

2.2.4. تسيير العبء الضريبي

يتدخل المستشار الجبائي في تسيير العبء الضريبي للمؤسسة الاقتصادية من خلال جملة من العناصر نوجزها فيما يأتي:

• توجيه المؤسسة للحصول على امتيازات جبائية

يهدف المستشار الجبائي خلال هذه الخطوة إلى إدخال المؤسسة في المشاريع التي تكون مدعومة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية، كون ربحية المؤسسة تتأثر بصورة مباشرة بمختلف الضرائب المفروضة على الدخل أو الأرباح المحققة. وفي هذا الإطار، يتم توجيه العديد من زبائن المكتب كما يأتي:

- المستثمرون اللذين لديهم أموال يرغبون في توظيفها، يتم توجيههم إلى تقديم طلب للحصول على امتيازات من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، والتي تمكنهم من الاستفادة من إعفاءات وتخفيضات ضريبية.
- المستثمرون الشباب الراغبون في الحصول على دعم مالي، يتم توجيههم إلى الاستفادة من قروض الوكالة الوطنية لعدم تشغيل الشباب (ANSEJ)، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)، والوكالة الوطنية لتسيير القروض المصغرة (ANGEM)، أين تستفيد المشاريع الممولة من طرفهم من عدة من الامتيازات الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أن بعض التوجيهات التي يقدمها المستشار الجبائي لا تأخذ الطابع الجبائي، إلا أنها تساهم في تخفيف الأعباء شبه الجبائية للمؤسسة وتخفيض تكاليفها، مثل توجيه المؤسسة إلى توظيف عمال في إطار عقود ما قبل التشغيل للاستفادة من التحفيزات الممنوحة، كون كتلة الأجور تمثل عادة جزء كبيراً من تكاليف المؤسسة، وتسمح هذه الصيغة للمؤسسة بالاستفادة من التكفل التام أو الجزئي بالأجرة الشهرية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي.

• اختيار المزيح التمويلي للمؤسسة

يتدخل المستشار الجبائي في هذه المرحلة بهدف توجيه المستثمر للاستفادة من قابلية الأعباء المالية للتخفيض عند تحديد الوعاء الضريبي، وأشار المستشار الجبائي المشرف على المكتب محل الدراسة إلى أن المزايا الجبائية ليست الدافع الوحيد لاختيار مصدر التمويل، بل يؤخذ بعين الاعتبار المفاضلة بين تكاليف هذه المصادر، وكذا مزايا وعيوب كل مصدر، وتتمثل المزايا الجبائية لمصادر التمويل المختلفة فيما يأتي:

- الأسهم: يهدف توجيه المؤسسة إلى هذا المصدر التمويلي إلى عدم إلزامها بتوزيع الأرباح على المساهمين، وبذلك تتحول الأرباح غير الموزعة إلى مصدر للتمويل الذاتي يوفر لخزيرتها هامش سيولة لتغطية احتياجاتها، كما تزيد الأسهم من قدرتها المستقبلية على الاقتراض؛
- القروض: تتميز القروض جبائياً بقابلية خصم الفوائد الناتجة عنها عند تحديد الوعاء الضريبي، مما يخفف من العبء الضريبي، عكس الأسهم حيث لا تستفيد المؤسسة من أي خصم إضافي من الوعاء الضريبي.
- التمويل بالاستئجار: يتميز بقابلية مبالغ الإيجار للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي؛ وعند انتهاء الاستئجار بجزاءة الأصل تحقق المؤسسة وفرات ضريبية من ناحيتين: تمويل جزاءة الأصل بتكاليف الإيجار، زيادة على تخفيضها من الوعاء الضريبي، وإذا ما كانت مدة الإيجار أقل من العمر الإنتاجي للأصل أو في حالة تجديده، يحقق حساب اهتلاك الأصل بعد جزاءته وفرات ضريبية.
- إعادة استثمار فوائض القيمة الناتجة عن التنازل: ومن المزايا الجبائية لهذا المصدر أن المؤسسة إذا اختارت إعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل في أجل أقصاه ثلاث سنوات، فإن هذا الفائض يعفى كلياً من الضريبة.

• تسيير العجز

حسب رأي المستشار الجبائي المشرف على المكتب محل الدراسة، فإنه أمام المؤسسة التي حققت خسارة مجال حركة ضيق للتعامل مع عجزها، لأنها لا تستطيع الخروج منه، وهدفها خلال هذه المرحلة هو الاستفادة قدر المستطاع من الإمكانيات المتاحة للتعامل معه، وهنا تكون أمام المؤسسة خيارين:

- الترحيل الأمامي للعجز: عندما تكون نتيجة المؤسسة لسنة ما عجزاً، فإن هذا الأخير يعتبر عبئاً قابلاً للخصم من ربح السنة الموالية (لا يسمح للمؤسسة بتحميل جزء فقط من العجز بل يجب تحميله بقدر طاقة استيعاب الربح له)، إذا لم يكن هذا الربح كافياً لخصم العجز كلياً، فإن العجز المتبقي يرحل بالترتيب إلى السنوات اللاحقة في حدود أربع سنوات التي تلي السنة التي تم فيها تسجيل العجز، وإذا لم تحقق المؤسسة خلال هذه السنوات أرباحاً أو أن الأرباح المحققة لم تكفي لتغطية العجز، فإن هذا الأخير يسقط بالتقادم، ولا يمكن تحميله على سنوات أخرى.
- الترحيل الخلفي للعجز: الأصل هو الترحيل الأمامي للعجز في حدود أربع سنوات، لكن يمكن الترحيل الخلفي للعجز بتحميله على الأرباح الجبائية غير الموزعة للثلاث سنوات الأخيرة التي سبقت سنة العجز، مع البدء بأقدم ربح غير موزع، وهذا دون أن تفقد المؤسسة حقها في الترحيل الأمامي للعجز غير المحمل.

• تسيير الاهتلاكات والمؤونات

إن تعدد أنظمة الاهتلاك يمنح للمؤسسة فرصة اختيار النظام الأكثر ملاءمة لظروفها، وهو الخيار الذي يسمح للمستشار الجبائي بالتدخل في قرارات التسيير الجبائي، على سبيل المثال يتم توجيه المؤسسات التي يتميز نشاطها بالاستقرار إلى البقاء في نظام الاهتلاك الخطي، كونه النظام المعمول به في الجزائر ما لم تطلب المؤسسة تغييره، أما الاهتلاك المتناقص يتم فيه استرجاع قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع من النظام الخطي، بحيث يمكن المؤسسة من توفير تمويل ذاتي كبير في السنوات الأولى وانخفاضه تدريجياً في السنوات اللاحقة، وكذا الخضوع لضريبة أقل في السنوات الأولى وبالتالي فإن هذا النظام يلائم المؤسسات حديثة النشأة، حيث يمكنها من استرجاع الجزء الأكبر من قيمة استثماراتها، ويوفر لها الموارد اللازمة لمواجهة الاختلالات التي قد تتعرض لها في بداية نشاطها، وفيما يخص الاهتلاك المتصاعد فهو عكس نظام الاهتلاك

المتناقض، حيث يتصاعد قسط الاهتلاك تدريجيا، ويترتب على ذلك تحقيق المؤسسة لتمويل ذاتي ضعيف في السنوات الأولى ثم يتزايد بمرور الوقت، ومن ثم فإنه يناسب المؤسسات الساعية إلى التوسع التدريجي أو التي اعتمدت على القروض لتمويل استثماراتها.

أما بالنسبة للمؤسسات، فهي تكلف غير مؤكدة كونها متوقعة الحدوث فقط، فإذا تحققت فعلا تصبح تكلفة نهائية تطرح من نتيجة السنة المالية، وهو ما يقلص الوعاء الضريبي، أما إذا لم تتحقق فإنها تضاف إلى النتيجة، والمؤونة غير المحققة ترفع من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة، أما المؤونة المحققة فإضافة إلى تغطيتها للخسائر فإنها تساهم في تحقيق وفورات ضريبية نتيجة معاملتها كعبء قابل للتخفيض عند تحديد أساس الضرائب على الأرباح.

• تسيير العبء الجبائي على خزينة المؤسسة

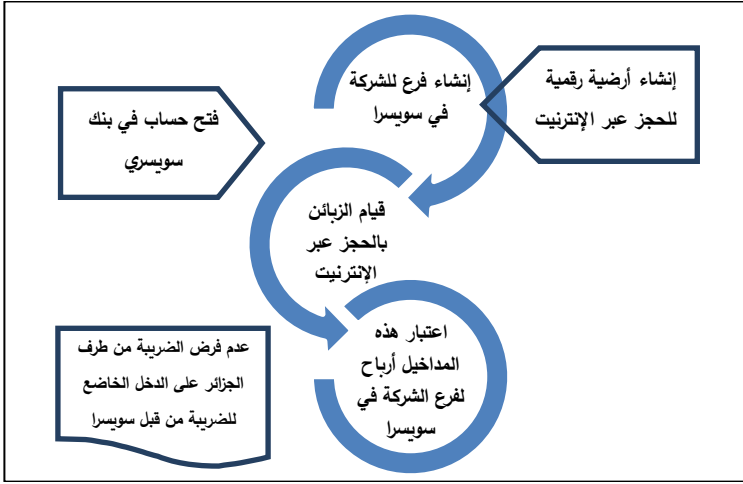
ينبغي على المستشار الجبائي تنبيه المؤسسة إلى ضرورة الموازنة بين ما تدفعه من ضرائب وما تقبضه من مداخيل، وذلك بحصر جميع الضرائب التي تخضع لها، وحسن تسييرها، من خلال جدولتها، فمثلا بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فعندما تمنح المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب، فإنها تصبح ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة، الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا في توازنها المالي، لهذا يجب عليها أن تسيير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن والموردين).

• توجيه المؤسسة نحو التجنب الضريبي

حسب المستشار الجبائي المسؤول عن المكتب محل الدراسة، فإنه يقوم بتوجيه المؤسسات الراغبة في تخفيف العبء الضريبي إلى جملة من الإجراءات منها:

- تخفيض النشاط الإنتاجي الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة.
 - الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة لضرائب مرتفعة.
 - العزوف عن استيراد أو تصدير السلع التي تفرض عليها رسوم جمركية مرتفعة.
- تدخل هذه الإجراءات إجمالا في إطار التهرب الضريبي المشروع، وعند استفسارنا عن واقع استعمال الجنات الضريبية في التسيير الجبائي في الجزائر، قدم لنا المستشار الجبائي مثلا حول ما تقوم به بعض وكالات السياحة والأسفار المحلية التي تستعمل هذه الطريقة، حيث تقوم باستغلال معاهدات الإزدواج الضريبي لتخفيف العبء الضريبي على الدخل، ويمكن توضيح هذه التقنية من خلال الشكل الآتي:

الشكل 2: التجنب الضريبي لوكالات السفر باستخدام الجنات الضريبية.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الشرح المقدم من المستشار الجبائي.

من خلال الشكل السابق، نلاحظ أن هذه الشركات تستفيد من اتفاقية الإزدواج الضريبي بين الجزائر وسويسرا، والتي تقتضي عدم فرض الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل الخاضع للضريبة من قبل الدولة مصدر الدخل، مما يتيح التهرب من دفع الضريبة على الدخل بشكل قانوني كأحد مظاهر التسيير الجبائي، حيث تدفع هذه الشركات ضرائب منخفضة جدا في سويسرا التي تعتبر جنة ضريبية، ولا تخضع هذه المداخل بعد ذلك إلى أي اقتطاع ضريبي عند دخولها إلى الجزائر.

3.4. تسيير الخطر الضريبي

ينتج الخطر الضريبي عن احتمال ارتكاب المؤسسة لأخطاء نتيجة لتعدد القوانين الضريبية وتعدد الالتزامات الناتجة عنها، وكذا بسبب عدم كفاءة العامل البشري المكلف بالتسيير الجبائي، كما يمكن أن تتعرض المؤسسة إلى الخطر الضريبي نتيجة لمحاولة اللجوء إلى الغش الضريبي، من خلال جملة من العناصر نوجزها فيما يأتي:

- **الحرص على انتظام المحاسبة واحترام القوانين التي تنظم نشاط المؤسسة:** يحرص المستشار الجبائي على توجيه المؤسسة إلى المسك الصحيح للدفاتر المحاسبية الضرورية، كونها وثائق إثباتية هامة تساهم في حمايته في حالة المتابعة من طرف الإدارة الجبائية. ومن بين أهم التوجيهات التي يحرص المستشار الجبائي على قيام المؤسسة بها ما يأتي:

- القيد في السجل التجاري خلال مدة شهرين من تاريخ بداية النشاط؛

- مسك الدفاتر المحاسبية (دفتر يومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد)، والاحتفاظ بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة العمليات اليومية، وكذا إجراء جرد مرة واحدة سنويا على الأقل لعناصر الأصول والخصوم، وإقفال الحسابات قصد إعداد القوائم المالية، كما يجب حفظ الدفاتر والمستندات لمدة عشر سنوات؛
- احترام قواعد الوقاية الصحية والأمن الخاصة بالنشاط، حيث تقوم اللجان متساوية الأعضاء للوقاية الصحية والأمن بتفتيش أماكن العمل، وتتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات في حالة عدم احترام شروط الأمن والنظافة والوقاية التي يحددها النظام؛
- التصريح بالعمال لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، حيث يتم إجراء تفتيشات فجائية من قبل مفتشية العمل، وتتعرض المؤسسات التي لا تقوم بتسجيل العمال لدى الضمان الاجتماعي في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ توظيفهم إلى غرامة مالية وعقوبات أخرى حسب الحالة؛
- احترام الأسعار المقتنة والمحددة من طرف وزارة التجارة لبعض المواد والخدمات، والتي تخضع لمراقبة مكتب مراقبة الممارسات التجارية التابع للمديريات الولائية للتجارة.
- **احترام آجال التصريحات الجبائية وآجال دفع الضرائب:** تعتبر التصريحات الجبائية أداة ربط بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، ونظرا لتعقيد الإجراءات الجبائية، وتعدد الضرائب التي تخضع لها المؤسسة أحيانا، إضافة إلى عدم استقرار القوانين الجبائية، تقع بعض المؤسسات في أخطاء فيما يتعلق بكيفية التصريح أو آجاله، وكذا آجال الدفع وطرقها، وهنا يأتي دور المستشار الجبائي في توجيه المؤسسة إلى احترام الآجال القانونية، وتمثل التصريحات التي ينبغي على المؤسسة احترامها فيما يأتي:
 - التصريح بالوجود: ويكون خلال الثلاثين يوما الأولى من انطلاق النشاط، لدى مفتشية الضرائب المتواجدة في مكان ممارسة النشاط؛
 - التصريحات الدورية: وأبرزها التصريح الشهري والتصريح السنوي بالمداخيل والنتائج؛
 - التصريح بالتوقف عن النشاط: يتعين على المؤسسة في حالة التوقف عن النشاط التصريح لدى مصلحة الضرائب في أجل عشر أيام ابتداء من تاريخ التوقف.

- **تمثيل المؤسسة أمام الإدارة الضريبية:** إن الأصل في خدمة الإستشارة الجبائية أن تكون في مرحلة اتخاذ القرار، وبالتوازي مع نشاط المؤسسة من أجل تفادي وقوع الخطر الضريبي وتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات، إلا أن غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة من جهة، وعدم استقرار وتعقد القوانين الجبائية من جهة أخرى، يدفع بالعديد من زبائن المكتب إلى

اللجوء إلى المستشار الجبائي بعد وقوع خلاف مع الإدارة الضريبية، وهنا يتدخل المستشار الجبائي بحكم معرفته بالقوانين من أجل تخفيف العقوبات إلى أقصى حد ممكن، وذلك أمام الإدارة الضريبية في مرحلة التحكيم أو أمام لجان الطعن القانونية. وتعتبر هذه أهم المحاور والعناصر المشار إليها من طرف المستشار الجبائي التي تقدم للزبائن كإستشارات جبائية.

5. خاتمة

تضمن القانون الضريبي الجزائري مجال من الحرية، يسمح للمؤسسات باختيار الوضعية التي تناسبها، والتي تسمح لها بتسيير وظيفتها الجبائية، ويتمحور التسيير الجبائي حول هذا المجال، حيث منح المشرع الجزائري للمستثمرين جملة من الامتيازات يسمح حسن استغلالها بتحقيق وفورات ضريبية، وزيادة قيمة المؤسسة، إلى جانب التركيز على النظرة المستقبلية للأهداف المسطرة، ومحاولة التخطيط والتنبؤ بكل التكاليف المرتقبة وخاصة الجبائية منها، للسيطرة عليها ثم وضع إستراتيجيات تتماشى والأهداف المسطرة. إلا أن عدم استقرار وتعقد القوانين الجبائية، يدفع بالعديد من المؤسسات إلى الاستعانة بخدمات أشخاص أو هيئة مهنية مختصة في شكل إستشارات جبائية، أو تمثيل المؤسسة أمام الإدارة الضريبية.

رغم الإضافة الكبيرة التي تقدمها هاته الإستشارات للمؤسسات الاقتصادية، إلى أنه لا يوجد قانون يلزم المؤسسات بالاستعانة بها، وذلك بعكس إجبارية مسك المحاسبة، ووجود مدقق حسابات يتابعها ويفحص حساباتها، الأمر الذي همش المستشارين الجبائيين المعتمدين، إلا في حالة تمثيل المؤسسات أمام الإدارة الجبائية عند وجود نزاع معها أو طمعا في تخفيض قيمة الضرائب المفروضة عليها، كون المستشار الجبائي هو بالضرورة موظف سابق بالإدارة الضريبية بخبرة لا تقل عن عشرة سنوات، فعلى غرار مكانتهم فهم يكتسبون معارف كبيرة وإلمام بالثغرات الموجودة في القوانين إلى جانب الاستخدام الأمثل لها.

قائمة المراجع

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (1971). الأمر رقم 87-71، المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، الذي يحدد شروط ممارسة المهنة الخاصة بالمستشار الجبائي. الجريدة الرسمية، 107.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (1996). الأمر رقم 27-95، المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية، 82.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2017). القانون رقم 17-11، المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، 76.
4. الحواس، زرواق (2005). فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار. الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة، الجزائر: جامعة المسيلة.
5. المنظمة العربية للتنمية الإدارية (2018). الخدمات الإستشارية. تاريخ الدخول: 24 أبريل 2018، الساعة 19:30، متاح على: <https://www.arado.org>.

6. بعليش، نور الدين وزرقون، محمد (2015). أهمية الإستراتيجية الجبائية في اتخاذ قرارات التمويل - دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2010-2013). المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 1(1)، ص ص. 7-17.
7. بن واضح، الجيلاني (2008). تحليل التأثير الجبائي على نتائج وبعض اختيارات المؤسسة. ملتقى دولي بعنوان صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الجزائر: جامعة المسيلة.
8. بوعلام، وهي (2005). التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار. الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة، الجزائر: جامعة المسيلة.
9. دياب، أسامة (2015). السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الإجتماعية. ط 1. القاهرة: وحدة العدالة الإقتصادية والإجتماعية.
10. شعوي، محمود فوزي، وعباسي، صابر (2013). أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة. مجلة الباحث، 12، ص ص. 117-128.
11. شلغوم، حنان (2012). أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية: حالة الشركة الوطنية للمياه منطقة قسنطينة. (مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة)، متاحة على الرابط الآتي: <https://bu.umc.edu.dz/theses/economie/ACHE3885.pdf>
12. عباسي، صابر (2011). أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة (مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة)، متاحة على الرابط الآتي: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/1364/1/Saber_Abbassi.pdf.
13. عباسي، صابر (2016). دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات (رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة)، متاحة على الرابط الآتي: http://thesis.univ-biskra.dz/2518/1/Th%C3%A8se_36_2016.pdf.
14. عياض محمد عادل (2003) محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات مذكرة ماجستير جامعة ورقلة.
15. فتحة، أميرة (2017). دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية (جامعة المسيلة)، 10(17)، ص ص. 191-205.
16. Hentati, Adlène. (2009). L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés rôle de l'expert-comptable. (Mémoire du Diplôme d'Expertise Comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX), Tunisie.
17. Menchaoui, Ines (2009). Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés. (Thèse de doctorat, Université El Manar), Tunisie.
18. Mouilhi, Anis (2006). La gestion fiscale de l'entreprise: cas de Tunisie (Mémoire de fin d'étude de doctorat troisième cycle, IEDF), Tunisie.
19. Mulligan, Emer (2008). Tax planning in practice: A field study of US multinational corporations. (PhD Thesis, Arwick Business School). United Kingdom.
20. Van Der, Robert (2006). Lank managing tax value chain. International Tax Review, London: Price Waterhouse Coopers, 29.
21. Vernier, Eric (2014). Fraude fiscale et paradis fiscaux: Décrypter les pratiques pour mieux les combattre. Paris: Dunod.