

دور التخطيط الضريبي في الاستفادة من التحفيزات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات - دراسة حالة على مؤسسات اقتصادية جزائرية خلال الفترة 2012-2018

The role of Tax Planning to benefit from tax incentives linked to corporate income tax –Case study on Algerian economic institutions over the period 2012-2018

ولهي بوعلام

جامعة المسيلة -الجزائر.

Boualam.Oualhi@univ-msila.dz

*ميمون عماد رشيد

مخبر: تنمية الموارد البشرية

جامعة فرحة عباس سطيف-الجزائر.

Imad.Mimoune@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 31/12/2021

تاريخ القبول: 06/11/2021

تاريخ الاستلام: 25/08/2021

الملخص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف لأهم جوانب التخطيط الضريبي الذي يفضي إلى استغلال الحوافز الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات من أجل التوسيع في الاستثمار، من خلال دراسة وتحليل قوائم مالية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة خلال سنوات 2012-2018. وخلصت الدراسة إلى أن الشركات يتوجب عليها ان تضع التخطيط الضريبي من أهم أولوياتها للتخفيف من نسبة الضريبة المستحقة على أرباح الشركات، في حين فإننا لم نجد للإثمارات المستحدثة علاقة بالانخفاض المسجل في مبالغ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.

الكلمات المفتاحية: تخطيط ضريبي؛ حواجز جبائية؛ ضريبة على أرباح الشركات؛ استثمارات مستحدثة؛ توسيع في الاستثمار.

تصنيف JEL: M48؛ K34؛ H21.

Abstract :

This paper aims to examine the most important aspects of tax planning that result in the exploitation of tax incentives for corporate profits to expand investment, by examining and analyzing financial statement of a group of Algerian economic institutions under study during 2012-2018.

The study concluded that companies set Tax planning as one of their top priorities to reduce corporate income tax rate, while the investments that were created have nothing to do with the decrease noted on the amounts of taxes due to the profits of the companies.

Keywords: Tax Planning; Tax Incentives; corporate income tax; investments created; Increase investment

JEL classification codes: : H21 : K34 :M48

* المؤلف المرسل ميمون عماد رشيد، *Imad.Mimoune@univ-setif.dz*

مقدمة:

يعتبر التحفيز الجبائي آلية تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين، والمسير الجبائي او المدير الجبائي Tax Manager محتم عليه التخطيط للاستفادة من المزايا الممنوحة من طرف الدولة من خلال الهيئات والقوانين الداعمة للاستثمار، حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحفيز الجبائي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الاستثمار بهدف توجيه اهتمامات المستثمرين وخططهم الاستثمارية المستقبلية نحو القطاعات او نشاطات او مناطق يراد ترقيتها، ذلك ان من اهم وأصعب القرارات المتخذة من طرف المدراء والمالك هي القرارات الاستثمارية، نظراً لطبيعتها الإستراتيجية وتأثيراتها التي تحدثها على هيكلة المؤسسة ككل، ولذلك يعد التغيير الجبائي متغيراً اساسياً عند اتخاذ أي قرار استثماري بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

1.1 إشكالية الدراسة:

مما سبق فان اشكالية البحث تتمحور حول السؤال التالي:
ما هو دور التخطيط الضريبي في الاستفادة من التحفيزات الجبائية المتعلقة بالضريبة على ارباح الشركات في مجال التوسيع في الاستثمارات؟

2.1 فرضيات الدراسة: من اجل دراسة وتحليل البحث، سيتم صياغة الفرضيات التالية:
الفرضية الأساسية: للتخطيط الضريبي دور في التخفيض من المبالغ المستحقة للدولة والمتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات.

الفرضيات الفرعية:

❖ يتخذ التخطيط الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات متغيراً اساسياً في خفض المبالغ الضريبية المستحقة.

❖ التخطيط لاستحداث استثمارات توسعية يؤدي إلى التخفيض من الضريبة على أرباح الشركات.

3.1 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في تبيان أهمية التخطيط الضريبي لدى مسيري المؤسسات في تقدير وتحديد نسبة الضريبة المستحقة على أرباح الشركات في المؤسسات الاقتصادية، والتخفيض من عبئها باستحداث استثمارات في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

4.1 أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

❖ توضيح مفهوم التخطيط الضريبي.

❖ استخدام التخطيط الضريبي في خفض نسبة الضريبة المستحقة على أرباح الشركات للمؤسسات الاقتصادية.

❖ تبيان ان استخدام استثمارات جديدة يؤدي بتخفيض الالتزامات الجبائية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

5.1 الدراسات السابقة: من أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث نجد

❖ (منى عبد الفتاح احمد، أ.د.محمد علي إبراهيم العامري، 2015) -أثر حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي: خلصت الدراسة الى نفي وجود علاقة ارتباط وتأثير معنوي بين حوكمة الشركات والتخطيط الضريبي. وحسب الدراسة ان التقاطع الذي يمكن أن تحدثه حوكمة الشركات في القواعد الضريبية لا يعود إلى قصور يشوب نظم الحوكمة، وإنما يعود إلى أن قواعد الضريبة التي تنطلق من فرضية "المصلحة العامة" فيما تنطلق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات من فرضية "مصلحة المساهمين والمصلحة العامة".

❖ (نوال كاظم مهدي العامري، نضال رؤوف احمد، 2018) التخطيط الضريبي وأثره على الاستثمار: أسفراً البحث عن جملة من الاستنتاجات أبرزها ان الشركات المساهمة العراقية المعتمدة في عينة البحث اتفقت على ان الوفورات الضريبية التي يتم الحصول عليها من خلال التخطيط الضريبي تعد عاملاً لجذب الاستثمار من خلال مراعاة طبيعة هذه الوفورات النقدية وتحقيق الاستخدام الأفضل لها.

❖ (Sari Ririn Puspita, 2019) التخطيط الضريبي كخطوة للتجنب الضريبي في إندونيسيا Tax planning as tax avoidance step in Indonesia

أشارت الدراسة ان التخطيط الضريبي هو العملية العكسية للإجراءات وتسديد الضرائب على أن يكون الدين الضريبي في أقل حد ممكن، ضمن الأطر والتنظيمات الضريبية. ومع ذلك، يمكن تفسير التخطيط الضريبي على أنه تخطيط للوفاء بالالتزامات الضريبية بطريقة كاملة وصحيحة وفي الوقت المناسب، بحيث يمكن أن تتجنب على النحو الأمثل إهدار الموارد.

❖ (Armstrong وآخرون, 2019) ردود الفعل الاستراتيجية في التخطيط الضريبي للشركات Strategic reactions in corporate Tax planning: هدفت الدراسة إلى إيجاد دليلاً على استجابة الشركات استراتيجيةً للتخطيط الضريبي من قبل منافسيها من خلال السعي من أجل تجنب "الوقوف جانباً" بين منافسيها في الصناعة. كما وجدت بعض الأدلة التي تؤكد استجابة

الشركات للتخفيط الضريبي الذي يخطط له منافسوها في الصناعة، وذلك لأنها تتعلم من التخفيط الضريبي لمنافسها في الصناعة.

6.1 خطة الدراسة:

سيتم تقسيم البحث إلى المحورين التاليين:

- ❖ الإطار النظري للتخفيط الضريبي والتحفيزات الجبائية الممنوحة للتوسيع في الاستثمار.
- ❖ دراسة تطبيقية وتحليلية على عينة من القوائم المالية لشركات اقتصادية بالجزائر.

I- الإطار النظري للتخفيط الضريبي.

1. مفهوم التخفيط الضريبي

التعريف اللغوي والاصطلاحي للتخفيط:

ان تعريف ومعنى التخفيط في معجم المعاني الجامع: هو من مصدر **خَطَّ** حيث نقول قدم تخفيطا اقتصاديا للمرحلة القادمة أي برنامجا اقتصاديا يتضمن كيفية التمويل والإنجاز وطرق التنفيذ. اما التخفيط المالي **Financial planning** فهو يعني تقييم بدائل الاستثمار والتمويل المتاحة للشركة، أو للأفراد ومحاولة صنع قرارات مثلية وتوقع نتائج هذه القرارات على شكل خطة مالية ثم مقارنة الأداء المستقبلي بالخططة.

ولقد قدمت عدة تعاريف للتخفيط من اهمها:

هو عملية مستمرة تنشأ وتعنى باتخاذ قرارات تنظيمية للمشاريع في الوقت الحاضر بشكل مهجي، وتسعى إلى معرفة مدة عوقيها قدر الإمكان، وتنظم تلقائيا الجهد اللازم لتنفيذ هذه القرارات، وهذا من خلال توجيهها إلى المثالية المرغوبة عن طريق التغذية العكسية (ردود الفعل) الممنهجة والمنظمة (Voigt, Aout 1993).

كما عُرف التخفيط على أنه: "التخفيط هو البحث، الاختيار والإعداد لما نريد تحقيقه. من الناحية التشغيلية، إذن فهي مسألة اختيار وربط الحقائق المهمة وكذلك استخدام الافتراضات المتعلقة بالمستقبل، لتحديد وتقييم الأنشطة الالزامية للحصول على النتائج المرجوة قبل اتخاذ الإجراءات" (Voigt, Aout 1993)

ومن بين أكثر التعاريف المرتبطة بالتخفيط الضريبي نجد الآتي:

❖ تنظيم شؤون المكلف (مالية) لتلبّي متطلبات التشريعات الضريبية وتعني بالإنجليزية: **Tax planning** (موقع المعاني، 2020).

❖ يمكن تعريف التخفيط الضريبي بأنه قدرة دافع الضرائب على ترتيب أنشطته المالية بطريقة تؤدي إلى تكبد حد أدنى من النفقات الضريبية. عندما نستخدم التخفيط الضريبي لتحديد

الضرائب، فإننا نعني حقاً التخطيط الضريبي الفعال. والذي لا يقلل من المسؤولية الضريبية إلى المستوى الأدنى المطلوب. وقد يكون للتخطيط الضريبي الذي لا يتم خفضه على النحو اللائق، ملائمة دافعي الضرائب، تأثيراً معاكساً في نهاية المطاف وبذلك تعظيم الضريبة (Hoffman, 1961).

❖ التخطيط الضريبي هو ممارسة للتقليل من الالتزامات الضريبية من خلال الاستخدام الأفضل لجميع الإعفاءات والخصومات والحسومات المتاحة للتقليل من الدخل. كما يمكن تعريف التخطيط الضريبي على أنه ترتيب للشؤون المالية والتجارية من خلال الاستفادة بشكل شرعي من جميع الخصومات والإعفاءات والحسومات بحيث تقل المسؤولية الضريبية إلى الحد الأدنى. وبعبارة أخرى، فإن جميع عملية الترتيبات التي يتم من خلالها توفير الضريبة بالطرق والوسائل التي تتوافق مع الالتزامات والمتطلبات القانونية ولتلبية نصوص القانون ولكن ليس الروح الكامنة وراء ذلك ستتشكل تخطيطاً ضريبياً (K SHAMEEM, 2015).

❖ التخطيط الضريبي هو جميع الأنشطة التي تقوم بها الشركة في عملية التخطيط لتقدير مقدار ضرائب الدخل وتحسينها باستخدام طرق التخطيط الضريبي (Feller & Schanz, 2017).

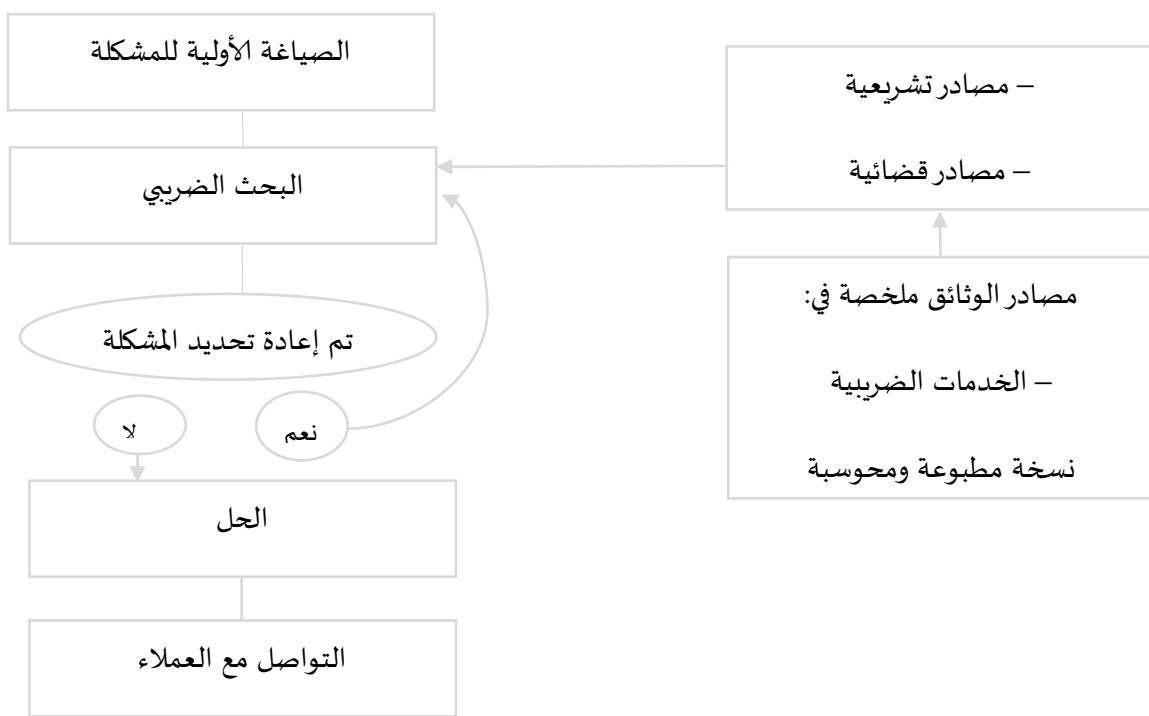
❖ التخطيط الضريبي هو تحليل الوضع المالي أو الخطة من منظور ضريبي. والغرض منه هو ضمان الكفاءة الضريبية، والذي من خلاله تعمل جميع عناصر الخطة المالية معًا بأكبر قدر ممكن من الكفاءة. لذلك فالخطيط الضريبي هو جزء أساسي من الخطة المالية (موقع Investopedia، 2021).

من خلال ما سبق فإن التخطيط الضريبي هو عملية تعنى بتحليل الخطة المالية من منظور ضريبي قبل اتخاذ أي إجراء، ويقوم أساساً على تقدير مقدار الضرائب و اختيار البدائل للاستفادة من جميع التحفيزات الجبائية والوفورات الضريبية بشكل قانوني بحيث يكون هدفه الأساسي التخفيض في الالتزامات الضريبية لأدنى مستوى ممكن

2. المهارات الأساسية للبحث الضريبي

ان مهارات البحث الأساسية لحل أي مشكلة ضريبية في إطار وضع الخطة، تتطلب إجراء البحوث الأساسية، واستشارة أخصائي ضرائب، او مستشار جبائي لتأكيد النتائج في حالة عدم الاختصاص. خطوات في عملية البحث: عندما تنشأ مشكلة ضريبية تستدعي البحث عن مزيد من المعلومات، يجب اتباع البرنامج المبسط في الشكل 01:

الشكل رقم (01): كيفية حل المسائل الضريبية



Source :John E. Karayan Charles W. Swenson :Strategic Business Tax Planning, Second Edition, P442.

3. الخطوات الأساسية للتخطيط الضريبي

يتطلب التخطيط الضريبي الفعال من المخطط أو المستشار الجبائي بالشركة، أن يأخذ في الاعتبار ما تتضمنه العمليات المقترحة لكل أطراف العملية، والفهم الصحيح للنصوص التشريعية وكيفية تطبيقها واستغلال ما يتتيحه التشريع، من مزايا أو تناقضات أو ثغرات، وذلك في ضوء القانون أي بشكل شرعي لا يخالف النصوص القانونية، مع الأخذ في الحسبان المبالغ الضريبية المستحقة والتي تدفع مباشرة للسلطات الضريبية عند اتخاذ قرارات الاستثمار والقرارات المالية، ويمكن توضيح الخطوات الأساسية للتخطيط الضريبي من خلال الآتي:

- ❖ الاطلاع على الحقائق
- ❖ تفهم اللوائح الضريبية والاستفسارات.
- ❖ البحث بين هذه اللوائح والقوانين والاختيار منها ما يناسب نشاط الشركة.
- ❖ تحديد بدائل العمليات وبدائل إجراءات المحاسبة الضريبية الممكنة لكل عملية.
- ❖ تقييم هذه البدائل واختيار المناسب منها الذي يعمل على تعظيم النتيجة بعد الضريبة.
- أي تخفيض الالتزامات الضريبية بشكل مشروع إلى أدنى حد ممكن مع مراعاة التغير في كل من معدل الضريبة الحدي Rate Tax Marginal Time Money of Value والقيمة الزمنية للنقد Money of Value Time يمكن من

حساب التدفقات النقدية المرتبطة بالضريبة على صفات المنشأة بدرجة كبيرة من الدقة (نوفانا، 2016).

4. مبادئ التخطيط الضريبي

إن تخفيض الالتزامات الضريبية ذو أهمية بالغة لدى المدير المالي غير أنه وجب على المديرين تعلم أساسيات التخطيط الضريبي، التي قد تكون واضحة للوهلة الأولى، خاصة للمدير-المالك أو رجل الأعمال، ويمكن أن تختلف هذه الأساسيات حسب الوقت و، المنظمات، المشروعات وكذا باختلاف البلدان. ولذلك فإن التخطيط الضريبي يرتكز على المبادئ التالية:

- ❖ **التعرف على الضرائب:** يحتاج المدراء إلى التعرف على الضرائب لأن تحسين العبء الضريبي الإجمالي للمشروع مهم لنجاحه، والمديرون هم صناع القرار الرئيسيون في المؤسسة. إن معرفة أساسيات الضرائب وكيفية تطبيقها تسمح للمديرين باتخاذ قرارات أفضل وبالتالي تكون أكثر فعالية في وظائفهم (Karayan & Swenson, 2007)
- ❖ **تحديد المسائل الضريبية:** المديرون الذين لهم القدرة على تحديد المسائل الضريبية، بإمكانهم إيجاد الحلول بشكل أكثر فعالية من مستشاري الضرائب، لأن هؤلاء المديرين يمكنهم التعرف على المشكلة عند نشأتها، ويوخذون برأي المستشارين في المشاريع المعنية لاختيار الأفضل. (Karayan & Swenson, 2007)

❖ **الضرائب والقرارات التشغيلية:** تؤثر الضرائب على النجاح، لأن القرارات التشغيلية تستند بشكل عام إلى صافي القيمة الحالية المعدلة حسب المخاطر للتدفقات النقدية المتوقعة بعد الضرائب. بالإضافة إلى ذلك، فإن ضرائب الدخل، وكشوف المرتبات (مثل الضمان الاجتماعي)، والمبيعات (على سبيل المثال، القيمة المضافة، والسلع والخدمات، أو إجمالي الفواتير)، وضرائب الملكية في الدول الرأسمالية غالباً ما تعتبر واحد من أكبر بنود النفقات في المنظمة (Karayan & Swenson, 2007).

❖ **الضرائب والتدفق النقدي للمؤسسة:** عادةً ما يكون مدفوعات الضرائب مطالبة قانونية ذات أولوية عالية بشأن التدفق النقدي للمؤسسة، فلا يمكن الاعتقاد بأن العبء الضريبي الواقع على عاتق المؤسسات كونه نفقة كبيرة فحسب، بل يجب أيضاً دفعها في وقتها ضمن الرزنامة المحددة من طرف السلطات المختصة (Karayan & Swenson, 2007).

5. التمييز بين التخطيط، التجنب والتهرب الضريبي

وللإحاطة بموضوع التخطيط الضريبي وجب التمييز بين التخطيط الضريبي، والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي كما يبرزه الجدول الموالي والجدول رقم 01 ملخص لأهم عناصر التمييز:

الجدول رقم (01): تمييز التخطيط الضريبي عن التجنب والتهرب الضريبي

الأساس	التجنب الضريبي	التخطيط الضريبي	التهرب الضريبي
المعنى	استفادة قانونياً من الغرارات الموجودة في قوانين الضرائب	طريقة تقليل المسؤلية الضريبية إلى أدنى حد من خلال الاستفادة من المزايا الكاملة للقانون من خلال الاستثناءات، الإعفاءات، الخصومات والحسومات.	الحد من الالتزامات الضريبية بطرق غير قانونية كخفض الدخل عمداً أو التضخيم في النفقات.
الهدف من الاستخدام	إخفاء الضرائب	توفير الضرائب	التحوط الضريبي
الطبيعة	غير معنوي في طبيعته ويلتزم على القانون دون خرقه	معنوي في طبيعته	غير شرعي ومرفوض
النتائج	العقوبات واللاحقة القضائية	ظهور المزايا على المدى الطويل	ظهور المزايا على المدى القصير.
الأثار القانونية	يتخطى القانون	يستخدم فوائد القانون	يستخدم الثغرات في القانون

Source : (TAX PLANNING AND MANAGEMENT. K SHAMEEM & YAKOOB. C, 2015):

6. أهداف التخطيط الضريبي:

تساق أهداف التخطيط الضريبي بعاملين أساسين هما قيم الشركات وأولويات الشركة.

6.1. تأثير قيم الشركات على أهداف التخطيط الضريبي

تؤثر قيم الشركات على أهداف التخطيط الضريبي في المدى طويل الأجل إلى حد ما، في حين أن الأولويات تسبب في إجراء تعديل أكثر تواتراً على المدى القصير، لأهداف التخطيط الضريبي، وقد بينت دراسة (Feller & Schanz, 2017) حسب المقابلات التي أجريت عن أن القيم التي تقوم عليها الشركات فيما يتصل بالخطيط الضريبي من الممكن أن تتحذ أشكالاً مختلفة تماماً. حسب نظرة المدير الضريبي، حاملي الأسهم، المالك،...، المجتمع المحلي الذي يرى تسديد الضريبة واجب اجتماعي ويطالبون بخطيط ضريبي مستدام. (Feller & Schanz, 2017).

6.2. تأثير أولويات الشركة على أهداف التخطيط الضريبي

يمكن أن تتغير أولويات الشركات بشكل متكرر، وهذا في غضون وقت قصير. إذ ان الوضع المالي والربحية بشكل خاص، يمكن أن يعيد ترتيب أولويات وأهداف التخطيط الضريبي. كما يمكن أن تتأثر الأهداف أيضاً بالضغوط الخارجية، مثل ضغط الشركات المثلية، أو التوجه نحو المنافسين في حين أن قيم الشركة التي بنيت عليها من المحتمل أن تتأثر على المدى الطويل فقط، كما يمكن للمالكين والمديرين تكييف أولويات الشركة بشكل أسرع.

7. العقبات الأساسية للتخطيط الضريبي

ان المفارقة في دفع بعض الشركات ضرائب أقل من غيرها يبين لنا أهمية موضوع التخطيط الضريبي ونطاقه الواسع، ولأن التجنب الضريبي ليس فئة فرعية ولا فئة شاملة للتخطيط الضريبي، بل يمثل الموقف أو الاتجاه الذي تشارك فيه الشركات في التخطيط الضريبي. يمكن أن تتعكس في مبلغ

مصروف الضريبة أو المبالغ التي تتکبدها خزينة المؤسسة لصالح الدولة. ولذلك حدد الباحثون عقبات ثلاث تقف امام فاعلية التخطيط الضريبي وهي:

العقبة الاولى طرق التخطيط الضريبي المتاحة (محددة بخصائص العمل)

من أجل التعرف على حدود وفرص التخطيط الضريبي التي توفرها خصائص العمل، وبذلك يتعلق المانع الأول بمجرد توافر طرق التخطيط الضريبي، كما هو موضح من خلال خصائص الشركة (مثل الحجم والسيولة والربحية) والتنظيم الخاص بالأعمال (على سبيل المثال، قواعد الرسمية، وقواعد سعر التحويل). وقد تم التوصل إلى أن هذين العاملين يؤثران على حساب تكلفة الضرائب وقد تم الاعتراف به والتحقيق فيه منذ بدايات البحوث الضريبية (Feller & Schanz, 2017). ومن الممكن أن خصائص الشركة والتنظيمات ذات الصلة تقوم بتحديد مجموعة فريدة من أساليب التخطيط الضريبي المتاحة لكل شركة. من خلال إضفاء الطابع الرسمي.

العقبة الثانية طرق التخطيط الضريبي المرغوب فيها (بناءً على أهداف الشركة في التخطيط الضريبي)
وهي ذات ثلاثة جوانب:

أولاً: الافتراض الموحد لهدف تقليل الضرائب ليس صحيحاً بالتأكيد لجميع الشركات. وبالتالي فإن مقارنة نتائج التخطيط الضريبي بشكل موحد على أساس مؤشر واحد مثل مستوى ETRs ، والذي قد يؤدي إلى استنتاجات خاطئة حسب دراسة (Feller & Schanz, 2017) غير أنه في بعض الدراسات الحديثة أصبح يعتمد عليه في إيجاد التهرب الضريبي (Drake, Hamilton, & Lusch, 2020) .

ثانياً: نجد أن أهداف التخطيط الضريبي هو مزيج من أهداف مختلفة.

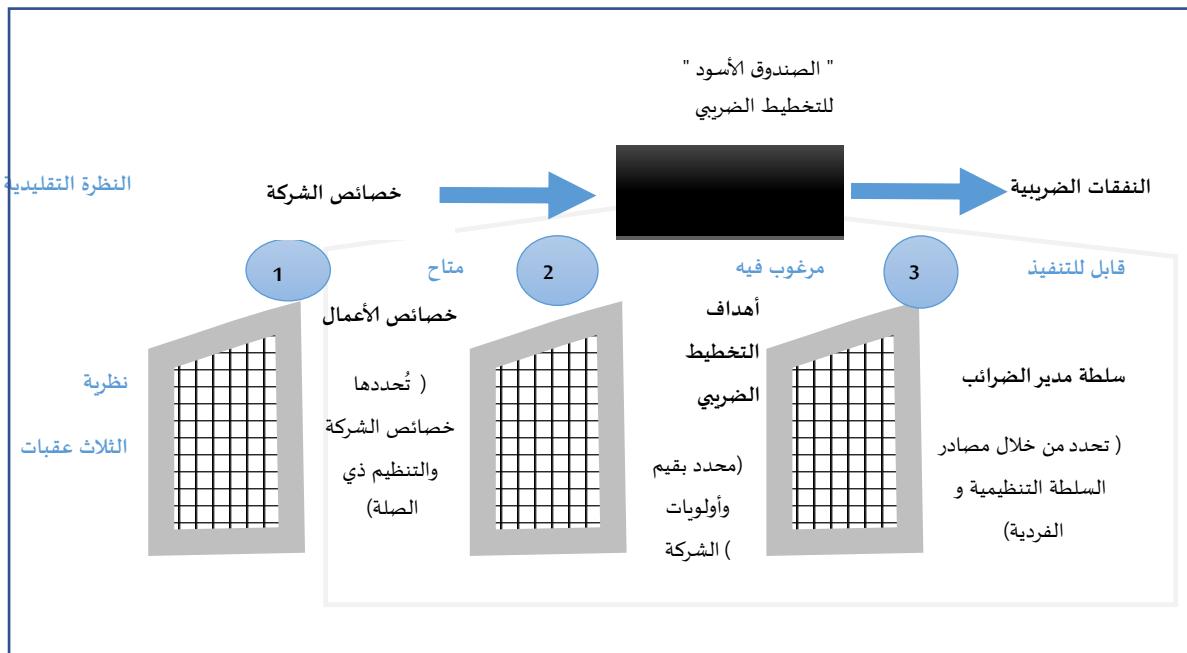
ثالثاً: بالنظر إلى النطاق الواسع من الأهداف المختلفة للتخطيط الضريبي، يبدو أن الاستنتاج الصحيح لعدوانية الشركة في التخطيط الضريبي هدفه التجنب الضريبي. (Feller و Schanz, 2017)

العقبة الثالثة طرق التخطيط الضريبي القابلة للتنفيذ مدفوعة بقوة المدير الضريبي (Tax Manager)
ان العقبة الثالثة والأخيرة التي يجب على الشركة التغلب عليها لاستخدام طريقة معينة للتخطيط الضريبي، هي قدرة مدير الضرائب للشركة على تنفيذ الخطة بنجاح. حيث نجد أن قوة مدير الضرائب مستمدة من السلطة السلمية لقسم الضرائب بالشركة وأيضاً بقوة شخصية مدير الضرائب الذي هو على رأس المصلحة الضريبية بالشركة .

إلا أن السلطة يمكن أن تنبع من مصادر مختلفة في سياق التخطيط الضريبي للشركات، نحدد أربعة مصادر تساعد على إنشاء والحفاظ على قوة مدير الضرائب: السلطة الرسمية الداخلية، والسلطة غير

الرسمية الداخلية، والاتصالات الخارجية تلك العلاقات مع السلطات الضريبية ومستشاري الضرائب، وقدرات من مستوى عال من المعرفة والمهارات الاجتماعية للمدير الضريبي (Schanz و Feller، 2017). والشكل رقم 03 يوضح العقبات الثلاث في التخطيط الضريبي للشركات التي تؤثر على النفقات الضريبية باختصار.

الشكل رقم (03): العقبات الثلاث في التخطيط الضريبي



source:(Feller et Schanz ; The Three Hurdles of Tax Planning How Business Co. p43 ; 2017-)

II- التحفيزات الجبائية المرتبطة بالضريبة على ارباح الشركات

1. التحفيز الجبائي

يمكن تعريف سياسة التحفيزات الجبائية على أنها مزايا ضريبية من قبل المشرع الضريبي لصالح المكلفين بالضريبة سواء كانوا مواطنين أو أجانب من أجل إغراء أصحاب رؤوس الأموال على استثمار أموالهم داخل الوطن وفي مناطقه المختلفة، فهي عبارة عن تخفيض في معدل الضريبة القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنع للمستفيد بشرط التقيد بالمعايير (أسماء، 2017).

ويعرف على أنه إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه اهتمامهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها. مقابل الاستفادة من امتياز أو عدة امتيازات.

كما يتطلب توفير جملة من الشروط في المؤسسة حتى تتمكن من الاستفادة من إجراءات التحفيزات الجبائية كتوظيف عدد معين من العمال، أو ممارسة نشاط بقطاع معين يدخل ضمن أهداف الدولة

لترقيته أو إقامة هذه المؤسسات في مناطق مصنفة نائية من طرف الدولة بغية تنميته وتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

ومن أهم التحفيزات للشركات الناشطة في الجزائر التحفيزات المرتبطة بإعفاءات أجهزة دعم ومرافقه الاستثمار حيث تعتمد على ما يصطلح عليه بـأداة العطلة الضريبية كوسيلة لتحفيز الاستثمار في إطار وكالة تطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، والوكالة الوطنية لتسهيل القرض المصغر. غير أن مدة هذه العطلة تختلف من جهاز إلى جهاز وهي تتراوح بين الثلاث والعشر سنوات، وعلى المستثمر اختيار الاستثمار في إطار الجهاز الذي يمنح أكبر ما يمكن من الحوافز ولمدة أطول (الحواس، 2018).

2. التحفيز الجبائي الممنوح في مجال التوسيع في الاستثمار

يمكن أن تستفيد المشاريع الاستثمارية من الإعفاءات والتحفيزات الضريبية بعدة أصناف تعتمد أساساً على حجم المشاريع وأثره المتوقع على النشاط الاقتصادي، في حين تستفيد هاته المشاريع من عدة مزايا حسب المستوى وتمثل المشاريع في الانشاء أو التوسيع وتسجل أيضاً المشاريع على أساس استثمار جديد وتسجل بعنوان توسيع القدرات الإنتاجية أو إعادة تأهيل الاستثمارات الموجودة.

2.1. الإعفاءات الممنوحة على مستوى المديريات الولاية للضرائب

تستدعي أهمية الإعفاءات الجبائية الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية بذل جهود إضافية في متابعة المشاريع الاستثمارية بغية تخفيف الضرر الذي يلحق الخزينة العمومية، لا سيما نظراً لعدم احترام بعض المستثمرين لالتزاماتهم بسبب غياب الرقابة على انجاز مشاريع الاستثمار. وقد تفاقمت هذه الوضعية أيضاً بسبب فشل التنسيق بين مختلف الإدارات المتدخلة كالجمارك والضرائب والأملاك الوطنية وهيئات دعم الاستثمار، مما دفع ببعض المستثمرين إلى تحويل النشاط إلى وجهة مغایرة غير الوجهة الأصلية وفي بعض الحالات التنازل عن المعدات المكتسبة في هذا الإطار.

كما وجه مجلس المحاسبة انتقادات للإدارة الضريبية، حيث لاتزال تمنح الامتيازات الجبائية دون أن تتمكن من التمييز بين مرحلة الإنجاز والاستغلال وحالات إنشاء أو توسيع النشاط. وقد تسببت هذه الوضعية فيما يلي (مجلس المحاسبة، 2018)

- ❖ منح امتيازات غير مستحقة؛
- ❖ الترخيص بإعفاءات لبعض المكلفين في غياب مقررات منح لهذه الامتيازات؛
- ❖ عدم القيام بالمعاينات الميدانية للتأكد من مدى احترام المستثمرين لالتزاماتهم.

2.2 المزايا الجبائية الممنوحة

يمكن أن تستفيد المشاريع الاستثمارية من الإعفاءات والضرائب والتخفيضات الضريبية الخاصة، اعتماداً على الموقع والنشاط وتأثير المشاريع على التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتوجد ثلاثة مستويات من المزايا:

- ❖ المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة،
- ❖ المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشئة لمناصب الشغل،
- ❖ مزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

في حين فحسب المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في مجال الضريبة على أرباح الشركات في إطار أنظمة دعم الاستثمار، بإعادة استثمار 30% من حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية التي خضعت نتائجها للنظام التحفيزي. ويجب أن تنجذب إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية. (المادة 2 و 51 من قانون المالية 2016) وفي حالة تراكم السنوات المالية، يحسب الأجل المذكور أعلاه ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية الأولى، و يتربّط على عدم احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30%. (المديرية العامة للضرائب، 2019)

والجدول رقم 02 يلخص جميع مزايا المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات محل الدراسة:

الجدول رقم (02): المزايا المخصصة للاستثمار

المستوى الأول: مزايا مشتركة للاستثمارات المؤهلة	المشروع المنجزة في الشمال	مرحلة الإنجاز	لا تتحصل الشركات على إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
	الاستثمارات المنجزة في الجنوب	مرحلة الإنجاز	الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لمدة ثلاثة (3) سنوات بالنسبة للاستثمارات المحدثة حتى مائة (100) منصب شغل
	والهضاب العليا	مرحلة الاستغلال	لا تتحصل الشركات على إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة عشر (10) سنوات
المستوى الثاني			: مزايا إضافية لفائدة الأنشطة المتميزة و/أو التي تخلق فرص عمل أكثر من 100 منصب شغل دائم
	المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني	مرحلة الاستغلال	تستفيد هذه المشاريع من مدة إعفاء جبائي يقدر ب 5 سنوات على مرحلة الاستغلال.
المستوى الثالث:		مرحلة الإنجاز:	لا تتحصل الشركات على إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
		مرحلة الاستغلال	تمديد إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة مزايا الاستغلال لفترة يمكن أن تصل إلى عشر (10) سنوات،

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات المستخرجة من موقع الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

III- الجانب التطبيقي

1. منهج الدراسة

1.1. أسلوب الدراسة: لقد تم استخدام المنهج البحثي التجريبي للكشف عن العلاقات المحتملة، فضلاً عن اختبار فرضيات الدراسة بهدف التعرف على إمكانية وجود ارتباط معنوي بين التخطيط الضريبي والضريبة على أرباح الشركات واختبار فرضية أن استحداث استثمارات جديدة له علاقة معنوية بالخطيط الضريبي ويعودي بخض عبئ الضريبة على أرباح الشركات.

1.2. عرض خصائص مجموعة الدراسة المختارة: تتألف حالات الدراسة من شركات إنتاجية تنشط في السوق الجزائرية التي تتناسب خصائصها مع موضوع الدراسة بما فيها شركات القطاع المختلط والخاص، ويبلغ عدد هذه الشركات خمس شركات. تنتهي إلى القطاع الصناعي، تم استبعاد السنوات الأقل من 2012 وذلك كون الجزائر بدأت تطبيق SCF وما يحتويه من ضرائب المؤجلة وبالتالي فإن عدد الشركات المدروسة هي خمس شركات، أربعة منها تابعة للقطاع خاص وشركة تابعة للقطاع العام وسنوات الدراسة هي 2012-2018، ويعرض الجدول رقم 03 الشركات موضوع الدراسة.

الجدول رقم (03): الشركات موضوع الدراسة

رقم	رقم السجل التجاري	اسم الشركة	القطاع	رأس المال
01	01B0363222	شركة أسمدة الجزائر فريتال	خاص	17 697 000 000,00
02	01B0016868	لافارج إسممنت ميسيلة	خاص	7 256 602 000,00
03	00B0903675	مؤسسة الإسممنت ومشتقاته بالشلف	عام	6 241 000 000,00
04	97B0182039	ش.ذات.م.م. ملبينة الصومام	خاص	2 837 943 000,00
05	02B0462772	ش.ذ.ا.كوندور الكترونيكس	خاص	2 450 000 000,00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات المستخرجة من قاعدة بيانات المركز الوطني للسجل التجاري أوت 2020

1.3.1. أسلوب التحليل

الخطوة الأولى تم الرجوع إلى القوائم المالية لاستخراج كل من نسبة الاستثمارات المستحدثة ونسبة الضريبة المتوقعة دفعها على النتائج العادية وكذا نسبة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية ذلك أن نسبة الاستثمارات المستحدثة والتي تمثل ناتج قسمة التثبيتات الجاري إنجازها على إجمالي الأصول الثابتة ماعدا التثبيتات المالية والقروض والأصول المالية أخرى -هاته الطريقة تستخدم لدى مفتشي الضرائب للتأكد من نسبة التحفيزات المنوحة على الضريبة على أرباح الشركات ونرمز لها بـ INVc أي:

نسبة الاستثمارات المستحدثة = التثبيتات الجاري إنجازها / (إجمالي الأصول الثابتة - (الثبيتات المالية + قروض وأصول مالية أخرى غير جارية)).

بعد ذلك يتم استخراج الضريبة المتوقعة دفعها على النتائج العادلة (IBS متوقعة) وهي بتخفيض التحفيز الجبائي الممنوح على الاستثمار والذي يقابل نسبة الاستثمارات المستحدثة أي الاستثمارات المستحدثة ضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات أي معدل الضريبة القانوني IBS: نسبة IBS المتوقعة دفعها = 19% - * (نسبة الاستثمارات المستحدثة)
IBS متوقع = 19% * (نسبة الاستثمارات المستحدثة).

استخراج نسبة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادلة والمساوية لحاصل قسمة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادلة على النتيجة العادلة قبل الضرائب ضرب 100. في الأخير مقارنة نسبة ما هو متوقع دفعه من ضريبة على أرباح الشركات مع ما تم تسديده فعلاً. أي مقارنة: نسبة IBS المتوقعة مع نسبة IBS المسددة.

الخطوة الثانية: لغرض تحليل وقياس التخطيط الضريبي تم اختيار معدل الضريبة الفعال Effective Tax Rate ETR كمقاييس للتخطيط الضريبي للشركات فهو المقياس الشائع الاستخدام، والمعتمدة في الدراسات والبحوث الجبائية المستخدمة في دراسة كل من (Gupta & Newberry, 1997)، (Taylor & Richardson, 2014)، (COOK, HUSTON, & OMER, 2006)، (Grant & Roman, 2007)، (منى، 2015)، فهو يمثل نسبة الضريبة المدفوعة عن دخل الشركة، هو يلخص الآثار التراكمية من الحوافز الضريبية المحتملة، ويحسب بالمعادلة التالية:

معدل الضريبة الفعلي ETR = (التكاليف الضريبية الفعلية + الضرائب المؤجلة) \ (أرباح قبل الضريبة) كما أُشير إلى طريقة حسابه في دراسة كل من (عباسي و شعوبي، 2013)، (Taylor & Richardson, 2014)، دراسة (Ftouhi, Ayed, & Zemzem, 2015) التي وضعت صيغة حساب التحفيزات الجبائية على أنها نتيجة الفرق بين معدل الضريبة الفعلي ETR والمعدل القانوني STR، ودراسة (Putri, Setiawan, Faishol, Roza, & Yudha, 2018) في حين أشارت دراسة "حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي" إلى طريقة حساب التخطيط الضريبي بالعلاقة: (منى عبد الفتاح احمد، 2015)

$$TP = STR - ETR$$

يرمز لـ التخطيط الضريبي TP . Tax Planning

معدل الضريبة القانوني Statutory Tax Rate : نسبة الضريبة بموجب القانون الضريبي الذي تفرضه الدولة في دراستنا يمثل معدل الضريبة على أرباح الشركات وهو مساوي لـ 19% كما نصت عليه المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. تطبيق المنهج

تم تطبيق منهج الدراسة على العينات وتم إجراء الحسابات من المتوسطات الحسابية وغيرها باستخدام برنامج المجدول (Office Excel) والنتائج معروضة في الجدول رقم 04 في الملحق وهو ملخص للدراسة القوائم المالية والملحوظات المسجلة يتم عرضها في قراءة للبيانات.

في حين تم اختبار معنوية العلاقات باستعمال برنامج SPSS 2.2 للإجابة على فرضيات السؤال الأساسي لهذا البحث باستخدام معادلة الانحدار المتعدد التي تعتبر أحد الاختبارات المعلمية، والذي يهتم بقياس العلاقة بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات مستقلة، وتحديد معنوية العلاقة، والمعبر

$$IBS = b_0 + b_1 TP + b_2 INV$$

قراءة في البيانات المستخلصة من القوائم المالية: من خلال الجدول 04 نستنتج:

❖ ثالث شركات مارست التخطيط الضريبي و قامت بالاستفادة من تخفيض نسبة الضرائب على أرباح الشركات:

❖ استفادة الشركة رقم 02 من مرحلة من الإعفاءات الكلية وخروجها سنة 2013 إلى مرحلة من الإعفاءات الجزئية؛

❖ أعلى معدل لنسبة للتخطيط الضريبي سجلت للشركة رقم 02 ، في حين ان ادنى نسبة سجلت للشركة رقم 05 من خلال تضييع الاستفادة من تخفيض ثالث نقاط من معدل الضريبة على أرباح الشركات.

فيما يلي جدول رقم 05 ملخص للجدول 04 بالمعدلات لسنوات الدراسة 2012-2018 لمجموع الشركات محل الدراسة حيث تبين من خلال الجدول أن الشركة رقم 02 حققت أكبر نسبة للتخطيط الضريبي 11% تليها الشركة رقم 01 بنسبة 09% في حين ان أدنى نسبة كانت سالب 33% للشركة رقم 05 حيث ضيّعت الاستفادة من التحفيزات الجبائية رغم ان نسبة الاستثمارات المستحدثة كانت بمعدل 09%， أما الشركة رقم 03 فكانت لها أكبر نسبة من الاستثمارات المستحدثة إلى أنها لم تستفيد من أي تخفيض في معدل IBS وضيّعت نسبة 6% كتخفيض على الضريبة على أرباح الشركات.

الجدول رقم 05 ملخص للنتائج المستخرجة من القوائم المالية سنوات 2012-2018						
الوحدة	أوجه المقارنة \ الشركة	نسبة الإستثمارات المستحدثة	نسبة IBS المتوقعة	نسبة IBS المسددة	نسبة التخطيط الضريبي	النسبة المئوية
45	شركة أسمنت فرتيل	25	14	11	9	▲
56	لافاج إسمنت مسلسلة	12	17	10	11	▲
-31	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف	50	9	19	-6	▼
43	ش. ذات.م.م. ملينة الصومام	26	14	11	8	▲
-173	كوندور إلكتريكس	9	17	20	-33	▼

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معالجة البيانات الجدول 06 في Excel

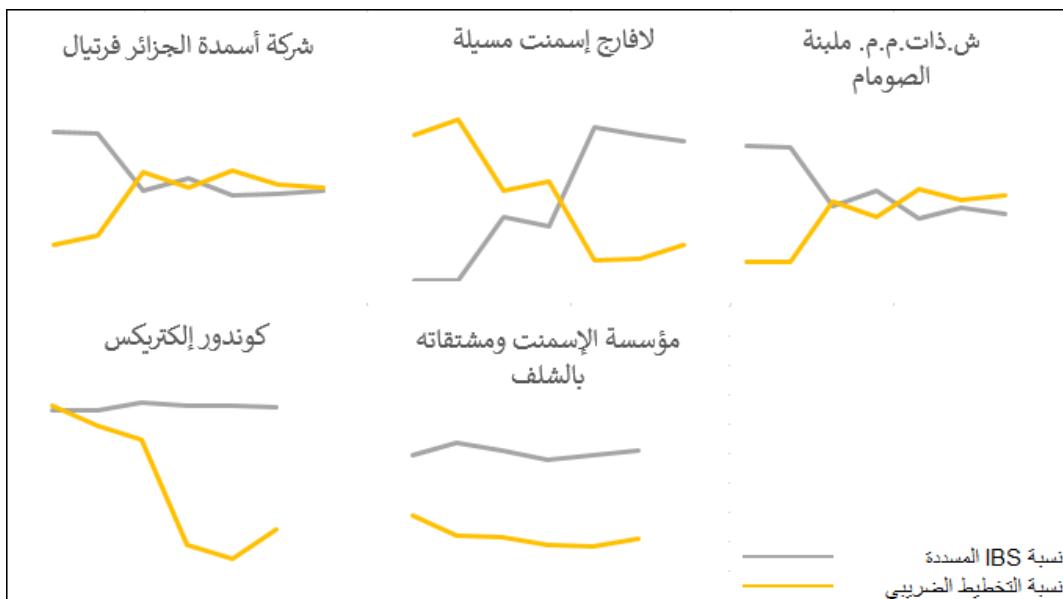
3. علاقة التخطيط الضريبي مع نسبة الضريبة المسددة

للتأكد وتبیان وجود العلاقة إرتأينا إستخدام كل من المنحنيات البيانية وتحليل الانحدار

1.3. علاقة التخطيط الضريبي مع نسبة الضريبة المسددة باستخدام المنحنيات البيانية:

بعد إعداد الرسومات البيانية الالزمة تم ملاحظة ما يلي: الشركات 01 & 02 و 04 لوحظ أن التخطيط الضريبي في علاقة عكسية مع الضرائب المسددة في حين فإن الشركة 03 و 05 لوحظ عدم وجود علاقة بين الضريبة المسددة والتخطيط الضريبي وهذا ما سيتم التأكيد منه باختبار معنوية العلاقة.

الرسم البياني رقم (01) مقارنة التخطيط الضريبي مع نسبة الضريبة على أرباح الشركات



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معالجة البيانات الجدول 06 في Excel

2.3. علاقة التخطيط الضريبي مع نسبة الضريبة المسددة باستخدام تحليل الانحدار:

من أجل تقدیر معلمات النموذج لمعادلة خط الانحدار العام المقدم بالعلاقة التالية:

$$IBS = b_0 + b_1 TP + b_2 INV_c$$

تم استخدام برنامج SPSS22 وكانت النتائج التحليل لكل شركة ملخصة في الجدول رقم 08:

الجدول رقم (06): نتائج تحليل واختبار علاقة الارتباط والانحدار بين الضريبة المسددة، التخطيط الضريبي

والاستثمارات المستحدثة في الشركات المدروسة لكل شركة على حدة:

التعليق على معنوية العلاقة	Sig X2	Sig X1	معامل الانحدار b2	معامل الانحدار b1	الثابت	R ²	R	اسم الشركة	الرقم
ارتباط عكسي دال قوي للمتغير الأول، غير دال للمتغير المستقل الثاني (الجدول رقم 07 في الملحق)	0,697	0,002	-0,011	-0,944	19,49	0,936	0,968	شركة أسمدة الجزائر فرتيل	1

ارتباط عكسي دال قوي للمتغير الأول غير دال للمتغير المستقل الثاني (الجدول رقم 8 في الملحق)	0,066	0,784	0,0881	0,011	0	-1	19,000	1,000	1,000	0,995	0,03	15,56	0,998	لأفارج إسمنت مسيلة	2
ارتباط ضعيف غير دال للمتغيرين المستقلين (الجدول رقم 09 في الملحق)														مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف	3
ارتباط عكسي قوي (مثالي) مع التخطيط الضريبي مع استبعاد المتغير الثاني. (الجدول رقم 10 في الملحق)														ش. ذات.م.م. مليئة الصومام	4
ارتباط عكسي قوي غير معنوي بالنسبة للمتغيرين المستقلين معا. (الجدول رقم 11 في الملحق)	0,234	0,2	-0,238	-0,028	-0,238	-0,028	21,594	0,57	0,755					ش. ذا كوندور الكترونيكس	5

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم 06 نلاحظ ان هناك علاقة ارتباط قوية عكسيه ذات دلالة معنوية بين التخطيط الضريبي والضريبة على أرباح الشركات المسددة في كل من الشركة 01 و 02 أي كل ما زاد التخطيط الضريبي تنخفض نسبة الضريبة على أرباح الشركات المسددة ، في حين أنه كان قوي في الشركة رقم 05 من دون دلالة ($Sig = 0.2$) في مستوى معنوية (0.05) ، اما الشركة رقم 04 فكان ارتباط عكسي أمثل أي كل ما زاد التخطيط الضريبي بوحدة واحدة تنخفض نسبة الضريبة على أرباح الشركات المسددة بنسبة واحدة ، إلا أن علاقة الارتباط في الشركة 03 كان ضعيف بدون دلالة معنوية بين التخطيط الضريبي والضريبة على أرباح الشركات المسددة.

كما أظهر معامل التحديد (R^2) نتيجة تؤثر كبيرة في الشركات 01 و 02 و تامة في الشركة 04 في حين أن المتغيرات لا تكاد تؤثر (%) في الشركة الثالثة، أما الشركة رقم 05 التأثير متوسط مع عدم المعنوية، غير أن المتغير المستقل الثاني الاستثمارات المستحدثة لم تكن لها علاقة قوية ذات دلالة معنوية مع الضريبة على أرباح الشركات في كامل الشركات محل الدراسة وهذا في حدود البيانات المالية المتاحة، في حين فان تحليل الانحدار للشركات ككل أظهر نفس النتائج الجدول 12 في الملحق حيث كانت $R = 0.579$ أي أن علاقة الارتباط قوية ومعامل التحديد $R^2 = 0.336$ درجة معنوية 0.001 إلا أنه تم استبعاد المتغير المستقل الاستثمارات المستحدثة كما يبين الجدول 14 في الملحق لعدم معنوية المتغير.

4. تحليل ومناقشة النتائج.

من خلال التحليل المترب على معالجة البيانات المالية نقول إن الشركات 01، 02 و 04 تمارس التخطيط الضريبي للاستفادة من التحفيزات الجبائية للتخفيف من نسبة الضريبة على أرباح الشركات IBS أي المبالغ المحصلة لفائدة خزينة الدولة أما الشركات 03 و 05 فهي لا تخطط ضريبيا للاستفادة من التحفيزات الجبائية الممنوحة، ومنه فالفرضية الفرعية الاولى بان التخطيط الضريبي يتخذ من الضريبة على أرباح الشركات متغيرا أساسيا في خفض المبالغ الضريبية المستحقة محققة.

أما فيما يخص التخطيط باستحداث استثمارات من أجل الحصول على تحفيزات جبائية فتبين أن لا وجود لعلاقة بين ما تم استحداثه من استثمارات والتخفيضات في المبالغ المستحقة على الضريبة على أرباح الشركات وهذا في حدود التحليل المترتب على البيانات المالية المستخرجة كون ان الاستثمارات المستحدثة عنصر من عناصر التخطيط الضريبي فلا يمكن إيجاد العلاقة المباشرة بين الاستثمارات المستحدثة والضريبة على أرباح الشركات باستخدام تحليل الانحدار، او ان الشركات لا تستفيد من الوفورات الضريبية باستحداث استثمارات جديدة أو أن حجم الاستثمارات أكبر بكثير من التحفيزات المتحصل عليها ، ومن خلال التحليل فالفرضية الفرعية الثانية التي تنص بان التخطيط لاستحداث استثمارات توسعية يؤدي إلى التخفيض من الضريبة على أرباح الشركات غير صحيحة.

IV- الخاتمة

من خلال ما سبق فقد تبين ان للتخطيط الضريبي دور في الوصول بالضريبة المستحقة على أرباح الشركات إلى أدنى مستوى وهذا ما تم التوصل اليه من خلال دراسة القوائم المالية لمجموعة الشركات الناشطة في مجال الإنتاج في الجزائر كما خلصنا إلى ما يلي:

1.نتائج اختبار الفرضيات

ان الفرضية الرئيسية التي مفادها بان للتخطيط الضريبي دور في التخفيض من المبالغ المستحقة للدولة والمتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات صحيحة، في حين فان الفرضية الفرعية الأولى التي تنص ان التخطيط الضريبي يتخذ من الضريبة على أرباح الشركات متغيرا أساسيا في خفض المبالغ الضريبية المستحقة هي صحيحة غير انه لم تثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص ان التخطيط لاستحداث استثمارات توسعية يؤدي إلى التخفيض من الضريبة على أرباح الشركات وهذا استنادا الى تحليل علاقة الارتباط والانحدار.

2.نتائج الدراسة: أظهرت الدراسة النتائج التالية:

❖ الشركات تمارس التخطيط الضريبي من أجل الوصول بالضريبة المستحقة على أرباح الشركات إلى أدنى مستوى حيث تبين لنا من الدراسة أن هناك شركات استفادت من الاعفاء الكلي، في حين استفادت الشركات محل الدراسة مجتمعة من تخفيض ربع المبالغ المستحقة كضريبة على أرباح الشركات.

❖ التخطيط الضريبي له أثر في التخفيض من العباء الضريبي المتمثل في الضريبة على أرباح الشركات والمترجم في العلاقة العكssية والقوية بينهما فكلما زادت نسبة التخطيط الضريبي قلت نسبة الضريبة على أرباح الشركات.

❖ فيما يخص الاستثمارات المستحدثة بينت نتائج الدراسة ان ليس لها علاقة ارتباط ذو دلالة معنوية مع المبالغ المستحقة كضريبة على أرباح الشركات وحسب رأينا فإن هناك عراقيل بيروقراطية تحرم المستثمرين من الاستفادة من الوفورات الضريبية الممنوحة من خلال إحداث استثمارات جديدة، وهو ما يفسر عدم معنوية الارتباط بين نسبة الاستثمارات المستحدثة ونسبة التحفيزات المتحصل عليها.

❖ ان الاستفادة من الوفورات الضريبية سيؤدي بالشركات لا محالة الى التوسع في الاستثمار وفتح مناصب شغل وزيادة مداخيل الخزينة العمومية على المدى الطويل.

الاقتراحات

إذا كان التخطيط الضريبي يشكل الخطوة الأولى في إدارة الضريبة فإن ذلك يعني إمكانية استخدامه على الأقل في اختيار البديل قبل الدخول في أي مشروع، ولا يتحقق ذلك إلا بالأخذ بأهم الإقتراحات التالية:

❖ الاهتمام أكثر بإدارة الضريبة داخل المؤسسات الاقتصادية من خلال إحداث منصب المدير الضريبي Tax Manager ضمن الهيكل الإداري للمؤسسات.

❖ التأكيد على المؤسسات والمدير الضريبي للاطلاع على قانون الاستثمار والتشريعات الضريبية المتعلقة بالتحفيزات الجبائية لما تتوفره من وفورات ضريبية ودراستها وحساب الضرائب المتوقعة قبل الدخول في المشاريع الاستثمارية.

❖ إنشاء هيئة وطنية متخصصة في مرافقة المؤسسات للتوسع في الاستثمارات وتقدير المشاريع وحجم التحفيزات الضريبية الممنوحة.

❖ إلزامية إنشاء قواعد بيانات مختصة مفتوحة المصدر للباحثين والمستثمرين للاسترشاد بها في الدراسات و اختيار البديل لإنشاء المشاريع.

V- المراجع

1. باللغة العربية

❖ احمد عبد الفتاح مني. (2015). اثر حوكمة الشركات في التخطيط الضريبي دراسة تطبيقية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 10(30)، 8. doi:18189431/26179849

❖ المديرية العامة للضرائب. (2020). قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة. تأليف وزارة المالية. الجزائر.

❖ الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. (06, 08, 2020). المزايا المخصصة للاستثمار. تم الاسترداد من andi.dz: [Http://www.andi.dz/index.php/ar/regimes-d-avantages](http://www.andi.dz/index.php/ar/regimes-d-avantages)

- ❖ أمين أحمد زكي نرفانا. (2016). قياس أثر التخطيط الضريبي على تعظيم قيمة المنشأة. مصر: جامعة عين شمس.
- ❖ زواق الحواس. (2018). أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري. دراسات اقتصادية، 33(2)، 338-352.
- ❖ زينات أسماء. (2017). دور التحفيزات الجبائية في تعزيز فرص الاستثمار في الجزائر. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 111-128.
- ❖ صابر عباسى، و محمد فوزي شعوبى. (2013). أثر التسيير الجبائي على الأداء المالى في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة. مجلة الباحث، 12، 128-117.
- ❖ مجلس المحاسبة. (2018). التقرير السنوي لمجلس المحاسبة. الجزائر.
- ❖ Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-2021-05-28>. تم الاسترداد من Investopedia موقع planning.asp
- ❖ موقع المعانى. (2020, 03 04). تم الاسترداد من تعريف وشرح و معنى تخطيط بالعربي في معاجم اللغة العربية معجم المعانى الجامع، المعجم الوسيط ،اللغة العربية المعاصرة ،الرائد ،لسان العرب ،القاموس المحيط - معجم عربي عربي صفرحة 1 :<https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%AA%D8%AE%D8%B7%D9%8A%D8%B7>

باللغة الأجنبية 2

- ❖ Anna Feller و Deborah Schanz .(2017, 03) .*The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense . Contemporary Accounting Research* ،(1)34 .dr .doi:10.1111/1911-3846.12278
- ❖ Davide Voigt Aout 1993 .*EXAMEN DES RELATIONS POTENTIELLES ENTRE UNIVERSITÉ DU QUEBEC.*
- ❖ Ftouhi, K., Ayed, A., & Zemzem, A. (2015). *Tax planning and firm value: evidence from European companies. international journal economics & strategic management of business process*, 73-78.
- ❖ John E. Karayan و Charles W Swenson .(2007) .*Strategic business tax planning . Hoboken, N.J: John Wiley & Sons.*
- ❖ K SHAMEEM .(2015) .*Tax Planning and Management .CALICUT UNIVERSITY.*
- ❖ Katharine D Drake و Russ Hamilton و Stephen J. Lusch .(2020 ,08) .*Are declining effective tax rates indicative of tax avoidance? Insight from effective tax rate reconciliations .Journal of Accounting and Economics* .317-101 ،(1)70 ، doi:10.1016/j.jacceco.2020.101317
- ❖ KIRSTEN A. COOK و G. RYAN HUSTON و THOMAS C. OMER .(2006) .*Earnings Management Through Effective Tax Rates: The Effects of Tax Planning Investment and the Sarbanes-Oxley Act of 2002 .Contemporary Accounting Research* .32 ، doi:10.2139/ssrn.897749
- ❖ Putri, G. P., Setiawan, V., Faishol, A., Roza, F., & Yudha, F. P. (2018). *Does Corporate Governance Affect Tax Planning? A Case Study of a Manufacturing Company. Research Journal of Finance and Accounting*, 9(16), 95-101.
- ❖ Richardson Grant و Lanis Roman .(2007 ,11) .*Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia .Journal of Accounting and Public Policy* .704-689 ،(6)26 .doi:10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.003

- ❖ Sanjay Gupta ,Kaye Newberry .(1997 ,03) .Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rate .Journal of Accounting and Public Policy .34-1 ,(1)16 ، doi:10.1016/S0278-4254(96)00055-5
- ❖ Taylor, G., & Richardson, G. (2014, 04). Incentives for corporate tax planning and reporting: Empirical evidence from Australia. Journal of Contemporary Accounting & Economics, 1-14. doi:10.1016/j.jcae.2013.11.003
- ❖ William Hoffman .(1961) .The Theory of Tax Planning .The Accounting Review ،(2)36 ، تم الاسترجاع من الصفحات 274-281. http://www.jstor.org/stable/243232

الملاحق -VII

الوحدة		الجدول رقم 04 ملخص للنتائج المستخرجة من القوائم المالية سنوات 2009-2018								
اسم الشركة	Annee	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	MOY	
شركة إسمدة الجزائر فريتس	نسبة الإستثمارات المستحدثة	22	36	21	13	23	48	7	25	
	نسبة IBS المتوقعة	15	12	15	16	15	10	18	14	
	نسبة IBS المسددة	15	15	9	11	9	9	9	11	
	نسبة التخطيط الضريبي	4	5	11	10	11	10	10	9	
	التخطيط الضريبي للاستفادة من IBS	19	25	59	51	60	53	51	45	
إفان إسمدة مسيلة	نسبة الإستثمارات المستحدثة	12	14	12	10	12	11	13	12	
	نسبة IBS المتوقعة	17	16	17	17	17	17	16	17	
	نسبة IBS المسددة	0	0	8	7	20	19	18	10	
	نسبة التخطيط الضريبي	19	21	12	13	2	3	5	11	
	التخطيط الضريبي للاستفادة من IBS	100	110	61	68	13	15	24	56	
بالشاف	نسبة الإستثمارات المستحدثة	7	22	67	29	98	79		50	
	نسبة IBS المتوقعة	18	15	6	14	0	4		9	
	نسبة IBS المسددة	18	22	20	17	19	20		19	
	نسبة التخطيط الضريبي	1	-5	-6	-8	-9	-6		-6	
	التخطيط الضريبي للاستفادة من IBS	3	-29	-32	-45	-48	-34		-31	
المؤسسة الإسمية للتجارة والصناعة	نسبة الإستثمارات المستحدثة	18	27	66	12	19	33	7	26	
	نسبة IBS المتوقعة	16	14	6	17	15	13	18	14	
	نسبة IBS المسددة	15	15	9	11	8	9	9	11	
	نسبة التخطيط الضريبي	4	4	10	8	11	10	10	8	
	التخطيط الضريبي للاستفادة من IBS	19	19	51	43	58	52	55	43	
المؤسسة الإيكولوجية	نسبة الإستثمارات المستحدثة	7	15	2	6	14	11		9	
	نسبة IBS المتوقعة	18	16	19	18	16	17		17	
	نسبة IBS المسددة	18	18	23	21	22	20		20	
	نسبة التخطيط الضريبي	22	8	-2	-75	-85	-65		-33	
	التخطيط الضريبي للاستفادة من IBS	114	40	-10	-396	-446	-342		-173	

المصدر : من إعداد الباحثين بعد معالجة المعطيات المستخرجة من قاعدة بيانات المركز الوطني للسجل التجاري أوت 2020

الجدول رقم 07^{a,b}

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Ecart standard	Béta			
1	(Constante)	19,495	1,41		13,829	0
	النخليط الضريبي	-0,944	0,125	-0,977	-7,57	0,002
	الاستثمارات المستجدة	-0,011	0,026	-0,054	-0,419	0,697

a. Variable dépendante : الضريبة على ارباح الشركات

اسم الشركة = شركة أسمدة الجزائر فريتال

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles

المصدر: مخرجات Spss

الجدول رقم 08^{a,b}

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Ecart standard	Béta			
1	(Constante)	15,566	2,802		5,555	0,005
	النخليط الضريبي	-1,168	0,041	-1,021	-28,676	0
	الاستثمارات المستجدة	0,603	0,241	0,089	2,504	0,066

a. Variable dépendante : الضريبة على ارباح الشركات

اسم الشركة = لافاج اسمنت مسيلة

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles

المصدر: مخرجات Spss

الجدول رقم 09^{a,b}

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Ecart standard	Béta			
1	(Constante)	19,111	1,86		10,274	0,002
	النخليط الضريبي	0,063	0,389	0,127	0,163	0,881
	الاستثمارات المستجدة	0,011	0,038	0,233	0,3	0,784

a. Variable dépendante : الضريبة على ارباح الشركات

اسم الشركة = مؤسسة إسماعيل وشقيقة بالشلف

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles

المصدر: مخرجات Spss

الجدول رقم 10^{a,b}

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Ecart standard	Béta			
1	(Constante)	19	0		-1	-
	النخليط الضريبي	-1	0	-1	-	-
	الاستثمارات المستجدة	0	0	0	-	-

a. Variable dépendante : الضريبة على ارباح الشركات

اسم الشركة = ميد ميلز

b. Sélection exclusive des observations pour lesquelles

المصدر: مخرجات Spss

المصدر: مخرجات Spss

الجدول رقم 11^{a,b}

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Ecart standard	Béta			
1	(Constante)	21,594	1,607		13,437	0,001
	النخليط الضريبي	-0,028	0,017	-0,639	-1,64	0,2
	الاستثمارات المستجدة	-0,238	0,16	-0,579	-1,487	0,234

a. Variable dépendante : الضريبة على ارباح الشركات

اسم الشركة = كوندور الكوكس

المصدر: مخرجات Spss

الجدول رقم 13^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Ecart standard	Béta			
1	(Constante)	13,874	0,908		15,273	0
	النخليط الضريبي	-0,14	0,037	-0,564	-3,801	0,001
2	(Constante)	12,996	1,336		9,731	0
	النخليط الضريبي	-0,141	0,037	-0,568	-3,817	0,001
	الاستثمارات المستجدة	0,036	0,041	0,134	0,899	0,376

a. Variable dépendante

الضريبة على ارباح الشركات

المصدر: مخرجات Spss

الجدول رقم 14^a

Modèle	Béta ln	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
				Tolérance	
1	0,134 ^b	0,899	0,376	0,162	0,999

a. Variable dépendante : الضريبة على ارباح الشركات

b. Prédicteurs dans le modèle : (Constante), النخليط الضريبي

المصدر: مخرجات spss