



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

فعالية التشريعات الضريبية الوطنية و الاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل في الجزائر

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي – الطور الثاني ل.م.د.

إعداد الطالب:

محمد رضا بن عمر

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ (ة):	د. بن صابر سليمان أسماء	رئيسا
الأستاذ:	د. جعفري عمر	مشرفا
الأستاذ (ة):	د. ذهيبية ابتسام	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025-2026



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

فعالية التشريعات الضريبية الوطنية و الاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل في الجزائر

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي – الطور الثاني ل.م.د.

إعداد الطالب:

محمد رضا بن عمر

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	د. بن صابر سليمان أسماء	الأستاذ (ة):
مشرفا	د. جعفري عمر	الأستاذ:
ممتحنا	د. ذهبية ابتسام	الأستاذ (ة):

السنة الجامعية: 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

نشكر الله عزّ وجلّ أولاً على نعمة الهداية والتوفيق لإتمام هذا العمل المتواضع ... ثم عملاً بقول المصطفى صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، ثم الشكر موصول إلى المشرفين والدكتور الأستاذ "جعفري عمر" بإرشاداته وتوجيهاته ونصائحه القيمة، كذلك نشكر جميع الأساتذة الكرام الذين منوا علينا بعلمهم في مسارنا الدراسي وبنصائحهم الصادقة لنا فجزاهم الله عنا خير جزاء، وإلى كل من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسميلات والأفكار من قريب كإنوا أو من بعيد ربما دون أن يشعروا بدورهم فلهم منا كل الشكر والإمتنان

وفي الأخير وفقنا الله وإياكم إلى ما يحبه ويرضاه.

إهداء

إلى رمز التفاني والإخلاص

أمي الحبيبة

إلى منبت الخير والتضحية والإيثار

والدي الكريم

إلى مثال العطاء والكبرياء والتضحية

إخواني وأخواتي

إلى كل من يحبني بصدق وإخلاص

أهديكم خلاصة جهدي العلمي

بن عمر محمد رضا

فهرس المحتويات

الفهرس

IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة المختصرات
VII	الملخصات:
أ	مقدمة:
1	الفصل الأول: الاطار النظري و القانوني لأسعار التحويل
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لأسعار التحويل
3	المطلب الأول: مفهوم أسعار التحويل و أهميتها
5	المطلب الثاني: أسس و طرق تحديد أسعار التحويل
12	المطلب الثالث: المخاطر الجبائية المرتبطة بأسعار التحويل
16	المبحث الثاني: الإطار القانوني الوطني والدولي لأسعار التحويل
16	المطلب الأول: التشريع الجبائي الجزائري المنظم لأسعار التحويل
21	المطلب الثاني: دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط أسعار التحويل
23	المطلب الثالث: المعايير الدولية المنضمة لأسعار التحويل (توجيهات OCDE):
25	المبحث الثالث: الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية
26	المطلب الأول: الدراسات العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
33	المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة
36	خلاصة الفصل الأول:

37	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الاطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر
38	تمهيد:
39	المبحث الأول: متغيرات وأدوات الدراسة
39	المطلب الأول: متغيرات الدراسة
45	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
52	المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسة
52	المطلب الأول: نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة
56	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
64	خلاصة الفصل الثاني:
66	خاتمة:
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الجدول رقم 01: معيار اختيار الطريقة	12
الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي	40
الجدول رقم (03): الإحصائيات الخاصة بمجتمع الدراسة	41
الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الصفة المهنية	42
الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	43
الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل	44
الجدول رقم (07): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	48
الجدول رقم (08): ارتباط فقرات المحور الأول للدراسة	49
الجدول رقم (09): ارتباط فقرات المحور الثاني للدراسة	50
الجدول رقم (10): ارتباط فقرات المحور الثالث للدراسة	50
الجدول رقم (11): ارتباط فقرات المحور الرابع للدراسة	51
الجدول رقم (12): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الأول	52
الجدول رقم (13): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثاني	53
الجدول رقم (14): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثالث	54
الجدول رقم (15): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الرابع	55
الجدول رقم (16): تحديد الفئات	57
الجدول رقم (17): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الأول	58
الجدول رقم (18): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني	60
الجدول رقم (19): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث	61
الجدول رقم (20): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الرابع	62

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 01: طرق تحديد أسعار التحويل 11
- الشكل 02: مخاطر أسعار لتحويل 15
- الشكل رقم 03: الأثر المشترك للمخاطر الثلاثة 15
- الشكل رقم 04: سلم زمني للتشريع الجزائري 21
- الشكل رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الصفة المهنية 43
- الشكل رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة 44
- الشكل رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل 45

قائمة المختصرات

الإسم باللغة الأجنبية	الرمز	الإسم باللغة العربية
Organisation de Coopération et de Développement Économiques	OCDE	منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية
Base Erosion and Profit Shifting Action 13	BEPS ACTION13	اتفاقية المجموعة 21 المادة 13

الملخصات:

الملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أسعار التحويل كقضية جبائية معاصرة بالغة الأهمية، من خلال توضيح مفاهيمها الأساسية وأهميتها الاقتصادية والجبائية، واستعراض أهم طرق تحديدها، وتحليل الإطار القانوني الوطني والدولي المنظم لها. كما تسعى إلى دراسة مدى انسجام التشريع الجبائي الجزائري مع المعايير الدولية، خاصة توجيهات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، وتقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية المتعلقة بها في الجزائر.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، إلى جانب دراسة ميدانية باستبيان موجه لعينة من المختصين في المجالين الجبائي والمحاسبي. وأظهرت النتائج إدراك أفراد العينة لأهمية أسعار التحويل وتأثيرها على الوعاء الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية، كما أكدت وجود دور للتشريع الجزائري في ضبطها، مع الحاجة إلى تعزيز فعالية تطبيق الآليات القانونية والرقابية. وبيّنت النتائج أيضا أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية في دعم التعاون وتبادل المعلومات والحد من تحويل الأرباح، وأن التكامل بين التشريع الوطني والاتفاقيات الدولية عامل أساسي في تعزيز فعالية ضبط أسعار التحويل وتحسين الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: أسعار التحويل، التشريع الجبائي الجزائري، الاتفاقيات الجبائية الدولية، تحويل الأرباح.

الملخص باللغة الأجنبية:

This study aims to shed light on transfer pricing as a contemporary tax issue of significant importance, by clarifying its fundamental concepts and its economic and fiscal significance, reviewing the main methods adopted for determining transfer prices, and analyzing the national and international legal framework governing them. It also seeks to examine the extent to which Algerian tax legislation aligns with international standards, particularly the guidelines of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), and to assess the effectiveness of the tax control mechanisms related to transfer pricing in Algeria.

The study relied on the descriptive-analytical method, alongside a field study using a questionnaire administered to a sample of specialists and individuals interested in the tax and accounting field. The results showed that the sample members are aware of the importance of transfer pricing and its impact on the tax base and the effectiveness of tax control. They also confirmed that Algerian tax legislation plays a role in regulating transfer pricing, while highlighting the need to strengthen the effective implementation of legal and control mechanisms. Furthermore, the results revealed the importance of international tax treaties in supporting tax cooperation, information exchange, and curbing profit-shifting practices, and showed that integration between national legislation and international agreements is a key factor in enhancing the effectiveness of transfer pricing regulation and improving tax control.

Keywords: Transfer pricing, Algerian tax legislation, international tax treaties, profit shifting.

المقدمة

مقدمة:

شهد الاقتصاد العالمي خلال العقود الأخيرة تطوراً متسارعاً بفعل العولمة الاقتصادية والتوسع المستمر لأنشطة الشركات متعددة الجنسيات، مما أدى إلى تزايد حجم المبادلات التجارية والمالية بين المؤسسات المرتبطة التابعة للمجموعة الواحدة والمنتشرة عبر عدة دول و قد أنشأ هذا الواقع العديد من التحديات أمام الإدارات الجبائية، خاصة فيما يتعلق بتحديد الأسعار المعتمدة في المعاملات البينية بين هذه المؤسسات و المعروفة بأسعار التحويل.

وتكتسي أسعار التحويل أهمية بالغة لارتباطها المباشر بتوزيع الأرباح بين الدول وتحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة، حيث يمكن أن تستغل بعض المؤسسات متعددة الجنسيات هذه الآلية لتحويل الأرباح نحو الدول ذات العبء الضريبي المنخفض مما يؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية وحرمان الدول من جزء معتبر من إيراداتها الجبائية الأمر الذي دفع العديد من الدول والمنظمات الدولية إلى إرساء قواعد قانونية وآليات رقابية تهدف إلى تنظيم أسعار التحويل والحد من الممارسات التي قد تؤثر على العدالة الجبائية.

وفي هذا الإطار، عملت الجزائر على مواكبة التطورات الدولية من خلال إدراج أحكام قانونية وتنظيمية خاصة بأسعار التحويل ضمن تشريعها الجبائي، إلى جانب إبرام عدد من الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تهدف إلى تعزيز التعاون الجبائي وتبادل المعلومات ومكافحة التهرب الضريبي. كما استلهمت هذه الجهود العديد من المبادئ والمعايير المعتمدة دولياً، خاصة تلك الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE).

وانطلاقاً من أهمية الموضوع وانعكاساته على فعالية النظام الجبائي، تسعى هذه الدراسة إلى إبراز مدى فعالية التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط أسعار التحويل، من خلال تحليل الإطار النظري والقانوني المنظم لها ودراسة واقع تطبيقها في الجزائر، وصولاً إلى تقييم مدى مساهمتها في تعزيز الرقابة الجبائية والحد من ممارسات تحويل الأرباح.

وتتجلى أهمية هذه الدراسة في مساهمتها في تسليط الضوء على أحد أهم المواضيع الجبائية المعاصرة، خاصة في ظل تنامي المبادلات الدولية واتساع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، فضلاً عن إبراز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية في مجال الرقابة على أسعار التحويل، واقتراح سبل تعزيز فعالية المنظومة القانونية والرقابية ذات الصلة.

وعليه، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو الآتي:

أولاً: إشكالية الدراسة

- هل يشكل الإطار القانوني المنظم لأسعار التحويل في الجزائر، في ضوء التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الدولية، آلية فعالة للحد من ممارسات تحويل الأرباح، أم أنه يواجه قصوراً على مستوى التطبيق؟

ثانياً: الأسئلة الفرعية

- و تتفرع من الإشكالية التالية مجموعة من التساؤلات الفرعية

تتمثل في :

1. ما المقصود بأسعار التحويل ؟ و ما طبيعة المخاطر الجبائية المترتبة عن إساءة استخدامها من طرف الشركات المتعددة الجنسيات ؟
2. ما الآليات التي اعتمدها التشريع الجبائي الجزائري لضبط أسعار التحويل و الرقابة على المعاملات بين المؤسسات المرتبطة ؟
3. ما دور أبرز الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها الجزائر في معالجة أسعار التحويل؟ و إلى أي مدى يتحقق التكامل بين التشريع الجبائي الوطني والاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط فعال لأسعار التحويل؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة

- و للإجابة عن الإشكالية المطروحة و تفكيك ابعادها ، تم اقتراح الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية:

تساهم التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية في الجزائر في وضع إطار قانوني لضبط أسعار التحويل، إلا أن فعالية هذا الإطار تتأثر بمستوى التكامل بينهما وبمدى فعالية تطبيقهما في الواقع العملي.

- الفرضيات الفرعية:

1. تعد أسعار التحويل من أبرز الآليات التي تستغلها الشركات متعددة الجنسيات لنقل الأرباح، مما يولد مخاطر جبائية تؤثر على الوعاء الضريبي.
2. يتضمن التشريع الجبائي الجزائري آليات قانونية تهدف إلى ضبط أسعار التحويل، إلا أن فعاليتها تختلف باختلاف مستوى تطبيقها على أرض الواقع.
3. تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها الجزائر في تعزيز ضبط أسعار التحويل، إلا أن درجة التكامل بينها وبين التشريع الوطني لا تزال تواجه تحديات.

رابعا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع أسعار التحويل باعتباره من المواضيع الحديثة والحساسة في مجال الجبائية الدولية، لما له من ارتباط مباشر بحماية الوعاء الضريبي والحد من ممارسات التهرب والتجنب الضريبي التي تلجأ إليها بعض الشركات متعددة الجنسيات. كما تبرز أهمية الدراسة من خلال تسليط الضوء على مدى فعالية التشريع الجبائي الجزائري في تنظيم أسعار التحويل ومواكبته للمعايير الدولية، خاصة في ظل التطورات الاقتصادية وتزايد المعاملات بين المؤسسات المرتبطة و تكتسي الدراسة أهمية تطبيقية من خلال الاعتماد على استبيان موجه إلى مختصين ومهنيين في المجال الجبائي والمحاسبي، مما يسمح بتقييم واقع التطبيق العملي واقتراح حلول تدعم فعالية الرقابة الجبائية.

خامسا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بأسعار التحويل وأهميتها الاقتصادية والجبائية .
- إبراز أهم الطرق والأسس المعتمدة في تحديد أسعار التحويل .
- تحليل الإطار القانوني الوطني والدولي المنظم لأسعار التحويل .
- دراسة مدى انسجام التشريع الجبائي الجزائري مع المعايير الدولية، خاصة توجيهات منظمة OCDE تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية المتعلقة بأسعار التحويل في الجزائر.
- الوصول إلى نتائج واقتراحات تساهم في تعزيز فعالية الإطار القانوني والرقابي لأسعار التحويل .

سادسا: المنهج المتبع

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال وصف وتحليل مختلف المفاهيم والنصوص القانونية و التنظيمية المتعلقة بأسعار التحويل على المستويين الوطني و الدولي، كما استُخدمت أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي للدراسة بهدف جمع البيانات من عينة تضم محاسبين و خبراء محاسبين، و محافظي حسابات، ومفتشي ضرائب، وتحليل آرائهم حول فعالية الإطار القانوني وآليات الرقابة الجبائية المتعلقة بأسعار التحويل في الجزائر.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى عدة أسباب علمية وموضوعية، من بينها الأهمية المتزايدة لموضوع أسعار التحويل في ظل توسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، وارتباطه المباشر بقضايا التهرب الضريبي وحماية الوعاء الجبائي، كما يعود اختيار الموضوع إلى وجود اهتمام واطلاع مسبق على الجوانب المرتبطة بالمجال الجبائي و المحاسبي، إضافة إلى الرغبة في دراسة مدى فعالية التشريع الجبائي الجزائري في مواجهة الممارسات المرتبطة بتحويل الأرباح، ومحاولة الإسهام في تقديم مقترحات تدعم فعالية الرقابة الجبائية.

ثامنا: حدود الدراسة

تمثلت الحدود الموضوعية للدراسة في بحث الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل، مع التركيز على التشريع الجبائي الجزائري والمعايير الدولية المنظمة لها، إضافة إلى دراسة فعالية آليات الرقابة الجبائية المرتبطة بها، أما الحدود البشرية فقد شملت عينة من المحاسبين و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومفتشي الضرائب باعتبارهم الأكثر ارتباطا بموضوع الدراسة، كما اقتصرَت الدراسة الميدانية على البيانات المتحصل عليها من خلال الاستبيان وتحليل نتائجها.

تاسعا: هيكل الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين رئيسيين، خصص الفصل الأول للإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل، حيث تناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل من خلال تعريفها وأهميتها وطرق تحديدها والمخاطر الجبائية المرتبطة بها

أما المبحث الثاني فقد تناول الإطار القانوني الوطني والدولي المنظم لأسعار التحويل، من خلال دراسة التشريع الجبائي الجزائري، والاتفاقيات الجبائية الدولية، و معايير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) المنظمة لأسعار التحويل، في حين خصص المبحث الثالث للدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها.

تناول الفصل التطبيقي من هذه المذكرة الجانب الميداني للدراسة، حيث يهدف إلى اختبار مختلف الفرضيات وتحليل الإشكالية محل البحث اعتمادًا على البيانات المجمعة. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين؛ خصص المبحث الأول لعرض متغيرات الدراسة والأدوات المعتمدة في جمع البيانات، مع توضيح منهجية القياس وكيفية بناء الاستبيان أو الأداة المستخدمة في التحليل، بما يضمن دقة النتائج و موضوعيتها، أما المبحث الثاني فقد حُصص لعرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها من خلال تفسير المعطيات المتحصل عليها وربطها بالإطار النظري والدراسات السابقة، بهدف استخلاص أهم الاستنتاجات المتعلقة بموضوع البحث والتحقق من مدى صحة الفرضيات المقترحة.

الفصل الأول: الاطار النظري و القانوني لأسعار التحويل

تمهيد:

أصبحت أسعار التحويل في السنوات الأخيرة من أبرز المواضيع المطروحة في مجال الجباية الدولية، وذلك نتيجة التوسع الكبير لنشاط الشركات متعددة الجنسيات وتزايد حجم المعاملات التجارية والمالية بين الفروع التابعة لها داخل مختلف الدول و قد أدى هذا التطور إلى بروز العديد من الإشكالات المرتبطة بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، خاصة في الحالات التي يتم فيها استغلال أسعار التحويل كوسيلة لتحويل الأرباح نحو الدول ذات الأنظمة الضريبية المنخفضة أو المعدومة (الملاذات الضريبية)، الأمر الذي يؤثر بشكل مباشر على الإيرادات الجبائية للدول ويضعف مبدأ العدالة الضريبية.

وفي ظل هذه التحديات، اتجهت مختلف الدول والمنظمات الدولية إلى وضع قواعد قانونية وتنظيمية تهدف إلى ضبط المعاملات بين المؤسسات المرتبطة وفق مبدأ السعر المحايد، بما يضمن الحد من ممارسات التهرب والتجنب الضريبي وقد برز في هذا المجال دور الاتفاقيات الجبائية الدولية وتوجيهات منظمة OCDE التي أصبحت مرجعا أساسيا في تنظيم أسعار التحويل و وضع أسس تحديدها وآليات مراقبتها.

و على غرار العديد من الدول، عملت الجزائر على إدراج أحكام خاصة بأسعار التحويل ضمن تشريعها الجبائي، بهدف حماية الوعاء الضريبي وتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المعاملات التي تتم بين المؤسسات المرتبطة، غير أن فعالية هذه الأحكام تبقى مرتبطة بمدى انسجامها مع المعايير الدولية، وكذا بمدى قدرة الإدارة الجبائية على تطبيقها ومراقبة الالتزام بها في الواقع العملي.

وانطلاقا من الأهمية البالغة لهذا الموضوع، يهدف هذا الفصل إلى دراسة الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل، من خلال التطرق أولا إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بها وطرق تحديدها والمخاطر الجبائية الناتجة عنها، ثم دراسة الإطار القانوني الوطني والدولي المنظم لها، مع إبراز دور التشريع الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية وتوجيهات منظمة OCDE في تنظيم أسعار التحويل، كما سيتم في الأخير عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وتحديد موقع الدراسة الحالية منها، بما يسمح بتكوين قاعدة نظرية ومنهجية تساعد على فهم الجوانب التطبيقية التي سيتم التطرق إليها في الفصل الثاني.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل

يعد الإلمام بالإطار المفاهيمي لأسعار التحويل منطلقا ضروريا لفهم أبعاده، حيث يتسم موضوع أسعار التحويل بأهمية بالغة في المجال الجبائي و الاقتصادي و الدولي، نظرا لارتباطه الوثيق بالمعاملات التي تتم بين الشركات المتعددة الجنسيات و فروعها، و ما يترتب عنه من آثار على توزيع الأرباح بين مختلف الأقسام، و قد حظي هذا الموضوع باهتمام متزايد من قبل التشريعات الجبائية الوطنية و كذا على المستوى الدولي من خلال مبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE)، و عليه يهدف هذا المبحث لعرض الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل من خلال التطرق الى مفهومها و أهميتها، ثم ننتقل لعرض أسس و طرق تحديدها، و نختم بإبراز أهم المخاطر الجبائية المرتبطة بها.

المطلب الأول: مفهوم أسعار التحويل و أهميتها

شهدت أسعار التحويل تعددا في التعاريف نتيجة اختلاف الرؤى و التوجهات الفكرية، و عليه سيتم عرض أبرز التعاريف كما يلي:

- وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) تعرف أسعار التحويل بأنها الأسعار التي تنقل بها الشركة الممتلكات المادية أو المعنوية (غير ملموسة) أو تقدم بها خدمات إلى شركات من نفس المجموعة¹
- كما تعرف أيضا على أنها الأسعار التي يتم على أساسها تبادل السلع و الخدمات من فرع لآخر مما يساهم في اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى فائدة للمؤسسة ككل و كذا تقييم أداء كل قسم على حدة مما يؤثر على إيرادات و تكاليف كل قسم و نتيجة لذلك سوف تتأثر أرباح و عوائد الاستثمار لكل قسم²
- رغم تطرق المشرع الجزائري لموضوع أسعار التحويل ضمن أحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة غير أنه يمضع تعريفا صريحا لها، بل عالجها بطريقة غير مباشرة و ذلك حسب نص المادة 141 مكرر بموجب قانون المالية سنة 2007 و الذي تم تعديله لاحقا في قانون المالية 2008، حيث استهدف تحويل الأرباح بين المؤسسات المرتبطة و التي قد تستخدم لتحويل الأرباح عبر منح مزايا غير مبررة، تنص المادة في جوهرها على الآتي: "عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو رقابة في رأسمال مؤسسة أخرى وتكون هاتان

¹ OCDE (2010), « principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Ed OCDE, Juillet 2010, p19.

² عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، المجلد 16، العدد 2، 2015، ص111.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

المؤسستان مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستقلة بالجزائر، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضرائب¹

و عليه يمكن اعتبار أسعار التحويل على أنها أسعار معتمدة في العمليات بين المؤسسات المرتبطة و التي يمكن أن تستغل كآلية لتحويل الأرباح بمنح امتيازات غير مبررة و لا تستند الى معايير السوق الخارجي، و ذلك في إطار ما نص عليه المشرع في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الذي يسمح للإدارة الجبائية بإعادة دمج الأرباح المحولة ما بين الفروع أو شركات المرتبطة بطريقة غير مباشرة (تجدر الإشارة إلى أن أسعار التحويل تتعلق أساسا بالمعاملات بين الشركات المرتبطة ذات الاستقلال القانوني غير أنها قد تكون أيضا عبارة عن تعاملات بين الفروع والأقسام التابعة في إطار نفس المؤسسة).

- و من خلال استقراء التعريفات السابقة يمكن تعريف أسعار التحويل بأنها:

تلك القيم المالية التي يتم بموجبها تحديد أسعار تبادل السلع و الخدمات و الأصول المعنوية بين المؤسسات المرتبطة سواء على المستوى الداخلي أو العابر للحدود و التي تؤثر على توزيع الأرباح بين الأطراف و هو ما يجعلها تحت رقابة جبائية صارمة تضمن عدم تحويل الأرباح بطرق مشبوهة تفاديا للمساس بسيادة الدول في التحصيل الضريبي ، إذ تجمع بين بعدين، بعد اقتصادي حيث تعتبر كأداة لتوزيع التكاليف و بالتالي تحديد دقيق لفعالية كل قسم داخل المجموعة و منه تخصيص الأرباح و توزيع التحفيزات، و بعد جبائي يتمثل في إمكانية توظيف أسعار التحويل كآلية لتملص الضريبي الدولي من خلال تحويل العبء الضريبي من دول ذات الضغط الضريبي المرتفع الى الجنان الضريبية.

يتضح لنا من هذا التعريف الأبعاد الحساسة لأسعار التحويل و كونها ترتبط ارتباطا وثيقا بتحويل الأرباح و تأثيرها على الوعاء الجبائي للدول، وهو ما يفسر الأهمية البالغة و المتزايدة لهذا الموضوع، و منه يمكننا حصر أهمية أسعار التحويل على عدة جوانب كالتالي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 06 - 24 مؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، العدد 85، 2006، ص7.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

● **الجانب الاقتصادي:** تساعد الشركات المرتبطة على توزيع تكاليف لكل قسم بدقة مما يسمح بتقييم أداء فروعها بشكل مستقل و يساهم في تحقيق توزيع عادل للتحفيزات و رفع كفاءة ادارة التكاليف و كذا تحسين اتخاذ القرار داخل المجموعة.

● **الجانب الجبائي(الضريبي):** تعتبر أسعار التحويل أحد أبرز الآليات في تحقيق التوزيع العادل للوعاء الضريبي بين الدول و بالمقابل تعد كونها أهم مصدر من مصادر تآكل الوعاء الضريبي للدول و تحويل الأرباح اذا تم استخدامها بطريقة غير قانونية مما يشكل تحديا كبيرا للأجهزة الرقابية و التشريعية للدول.

● **الجانب الدولي:** على الصعيد الدولي تأخذ أسعار التحويل بعدا أكثر تعقيدا لارتباطها مباشرة بتداخل الأنظمة الجبائية لكل دولة و اختلاف قواعد تحديد الوعاء بين الدول، مما يفتح المجال للمؤسسات المرتبطة في تلاعب بأسعار التحويل بهدف نقل الأرباح عبر الحدود مما أدى الى تصاعد الجهود الدولية إلى تعزيز التعاون الضريبي و وضع معايير موحدة لضبط الممارسات المشبوهة عن طريق أسعار التحويل مما يضمن تحقيق توازن للمصالح الجبائية و الاقتصادية للدول.

ختاما لما سبق نستخلص أن أسعار التحويل ليست مجرد تقنية محاسبية داخل المجموعات الاقتصادية، بل هي نقطة تماس بين حق الدول في حماية مواردها السيادية و حرية التجارة الدولية للشركات العابرة للحدود، فبقدر ما تعطي أسعار التحويل مرونة للتعاملات المالية بين المجموعات، بقدر ما تجعل للإدارة الجبائية تحديا مستمرا آليات للضبط و الرقابة لضمان شفافية المعاملات المالية الدولية بين المجموعات.

المطلب الثاني: أسس و طرق تحديد أسعار التحويل

إن تحديد أسعار التحويل لا يتم بشكل عشوائي بل يتم وفق مجموعة من الأسس و المعايير ثم يترجم الى طرق عملية تعتمد عليها الشركات المتعددة الجنسيات.

● أولا: أسس تحديد أسعار التحويل:

يمكن عرض أبرز الأسس المعتمدة في تحديد أسعار التحويل كما يلي:

1- مبدأ السعر المحايد: و يقصد به أن تكون أسعار المعاملات التجارية بين الشركات المرتبطة (أي التابعة لنفس

المجموعة) وفق الشروط نفسها التي كانت ستبرم عليها بين أطراف مستقلة في ظروف سوق متماثلة، و ذلك

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

بهدف منع تحويل الأرباح و التلاعب بها بشكل غير مشروع و بالتالي ضمان العدالة في التحصيل الضريبي بين الدول.¹

و هنا يكون دور الإدارة الضريبية في مقارنة السعر السوقي بالأسعار المطبقة بين المجموعات، و تعديله إن لزم الأمر.

2- مبدأ المقارنة: يعتبر هذا المبدأ حجر الأساس لتطبيق مبدأ "السعر المحايد"، حيث ينص هذا المبدأ على إجراء مقارنات دقيقة بين المعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة و المعاملات من نفس الصنف بين شركات مستقلة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص المعاملة مثل: طبيعة المنتج أو الخدمة، الظروف السوقية، الشروط التعاقدية بين الطرفين و ما الى ذلك.²

حيث يكمن دور الإدارة الضريبية في البحث عن معاملات تجارية ماثلة سواء محلية أو دولية، و ذلك للمقارنة و تحديد السعر.

3- مبدأ تحليل الوظائف و المخاطر (الاستقلالية): يشترط هذا المبدأ تحديد من يقوم بالإنتاج و من يمتلك الأصول و من يتحمل المخاطر ما بين الفروع و الأقسام في شركات المرتبطة، أي لكل وحدة داخل المجمع الاقتصادي محاسبة مستقلة، و ذلك بهدف توزيع الأرباح و التكاليف بشكل عادل حسب الدور الحقيقي لكل طرف.³ بحيث يجب على الإدارة الضريبية فحص العقود و العلاقات داخل الشركات المرتبطة.

4- مبدأ الشفافية و التوثيق: يلزم هذا المبدأ كل من الشركات المرتبطة بالاحتفاظ بوثائق تثبت كيفية تحديد أسعار التحويل و مدى مطابقتها مع السعر المحايد، و يتضمن ذلك ثلاث توثيقات أساسية: الملف الرئيسي (Master File)، و الملف المحلي (Local File)، و التقرير الخاص بكل دولة (CbCR).⁴، حيث يتضمن كل من: الملف الرئيسي: يقدم صورة شاملة و عامة حول الشركة متعددة الجنسيات ككل حيث يتضمن كل من الهيكل التنظيمي للمجموعة، و وصف للمعاملات التجارية الدولية لهاته الشركات (من حيث البيع-التصنيع-الشراء)،

¹ OCDE (2022), « principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Ed OCDE, janvier 2022, p31.

² OCDE(2022), p39

³ OCDE(2022),p31

⁴ OCDE(2022),p227p228

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

و كشف الأصول الغير الملموسة للمجموعة (براءات اختراع-رخص العلامات التجارية ...)، و كذا كشف الأنشطة المالية و التمويلية بين كل وحدات الشركة المتعددة الجنسيات.

الملف الثانوي: يركز بشكل محدد على فرع الشركة الموجود في بلد معين حيث يتضمن تفاصيل المعاملات المالية بين الفرع المحلي و الشركات الخارجية الأخرى المرتبطة به، و شرح الطريقة المحددة لتحديد أسعار التحويل. التقرير الخاص بكل دولة: هو جدول بيانات رقمي احصائي يخص المجموعات الضخمة (التي تتجاوز قيمة إيراداتها في العادة مبلغ 750 مليون يورو).¹

• ثانيا: طرق تحديد أسعار التحويل:

تعددت طرق تحديد أسعار التحويل و ذلك حسب طبيعة المعاملات بين الشركات المرتبطة، حيث جاءت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) بتقسيمين رئيسيين و ذلك حسب الفقرة 2.1 و 2.2 من الفصل الثاني لإرشادات منظمة OCDE حول التسعير التحويلي لشركات المتعددة الجنسيات لسنة 2022 و هما كالتالي:

❖ أولا: الطرق التقليدية القائمة على المعاملات:

و سميت بالتقليدية لأنها تعتبر من أوائل الطرق التي ظهرت، و قائمة على المعاملات و ذلك لأنها تركز على المعاملة و ذلك من حيث سعر البيع و تكلفة المنتج و هامش إعادة البيع و ليس على ربح النهائي للشركة و تتضمن 3 طرق رئيسية و هي كالتالي:

1- طريقة السعر الحر المقارن (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP): و يطلق عليها أيضا

طريقة "سعر السوق"

تعتمد هذه طريقة أساسا على سعر السوق، إذ يتحدد وفق خاصية العرض والطلب في ظل المنافسة الكاملة و تفترض هذه الطريقة حرية القسم البائع في الاختيار بين البيع الداخلي أو الخارجي بسعر السوق الجاري، مع ميله للبيع الداخلي تجنباً

¹ OCDE(2022),p231-p233

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

لتكاليف التحصيل ومتطلبات رأس المال الإضافي. وفي المقابل، يتمتع القسم المشتري بحرية الشراء من الداخل أو الخارج، مع تفضيله للمصدر الداخلي لما يوفره من استقرار في العرض وجودة أعلى للسلعة¹.

حيث يتضح لنا أن هذه طريقة تركز على مقارنة السعر المطبق بين الشركات المرتبطة مع السعر الذي يطبق بين الشركات المستقلة كما تستخدم غالبا على السلع النمطية (مثل المواد الخام)، و لتقريب الفكرة يمكن تقديم المثال الآتي: "إذا باعت الشركة الام المتواجدة بفرنسا منتج وسيط لفرعها المتواجد بالجزائر بسعر 1000 دج، بينما يباع نفس هذا المنتج الوسيط عند شركات أخرى مستقلة بسعر 1200 دج" فإن سعر التحويل لا يعكس السعر الحر.

تتميز هذه الطريقة بدقتها وكذا تعكس السعر السائد في السوق، و لكن رغم ذلك توجد صعوبة في إيجاد معاملات مماثلة للمقارنة و تتأثر باختلاف بظروف السوق.

2- طريقة سعر إعادة البيع (Resale Price Method – RPM):

تعتمد هذه الطريقة على السعر الذي يتم به إعادة بيع المنتج (الذي تم شراؤه من فرع شركة مرتبطة) إلى طرف مستقل، ويتم تحديد سعر التحويل المحايد من خلال طرح هامش ربح إجمالي مناسب من سعر إعادة البيع هذا، و هو الهامش الذي يغطي تكاليف البيع والمصاريف الإدارية ويحقق ربحاً منطقياً للموزع².

تقوم هذه الطريقة على الانطلاق من سعر إعادة بيع المنتج لطرف مستقل، ثم خصم هامش ربح مناسب للوصول إلى سعر التحويل الذي تمت به عملية البيع بين الشركات المرتبطة، كما أنها تستخدم في عمليات التوزيع، و لتقريب الفكرة يمكن تقديم المثال الآتي: "شركة فرع مقرها بالجزائر (موزع رئيسي للشركة الام مقرها بفرنسا) تقوم ببيع منتج بسعر 1200 دج لأطراف مستقلة، حيث أن هامش الربح للموزعين المستقلين يقدر بـ 20%، إذا سعر التحويل المناسب هو: 1000 دج".

تتميز هذه الطريقة كونها سهلة التطبيق نسبيا و مناسبة لأنشطة التوزيع، لكن هناك صعوبة في تحديد هامش الربح المناسب خاصة عند اختلاف ظروف المعاملات.

3- طريقة التكلفة الإضافية (المضافة) (Cost Plus-CP): و يطلق عليها أيضا بطريقة "التكلفة الكلية زائد هامش

الربح"

¹ عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص111

² OCDE(2022), p101

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر شيوعاً لتحديد أسعار التحويل، فعند عدم توفر مقاييس لأسعار السوق للمنتجات التي يتم تحويلها داخل الشركات المترابطة، فإنه يتم استعمال هاته الطريقة كأساس لتحديد أسعار التحويل.¹

تقوم طريقة التكلفة الكلية على أساس مجموع التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة معاً، بحيث يحدد سعر التحويل بما يعادل هذه التكلفة الإجمالية، وعليه فإن هامش المساهمة الذي يحققه القسم المحول لا يكون مساوياً لتكاليفه الثابتة فحسب، غير أن تطبيق هذه الطريقة يتأثر بمستوى الطلب، ففي حالة انخفاضه يقبل القسم المحول بهامش مساهمة يغطي تكاليفه الثابتة فقط، أما حين يرتفع الطلب فيتجاوز سعر السوق التكلفة الكلية، مما يدفع القسم المحول إلى تفضيل البيع للأطراف الخارجية على التحويل الداخلي، سعياً لتحقيق هامش مساهمة أوسع يمكنه من تعظيم أرباحه.²

يتضح لنا أن هذه الطريقة تعتمد على حساب التكاليف المباشرة و الغير المباشرة للمورد ثم إضافة هامش ربح مناسب لتحديد سعر التحويل، حيث تستخدم هذه طريقة غالباً في عمليات التصنيع و تقديم الخدمات بين الشركات المترابطة، و لتقريب الفكرة يمكن تقديم المثال الآتي: "إذا كانت كل من التكاليف المباشرة والغير المباشرة تقدر بـ 1000 دينار، و هامش الربح المتعارف عليه في سوق يقدر بـ 30%، فإن سعر التحويل المناسب يصبح 1300 دج".

تتميز هذه الطريقة بكونها مناسبة للأنشطة الصناعية و الخدماتية مما يساهم في مرونة العمليات بين الشركات المرتبطة ذات طابع الصناعي و الخدماتي، كما تساعد على ضمان هامش ربح معقول، لكن في المقابل يوجد صعوبة في تحديد التكاليف بدقة مما يجعل هناك إمكانية للتلاعب بعناصر التكلفة.

❖ ثانياً: الطرق المبنية على الأرباح:

و هي طرق حديثة ظهرت لتغطية نقائص الطرق التقليدية التي تصبح صعبة التطبيق من حيث أنه لا يوجد أسعار مشابهة في سوق و تعقيد المعاملات بين الشركات المرتبطة، و أهم عامل هو أنه هو تبادل الشركات للأصول الغير الملموسة التي يصعب تسعيرها بطرق التقليدية، فإن هاته الطرق تستهدف إن كان عامل الربح طبيعياً و مدى مقارنته بشركات المستقلة، و تنفرع الى طريقتين رئيسيتين هما:

¹ عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 112.

² عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، أسعار التحويل وأثرها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية دراسة على عينة من شركات الصناعات التحويلية السودانية، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في التكاليف المحاسبية و الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2014، ص 41.

1- طريقة صافي ربح هامش المعاملة (Transactional Net Margin Method – TNMM):

تقوم طريقة المعاملات بهامش الربح الصافي على تحديد هامش الربح الصافي المتحقق من صفقة مبرمة داخل المجمع، وذلك بالاستناد إلى قاعدة مرجعية ملائمة كالأعباء أو رقم الأعمال أو قيمة الأصول. وتنص هذه الطريقة على تحليل نسب الهامش الصافي كنسبة ربح الاستغلال إلى رقم الأعمال أو مردودية الأصول وغيرها من مؤشرات الربحية الصافية، بدلاً من التركيز على الأسعار مباشرة¹.

يتضح لنا أن هذه الطريقة تقوم على مقارنة هامش الربح الصافي المحقق في المعاملات بين الشركات المرتبطة بهامش الربح الذي تحققه شركات مستقلة مماثلة، حيث يتم احتساب هامش الربح الصافي للشركة المرتبطة ثم مقارنته بهوامش شركات مستقلة تمارس نفس النشاط و تعتبر الطريقة الأكثر استخداماً لمرونتها و سهولة تطبيقها مقارنة بطرق الأخرى، و لتقريب الفكرة يمكن تقديم المثال الآتي: " يحقق فرع الشركة هامش ربح صاف قدره 5% بينما تحقق الشركات المستقلة تمارس نفس النشاط هامش ربح صاف قدره 10% ، فقد يشير ذلك إلى وجود تلاعب في أسعار التحويل "

حيث تتميز هذه طريقة بكونها أكثر مرونة من الطرق التقليدية و مناسبة عند صعوبة إيجاد أسعار مقارنة مباشرة لكن من نقائصها أنها تعتمد على البيانات المالية المقارنة و قد تكون أقل دقة من الطرق التقليدية.

2- طريقة تقسيم الأرباح (Profit Split Method – PSM):

طريقة تقسيم الأرباح تعتمد على احتساب إجمالي الأرباح الناجمة عن المعاملات المبرمة بين المؤسسات المترابطة، ثم توزيع هذه الأرباح فيما بينها وفق توزيع يستند إلى معيار وظيفي يأخذ بعين الاعتبار الدور الذي تؤديه كل مؤسسة في سلسلة إنشاء القيمة².

تعتمد على توزيع الأرباح الإجمالية المحققة من المعاملات المشتركة بين الأطراف المترابطة وفق مساهمة كل طرف بحيث يلجأ إليها في المعاملات المعقدة التي يصعب فيها إيجاد مقارنات خارجية موثوقة، و لتقريب الفكرة يمكن تقديم المثال الآتي: " إذا

¹ قمان عمر و بن شهرة سعيدي، سعار التحويل إشكالية الجباية الدولية: الجزائر نموذجاً، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020، ص118.

² قمان عمر و بن شهرة سعيدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص118.

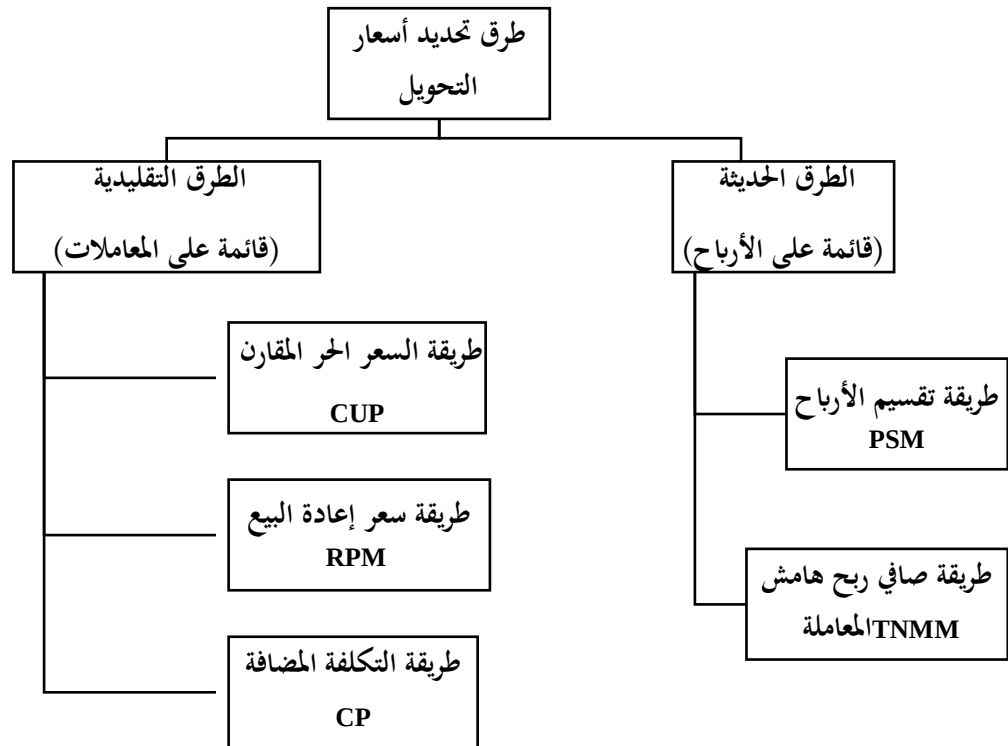
الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

حققت شركتان مرتبطتان ربحًا قدره 1 مليون دينار جزائري، وكانت مساهمة الأولى 60% والثانية 40%، يتم توزيع الأرباح وفق هذه النسب"

تعتبر هاته الطريقة مناسبة للمعاملات المعقدة و تراعي مساهمة كل طرف في تحقيق الأرباح، لكنها تحتاج الى معلومات مالية دقيقة و مفصلة لكل فرع من المجموعة الاقتصادية مما يصعب عملية تحديد أسس تقسيم الأرباح.

ولتوضيح ما سبق عرضه، يبين الشكل التالي أهم طرق تحديد أسعار التحويل و كذا معايير الاختيار:

الشكل رقم 01: طرق تحديد أسعار التحويل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إرشادات منظمة OCDE

الجدول رقم 01: معيار اختيار الطريقة

المعيار	الطرق التقليدية	الطرق الحديثة
طبيعة الصفقة	سلع/خدمات بسيطة	أول غير ملموسة (معقدة)
توفر البيانات	أسعار مقارنة متاحة	صعوبة إيجاد أسعار مقارنة
الأولية حسب منظمة OCDE	الأولى-مفضلة	ثانوية-عند الضرورة
العيوب	صعوبة إيجاد مقارنات مماثلة وتراجع فعاليتها في المعاملات المعقدة	تعتمد على الأرباح والبيانات المالية وقد تكون أقل دقة وأكثر تعقيدا في التطبيق

المصدر: من إعداد الطالب

ومن خلال عرض مختلف طرق تحديد أسعار التحويل يتبين أن اختيار الطريقة المناسبة لا يخضع لمعيار ثابت بل يتوقف على طبيعة الصفقة و مدى توفر البيانات المقارنة، غير أن تعقيد هذه طرق و صعوبة تطبيقها قد يفتح المجال لظهور عدة مخاطر جبائية سيتم تناولها في المطلب التالي.

المطلب الثالث: المخاطر الجبائية المرتبطة بأسعار التحويل

رغم أهمية أسعار التحويل في تنظيم المعاملات التجارية بين الشركات المرتبطة، إلا أنها قد تشكل وسيلة تستغلها بعض الشركات المتعددة الجنسيات لتحقيق أهداف جبائية، من خلال تحويل الأرباح والتقليل من العبء الضريبي، الأمر الذي جعلها تشكل تهديدًا للحصول الضريبي للدول و بالتالي انتهاك سيادتها، يمكن تقسيم المخاطر الجبائية على 3 فروع أساسية كالتالي:

• الفرع الأول: المخاطر الجبائية

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

تشير منظمة (OCDE) إلى أن: الخطر الجبائي الأكبر يكمن في خطر التعديل الضريبي والازدواج الضريبي، حيث ترى المنظمة أن عدم الالتزام بمبدأ السعر المحايد يؤدي إلى نقل الأرباح بشكل غير مشروع، مما يدفع الإدارات الضريبية لإعادة تقدير الأرباح و بالتالي يحدث ازدواج ضريبي.¹

تُعدّ المخاطر الجبائية أبرز المخاطر المرتبطة بأسعار التحويل، إذ توجد حين تنتهج الشركات المتعددة الجنسيات سياسات تسعير داخلية تختلف عن مبدأ السعر المحايد، مما يؤدي لاستنزاف السيولة في شكل غرامات وفروقات ضريبية، و بالتالي يترتب عنه:

- توظيف أسعار التحويل كأداة لتحويل الأرباح نحو الدول ذات الجباية المنخفضة.
- تحويل الأرباح من دولة ذات ضرائب مرتفعة إلى دولة منخفضة الضريبة مما يساهم في تآكل الوعاء الضريبي في دول المصدر و يخفض من التحصيل الجبائي لها.
- اللجوء إلى التجنب الضريبي بصورة مشروعة ظاهريا لكنها تتعارض مع روح القانون.
- ممارسة التهرب الضريبي في حالات التلاعب الصريح بالأسعار الداخلية.
- تصاعد النزاعات الضريبية بين الشركات المرتبطة والإدارة الضريبية جراء إعادة تقدير الأرباح.

• الفرع الثاني: المخاطر القانونية (التوثيق و الامتثال)

تؤكد المنظمة على أهمية وثائق الثبوتية حيث تعتبر أن عدم توفير الملف المحلي (Local File) و الملف الرئيسي (Master File) يضع الشركة المرتبطة في حالة عدم امتثال قانوني، مما يعرضها لعقوبات إدارية قاسية حتى لو لم يثبت وجود تهرب ضريبي²، أي أنه تبرز مخاطر التوثيق والامتثال حين لا تقوم الشركات المتعددة الجنسيات باستيفاء متطلبات الإفصاح المفروضة دوليا، مما يضعف قدرة الإدارة الضريبية على ممارسة رقابتها الجبائية والتحقق من مدى احترام مبدأ السعر المحايد، و يترتب عن ذلك :

- غياب التوثيق يتيح إخفاء عمليات تحويل الأرباح بين الفروع دون رقابة فعلية.

¹ OCDE(2022),p30
² OCDE(2022),p227

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

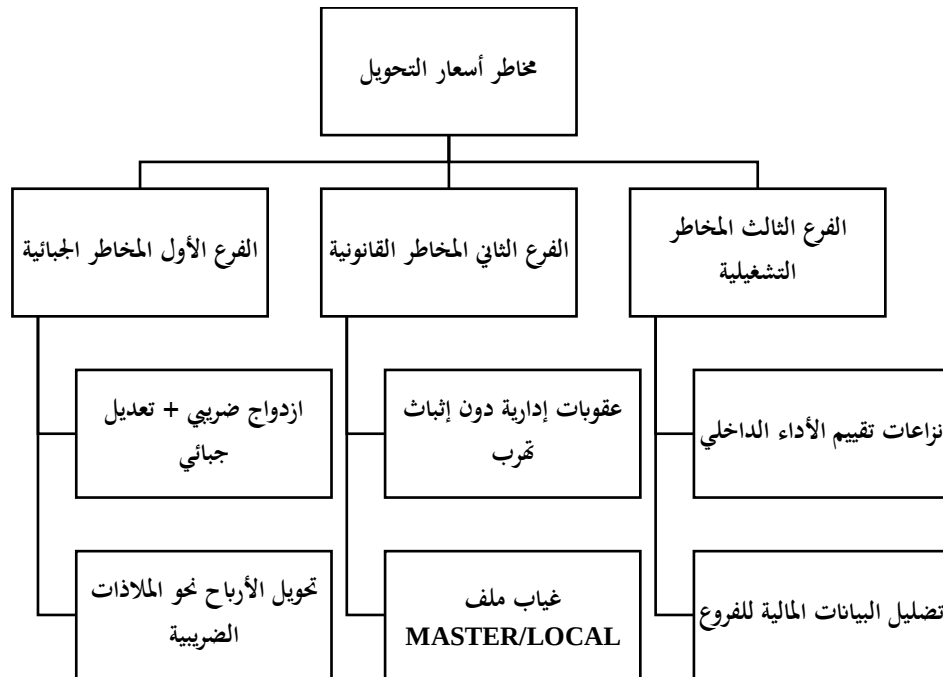
- نقص ملفات الإفصاح يعمق تآكل الوعاء الضريبي ويصعب كشفه.
- تصاعد النزاعات الضريبية الناجمة عن عدم قدرة الإدارة الضريبية على التحقق من صحة الأسعار المعتمدة.
- تعرّض المجموعة لعقوبات مستقلة حتى في غياب أي تهرب ضريبي مثبت.
- غياب الشفافية يساهم في تعقد المعاملات الدولية بحيث يصعب حصول الإدارة الجبائية على المعلومات الكافية.

• الفرع الثالث: المخاطر التشغيلية (الاقتصادية)

تلمح منظمة (OCDE) إلى أن أسعار التحويل تؤثر على نظام الحوافز وتقييم الأداء داخل المجموعات فالسعر غير العادل قد يؤدي إلى تضليل في البيانات المالية للفروع، مما يسبب نزاعات داخلية حول توزيع الموارد وتقييم كفاءة المديرين¹، أي أن المخاطر التشغيلية تتجلى في الصعوبات الداخلية التي تواجهها الشركات المرتبطة المتعددة الجنسيات في ضبط أسعار معاملاتها الداخلية وفق مبدأ السعر المحايد سيؤدي لخلق اختلالات هيكلية تؤثر على أدائها المالي و الاقتصادي ككل، يترتب عن هذا الخطر ما يلي:

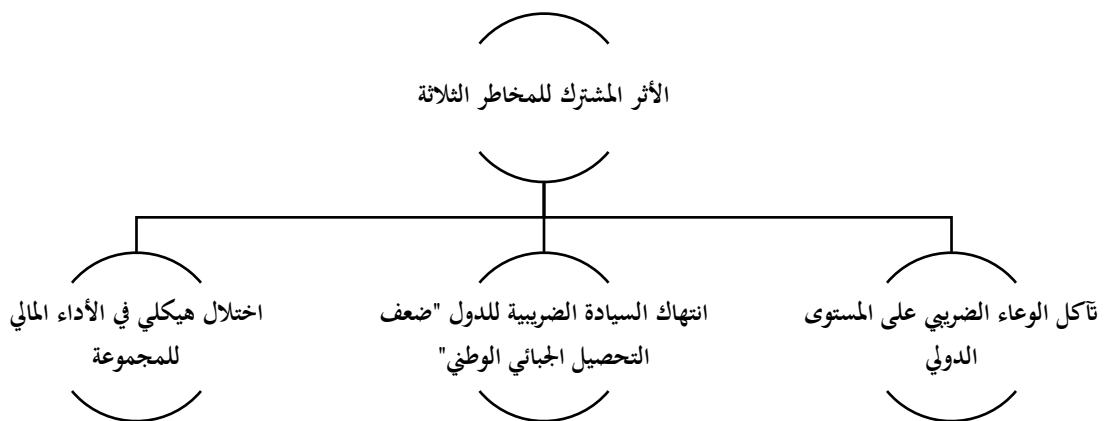
- صعوبة التسعير المحايد للخدمات الداخلية تفتح ثغرات لتحويل الأرباح غير المبرر.
- التسعير غير الملائم يساهم في تآكل الوعاء الضريبي بصورة غير مقصودة أحيانا.
- تضارب مصالح الفروع يدفع نحو التجنب الضريبي الضمني دون قرار مركزي واضح.
- ضعف الانسجام الداخلي ينقص من كفاءة الشركات المرتبطة المتعددة الجنسيات و يعرضها لنزاعات الضريبية مع الادارات الضريبية في أكثر من دولة.

الشكل 02: مخاطر أسعار لتحويل



المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم 03: الأثر المشترك للمخاطر الثلاثة



المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

تكشف المخاطر الثلاثة أن أسعار التحويل ليست مجرد أداة محاسبية داخلية، بل باتت محورا حساسا تتقاطع عنده مصالح الشركات المتعددة الجنسيات و الإدارة الضريبية، و ذلك في ظل تنامي ظواهر التهرب الضريبي وتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح على المستوى الدولي، وهو ما دفع التشريعات الوطنية و المجتمع الدولي إلى بناء منظومة تنظيمية متكاملة لضبط المعاملات الخاصة بتحويل الأرباح عن طريق أسعار التحويل، و هو ما سنفصل فيه في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: الإطار القانوني الوطني والدولي لأسعار التحويل

يعتبر تنظيم أسعار التحويل من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة الجبائية المعاصرة، خاصة في ظل تنامي نشاط الشركات المرتبطة متعددة الجنسيات وتعدد معاملاتها العابرة للحدود، وقد أدى ذلك إلى تدخل المشرعين على المستويين الوطني والدولي لوضع أسس قانونية وآليات تنظيمية تهدف إلى الحد من ممارسات التلاعب بالأرباح وحماية الوعاء الضريبي للدول.

وفي هذا السياق يتناول هذا المبحث الإطار القانوني و التنظيمي لأسعار التحويل من خلال دراسة التشريعات الجبائية الوطنية باعتبارها الأساس الداخلي للتنظيم والرقابة، إلى جانب الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تسهم في تنسيق السياسات الضريبية بين الدول وتفادي الازدواج الضريبي، وصولا إلى المعايير والتوجيهات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) باعتبارها المرجع الدولي الأكثر اعتمادا في هذا المجال.

يهدف هذا العرض إلى إبراز مدى تكامل هذه الآليات القانونية الدولية والوطنية في ضبط أسعار التحويل وتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المعاملات الدولية.

المطلب الأول: التشريع الجبائي الجزائري المنظم لأسعار التحويل

شهدت الجزائر خلال العقود الأخيرة تحولات اقتصادية متسارعة تميزت بالانتقال نحو اقتصاد السوق و الانفتاح على الاستثمارات الأجنبية مما أدى إلى دخول مكثف للشركات متعددة الجنسيات إلى السوق الوطنية، مما أسفر هذا الانفتاح عن تشعب المعاملات التجارية والمالية و تعاظم حجم العمليات المتبادلة بين الفروع و الشركات الأم داخل المجموعات الواحدة.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

حيث سعت المنظومة القانونية الوطنية الى الموازنة بين تشجيع الاستثمارات الأجنبية و حماية الوعاء الضريبي من التآكل نتيجة الممارسات التجنبية للمؤسسات متعددة الجنسيات و تعود بؤادر الأولى للمنظومة التشريعية الضابطة لهذا المجال إلى فجر الاستقلال عبر التدابير القانونية المعتمدة منذ سنة 1963 و الذي كان يتبنى نصوص موروثه عن التشريع الفرنسي المتعلق بمراقبة الأرباح المحولة إلى الخارج، لتتوج هذه الجهود لاحقا بإرساء إطار قانوني صريح ومتكامل ينظم أسعار التحويل بدءا من قانون المالية لسنة 2007، و الذي عرف سلسلة من التعديلات الجوهرية المتواصلة الرامية إلى سد الثغرات الجبائية و حماية الوعاء الضريبي الوطني المستلهمة من مبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE).

وعليه سنتناول في هذا المطلب النصوص القانونية الأساسية التي ترسي مبادئ التسعير وفق شروط السوق والالتزامات التصريحية و الوثائقية المفروضة على المؤسسات الخاضعة لهذه الضوابط، و كذا الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية في تصحيح الأرباح المحولة و إعادة إدماجها مع ما يترتب على ذلك من عقوبات جبائية رادعة في حال مخالفة هذه الاحكام.

- **أولا: النصوص القانونية الأساسية (النطور و التأسيس):** جاء التشريع الجبائي الجزائري بجملة من المواد و القوانين التي أعطت صورة أولية توضح التسعير التحويلي بين المجموعات، و يمكن طرح أبرزها كآآتي:

- **المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:** جاءت المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2007 و التي تم تحديثها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 لتوضح الآليات التي يمكن استغلالها لتوزيع الأرباح و توسيع المفاهيم و كذا وضع المادة 141 مكرر 01، لتمنح للإدارة الجبائية سلطة إعادة إدراج الأرباح المحولة للخارج ضمن الوعاء الضريبي للمؤسسة المستغلة في الجزائر، وذلك في حالة وجود علاقة تبعية (مباشرة أو غير مباشرة) تربطها بمؤسسات تقيم خارج الجزائر، وأدت هذه العلاقة إلى صياغة شروط تجارية أو مالية تخالف تلك التي كان من الممكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة¹، تعتبر هذه المادة هي حجر الأساس في تشريع الجبائي الجزائري حيث يلاحظ أن المشرع الجزائري من خلال هذه المادة قد تبنى المعايير الدولية المعمول بها لاسيما معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث ركز على نقطتين جوهريتين لضبط أسعار التحويل:

- **معيار التبعية:** سواء كانت قانونية (المشاركة في رأس المال) أو فعلية (السيطرة على الإدارة والمراقبة).

¹ فهامة بن عبد القادر سارة و أد/بلحسل منزلة ليلي، التدابير المستحدثة لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري، مجلة القانون المجتمع و

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

- **معيار السعر المحايد:** حيث اعتبر أي انحراف عن الشروط التنافسية الطبيعية بين أطراف من نفس المجموعة بمثابة تحويل مشبوه للأرباح يستوجب التصحيح الجبائي.

- **المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية:** حسب نص قانون المالية لسنة 2012 و الذي قام بإتمام و استحداث المادة 20 مكرر 01 على مستوى المادة 33: "خول المشرع لأعوان الإدارة الجبائية -أثناء عملية التحقيق في المحاسبة- حق طلب معلومات وتوضيحات تتعلق بالمعاملات الدولية للمؤسسة، لاسيما ما يتعلق بطبيعة العلاقات التي تربطها بمؤسسات خارج الجزائر، وطريقة تحديد أسعار العمليات مع إلزامية الرد ضمن الآجال القانونية المحددة (نفس آجال المادة 19) تحت طائلة إجراء تصحيحات جبائية"¹. يتضح لنا من خلال نص المادة 20 مكرر 01 أن هذا القانون بمثابة الذراع الإجرائية التي تمكن الادارة الضريبية من اختراق عائق السرية في المعاملات الدولية بين الشركات المرتبطة، فهي لا تكتفي بالرقابة الشكلية و فقط بل تمنح صلاحية الاستقصاء العابر للحدود و ذلك من خلال الزام المكلفين(الشركات المرتبطة) بتقديم كشف تفصيلي عن علاقاتهم الداخلية بين الفروع، و هذا ما جعل التشريع القانوني يتماشى مع مبدأ المنافسة الحرة (Arm's Length Principle) الخاص بمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

و لم يقتصر المشرع الجزائري على مجرد وضع أساس قانوني لأسعار التحويل بل امتد لفرض التزامات تصريحية و توثيقية على المؤسسات المرتبطة و هو ما سنتطرق له في الفرع الثاني.

- **ثانيا: الالتزامات التصريحية و الوثائقية (الجانب الاجرائي):** أحاط المشرع الجزائري معاملات الشركات المرتبطة عن طريق التسعير التحويلي بجملة من الالتزامات التصريحية و التوثيقية و يمكن تفصيلها كالاتي:

- **المادة 169 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:**

الفقرة الاولى "يجب على المؤسسات المستقرة بالجزائر أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية الوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل المعمول بها مع شركات المرتبطة المقيمة و الغير المقيمة في الجزائر" و يوضح في الفقرة الثانية نوع المعلومات

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 11 16- مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2011 يتضمن قانون المالية سنة 2012، العدد

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

المقدمة في الوثائق¹ معلومات خاصة عن شركة الخاضعة للتحقيق يتم تحديدها من طرف الوزير المكلف" و المقصود بها الملف المركزي و المحلي للشركة المرتبطة"

حيث يلزم نص المادة المؤسسات المرتبطة بتقديم جميع الوثائق المبررة لأسعار التحويل (بما في ذلك الملف المركزي والمحلي) و وضعها تحت تصرف الإدارة الضريبية عند طلبها.

- المادة 151 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

تنص المادة على أن المؤسسات التابعة و المرتبطة سواء المقيمة في الجزائر أو غير المقيمة يجب عليها تقديم تصريح سنوي لأسعار التحويل و ذلك قبل 30 سبتمبر كحد أقصى بالإضافة الى التصريح السنوي للنتائج و الكشف المرفقة، و هذا يخص الشركات المرتبطة التي تمتلك مؤسسة ما و شخص من راس مالها الاجتماعي 50% أو يملك 40% حقوق تصويت و التي يفوق رقم اعمالها أو أصولها الاجمالية 1 مليار دينار.²، حيث قام المشرع الجزائري بفرض وثائق الزامية للشركات المرتبطة ككل و ذلك سعيا لتسهيل التدقيق في المعاملات المعقدة بين الشركات المرتبطة و كذا إعطاء صورة دقيقة لمعاملات الشركات المرتبطة و الحد من تحويل الأرباح عن طريق التسعير التحويلي.

- **المادتان 8 و 44 من قانون المالية 2017:** حيث نصت المادتان على تقديم وثائق تخص المحاسبة التحليلية بين الفروع ان كان بطلب من الإدارة الضريبية، بحيث أن المحاسبة التحليلية توضح رؤية المؤسسة و كذا تكاليفها و طرق تحديدها للنتائج و أسعار البيع و يتم حساب المردودية و حصة كل منتج من العملية الإنتاجية بين الشركات المرتبطة³. بحيث أن المحاسبة التحليلية تعتبر ركيزة أساسية للمؤسسات المرتبطة لتحليل التكاليف و توزيعها و تحديد مردودية كل جزء من المؤسسة و بالتالي الوثائق الخاصة بالمحاسبة التحليلية توضح للإدارة الضريبية بدقة حقيقة المعاملات بين الشركات المرتبطة.

و لضمان فاعلية هذه النصوص و الالتزامات لم يغفل التشريع الجزائري عن وضع ترسانة من العقوبات و الإجراءات الردعية في حال الاخلال بما سبق.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة جانفي 2025، ص62

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نشرة جانفي 2025، ص48

³ قمان عمر و بن شهرة سعيدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص124

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

- **صلاحيات الإدارة الجبائية (التدابير الردعية):** سن المشرع الجزائري قوانين ردعية للمحاولات المشبوهة لتحويل الأرباح من طرف الشركات المرتبطة، يمكن ذكر أبرزها كالاتي:
 - **المادة 192 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:** و ذلك حسب قانون المالية سنة 2021 على مستوى المادة 21 "نصت المادة على فرض غرامة جبائية تقدر بـ 25% تحسب على النتيجة الجبائية المصرح بها دون ان تتعدى هذه الغرامة مبلغ 1.000.000 دج تطبق على المكلفين الذين لم يقدموا الكشف التلخيصي السنوي إلكترونيا (بما في ذلك الشركات المرتبطة حسب المادتين 18 و 136 من نفس القانون"¹ ، و تكون هذه الغرامة في حالة عدم اثبات توثيق الملف المركزي و المحلي للشركة المرتبطة.
 - **المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** متى أثبتت الإدارة الضريبية تحويل غير مباشرة للأرباح عن طريق تشويه أسعار المعاملات الداخلية بين الشركات المرتبطة، يحق لها إعادة ادماج الفارق بين السعر المطبق و السعر الذي كان سيطبق بين أطراف مستقلة في نتيجة الصافية الخاضعة لضريبة أرباح الشركات.
 - **نصت المادة 10 من قانون المالية لسنة 2017 و الذي عدل المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،** حيث تفرض غرامة مالية تقدر بـ 2.000.000 دج، و ذلك في حال عدم تقديم الوثائق المبررة لأسعار التحويل بين الشركات المرتبطة²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 20-16 مؤرخ في الموافق 31 ديسمبر، العدد 83، 2020، ص 11

² قمان عمر و بن شهرة سعيدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص 125

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

الشكل رقم 04: سلم زمني للتشريع الجزائري

1963	○ البداية التشريعية-1963 ■ موروث عن التشريع الفرنسي "مراقبة الأرباح المحولة للخارج"
2007	○ حجر الأساس-2007 ■ المادة 141 مكرر "أول إطار صريح لأسعار التحويل"
2010	○ التوسيع و التدقيق-2010 ■ قانون المالية التكميلي "إضافة المادة 141 مكرر 01"
2012	○ الرقابة الإجرائية-2012 ■ المادة 20 مكرر 01 "صلاحية الاستقصاء عبر الحدود"
2017	○ التوثيق و العقوبات-2017 ■ المادتان 8 و 44 "إلزام المحاسبة تحليلية"
2021	○ التصريح الالكتروني-2021 ■ المادة 192 مكرر "غرامة 25%"
2024	○ الانضمام متعدد الأطراف-2024 ■ على المستوى الدولي انسجام مع اتفاقية MLI

المصدر: من إعداد الطالب

تمثل هذه الإجراءات الجزاءات الذراع الردعية للمنظومة الجبائية الوطنية، فبدون وجود عقوبات مالية رادعة تبقى الالتزامات التوثيقية حبرا على ورق.

المطلب الثاني: دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط أسعار التحويل

يتضح مما سبق أن التشريع الوطني الجزائري أرسى منظومة متكاملة لضبط أسعار التحويل و الحد من ممارسات تحويل الأرباح، غير أن الطبيعة الدولية لعمليات أسعار التحويل و تشعب المعاملات الاقتصادية العابرة للحدود بين الشركات المرتبطة جعلت من التشريع الوطني وحده غير كاف لمواجهة مختلف أساليب التهرب الضريبي الدولي، الأمر الذي استدعى تعزيز التعاون الجبائي بين الدول من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية والمعايير الدولية لمنظمة التعاون والتنمية

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

الاقتصادية (OCDE) ، و عليه سيتم في هذا المطلب التطرق إلى دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط أسعار التحويل من خلال إبراز مساهمتها في مكافحة الازدواج الضريبي وتعزيز تبادل المعلومات والتنسيق بين الإدارات الجبائية وكذا تنظيم المعاملات بين الشركات المرتبطة.

• أولاً: دور الاتفاقيات الجبائية في تكريس مبدأ السعر المحايد

أدت ممارسات تحويل الأرباح عن طريق أسعار التحويل الى سعي الدول نحو تعزيز التعاون الجبائي الدولي من خلال إبرام اتفاقيات جبائية تهدف إلى الحد من التهرب الضريبي وقد استندت أغلب هذه الاتفاقيات إلى نموذج اتفاقية ، خاصة المادة 9 المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة و التي كرست مبدأ السعر المحايد (Arm's Length Principle)، حيث توضح هذه المادة أنه متى ما حدثت معاملات بين شركات مرتبطة بشروط غير تلك التي كانت ستطبق بين مؤسستين مستقلتين، فإن أي ربح كان سيتحقق لولا تلك شروط يدرج في أرباح المؤسسة المعنية و تفرض عليه ضريبة.¹

بحيث حولت العديد من الاتفاقيات هذا المبدأ ضمن الاتفاقيات الجبائية، يمكن ذكر أبرز واهم الاتفاقيات التي عرجت على هذا المبدأ، و هي:

- لاتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا (و التي دخلت حيز التنفيذ سنة 2002)
- الاتفاقية الجبائية بين الجزائر والإمارات العربية المتحدة(و التي دخلت حيز التنفيذ سنة 2003)
- الاتفاقية الجبائية بين الجزائر وإيطاليا(خاصة التحديثات الخاصة بسنة جويلية 2025)

• ثانياً: دور الاتفاقيات الجبائية في معالجة الازدواج الضريبي و تسوية النزاعات:

لا يقتصر دور الاتفاقيات الجبائية الدولية على تكريس مبدأ السعر المحايد، بل يمتد ليشمل معالجة الإشكاليات الناجمة عن تطبيقه، و لا سيما ظاهرة الازدواج الضريبي التي تنشأ حين تعيد دولة ما تقييم أسعار التحويل المعتمدة من طرف مؤسسة مقيمة لديها، فتحملها أعباء ضريبية إضافية على أرباح سبق إخضاعها للضريبة في دولة أخرى.

أبرزت إجراءات التسوية الودية المنصوص عليها في اتفاقية آلية MAP(Mutual Agreement Procedure) حيث تعتبر الأداة الإجرائية الأنسب لتسوية النزاعات التي تحدث بين الدول الفارضة للضريبة، حيث تتيح هاته الاتفاقية للمكلف المتضرر من الازدواج الضريبي التقدم للإدارة الجبائية في دولة اقامته و رفع حالة طلب، التي تتولى بدورها التفاوض مع نظيرتها في الدولة

¹ OCDE(2022), p29p30

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

الأخرى للتوصل لحل مشترك يفصل في مشكلة الازدواج الضريبي و يعيد التوازن الى الوعاء الضريبي للدولتين.¹ و قد تطرقت الجزائر لعديد من الاتفاقيات التي تحت على هذا المبدأ نذكر منها:

- الاتفاقية الجبائية بين الجزائر واليابان (سنة 2023).
- الاتفاقية الجبائية بين الجزائر والدنمارك (سنة 2021).
- الاتفاقية متعددة الأطراف (MLI) للجزائر (سنة 2024).

● ثالثا: دور الاتفاقيات الجبائية في تبادل المعلومات كضمانة لضبط أسعار التحويل:

لا تكتمل فعالية الاتفاقيات الجبائية في ضبط أسعار التحويل دون توافر منظومة فعالة لتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية، إذ إن الكشف عن التلاعب في أسعار التحويل يستلزم في الغالب الاطلاع على بيانات مالية ومحاسبية دقيقة لكل فروع الشركات المرتبطة المتعددة الجنسيات، وهو ما لا يتسنى للإدارة الجبائية الوطنية تحقيقه بمعزل عن التعاون الدولي، وقد تعزز التعاون الدولي في مجال أسعار التحويل بصورة أكبر مع مشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS)، خاصة الإجراء 13 (Action 13)، الذي ركز على تعزيز الشفافية وتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية من خلال التقارير القطرية (Country-by-Country Reporting)

المطلب الثالث: المعايير الدولية المنضمة لأسعار التحويل (توجيهات OCDE) :

أصبحت أسعار التحويل من أهم القضايا الضريبية على المستوى الدولي، خاصة مع توسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات وتزايد المعاملات بين الشركات المرتبطة، و لضبط هذه العمليات وتفادي التهرب الضريبي وضعت منظمة (OCDE) مجموعة من التوجيهات و المعايير الدولية التي تعتبر المرجع الأساسي في مجال التسعير التحويلي بين شركات المرتبطة والتي تعتمد عليها أغلب التشريعات الوطنية و الاتفاقيات الجبائية الدولية بما في ذلك المشرع الجزائري، و تهدف هذه التوجيهات إلى تحقيق العدالة الضريبية ومنع تحويل الأرباح بشكل مصطنع بين الدول.

● أولا: الاطار العام لتوجيهات منظمة (OCDE):

¹ OCDE (2017), « Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (Version complète) », Ed OCDE, Novembre 2017, p. C(25)-1 - C(25)

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

تقدم منظمة OCDE مجموعة من التوجيهات الدولية التي تعد مرجعا أساسيا في مجال أسعار التحويل، و تهدف إلى تحقيق الانسجام بين التشريعات الجبائية للدول المختلفة، و تقوم هذه التوجيهات على مبدأ أساسي يتمثل في ضمان أن تتم المعاملات الاقتصادية بين المؤسسات المرتبطة وفق شروط تعادل تلك المطبقة بين أطراف مستقلة بما يضمن عدالة توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة بين الدول.

• ثانيا: آليات التوثيق و الشفافية:

أدخلت توجيهات منظمة OCDE نظاما متقدما للتوثيق الجبائي يهدف إلى تعزيز الشفافية وضمان فعالية الرقابة الضريبية، ويتمثل أساسا في:

- الملف الرئيسي (Master File)
- الملف المحلي (Local File)
- التقرير حسب كل دولة (Country-by-Country Reporting)

وتسمح هذه الآليات للإدارات الجبائية بالحصول على صورة شاملة حول نشاط المجموعة متعددة الجنسيات وتوزيع أرباحها عالميا مما يسهل عملية المراقبة والتقييم. (قد سبق و تطرقنا لمفهوم هاته الوثائق في المبحث الأول)

• ثالثا: مشروع BEPS و دوره في تعزيز الرقابة:

يُعتبر مشروع BEPS من أهم الإصلاحات الحديثة التي أطلقتها منظمة OCDE لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح من الدول ذات الضرائب المرتفعة الى الملاذات الضريبية (دول ذات ضرائب معدومة أو منخفضة و تعتمد اداراتها الجبائية على شفافية و تبادل المعلومات)، و يهدف هذا المشروع إلى سد الثغرات القانونية التي تستغلها بعض الشركات متعددة الجنسيات، من خلال تعزيز التعاون الدولي وتبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية بالإضافة إلى فرض التزامات أكبر في مجال الشفافية والتوثيق (نجد ذلك في الفصل الخامس من توجيهات منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2022 الذي دمج مخرجات ما كان يسمى سابقا بمشروع BEPS ACTION13 "ذلك سنة 2015" في الفصل الخامس).

• رابعا: طرق التسعير المعتمدة دوليا:

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

حددت توجيهات منظمة (OCDE) طريق رئيسية لسعر التحويل العادل و فسمتها لصنفين طرق تقليدية و طرق تقسيم الأرباح و التي تطرقنا لها سالفًا في المبحث الأول، و تعطى الأولوية للطرق التقليدية غير أن المكلف يختار الطريقة الأكثر ملاءمة لطبيعة المعاملة و توفر البيانات المقارنة (و ذلك في الفصل الثاني من توجيهات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن أسعار التحويل 2022)

• خامسا: فعالية التوجيهات و حدود تطبيقها:

رغم الأهمية الكبيرة لتوجيهات OCDE في تنظيم أسعار التحويل، إلا أن تطبيقها يواجه بعض التحديات خاصة في الدول النامية حيث تتطلب هذه المعايير قدرات تقنية وإدارية متقدمة كما أن تعقيد بعض الآليات يجعل تنفيذها الكامل محل صعوبة في الواقع العملي، رغم مساهمتها الكبيرة في تحسين الرقابة الجبائية على المستوى الدولي بالإضافة أنها غير ملزمة قانونا بذاتها إلى أنها تكتسب سلطة إلزامية غير مباشرة من خلال:

- إدراجها في الاتفاقيات الثنائية ما بين الدول
- إحالة التشريعات الوطنية لها كما هو الحال في المادة 141 مكرر من قانون ضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و في عدة مواد أخرى.
- تبني الإدارات الضريبية لها كمرجعية أساسية في عمليات التدقيق على المعاملات بين شركت المرتبطة المتعددة الجنسيات و كذا الطعون الضريبية.

و بالتالي يتضح لنا أن توجيهات منظمة OCDE تمثل منظومة معيارية متكاملة أسهمت في تقري الأنظمة الضريبية لبعضها البعض، و أرسيت العديد من الأسس الموضوعية لتقييم أسعار التحويل، غير أن فاعليتها تظل رهينة بمدى استيعاب التشريعات الوطنية لها و كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيقها.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية

و في ختام عرض الإطار القانوني والتنظيمي لأسعار التحويل، سيتم في هذا المبحث عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، قصد الاستفادة منها في تحليل الإشكالية محل الدراسة:

➤ الدراسة الأولى:

تُعد دراسة الباحث "قندوز بن توتة" الموسومة بـ "التدابير المعتمدة للحد من فرص التحايل الضريبي المستخدم في سياسة أسعار تحويل الأرباح المطبقة في الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر"، والمنشورة في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 03 لسنة 2020، من الدراسات التي تناولت إشكالية التحايل الضريبي من خلال آليات أسعار التحويل داخل الشركات متعددة الجنسيات. وقد هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مختلف الطرق الاحتيالية التي تعتمد عليها هذه الشركات لتفادي دفع الضرائب، وذلك عبر استغلال الثغرات القانونية الموجودة في الأنظمة الضريبية.

وقد اعتمدت الدراسة على معالجة تحليلية ضمنية دون التصريح الصريح بالمنهج المستخدم، من خلال دراسة سلوك الشركات متعددة الجنسيات في توظيف أسعار التحويل كأداة للتهرب الضريبي، خاصة في سياق المعاملات الدولية التي تشمل دولاً ذات أنظمة ضريبية منخفضة أو معدومة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها أن الشركات متعددة الجنسيات تستغل التعارض القائم بين التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الدولية من أجل ممارسة التحايل الضريبي، كما تبين أن التسعير التحويلي يُستخدم بشكل استراتيجي للتهرب من الأنظمة الجبائية عبر إدخال دول ذات ضرائب منخفضة أو شبه معدومة ضمن معاملاتها الدولية.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في فهم مختلف الآليات والممارسات التي تعتمد عليها الشركات متعددة الجنسيات في التحايل الضريبي عبر أسعار التحويل، إضافة إلى إبراز أهم الثغرات القانونية التي يتم استغلالها، وكيفية نشأتها داخل الأنظمة الجبائية الدولية والوطنية.

➤ الدراسة الثانية:

تُعد دراسة الباحثة "عيس سهيلة" الموسومة بـ "أسعار التحويل من منظور القانون الجبائي الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية"، والمنشورة في مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 07، العدد 01 لسنة 2021، من الدراسات التي تناولت موضوع أسعار التحويل في إطار الجباية الدولية من خلال مقارنة قانونية تجمع بين التشريع الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي الدولي الذي تلجأ إليه الشركات متعددة الجنسيات عبر استعمال

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

أسعار التحويل، بالإضافة إلى إبراز أهم الحلول التي تقترحها الاتفاقيات الجبائية الدولية والقوانين الجبائية الجزائرية لمكافحة التحويل غير المباشر للأرباح.

واعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية الوطنية والدولية ذات الصلة بأسعار التحويل، ودراسة مدى فعاليتها في الحد من الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات.. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها التأكيد على ضرورة تعزيز التعاون بين الإدارات الجبائية للدول لمكافحة التهرب الضريبي، إضافة إلى إبراز التهديدات الكبيرة التي يشكلها التحايل الضريبي عبر أسعار التحويل على ميزانيات الدول، وكذا التأكيد على الحاجة إلى التطبيق الفعلي والفعال للقوانين والسياسات الجبائية المقترحة للحد من ظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح..

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في إبراز النقائص والصعوبات التي تواجه التشريعات الوطنية والاتفاقيات الدولية من حيث التطبيق الفعلي، إضافة إلى فهم آليات التحويل غير المباشر للأرباح ودورها في التهرب الضريبي، وكذا تحديد أهم التهديدات التي تمس الموارد الجبائية للدول في ظل انتشار ظاهرة التلاعب بأسعار التحويل.

➤ الدراسة الثالثة:

تعد دراسة الباحثين "بن عياد طه عبد الكريم" و"بلغماري سيد أحمد" الموسومة بـ "دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي - دراسة حالة سويسرا، لوكسمبورغ، بنما وهونكونغ"، من الدراسات التي تناولت موضوع أسعار التحويل وعلاقتها بالتهرب الجبائي الدولي، وذلك في إطار مذكرة ماستر بجامعة "عين تموشنت - بلحاج بوشعيب" خلال السنة الجامعية 2021/2020. وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه أسعار التحويل كآلية من آليات التهرب الجبائي الدولي، إضافة إلى التعريف بمفهوم أسعار التحويل من الناحيتين القانونية والاقتصادية.

واعتمد الباحثان في دراستهما على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل مختلف الجوانب المرتبطة بأسعار التحويل، مع التركيز على كيفية استغلالها من قبل الشركات متعددة الجنسيات في تحويل الأرباح وتخفيض الأعباء الضريبية، خاصة في الدول التي تعد ملاذات ضريبية..

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها أن أسعار التحويل تُعتبر أداة فعالة للتحكم وقياس الأداء بين فروع الشركات والشركات المرتبطة داخل الشركات متعددة الجنسيات، كما يمكن استخدامها كوسيلة لتخفيض العبء الضريبي، مما يؤدي إلى التهرب الجبائي. كما أبرزت الدراسة قيام الجزائر بعدة تشريعات وإجراءات تهدف إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق أسعار التحويل إضافة إلى ذلك، بينت الدراسة وجود تباين بين الرؤية الاقتصادية التي تعتبر أسعار التحويل أداة لزيادة الأرباح وتخفيف العبء الضريبي، والرؤية القانونية التي تنظر إليها كوسيلة لإهدار الموارد الجبائية للدولة، وتسعى إلى فرض الرقابة والتحكم فيها.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في بناء الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل، بالإضافة إلى تكوين نظرة شاملة حول موقف المشرع الجزائري من التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل، مما يساعد على فهم الآليات القانونية والتنظيمية المعتمدة لمواجهة هذه الظاهرة.

➤ الدراسة الرابعة:

تُعد دراسة الباحث "نفوسي محمد زكرياء" الموسومة بـ "دراسة وتحليل الاتفاقيات الجبائية الدولية مع الإشارة للجزائر" (2021)، من الدراسات التي تناولت الإطار النظري والتطبيقي للاتفاقيات الجبائية الدولية. حيث هدفت إلى إبراز أهم الآليات والإجراءات التي تعتمد عليها هذه الاتفاقيات في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي، إضافة إلى تسليط الضوء على مختلف الإشكالات الضريبية الدولية والأسس التي تقوم عليها هذه الاتفاقيات.

وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال عرض وتحليل النماذج الدولية للاتفاقيات الجبائية، خاصة تلك المقترحة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة، مع إبراز أوجه الاختلاف بينهما، لا سيما فيما يتعلق بتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها التأكيد على الدور المحوري للاتفاقيات الجبائية في معالجة الإشكالات الضريبية الدولية، خاصة ما يتعلق بازدواجية فرض الضريبة، كما بيّنت تعدد الآليات المعتمدة لحل النزاعات الجبائية ذات الطابع الدولي.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في بناء الإطار المفاهيمي للاتفاقيات الجبائية الدولية، بالإضافة إلى التعرف على بعض الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر، مما يساعد في فهم البيئة القانونية التي تنظم أسعار التحويل في السياق الدولي.

➤ الدراسة الخامسة:

تعد دراسة الباحثين "قمان عمر" و"بن شهرة سعيدي" الموسومة بـ "أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية: الجزائر نموذجاً"، والمنشورة في مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 9، العدد 2 لسنة 2022، من الدراسات التي تناولت إشكالية أسعار التحويل في إطار الجباية الدولية مع التركيز على الحالة الجزائرية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمهية القانونية والاقتصادية لأسعار التحويل، إضافة إلى تبيان أهم التشريعات والإجراءات المتخذة لضبط هذه الأسعار وتعزيز الرقابة عليها.

واعتمد الباحثان في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال عرض وتحليل مختلف المفاهيم المرتبطة بأسعار التحويل، وكذا دراسة الإطار التشريعي الذي اعتمده المشرع الجزائري لضبط هذه الممارسات والحد من انعكاساتها الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها إبراز أهم التشريعات الضريبية التي سنّها المشرع الجزائري للتحكم في أسعار التحويل، إضافة إلى التطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بها من الناحية الجبائية، بما يعكس تعقيد هذه الإشكالية في سياق الجباية الدولية.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقديم مفاهيم معمقة حول أسعار التحويل من البعدين الجبائي والاقتصادي، وكذا الإحاطة بالإشكالات الجبائية المرتبطة بها على المستوى الدولي، مما يساعد على فهم أوسع للإطار النظري والتطبيقي لهذه الظاهرة

➤ الدراسة السادسة:

تعد دراسة الباحثين "فهامة بن عبد القادر سارة" و"أد/بلحسل منزلة ليلي" الموسومة بـ "التدابير المستحدثة لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري"، والمنشورة في مجلة القانون، المجتمع والسلطة، المجلد 12، العدد 2 لسنة 2023، من الدراسات التي تناولت موضوع التدابير القانونية والجبائية المعتمدة في الجزائر لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل. وقد هدفت

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

هذه الدراسة إلى التعريف بمختلف التشريعات الجبائية الجزائرية التي تهدف إلى الحد من التلاعب بأسعار التحويل واستعمالها كوسيلة للتهرب الضريبي.

واعتمدت الباحثتان في دراستهما على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل النصوص والتشريعات الضريبية الجزائرية المتعلقة بأسعار التحويل، مع التركيز على الآليات الرقابية التي منحت للإدارة الجبائية من أجل مراقبة المعاملات بين الشركات المرتبطة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها تسليط الضوء على الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في الرقابة على سياسة التسعير التحويلي للمعاملات الداخلية بين مجتمعات الشركات، بالإضافة إلى إبراز الوثائق الجبائية والمحاسبية الإلزامية المفروضة على هذه الشركات. كما بينت الدراسة الجهود التي بذلها المشرع الجزائري في سبيل إنشاء وتوسيع آليات فعالة لضبط أسعار التحويل وفرض الرقابة عليها، بما يواكب التطورات القانونية الحديثة على الصعيد الدولي.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في دعم الجانب النظري المتعلق بالتشريعات الضريبية الجزائرية، وفهم مختلف التدابير الحديثة التي جاء بها المشرع الجزائري للحد من التلاعب بأسعار التحويل بغرض التهرب الضريبي، بالإضافة إلى معرفة مدى فعالية هذه التدابير في تحسين أداء الإدارة الجبائية من حيث الرقابة وضبط أسعار التحويل.

➤ الدراسة السابعة:

تعد دراسة الباحثتين "حديدي ربحانة" و"عبدلوي أسماء" الموسومة بـ "مدى انعكاس النصوص القانونية الدولية على التشريع الجبائي في الجزائر"، من الدراسات التي تناولت تأثير الأنظمة والاتفاقيات الجبائية الدولية على التشريع الجبائي الجزائري، وذلك في إطار مذكرة ماستر بجامعة "08 ماي 1945 قالمة"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق تخصص قانون عام، خلال السنة الجامعية 2024/2023. وقد سعت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاسات وتأثيرات الأنظمة الجبائية الدولية على التشريع الجبائي الجزائري، بالإضافة إلى توضيح المفاهيم العامة التي جاءت بها أبرز الاتفاقيات الجبائية الدولية، مع إبراز أهم الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر وانعكاسها على الجانبين التشريعي والاقتصادي.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

واعتمدت الباحثتان في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال عرض وتحليل مختلف النصوص القانونية والاتفاقيات الجبائية الدولية، وبيان مدى انسجام التشريع الجبائي الجزائري مع هذه الاتفاقيات، خاصة فيما يتعلق بمعالجة الإشكالات الضريبية ذات الطابع الدولي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها أن الدول تسعى إلى إبرام اتفاقيات دولية تهدف إلى حل المشكلات الضريبية الدولية، وذلك من خلال تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، بما يساهم في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي. كما أبرزت الدراسة فعالية التشريع الجزائري في التكيف مع الاتفاقيات الدولية، بما يعكس سعي الجزائر إلى مواكبة التطورات التي يشهدها النظام الجبائي الدولي.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في توضيح العلاقة بين التشريع الجبائي الجزائري والاتفاقيات الدولية، وبيان مدى فعاليته من حيث نطاق التطبيق، بالإضافة إلى إبراز أهم المشكلات الجبائية التي تعاني منها الجزائر وأسباب اللجوء إلى الاتفاقيات الجبائية الدولية لمعالجتها.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

➤ الدراسة الأولى:

تعد دراسة الباحث "Magali Guimaraes de Freitas"، الموسومة بـ "Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : 'Cas des droits de la propriété incorporelle'"، و هي أطروحة دكتوراه في القانون مقدمة بجامعة Paris-Est سنة 2010 من الدراسات التي تناولت إشكالية أسعار التحويل في إطار الشركات متعددة الجنسيات، مع التركيز على جانب الحقوق المرتبطة بالملكية غير الملموسة. وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ماهية تسعير التحويل وأثره على توزيع الأرباح داخل المجموعات المرتبطة، إضافة إلى مقارنة كيفية تعامل كل من القانون الفرنسي والبرازيلي مع مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) في هذا المجال.

واعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمقارن، من خلال تحليل الإطار القانوني والتنظيمي في كل من فرنسا والبرازيل، ومقارنته بالمبادئ الدولية المتعلقة بأسعار التحويل، مع التركيز على الفترة الممتدة من 1994 إلى 2010.

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها إدماج مبدأ السعر المحايد ضمن التشريعين الفرنسي والبرازيلي، إضافة إلى إبراز الصعوبات الكبيرة في تطبيق قواعد أسعار التحويل على الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية، نظراً لصعوبة ضبطها محاسبياً وقانونياً.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تدعيم الإطار المفاهيمي المتعلق بأسعار التحويل، خاصة فيما يتعلق بالعناصر الأكثر قابلية للتلاعب مثل الأصول غير الملموسة، إضافة إلى تقديم لمحة حول آليات التنظيم الضريبي المقارن وكيفية سريان المبادئ الدولية في هذا المجال.

الدراسة الثانية:

تعد دراسة الباحثة "Dalal Nechenache" الموسومة بـ "Le contrôle fiscal des prix de transfert Cas : La Direction Generale des impots"، و المقدمة في إطار مذكرة ماستر بالمدرسة العليا للتجارة تخصص العلوم المالية والتجارية، خلال السنة الجامعية 2018/2017، من الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية على أسعار التحويل في الجزائر، مع التركيز على دور المديرية العامة للضرائب في هذا المجال، و قد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر الموارد الكافية لدى مصالح الضرائب للقيام بالرقابة على أسعار التحويل، إضافة إلى إبراز أهمية أسعار التحويل في المجال الجبائي عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة داخل الشركات التابعة، وكذا دراسة دور الرقابة الجبائية في مكافحة الاحتيال والتهرب الضريبي.

واعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل الإطار التنظيمي والعملي للرقابة الجبائية على أسعار التحويل، ودراسة مدى فعالية الآليات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية في مواجهة التلاعب الضريبي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها أن التلاعب بأسعار التحويل يؤثر بشكل مباشر على الإيرادات الجبائية للدولة، كما أنه يتعارض مع مبدأ الإنصاف الضريبي العالمي. كما أكدت الدراسة على أهمية تعزيز الرقابة على أسعار التحويل وتفعيل التوثيق داخل النظام الجبائي الوطني كوسيلة للحد من التهرب الضريبي.

وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في إبراز أهم أوجه القصور ونقاط الضعف في المنظومة التشريعية الجبائية الحالية، إضافة إلى التعريف ببعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بأسعار التحويل، مما يساعد على فهم أعمق لآليات الرقابة الجبائية المطبقة في هذا المجال.

تعد دراسة الباحث "Ravi Taklalsingh" الموسومة بـ "Transfer Pricing Legislation : Effect on Multinational Enterprises in the United States" و المقدمة الى جامعة Walden سنة 2019 ، من الدراسات التي تناولت أثر التشريعات الجبائية المتعلقة بأسعار التحويل على سلوك الشركات متعددة الجنسيات في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم التشريعات الأمريكية المستحدثة سنة 2006 الخاصة بأسعار التحويل وانعكاسها على تقارير الأرباح المقدمة إلى مصالح الضرائب، إضافة إلى دراسة أثر هذه التشريعات على آليات تحديد أسعار التحويل والتحصيل الجبائي، ومقارنة تقارير الأرباح قبل وبعد التعديلات التشريعية خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى 2011، فضلا عن تحليل العلاقة بين التشريعات الضريبية الخاصة بأسعار التحويل والأرباح المصرح بها من طرف الشركات متعددة الجنسيات.

واعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج المقارن، من خلال مقارنة الوضعين الضريبيين قبل وبعد التعديلات التشريعية، وتحليل التغيرات التي طرأت على سلوك الشركات متعددة الجنسيات في مجال التصريح بالأرباح وأسعار التحويل. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها أن التشريعات الوطنية المتعلقة بأسعار التحويل تساهم في زيادة الإيرادات الضريبية، كما أن وجود هذه التشريعات يعزز من مستوى الرقابة على الشركات متعددة الفروع إضافة إلى أن هذه القوانين قد أسست إطارا تنظيميا يوجه كل من الشركات متعددة الجنسيات والمصالح الضريبية في ما يتعلق بسياسة التسعير التحويلي. وتستفيد الدراسة الحالية من هذه الدراسة في دعم الإطار المفاهيمي المتعلق بكيفية مساهمة التشريعات القانونية في تنظيم التسعير التحويلي داخل الشركات متعددة الجنسيات، من خلال استلهام النموذج الأمريكي إضافة إلى إبراز أهمية القوانين الجبائية الوطنية في تعزيز الرقابة على أسعار التحويل والحفاظ على الموارد الجبائية للدولة وزيادتها.

المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع أسعار التحويل، سواء على الصعيد العربي أو الأجنبي، يتضح أن هذه الدراسات وإن تقاطعت مع الدراسة الحالية في بعض جوانبها، إلا أنها تفتقر عنها في أبعاد جوهرية تجعل من هذه الدراسة إضافة معرفية متميزة.

أولا: أوجه الاتفاق مع الدراسات السابقة

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

تشترك الدراسة الحالية مع مجمل الدراسات السابقة في تناول موضوع أسعار التحويل بوصفه إشكالية جبائية دولية ذات أبعاد قانونية واقتصادية متشابكة. فعلى غرار دراسة نفوسي محمد زكرياء (2021) ودراسة حديدي ربحانة وعبدلوي أسماء (2024)، تعتمد الدراسة الحالية على الإطار المرجعي للاتفاقيات الجبائية الدولية ونماذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) والأمم المتحدة لفهم آليات تنظيم العلاقات الضريبية بين الدول. كما تتقاطع مع دراسة بن عياد طه وبلغماري سيد أحمد (2021) ودراسة عيس سهيلة (2021) في الإقرار بأن أسعار التحويل تُستخدم أداة للتهرب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات، وأن التشريع الجزائري يسعى إلى مواجهة هذه الظاهرة. فضلاً عن ذلك، تشترك مع دراسة فهمامة بن عبد القادر سارة وبلحسل منزلة ليلي (2023) ودراسة قمان عمر وبن شهرة سعدي (2022) في التركيز على التشريعات الضريبية الجزائرية المستحدثة وصلاحيات الإدارة الجبائية في الرقابة على سياسات التسعير التحويلي.

ثانياً: أوجه الاختلاف وما تتميز به الدراسة الحالية

غير أن الدراسة الحالية تنفرد بجملة من الخصائص التي تمنحها موقعا متميزا في المشهد البحثي، ويمكن إجمالها كالتالي:

1. التكامل بين البعدين الوطني والدولي في إطار موحد:

في حين اقتصرت أغلب الدراسات السابقة على دراسة أحد الجانبين إما التشريع الوطني أو الاتفاقيات الدولية، تسعى الدراسة الحالية إلى تحليل العلاقة التكاملية بين التشريعات الضريبية الجزائرية والاتفاقيات الجبائية الدولية في آنٍ واحد، وذلك لقياس مدى فعاليتها المشتركة في ضبط أسعار التحويل ومكافحة تحويل الأرباح.

2. التركيز على إشكالية الفعالية لا مجرد الوصف:

خلافًا لما اكتفت به بعض الدراسات من عرض وصفي للتشريعات والاتفاقيات، تنطلق الدراسة الحالية من إشكالية تقييمية تتمحور حول مدى فعالية الإطار القانوني القائم فعليا في الحد من ممارسات تحويل الأرباح، والكشف عن مواطن القصور على مستوى التطبيق. وهو ما يتجاوز الإطار الوصفي الذي اعتمدته جل الدراسات السابقة.

3. خصوصية السياق الجزائري في تحليل معمق:

بينما تناولت الدراسات الأجنبية، كدراسة Taklalsingh (2019) ودراسة Magali Guimaraes de Freitas (2010)، السياق الأمريكي والفرنسي والبرازيلي، تنصبّ الدراسة الحالية على الحالة الجزائرية تحديداً، وهي بيئة تعاني من ندرة بحثية

الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل

واضحة في مجال الدراسات التقييمية المتعلقة بأسعار التحويل، مما يمنح هذه الدراسة قيمة مضافة في قراءة الواقع القانوني الجزائري وتشخيص ثغراته.

4. الجمع بين التحليل القانوني والتقييم التطبيقي:

تعتمد الدراسة الحالية مقارنة مزدوجة تجمع بين التحليل القانوني للنصوص التشريعية والاتفاقيات الدولية من جهة، والتقييم النقدي لمدى انعكاسها على أرض الواقع من جهة أخرى. وهو ما افتقرت إليه دراسة (Nechenache 2018) التي وإن عاجلت الرقابة الجبائية على أسعار التحويل، فإنها ظلت محدودة في نطاق المديرية العامة للضرائب دون الانفتاح على الأبعاد الدولية للمسألة.

ثالثا: خلاصة القول في موقع الدراسة الحالية

تأسيسا على ما سبق تعطي الدراسة الحالية الموسومة بـ "فعالية التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل" إضافة نوعية إلى الأدبيات المتاحة إذ تتميز عن الدراسات السابقة في كونها تربط ربطا منهجيا وتحليليا بين مستويين من مستويات التنظيم القانوني الوطني و الدولي، و تقيم فعاليتهما التكاملية في مواجهة إشكالية تحويل الأرباح عبر أسعار التحويل في الجزائر. و بذلك تسد فراغا بحثيا حقيقيا لم تعالجه الدراسات السابقة بالقدر الكافي، خاصة في ما يتعلق بالربط بين مستوى النص القانوني ومستوى الأثر التطبيقي في البيئة الجزائرية.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن أسعار التحويل من بين أهم القضايا المرتبطة بالجباية الدولية، نظرا لتأثيرها المباشر على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وعلى فعالية الأنظمة الجبائية في مواجهة ممارسات التهرب الضريبي، وقد تبين أن المعاملات التي تتم بين المؤسسات المرتبطة تتطلب وجود قواعد واضحة وآليات دقيقة تتضمن احترام مبدأ السعر المحايد وتحقيق العدالة الجبائية.

كما أظهرت الدراسة أن تحديد أسعار التحويل يعتمد على مجموعة من الأسس والطرق المعترف بها دوليا، والتي تسعى إلى تقريب المعاملات بين المؤسسات المرتبطة من المعاملات التي تتم بين المؤسسات المستقلة و في المقابل، فإن سوء استخدام أسعار التحويل قد يؤدي إلى عدة مخاطر جبائية، أهمها تحويل الأرباح و التقليل من الوعاء الضريبي للدول.

ومن الناحية القانونية، تبين أن الجزائر عملت على إدراج أحكام خاصة بأسعار التحويل ضمن تشريعها الجبائي، مع الاستناد إلى بعض المبادئ والمعايير الدولية، خاصة تلك الصادرة عن منظمة OCDE إضافة إلى الدور الذي تؤديه الاتفاقيات الجبائية الدولية في تنظيم المعاملات بين المؤسسات المرتبطة والحد من الازدواج الضريبي، غير أن فعالية هذا الإطار تبقى مرتبطة بمدى التطبيق الفعلي لهذه القواعد وكفاءة آليات الرقابة الجبائية.

وبناء على ما سبق، فإن دراسة الجانب النظري والقانوني لأسعار التحويل تشكل قاعدة أساسية لفهم واقع التطبيق العملي في الجزائر، الأمر الذي يستدعي الانتقال إلى دراسة ميدانية وتحليل فعالية الإطار القانوني وآليات الرقابة الجبائية المرتبطة بأسعار التحويل، وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الاطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

تمهيد:

بعد استعراض الإطار النظري والقانوني لأسعار التحويل في الفصل الأول، تأتي الدراسة التطبيقية بهدف الانتقال من الجانب النظري إلى الواقع العملي وتقييم مدى فعالية الآليات القانونية والتنظيمية المعتمدة في الجزائر و يسمح هذا الفصل بتحليل مختلف النصوص والإجراءات الرقابية المطبقة في مجال أسعار التحويل، مع الوقوف على أهم الصعوبات التي تواجه تطبيقها كما يتضمن عرضا للدراسة الميدانية وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات من أجل الوصول إلى تقييم موضوعي لفعالية الإطار القانوني والرقابي المعتمد في الجزائر، و من خلال ما سبق تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: متغيرات و أدوات الدراسة

المبحث الثاني: نتائج و مناقشة الدراسة

المبحث الأول: متغيرات وأدوات الدراسة

يتناول هذا المبحث متغيرات الدراسة وأدواتها من خلال عرض المتغيرات المعتمدة في الدراسة، ثم التطرق إلى أدوات جمع البيانات وكيفية استخدامها في التحليل الميداني

المطلب الأول: متغيرات الدراسة

الفرع الأول: تحديد المتغيرات، قياسها، طريقة جمعها

أولاً: تحديد متغيرات الدراسة

تُعد متغيرات الدراسة من الركائز الأساسية في البحث العلمي، حيث تساعد في تحديد طبيعة العلاقة بين الظواهر محل الدراسة، وتمكن الباحث من اختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج علمية دقيقة. وبالنسبة لدراستنا فقد شملت التحليل والاختبار للمتغيرات التالية:

- **المتغير المستقل:** هو ذلك العامل الذي يؤثر في المتغير التابع ويُفسر التغيرات التي تطرأ عليه، ويتمثل في هذه الدراسة في التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية، والتي تُعد من أهم الآليات القانونية المعتمدة لمواجهة ممارسات تحويل الأرباح والتلاعب بأسعار التحويل، من خلال وضع القواعد والإجراءات المنظمة للمعاملات بين المؤسسات المرتبطة.
- **المتغير التابع:** هو المتغير الذي يتأثر بالمتغير المستقل ويعكس نتائج تأثيره، ويتمثل في هذه الدراسة في ضبط أسعار التحويل، والذي يعبر عن مدى فعالية الإطار القانوني والجبائي في الحد من الممارسات التي تؤدي إلى تحويل الأرباح وتقليل الوعاء الضريبي، بما يساهم في تعزيز الرقابة الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية.

ثانياً: طريقة قياسها

لقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات وذلك لقياس استجابات الأفراد أو العينة لفقرات الاستبيان. تم تطبيق المقياس التالي ضمن المحاور:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

البيان	الرمز
أوافق بشدة	1
أوافق	2
محايد	3
لا أوافق	4
لا أوافق بشدة	5

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثا: طريقة جمعها

اعتمدنا في دراستنا الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال مصادر أولية وأخرى ثانوية والتي لها صلة بموضوعنا، وتمثلت فيما يلي:

1. المصادر الأولية:

تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية حيث تم توزيع استبيان الكتروني للدراسة على عينة من مفتشي ضرائب، محاسبين وخبراء ومحافظي الحسابات، بهدف جمع المعلومات المطلوبة لموضوع الدراسة، حيث تمت معالجتها من خلال البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 26.

2. المصادر الثانوية:

تمثلت في مجموعة من البحوث الجامعية والمقالات والمجلات العلمية، وبناء على ذلك قمنا بتحديد فرضيات الدراسة وتحديد فقرات الاستبيان بما يناسب الإجابة على فرضيات دراستنا.

الفرع الثاني: اختيار مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في فئة المهنيين العاملين في المجالات ذات الصلة بالجباية والمحاسبة والتدقيق، باعتبارهم أكثر دراية بالإشكالية المرتبطة بأسعار التحويل والتشريعات الضريبية و الاتفاقيات الجبائية الدولية. وقد شمل مجتمع الدراسة كلا من مفتشي الضرائب، والخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين، نظراً لما يتمتعون به من خبرة ومعرفة تمكنهم من تقديم آراء دقيقة حول فعالية التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل.

ثانياً: عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة قصدية بما يتلاءم مع طبيعة موضوع البحث وأهدافه، حيث تم توجيه الاستبيان إلى مجموعة من المهنيين المتمثلين في مفتشي الضرائب، والخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين العاملين في مختلف الهيئات والإدارات والمؤسسات الاقتصادية. وقد تم اختيار هذه الفئات لارتباطها المباشر بالمعاملات الجبائية والمحاسبية وبقضايا أسعار التحويل.

وقد تم توزيع الاستبيان إلكترونياً من خلال البريد الإلكتروني ومنصات التواصل الاجتماعي، إضافة إلى نشره في عدد من المجموعات المهنية الخاصة بالمحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومفتشي الضرائب. وقد بلغ عدد الاستبيانات المسترجعة والقابلة للتحليل الإحصائي 37 استبياناً، و هي الاستبيانات التي تم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة وتحليل نتائجها، كما هو موضح في الجداول اللاحقة:

الجدول رقم (03): الإحصائيات الخاصة بمجتمع الدراسة

البيان	العدد
عدد الاستبيانات الموزعة	40
عدد الإجابات التي تم استقبالتها	37
عدد الإجابات الملغاة	0
عدد الإجابات التي تم معالجتها	37

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: تلخيص المعطيات المجمعة

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

لقد تم في هذا الفرع تحليل البيانات العامة المتحصل عليها من الاستبيان الالكتروني، والمتمثلة في (الصفة المهنية/ سنوات الخبرة/ مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل)، مما ساعدنا في تفسير بعض نتائج البحث.

1. الصفة المهنية:

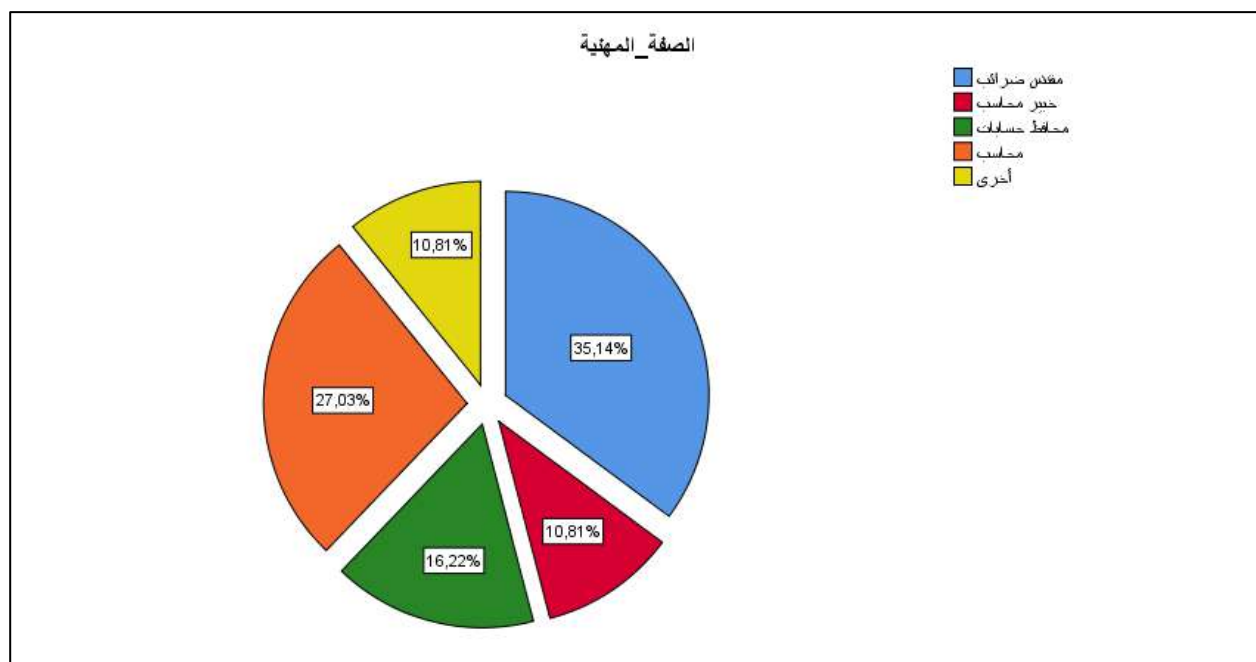
الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الصفة المهنية

الصفة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
مفتش ضرائب	13	35.1%
خبير محاسب	4	10.8%
محافظ حسابات	6	16.2%
محاسب	10	27%
أخرى	4	10.8%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (04) أن النسبة الأكبر من أفراد العينة يزاولون مهنة مفتش ضرائب، وذلك بعدد 13 فردا ونسبة (35.1%)، تليها مهنة محاسب ب 10 أفراد ونسبة (27%)، بعدها محافظ حسابات بلغ عددهم 6 أفراد نسبة (16.2%)، وأخيرا مهنة خبير محاسب بنسبة 10.8% بالتساوي مع المهن الأخرى والتي تمثلت في أستاذة جامعية تخصص جباية، مسير موارد بشرية، تجاري، مستشار ضريبي و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الصفة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

2. سنوات الخبرة:

الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

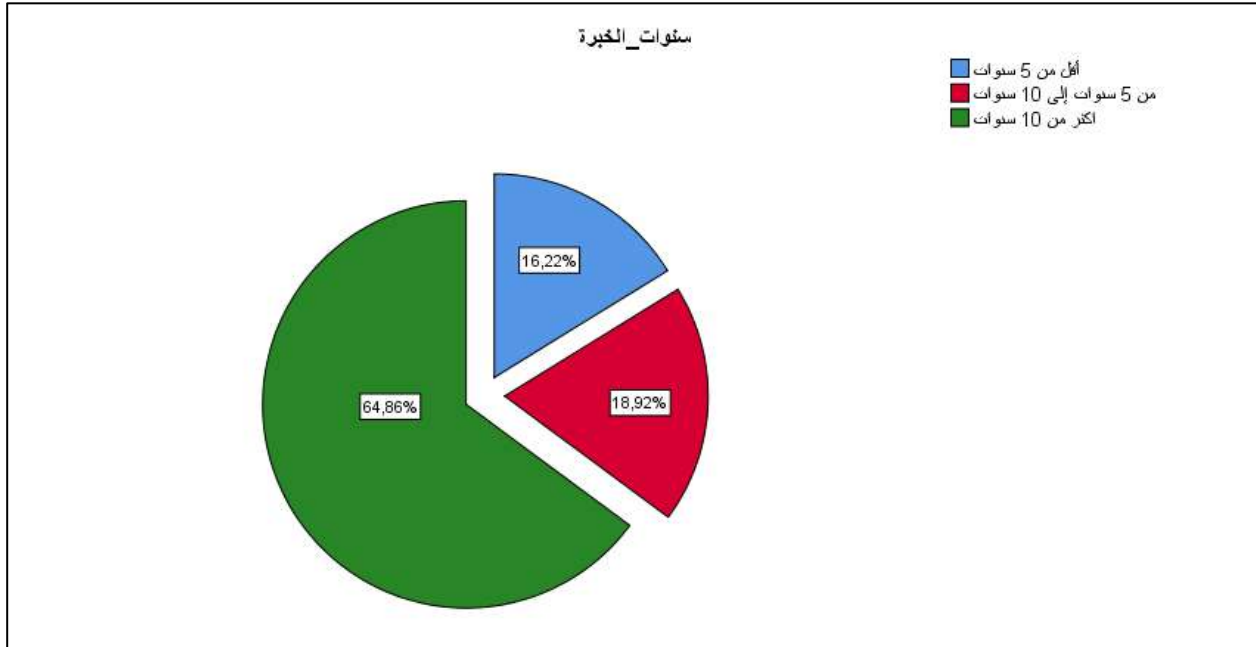
النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
16.2%	6	أقل من 5 سنوات
18.9%	7	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
64.9%	24	أكثر من 10 سنوات
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 6 بنسبة (16.2%) وهي أقل نسبة، أما الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات بلغ عددهم 7 بنسبة (18.9%)، والذين تتراوح خبرتهم أكثر من 10 سنوات بلغ عددهم 24 فردا بنسبة (64.9%) وهي أكبر نسبة من مجموع أفراد العينة. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

3. مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل:

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل

مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل	التكرار	النسبة المئوية
ضعيف	1	2.7%
متوسط	14	37.8%
جيد	17	45.9%
جيد جدا	5	13.5%

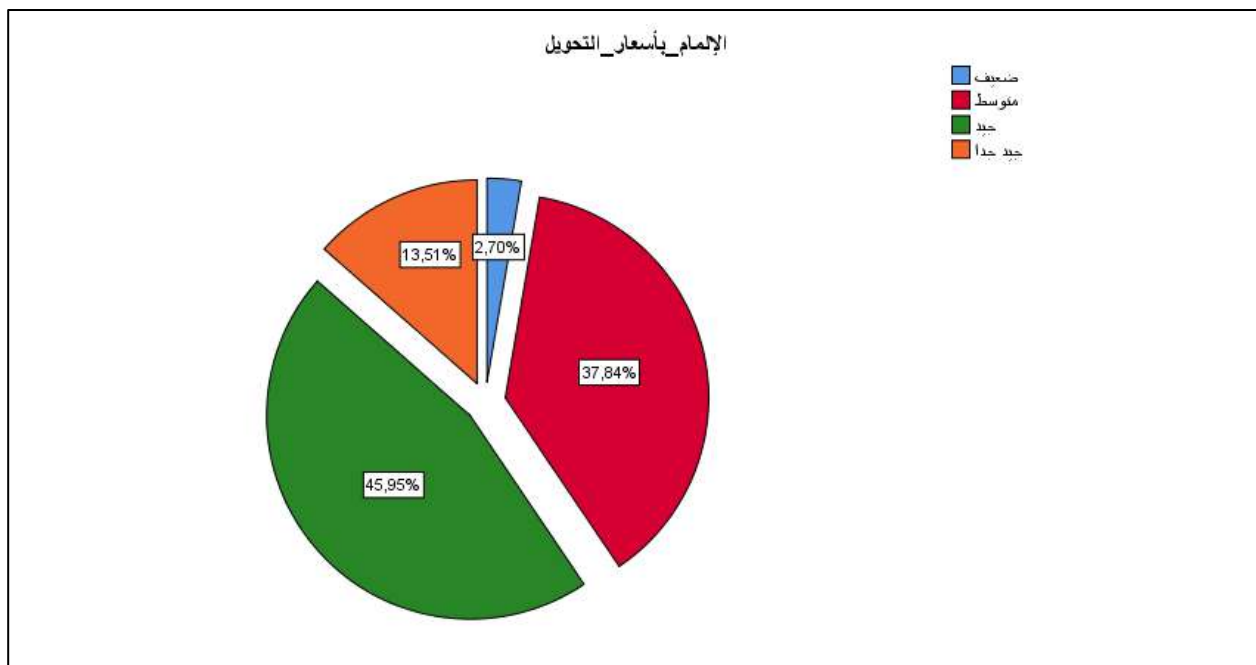
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

المجموع	37	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يبين الجدول الخاص بمدى إلمام أفراد العينة بموضوع أسعار التحويل أن أغلبية أفراد العينة يتمتعون بمستوى جيد من المعرفة بهذا الموضوع، حيث بلغت نسبة الذين صرحوا بأن مستوى إلمامهم جيد 45.9%، وهي أعلى نسبة، يليهم الذين يمتلكون مستوى إلمام متوسط بنسبة 37.8%، كما بلغت نسبة الذين أفادوا بأن مستوى إلمامهم جيد جدا 13.5%، في حين سجلت فئة الإلمام الضعيف أدنى نسبة بلغت 2.7% فقط. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في الجمع

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية اعتمدنا على أداة واحدة وهي الاستبيان الالكتروني، بحيث مر بثلاث مراحل قبل توزيعه وهي كالتالي:

1. تصميم استمارة الاستبيان:

في هذه المرحلة سعينا لتصميم استمارة تحتوي على فقرات بسيطة وواضحة وذات لغة سهلة، بحيث تكون قابلة للفهم ويمكن استيعابها من قبل أفراد العينة الذي من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع على موضوع الدراسة.

وقد تم إعداد الاستبيان عبر عدة مراحل وهي:

- إعداد استبيان أولي من أجل جمع المعلومات.
- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل اختيار مدى مطابقته لتجميع البيانات.
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما اقترحه الأستاذ.
- الوصول إلى الصيغة النهائية بعد التعديلات والتصحيحات.
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة لتجميع البيانات اللازمة للدراسة.

2. هيكل استمارة الاستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان على 3 أجزاء:

الجزء الأول: وهو جزء خاص بالمعلومات الشخصية والمهنية لأفراد العينة وتضمن ثلاث أسئلة من الرقم 1 إلى الرقم 3 (الصفة المهنية/ سنوات الخبرة/ مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل).

الجزء الثاني: تضمن أربع محاور خاصة بفقرات الاستبيان، وهي كالتالي:

المحور الأول: يضم فقرات متعلقة بالمخاطر الجبائية لأسعار التحويل، ويحتوي على 4 فقرات من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 4.

المحور الثاني: يحتوي على فقرات متعلقة بفعالية التشريع الجبائي الجزائري، ويحتوي على 4 فقرات من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 4.

المحور الثالث: يحتوي على فقرات متعلقة بدور الاتفاقيات الجبائية الدولية، ويحتوي على 4 فقرات من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 4.

المحور الرابع: يعالج فعالية التكامل بين التشريع والاتفاقيات، ويحتوي على 4 فقرات من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 4.

الجزء الثالث: وهو جزء خاص بالتوصيات، صمم على شكل سؤال مفتوح لمعرفة رأي أفراد العينة والسؤال كان كالآتي: في رأيكم، ما المقترحات التي ترونها مناسبة لتعزيز فعالية الإطار القانوني والرقابي المتعلق بضبط أسعار التحويل في الجزائر؟

3. نشر وتوزيع استمارة الاستبيان:

لقد تم توزيع الاستبيان الإلكتروني عن طريق إرساله إلى مجموعة من المهنيين وكذلك نشره على صفحات خاصة بالأكاديميين.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

1. البرامج المستعملة:

بعد القيام بتوزيع الاستبيان على أفراد العينة، قمنا بجمعها وتفرغها في برنامج SPSS، وذلك مع الاستعانة ببرنامج Excel.

2. الأدوات الإحصائية المستعملة:

من أجل الحصول على نتائج الدراسة تم القيام بمعالجة بيانات الدراسة وذلك بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية تمثلت في:

- البيانات الديموغرافية التي تساعد في تفسير بعض نتائج البحث.
- اختبار ألفا كرونباخ، من أجل معرفة ثبات بين فقرات الاستبيان.
- اختبار الاتساق الداخلي، حساب معامل الارتباط بيرسون.
- اختبار الفرضيات.
- المتوسطات والانحرافات المعيارية: استخدمت المتوسطات الحسابية للتعرف على اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات التي تقيس المتغيرات كما استخدمت الانحرافات المعيارية لبيان مدى تشتت أو تقارب إجابات عينة الدراسة.

- اختبار (T. Test (Test sur échantillon unique): استخدم هذا الاختبار للمقارنة الثنائية وكذا اختبار الفرضيات.

الفرع الثالث: اختبارات المستخدمة في معالجة المعطيات

من خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى الإجراءات التي تستخدم من أجل التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة عن طريق الاستعانة بمعامل الارتباط ألفا كرونباخ وبيرسون.

أولاً: اختبار ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ

لقد تم الاستعانة بمعامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach، حيث أن قيمته تتراوح بين (0_1)، كلما اقتربت من 1 دلت على وجود ثبات عالي وكلما اقتربت إلى 0 دلت على انعدام الثبات.

يوضح الجدول رقم (07) اختبار ثبات الاستبيان باستعمال معامل ألفا كرونباخ كما يلي:

الجدول رقم (07): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

البيان	العبارات	معامل ألفا كرونباخ
القيمة الإجمالية لجميع المتغيرات	16	0.888

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن القيمة الإجمالية لمعامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة قدرت ب (0.888)، وهي قيمة أكبر من معدل المعيار (0,6)، وهذا ما يعني أن الدراسة بشكل عام تتمتع بثبات وصدق عالي، أو بصفة أخرى 88.8 % من العينة المختارة سيكونون ثابتين في إجاباتهم في حالة ما إذا تم استجوابهم من جديد وفي نفس الظروف، وهي نسبة توضح مصداقية النتائج التي يمكن استخلاصها.

ثانياً: اختبار الاتساق الداخلي

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي بين كل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه، تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين كل عبارة والمجموع الكلي للمحور، حيث يُستخدم هذا المعامل في حالة البيانات الكمية، وتتراوح قيمه بين

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

(1-) و(1+)، وتشير الإشارة الموجبة إلى علاقة طردية، بينما تشير الإشارة السالبة إلى علاقة عكسية، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة والبالغة حجمها 16 فقرة، وذلك من خلال معاملات الارتباط لكل محور كما يلي:

1. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

يوضح الجدول رقم (08) معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم (08): ارتباط فقرات المحور الأول للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1	تُعد أسعار التحويل وسيلة محتملة لنقل الأرباح بين الشركات المرتبطة	0.682	0.000
2	تساهم الممارسات المشبوهة لأسعار التحويل في تقليص الوعاء الضريبي للدولة	0.793	0.000
3	يصعب على الإدارة الجبائية كشف التلاعب في أسعار التحويل	0.816	0.000
4	تمثل أسعار التحويل تحديًا حقيقيًا للإدارة الجبائية	0.787	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (08) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والمجموع الكلي للمحور تراوحت بين (0.682) و(0.816)، وهي قيم موجبة ومرتفعة نسبياً، كما أن جميعها دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حيث بلغت قيمة الدلالة (0.000) لكل الفقرات. وتدلل هذه النتائج على وجود اتساق داخلي قوي بين فقرات المحور الأول، مما يؤكد أن جميع الفقرات تقيس المحور نفسه والمتعلق بالمخاطر الجبائية لأسعار التحويل، وبالتالي فإن فقرات هذا المحور تتمتع بدرجة جيدة من الصدق الداخلي.

2. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

يوضح الجدول رقم (09) معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم (09): ارتباط فقرات المحور الثاني للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1	يتضمن التشريع الجبائي الجزائري قواعد واضحة لتنظيم أسعار التحويل	0.624	0.000
2	الآليات القانونية الحالية كافية لمراقبة المعاملات بين المؤسسات المرتبطة	0.717	0.000
3	تواجه الإدارة الجبائية وشركات متعددة الجنسيات صعوبات في تطبيق قواعد أسعار التحويل	0.767	0.000
4	هناك نقص في الكفاءات المتخصصة في مجال أسعار التحويل	0.676	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (09) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني والمجموع الكلي للمحور تراوحت بين (0.624) و(0.767)، وجميعها موجبة ودالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، حيث بلغت قيمة الدلالة (0.000) لكل الفقرات. وتشير هذه النتائج إلى وجود درجة جيدة من الاتساق الداخلي بين فقرات المحور، مما يدل على تجانسها في قياس فعالية التشريع الجبائي الجزائري ودورها في ضبط أسعار التحويل.

3. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (10) معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم (10): ارتباط فقرات المحور الثالث للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1	تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي	0.699	0.000
2	تساعد الاتفاقيات الدولية في تحسين تبادل المعلومات الضريبية	0.675	0.000
3	تساهم الاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل	0.690	0.000

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

4	توجد صعوبات في تطبيق بنود الاتفاقيات الدولية على أرض الواقع	0.558	0.000
---	---	-------	-------

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (10) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث والمجموع الكلي للمحور تراوحت بين (0.558) و(0.699)، وهي قيم موجبة ودالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، حيث بلغت قيمة الدلالة (0.000) لجميع الفقرات. ويعكس ذلك وجود اتساق داخلي مقبول بين فقرات المحور، مما يؤكد صلاحيتها في قياس دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي والمساهمة في ضبط أسعار التحويل.

4. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

يوضح الجدول رقم (11) معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم (11): ارتباط فقرات المحور الرابع للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1	يوجد تكامل بين التشريع الجبائي الوطني والاتفاقيات الدولية	0.822	0.000
2	هذا التكامل يساهم في تحسين الرقابة على أسعار التحويل	0.868	0.000
3	ضعف التنسيق بين القوانين الوطنية والدولية يحد من الفعالية في ضبط أسعار التحويل	0.636	0.000
4	الإطار القانوني الحالي ككل فعال في الحد من ممارسات تحويل الأرباح	0.760	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (11) أن معاملات الارتباط بين فقرات المحور الرابع والمجموع الكلي للمحور تراوحت بين (0.636) و(0.868)، وهي قيم موجبة ومرتفعة، كما أنها دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حيث بلغت قيمة الدلالة (0.000) لجميع الفقرات. وتشير هذه النتائج إلى وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي بين فقرات المحور، مما يؤكد تجانسها وقدرتها على قياس فعالية التكامل بين التشريع الجبائي الوطني والاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط أسعار التحويل.

المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسة

يتم عرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها وذلك بالاعتماد على تحليل إجابات أفراد العينة حول مختلف محاور الاستبيان، ويهدف هذا الجزء إلى إبراز أهم المعطيات الكمية والكيفية المرتبطة بمدى فعالية التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل في الجزائر.

المطلب الأول: نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

سيتم التطرق إلى نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة كالتالي:

الفرع الأول: نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الأول

يوضح الجدول رقم (12) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (12): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الأول

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبية المئوية	الفقرات
	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
37	—	4	1	23	9	التكرار	1
100	—	10.8	2.7	62.2	24.3	النسبة	
37	—	4	2	19	12	التكرار	2
100	—	10.8	5.4	51.4	32.4	النسبة	
37	1	4	2	20	10	التكرار	3
100	2.7	10.8	5.4	54.1	27	النسبة	
37	—	5	4	15	13	التكرار	4
100	—	13.5	10.8	40.5	35.1	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول رقم (12) أن إجابات أفراد العينة اتسمت بالاتجاه نحو الموافقة على عبارات المحور الأول المتعلق بالمخاطر الجبائية لأسعار التحويل، حيث تراوحت نسبة "أوافق" بين 40.5% و 62.2%، في حين تراوحت نسبة "أوافق بشدة" بين 24.3% و 35.1%. كما سجلت فئة "محايد" نسبًا تراوحت بين 2.7% و 10.8%، بينما تراوحت نسبة "لا أوافق" بين 10.8% و 13.5%، في حين لم تتجاوز نسبة "لا أوافق بشدة" 2.7% واقتصرت على إحدى العبارات فقط. وتشير هذه النتائج إلى وجود درجة مرتفعة من الاتفاق بين أفراد العينة حول المخاطر الجبائية المرتبطة بأسعار التحويل، وهو ما يعكس إدراكهم لأهمية هذا الموضوع وتأثيره على الوعاء الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (13) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (13): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثاني

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبية النسبية	الفقرات
	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
37	—	1	2	23	11	التكرار	1
100	—	2.7	5.4	62.2	29.7	النسبة	
37	—	6	3	19	9	التكرار	2
100	—	16.2	8.1	51.4	24.3	النسبة	
37	—	2	1	25	9	التكرار	3
100	—	5.4	2.7	67.6	24.3	النسبة	
37	—	3	—	24	10	التكرار	4
100	—	8.1	—	64.9	27	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

يتضح من نتائج الجدول رقم (13) أن إجابات أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة على عبارات المحور الثاني المتعلق بفعالية التشريع الجبائي الجزائري، حيث تراوحت نسبة "أوافق" بين 51.4% و 67.6%، في حين تراوحت نسبة "أوافق بشدة" بين 24.3% و 29.7%. كما تراوحت نسبة "محايد" بين 0% و 8.1%، بينما تراوحت نسبة "لا أوافق" بين 2.7% و 16.2%، في حين لم تسجل فئة "لا أوافق بشدة" أي نسبة تذكر في جميع عبارات المحور.

وتشير هذه النتائج إلى وجود اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو الإقرار بوجود دور للتشريع الجبائي الجزائري في تنظيم وضبط أسعار التحويل، مع وجود بعض التحفظات المرتبطة بمدى كفاية الآليات القانونية المطبقة وفعالية تطبيقها في الواقع العملي.

الفرع الثالث: نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (14) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الثالث كما يلي:

الجدول رقم (14): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثالث

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبية النسبية	الفقرات
	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
37	—	2	1	22	12	التكرار	1
100	—	5.4	2.7	59.5	32.4	النسبة	
37	—	2	2	22	11	التكرار	2
100	—	5.4	5.4	59.5	29.7	النسبة	
37	—	2	1	24	10	التكرار	3
100	—	5.4	2.7	64.9	27	النسبة	
37	—	1	—	26	10	التكرار	4
100	—	2.7	—	70.3	27	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

يتضح من نتائج الجدول رقم (14) أن إجابات أفراد العينة اتجهت بشكل واضح نحو الموافقة على عبارات المحور الثالث المتعلق بدور الاتفاقيات الجبائية الدولية، حيث تراوحت نسبة "أوافق" بين 59.5% و 70.3%، في حين تراوحت نسبة "أوافق بشدة" بين 27% و 32.4%. كما تراوحت نسبة "محايد" بين 0% و 5.4%، بينما تراوحت نسبة "لا أوافق" بين 2.7% و 5.4%، في حين لم تسجل فئة "لا أوافق بشدة" أي نسبة في جميع عبارات المحور.

وتعكس هذه النتائج وجود درجة عالية من الاتفاق بين أفراد العينة حول أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في معالجة القضايا المرتبطة بأسعار التحويل، من خلال تعزيز التعاون الجبائي وتبادل المعلومات والمساهمة في الحد من الممارسات التي تؤثر على العدالة الضريبية.

الفرع الرابع: نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الرابع

يوضح الجدول رقم (15) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الرابع كما يلي:

الجدول رقم (15): نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الرابع

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبية المئوية	الفقرات
	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
37	—	2	2	23	10	التكرار	1
100	—	5.4	5.4	62.2	27	النسبة	
37	—	3	2	19	13	التكرار	2
100	—	8.1	5.4	51.4	35.1	النسبة	
37	—	1	1	22	13	التكرار	3
100	—	2.7	2.7	59.5	35.1	النسبة	
37	—	4	2	26	5	التكرار	4
100	—	10.8	5.4	70.3	13.5	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

يتضح من نتائج الجدول رقم (15) أن إجابات أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة على عبارات المحور الرابع المتعلق بفعالية التكامل بين التشريع الجبائي الوطني والاتفاقيات الجبائية الدولية، حيث تراوحت نسبة "أوافق" بين 51.4% و 70.3%، في حين تراوحت نسبة "أوافق بشدة" بين 13.5% و 35.1%. كما تراوحت نسبة "محايد" بين 2.7% و 5.4%، بينما تراوحت نسبة "لا أوافق" بين 2.7% و 10.8%، في حين لم تسجل فئة "لا أوافق بشدة" أي نسبة في جميع عبارات المحور.

وتشير هذه النتائج إلى وجود اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو الإقرار بأهمية التكامل بين التشريع الجبائي الوطني والاتفاقيات الجبائية الدولية في تعزيز فعالية ضبط أسعار التحويل، بما يساهم في تحسين الرقابة الجبائية والحد من ممارسات تحويل الأرباح.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بعد تفرغ البيانات في برنامج SPSS تمت عملية حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وفقاً لمحاور الدراسة، وذلك باستخدام اختبار (One Sample T-Test) بهدف تحليل إجابات أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة.

واعتمدت الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي العكسي، حيث تم ترميز الإجابات على النحو الآتي: (1) أوافق بشدة، (2) أوافق، (3) محايد، (4) لا أوافق، (5) لا أوافق بشدة. وبناء على هذا الترميز فإن انخفاض المتوسط الحسابي عن المتوسط الفرضي (3) يدل على اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة على العبارة أو المحور، في حين يدل ارتفاع المتوسط الحسابي عن المتوسط الفرضي (3) على اتجاههم نحو عدم الموافقة.

كما تم الاعتماد على قيمة اختبار (T) ومستوى المعنوية (Sig) لاتخاذ القرار بشأن قبول أو رفض الفرضيات، وذلك وفق القواعد التالية:

إذا كانت قيمة (Sig) أقل من (0.05) وكانت قيمة (T) سالبة، فإن ذلك يدل على أن المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي (3)، وبالتالي يتجه أفراد العينة نحو الموافقة على مضمون العبارة أو المحور.

إذا كانت قيمة (Sig) أقل من (0.05) وكانت قيمة (T) موجبة، فإن ذلك يدل على أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبالتالي يتجه أفراد العينة نحو عدم الموافقة على مضمون العبارة أو المحور.

إذا كانت قيمة (Sig) أكبر من (0.05)، فإن الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي غير دالة إحصائياً، وتكون إجابات أفراد العينة محايدة تجاه العبارة أو المحور محل الدراسة.

ولأجل تفسير المتوسطات الحسابية تم تحديد فئات مقياس ليكرت الخماسي وفق الخطوات الآتية:

- **تعيين الفئات:** عدد الفئات هو خمس فئات، حيث تمثل إجابة "أوافق بشدة" الفئة رقم (01)، وتمثل إجابة "أوافق" الفئة رقم (02)، وتمثل إجابة "محايد" الفئة رقم (03)، وتمثل إجابة "لا أوافق" الفئة رقم (04)، أما إجابة "لا أوافق بشدة" فتمثل الفئة رقم (5).

- **حساب المدى:**

$$\text{المدى} = \text{المشاهدة العليا} - \text{المشاهدة الدنيا}$$

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

- **حساب طول الفئة:**

$$\text{طول الفئة} = \text{المدى} \div \text{عدد الفئات}$$

$$\text{طول الفئة} = 5 \div 4 = 0.8$$

- **تحديد الفئات:**

يبين الجدول رقم (16) تحديد الفئات كما يلي:

الجدول رقم (16): تحديد الفئات

الرقم	الفئات	الدرجة
01	] 1.80 – 1.00]	أوافق بشدة
02	] 2.60 – 1.80]	أوافق
03	] 3.40 – 2.60]	محايد
04	] 4.20 – 3.40]	لا أوافق

المصدر: من إعداد الطالب

وبناءً على ذلك، فإن انخفاض المتوسط الحسابي عن القيمة الفرضية (3) يعبر عن اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة على مضمون العبارة، في حين أن ارتفاعه عن هذه القيمة يعبر عن اتجاههم نحو عدم الموافقة.

كما تم حساب الوزن النسبي بالاعتماد على العلاقة التالية:

$$\text{الوزن النسبي} = (\text{المتوسط الحسابي} \div 5) \times 100$$

ونظراً لاعتماد مقياس ليكرت الخماسي العكسي، فإن انخفاض الوزن النسبي يدل على ارتفاع درجة الموافقة على العبارة، بينما يدل ارتفاعه على اتجاه أفراد العينة نحو عدم الموافقة.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية للمحور الأول

سنقوم باختبار الفرضية الفرعية الأولى المتعلقة بالمحور الأول وذلك باستخدام t.test حيث يجب التذكير أولاً بالفرضية المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية H0: لا يرى المهنيون أن أسعار التحويل تُعد من أبرز الآليات التي تستغلها الشركات متعددة الجنسيات لنقل الأرباح، مما يؤدي إلى مخاطر جبائية تؤثر على الوعاء الضريبي.

الفرضية H1: يرى المهنيون أن أسعار التحويل تُعد من أبرز الآليات التي تستغلها الشركات متعددة الجنسيات لنقل الأرباح، مما يؤدي إلى مخاطر جبائية تؤثر على الوعاء الضريبي.

يوضح الجدول رقم (17) اختبار t.test للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (17): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الأول

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة	رتبة السؤال
---------	-----------------	-------------------	--------------	--------	---------------	---------------------	-------------

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

4	أوافق	0.000	-7.158	0.4	0.850	2	1
2	أوافق	0.000	-7.036	0.39	0.911	1.95	2
1	أوافق	0.000	-5.532	0.416	1.010	2.08	3
3	أوافق	0.000	-5.840	0.406	1.013	2.03	4

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (17) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول تراوحت بين (1.95) و(2.08)، وهي تقع ضمن الفئة [1.80 – 2.60] التي تعبر عن درجة "أوافق"، كما أن جميع قيم (T) جاءت سالبة وتراوحت بين (-5.532) و(-7.158)، في حين بلغ مستوى الدلالة (0.000) لجميع الفقرات وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05). ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات المحسوبة والمتوسط الفرضي (3)، وإلى اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة على جميع عبارات المحور الأول.

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أن المهنيين يرون أن أسعار التحويل تُعد من أبرز الآليات التي تستغلها الشركات متعددة الجنسيات لنقل الأرباح، مما يؤدي إلى مخاطر جبائية تؤثر على الوعاء الضريبي.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية للمحور الثاني

سنقوم باختبار الفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني وذلك باستخدام t.test حيث يجب التذكير أولا بالفرضية المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية H0: لا يقيم المهنيون التشريع الجبائي الجزائري على أنه يتضمن آليات قانونية تهدف إلى ضبط أسعار التحويل، إلا أن فعاليتها تختلف باختلاف مستوى التطبيق.

الفرضية H1: يقيم المهنيون التشريع الجبائي الجزائري على أنه يتضمن آليات قانونية تهدف إلى ضبط أسعار التحويل، إلا أن فعاليتها تختلف باختلاف مستوى التطبيق.

يوضح الجدول رقم (18) اختبار t.test للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (18): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة	رتبة السؤال
1	1.81	0.660	0.362	-10.962	0.000	أوافق	4
2	2.16	0.986	0.432	-5.164	0.000	أوافق	1
3	1.89	0.699	0.378	-9.649	0.000	أوافق	3
4	1.89	0.774	0.378	-8.708	0.000	أوافق	2

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (18) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني تراوحت بين (1.81) و(2.16)، وهي تقع ضمن الفئة [1.80 – 2.60] التي تدل على درجة "أوافق"، كما جاءت جميع قيم (T) سالبة وتراوحت بين (-5.164) و(-10.962)، في حين بلغ مستوى الدلالة (0.000) لجميع الفقرات، وهو أقل من (0.05). وتؤكد هذه النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية والمتوسط الفرضي (3)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة مع مضمون عبارات المحور الثاني.

وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية الصفريّة (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أن المهنيين يقيّمون التشريع الجبائي الجزائري على أنه يتضمن آليات قانونية تهدف إلى ضبط أسعار التحويل، إلا أن فعاليتها تختلف باختلاف مستوى التطبيق.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية للمحور الثالث

سنقوم باختبار الفرضية الفرعية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث وذلك باستخدام t.test حيث يجب التذكير أولاً بالفرضية المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية H0: لا يعتقد المهنيون أن الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها الجزائر تساهم في تعزيز ضبط أسعار التحويل، غير أن درجة التكامل بينها وبين التشريع الوطني لا تزال تواجه تحديات.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

الفرضية H1: يعتقد المهنيون أن الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها الجزائر تساهم في تعزيز ضبط أسعار التحويل، غير أن درجة التكامل بينها وبين التشريع الوطني لا تزال تواجه تحديات.

يوضح الجدول رقم (19) اختبار t.test للمحور الثالث كما يلي:

الجدول رقم (19): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة	رتبة السؤال
1	1.81	0.739	0.362	-9.784	0.000	أوافق	3
2	1.86	0.751	0.372	-9.189	0.000	أوافق	1
3	1.86	0.713	0.372	-9.678	0.000	أوافق	2
4	1.78	0.584	0.356	-12.672	0.000	أوافق بشدة	4

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (19) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1.78) و(1.86)، حيث وقعت أغلب الفقرات ضمن فئة "أوافق"، في حين وقعت الفقرة الرابعة ضمن فئة "أوافق بشدة". كما جاءت جميع قيم (T) سالبة وتراوحت بين (-9.189) و(-12.672)، وبلغ مستوى الدلالة (0.000) لجميع الفقرات، وهو أقل من (0.05). وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أن المهنيين يعتقدون أن الاتفاقيات الجبائية الدولية التي أبرمتها الجزائر تساهم في تعزيز ضبط أسعار التحويل، رغم وجود تحديات مرتبطة بالتكامل مع التشريع الوطني.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية للمحور الرابع

سنقوم باختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بالمحور الرابع وذلك باستخدام t.test حيث يجب التذكير أولا بالفرضية المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية H0: لا تساهم التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية في الجزائر في وضع إطار قانوني لضبط أسعار التحويل، إلا أن فعالية هذا الإطار تتأثر بمستوى التكامل بينهما وبمدى فعالية تطبيقهما في الواقع العملي.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

الفرضية H1: تساهم التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية في الجزائر في وضع إطار قانوني لضبط أسعار التحويل، إلا أن فعالية هذا الإطار تتأثر بمستوى التكامل بينهما وبمدى فعالية تطبيقهما في الواقع العملي.

يوضح الجدول رقم (20) اختبار t.test للمحور الرابع كما يلي:

الجدول رقم (20): تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الرابع

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة	رتبة السؤال
1	1.89	0.737	0.372	-9.143	0.000	أوفق	3
2	1.89	0.855	0.372	-8.075	0.000	أوافق	2
3	1.73	0.652	0.346	-11.853	0.000	أوافق بشدة	4
4	2.14	0.787	0.428	-6.681	0.000	أوافق	1

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (20) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1.73) و(2.14)، حيث جاءت معظم الفقرات ضمن فئة "أوافق"، بينما جاءت الفقرة الثالثة ضمن فئة "أوافق بشدة". كما سجلت جميع الفقرات قيم (T) سالبة تراوحت بين

(-6.681) و(-11.853)، مع مستوى دلالة بلغ (0.000) وهو أقل من (0.05). وتدلل هذه النتائج على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات المحسوبة والمتوسط الفرضي (3)، واتجاه أفراد العينة نحو الموافقة على مضمون المحور الرابع.

وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أن التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية تساهم في وضع إطار قانوني لضبط أسعار التحويل، وأن فعالية هذا الإطار ترتبط بمستوى التكامل بينهما وبمدى فعالية تطبيقهما في الواقع العملي.

الفرع الخامس: تحليل التوصيات المقدمة من أفراد العينة

من خلال تحليل الإجابات المفتوحة المقدمة من أفراد العينة بشأن المقترحات الكفيلة بتعزيز فعالية الإطار القانوني والرقابي المتعلق بضبط أسعار التحويل في الجزائر، تبين وجود توافق كبير حول مجموعة من التوصيات الأساسية. وقد تمحورت أهم هذه التوصيات

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لفعالية الإطار القانوني لأسعار التحويل في الجزائر

حول ضرورة تحديث وتطوير التشريع الجبائي الجزائري المتعلق بأسعار التحويل بما يتماشى مع المعايير الدولية، مع وضع نصوص أكثر وضوحًا وتفصيلًا تحدد بدقة قواعد وأساليب مراقبة المعاملات بين المؤسسات المرتبطة.

كما أكد أفراد العينة على أهمية تعزيز قدرات الإدارة الجبائية من خلال تكوين وتأهيل أعوان الضرائب والمفتشين في مجال أسعار التحويل، وإنشاء وحدات أو مصالح متخصصة تتولى مراقبة هذا النوع من المعاملات وتحليلها. وشددت العديد من الآراء على ضرورة الاستفادة من الخبرات والتوصيات الدولية، خاصة تلك الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، وتوسيع نطاق التعاون الدولي وتبادل المعلومات الجبائية لمواجهة ممارسات تحويل الأرباح والتهرب الضريبي.

وأبرزت الإجابات كذلك أهمية التحول الرقمي في مجال الرقابة الجبائية، من خلال رقمنة الوثائق والتصاريح، وإنشاء قواعد بيانات متخصصة، وربط قواعد بيانات الإدارة الجبائية مع مختلف الهيئات ذات العلاقة، كالجمارك والبنوك، بما يسمح بتعزيز فعالية الرقابة والكشف المبكر عن المعاملات المشبوهة.

كما اقترح عدد من أفراد العينة تشديد العقوبات المطبقة على المخالفات المرتبطة بأسعار التحويل، مقابل اعتماد آليات وقائية وتنظيمية حديثة، مثل الاتفاقيات المسبقة لتحديد أسعار التحويل، بما يساهم في الحد من النزاعات الجبائية وتحقيق قدر أكبر من اليقين القانوني للمؤسسات و في المقابل أكدت بعض الآراء على ضرورة تحقيق التوازن بين متطلبات الرقابة الجبائية وحماية جاذبية الاستثمار الأجنبي، بما يضمن الحفاظ على تنافسية الاقتصاد الوطني دون الإخلال بحقوق الخزينة العمومية.

وعليه، يمكن القول إن التوصيات المقدمة من أفراد العينة تركز أساسا على أربعة محاور رئيسية تتمثل في: تطوير التشريع الجبائي، وتعزيز التكوين والتخصص، وتوسيع التعاون وتبادل المعلومات على المستوى الدولي، بالإضافة إلى دعم الرقمنة وتحديث آليات الرقابة الجبائية، بما يساهم في رفع فعالية الإطار القانوني والرقابي لضبط أسعار التحويل في الجزائر.

خلاصة الفصل الثاني:

هدف هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي من خلال تحليل إجابات أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بفعالية التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية في ضبط أسعار التحويل. وقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واستخلاص النتائج.

و من خلال عرض النتائج ومناقشتها و اختبار فرضيات الدراسة، تبين أن أفراد العينة يدركون المخاطر الجبائية المرتبطة بأسعار التحويل، ويعتبرونها من أبرز الآليات التي قد تستغلها الشركات متعددة الجنسيات لتحويل الأرباح والتأثير على الوعاء الضريبي. كما أظهرت النتائج أن التشريع الجبائي الجزائري يتضمن آليات قانونية تهدف إلى تنظيم وضبط أسعار التحويل، إلا أن فعالية هذه الآليات تبقى مرتبطة بمدى حسن تطبيقها وتوفير الكفاءات المتخصصة اللازمة لتفعيلها.

خاتمة

في ضوء ما تناولته هذه الدراسة حول فعالية التشريعات الجبائية الوطنية والاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل، يتبين أن هذا الموضوع يكتسي أهمية بالغة من الناحية النظرية و التطبيقية، بالنظر إلى ارتباطه المباشر بحماية الوعاء الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية ومكافحة ممارسات التهرب الضريبي داخل المجموعات متعددة الجنسيات.

لقد انطلقت الدراسة من الإطار المفاهيمي لأسعار التحويل، حيث تم توضيح مفهومها وأهميتها الاقتصادية والجبائية، إضافة إلى إبراز الأساليب المعتمدة في تحديدها، وما قد يترتب عنها من مخاطر جبائية تمس بمصدقية النظام الضريبي. كما تم التطرق إلى الإطار القانوني المنظم لها على المستويين الوطني والدولي، من خلال تحليل التشريع الجبائي الجزائري ذات الصلة، ودور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي و تبادل المعلومات إلى جانب استعراض المعايير الدولية، خاصة توجيهات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، باعتبارها المرجع الأساسي في هذا المجال.

وفي الجانب التطبيقي، اعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان لقياس مدى إدراك أفراد العينة لموضوع أسعار التحويل، وتحليل آرائهم حول فعالية الإطار القانوني المعتمد في الجزائر، ثم اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج المتعلقة بمدى نجاعة التشريعات الحالية في تحقيق الرقابة الجبائية المطلوبة. وقد أظهرت النتائج في مجملها وجود وعي بأهمية الموضوع، مع تسجيل بعض التحفظات المرتبطة بمدى كفاية وفعالية الآليات التطبيقية والرقابية.

وبناء على ما سبق، يمكن التأكيد على أن فعالية ضبط أسعار التحويل لا تتوقف فقط على وجود نصوص قانونية وتشريعات وطنية واتفاقيات دولية، بل ترتبط كذلك بمدى تفعيل هذه الأدوات ميدانياً، وتعزيز قدرات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة والتحليل والتعاون الدولي.

أولاً: نتائج الدراسة

- تمثل أسعار التحويل إحدى أهم القضايا المرتبطة بالحماية الدولية وحماية الوعاء الضريبي
- يتضمن التشريع الجبائي الجزائري أحكاماً وآليات قانونية خاصة بتنظيم أسعار التحويل
- تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي وتعزيز تبادل المعلومات
- توجد درجة معتبرة من الانسجام بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية ذات الصلة

- تظل فعالية النصوص القانونية مرتبطة بمدى التطبيق العملي والرقابة الميدانية
- تواجه الإدارة الجبائية تحديات تقنية ومعلوماتية عند مراقبة المعاملات بين المؤسسات المرتبطة
- يعتبر التوثيق والإفصاح من أهم الأدوات المساعدة على كشف ممارسات تحويل الأرباح
- أظهرت الدراسة الميدانية تأييداً لأهمية تطوير آليات الرقابة والتكوين المتخصص

ثانياً: توصيات الدراسة

من خلال تحليل الإجابات المفتوحة المقدمة من أفراد العينة بخصوص المقترحات الكفيلة بتعزيز فعالية الإطار القانوني والرقابي المتعلق بضبط أسعار التحويل في الجزائر، تبين وجود توافق واسع حول مجموعة من التوصيات الجوهرية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تحديث وتطوير التشريع الجبائي الوطني المتعلق بأسعار التحويل بما ينسجم مع المعايير الدولية، مع ضرورة إدراج نصوص قانونية أكثر دقة ووضوحاً لضبط قواعد وأساليب مراقبة المعاملات بين الكيانات المرتبطة .
- تعزيز قدرات الإدارة الجبائية من خلال تكوين متخصص ومستمر لأعوان الضرائب والمفتشين في مجال أسعار التحويل، مع إمكانية إنشاء هياكل أو مصالح متخصصة تتولى متابعة هذا النوع من المعاملات وتحليلها بشكل معمق .
- توسيع نطاق التعاون الدولي وتبادل المعلومات الجبائية، مع الاستفادة من المعايير والتوصيات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) ، بما يسمح بمكافحة تحويل الأرباح والحد من التهرب الضريبي .
- تسريع وتيرة التحول الرقمي في الإدارة الجبائية عبر رقمنة الوثائق والتصاريح، و إنشاء قواعد بيانات متكاملة، وربطها مع مختلف الجهات ذات الصلة مثل الجمارك والبنوك، بما يعزز فعالية الرقابة والكشف المبكر عن المعاملات المشبوهة .
- تشديد العقوبات المطبقة على المخالفات المرتبطة بأسعار التحويل، مقابل اعتماد آليات وقائية وتنظيمية حديثة، مثل الاتفاقيات المسبقة لتحديد الأسعار، بهدف تقليص النزاعات الجبائية وتعزيز اليقين القانوني للمؤسسات .
- التأكيد على ضرورة تحقيق توازن دقيق بين متطلبات الرقابة الجبائية والحفاظ على جاذبية مناخ الاستثمار الأجنبي، بما يضمن حماية مصالح الخزينة العمومية دون الإضرار بتنافسية الاقتصاد الوطني .

وعليه، تركز هذه التوصيات في مجملها على أربعة محاور أساسية تتمثل في: تطوير الإطار التشريعي، تعزيز الكفاءات والتخصص، دعم التعاون الدولي وتبادل المعلومات، وتحديث أدوات الرقابة من خلال الرقمنة، بما يساهم في رفع فعالية منظومة ضبط أسعار التحويل في الجزائر.

ثالثا: آفاق الدراسة

انطلاقا من النتائج و الحدود التي وقفت عليها هذه الدراسة، و من أجل إثراء البحث العلمي في هذا المجال الحيوي المتطور يقترح فتح آفاق بحثية جديدة و مستقبلية لاستكمال معالجة الإشكالية و تعميق الفهم بها من خلال المحاول التالية:

- دور التقنيات المالية الحديثة في تتبع المعاملات البنينة للشركات المتعددة الجنسيات و الحد من التهرب الضريبي الدولي (Blockchain-مثل الذكاء الاصطناعي و سلاسل الكتل).
- أثر التحول الرقمي و اقتصاد المنصات الذكية على آليات ضبط أسعار التحويل و تحديد الوعاء الضريبي في الجزائر.
- دراسة الأثر الاقتصادي الكمي لتحويل الأرباح عبر آليات أسعار التحويل على إيرادات الخزينة العمومية، مع التركيز على القطاعات المحورية كالمحروقات و الصناعة
- إجراء دراسة مقارنة بين التجربة الجزائرية و نظيراتها من الدول المغاربية (المغرب-تونس) في مجال ضبط أسعار التحويل للاستفادة من الدروس المستخلصة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: المذكرات و الاطروحات

- عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، أسعار التحويل وأثرها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية دراسة على عينة من شركات الصناعات التحويلية السودانية، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في التكاليف المحاسبية و الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2014، ص41.

ثانياً: المجالات و المؤتمرات

- عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، المجلد 16، العدد 2، 2015، ص111.
- قمان عمر و بن شهرة سعيدي، سعار التحويل إشكالية الجباية الدولية: الجزائر نموذجاً، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020، ص118.
- فهامة بن عبد القادر سارة و أد/بلحسل منزلة ليلي، التدابير المستحدثة لمواجهة التلاعب بأسعار التحويل في التشريع الضريبي الجزائري، مجلة القانون المجتمع و السلطة، المجلد 12، العدد 02، 2023، ص138 ص139

ثالثاً: القوانين و التشريعات:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 06 - 24 مؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، العدد 85، 2006، ص7.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 11 16- مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2011 يتضمن قانون المالية سنة 2012، العدد 72، ص11 ص12
- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة جانفي 2025، ص62
- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نشرة جانفي 2025، ص48
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 20-16 مؤرخ في الموافق 31 ديسمبر، العدد 83، 2020، ص11

- OCDE (2010), « principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Ed OCDE, Juillet 2010, p19.
- OCDE (2022), « principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Ed OCDE, janvier 2022, p31.
- OCDE (2017), « Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (Version complète) », Ed OCDE, Novembre 2017, p. C(25)-1 - C(25)

قائمة الملاحق

"نموذج أولي للإستبيان"

-في إطار اعداد مذكرة ماستر بعنوان:

" فعالية التشريعات الضريبية الوطنية و الاتفاقيات الدولية في ضبط

أسعار التحويل في الجزائر"

-نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف استقصاء آرائكم حول مدى فعالية الإطار القانوني المنظم لأسعار التحويل في الجزائر.

- المعلومات المقدمة ستستخدم لأغراض علمية فقط.
- إعداد الطالب بن عمر محمد رضا
- إشراف الأستاذ الدكتور جعفري عمر
- جامعة عين تموشنت

الجزء الاول: بيانات عامة

1. الصفة المهنية:

☐ مفتش ضرائب

☐ خبير محاسب

☐ محافظ حسابات

☐ محاسب

☐ أخرى :

.....

2. سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 إلى 10 سنوات

☐ أكثر من 10 سنوات

3. مدى الإلمام بموضوع أسعار التحويل:

☐ ضعيف

☐ متوسط

☐ جيد

☐ جيد جدًا

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

● المحور الأول: المخاطر الجبائية لأسعار التحويل:

الجواب					العبارة
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	1. تُعد أسعار التحويل وسيلة محتملة لنقل الأرباح بين الشركات المرتبطة

					2. تساهم الممارسات المشبوهة لأسعار التحويل في تقليص الوعاء الضريبي للدولة.
					3. يصعب على الإدارة الجبائية كشف التلاعب في أسعار التحويل
					4. تمثل أسعار التحويل تحديًا حقيقيًا للإدارة الجبائية

● المحور الثاني: فعالية التشريع الجبائي الجزائري:

العبارة	الجواب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1. يتضمن التشريع الجبائي الجزائري قواعد واضحة لتنظيم أسعار التحويل					
2. الآليات القانونية الحالية كافية لمراقبة المعاملات بين المؤسسات المرتبطة					
3. تواجه الإدارة الجبائية و شركات متعددة الجنسيات صعوبات في تطبيق قواعد أسعار التحويل					
4. هناك نقص في الكفاءات المتخصصة في مجال أسعار التحويل					

● المحور الثالث: دور الاتفاقيات الجبائية الدولية:

العبارة	الجواب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1- تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي					

					2- تساعد الاتفاقيات الدولية في تحسين تبادل المعلومات الضريبية
					3- تساهم الاتفاقيات الدولية في ضبط أسعار التحويل
					4- توجد صعوبات في تطبيق بنود الاتفاقيات الدولية على أرض الواقع

● المحور الرابع: فعالية التكامل بين التشريع والاتفاقيات:

العبارة	الجواب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1- يوجد تكامل بين التشريع الجبائي الوطني والاتفاقيات الدولية						
2- هذا التكامل يساهم في تحسين الرقابة على أسعار التحويل						
3- ضعف التنسيق بين القوانين الوطنية والدولية يحد من الفعالية في ضبط أسعار التحويل						
4- الإطار القانوني الحالي ككل فعال في الحد من ممارسات تحويل الأرباح						

الجزء الثالث: توصيات

- في رأيكم ، ما المقترحات التي ترونها مناسبة لتعزيز فعالية الاطار القانوني و الرقابي المتعلق بضبط أسعار التحويل في الجزائر

.....

.....

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,888	16

Corrélations

		س1	س2	س3	س4	الأول المحور
س1	Corrélation de Pearson	1	,466**	,421**	,290	,682**
	Sig. (bilatérale)		,004	,010	,081	,000
	N	37	37	37	37	37
س2	Corrélation de Pearson	,466**	1	,488**	,513**	,793**
	Sig. (bilatérale)	,004		,002	,001	,000
	N	37	37	37	37	37
س3	Corrélation de Pearson	,421**	,488**	1	,567**	,816**
	Sig. (bilatérale)	,010	,002		,000	,000
	N	37	37	37	37	37
س4	Corrélation de Pearson	,290	,513**	,567**	1	,787**
	Sig. (bilatérale)	,081	,001	,000		,000
	N	37	37	37	37	37
الأول المحور	Corrélation de Pearson	,682**	,793**	,816**	,787**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	37	37	37	37	37

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		س5	س6	س7	س8	الثاني المحور
س5	Corrélation de Pearson	1	,219	,436**	,231	,624**

6س	Sig. (bilatérale)		,193	,007	,169	,000
	N	37	37	37	37	37
	Corrélation de Pearson	,219	1	,349*	,242	,717**
7س	Sig. (bilatérale)	,193		,034	,149	,000
	N	37	37	37	37	37
	Corrélation de Pearson	,436**	,349*	1	,440**	,767**
8س	Sig. (bilatérale)	,007	,034		,006	,000
	N	37	37	37	37	37
	Corrélation de Pearson	,231	,242	,440**	1	,676**
الثاني_المحور	Sig. (bilatérale)	,169	,149	,006		,000
	N	37	37	37	37	37
	Corrélation de Pearson	,624**	,717**	,767**	,676**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	37	37	37	37	37

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		9س	10س	11س	12س	الثالث_المحور
9س	Corrélation de Pearson	1	,203	,214	,417*	,699**
	Sig. (bilatérale)		,229	,205	,010	,000
	N	37	37	37	37	37
10س	Corrélation de Pearson	,203	1	,431**	,058	,675**
	Sig. (bilatérale)	,229		,008	,732	,000
	N	37	37	37	37	37
11س	Corrélation de Pearson	,214	,431**	1	,128	,690**
	Sig. (bilatérale)	,205	,008		,450	,000
	N	37	37	37	37	37
12س	Corrélation de Pearson	,417*	,058	,128	1	,558**
	Sig. (bilatérale)	,010	,732	,450		,000
	N	37	37	37	37	37
الثالث_المحور	Corrélation de Pearson	,699**	,675**	,690**	,558**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	37	37	37	37	37

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		13س	14س	15س	16س	الرابع_المحور
13س	Corrélation de Pearson	1	,725**	,284	,504**	,822**
	Sig. (bilatérale)		,000	,088	,001	,000
	N	37	37	37	37	37
14س	Corrélation de Pearson	,725**	1	,431**	,482**	,868**
	Sig. (bilatérale)	,000		,008	,003	,000
	N	37	37	37	37	37
15س	Corrélation de Pearson	,284	,431**	1	,344*	,636**
	Sig. (bilatérale)	,088	,008		,037	,000
	N	37	37	37	37	37
16س	Corrélation de Pearson	,504**	,482**	,344*	1	,760**
	Sig. (bilatérale)	,001	,003	,037		,000
	N	37	37	37	37	37
الرابع_المحور	Corrélation de Pearson	,822**	,868**	,636**	,760**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	37	37	37	37	37

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

		المهنية_الصفة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضرائب مفتش	13	35,1	35,1	35,1
	محاسب خبير	4	10,8	10,8	45,9
	حسابات محافظ	6	16,2	16,2	62,2
	محاسب	10	27,0	27,0	89,2
	أخرى	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

		الخبرة_سنوات			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	6	16,2	16,2	16,2
	سنوات 10 إلى سنوات 5 من	7	18,9	18,9	35,1
	سنوات 10 من أكثر	24	64,9	64,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

التحويل بأسعار الإمام

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيف	1	2,7	2,7	2,7
	متوسط	14	37,8	37,8	40,5
	جيد	17	45,9	45,9	86,5
	جدا جيد	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	9	24,3	24,3	24,3
	أوافق	23	62,2	62,2	86,5
	محايد	1	2,7	2,7	89,2
	أوافق لا	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	12	32,4	32,4	32,4
	أوافق	19	51,4	51,4	83,8
	محايد	2	5,4	5,4	89,2
	أوافق لا	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	10	27,0	27,0	27,0
	أوافق	20	54,1	54,1	81,1
	محايد	2	5,4	5,4	86,5
	أوافق لا	4	10,8	10,8	97,3
	بشدة أوافق لا	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	13	35,1	35,1	35,1
	أوافق	15	40,5	40,5	75,7
	محايد	4	10,8	10,8	86,5
	أوافق لا	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	11	29,7	29,7	29,7
	أوافق	23	62,2	62,2	91,9
	محايد	2	5,4	5,4	97,3
	أوافق لا	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	9	24,3	24,3	24,3
	أوافق	19	51,4	51,4	75,7
	محايد	3	8,1	8,1	83,8
	أوافق لا	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

س7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	9	24,3	24,3	24,3
	أوافق	25	67,6	67,6	91,9
	محايد	1	2,7	2,7	94,6
	أوافق لا	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

8س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	10	27,0	27,0	27,0
	أوافق	24	64,9	64,9	91,9
	أوافق لا	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

9س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	12	32,4	32,4	32,4
	أوافق	22	59,5	59,5	91,9
	محايد	1	2,7	2,7	94,6
	أوافق لا	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

10س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	11	29,7	29,7	29,7
	أوافق	22	59,5	59,5	89,2
	محايد	2	5,4	5,4	94,6
	أوافق لا	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

11س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	10	27,0	27,0	27,0
	أوافق	24	64,9	64,9	91,9
	محايد	1	2,7	2,7	94,6
	أوافق لا	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

12س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	10	27,0	27,0	27,0
	أوافق	26	70,3	70,3	97,3
	أوافق لا	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

13س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	10	27,0	27,0	27,0
	أوافق	23	62,2	62,2	89,2
	محايد	2	5,4	5,4	94,6
	أوافق لا	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

14س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	13	35,1	35,1	35,1
	أوافق	19	51,4	51,4	86,5
	محايد	2	5,4	5,4	91,9
	أوافق لا	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

15س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	13	35,1	35,1	35,1
	أوافق	22	59,5	59,5	94,6
	محايد	1	2,7	2,7	97,3
	أوافق لا	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

16س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة أوافق	5	13,5	13,5	13,5
	أوافق	26	70,3	70,3	83,8
	محايد	2	5,4	5,4	89,2
	أوافق لا	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
س13	37	1,89	,737	,121
س14	37	1,86	,855	,141
س15	37	1,73	,652	,107
س16	37	2,14	,787	,129

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
س13	-9,143	36	,000	-1,108	-1,35	-,86
س14	-8,075	36	,000	-1,135	-1,42	-,85
س15	-11,853	36	,000	-1,270	-1,49	-1,05
س16	-6,681	36	,000	-,865	-1,13	-,60

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
س1	37	2,00	,850	,140
س2	37	1,95	,911	,150
س3	37	2,08	1,010	,166
س4	37	2,03	1,013	,167

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
س1	-7,158	36	,000	-1,000	-1,28	-,72
س2	-7,036	36	,000	-1,054	-1,36	-,75
س3	-5,532	36	,000	-,919	-1,26	-,58
س4	-5,840	36	,000	-,973	-1,31	-,64

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
س5	37	1,81	,660	,108
س6	37	2,16	,986	,162
س7	37	1,89	,699	,115
س8	37	1,89	,774	,127

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
س5	-10,962	36	,000	-1,189	-1,41	-,97
س6	-5,167	36	,000	-,838	-1,17	-,51
س7	-9,649	36	,000	-1,108	-1,34	-,88
س8	-8,708	36	,000	-1,108	-1,37	-,85

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
س9	37	1,81	,739	,122
س10	37	1,86	,751	,124
س11	37	1,86	,713	,117
س12	37	1,78	,584	,096

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
9س	-9,784	36	,000	-1,189	-1,44	-,94
10س	-9,189	36	,000	-1,135	-1,39	-,88
11س	-9,678	36	,000	-1,135	-1,37	-,90
12س	-12,672	36	,000	-1,216	-1,41	-1,02